

H. Mennes R.A.

De controle op het huishouden van de lokale overheid (gemeenten)

Inleiding

De wetgever heeft zorggedragen voor de totstandkoming van een bestuurlijk verantwoordingsproces dat bekend wordt verondersteld (College B&W, Gemeenteraad, Gedeputeerde Staten, Burger). De bestuurlijke controles welke dat proces kenmerken, kunnen pas goed tot hun recht komen wanneer bestuurders de beschikking hebben over op deugdelijke gronden berustende professionele rapportages omtrent het gemeentehuishoudelijk gebeuren. Huishouden heeft te maken met geld. Bij een gemeente speelt net als thuis de belangrijke vraag: verkreeg ik waar voor mijn geld? In de geschiedenis van de controle op het huishouden van de gemeentelijke overheid ligt een ontwikkeling besloten. Ten aanzien van verschillende, wel te onderscheiden doch niet van elkaar losstaande aspecten heeft deze ontwikkeling een stadium bereikt dat nog geenszins als voltooid kan worden aangemerkt. In dit artikel schets ik de lijn der ontwikkeling en doe aan de hand daarvan een poging een antwoord te vinden op de vraag in welke richting de controle op het huishouden van de overheid heeft te gaan. Relevante momenten plaats ik daarbij in een cultuur-historische context, omdat het goed is zaken die micro zo belangrijk worden gevonden macro te relativieren. Geen beter middel dan een blik op de omringende wereld lijkt mij daartoe denkbaar. Die ontwikkeling is geen passief proces waar wij mee te maken hebben. Ook al is de historie, beste tijdgenoten, een gegeven, het gaat om een voortschrijdend proces van bestuurlijke besluitvorming en dat is voor de toekomst te beïnvloeden. Degenen, die met die controle zijn belast hebben ook hun inbreng te geven om die ontwikkeling in goede banen te leiden. Naar de wil van de wetgever mogen uitsluitend registeraccountants met de verantwoordelijkheid voor de controle op de rekeningen van de gemeentelijke huishoudingen worden belast, waarbij thans - ik loop op een enkel punt vooruit - de opvatting veld wint, dat rechtmatigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid de nodige aandacht behoren te krijgen. Accountants zijn bedrijfs-econoom van huis uit en hebben als gemeentelijk controleur tot taak in een deel van het staatsrechtelijk bestel bij te dragen aan de bevrediging van de behoefte aan bestuurlijke controle. Het bestaan van die behoefte is inherent aan een democratische bestuursvorm. De controle vanuit de huishoudelijke gezichtshoek heeft een functie ten faveure van de bestuurlijke controle welke laatste in een volwassen democratie uiteindelijk berust bij de burger. De indruk bestaat dat deze van zijn controlerende

belangstelling weleens wat meer mag laten blijken. Mogelijk neemt deze toe als hij naast de (openbare) informatie van bestuurszijde kan beschikken over informatie van een onafhankelijke en deskundige controle-instelling.

Het controle-object van 1851 tot 1950

Het is 1851. T'aip'ing opstand in China. Circa 15 miljoen slachtoffers. In een door een honds klimaat geteisterde delta aan de rand van het Europese continent schenkt in hetzelfde jaar de wel genie genoemde wetgever, Thorbecke, aan circa 3 miljoen nazaten van stoere boeren en ruige zeebonken, een gemeentewet. Nog 8 jaren en Darwin zou na zijn bezoeken aan de Galapagos-eilanden inzicht brengen in 'The Origin of Species'. Achteraf gezien hebben Thorbecke en Darwin de mutatie gemeente-accountant voorspelbaar gemaakt in jaren waarin het genus Nederlandse accountant er nog niet was. Het zou tot 1895, het jaar waarin Röntgen de x-stralen ontdekte, duren al eer onderzoekers van balansen, boeken en bescheiden hun betekenis zo belangrijk achtten, dat zij zich organiseerden en de voorloper tot stand kwam van het huidige NIVRA. Het beginsel van functiescheiding manifesteert zich in de gemeentewet reeds vroeg door de instelling van de functies secretaris en ontvanger. Aansluitend beschouwden B&W het als hun plicht om controle uit te oefenen op het geldelijk beheer. Hoe zou dat gegaan zijn? Uit de houding van de ontvanger zal ongetwijfeld gepaste eerbied hebben gesproken terwijl door de gezagsuitstralende stijl van controleren iedereen wel overtuigd werd dat daden van gewicht hun beslag kregen. Toch moeten sommige notabelen gevoel voor relativiteit hebben gehad want het geboortjaar van Juliana werd benut om in de wet de mogelijkheid verankerd te krijgen dat de controle op het geldelijk beheer aan ambtenaren werd overgedragen. Zo'n wetsregel komt natuurlijk niet plotseling. Bekwame bestuurders - die moeten er toen al geweest zijn - gaven er natuurlijk in de kortste keren de controle-brui aan. Besturen is immers veel leuker dan dat controle-gedoe achteraf. Schrandtheid kan niet ontzegd worden aan zekere ambtenaren die de kameralistische voorschriften lieten voor wat ze waren en voor gemeentelijke bedrijven een door Paciolo voorgetoverd systeem gingen bijhouden. Het is 30 december 1909 als de voorloper van het 31 januari 1931 te dateren art. 252 van de huidige gemeentewet wordt ingelast. Er wordt een wettelijke grondslag gegeven aan de - o, fraai wettenproza - van de gemene kas afgescheiden kassen van de gemeentebedrijven [1]. In laatst-genoemd jaar eist de wetgever dat bij iedere (jaar-)rekening van een tak van dienst (waaronder de bedrijven) gevoegd wordt een verslag van een onderzoek naar de deugdelijkheid daarvan. Dit onderzoek dient dan ingesteld te worden door een door de raad (goedkeuring G.S.) aangewezen deskundige [2]. Na de bestuurder en de ambtenaar, sinds 1931, een deskundige als controleur en wel van (jaar-)rekeningen waarvan de constructie de techniek van het dubbel boekhouden als basis had. Let wel, alleen de techniek want het denken in termen van schuld-amortisatie laat tot op heden nog duidelijk sporen achter in menige overheidsrekening. Niettemin, een omwenteling die vreedzamer en gelukkiger van duurzamer aard zou blijken te zijn dan de omwenteling

die nationaal-socialisten voor ogen stond en reden voor hen vormde zich in dat jaar officieel te groeperen waardoor het de Duitse laars weinig jaren later zo veel gemakkelijker zou vallen ons te onderdrukken. De verschrikking ging voorbij en werd voor hen, voor wie het oorlogsleed niet fruikend was geweest, gevolgd door die veelbelovende jaren van Nederlands herrijzing. De wetgever bleef niet achter. Op 13 december 1950 was het zover. De bedrijven onder controle? Dan kan de gemeenterekening zelf niet langer achterblijven. Voorzag de wetgever dat de ene na de andere gemeente grote plannen ging smeden? Hoe dat zij, controle door een deskundige op de gemeenterekening zelf werd ingesteld en zijn verslag diende in de raad te komen [3].

Van deskundigeverslag tot accountantsverklaring (1973)

Wat deskundige betekent zou formeel goed duidelijk worden op 28 juni 1962: Wet op de Registeraccountants. Zij die deze titel niet hadden maar wel als deskundige fungeerden mochten hun functie blijven uitoefenen. Materieel gezien gelukkig, want menig registeraccountant is dank zij deze deskundigen, deskundig geworden. De beroepsorganisatie kreeg belangstelling. In 1965 stelde de toenmalige commissie van advies inzake beroepsaangelegenheden een subcommissie in. In die voor de registeraccountant zo wezensvreemde gemeentelijke zaken en wetsterminologie als kameralistiek en verslag van deugdelijkheid moest klaarheid worden gebracht. Geen balans bij de gemeenterekening, wat nu te verklaren? Kennelijk geen gering probleem, want pas in oktober 1969 - Armstrong en Aldrin hadden hun wandelingetje op de maan alweer achter de rug - lanceerde het maandblad van de NivRA-orde 'het rapport inzake enkele vraagstukken welke bij de controle van overheidsrekeningen van belang zijn te achten' [4]. Een formulering die tot stilstaan noopt bij de samenvattende oordelen van de commissie:

- aan overheidsrekeningen (met of zonder balans) moet overeenkomstige betekenis worden toegekend als aan de jaarrekening van de particuliere huishouding want de doelstelling is in de eerste plaats het afleggen van rekening en verantwoording (t.a.p. pagina 75/76);
- 'het verslag van een onderzoek naar de deugdelijkheid der rekening' dient te worden gezien als een accountantsverklaring bij de jaarrekening (t.a.p. pagina 80);
- onder voorwaarde dat voldaan is aan de eis van doelmatigheid van het geheel van informatie ontmoet het ontbreken van een balans geen materieel bezwaar voor het certificeren van de hier bedoelde verslaglegging (t.a.p. pagina 81);
- het verdient aanbeveling dat in de beroepsreglementering zodanige omschrijvingen worden gekozen dat deze regelen zonder interpretatiemoeilijkheden toepasbaar zijn op verslagleggingen van zowel de overheid als van particuliere huishoudingen (t.a.p. pagina 82).

Geruggesteund door deze uitspraken kregen de registeraccountants onder de deskundigen het gevoel - Eurotransplant, internationale samenwerkingsorganisatie op het gebied van orgaantransplantaties, was de wieg nauwelijks

uit - dat volstaan kon worden met transplantatie van hun, in het bedrijfsleven geboren, opvattingen in het overheidsbestel. Zo deerde het frequent gehoorde Rara Avis uit de bestuurlijk-ambtelijke omgeving niet. Intussen - we schrijven maart 1966 - had de wetgever nog iets heel aardigs bedacht. Hij kwam tot de verwoording van het inzicht dat de institutie van ontvanger niet het enige middel was om in gemeenten tot een waarborggevende functiescheiding te komen. De raad werd geacht zelf regelen te kunnen stellen met betrekking tot de organisatie van de financiële administratie en van het kasbeheer der gemeente, al bleef - je bent de Grote Broer of niet - in de wet het beginsel verankerd dat van het kasbeheer afzonderlijk verantwoording wordt afgelegd [5]. Die vrijheid was natuurlijk een kolfje naar de hand van de registeraccountant, die in de beoefening van de administratieve organisatie de fraaist denkbare levensvervulling ziet. Geleidelijk is er, van 1851 tot 1969, heel wat bereikt: verplichte controle door een registeraccountant die als verklaringen te duiden verslagen afgeeft bij gemeentelijke rekeningen welke voortgebracht mogen zijn door een autonoom ingestelde administratieve organisatie. Het is eind 1972 als het NIVRA-bestuur de leden toepassing van uniforme bewoordingen voor de goedkeurende verklaring adviseert [6]. Deze en gene hikt nog wat aan tegen de toepasbaarheid van het begrip getrouw beeld van het vermogen bij een nog altijd kameralistische presentatie van de gemeentelijke 'jaarrekening' doch de Nederlandse Staatscourant blijkt een goed ontwikkeld gevoel voor surprise te hebben en geeft op 5 december 1973 de gedrags- en beroepsregels en daarmee art. 17 lid 2 aan de openbaarheid prijs. Daarin staat te lezen dat de goedkeurende verklaring aangaande een jaarrekening het oordeel inhoudt dat deze een zodanig inzicht geeft in de grootte en samenstelling van het vermogen en het resultaat van de huishouding als in de gegeven omstandigheden vereist is. Nu, die eisen naar omstandigheden betreffen voor de gemeenterekening o.a. wat vermogensfragmenten, zodat een inzicht in het totale vermogen er per definitie niet is. Als omstandigheden voorts niet eisen dat resultaat gekoppeld wordt aan een bedrijfseconomisch begrip doch toelaten dat met de presentatie van een geldelijk resultaat wordt volstaan, kan een accountant aardig met het financieringsdenken van de overheid uit de voeten. Deze soepele meegaandheid wordt mede mogelijk door art. 17 lid 1, dat tot uitdrukking brengt dat de verklaring van de registeraccountant ook betrekking mag hebben op de bescheiden die bij andere huishoudingen dan ondernemingen voor de jaarrekening in de plaats treden. De weg lijkt nu vrij voor beroepsgenoten om ongehinderd, inclusief de afgifte van standaardverklaringen, te fungeren overeenkomstig de vakbroeders bij particuliere ondernemingen.

Van 1973 tot nu

Panta rhei, concludeerde Heraclitus. Vele accountants hebben hem in de zeventiger jaren met zoveel overtuiging nagezegd dat alles in beweging is, dat een self-fullfilling-prophecy ook in de tachtiger jaren niet uit kon en kan blijven. Zelden heeft een schijn zo bedrogen als die vervat is in de laatste volzin van de vorige paragraaf. De weg voor de gemeente-accountant

leek zo gladjes geplaveid. Bovendien wist men sinds 9 april 1973 in de boezem van de beroepsorganisatie een onder leiding van Prof. Frielink staande commissie werkzaam (Commissie Herziening Beroepsregels Overheids-Accountants) die, in vervolg over beraadslagingen over voorstellen tot wijziging van de beroepsreglementering van registeraccountants, verzocht was te onderzoeken welke maatregelen mogelijk zijn om de onafhankelijkheid naar wezen en schijn van de accountant in dienst van de overheid, die optreedt als openbaar accountant te vergroten en te onderzoeken of daarmee deze onafhankelijkheid voldoende wordt gewaarborgd [7]. Kon een controleur van overheidsrekeningen zich een betere belangenbehartiging wensen? Neen, toch! Het klimaat was gunstig om zich, ten tijde van de publicaties rond de jaarwisseling 1974/1975, af te vragen of de eerste (en latere) standaard(s) van het medio 1973 opgericht International Accounting Standards Committee de kwaliteit van de te controleren objecten, de rekeningen van de lagere overheid, ten goede zou kunnen komen. Administrateurs en accountants gingen, na installatie op 24 april 1975, in commissieverband aan de arbeid om op die belangrijke vraag antwoord te vinden. Dit werd voor de takken van dienst (bedrijven) positief zoals uit het december 1977 verschenen rapport blijkt [8]. Later zou dit nadere bevestiging krijgen in het eindrapport inzake de comptabiliteitsvoorschriften dat 20 mei 1981 uitkwam en waarin de grondslagleggende bepalingen voor de jaarrekening volgens BW 2, titel 6, bijna letterlijk voor de bedrijven zijn terug te vinden [9]. Men kan dit zien als een wettelijke erkenning van de juistheid van het inzicht dat gemeentebedrijven met vrucht profijt kunnen trekken van de verworvenheden van de accountancy, met name van de leerstukken inzake de verslaglegging. Het opent de weg naar adequate toepassing bij de lokale overheden van de Richtlijnen voor de jaarrekening (incl. International Accounting Standards) [9a]. Vrijwel algemeen is overigens het inzicht dat - uiteraard onder inachtneming van typologische kenmerken - deze bedrijven (en organisatorische onderdelen waar men de overheid bedrijfsmatig, productief bezig acht) hun voordeel kunnen doen met inzichten die in de bedrijfseconomie en in de leer van de administratieve organisatie zijn ontwikkeld. Ook kan de accountant controleprogramma's samenstellen door een keuze te doen uit de hem gebruikelijke ten dienste staande controlemiddelen [37].

Hoe geconcentreerd de IASC-commissie zich ook wijdde aan de vraag van de kwaliteitsverbetering en hoezeer gemeente-accountants in beslag werden genomen door hun dagelijkse arbeid, het ontging hen bepaald niet dat in 1975 een conceptontwerp Wet Reorganisatie Binnenlands Bestuur verscheen waarin onder andere de accountantscontrole van provincie- en gemeenterekeningen opnieuw werd geregeld. In het kader van de onafhankelijkheid werd het ongewenst geacht dat de deskundige (accountant) die als ambtenaar aangesteld was door of ondergeschikt was aan een (provincie- of) gemeentebestuur met de controle op het geldelijk beheer en de boekhouding werd belast. Ook leden van het gemeentebestuur en op arbeidsovereenkomst werkenden werden geweerd. Natuurlijk kon bespreking in de toenmalige Vereniging van gemeente-accountants niet uitblijven en bijna vanzelfsprekend resulteerde uit het beraad rond de jaarwisseling 1975/1976

een commissie, die 29 maart 1978 als commissie Groeneveld een studierapport uitbracht [10]. Het meest belangwekkende inzicht waartoe dit rapport leidt is dat aan de mate van onafhankelijkheid hogere eisen behoren te worden gesteld al naar gelang de aspecten welke - gegeven het primaat van de politiek - in de controle van het object worden betrokken. De accountant die in een proces van decharge (G.S., rechtmatigheid; Raad, doelmatigheid) ondersteunend arbeidzaam is vindt daarin niet alleen de begrenzing van zijn taak doch kan ook de vereiste mate van zijn onafhankelijkheid afleiden van de dechargerende organen. Per plaatselijke verordening is de functie te structureren. Signaleert een - met voldoende kundigheden toegeruste - controle-instantie over (on)volkomenheden over de dechargerende organen heen, aan publiek en ministeries, dan zal de mate van onafhankelijkheid zo groot moeten zijn dat belanghebbenden, de gebruikers van de controle-uitkomsten die toereikend achten. Daarbij kan landelijke wetgeving de waarborgen versterken. Langs die weg kan ook effectiviteitscontrole mogelijk worden.

Frieling en de zijnen gaven er ook blijk van het concept-wetsontwerp, althans dat gedeelte ervan dat hun taak regardeerde, te hebben bestudeerd. Ostentatief werd daar getuigenis van afgelegd door publicatie van een aan de Minister van Binnenlandse Zaken gezonden 'Nota inzake de regeling van de accountantscontrole bij de lagere overheid enz.' [11]. Deze nota betuigde instemming met het wetsontwerp waarbij de formulering van het ongewenste werd aangescherpt: geen regels terzake doen vaststellen door het algemeen bestuur van een rechtsgemeenschap doch deze belasten met de benoeming van één of meer registeraccountants [12]. Het gegons was niet van de lucht. Een neerslag daarvan verscheen in het heetst van de zomer 1976 in een kritische publicatie [13] van tien in ambtelijke dienst werkzame registeraccountants, gecompleteerd door een naschrift van de voorzitter CHB-OA. Deze periode verkoos ook de staatssecretaris van Binnenlandse Zaken om advies te vragen aan genoemde accountantsvereniging die de commissie Groeneveld volgaarne bereid vond de advisering in haar werkzaamheden te incorporeren. Kernpunt van de tien was dat er voor het verkrijgen van een onafhankelijke positie in het publiekrechtelijke gebeuren niet in de eerste plaats gekeken moet worden naar de voorwaarden die daartoe geschapen zijn in het gebeuren dat op privaatrechtelijk gestructureerde verhoudingen berust. Algemene Rekenkamer en Rechterlijke Macht danken hun onafhankelijkheid immers ook aan publiekrechtelijke regelingen. Liet ik hiervoor reeds weten dat Groeneveld de vroege lente van 1978 had uitgezocht om de gedachten van zijn commissie in het zonnetje te zetten, zo mag ik niet nalaten te vermelden dat Frieling hem juist even voor was door zijn CHB-OA-rapport [14] een datum uit de barre januari-maand mee te geven. De gemeleerdheid van diens commissie, de gedegen opzet van het rapport, de grondige analyse van de materie, de zorgvuldige onderscheiding van diverse functies van de controleur/adviseur, de verwoording van de gedachten in proeven van verordening en statuut en de ongetwijfeld goede bedoelingen om door versterking van de onafhankelijkheid beroepsuitoefenaren te beschermen heeft dit als discussierapport 8 bijna berucht geworden geschrift, het zodanig laten stormen in de kring van

de gemeente-accountants dat het NIVRA-bestuur besloot het de koelkast te wijzen. Mogelijk dat na voltooiing van de arbeid van de nog jonge Werkgroep Dynamische Functie-analyse Overheidsaccountants in het afgekoelde nog elementen van waarde worden onderkend. Niet onvermeld mag blijven dat in de discussie nogal eens het geluid werd gehoord dat de beroepsorganisatie decennia lang te weinig aandacht heeft geschonken aan de problematiek die eigen is (of zou kunnen zijn) aan het fungeren van accountants bij de overheid [15]. Aan eigen organisaties van overheidsaccountants overigens geen gebrek [16a/e]. Dat geluid verliest inmiddels sterk aan kracht. Behalve eerder genoemde commissie-activiteiten bestaat sinds kort ook binnen het NIVRA een Commissie van Advies inzake Overheidsaccountancy (COA) en de al iets gerijptere Stuurgroep Functionele Gespreksgroepen Overheidsaccountants. Ook op een Werkgroep Non-profitinstellingen kan in dit kader gewezen worden. Barrière-doorbrekend kan de introductie in 1978 van de rubriek 'Van de Overheid' in het maandelijks verschijnend officieel orgaan van de landelijke beroepsorganisatie worden genoemd. In menig artikel voelt men nog de siddering van het al dan niet vermeende geschud aan de grondvesten van de functies van de onder publiekrechtelijke omstandigheden arbeidende accountants [17a/e]. Verontrusting is in banen geleid. Het was ook niet niks.

De accountant is onpartijdig in zijn oordeel, aldus GBR art. 9.1. Dat eist - niet te betwijfelen - onafhankelijkheid. De gebruiker van een oordeel zal er immers altijd toe neigen om naar het belang te zoeken dat de gever van het oordeel bij dat oordeel heeft. Een strijdende sportclub levert nu eenmaal niet zelf de scheidsrechter. Het verschijnsel (of de verdachtmaking) home-referee is al ernstig genoeg. Is de structuur goed dan nog rest altijd pecuniële scepsis. De discussies hebben leren inzien dat absolute onafhankelijkheid niet bestaat. Slechts een bepaalde mate van onafhankelijkheid is te verwerven en wel onder verschillende voorwaarden. Welke, is een kwestie van creativiteit in het denken. Verschillend, al naar de sector door privaat of publiek recht wordt beheerst. Structuur en professionele integriteit ten spijt blijft het *onafhankelijk bevonden worden*, altijd afhankelijk van het oordeel van anderen. Die kunnen soms zo verrassend reageren. Zoals Vondeling, de toenmalige parlamentsvoorzitter, in die jaren deed. Ineens was daar, eind 1977 zijn hekeling van de lage kwaliteit van de controle op de lagere overheid [18] en zijn pleidooi voor een, met de Algemene Rekenkamer vergelijkbare, controle-instelling (en opvatting) voor de lagere overheid. De controle zou slechter geregeld en zachtaardiger zijn dan bij het Rijk terwijl de verslaggeving laat kwam en te veel binnenshuis bleef. Accountants die gemeenten controleerden zouden hun taak nogal eens te beperkt opvatten. Hij oogstte kritiek [19/21] en bijval [22]; de eerste weerlegde hij [23/24]. Zijn visie harmonieerde met die van menig directeur van een gemeentelijke accountantsdienst. Zo wees hij instemmend op Groenevelds rapport en op het artikel van Achilles [22], respectievelijk van Amsterdam en 's-Gravenhage. Weinig later zouden van Klinkers van bestuurskundige zijde [25], Mevr. Vos-van Gortel van bestuurlijke [26] en Bron van wetenschappelijke kant [27] betogen komen waaruit de voorkeur voor het instellen van Regionale Rekenkamers zou blijken. Communis opinio is er evenwel (nog) niet.

Schreef Van Dijk, nauwelijks gereed met het in matrixvorm weergeven van zijn zienswijze, dat de lagere overheid zijn rekeningen het beste kan doen controleren door een groot openbaar accountantskantoor met gespecialiseerde kennis [28], een scherp commentaar [29] op het rapport van de commissie Groeneveld, het weerwoord is niet uitgebleven [30]. Inmiddels komt medio 1979 in Amerika een rapport uit onder de suggestieve titel 'How cities can improve their financial reporting'. Koren op Van Dijk's molen [31]. In Canada komt het accent duidelijk te liggen op comprehensive auditing [32]. Australië geeft er blijk van op beide sporen te kunnen denken getuige twee indringende vraagstellingen 'So what's different about government accounting' en 'What have you done with our money' [33]. Valt het te ontkennen dat bij de lagere overheid, parallel aan de hogere, noch met simpele verificatie, noch met de traditionele accountantscontrole, die zich richt op de certificering van een getrouw beeld kan worden volstaan? Hier ligt het punt van de, vermoedelijk tijdelijke, scheiding der geesten. Deskundigen, die met een, aan de privaatrechtelijke sfeer ontleende accountantshabitus de overheidsrekeningen benaderen, neigen tot parallelisatie, tot een zich toeleggen op de liefst zwiigende certificering. Zij hebben oog voor een goed bestuursverslag, hebben aandacht voor eventuele bijzondere problematiek van de jaarrekening en zoeken oplossingen voor de juiste bewoordingen van de accountantsverklaring [34/35]. Ongecoördineerde regelgeving met betrekking tot verslaglegging en de gevolgen daarvan voor de accountantsverklaring komen onder de schijnwerper te staan [36a/1]. De ervaring leert dat in het lokale overheidsbestel voor certificering niet zo veel belangstelling bestaat (op grond van ons onderzoek verklaren wij dat de gedachte dat de bol rond is een getrouw beeld geeft van de werkelijkheid). Wel is er interesse voor rapportages over bestuurshuishoudelijke zaken die niet goed zijn gegaan. Die rapporten kunnen zich ontwikkelen tot een betekenisvolle informatiebron voor de BURGER. Te beter naarmate er meer aspecten in de controle worden betrokken. Op grondiger onderzoek steunende dan een journalist vermag en objectiever dan van een partijgetinte bestuurder mag worden verwacht. Gedrag en verslag gaan overeenkomst vertonen met die van een rekenkamer. Van zo'n instelling verwacht men dat deze rechtmatigheidscontrole toepast, post voor post aandacht geeft aan de verantwoording op het goede begrotingsartikel van het juiste dienstjaar en daarbij let op de kredietlimieten. Verschrijvingen en formele onjuistheden zijn in dat wat dorre gebeuren wel de ergste euvelen. In Nederland is de taak van de Algemene Rekenkamer geregeld in de Comptabiliteitswet 1976. Daarin is bepaald dat ook aandacht gewijd moet worden aan de doelmatigheid (art. 74). Wie recente verslagen van deze instelling leest, bemerkt dat deze formulering een ruime interpretatie geniet. Dat getuigt van visie en maakt de controle zoveel levendiger. Naast bedrijfsdoelmatigheid (kostprijs/efficiency) kan beleidsdoelmatigheid en beleidsdoeltreffendheid of -effectiviteit worden onderscheiden. Beleidsdoelmatigheid betreft de vraag of het juiste beleidsinstrument is aangewend om een gegeven beleidsdoel te bereiken. Beleidseffectiviteit kan verder gaan. Heeft het beleid het gewenste effect gesorteerd? Een voorbeeld. Besloten is een brug te bouwen. De rechtmatigheidscontrole let op de

formele juistheid van de uitgaven. De bedrijfsdoelmatigheid slaat acht op de efficiënte aanwending van bijvoorbeeld manuren en materiaal. De beleidsdoelmatigheid stelt de vraag of het middel om tot oeververbinding te komen weloverwogen is. Waarom dat type brug, waarom geen tunnel of pont? Was er een goed besluitvormingsproces? De beleidsdoeltreffendheid stelt de vraag of met realisering van het concrete doel, de brug, het beoogde effect, bijvoorbeeld verkeersontlasting elders, ook bereikt is. Nog een stap verder gaat de beleidsevaluatie. Is dat effect te danken aan die brug of aan geheel andere factoren? Duidelijk zal zijn dat vanaf zeker punt in bovenomschreven traject meer deskundigheid vereist is dan waarover de tot accountant opgeleide controleur van de overheidshuishouding beschikt. Het opnemen van anderskundigen in de controle-organisatie ligt voor de hand. Bovenomschreven begripsonderscheidingen - van verificatie tot beleidsevaluatie - zijn nuttig doch ook betrekkelijk. Dit houdt verband met het verschijnsel van hiërarchie in doelstellingen. Zo bleek reeds de brug doel, doch tevens middel te zijn nl. middel tot betere verkeersafwikkeling. Deze laatste is eveneens doel en middel nl. tot bevordering van het algeheel welzijn. Daaruit vloeit voort dat men aan het begrip doelmatig ruimere betekenis geeft naarmate voor een hoger liggende doelstelling wordt gekozen. Het overzien van het beschreven traject zou ik rekenkamer-visie willen noemen, waarbij het rekenkamergedrag te kennen is aan de vorderingen die in de praktijk op het traject zijn gemaakt.

Bij de lokale overheid is een soortgelijke ontwikkeling in taakopvatting gaande [10]. Daarbij komt dat de verificateur (rechtmatigheid) zich makkelijk schikt onder het dagelijks bestuur, dat de gemeente-accountant (deugdelijkheidsonderzoek volgens art. 255 gemeentewet) onafhankelijk van het dagelijks bestuur ten overstaan van de gemeenteraad (scommissie) opereert en dat de overheidscontroleur die - let op ontworpen wetgeving [43/44] - door de rekenkamervisie wordt geleid, zich ook ten overstaan van de bevolking uit omtrent velerlei kritische bevindingen, die op uiteenlopende terreinen van overheidszorg met betrekking tot de doelmatigheid in ruime zin zijn opgedaan. Men gaat denken in termen van beleidscontrole, effectiviteit, evaluatie van het overheidsbeleid [38]. Veelzeggend is het in dit verband dat de themabeschrijving voor de bijeenkomst van overheidsaccountants op 20 april 1982, die beleidscontrole als onderwerp had, eindigde met de gedachte van een nieuw te vormen professie. Evenzeer vermeldenswaard is dat comprehensive auditing het thema vormde van 3 mei 1983 [32a]. De evaluatie van Overheidsbeleid begint uit te groeien tot een nieuwe en belangrijke specialisatie [39]. Bovenal gaat de vraag domineren of de burger waar verkregen heeft voor het gemeenschapsgeld. Was there value for money? In wezen is het onbegrijpelijk dat zoiets voor de hand liggends als een novum naar voren komt. In ieder gezin vraagt men zich toch ook af of wat beoogd werd, bereikt is. Zou het komen omdat effecten van overheidsbeleid moeilijk in normen zijn te vangen? Moeilijk meetbaar zijn? Zou het komen omdat accountants te veel in beslag genomen zijn door de vraag of de rekening waar is, terwijl de waarheid achter de rekening, de beoordeling van de effectiviteit, de inzet van anderskundigen eist?

Beide factoren spelen hun rol. Iedere (overheids-)sector heeft een

andere problematiek als het om het meten van effecten gaat doch met nuchtere waarneming en gezond verstand kan al veel bereikt worden. Kritische benadering van verbale verslagleggingen die door besturen worden gegeven en statistische hulpmiddelen kunnen in het proces van effectiviteitsbeoordeling bijdragen. Verder is het zo dat kritische benadering van de effecten van het overheidsbeleid insluit het acht slaan op de structuur en het functioneren van bestuur en apparaat. Het bestuurlijk-ambtelijk apparaat is, hoe goedwillend ook, zelf een verzwarende factor van het effectiviteitsprobleem. In een gezin of vereniging is het nog wel mogelijk vlot plannen te maken en het effect te beoordelen na het uitvoeren. Deze zaken liggen bij de overheid nogal gecompliceerd. Weliswaar zijn er ook ondernemingen met verbazingwekkende processen van besluitvorming en -realisatie doch als opbrengsten de kosten daarvan niet dekken, straft het euvel zich meedogenloos. Overheidsfalen treft evenwel de koning der democratie, de burger. De door een onafhankelijke, kundige controle-instantie ten overstaan van de burgerij verstrekte informatie kan onheil, zo niet voorkomen dan toch temperen. De deskundige of accountant evolueert tot een als openbaar criticus optredende controle-instantie. Deze kan accountantsvaardigheden niet missen doch met accountancy alleen kan niet worden volstaan als antwoord moet worden gegeven op de vraag of het overheidshandelen de gewenste effecten heeft teweeg gebracht. Loyaal blijvend zullen zijn ter bevordering van de lokale democratie, publiek gerichte en bezonnen oordelen niet alleen over zaken handelen, die hot-issues zijn voor alle accountants zoals (jaar-)rekeningen en administratieve organisatie (incl. automatisering) doch ook aandacht vragen voor besluitvormingsprocessen, gemeentelijke organisatiestructuren, kwaliteit van de regelgeving, vergaderefficiency en -effectiviteit, aangelegenheden van planning en begroting enz. [40]. Het is voorts aan de, mede door de controle-instantie, verantwoord geïnformeerde burgers om onder hen naar de bekwaamsten te zoeken om langs democratische weg te bewerkstelligen dat orde op bekritiseerde zaken wordt gesteld. Welk een stimulans kan van de rapportage van een als rekenkamer voor de lagere overheid functionerende controle-instantie niet uitgaan op bestuurder en ambtenaar. Ieder zal zich nog meer rekenschap gaan geven van de rechtmatigheid, de doelmatigheid en de doeltreffendheid van zijn doen en laten. Kosten en nut gaan wegen. Het Rijk is voornemens taken te delegeren aan gemeenten. Van die taken vallen er onder de controle van de Algemene Rekenkamer. Zou het niet hoogst onlogisch zijn wanneer delegatie zou leiden tot andere benadering van het gedelegeerd object door de lokale controleur? [41] Behoudens het bestaan van sociale-controle in kleine rechtsgemeenschappen (Thorbecke zag deze als verenigingen) behoort de aard van de controle op een overheidshuishouding principieel niet te variëren met de omvang daarvan of met de door geheel andere criteria bepaalde onderbrenging van een overheidstaak.

Democratie door controle

Het is het kroningsjaar van Beatrix als de Werkgroep Herziening Gemeentewet, eveneens getuigend van vernieuwend denken onder behoud van oude

waarden, zijn eindrapport d.d. 20 oktober 1980 uitbrengt. Thorbecke's grondpatroon blijft, de raad wordt sterker; autonomie en lokale democratie worden ernstig genomen; het toezicht wordt ingekaderd, aan normen gebonden. Onthouding van goedkeuring aan de begroting door G.S. kan slechts wegens strijd met het recht, wegens kennelijke strijd met het financieel belang van de gemeente en wegens andere dringende redenen. Het is niet de bedoeling dat G.S. de doelmatigheid toetsen. Goedkeuring van de rekening door G.S. betekent rechtmatigheids-toetsing [42]. Een en ander betekent in algemene zin dat de burgerij van de gemeente er geenszins op kan rekenen dat hogere bestuursorganen een zodanig toezicht uitoefenen op het door de burgerij gekozen plaatselijk bestuur, dat de burgers zich verder om dat lokale bestuur niet meer behoeven te bekommeren. Het tegendeel is waar. De burgers hebben zelf hun collectieve belangen te bewaken. Toegevoegd mondigheid verplicht! Geen beter middel dan een controle-instantie met een brede taakopvatting is daartoe denkbaar. In genoemde herziening zijn elementen te vinden die in de richting van de rekenkamer-visie gaan. De *controle* omvat *in volle omvang* het *doelmatigheidsaspect*. De controle strekt zich ook uit tot de financiële beheersdaden van het college van burgemeester en wethouders [43]. Een door het college opgemaakt verslag ter verantwoording van het financieel beheer en een *verslag* van de aangevoerde registeraccountant behoren bij het overleggen van de rekening bijgevoegd te worden [44] en *openbaar* te worden gemaakt. De lijn wordt niet met zoveel woorden doorgetrokken naar de beleidsdoeltreffendheid. Dat zou ook niet rijmen met het feit dat begin en einde van het fungeren van de controleur in handen van de raad is gelegd. Onder de waarborgen die men aanvoert om de onafhankelijkheid van de ambtenaar-accountant aanneemelijk te maken bevindt zich ook die van de benoeming, schorsing en ontslag door de raad. De kloof tussen raad en college van burgemeester en wethouders is in een monistisch bestuurlijk stelsel evenwel betrekkelijk. *De raad zelf is het bestuur van een gemeente*. Via commissies van bijstand is de raad, soms vrij vergaande in details, bestuurlijk actief. Zolang de controleur zich beweegt in het dechargeproces, zie hiervoor, kan aan het onderscheiden van het fungeren van raad en college nog wel voldoende betekenis voor het onafhankelijk controleren worden ontleend. Hoe dieper de kloof in de praktijk, hoe beter voor de controleur doch hoe minder het monistisch beginsel herkenbaar is. Een wethouder blijft raadslid, is geen lokale minister en de raad is geen parlement. De raad heeft ook geen aparte voorzitter; de voorzitter van het college is tevens voorzitter van de raad. De onafhankelijkheid van de controleur neemt de facto toe naarmate een gemeentebestuur feitelijk minder monistisch, dus dualistisch fungeert. Die ongewilde toestand kan geen fundament zijn voor een verbreding van de controletaakopvatting. De burgerij moet zelf een middel zoeken om zijn bestuur onder controle te houden. Dat kan door het bij wet instellen van een of meer als rekenkamer fungerende controle-organen. Aan een rapportage van 'zijn' rekenkamer kan de burger grote betekenis toekennen. Het onafhankelijk, van college en raad, fungeren van die institutie moet dan ook door de burgers mogelijk worden gemaakt. Het Parlement krijgt hiertoe bij de behandeling van het ontwerp-gemeentewet een unieke kans. Bij wet is ook de norm te geven voor het budget van de controle-instantie(s).

Van nu naar 1998?

In 1998 zal het 250 jaar geleden zijn dat Charles de Montesquieu in 'De l'esprit des lois' de driemachtenleer ontwikkelde (wetgevende, uitvoerende, rechterlijke). Zijn oogmerk was de vrijheid van de burgers te waarborgen. Informatie door een rekenkamer versterkt die vrijheid. Een passender huldebetoon aan de denker, die zozeer bijdroeg aan onze democratie, dan de instelling van rekenkamer(s) voor de lagere overheid is niet denkbaar. Eerdere totstandkoming is natuurlijk nog beter. In 1984 bijvoorbeeld als het 100 jaren geleden is dat Spencers 'The man versus the state' uitkwam. Het lijkt mij goed thans een suggestie te doen hoe een en ander vanuit de bestaande controle-instituties zijn beslag kan krijgen.

ALO, ARLO

Gegeven het geboden perspectief, is het wenselijk dat de totstandkoming van een of meer controle-instanties, die gaan fungeren als rekenkamer ten opzichte van lokale overheden, zodanig geschiedt, dat deze zo min mogelijk de bestaande controle-eenheden aantast. Het gaat om een zodanige taak-uitbouw dat zelfs gesproken is van een nieuwe professie, een nieuw specialisme. De taak van een rekenkamer is een andere dan die van een accountant. Een accountant is gewend te certificeren en te zwijgen; een rekenkamer daarentegen signaleert en rapporteert uitvoerig in het openbaar. Thans treffen we in ons land - tamelijk grillig verspreid - gemeentelijke accountantsdiensten aan en onder de hoede van een drie man tellende centrale directie, districtskantoren. Hoewel bij onderzoek zou kunnen blijken dat met name de gemeentelijke diensten in bepaalde stadia van ontwikkeling zich ook bezig houden (zie hun rapportages) met doelmatigheids-, mogelijk zelfs met doeltreffendheidsonderzoeken, is het bekend dat zowel de kantoren als diensten zich overwegend bezighouden met het uitoefenen van accountantscontrole op (overheids-)rekeningen. De directeuren van de diensten certificeren en de centrale directie doet dit voor de kantoren. Evenals de public, controleert en certificeert men en dient de clientèle van advies. Wanneer de wetgever (dienend de burgerij) van deze kantoren en diensten zou vergen dat zij voortaan zouden gaan optreden als rekenkamer, kan die opgave wel eens te zwaar zijn. Menig accountant is daartoe te veel aan het geijkte accountantspatroon van denken en handelen gebonden en is voor de uitoefening van die bredere taak niet toegerust. Het vergt zowel een aanvullende, bestuurskundig gerichte nascholing als de inschakeling van anderskundigen. Deze weg is, gelet op de zeer hoge eisen die nu al aan de ambtenaar-accountant worden gesteld, niet als eerste aan te bevelen. Beter is het, net als op landsniveau, de functies van accountant en rekenkamer gescheiden te houden. Kantoren en diensten kunnen als Accountantsdiensten Lagere Overheid (ALO) aanvankelijk ongewijzigd blijven fungeren. Geleidelijk zoeken zij regionaal onder realisering van kostenbesparing, kennisuitnutting en kwaliteitsverbetering naar doelmatige samenwerkingsverbanden. Zo ontstaat een doelmatige keten van ALO's, die door toevoeging van de naam van hun regio aan het begrip ALO van hun eenheid in verscheidenheid kunnen getuigen. De regionale ALO's onderhou-

den onderling het contact dat zij nodig vinden. De ALO's fungeren dan op een met de public vergelijkbare wijze: accountancy bedrijven, certificeren en verder zwijgzaam in het openbaar. Daarnaast wordt een Algemene Rekenkamer Lagere Overheid opgericht (ARLO). Een betrekkelijk gering aantal leden, hoog van kwaliteit, eigen secretariaat en *eventueel* een eigen onderzoekapparaat. ARLO legt zich toe op de selectie van in te stellen onderzoeken, gericht op de effectiviteit, de evaluatie van beleid. De ALO's kunnen daarbij adviseren en de uitvoering geheel of gedeeltelijk verzorgen. Een ALO rapporteert evenwel (denk ook aan de relatie departementale accountantsdienst tot Algemene Rekenkamer) over een op instigatie van ARLO ingesteld onderzoek uitsluitend aan ARLO. Een geheel open communicatie dus tussen ALO en ARLO. ARLO beslist of en zo ja in welke vorm en wanneer over bevonden tekortkomingen rapport in het openbaar zal worden uitgebracht. In die beslissing en door selectie van te onderzoeken zaken tekent ARLO zich af als een *bestuurlijk orgaan*, dit in tegenstelling tot ALO, die zoals hiervoor gezegd, accountantskantoor is en blijft. Dit heeft gevolgen voor leiding en werkwijze. Iedere ALO zal onder directie staan van een registeraccountant; jaarlijks keert de certificerende arbeid weer. Bij ARLO is een bestuurs- of organisatiekundige als directeur denkbaar en de onderzoeken zullen, naar plaats en tijdvak wisselend, zoeklichtsgewijze gebeuren. Al dan niet met inschakeling van publiek- of privaatrechtelijke onderzoeksbureau's. Het zou ook een goede zaak zijn ARLO te kennen in de benoeming van ALO-accountants. Overwogen kan worden te zijner tijd de ALO's met algeheel behoud van de accountantsbevoegdheid en -verantwoordelijkheid (certificeren) 'onder de hoed' van ARLO te structureren. Op voorhand is het niet uitgesloten dat, gegeven de mogelijkheid tot optimalisering van de ALO-arbeid (kosten/nut), een en ander met het bestaande volume aan mankracht gerealiseerd kan worden en er dus geen groot financieel probleem te duchten is. Niettemin wettigt taakuitbreiding de toekenning van middelen daarvoor. De omvang van deze middelen wordt bepaald door de te verwachten verbeteringen in de bestuurlijk-ambtelijke apparaten en hun beleid en de prijs die een vrij volk over heeft voor een verlevendiging van zijn lokale democratieën. Zouden gemeentebesturen ARLO gaan vrezen? Als overal het lokale beleid eens ineffectief zou blijken te zijn. Ach, dan nog zou onze delta minder slachtoffers tellen dan elders sinds 1851 op rekening kwamen van T'aip'ing.

Samenvatting

Decennia voordat de accountancy in Nederland gestalte heeft gekregen zijn gemeentelijk in wet en praktijk elementen aanwezig als functiescheiding en interne controle op kasgelden. Vanaf 1851 zien we, aanvankelijk een geleidelijke, een eeuw in beslag nemende ontwikkeling. Deze blijkt, vooral in de zeventiger en de begin-tachtiger jaren van onze eeuw aan dynamiek te winnen. Overheidsaccountants bezinnen zich op vraagstukken van vaktechnische regelgeving, organisatorische plaatsgeving en belangenbehartiging. Het ontwikkelingsproces is nog geenszins ten einde. Verandering is opgetreden in de persoon of instantie die de controle verricht (dagelijks bestuur-

der, ambtenaar, deskundige, registeraccountant), in het object dat gecontroleerd wordt (algemeen kasgeld, bedrijfsrekeningen, gemeenterekening), ten aanzien van de invalshoek (rechtmatigheid, doelmatigheid) en in de directe kring van gebruikers (dagelijks bestuur, algemeen bestuur, burgerij). In de huidige tijd wint in de samenleving [45] het inzicht veld dat, gelet op het typologisch fenomeen overheid, niet volstaan kan worden met de in privaatrechtelijke omstandigheden gebruikelijke controle door, en verklaring van een registeraccountant. De gegeven ontwikkeling verdient bevordering in die zin dat de controle instantie, evolueert tot een *rekenkamer voor de lagere overheid*, dat het controle-object gemeenterekening zich verbreedt tot het (bestuurlijk) *huishouden van de lagere overheid* en dat de *effectiviteit van het beleid* tot belangwekkendste invalshoek wordt. Andere deskundigen worden onontbeerlijk. Voor de organisatorische vormgeving is, voortbouwend op hetgeen historisch geworden is, een constructie gegeven onder inachtneming van het scheiden van de op certificering gerichte accountantsfunctie en de bestuurlijke rekenkamerfunctie. Deze ontwikkeling harmonieert met de verandering van de sterk door gezagshierarchie gekenmerkte staat in een democratie die door een mondiger geworden samenleving wordt gedragen. Uiteindelijk heeft een democratie in volwassen vorm als hoogste autoriteit: KONING BURGER. Steeds weer zal hij de indringende vraag stellen: Heren Dienaren - want dat zijn bestuurders in een democratie - Heren Dienaren, gaf u mij bestuurlijk goede waar voor het van mij gevraagde geld of krijg ik straks de ambtelijke kous op mijn burgerkop?

Literatuur

1. Gemeentewet, uitg. Schuurman Jordens 1974, Art. 252 (M.v.T.).
2. Gemeentewet, uitg. Schuurman Jordens 1974, Art. 265, 265 bis.
3. Gemeentewet, uitg. Schuurman Jordens 1974, Art. 255 e.v.
4. Van Namen/Grootendorst, oktober 1969, Controle van overheidsrekeningen, De Accountant, pagina 71 e.v.
5. Gemeentewet, uitg. Schuurman Jordens 1974, Art. 127a (M.v.A.).
6. NivRA, Berichten, dec. 1972/4, Uniforme accountantsverklaring, pagina 53.
7. NivRA, Discussierapport 8, januari 1978, Rapport v.d. werkgroep CHB-OA, pagina 4.
8. VGA/VHAO, december 1977, Rapport commissie ter bestudering van de gevolgen van de invoering van de 'Internationale Standaarden voor Jaarrekeningen' voor de verantwoordingen van de Overheidsdiensten en -bedrijven. Zie ook 8a.
- 8a. Financieel Overheidsbeheer, januari 1978, Verslag gecombineerde vergadering VGA en VHAO op 16 november 1977, pagina 2 e.v.
9. Ministerie van Binnenlandse Zaken, 1981, Eindrapport herziening gemeentelijke comptabiliteitsvoorschriften, pagina 22/23: art. 49, 50, 51.
- 9a. Richtlijnen voor de jaarrekening. Samengesteld door en onder verantwoordelijkheid van de Commissie Jaarverslaggeving van:
De Raad van Nederlandse Werkgeversverbonden,
De Federatie Nederlandse Vakbeweging,
Het Christelijk Nationaal Vakverbond,
Het Nederlands Instituut van Registeraccountants,
(Losbladige uitgave Kluwer).
10. VGA-studiecommissie, De Accountantscontrole bij provincies en gemeenten, 29 maart 1978.
11. NivRA, CHB-OA, maart 1976, Nota inzake de regeling van de accountantscontrole bij de lagere overheid in het concept-ontwerp van de wet reorganisatie binnenlands bestuur, De Accountant, pagina 403 e.v.
12. idem t.a.p. pagina 408, Art. 44a.1 in combinatie met pagina 409 sub II.
13. Beeser e.a., juli/augustus 1976, De onafhankelijkheid van de accountant werkzaam in de attestfunctie bij de lagere overheid, De Accountant, pagina 641 e.v.

14. Zie 7.
15. Mennes, juni 1981, NivRA ontwaak, bij de overheid ligt een grootse taak, De Accountant, pagina 608 e.v.
- 16a. Trouwborst 1979/januari Interview inzake vGA, De Accountant, pagina 355.
- 16b. Tiesman 1979/mei Wording, doelstelling en activiteiten van de vDA, pagina 606.
- 16c. Pinkse 1980/juni Interview inzake vOA, De Accountant, pagina 635.
- 16d. Beek 1982/mei Licht op de overheidsaccountant, De Accountant, pagina 561 e.v. Idem 1982 juli/augustus pagina 706.
- 16e. Schram/Kooy, 1983/juni De oprichting van Vopur, De Accountant.
- 17a. Groot, maart 1979, De overheidsaccountant in de openbare functie, De Accountant, pagina 471 e.v. Idem, februari 1980 pagina 353 e.v.
- 17b. Verschuur, juli/augustus 1979, Overheidsaccountants in de openbare functie, De Accountant, pagina 752 e.v.
- 17c. Blokdijk, september 1979 Over onafhankelijkheid en niet-openbare accountants, De Accountant, pagina 16 e.v. Idem, september 1980 pagina 18 e.v. Idem, maart 1982 pagina 426 e.v.
- 17d. Niekamp, december 1979 Over de zorgen van openbare Accountants, De Accountant, pagina 208 e.v. Idem april 1981 pagina 478 e.v.
- 17e. Frielink, november 1980. Frielink kiest geen partij voor Blokdijk, De Accountant, pagina 171 e.v.
18. Vondeling 1977/6 De controle van gemeenterekningen, Openbare Uitgaven, pag. 234.
19. Bac, 1978/april De controle van gemeenterekningen, Openbare Uitgaven, pagina 68.
20. vNG, 1979/februari, Controle gemeenterekening heel behoorlijk, BenG, pagina 28 e.v.
21. Horst v.d., 1978/mei, Kritiek van en op Vondeling, BenG, pagina 111 e.v.
22. Achilles, 1978/april, Een tweede reactie op de visie van Dr. Vondeling, BenG, pagina 73 e.v.
23. Vondeling, 1978/mei Vondeling over de kritiek op Vondeling, BenG, pagina 94 e.v.
24. Vondeling, 1978/april, Naschrift bij 19, Openbare Uitgaven, pagina 76/77.
25. Klinkers, 1982/maart, De ambtenaar-accountant: een plaats buiten de organisatie waard, De Accountant, pagina 424/425.
26. Vos-van Gortel, april 1982, NivRA-OVAC 'Beleidscontrole bij de Rijks-, Provinciale- en Lokale Overheid', pagina 15 t/m 23 en 41.
27. Bron, april 1982 NivRA-OVAC 'Beleidscontrole bij de Rijks-, Provinciale- en Lokale Overheid', pagina 7 t/m 14.
28. Van Dijk, 1979, Problemen rond de accountantscontrole bij de lagere overheid, MAB januari, pagina 7 e.v.; februari, pag. 75 e.v.
29. Van Dijk 1979/april, De accountantscontrole bij provincies en gemeenten, De Accountant, pagina 530 e.v. Zie ook 29a.
- 29a. Van der Linde 1979/december, Beknopt verslag van de behandeling van het rapport: 'De accountantscontrole bij provincies en gemeenten' in de ledenvergadering van de Vereniging voor Gemeente-Accountants, De Accountant, pagina 205.
30. Groeneveld 1983, Accountantscontrole bij provincies en gemeenten, De Accountant, februari, pagina 351 en april pagina 488.
31. Van Dijk, februari 1982, How cities can improve their financial reporting, De Accountant, pagina 353 e.v.
32. Dye, 1981/september, Méthode de Vérification Intégrée Bureau du Vérificateur Général du Canada.
- 32a. NivRA-OVAC, 1983/mei, Verslag vergadering bijeenkomst overheidsaccountants: Comprehensive Auditing.
33. Agars e.a. 1981/augustus, The Australian Accountant, Themanummer Journal Australian Society of Accountants. Vol. 51/7.
34. De Bruyn 1980/januari, De standaardverklaring bij de jaarrekening van een tak van dienst, De Accountant, pagina 292 e.v.
35. V.d.Knaap, 1982/april, De Standaardverklaring en de gemeenterekening, De Accountant, pagina 493 e.v. Zie ook 35a.
- 35a. Bac 1976, Bundel Accoord: De accountant(scontrole) in de gemeentehuishouding, Erasmus Universiteit, pagina 147 e.v.
- 36a. Van Dijk 1978/juli/augustus, Uniforme accountantsverklaring en de jaarrekening van woningbouwcorporaties, De Accountant, pagina 657 e.v.
- 36b. Kalkman 1978/november, De jaarrekening van woningbouwcorporaties, De Accountant, pagina 193 e.v.
- 36c. Kuyper, 1978/december, Accountantsverklaringen bij woningbouwcorporaties, De Accountant, pagina 284 e.v.

- 36d. Van Dijk 1979/februari, Uniforme accountantsverklaring en de jaarrekening voor woningbouwcorporaties, De Accountant, pagina 409 e.v.
- 36e. Mennes 1979/februari, Zijn we er nu, De Accountant, pagina 412.
- 36f. Diephuis 1979/mei, Jaarrekening woningbouwcorporaties, De Accountant, pagina 609 e.v.
- 36g. Heijungs 1979/juni, De standaardverklaring en de van departementale zijde voorgeschreven verklaring, De Accountant, pagina 661.
- 36h. Blokdijk 1980/maart, Opheldering gezocht, De Accountant, pagina 428.
- 36i. Heijungs 1980/maart, Poging tot opheldering, De Accountant, pagina 429.
- 36j. Van Boven 1981/juli/augustus, De accountantscontrole bij gesubsidieerde instellingen. De Accountant, pagina 679.
- 36k. Heijungs, 1981/oktober, De accountant bij gesubsidieerde instellingen, De Accountant, pagina 91.
- 36l. Van Boven/Heijungs, 1983/juli/augustus, De accountant bij gesubsidieerde instellingen, De Accountant.
37. NIVRA-OVAC, 1981/mei, Commissie-rapport Accountants Overheid/Onderneming, pagina 11/12. Zie ook 37a.
- 37a. Houdijk 1982/oktober, Commentaar, De Accountant, pagina 88.
38. Letzer 1982/december, Enige kanttekeningen bij de functie en taken van een departementale accountantsdienst, De Accountant, pagina 230.
39. T.H.Twente 1982 Introductie PAO-cursus, Evaluatie van Overheidsbeleid, pagina 2.
40. Mennes 1982/april NIVRA-OVAC, Beleidscontrole bij Rijks-, Provinciale- en Lokale Overheid. Stellingen in bijlage.
41. Mennes 1981/november, Schuiven doet schuilen, De Accountant, pagina 160 e.v.
42. Werkgroep Herziening Gemeentewet, Eindrapport 20 oktober 1980, pagina 139 en 146.
43. Werkgroep Herziening Gemeentewet, Eindrapport 20 oktober 1980, pagina 148.
44. Werkgroep Herziening Gemeentewet, Eindrapport 20 oktober 1980, artikel 199.
45. Bovenstaande literatuurverwijzingen zijn gericht op geschriften die in accountantskringen voorhanden zijn; voor ontwikkelingen in bestuur en samenleving moge in algemene zin worden verwezen naar de activiteiten en publicaties van de Vereniging voor Bestuurskunde (Secr. tel. 05729-2151). Ook zij raadpleging van de jaarlijkse verslagen van de Europese en Algemene Rekenkamer aanbevelen. Zie ook 45a.
- 45a. Binnenlands Bestuur 4-3-1983. Advies Samenwerkingsverband Onderzoek Openbaar Bestuur (SOOB onder leiding van prof. dr. A. Hoogerwerf).