

PROBLEMEN ROND DE ACCOUNTANTSCONTROLE BIJ DE LAGERE OVERHEID (1)

door J. F. van Dijk

1. Inleiding

1.1 Sedert enkele jaren is de accountantscontrole bij de lagere overheid - provincie en gemeente - in discussie. Daarbij heeft in het bijzonder in de belangstelling gestaan de positie van de *in gemeente of provinciale dienst* zijnde accountants, belast met het „onderzoek naar de deugdelijkheid” van de rekening van de gemeente (of provincie), waarbij zij in dienst zijn.

Het Voorontwerp van de Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants (mei 1972) beoogde, na verloop van een gelimiteerde overgangperiode, een einde te maken aan de bestaande situatie, waarbij accountants in Nederlandse overheidsdienst openbaar te maken verklaringen geven bij de periodieke beheersverantwoordingen van de overheidsinstelling, waarbij zij in dienst zijn. De reden daarvoor lag in de algemene aan de als openbaar accountant optredende registeraccountant gestelde eis van onafhankelijkheid van de opdrachtgever en van degene omtrent wiens aangelegenheden hij verklaringen geeft.

Volgens de toen nog geldende Regelen Beroepsuitoefening Registeraccountants werden met bovenbedoelde in overheidsdienst zijnde registeraccountants *gelijkgesteld* de registeraccountants in dienst van de privaatrechtelijke Vereniging van Nederlandse Gemeenten, werkzaam bij het Accountantskantoor van die Vereniging (Centraal Bureau voor Verificatie en Financiële Adviezen). Met erkenning van de behoefte aan het fungeren van accountants die specifieke deskundigheid bezitten omtrent de problematiek van de lagere overheid en voldoende afstand van de controle-objecten hebben om als onafhankelijk controleur te kunnen optreden, beoogde het Voorontwerp GBR deze accountants toe te staan als openbaar accountant op te treden, in afwijking van de gebruikelijke vormen van beroepsuitoefening, doch met verwijzing naar de voor de openbaar accountant geldende algemene eis van „gewaARBorgde onafhankelijkheid”.

Vooral in de kringen van gemeenteaccountants bestonden nogal ernstige bezwaren tegen de regeling, die hierboven in de tweede alinea kort is omschreven. Enerzijds werd daarin een aantasting van „verkregen rechten” gezien, anderzijds beklemtoonde men, dat de accountant in overheidsdienst tenminste zo onafhankelijk zou zijn als de in vrij beroep optredende openbaar accountant.

Voor het NIVRA-bestuur waren deze bezwaren aanleiding om de hierboven bedoelde voorstellen voorshands terug te nemen en in studie te geven aan een daarvoor geformeerde werkgroep „Commissie Herziening Beroepsregelen Overheidsaccountants (CHB-OA). In de intussen tot stand gekomen Gedrags- en Beroepsregels werd materieel de status quo van art. 21, 2e lid R.B.R. gehandhaafd, in afwachting van de resultaten van de arbeid van genoemde werkgroep.¹⁾

¹⁾ Het rapport van deze werkgroep verscheen in januari 1978 als „Discussierapport 8”.

1.2. Een nieuwe impuls tot discussie vormde het in de zomer van 1975 verschenen „concept ontwerp van wet reorganisatie binnenlands bestuur” van de Minister van Binnenlandse Zaken. Dit concept ontwerp, dat het karakter had van een „ontwerp ter discussie”, bevatte een regeling voor de controle van de financiële administratie en het kasbeheer van de provincies en gemeenten, die afweek van de bestaande situatie. Thans verlangt de wet slechts de aanwijzing van een „deskundige”, die (onder meer) belast is met een „onderzoek naar de deugdelijkheid van de (jaar-)rekening” en daarover „verslag” uitbrengt. De van deze situatie afwijkende visie van Binnenlandse Zaken komt in hoofdzaak neer op het volgende:

Voor de provincie:

1. De voor de controle van de financiële administratie en het kasbeheer aan te wijzen deskundige mag niet zijn ambtenaar, door of vanwege het provinciaal bestuur aangewezen of daaraan ondergeschikt.
2. Provinciale Staten stellen regels vast met betrekking tot de sub. 1 bedoelde controle, welke regels aan hogere („Onze”) goedkeuring zijn onderworpen.

Voor de gemeente:

1. Een soortgelijke bepaling als voor de provincie, inhoudende dat de aan te wijzen deskundigen geen lid van het gemeentebestuur mogen zijn, noch ambtenaar, door of vanwege het gemeentebestuur aangesteld of daaraan ondergeschikt, noch werkzaam in dienst van de gemeente op arbeidsovereenkomst naar burgerlijk recht.

De hierboven voor de provincie onder 2 genoemde regeling ontbreekt in het concept ontwerp, omdat die reeds in de bestaande gemeentewet (door de raad der gemeente vastgestelde „controleregelen”, onderworpen aan de goedkeuring van Gedeputeerde Staten der provincie) was opgenomen.

Uit het bij het concept ontwerp van wet behorende „Memorandum” blijkt dat de voorgestelde wijzigingen voortvloeien uit het grote belang, dat wordt gehecht aan een goede controle op de financiële administratie en het kasbeheer en uit een zo onafhankelijk mogelijke opstelling van de controleur ten opzichte van het provinciaal, respectievelijk gemeente bestuur.

In het Memorandum komt voorts nog de volgende alinea voor, die voor het onderhavige onderwerp van betekenis is: „Wij zijn van oordeel, dat in de toekomst één controle instantie per provincie, die zowel de provincie als de gemeenten in die provincie controleert, aanbeveling verdient, en denken hierbij aan een instelling als het Centraal Bureau voor Verificatie en Financiële Adviezen der Vereniging van Nederlandse Gemeenten, die reeds met de controle van het overgrote deel van provincies en gemeenten is belast. Gelet op het bestaan van een aantal provinciale en gemeentelijke accountantsdiensten - waarvoor in de overgangsregelen een uitzondering op de hiervoor bedoelde voorschriften wordt voorgesteld - is het vorenstaande niet direct te realiseren. Door de voorschriften wordt echter een uitbreiding van het aantal „eigen” accountantsdiensten voorkomen.”

Verder wordt vermeld, dat een onderzoek zal worden ingesteld naar de mogelijkheid om een schakel te leggen tussen de Algemene Rekenkamer en de controlerende instantie van provincies en gemeenten. De ervaringen van de Rekenkamer zouden van groot nut kunnen zijn, terwijl de inschakeling van deze instantie tot gevolg kan hebben, dat doublures, waaronder dubbele controles, of hiaten in de verschillende regelingen van taken en bevoegdheden worden opgespoord en geanalyseerd, opdat duidelijker en doelmatiger regelingen - ook ten aanzien

van het verkeer tussen de bestuurslagen - tot stand gebracht kunnen worden.

Het NIVRA-bestuur heeft d.d. 15 januari 1976 - door middel van een in de werkgroep CHB-OA opgestelde nota - aan de Minister van Binnenlandse Zaken adhesie betuigd met de strekking van de, hierboven omschreven, wijzigingen in de Provincie- en gemeentewet. In deze nota, gepubliceerd in „De Accountant” van maart 1976, pag. 403 e.v., zijn voorts een aantal belangrijke opmerkingen gemaakt strekkende tot een betere onderscheiding in de betrokken wetten van de begrippen interne en externe controle, het tot uiting brengen van het onderscheid tussen „verslag” en „verklaring” van de externe accountant, terwijl voorts een voorstel is gedaan om in de wet de mogelijkheid op te nemen tot instelling - naar behoefte - van een *interne* accountantsdienst bij provincie en gemeente. Voorts behelst de nota opmerkingen, die betrekking hebben op de in het Memorandum voorkomende gedachte van „één controle-instantie per provincie”. Gevoegd wordt o.a. op de te geringe omvang van deze controle-instanties, als de beoogde indeling in 26 provincies (in plaats van de huidige 11) zou doorgaan, de zwaren van exclusiviteit en monopoliepositie, het belang van de combinatie van controlerende en adviserende functie van de accountant en de sterk aan te bevelen mogelijkheid van vrije accountantskeuze voor de provincies en gemeenten.²⁾

Ook in de kringen van de gemeente accountants en van de gemeenten heeft het bedoelde concept ontwerp van wet reacties gewekt. Deze reacties hebben er toe geleid, dat in de eind 1976 aan het parlement aangeboden wijzigingsvoorstellen voor de organisatie van het binnenlands bestuur voorshands is afgezien van het opnemen van bepalingen betreffende de regeling van de controle. Uit de Memorie van Toelichting bij het betrokken ontwerp van wet blijkt echter duidelijk dat Binnenlandse Zaken niet voornemens is deze aangelegenheid verder te laten rusten, doch zo tijdig met voorstellen tot wijziging van de controlebepalingen wil komen, dat deze vóór of uiterlijk op het tijdstip van instelling van de nieuwe provincies rechtskracht kunnen verkrijgen.

1.3. Uit het bovenstaande blijkt, dat zowel het NIVRA als de minister van Binnenlandse Zaken grote betekenis hechten aan een goede controle en een zo onafhankelijk mogelijke opstelling van de controleur ten opzichte van provinciale en gemeentelijke bestuurscolleges. Beide instanties concluderen hieruit, dat een dienstverbandsverhouding van de controleur ten opzichte van deze besturen afwezig moet zijn. Als gevolg van - o.a. - de reacties van de betrokken overheids-accountants hebben beide instanties de door hen voorgenomen wijzigingen van de bestaande regelingen - voorshands - nog niet doorgezet.

Uit artikel 2, 4e lid van de GBR is te lezen, dat voor de toepassing van de verordening GBR de in overheidsdienst - of daarmee gelijk te stellen dienst - werkzame registeraccountant, belast met certificerende taken, niet geacht wordt op

²⁾ Ook in het CHB OA rapport (jan. 1978) komt de instemming van de werkgroep met de gedachten van het Conceptontwerp wet reorganisatie binnenlands bestuur tot uitdrukking (zie sub 7.15 op pag. 14). Het rapport gaat zoals blijkt uit hetgeen onder 7.6 (pag. 13) en 7.17 (pag. 15) is vermeld echter uit van de *bestaande*, als een realiteit aanvaarde, situatie, waarbij de verwachting wordt uitgesproken, dat de realisering van een nieuwe regeling van de accountantscontrole bij de lagere overheid vermoedelijk nog wel enige tijd op zich zal laten wachten. De aanbevelingen van de werkgroep om de onafhankelijkheid van de op dit terrein werkzame accountants te vergroten vloeien dan ook kennelijk voort uit dit pragmatische uitgangspunt. Dat blijkt b.v. ook uit punt 7.5, waar wordt gesteld, dat van de registeraccountant, belast met het geven van een verklaring bij een overheidsrekening, dezelfde mate van onafhankelijkheid (in de zin van art. 22 GBR) zou moeten worden verlangd als van degene belast met de jaarrekeningcontrole van een onderneming. Terecht signaleert het rapport, dat met betrekking tot de ambtenaar-accountant aan deze eis echter niet volledig kan worden voldaan.

te treden als openbaar accountant. Uit artikel 20 GBR is af te leiden, dat de voor de openbaar accountant geldende eis van onafhankelijkheid van zijn opdrachtgever of van degene omtrent wiens aangelegenheden hij verklaringen geeft (. . . etc.) niet van toepassing is op de overheids- of daarmee gelijk te stellen accountant.

Uit hetgeen hierboven sub. 1.2. is vermeld, blijkt dat ook in de Provincie- en in de gemeentewet deze eis thans nog niet wordt gesteld.

Wanneer men de omvang van de gemeentelijke en provinciale bestedingen - grotendeels gefinancierd uit door belastingheffing verkregen middelen - in aanmerking neemt, moet de bestaande situatie, gezien de leemte in de reglementering, als onbevredigend worden gekenschetst.

Met het bovenstaande wordt niet bedoeld, dat de betrokken - met certificerende taken belaste - accountants in de praktijk veelal onvoldoende onafhankelijk zouden zijn in hun fungeren. Daar de eis van onafhankelijkheid voor hen echter in de beroepsregelen niet expliciet wordt gesteld kan deze accountant zich tegenover zijn opdrachtgever (bestuurscolleges bij de gemeente of provincie) daarop niet beroepen of daarnaar verwijzen, indien deze onafhankelijkheid in de praktijk in onvoldoende mate zou kunnen worden gerealiseerd.

1.4. In het hiernavolgende zal op een aantal facetten van het fungeren van accountants ten behoeve van de lagere overheid nader worden ingegaan. Daarbij zal getracht worden de voor- en nadelen van enkele alternatieve organisatievormen voor dit fungeren nader te analyseren.

Het lijkt echter wenselijk, om eerst een aantal desiderata te formuleren, waaraan de beroepsuitoefening op dit gebied dient te voldoen, waarbij rekening is te houden met enkele specifieke kenmerken van het werkkterrein.

Uitgangspunt daarbij zal zijn het streven naar beroepsuitoefening op hoog - liefst zo hoog mogelijk - niveau, rekening houdende met de terzake in het beroep gegroei opvattingen op dit punt, omdat slechts dan kan worden voldaan aan de behoeften van het maatschappelijk (in casu „bestuurlijk”) verkeer en van de betrokken opdrachtgevers en cliënten.

2. Enkele aspecten van het fungeren van accountants bij de lagere overheid

2.1. Beroepsbekwaamheid

Het lijkt wellicht wat overbodig te stellen, dat voor een goede vervulling van de accountantsfunctie bij de lagere overheid het bezit van de kwalificatie van „registeraccountant” noodzakelijk is. Reeds vóór het tot standkomen van de wettelijke regeling was het in het private bedrijfsleven gebruikelijk, dat voor de vervulling van de accountantsfunctie een keus werd gedaan uit gekwalificeerde beroepsgenoten. Toen - en ook later nog - werd deze eis bij gemeenten en provincies lang niet altijd gesteld voor de controle van de gemeentelijke en provinciale beheersverantwoordingen. In vele gevallen werd de kennis van de gemeentelijke of provinciale financiën en verhoudingen kennelijk hoger gewaardeerd dan het bezit van de beroepskwalificatie.

Daardoor bestaat er op dit punt bij de lagere overheid nog een zekere overgangstoestand, waardoor thans - en ook nog in de naaste toekomst - een aantal niet-registeraccountants de accountantsfunctie vervullen. Voor zover zij *in dienst*

van de betrokken overheid zijn, is de strafbepaling van art. 57, 1e lid wet R.A. niet op hen van toepassing en kunnen zij een verklaring van getrouwheid geven bij de jaarrekening van de betrokken gemeente (provincie) en haar takken van dienst („bedrijven”), krachtens het derde lid van genoemd artikel.

Naast theoretische kennis is een voldoende ervaring in de praktijk noodzakelijk te achten. Voor de accountant bij de lagere overheid geldt dat wel in het bijzonder, gezien het grote aantal voorschriften betrekking hebbende op de taken van deze overheden en op de daarvan af te leggen verantwoording, die qua vorm en inhoud nogal afwijkt van hetgeen in het private bedrijfsleven gebruikelijk is.

Deze ervaring zal uiteraard groter en gevarieerder kunnen zijn indien ze niet is verworven bij één gemeente, doch door het fungeren bij een aantal van deze openbare lichamen. De accountant kan dan immers ervaring opdoen in organisaties met ongeveer gelijke doelstelling of taken, doch van verschillende omvang en organisatiestructuur. Daardoor leert hij onderscheid maken tussen algemene en plaatselijk gebonden aspecten, waardoor een verbreding en verdieping van ervaring en inzicht wordt verkregen, die voor de controlerende en de adviserende functie van grote betekenis zijn.

Vanzelfsprekend behoren de verkregen theoretische kennis en praktische ervaring op peil te worden gehouden door voortgaande, aanvullende vorming. Deze aanvullende vorming dient te omvatten zowel de ontwikkelingen die er op het algemene vakgebied van de accountant plaatsvinden als de wijzigingen die zich op het werkkterrein van de cliënten voordoen.

Voor de accountant bij de lagere overheid zijn, wat dit punt betreft, dan ook van belang zowel de evoluerende opvattingen inzake de jaarverslaggeving (waarderingsgrondslagen, inflatieproblematiek, presentatienormen, etc.), ontwikkelingen in de controletechniek (waaronder invloed van de automatisering) en bedrijfsorganisatie, als de kennis van nieuwe wetten en andere voorschriften betreffende taken en taakuitvoering van de gemeente (provincie) en haar onderdelen.

Daarnaast zijn voor een goede beroepsuitoefening een aantal persoonlijke eigenschappen en kundigheden noodzakelijk te achten. Daarbij is b.v. te denken aan het vermogen om leiding te kunnen geven, het kunnen inspireren van personeelsleden om als team samen te werken, organisatievermogen, kostenbewustheid, voorstellingsvermogen, goede uitdrukkingsvaardigheid in woord en geschrift, sociale vaardigheden, etc.

2.2. Combinatie van controlerende en adviserende functie

Evenals bij de vervulling van de accountantsfunctie voor private bedrijfshuishoudingen moet bij de lagere overheid onderscheid worden gemaakt tussen het optreden als controleur en adviseur ten behoeve van het maatschappelijk of „bestuurlijk” verkeer - de ruime kring van belanghebbenden bij een objectief oordeel over de periodieke beheersverantwoording van de lagere overheid, welke belanghebbenden niet de opdrachtgevers van de accountant zijn - enerzijds, en het optreden ten behoeve van de „leiding” van de desbetreffende lagere overheidshuishouding, anderzijds.

Voor wat de controlefunctie betreft vindt men dit onderscheid ook terug in de gemeentewet: Naast het in de artt. 255 en 265 genoemde onderzoek van de „deskundige” naar de deugdelijkheid van de jaarlijkse beheersverantwoording van burgemeester en wethouders aan de raad, respectievelijk betrekking hebbend op

de „algemene dienst” der gemeente en op de „takken van dienst”, die een afzonderlijke jaarverslaggeving hebben, noemt art. 265bis door de raad vast te stellen regelen met betrekking tot de controle op het geldelijk beheer en de boekhouding van de ontvanger en van de andere, in deze regelen te noemen, ambtenaren, die met geldelijk beheer en met boekhouding zijn belast. Deze laatste controle geschiedt in de praktijk veelal met een periodiciteit van eenmaal per kwartaal, waarbij het „verslag” van de controle aan de gemeenteraad en aan Gedeputeerde Staten wordt medegedeeld.

Het ligt voor de hand deze interne controle maatregelen zoveel mogelijk te incorporeren in het controleplan en werkschema, dat voor de controle van de periodieke beheersverantwoording wordt opgesteld.

Toch reikt in vele gemeenten de „controle ten behoeve van de leiding” verder dan de hierboven bedoelde controle op ambtenaren belast met boekhouding of kasbeheer. Dit vloeit voort uit de historisch gegroeide situatie, waarbij - gegeven de aan de gemeente ontvanger in de gemeentewet opgedragen taken - het scheppen van een deugdelijke administratieve organisatie, mede door verantwoorde scheiding van functies, in de praktijk grote moeilijkheden ondervond. Eerst bij de wijziging van de gemeentewet van 2 maart 1966, Stbl. 94, werd de mogelijkheid geopend om, in afwijking van de in de wet aan de ontvanger opgedragen taken, op dit terrein een belangrijke verbetering te realiseren. Bij het toen ingevoerde artikel 127a werd namelijk voor de raad de mogelijkheid geschapen om, onder goedkeuring van Gedeputeerde Staten, regelen vast te stellen met betrekking tot de organisatie van de financiële administratie en het kasbeheer der gemeente, waardoor een betere administratieve organisatie in beginsel mogelijk werd. Bij de vormgeving van deze organisatie heeft het advies van de Vereniging van Gemeentecountants, waarin o.a. waren vervat een modelverordening en modelinstructies voor comptabele („boekhouder”) en kassier, een belangrijke rol gespeeld.

Toch kan in alle gemeenten op dit punt nog niet van een bevredigende situatie worden gesproken. Als oorzaken daarvan kunnen worden genoemd, o.a. de geringe omvang van een groot aantal gemeenten (van de op 1 januari 1976 bestaande 842 gemeenten hadden er 524 minder dan 10.000 inwoners), alsmede de verdeling van de gemeentesecretarie in een aantal „beheersafdelingen”, waardoor de coördinerende functie van de comptabele en zijn daaraan verbonden interne-controletoelast soms nog onvoldoende tot hun recht komen. Daarenboven stelde deze nieuwe functie qua administratieve scholing hogere eisen, dan waaraan aanvankelijk in de praktijk veelal kon worden voldaan. De trage aanbidding van de gemeenterekening aan de raad - in vele gemeenten soms enkele jaren na afloop van de verslagperiode - is van het bovenstaande slechts een symptoom.

Voor de met de controle van de gemeente belaste accountant heeft de hierboven aangeduide situatie tot gevolg, dat hij zich veelal indringender heeft bezig te houden met het bestaan en de werking van interne controlemaatregelen en daarmee verband houdende procedures dan de externe accountant bij private huishoudingen.

Het ontbreken van een goederenbeweging in de algemene huishouding van de gemeente geeft aan deze problematiek nog een extra accent. Het controlemiddel „verbandcontrole” heeft bij dit soort huishoudingen dan ook het karakter van een zeer gevarieerd assortiment van verbanden - samenhangend met het grote

aantal *soorten* inkomsten en uitgaven - waarbij elk verband organisatorisch vaak weer anders is verankerd.

Naar mate de gemeente groter is, zal organisatie en personeelsbezetting veelal aan hogere kwalitatieve eisen voldoen en zal de taak van facultatief intern controleur voor de accountant als regel beperkter kunnen zijn. Toch blijven de volledigheidscntrole van de inkomsten, alsmede de tijdige invordering daarvan en de materiële controle van de uitgaven bijzondere eisen stellen.

In verschillende gemeenten is aan de accountant uitdrukkelijk de controle op de doelmatigheid van de uitvoering der gemeentelijke taken opgedragen. Hoewel hierbij in het bijzonder moet worden gedacht aan het toezien op de efficiency bij de uitvoering van taken, moet worden opgemerkt dat hier voor de accountant veel voetangels en klemmen kunnen liggen, waarbij hij er op bedacht moet zijn, de grenzen van zijn deskundigheid niet te overschrijden. De concrete inhoud van vele taken wordt veelal ook bepaald door het element „taakopvatting”. Daarbij spelen objectieve, en soms ook subjectieve, visies van deskundigen van andere disciplines een rol, terwijl soms ook maatschappelijke en politieke invloeden daarin kunnen meespreken. Voor wat de andere deskundigheden betreft kunnen b.v. ziekenhuizen, sociale diensten en openbare nutsbedrijven worden genoemd, waar de taakuitvoering mede wordt beheerst door respectievelijk medische, maatschappelijke en sociale, of technische aspecten, die niet op het terrein van deskundigheid van de accountant liggen.

Veel verder dan tot het signaleren van *duidelijke* ondoelmatigheden bij de uitvoering zal de accountant q.q. dan ook meestal niet kunnen komen.³⁾ Deze signalerende taak is echter wel erg belangrijk en zal meer effect kunnen hebben naar mate hem vergelijkende cijfers van kosten „per prestatie-eenheid” ter beschikking staan. Indien hij meer gelijksoortige huishoudingen in de overheidssector tot zijn cliënten kan rekenen, kan hij deze cijfers vaak via zijn controlerende functie verkrijgen.

Indien hij daarmee „uitschieters” signaleert, kan dit voor de gemeente aanleiding zijn b.v. een nader, eventueel multi-disciplinair, onderzoek te doen instellen.

In vele gemeenten zal de accountant ook worden belast met controle-opdrachten bij private huishoudingen, waarin de overheid financieel is geïnteresseerd, bijvoorbeeld door middel van deelneming in het aandelenkapitaal, subsidieverlening of het geven van garanties voor de betaling van rente en aflossing van opgenomen leningen, e.d. Vaak is accountantscontrole in deze gevallen één van de voorwaarden, die de gemeente heeft gesteld bij subsidie- of garantieverlening. De accountant treedt in deze gevallen meestal (mede) op als vertegenwoordiger van een bijzonder belang i.c. het belang van de gemeente. Namens de gemeente ziet hij er dan op toe, dat de betrokken wettelijke en andere voorschriften zijn nageleefd, dat het gevoerde beheer aan de gestelde normen heeft voldaan en dat de uitvoering van het „bedrijfsproces” zo doelmatig mogelijk heeft plaatsgevonden.⁴⁾

Ofschoon hier door de accountant een controlerende taak wordt verricht, treedt hij bij dit soort opdrachten veelal op in de functie van „adviseur ten behoeve van de leiding” van de gemeente. De uitkomsten van zijn arbeid vormen

³⁾ Zie „Controle van overheidsrekeningen”, rapport CTB. in „De Accountant” 1969/70, pag. 80.

⁴⁾ Uitvoerder besproken in „De accountant in de overheidshuishouding” van J. F. van Dijk, MAB 1974, pag. 241 e.v.

namelijk een element in de voorbereiding van door de gemeente te nemen beslissingen: het vaststellen van een subsidiebedrag, het beïnvloeden van het door de private huishouding gevoerde beheer in door de gemeente gewenste zin, etc.

De belangrijkheid van de *adviserende* functie van de accountant zal van gemeente tot gemeente sterk kunnen verschillen.

„Vanzelfsprekend” is zijn adviseren over verbeteringen in de administratieve organisatie en/of de verslaggeving van de gemeente en van haar takken van dienst. Deze adviezen zijn vaak een direct „nevenprodukt” van zijn optreden in de controlefunctie.

Tot op zekere hoogte geldt dit ook voor adviezen over automatiseringsvraagstukken, die zich in de gemeente kunnen voordoen, zowel in de gevallen, dat de computer „in huis” is, als bij verwerking „in service”, welke laatste mogelijkheid zich naar het schijnt in de toekomst steeds vaker zal voordoen.

In vele kleine en middelgrote gemeenten fungeert de accountant ook als gesprekspartner voor (leden van) het College van burgemeester en wethouders en/of de gemeentesecretaris en zijn hoofdambtenaren Men zou dit een soort „huisarts”- of „praatpaal”-functie kunnen noemen. Daarbij kunnen allerlei onderwerpen aan de orde komen, omdat de betrokkenen hun visie en mening willen toetsen aan die van de accountant. Vaak is hij de enige externe deskundige waarover de gemeente beschikt en wordt hij door zijn ervaring terecht als een nuttig klankbord beschouwd. In sommige gevallen kunnen bij zo'n gesprek gemakkelijk onderwerpen aan de orde komen, die eigenlijk buiten het deskundigheidsgebied van de accountant liggen, maar waarover men toch graag zijn mening wil horen, omdat hij b.v. in andere gemeenten wellicht ook met het betrokken vraagstuk te maken heeft gehad. Hoewel het vervullen van deze klankbord-functie in een rationele behoefte lijkt te voorzien, moet de accountant zich hierbij, vanwege het collisiegevaar, voorzichtig opstellen. In voorkomende gevallen zal hij duidelijk moeten stellen, dat hij op dat moment niet als accountant optreedt, doch als „verstandige leek”. Daar men, met name in de kleine gemeenten, de accountant nog wel eens beschouwt als „de man die van veel dingen” of van „bijna alles” verstand heeft, dient de daar opererende beroepsgenoot zich van de grenzen van zijn deskundigheid wel bewust te zijn.

Veelal wordt de accountant ook verzocht te adviseren over allerlei gemeentelijke financiële vraagstukken. Deze adviezen, met die van anderen, vormen dan een element in de voorbereiding van te nemen besluiten door B en W of Raad.

Een algemeen beeld, dat voor alle gemeenten geldt, is hiervan niet te geven. De aard en omvang van deze advisering door de accountant is sterk afhankelijk van o.a. de grootte van de gemeente en de al of niet te verwachten snelle groei van het inwoneraantal (uitbreidingsplannen, woningbouw, etc.) alsmede de ontwikkeling van het gemeentelijke takenpakket in het algemeen. Voorts zal het aantal gevallen, waarbij zijn advies wordt gevraagd, de neiging hebben toe te nemen, naar mate zijn adviezen blijken meer in de op dit punt bestaande behoeften van het gemeentebestuur te kunnen voorzien.

Onderwerpen, waarover de accountant min of meer regelmatig om advies wordt gevraagd, zijn bijvoorbeeld: kostprijsberekening van gronden in bestemmingsplannen (waarbij de daarin geprojecteerde bebouwing een belangrijke rol speelt), stichtingskosten van woningen, afnemerstarieven voor de door de gemeente en haar takken van dienst geleverde prestaties, instelling van nieuwe tak-

ken van dienst, problemen samenhangend met concentratie van nutsbedrijven, gemeentelijke investeringen, voorwaarden bij subsidieverlening, exploitatie- en investeringsbegrotingen van b.v. bejaarden- en verzorgingstehuizen, etc., wijziging van contractvoorwaarden tussen de gemeente en derden, etc.

Naarmate de gemeente groter is en de bezetting van het ambtelijk apparaat van de gemeente - met name van de afdelingen Financiën en Bedrijven ter secretarie - aan hogere kwalitatieve eisen voldoet, zou men kunnen verwachten dat de relatieve betekenis van de adviezen van de accountant afneemt, omdat dan meer adviseurs van hoog kwalitatief niveau over het betrokken onderwerp hun visie zullen geven. In de praktijk blijkt echter het advies van de accountant, ook in deze gevallen, voor de uiteindelijk door het gemeentebestuur te nemen beslissing veelal erg belangrijk te zijn.

Uiteraard zal de accountant in zijn adviserend optreden, teneinde zijn onbevangenheid in de externe controlefunctie niet te schaden, terdege dienen te beseffen, wat de toelaatbare grenzen van zijn activiteiten op dat vlak behoren te zijn. In dit verband kan worden verwezen naar het belangwekkend artikel van prof. R. W. Starreveld: „Grenzen aan de adviespraktijk?” in MAB 1974, pag. 246 e.v.

De schrijver onderscheidt daarbij verschillende concepties van het begrip „adviseren”, die kunnen variëren van:

„het opperen van nieuwe denkbeelden, die de client ter overweging worden aangeboden” tot „het volledig overnemen van de leiding en eventueel uitvoering van bepaalde projecten of veranderingsprocessen”.⁵⁾

Ook de instelling van de cliënt is van belang. Starreveld geeft daarvan een bepaalde „typologie”, die loopt van: „cliënten die duidelijk een eigen mening hebben, maar die op bepaalde punten, waarop zij zich minder sterk gevoelen hun oordeel getoetst willen zien aan de mening van één of meer deskundigen” tot „cliënten die zich niet voor hun taak berekend gevoelen en zichzelf als het ware vrijwilling onder curatele van hun adviseur stellen”.⁶⁾

Ook de accountant die ten behoeve van de lagere overheid in de adviserende functie optreedt heeft te maken met verschillende adviesconcepties en met een variërende instelling van degenen, die hem om advies vragen.

Wellicht spelen deze factoren bij de lagere overheidshuishouding soms een wat grotere rol dan bij het private bedrijfsleven.

Wethouders en raadsleden vormen - met de burgemeester - de, in samenstelling wisselende, „top” van de gemeentelijke organisatie, die op grond van hun politieke overtuiging tot deze functies worden geroepen. Voor hun besluitvorming zullen zij praktisch in belangrijke mate mede gebruik maken van hun interne (ambtelijke) en, voor zover aanwezig, externe adviseurs.

Evenals bij de adviespraktijk van de accountant ten behoeve van het private bedrijfsleven doen zich bij de lagere overheid situaties voor, waarin bijvoorbeeld van de accountant concrete aanbevelingen tot het nemen van bepaalde besluiten of min of meer in detail uitgewerkte plannen of maatregelen worden verwacht. Ook is het niet ondenkbaar, dat b.v. een lid van het gemeentebestuur in een bepaalde situatie alleen maar zijn eigen - al of niet politiek geïndiceerde - mening

⁵⁾ Zie prof R. W. Starreveld. „Grenzen aan de adviespraktijk?” MAB 1974, pag. 248-249.
⁶⁾ T.a.p. Starreveld, MAB 1974, pag. 250-251.

door de adviseur bevestigd wil zien of aarzelt om op eigen initiatief een bepaalde, noodzakelijke doch impopulaire, maatregel te nemen en zich daarom liefst op een advies van de accountant-adviseur zou willen kunnen beroepen.

Binnen het terrein van zijn deskundigheid zal de accountant, ter vermijding van het collisiegevaar - of zelfs van de schijn daarvan! - van geval tot geval moeten bepalen welke grenzen hij bij zijn advisering in acht moet nemen. Hij is „slechts” de deskundige, die van zijn eigen vakgebied uit zijn bijdrage kan leveren. De voor de besluitvorming noodzakelijke afweging van belangen, waaronder zich soms niet-kwantificeerbare factoren bevinden, is niet *zijn* taak, doch die van de *bestuurders*. Het risico, dat deze hem daarom - bij een overigens goede functievervulling - als adviseur „toch niet zó goed” vinden, omdat men „gemakshalve” (zie boven) van zijn advies méér „steun” had verwacht, zal hij bewust dienen te accepteren. Voor de accountant, die *in dienst* is van de gemeente en tevens belast met de certificering van de periodieke beheersverantwoording van Burgemeester en wethouders, lijkt dit praktisch een wat moeilijker situatie dan voor een externe accountant die op dit punt niet te maken heeft met de opinie van slechts één cliënt.

Uit het bovenstaande moge blijken, dat de adviserende functie van de accountant bij de lagere overheid van grote betekenis is en een ruime gevarieerdheid vertoont. Anderzijds, dat aan de combinatie van controleur en adviseur grenzen zijn gesteld, die worden bepaald door de noodzaak om over de (jaar-)rekening een objectief en onafhankelijk oordeel te kunnen (blijven) geven.

De vraag zou daarom kunnen rijzen, of het geen aanbeveling verdient de controlerende en de adviserende functie te ontkoppelen. Deze vraag moet in zijn algemeenheid echter in ontkennende zin worden beantwoord, omdat voor de meeste gemeenten de accountant de enige adviseur is op het financiële, bedrijfs-economische en administratieve vlak, waarmede de gemeente een permanente relatie onderhoudt. Bovendien vinden vele activiteiten in de adviesfunctie hun basis in de kennis en ervaring, opgedaan in de controlefunctie. Een ont koppeling van beide functies zou het nodig maken de voor de vervulling van de adviesfunctie nodige kennis, van geval tot geval, telkens opnieuw te doen verzamelen en op te sporen. Nog afgezien van de vraag of dit effectief altijd in voldoende mate en tijdig mogelijk zou zijn, zou dit een belangrijk offer aan hooggekwalificeerde arbeid vragen die tot extra kosten van aanzienlijke omvang voor de gemeenten zou leiden.

Zowel uit een oogpunt van effectiviteit als van kosten verdient de combinatie van de beide functies, met inachtneming van de daaraan te stellen doelmatige grenzen, danook in belangrijke mate de voorkeur boven een ont koppeling.

2.3. *Vrije keuze van accountant*

Hieronder moet worden verstaan het recht van de cliënt, die behoefte heeft aan de diensten van een accountant, om deze in vrijheid te kunnen kiezen, zonder daarbij te zijn gebonden aan één bepaalde accountant of accountantskantoor.

De bestaande wettelijke bepalingen, zowel voor de private huishoudingen waarbij accountantscontrole verplicht is, alsook de Provinciewet en de gemeentewet laten deze keuze geheel vrij. De reden, waarom hieraan in het kader van dit artikel toch enige aandacht zal worden besteed, ligt in het feit, dat er bij de gedachtenwisseling over een eventuele wijziging van de regeling van de accountantscontrole bij de lagere overheid, soms gepleit wordt voor een publiekrecht-

lijke regeling, b.v. in de vorm van een soort „rekenkamer voor de lagere overheid”, die dan als „verplicht” controleorgaan voor deze publiekrechtelijke lichamen zou moeten fungeren.

Een goede vervulling van de accountantsfunctie, zowel in de controlerende als in de adviserende sector, is in het algemeen slechts mogelijk als er tussen de accountant en zijn cliënt een wederzijdse vertrouwensrelatie bestaat. In zo'n situatie is er een mogelijkheid - die uiteraard ook dient te worden gebruikt - om allerlei zaken in een open sfeer en met wederzijdse respectering van bestaande bevoegdheden en verantwoordelijkheden te bespreken en voorkomende vraagstukken en problemen tot een constructieve oplossing te brengen. Deze contacten vormen in de praktijk een belangrijke bijdrage tot het doeltreffend fungeren van de accountant, mede ten voordele van de cliënt. De accountant zal in zulke gesprekken - en dat vooral, doch niet uitsluitend, indien de hoogste leiding zijn gesprekspartner is - kennis kunnen nemen van allerlei informatie en overwegingen, die voor zijn fungeren als controleur en als adviseur van groot belang zijn en die hij op geen andere wijze kan verwerven. De cliënt kan anderzijds via deze gesprekken door de accountant attent worden gemaakt op ontwikkelingen en feiten die voor zijn fungeren van betekenis kunnen zijn.

Het bovenstaande geldt in het algemeen voor de verhouding accountant-client en heeft dus ook betekenis ingeval de accountant optreedt bij de lagere overheid.

Het is van groot belang te achten, voor beide partijen, om indien - door welke oorzaak danook - de vertrouwensrelatie is geschaad en niet op relatief korte termijn reparabel blijkt te zijn, de relatie tussen cliënt en accountant te kunnen beëindigen. Indien deze mogelijkheid zou ontbreken, zou in een onvolkomen fungeren van de accountant moeten worden berust, waarmede noch het belang van de cliënt, noch dat van de accountant is gediend.

Ook wanneer er niet direct sprake is van een geschokte vertrouwensrelatie, doch van een groeiende behoefte aan meer gespecialiseerde diensten van de accountant zal de cliënt behoefte kunnen hebben, indien deze gespecialiseerde diensten niet door of via bemiddeling van de accountant kunnen worden geleverd, van accountant te veranderen. In het private bedrijfsleven heeft zich de laatste decennia een ontwikkeling voltrokken onder invloed van o.a. schaalvergroting, internationalisering en automatisering waaruit een vraag naar meer gespecialiseerde diensten is voortgevloeid, dan waaraan de meeste accountantskantoren voordien konden voldoen. Voor talrijke kantoren leidde dit tot een vrij sterke concentratietendenz, als gevolg waarvan beter kon worden voorzien in de gegroeide behoeften aan advies voor organisatie- en automatiseringsvraagstukken en op een breder geografisch vlak gespreide dienstverlening. De voortschrijdende automatisering van de informatieverwerking leidde binnen de gegroeide accountantskantoren zelf weer tot de mogelijkheid om de daaraan verbonden ingewikkelder controlevraagstukken op adequate wijze op te lossen.

In het algemeen kan worden gesteld, dat in het private bedrijfsleven tegenover een gedifferentieerde vraag naar diensten van de accountant een gedifferentieerd aanbod van deze diensten bestaat, waarin wordt voorzien door kleine, middelgrote en grote accountantskantoren. Op deze wijze kan van het *recht* op vrije accountantskeuze danook, indien daartoe aanleiding zou zijn, daadwerkelijk gebruik worden gemaakt, omdat er een reële keuze*mogelijkheid* is uit verschillende accountantskantoren.

Voor een belangrijk deel van de in de non-profit sector werkzame instellingen geldt eigenlijk hetzelfde.

Hoe is de situatie nu bij de lagere overheid? Geconstateerd moet worden, dat de reële keuzemogelijkheid hier slechts in beperkte mate aanwezig is. Zoals elders⁷⁾ reeds is vermeld treedt de openbare accountant slechts in een enkel geval op bij de controle van de rekeningen van provincies en gemeenten en bij de taken van dienst van deze openbare lichamen. De functie van externe accountant wordt in een aantal (enkele tientallen) gevallen vervuld door de eigen provinciale of gemeentelijke accountantsdienst en in ongeveer de helft van het aantal provincies en ruim 800 van de 842 gemeenten door het accountantskantoor van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten.

De gemeenten die destijds voor een eigen gemeentelijke accountantsdienst hebben gekozen, hebben zo nodig het alternatief van het VNG-accountantskantoor. Praktisch betekent dat echter de afbouw van hun eigen dienst, met alle problemen van herplaatsing van de daarbij werkzame ambtenaren e.d. Het zal weinig betoog behoeven, dat deze situatie de mogelijkheid van verandering van accountant aanzienlijk beperkt.

De gemeenten, aangesloten bij het VNG-accountantskantoor hebben theoretisch de mogelijkheid indien zij van accountant zouden willen veranderen om een eigen accountantsdienst op te richten of om een openbaar accountantskantoor met de controle te belasten. De eerstgenoemde mogelijkheid is voor veruit de meeste gemeenten uit proportionaliteitsoverwegingen niet te realiseren. De laatstgenoemde mogelijkheid is tot dusverre praktisch nauwelijks realiseerbaar, omdat de openbare accountantskantoren op dit terrein - behoudens in een enkel geval - haast niet (meer) werkzaam zijn.

In de laatste decennia is het aantal gemeentelijke accountantsdiensten geleidelijk aan wat verminderd. Het VNG-accountantskantoor is daarentegen in die periode in omvang toegenomen. Deze toeneming is zowel een gevolg van de groei in de gemeentelijke taken als door de aansluiting van gemeenten die hun eigen accountantsdienst hebben geliquideerd.

Het bovenstaande geeft aanleiding tot de conclusie, dat er voor de gemeenten en provincies in de praktijk nauwelijks kan worden gesproken van een vrije keuzemogelijkheid terzake van de diensten van de accountant. Wellicht onder invloed van de specialisering op het betrokken werkterrein is er een situatie ontstaan waarbij de „markt” is verdeeld tussen gemeentelijke (resp. provinciale) accountantsdiensten en meergenoemd V.N.G.-accountantskantoor, waarbij er van een zekere onderlinge „mededingingsverhouding” nauwelijks sprake is. Tegen de achtergrond van de verplichte controle door „deskundigen” van de rekeningen van de lagere overheid (gemeentelijke takken van dienst in de dertiger jaren, gemeenterekening 1950, provincies 1962) is deze situatie min of meer spontaan ontstaan, waarbij de kwaliteit van de aangeboden diensten en/of de permanente beschikbaarheid van de deskundige stellig belangrijke, bepalende factoren zijn geweest. Nu de regeling van de accountantscontrole bij de lagere overheid echter een punt van hernieuwde overweging uitmaakt, kan men zich afvragen of het element van de vrije keuzemogelijkheid van accountant, waaraan toch grote betekenis moet worden toegekend, bij de uiteindelijke vormgeving van deze regeling niet mede een belangrijke rol dient te spelen.

⁷⁾ T.a.p. Van Dijk, MAB 1974, pag. 233-235.

2.4. *Specialisatie of parallellisatie?*

Aangenomen kan worden dat specialisatie op het werkterrein van de lagere overheid een factor van betekenis is geweest voor het ontstaan van de huidige situatie, waarin openbare accountantskantoren bij de controle en advisering van deze overheid nauwelijks zijn betrokken en anderzijds accountants in dienst van de lagere overheid praktisch geen bemoeienis hebben met het particuliere bedrijfsleven.

Daardoor is er binnen het accountantsberoep eigenlijk sprake van twee (wellicht meer, doch dat is voor dit betoog niet relevant), grotendeels gescheiden „werelden”, elk met hun eigen problematiek. In de praktijk blijkt het bestaan van deze werelden, b.v. in werkgroepen of commissies, waarin vertegenwoordigers van beide groepen zitting hebben. Natuurlijk is er de gemeenschappelijke basiskennis en het lidmaatschap van één bij de wet ingestelde beroepsorganisatie, naast nog andere gemeenschappelijke factoren, die beide groepen verbindt. Doch zodra de concrete inhoud van controle- en adviestaken ter sprake komt, blijken deze vaak aanzienlijk uiteen te lopen. Het bijzondere karakter van de overheidshuishouding, blijkende uit veelvormig takenpakket, reglementering, van het private bedrijfsleven afwijkende normen voor beleidsbepaling, besluitvorming en financiering, vormt daar wellicht de voornaamste verklarende oorzaak voor. Globaal gesproken - en dat geldt uiteraard niet voor *elke* beroepsbeoefenaar uit de beide groepen - kan men toch wel spreken van een zeker, wederkerig, tekort aan kennis van de problematiek waarmee de andere groep zich dagelijks bezighoudt.

Nu kan specialisatie - in het algemeen - leiden tot een betere afstemming van het „produkt” op de behoeften van de „consument”. Een zekere verhoging van de kwaliteit van dit produkt kan daarmee samengaan. Anderzijds kan specialisatie leiden tot een zekere vernauwing van het afzetgebied voor het betrokken „produkt” en, ziende naar specialisten in andere disciplines, in sommige gevallen tot een zekere eenzijdigheid.

De principiële vraag is echter of de voordelen van specialisering alleen kunnen worden verkregen door afsplitsing van de daarop gerichte dienstverlening in *afzonderlijke* kantoren of diensten.

De openbare accountantskantoren verlenen diensten aan soms vergaand gespecialiseerde (groepen van) cliënten, waarbij men ook te maken krijgt met zeer specifieke vormen van organisatie, productieprocessen en bijbehorende reglementeringen etc. Anderzijds zijn er accountants die zich op bepaalde deelgebieden van het beroep - organisatieproblematiek, automatisering, administratieve organisatie, fiscale zaken - hebben gespecialiseerd. Het opmerkelijke is echter, dat deze vormen van gespecialiseerde dienstverlening worden verkregen en geëffectueerd binnen één organisatorische eenheid (maatschap) of kantorengemeenschap. Het belang van deze organisatorische vormgeving ligt in het feit, dat - bij een goede organisatie van de werkzaamheden - de gespecialiseerde diensten of kennis ter beschikking kunnen worden gesteld van *alle* cliënten van het kantoor, die daaraan behoefte hebben, respectievelijk van *alle* in dat kantoor samenwerkende beroepsgenoten. Men zou hier kunnen spreken van een zekere parallellisatie van gespecialiseerde kennis en dienstbetoon. Het belang van deze wijze van beroepsuitoefening is evident. Hier treedt geen vernauwing, doch *verbreding* van het afzetgebied op. Bovendien leidt het samenwerken van „algemene” en gespecialiseerde beroepsbeoefenaren binnen één organisatorische eenheid tot een

zekere *integratie* van de verschillende kennisgebieden die voor alle betrokkenen grote voordelen oplevert bij hun vakuitoefening en het op peil houden van het daarvoor nodige kennispakket.

Voor de cliënten heeft deze situatie het grote voordeel dat zij, behalve over de door hen gevraagde min of meer gespecialiseerde diensten, via de hen behandelende accountant(s) kunnen beschikken over het geheel van kennis en ervaring, en de daarin optredende evolutie, betreffende allerlei delen van het vakgebied van de accountant, die voor hen van nut kunnen zijn. In dit verband is b.v. te denken aan de problematiek betreffende de jaarverslaggeving (toepassing Wet op de Jaarrekening en de daarop betrekking hebbende Beschouwingen van het Tripartiete Overleg), ontwikkelingen op het gebied van bedrijfs- en administratieve organisatie en toepassing van automatische informatieverwerking, nieuwe fiscale ontwikkelingen en dergelijke.

Binnen een goed georganiseerd accountantskantoor zullen - via voortgezet overleg tussen de daarin samenwerkende beroepsgenoten en regelmatige onderlinge consultatie - op genoemde terreinen goed doordachte opvattingen en oplossingen tot stand kunnen komen, waarbij er voor kan worden zorggedragen dat „algemene” en - voor de individuele cliënt van belang zijnde - „bijzondere” aspecten onderling „in de pas lopen”. Via de inbreng van de verschillende kantoren in commissies en werkgroepen van de beroepsorganisatie ontstaat voor belangrijke beroepsvraagstukken voorts, door onderlinge gedachtenuitwisseling en rapportage, een basis voor gemeenschappelijke opvattingen binnen de gehele accountantsstand, waarbij in bepaalde gevallen, via de „permanente educatie”, e.d. een ruime verspreiding van nieuwe ontwikkelingen en inzichten over in beginsel alle practiserende beroepsgenoten mogelijk wordt. Bij alle discussie, die er de laatste jaren plaatsvindt over de functie en taak van de accountant, waarbij wensen en verlangens ter tafel komen van verschillende delen van het „maatschappelijk verkeer”, die zich tot voor kort nog niet zo duidelijk hebben gemanifesteerd, kan toch wel worden vastgesteld, dat de openbare accountants in de algemene en de specifieke, soms gespecialiseerde, behoeften van hun cliënten in het algemeen op adequate wijze hebben voorzien. Dat geldt voor het private bedrijfsleven en voor belangrijke delen van de groeiende non-profit sector, waaronder mede kunnen worden begrepen allerlei openbare en andere lichamen op het gebied van de sociale verzekering en het georganiseerde bedrijfsleven.⁸⁾

Zoals hierboven reeds is vermeld strekken de diensten van de openbare accountantskantoren zich echter niet uit tot de provincies en gemeenten, met uitzondering van sommige provinciale bedrijven en een enkele provincie of gemeente. Wel fungeren openbare accountants, naast overheids- of daarmee gelijkgestelde accountants, in een zeker randgebied, zoals b.v. bij ziekenhuizen, bejaardeninstellingen, woningbouwverenigingen, e.d., zijnde een gedeelte van de non-profit sector.

Het specifieke van de lagere overheid vloeit voort uit haar publiekrechtelijk karakter en komt onder meer tot uitdrukking in de volgende kenmerken:

- bevoegd tot *gezagsuitoefening* over personen en instellingen binnen haar territoir;

⁸⁾ Zie b.v. het overzicht van de regeling en uitvoering van de financiële controle van openbare rechtspersoonlijkheid bezittende lichamen welke (mede) door of vanwege het Rijk zijn ingesteld; bijlage memorie van antwoord Comptabiliteitswet, zitting 1974/75, no. 13037, pag. 21 e.v.

- gericht op de behartiging van het *algemeen belang*, tot uiting komend in een groot aantal taken, in de vorm van het verlenen van *diensten*, op het gebied van openbare veiligheid, volksgezondheid en huisvesting, openbare werken, onderwijs, sociale zorg, maatschappelijk werk, welzijn etc.; in bepaalde gevallen behoren ook de levering van gas, water en elektriciteit, alsmede het openbaar vervoer tot het takenpakket;
 - sterk gereguleerde taakuitvoering, door wettelijke en andere *voorschriften*;
 - door de wet voorgeschreven *bestuursstructuur*, waarvan karakteristiek zijn: een vertegenwoordigend lichaam, gekozen door de bevolking op grond van hun politieke voorkeuren, een dagelijks bestuur, bestaande uit enkele door het vertegenwoordigend lichaam aangewezen leden, aangevuld met een door de Kroon benoemd hoofd (burgemeester, resp. Commissaris der Koningin).
- Bovengenoemde kenmerken hebben uiteraard invloed op functie en taak van de accountant van deze instellingen.

Daarbij spelen zowel de - van het private bedrijfsleven afwijkende - bestuursstructuur en de daarmee samenhangende wijze van besluitvorming, alsook de op het algemeen belang gerichte doelstellingen een rol. In het bijzonder is echter van belang het omvangrijke en aan regelmatige wijzigingen onderhevige pakket van voorschriften betreffende taakuitvoering en de daarover af te leggen verantwoording.

Bestuursstructuur, besluitvorming en doelstellingen van de lagere overheid vertonen een zekere verwantschap met die bij (andere) non-profit organisaties, waarbij in een niet onbelangrijk aantal gevallen openbare accountants fungeren. Ook het verschijnsel van de op de taakuitvoering en verantwoording gerichte specifieke voorschriften is hen daar niet onbekend. Echter ook in het private bedrijfsleven worden accountants geconfronteerd met een groeiend aantal voorschriften en regelingen, voortvloeiend uit de toegenomen invloed van de overheid op het bedrijfsleven en de voorschriften betreffende de jaarrekening, alsmede de Beschouwingen van het z.g. Tripartiete Overleg, IAS, etc.

Het vorenstaande leidt tot de vraag of het onderscheid tussen het werkterrein van de openbare en de bij de lagere overheid fungerende accountant van essentiële of van graduele aard is.

Het wil mij voorkomen dat dit laatste het geval is. Bij de op de lagere overheid gespecialiseerde accountants kan men niet aan de indruk ontkomen, dat zij geneigd lijken de betekenis van de „kennis van voorschriften” voor hun functieuitoefening te overschatten. Mogelijk wordt dat beïnvloed door hun (semi-)ambtelijke status of leidt de met specialisering samenhangende „vernaauwing” van het werkterrein tot een zekere relatieve overschatting op dit punt. Anderzijds kan men bij openbare accountants weleens de neiging constateren de betekenis van dat kennispakket te onderschatten.

Hoe dit ook zij, het lijkt gewenst, nu de regeling van de controle bij de lagere overheid opnieuw een punt van discussie en nadere overweging uitmaakt, ook te zien naar het grote belang dat aan de hierboven omschreven parallelisatie van dienstbetoon, met behoud van de gespecialiseerde kennis, dient te worden gehecht. Ook de lagere overheid zou, naar het zich laat aanzien, gediend kunnen zijn met de omvangrijke en rijk geschakeerde kennis en ervaring die via de bedoelde geparalleliseerde beroepsuitoefening te harer beschikking kan komen.

Hetzelfde zou, wellicht in wat mindere mate, het geval kunnen zijn met de „andere” kringen van cliënten van de accountantskantoren, n.l. het private bedrijfsleven en de non-profit sector. Ervaringen van instellingen in de laatstgenoemde sector met enerzijds accountants, die ook optreden in de overheidssector, anderzijds met accountants werkzaam in de sector van het private bedrijfsleven, zouden voor het bovenstaande een bevestiging kunnen vormen.

2.5. De omvang van het accountantskantoor

In het vorenstaande is reeds genoemd de in de laatste decennia gegroeide omvang en diversiteit van het dienstenpakket dat door de accountant kan worden aangeboden. Daarbij is ook gewezen op de beschikbaarheid van op bepaalde deelgebieden gespecialiseerde functionarissen binnen het accountantskantoor, waaraan slechts kan worden voldaan bij een zodanige omvang van het kantoor, dat van de kennis en kundigheden van deze specialisten een rationeel gebruik kan worden gemaakt.

Ook bij de lagere overheid doet zich een behoefte gelden aan deze gespecialiseerde diensten, waarbij gedacht kan worden aan automatiseringsvraagstukken, organisatieproblemen e.d. Te verwachten is, dat deze behoefte in de toekomst niet geringer zal worden. Indien de door de bewindslieden van Binnenlandse Zaken beoogde reorganisatie van het binnenlands bestuur zijn beslag zal krijgen, zal deze behoefte gedurende een zekere periode zelfs van zeer grote omvang zijn.

Op grond van het bovenstaande lijkt het nodig, dat bij de regeling van de accountantscontrole voor de lagere overheid rekening wordt gehouden met het aspect van de kantooromvang. Een doelmatig en efficiënt dienstbetoon kan slechts worden bereikt, wanneer controle- en „brede” adviesfunctie in combinatie beschikbaar zullen zijn.

2.6. Onafhankelijkheid bij het fungeren als controleur van de periodieke beheersverantwoording van de lagere overheid

Na hetgeen daarover in de inleiding (zie hierboven sub. 1.1.-1.3.) is vermeld kan hier worden volstaan met een enkele opmerking.

Vooropgesteld moet worden, dat van de accountant belast met de controle van overheidsrekeningen geen mindere „graad” van onafhankelijkheid mag worden verlangd dan van elke andere accountant in de certificerende functie. Het niet strikt handhaven van deze eis zou ten koste kunnen gaan, enerzijds van de kwaliteit van de controle, anderzijds van het aanzien en de waarde van de accountantsfunctie zoals die thans nationaal (en internationaal) bestaat.

Zowel de Commissie Herziening Beroepsregels als de Minister van Binnenlandse Zaken dachten kennelijk in de richting van het stellen van de eis van afwezigheid van een dienstverband van de accountant bij de instelling welke rekening hij heeft te certificeren. Uit allerlei overwegingen lijkt dit een redelijke eis en voor de toekomstige regeling van de accountantscontrole bij de lagere overheid een goed uitgangspunt. Daarbij kan in aanmerking worden genomen, dat deze eis reeds vele tientallen jaren van toepassing is op accountants werkzaam in dienstverband bij andere instellingen dan de overheid. Zonder te willen stellen, dat de onafhankelijkheid bij de overheidsaccountants in de certificerende functie niet in voldoende mate aanwezig zou zijn, is het echter denkbaar dat zich bij een zodanig fungeren situaties kunnen voordoen, die voor de betrokken accountant bepaalde

problemen oproepen, die groter zijn dan wanneer dat dienstverband afwezig zou zijn.

Een enkel voorbeeld ter illustratie:

- De accountant geeft ten aanzien van de jaarrekening van een tak van dienst een verklaring van oordeelonthouding omdat de administratieve organisatie zodanige leemten vertoont, dat hij niet tot een goedkeurende verklaring kan komen. Het betrokken diensthoofd acht de bezwaren - ten onrechte - overdreven en adviseert het College van Burgemeester en Wethouders aan de wensen van de accountant niet tegemoet te komen, welk advies door het College wordt overgenomen. De rekening wordt door gemeenteraad en Gedeputeerde Staten, na kennisneming van de problematiek, vastgesteld. Gedurende een aantal jaren blijft de situatie ongewijzigd. De accountant herhaalt zijn bezwaren bij elke volgende jaarrekening, doch zonder resultaat.
- De accountant geeft een verklaring van oordeelonthouding bij de jaarrekening van de werkplaats voor minder validen, wegens ernstige leemten in de administratieve organisatie. Volgens de geldende regeling geeft het Rijk een aanzienlijke subsidie in de lonen der tewerkgestelden. Daarboven is een betekenende aanvullende subsidie door het Rijk mogelijk, doch deze is afhankelijk gesteld van de aanwezigheid van een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening van de werkplaats. Indien de accountant bij zijn oordeel persisteert, zal de gemeente een aanzienlijk bedrag aan aanvullende subsidie derven.
- De accountant acht de post „afschrijvingen” in de jaarrekening van een gemeentelijke tak van dienst te laag en doet daarvan op adequate wijze blijken in zijn verklaring. De afschrijvingen stemmen echter overeen met de daarvoor door de gemeenteraad vastgestelde en door Gedeputeerde Staten goedgekeurde normen. Het College van B. en W. is om redenen van financieel-politieke aard niet bereid een verhoging van de afschrijvingsnormen te bevorderen.
- De accountant constateert, dat een uitgaaf tot een niet onbelangrijk bedrag geboekt is ten laste van een begrotingspost, waarvoor deze post niet is bestemd, omdat het begrotingskrediet, waaruit de uitgaaf had moeten worden bestreden, daarvoor geen ruimte meer bood. Een en ander is geschied, teneinde een voorstel tot verhoging van de betrokken begrotingspost te vermijden, mede om mogelijke kritiek uit de gemeenteraad op de kredietoverschrijding te ontgaan. De accountant meent, dat de verantwoording geen juist beeld geeft van het gevoerde beheer.
- De accountant constateert dat een groot bedrag aan een aannemer is betaald wegens leveringen en diensten voor het onderhoud van gemeentelijke wegen. Hem blijkt echter dat deze levering niet heeft plaatsgevonden, doch dat het bedrag betrekking heeft op een aanvullende betaling wegens door de aannemer voor de gemeente gebouwde gesubsidieerde woningen, waarvan de werkelijke bouwkosten de daarvoor door het rijk gehanteerde normen voor stichtingskosten te boven gingen. Daar de gemeente dringend behoefte had aan deze woningen is bovengenoemde oplossing gekozen. De accountant meent dat de verantwoording geen juist beeld geeft van het gevoerde beheer.
- Op grond van de intussen opgetreden belangrijke stijging van het loon- en prijsniveau adviseert de accountant aan het College van B. en W. tot verhoging van de sinds enkele jaren ongewijzigd gebleven verkoopprijzen van grondstukken in uitbreidings- en/of industrieplannen, omdat anders zodanig grote verliezen voor

de gemeente zullen ontstaan, dat de financiële positie van de gemeente daardoor voor vele jaren in ongunstige zin zal worden beïnvloed. De accountant becijfert deze verliezen thans reeds op enkele miljoenen guldens, ofschoon de uitvoering van genoemde plannen (bouwrijpmaken en uitgifte van gronden) nog niet halverwege is gevorderd en nog wel een aantal jaren in beslag zal nemen. Het College meent dat de bestaande prijzen de aantrekkelijkheid van vestiging in de gemeente groter maken en dat het belang van de gemeente daarmee in hoge mate is gediend. Verliezen op de onderhanden plannen moeten naar hun mening maar gedekt worden uit eventuele toekomstige nieuwe bouwrijp te maken plannen. Zij gevoelen er weinig voor om het advies van de accountant te volgen. Ook zien zij niet goed in, waarom aan zijn wens om de bestaande verliezen in de jaarrekening van het grondbedrijf tot uitdrukking te laten komen, gehoor zou moeten worden gegeven. Alle gedane betalingen en ontvangsten zijn daarin op een juiste wijze tot uitdrukking gebracht en de rekening voldoet verder aan alle daarvoor geldende formele voorschriften. Een beroep op de bepalingen van de Wet op de Jaarrekening van Ondernemingen (thans titel 6 Boek 2, BW) wijzen zij af, omdat deze niet van toepassing zijn op gemeentelijke bedrijven.

Uit het bovenstaande mag niet de conclusie worden getrokken, dat dit soort situaties algemeen of regelmatig bij de lagere overheid zou vóórkomen. Zij zijn slechts bedoeld om aan te geven dat de accountant bij de lagere overheid te maken kan krijgen met andere normen, dan alleen die welke de getrouwheid van de beheersverantwoording betreffen. In bepaalde gevallen kunnen die andere normen bij verantwoordelijke gezagsdragers of hen adviserende hoofdambtenaren een hogere prioriteit krijgen uit overwegingen van beleid.

Stellig krijgt ook de openbare accountant in zijn functievervulling bij private bedrijfshuishoudingen met vergelijkbare problemen te maken. Voor zijn standpuntbepaling heeft hij echter veelal de mogelijkheid van collegiaal overleg binnen zijn kantoororganisatie. Daarnaast kan hij in bepaalde gevallen een beroep doen op de wettelijke regeling inzake de jaarverslaggeving (titel 6 boek 2 Burgerlijk Wetboek) en de daarop betrekking hebbende Beschouwingen van het Tripartiete Overleg om zijn standpunt te adstrueren, d.w.z. te objectiveren. Voorts heeft hij als regel te maken met meer dan één cliënt, waardoor hij niet voortdurend zal worden geconfronteerd met eventuele gevolgen, die een conflicterende situatie voor zijn dagelijkse werksfeer en functievervulling kan hebben.

De accountant in dienst van de lagere overheid heeft binnen zijn meestal relatief kleine dienst, vaak niet of onvoldoende mogelijkheid van intern collegiaal overleg en hij is verbonden aan één gemeente, waarbij hij, zowel in zijn controlerende als in zijn adviserende taak, min of meer regelmatig te maken krijgt met de „wederpartij”. Een beroep op de bepalingen van het 2e Boek B.W. etc. levert hem als regel weinig steun op, omdat deze bepalingen niet van toepassing zijn op de beheersverantwoordingen van de lagere overheid. Toch moeten juist aan die verantwoordingen hoge eisen worden gesteld, omdat het gaat over de besteding van grotendeels door belastingheffing verkregen gelden. Daarmee hangt samen de noodzaak van een zo groot mogelijke „openheid” in de verslaggeving, opdat mede daardoor aan het budgetrecht van het vertegenwoordigend lichaam een effectieve werking kan worden gegarandeerd.