

PROBLEMEN ROND DE ACCOUNTANTSCONTROLE BIJ DE LAGERE OVERHEID (2)

door J. F. van Dijk

3. Organisatievormen

3.1. Bestaande vormen

Zoals reeds eerder vermeld kunnen voornamelijk twee vormen worden onderscheiden, waarin de beroepsuitoefening ten behoeve van de lagere overheid plaats vindt. Enerzijds het accountantskantoor van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten, anderzijds een dertigtal - functioneel los van elkaar opererende - gemeentelijke accountantsdiensten.

Beide groeperingen bezitten gespecialiseerde kennis ten aanzien van de lagere overheid. Eerstgenoemd kantoor fungeert in een groot aantal gemeenten. De gemeentelijke diensten werken ieder normaliter alleen voor de eigen gemeente, waarbij er een zekere gezagsverhouding bestaat ten opzichte van hun opdrachtgever. Beide groeperingen zijn als regel - zij het soms in uiteenlopende mate - belast met certificerende en adviserende taken.

De situatie bij de provincies is in grote lijnen vergelijkbaar met die welke bij de gemeenten bestaat.

Hierboven is reeds vermeld, dat door de feitelijke situatie voor de opdrachtgevende overheden de mogelijkheid van vrije accountantskeuze praktisch nauwelijks aanwezig is. Zij het met enige nuances hebben beide groeperingen danook de facto een min of meer monopolistische positie.

Qua kantooromvang heeft het V.N.G.-kantoor stellig de mogelijkheid voor het employeren van op bepaalde deelgebieden gespecialiseerde functionarissen. Praktisch is deze mogelijkheid echter beperkt, omdat b.v. organisatie-adviezen e.d. niet tot het takenpakket van dit kantoor behoren, doch tot dat van het onder een afzonderlijke directie opererende Bureau voor organisatie, documentatie en personeelsbeheer van de V.N.G.

De gemeentelijke accountantsdiensten hebben - zij het wellicht met een enkele uitzondering - in het algemeen een te kleine omvang om bedoeld gespecialiseerd dienstenpakket te kunnen leveren. Veelal is, behalve in de grootste gemeenten, slechts één accountant aan de dienst verbonden. Per dienst varieert de omvang uiteraard met de grootte van de gemeente.

Doordat voor beide groeperingen hun functievervulling is beperkt tot het werkterrein van de lagere overheid is de hierboven genoemde en wenselijk te achten mogelijkheid tot het aanbieden van een geparalleliseerd dienstenpakket feitelijk niet aanwezig.

3.2. Andere mogelijkheden

Naast - of in plaats van - de onder 3.1. genoemde vormen zou men kunnen denken aan enkele alternatieven.

3.2.1. *Bundeling gemeentelijke accountantsdiensten in één organisatie*

De grotere omvang zou voordelen kunnen inhouden, liggende op het vlak van interne specialisatie op deelgebieden als automatisering en organisatie. Voorts zou de totale know how ten gunste van *alle* bij deze dienst aangesloten gemeenten kunnen komen. Ook is denkbaar dat het afstand nemen van plaatselijk gebonden situaties beter mogelijk zal zijn, terwijl wellicht de vrije keuzemogelijkheid iets meer inhoud krijgt.

De organisatorische vormgeving lijkt echter moeilijkheden op te leveren. Gedacht zou kunnen worden aan een gemeenschappelijke regeling op grond van de Wet Gemeenschappelijke Regelingen (wet van 1 april 1950, Stbl. K 120). Artikel 1 van deze wet opent voor de gemeenten de mogelijkheid om een gemeenschappelijke regeling te treffen ter behartiging van bepaalde belangen van die gemeenten. Deze wet heeft veelvuldig toepassing gevonden voor de uitvoering van taken die doelmatiger door een aantal gemeenten *gezamenlijk* kunnen worden verricht, dan door iedere gemeente afzonderlijk, zoals b.v. voor schoolartsen- en schooltandartsendiensten, alsmede voor ziekenvervoer, openbare werken, etc.

Het lijkt op zijn minst twijfelachtig, of het inbrengen van de externe accountantscontrole- en adviesfunctie in zo'n gemeenschappelijke regeling kan worden gezien als „behartiging van bepaalde belangen” der betrokken *gemeenten*.

Gemeenschappelijke regelingen hebben veelal de vorm van een rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam, met een „algemene raad”, als hoogste orgaan, en een „dagelijks bestuur”. Leden daarvan worden door de deelnemende gemeenten aangewezen, als regel uit hun raadsleden en de desbetreffende colleges van B. en W.

Een zodanige regeling voor de accountantsfunctie lijkt danook weinig mogelijkheden te bieden voor de oplossing van de gezagsverhoudingsproblematiek. Voorts zal de toepassing van zo'n regeling gebonden zijn aan een door het NivRA-bestuur af te geven „mededeling van toelating”, waarbij onder meer de voorwaarde geldt, dat uitsluitend registeraccountants lid van besturende of toezicht houdende organen van de rechtspersoon kunnen zijn. Voor de deelnemende gemeenten lijkt dit - mede door het budgetrecht - een moeilijk aanvaardbare voorwaarde.

3.2.2. *Bundeling van gemeentelijke accountantsdiensten en accountantskantoor V.N.G. in één organisatie*

Een voordeel van deze vorm lijkt, dat de uitvoering van controle en adviestaken voor alle aangesloten overheden volgens uniforme opvattingen en richtlijnen zou kunnen plaatsvinden. Zelfs wanneer een dergelijke „fusie” zich in een periode van vijf of tien jaar zou kunnen voltrekken lijkt het een enorme en veel inspanning vragende taak om deze opvattingen en de daaraan ten grondslag liggende eenduidige visie te realiseren. In verband daarmee zullen organisatie en toezicht op de uitvoering aan hoge eisen moeten voldoen.

Van groot belang is voorts de vraag of de lagere overheden *verplicht* zullen worden van het aldus ontstane kantoor gebruik te maken. De vrije keuzemogelijkheid voor opdrachtgevers zou dan geheel illusoir worden, omdat er een absoluut monopolie ontstaat. Ook lijkt een dergelijke oplossing er toe te leiden, dat de bestaande scheidslijn tussen „algemene praktijk” en „op de lagere overheid gespeciali-

seerde praktijk" nog zal worden verdiept, hetgeen om meerdere redenen weinig aantrekkelijk is.

Ook qua „rechtsvorm" zijn er problemen. Mede in verband met de pensioenrechten van het personeel lijkt een maatschap of private rechtspersoon minder gemakkelijk realiseerbaar.

Voorts zou door een fusie als bovenbedoeld een branche-accountantsdienst bij uitstek worden gecreëerd. De tegen deze diensten - indien optredend als openbaar accountant - bestaande bezwaren, welke verband houden met de onafhankelijkheid, mogen bekend worden verondersteld.

3.2.3. Per provincie één accountantsdienst voor de provincie en de daarin liggende gemeenten

Uit het eerder genoemde Memorandum bij het in 1975 verschenen concept-ontwerp van wet reorganisatie binnenlands bestuur zou kunnen worden afgeleid, dat deze vorm door de betrokken bewindslieden als de voor de toekomst meest aanbevelenswaardige wordt gezien.

De omvang van deze diensten zal echter te klein blijken te zijn voor het aanbieden van een dienstenpakket, waarin ook gespecialiseerde diensten in voldoende mate zijn opgenomen. Ook lijkt de vrije keuzemogelijkheid zijn einde te vinden, omdat verwacht kan worden, dat deze diensten min of meer in exclusiviteit zullen gaan optreden.

3.2.4. Een rekenkamer voor de lagere overheid

In de discussie over de regeling van de accountantscontrole bij de lagere overheid wordt soms ook gepleit voor een publiekrechtelijke regeling en wel in de vorm van een bij de wet in te stellen „rekenkamer voor de lagere overheid". Kennelijk staat de onafhankelijke positie van de Algemene Rekenkamer bij het Rijk - geregeld in de Comptabiliteitswet - hiervoor model.⁹⁾

De taak van de Algemene Rekenkamer omvat de controle op de rechtmatigheid en de wetmatigheid van de rijksuitgaven, alsmede de controle op de volledigheid en de tijdige verantwoording van de inkomsten van het Rijk. De Kamer onderzoekt of de rekening van het Rijk, van de z.g. begrotingsfondsen en van de staatsbedrijven in overeenstemming zijn met de wettelijke voorschriften. Voorts is zij belast met het toezicht op de doelmatigheid van het door het Rijk gevoerde beheer en van de organisatie en de functionering van de rijksdiensten. Jaarlijks brengt zij een - algemeen verkrijgbaar - „verslag van haar werkzaamheden" uit, dat als bijlage bij de Handelingen van de Staten-Generaal wordt opgenomen.

Bovenomschreven functie van de Algemene Rekenkamer is te zien in samenhang met het budgetrecht van het parlement. In dat recht ligt besloten het recht en de plicht van het parlement om achteraf te beoordelen of de door haar goedgekeurde begroting door de regering rechtmatig en doelmatig is uitgevoerd. De taak van de Algemene Rekenkamer is er primair op gericht om deze parlemen-

⁹⁾ Dit is b.v. het geval in het, na het voltooiën van dit artikel verschenen rapport van een studiegroep van de Vereniging van Gemeente Accountants (maart 1978) over „De accountantscontrole bij provincie en gemeente". De kleinst mogelijke meerderheid van de uit 7 leden bestaande commissie pleit voor het samenvoegen van accountantscontrole en het bestaande - staatsrechtelijk gefundeerde - „hogere toezicht" in een bij de wet in te stellen rekenkamer voor de lagere overheid. Ook dr. A. Vondeling „De controle van gemeenterekeningen" in Openbare Uitgaven (dec. 1977 en replek april 1978) breekt een lans voor een soort verplichte rekenkamer voor de gemeenten, waarbij hij echter blijkbaar meer het oog heeft op het Accountantskantoor van de - privaatrechtelijke - Vereniging van Nederlandse Gemeenten.

taire controle materieel mogelijk te maken.¹⁰⁾

De Rekenkamer bestaat uit een college van drie leden, die door de Kroon worden benoemd. Zij zijn praktisch onafzetbaar en hun bezoldiging wordt bij de wet geregeld. Voor haar taakuitvoering beschikt zij over een ambtelijk apparaat, waaraan een aantal registeraccountants is verbonden. Bij haar controle kan de Kamer gebruik maken van de resultaten van door anderen verrichte controle, onverminderd haar bevoegdheid tot eigen onderzoek.

Een parallel trekkend met de situatie bij het Rijk, kan men de functie van een gemeentelijke rekenkamer omschrijven als het (doen) verrichten van de controle op recht- en wetmatigheid van de gemeentelijke uitgaven, alsmede de controle op de volledigheid en de tijdige verantwoording van de gemeentelijke inkomsten. Voorts zou tot haar taak zijn te rekenen het toezicht op de doelmatigheid van het door de gemeente (burgemeester en wethouders, alsmede ambtelijke functionarissen die door hen met „beheer” zijn belast) gevoerde beheer en van organisatie en functionering van de gemeentelijke diensten. Een en ander om de gemeenteraad de mogelijkheid te verschaffen om achteraf te beoordelen - mede aan de hand van de bevindingen van de gemeentelijke rekenkamer - of de door hem goedgekeurde begroting rechtmatig en doelmatig is uitgevoerd.

Genoemde functie-omschrijving leidt er toe een gemeentelijke rekenkamer te zien als een ten behoeve van de *gemeenteraad* functionerend orgaan. In de huidige situatie wordt de rekening van de gemeente en van de takken van dienst, vóór de behandeling van deze stukken in de gemeenteraad, door een raadscommissie onderzocht. Wanneer deze „rekeningscommissie” - en de accountant! - goed functioneert is er grote overeenstemming tussen haar werkwijze en die van een gemeentelijke rekenkamer. Wie zou toch beter doordrongen kunnen zijn van de betekenis van het budgetrecht van de gemeenteraad, dan een afvaardiging uit die raad, aangewezen om de gemeentelijke rekening te onderzoeken, daarbij gesteund door een niet van de gemeente afhankelijk accountant.¹¹⁾

Denkend op grotere schaal, zou er bijvoorbeeld *per provincie één* rekenkamer voor de gemeenten in die provincie kunnen zijn. De vraag rijst dan wel, hoe zo'n rekenkamer doelmatig zou kunnen functioneren als bewaker van het budgetrecht van *enkele tientallen* (thans variërend van plm. 30 tot circa 150) gemeenteraden per provincie. Nog wat moeilijker wordt het als deze rekenkamer ook voor de provincie zou dienen te functioneren.

Elke rekenkamer zou de beschikking moeten hebben over een eigen controle-apparaat, zodat er dan elf (en straks wellicht 24) van deze instellingen in ons land zouden functioneren. Deze situatie lijkt, wat het controle-apparaat betreft, op de hierboven sub. 3.2.3. omschreven variant.

Denkt men op *landelijke* schaal, dan zou er één rekenkamer voor de lagere overheid kunnen zijn, belast met de controle van recht- en wetmatigheid en toezicht op doelmatigheid van organisatie en functioneren van gemeenten, provincies en hun takken van dienst. Wanneer deze rekenkamer zou moeten functioneren voor ruim achthonderd *autonome* gemeenten en provincies, lijken de praktische bezwaren aan de uitvoering verbonden, wel zeer groot. Ook wanneer te zijner tijd de

¹⁰⁾ Zie prof. Th. A. Stevers: „De werkingssfeer van de Rekenkamer” in bundel „Economie in overleg”, pag. 100.

¹¹⁾ Vondeling pleit voor een tijdiger en betere verslaggeving van de gemeenten, alsmede voor een uitgebreidere taakopvatting van de met de controle daarvan belaste accountant, wiens rapporten de indruk vestigen „dat het werk van de gemeenteambtenaren wordt gecontroleerd, maar niet het beleid van B en W” (Openbare Uitgaven 1977, pag. 240)

voorgenomen reorganisatie van het binnenlands bestuur zijn beslag zal hebben gekregen, kan men zich moeilijk denken hoe zo'n kamer voor enkele honderden gemeenten en enkele tientallen provincies doeltreffend en efficiënt zou kunnen werken. Voorts kan men zich voorstellen, dat dit fungeren complicaties zou kunnen oproepen met betrekking tot het bestaande „hogere toezicht” op gemeenten en provincies.¹²⁾

Ook voor het aan zo'n rekenkamer verbonden controle-apparaat zijn er minder aantrekkelijke aspecten. De controlebevindingen worden gerapporteerd aan de rekenkamer. Evenals bij het Rijk komen deze accountantsrapporten zelf niet in de openbaarheid. De rekenkamer bepaalt zelfstandig haar oordeel, op grond van de controlebevindingen en andere door haar van belang geachte overwegingen. Wat blijft er in zo'n situatie over van het oordeel van de accountant in de vorm van een *te publiceren* verklaring van getrouwheid bij de rekening, die hij heeft gecontroleerd? En wat van de mogelijkheid tot vrije accountantskeuze?

Voor de gemeenten en provincies zelf is voorts van groot belang, dat er door de instelling van een rekenkamer voor de lagere overheid een ont koppeling optreedt van controlerende en adviserende functie. Zoals hierboven is beschreven is de adviserende functie van de accountant voor de lagere overheden van grote betekenis. De grote gemeenten zullen wellicht van een ont koppeling de minste nadelen ondervinden, omdat zij in hun ambtelijk apparaat vaak wel de beschikking zullen hebben over nog andere deskundigen op het financieel-economisch vlak. Voor de overgrote meerderheid van de gemeenten gaan de voor hun functioneren van grote praktische betekenis zijnde adviezen van de accountant ontbreken, omdat de landelijke rekenkamer per definitie de adviesfunctie niet zal kunnen combineren met die van „hoedster van het budgetrecht” van gemeenteraden en provinciale staten. Slechts op andere wijze, en dan ten koste van veel *extra* offers aan tijd en geld, zal in zo'n situatie in de adviesbehoefte kunnen worden voorzien. Het risico blijft echter bestaan, dat door het ontbreken van een doelmatig te achten koppeling van controle en advies via een „normaal” fungeren van de accountant, bepaalde elementen die voor de fundering van het advies van belang zijn, daaraan zullen kunnen ontbreken, tot schade van het advies.

Men moet zich afvragen, welke overwegingen er toe leiden, dat voor bovenomschreven „publiekrechtelijke oplossing”, leidende tot instelling van een rekenkamer voor de lagere overheid, wordt gepleit. Noch het belang van de lagere overheden, noch dat van het accountantsberoep lijken er mede te worden gediend. Vergeleken met een *gemeentelijke* accountantsdienst heeft deze oplossing weliswaar een onafhankelijker positie van de accountant ten opzichte van de gemeente tot gevolg, omdat een dienstverband met die gemeente komt te ontbreken. Bij de overgrote meerderheid van de Nederlandse gemeenten is dat dienstverband echter in de bestaande situatie afwezig. Het lijkt minder juist om een probleem, dat ten hoogste in enkele tientallen gemeenten zich zou kunnen voordoen, op te lossen met middelen, die - zoals uit het bovenstaande moge blijken - belangrijke nadelen voor de overgrote meerderheid der gemeenten en provincies tot gevolg zullen hebben en die er voorts toe leiden, dat de accountant niet meer beschikt over het instrument, waarmede hij tot dusverre in het bestuurlijke verkeer zich kan uiten, n.l. het ter inzage van de raad te leggen verslag van het onder-

¹²⁾ Terecht wijst ook drs. A. D. Bac: „De controle van gemeenterekeningen” op dit aspect (Openbare Uitgaven, april 1978, pag. 71)

zoek naar de deugdelijkheid der (jaar-)rekening.¹³⁾

3.2.5. *Openbaar accountant*

De hierboven aangeduide bezwaren verbonden aan de tot dusverre besproken vormen van beroepsuitoefening ten behoeve van de lagere overheid zouden praktisch geheel kunnen worden ontgaan, indien de beoogde nieuwe regeling van deze controle aan bepaalde voorwaarden voldoet.

Daarvoor is enerzijds nodig, dat het recht van deze overheden om in vrijheid hun accountant te kunnen kiezen blijft bestaan. Anderzijds dat een *reële vrije keuzemogelijkheid aanwezig* is. Dit laatste is slechts te realiseren door een verruiming van het aanbod van accountantsdiensten voor de lagere overheid. Daarbij kan worden gedacht aan een verbreding van het dienstenpakket van grotere openbare accountantskantoren en wel in deze zin, dat zij binnen hun kantoren zouden kunnen beschikken over de min of meer gespecialiseerde kennis, die voor het verrichten van accountantswerkzaamheden ten behoeve van de lagere overheid, zowel voor de controlerende als de adviserende functie, nodig is.

Hiervoren is reeds gewezen op de bestaande situatie waarbij de openbare accountantskantoren zich nauwelijks op dit terrein bewegen, behoudens in een zeker randgebied. Zowel uit overwegingen van dienstverlening ten behoeve van deze cliëntenkring als uit het belang van het accountantsberoep *als geheel* is dat eigenlijk een minder wenselijke situatie. Hoewel deze het resultaat is van een historische ontwikkeling rijst de vraag of - nu de regeling van de accountantscontrole voor de lagere overheid bij de betrokken bewindslieden opnieuw wordt overwogen - een nadere bezinning van alle betrokkenen op de meest wenselijke situatie en hoe deze in de toekomst is te realiseren niet noodzakelijk is. Zowel overwegingen van het kunnen aanbieden van een zo ruim mogelijk, geparalleliseerd, dienstenpakket als het scheppen van een reële mogelijkheid tot vrije accountantskeuze zouden er toe moeten leiden, dat deze vraag in bevestigende zin wordt beantwoord.

Het scheppen of bestaan van enige monopoliepositie, voor welke controleinstantie danook, moet om meerdere redenen ongewenst worden geacht. Het voornaamste kenmerk van een monopoliepositie is de afwezigheid van vrije mededinging en de daarmee samenhangende onderlinge wedijver. Nu is vrije mededinging een factor, die kan leiden tot enerzijds een duurzame zorg voor een voortgaande verbetering en aanpassing van het aangeboden dienstenpakket, anderzijds een continue aandacht voor het kostenaspect, dat aan deze dienstverlening is verbonden. Beide aspecten zijn voor de consumenten van de diensten van de accountant van grote betekenis.

Verschillende van de hierboven aangeduide varianten vertonen duidelijk monopolie-achtige aspecten, welke *kunnen* leiden tot een verzwakking van de zorg voor kwaliteit en „up tot date”-zijn van het dienstenpakket en van de efficiency bij de taakuitvoering. Deze gevaren kunnen moeilijk door intern te nemen maatregelen worden voorkomen en zullen, wanneer zij zich voordoen, in de praktijk soms lang kunnen blijven bestaan. Kritiek daarop zal bovendien veelal nauwelijks

¹³⁾ In het advies van het NIVRA bestuur aan de Minister van Binnenlandse Zaken dd. 15 januari 1976 (zie „De Accountant” van maart 1976, pag. 403 e.v.) wordt voorgesteld naast het „verslag” dat gericht is op de taak van het toezichhoudende of de charge-verlenende bestuursorgaan een „verklaring van getrouwheid” door de accountant te doen geven, welke verklaring bij de voor een ieder ter inzage te leggen rekening dient te worden gevoegd en tezamen met de rekening algemeen verkrijgbaar wordt gesteld.

manifest worden, omdat vergelijkingsmogelijkheden, bij gebrek aan alternatieve oplossingen, als regel ontbreken.

4. Samenvatting en conclusie

De hierboven onder 2 omschreven aspecten van de beroepsuitoefening ten behoeve van de lagere overheid en de onder 3 beschreven organisatievormen kunnen in tabelvorm *globaal* worden samengevat (zie blz. 82).

Bij de vorming van een eindoordeel speelt uiteraard het „gewicht” dat aan elke factor wordt toegekend een rol. Ziet men slechts naar het *aantal* „plussen” en „minnen”, dan blijken de grotere openbare accountantskantoren op praktisch alle punten positief te scoren, met uitzondering van de aanwezigheid van gespecialiseerde kennis van de lagere overheid. De laatste in de tabel toegevoegde mogelijkheid, die ook daaraan tegemoet komt, is op dit moment praktisch niet aanwezig.

Samenvattend kan worden gesteld, dat de beoogde nieuwe regeling van de accountantscontrole ten behoeve van de lagere overheid dient te worden gericht op een zo goed mogelijke dienstverlening aan de lagere overheid door accountants die voldoen aan de vereisten van deskundigheid en onafhankelijkheid van opdrachtgevers en cliënten. Deze regeling dient de mogelijkheden open te laten voor nieuwe ontwikkelingen, die zich zowel aan de vraag-, als aan de aanbodszijde van door accountants te leveren diensten kunnen voordoen.

Het vorenstaande impliceert de noodzaak tot het in combinatie kunnen uitoefenen van zowel de controlerende als de adviserende functie, een voldoende kantooromvang, het ontbreken van een gezagsverhouding van de accountant ten opzichte van opdrachtgevers en cliënten, alsmede het vermijden van monopolieachtige verhoudingen aan de aanbodszijde van de dienstverlening. De nieuwe regeling dient een om meerdere redenen gewenst te achten ontwikkeling in de richting van een aan te bieden geparalleliseerd dienstenpakket (met behoud van de aanwezigheid van een toereikende min of meer gespecialiseerde kennis) niet te blokkeren, doch bij voorkeur te bevorderen.

	<i>Algemene beroepsbekwaamheid</i>	<i>Gespecialiseerde kennis v. d. lagere overheid</i>	<i>Combinatie controlerende en adviserende functie</i>	<i>Afwezigheid van gezagsverhouding tot cliënten en opdrachtgevers</i>	<i>Vrije accountantskeuze praktisch mogelijk</i>	<i>Aanbieding van geparalleliseerd dienstenpakket</i>	<i>Voldoende kantoorruimte</i>	<i>Door GBR toegelaten vorm van beroepsuitoefening</i>
1. Gemeentelijke accountantsdiensten	+	+	+	-	0/-	-	1)	+
2. Accountantskantoor Ver. v. Ned. Gemeenten	+	+	+	+	-	0/-	+	+
3. Bundeling van gemeentelijke accountantsdiensten (gemeensch. regeling)	+	+	+	0/-	0/-	-	+	-
4. Bundeling gemeentelijke accountantsdiensten en accountantskantoor VNG	+	+	+	+/- ²⁾	-	-	+	+/- ²⁾
5. Per provincie één acc.-dienst voor provincie en gemeenten	+	+	+	+/0	-	-	-	+/- ²⁾
6. Per provincie één rekenkamer v. d. lagere overheid	+	+	-	+	-	-	-	3)
7. Eén landelijke rekenkamer voor de lagere overheid	+	+	-	+	-	-	+	3)
8. Grotere openbare acc.-kantoren	+	1)	+	+	+	+	+	+
9. Idem met gespecialiseerde kennis v. d. lagere overheid	+	+	+	+	+	+	+	+

+ = positief, resp. goed tot zeer goed

- = negatief, resp. slecht

0 = matig

1) als regel

2) afhankelijk van organisatievorm

3) bij wettelijke regeling niet relevant