

De accountantscontrole op het beheer en de verslaggeving bij het Rijk

Enige beschouwingen over bijzondere aspecten van de departementale accountantscontrole

Drs. P.K. van Boven

De accountantscontrole bij het Rijk wordt uitgevoerd door de departementale accountantsdiensten (DAD's). Via het door de Minister van Financiën ingestelde Interdepartementaal Overlegorgaan Departementale Accountantsdiensten (IODAD) werken deze departementale diensten in de rijksdienst samen.

De vraag die in dit artikel aan de orde wordt gesteld is: heeft de controlefunctie van een departementale accountantsdienst bijzondere aspecten vergeleken bij het functioneren van een openbare accountant bij een onderneming. Er worden drie bijzondere karakteristieken onderscheiden, die samenhangen met de aard van de huishouding waarin de controle wordt verricht.

1 Inleiding

1.1 De functie van controle en accountantscontrole in een departement

Zoals in elke grote organisatie speelt ook bij een departement controle in twee verschillende functionele kaders een rol, namelijk in het operationele kader van het dirigerende management (interne controle) en in het evaluerende kader van het toezichthoudende topmanagement van het departement (interne evaluatie).

In de operationele sfeer vervult controle door het tijdig signaleren van afwijkingen een functie bij de beheersing van de activiteiten.

In de evaluerende sfeer heeft controle het karakter van een evaluatie-onderzoek, een audit. De op basis van dit onderzoek verkregen oordelen vervullen een functie bij het – zonnig – bijsturen van het beleid, de organisatie of het beheer bij het departement.

De accountantscontrole bij een departement ligt in de sfeer van de interne evaluatie ten behoeve van het toezichthoudend topmanagement van het departement. Uitgaande van de specifieke deskundigheid van accountants zal de leiding van het departement aan de accountantsdienst (onder andere) de taak opdragen om op onderzoek gebaseerde onpartijdige evaluerende oordelen te geven over het gevoerde financiële beheer in ruime zin, dat wil zeggen het beheer inclusief de administratie van en de verslaggeving over het beheer.¹ Deze audittaak, die de algemene controletaak van de DAD wordt genoemd, bestaat uit twee onderling samenhangende deeltaken. De ene deeltaak richt zich op de uitkomsten van het gevoerde financiële beheer in een periode (de uitgaven en ontvangsten) en de vastlegging daarvan in financiële be-

Drs. P.K. van Boven, registeraccountant, is werkzaam bij het Ministerie van Financiën en is lid van het College voor Beroepsvraagstukken van het NIVRA.

heersverantwoordingen. De andere deeltaak richt zich op de voorgeschreven controlehandelingen in de organisatie van het beheer en van de administratie van het beheer en op het feitelijke functioneren van deze voorgeschreven controle in de organisatie. Dit betekent dat de 'eindprodukten' van de algemene controletaak bestaan uit twee soorten van op onderzoek gebaseerde oordelen, namelijk oordelen over de uitkomsten van het gevoerde beheer zoals deze vastliggen in verantwoordingen (output-oordelen) en oordelen over de interne controle zoals deze is verankerd in de systemen van het beheer (systeem-oordelen).

De output-oordelen hebben betrekking op de rechtmatigheid van de uitkomsten van het gevoerde beheer en op de getrouwe weergave daarvan in de opgestelde financiële verantwoordingen.

De systeem-oordelen hebben betrekking op de doelmatige, in de zin van toereikende (de omstandigheden en de mogelijkheden in aanmerking genomen) opzet en op de correcte werking van de voorgeschreven controlemaatregelen in de organisatie van het beheer.

Deze (schriftelijk) vastgelegde oordelen beogen in beginsel te bevestigen dat bij het departement 'goede' (getrouwe) verantwoordingen zijn opgesteld over een 'goed' (rechtmatig) beheer en dat in het departement, op financieel gebied 'goede' (toereikende) controlestelsels bestaan.

1.2 Bijzondere aspecten van de accountantscontrole bij de departementen

Bij de uitvoering van de hierboven omschreven algemene controletaak bij een departement wordt een accountant geconfronteerd met drie bijzondere omstandigheden.

In de eerste plaats zal hij vaststellen dat de rijkshuishouding een produktiehuishouding is die de financiële tegenprestaties van de produkten niet verkrijgt via ruil maar via heffingen (belastingen). In de rijkshuishouding vindt daardoor geen intern bedrijfseconomisch waardekringloopproces plaats zoals bij een produktiehuishouding die voor de markt werkt.

Dit heeft gevolgen voor de aard van het beheer en voor de verslaggeving over dit beheer. Dit aspect wordt in dit artikel de kameralistische karakteristiek van het controle-object van de DAD genoemd.

In de tweede plaats zal een controlerend accountant bij de rijksoverheid vaststellen dat hij werkzaam is in een organisatie waarin publiekrechtelijke uitgaven en ontvangsten – overdrachtsuitgaven en -ontvangsten die bij wet zijn geregeld – een belangrijke plaats innemen naast de privaatrechtelijke contractuele uitgaven en ontvangsten. Dit betekent dat vaak de juridische normatiek een belangrijker rol speelt bij het financiële beheer dan de bedrijfs-economische normatiek. Dit aspect wordt in dit artikel de rechtmatigheidskarakteristiek van het controle-object van de DAD genoemd.

Tenslotte zal de accountant zich duidelijk ervan bewust moeten zijn dat hij in een openbare huishouding een interne functie vervult. Een interne functievervulling is van invloed op de taak van de accountant, op de vorm waarin hij de uitkomsten van zijn werk rapporteert en op de implementatie van zijn oordelen. Dit aspect wordt de interne karakteristiek van de accountantscontrole bij het Rijk genoemd.

Op deze drie bijzondere aspecten van de algemene controletaak wordt in de volgende paragrafen van dit artikel nader ingegaan.

Het artikel wordt afgesloten met een paragraaf waarin enkele conclusies worden opgenomen die betrekking hebben op de behandelde bijzondere aspecten.

2 De kameralistische karakteristiek van het beheer en van de verslaggeving bij het Rijk

2.1 Kameralistische en commerciële produktiehuishoudingen

In een geldverkeermaatschappij kan een produktiehuishouding in beginsel op twee manieren een geldelijke tegenprestatie (bruto-inkomensstroom) verkrijgen voor zijn produkten, namelijk via ruil ('trading') of via heffing ('taking'). De produktiehuishoudingen zijn derhal-

ve naar de wijze van inkomensverzekering – en dientengevolge naar de wijze van beheer, administratie en verslaggeving – te verdelen in twee hoofdgroepen namelijk in heffingshuishoudingen en ruilhuishoudingen.

De heffingshuishoudingen worden – gezien de functie die de begroting (budget) in deze huishoudingen bij de allocatie van de middelen vervult – ook budgethuishoudingen genoemd en – gelet op de aard van de comptabele administratie – worden zij ook wel kameralistische produktiehuishoudingen genoemd. De ruilhuishoudingen worden ook markthuishoudingen of commerciële produktiehuishoudingen genoemd. In dit artikel wordt op dit punt geen vaste terminologie aangehouden. Afhankelijk van het facet dat van belang is – inkomensverzekering, allocatie of beheer – wordt één van de aanduidingen gekozen.

Kenmerkend voor een heffingshuishouding is dat deze werkzaam is voor een collectief van afnemers en dat een bruto-inkomensstroom wordt verkregen via heffingen, waarbij deze heffingen veelal worden vastgesteld en geheven onafhankelijk van de door de individuele leden van het collectief genoten prestaties. Totaal gezien bestaat tussen geleverde prestaties en opgelegde heffingen wel een 'voor wat, hoort wat' relatie, immers omdat prestaties worden geleverd kunnen heffingen worden opgelegd (bruto-inkomensfunctie of financieringsfunctie van de heffingen). De heffingshuishoudingen zijn te verdelen in particuliere heffingshuishoudingen (bijv. verenigingen) en publiekrechtelijke heffingshuishoudingen. Tot deze laatste groep behoort de rijkshuishouding. Kenmerkend voor een commerciële produktiehuishouding is dat deze werkzaam is voor een markt – waar een prijs voor de produkten tot stand komt – en dat de bruto-inkomensstroom wordt verkregen door ruil van de produkten tegen geldbedragen die berusten op marktprijzen. Tussen afgeleverd produkt en verkregen inkomen bestaat – via de prijs – behalve een direct financieel verband (bruto-inkomensfunctie van de prijs) – ook een economisch verband (waarde-informatiefunctie of economische rekenfunctie).

Het kenmerkende verschil tussen een kameralistische en een commerciële produktiehuishouding is dat een heffing geen en een prijs wel economische stuurinformatie bevat. Daardoor heeft de kameralistische produktiehuishouding een ander economisch allocatiemechanisme (budgetmechanisme) dan de commerciële produktiehuishouding (marktmechanisme). Dit houdt in dat economische sturing en evaluatie bij een kameralistische huishouding anders van karakter is dan bij een commerciële huishouding.

In de rijkshuishouding wordt gestreefd naar 'value for money' maar dit streven wordt bemoeilijkt doordat het Rijk, in tegenstelling tot een markthuishouding, geen 'money for value' krijgt.

Bij indeling van de produktiehuishoudingen in heffingshuishoudingen en ruilhuishoudingen gaat het om een typering. Huishoudingen met een gemengd karakter die zowel door ruil als door heffingen inkomen verkrijgen en huishoudingen waarbij de geldelijke tegenprestatie zowel het karakter van een (financiële) ruil als een heffing heeft (vergoedingen), komen in de praktijk in vele gradaties voor. In dit artikel wordt alleen aandacht geschonken aan de twee hoofdtypen. De rijkshuishouding is het prototype van een kameralistische huishouding en een onderneming is het prototype van een commerciële onderneming.

2.2 De drie dimensies van beheer en verslaggeving bij een produktiehuishouding

De verschillen in beheer en verslaggeving tussen de twee typen huishoudingen kunnen nader worden uitgewerkt door te onderkennen dat in een materiële wereld, in een geldverkeersmaatschappij en in een wereld van schaarste het functioneren van een produktiehuishouding drie dimensies heeft. Deze dimensies (gebieden, sferen) zijn:

a) de materiële dimensie; dit is het gebied waarin de fysieke produktieprocessen plaatsvinden en waarin technische en organisatorische problemen worden opgelost; het is de sfeer van de materiële stromen

(goederen en diensten), van het materiële beheer en van de verslaggeving over dit beheer,

- b) de financiële dimensie; dit is het gebied waarin de financiële consequenties van de activiteiten aan de orde komen en opgelost worden; het is de sfeer van de financiële stromen, van het beheer van de kas in ruime zin, van het financiële rekensysteem (boekhouding) en van de financiële kasjaarrekening die inzicht verschaft in de geldstromen (uitgaven en ontvangsten) en in de overlopende financiële posten van de huishouding,
- c) de economische dimensie; dit is de sfeer waarin de economische consequenties van de activiteiten van de huishouding aan de orde komen en waarbij gestreefd wordt naar een positief verschil tussen opbrengsten en offers; het is de sfeer van de waarden en van het economische rekensysteem, van het streven naar een optimale allocatiebeslissing en van het streven naar efficiency.

In de volgende drie subparagrafen wordt nader ingegaan op de drie dimensies van het functioneren van de rijkshuishouding.

Bij deze nadere verkenning van de rijkshuishouding zullen vergelijkingen gemaakt worden met de commerciële produktiehuishouding. Daarbij zal blijken dat – wat de economische dimensie betreft – bij de commerciële huishouding de verkregen waarden in geldbedragen (marktprijzen) kunnen worden gemeten en dat dit bij de kameralistische produktiehuishouding niet mogelijk is. Daardoor heeft de kameralistische huishouding geen en de commerciële huishouding wel een intern bedrijfseconomisch waardekringloopproces met opbrengsten en offers die in geldtermen luiden en waarvan het (voordelig) saldo zich in een concreet geldbedrag (winst) concretiseert.

Dit waardekringloopproces en de uitkomst daarvan wordt vastgelegd in een bedrijfseconomische jaarrekening die inzicht verschaft in het bedrijfseconomisch resultaat en in het vermogen waarmee dit resultaat is behaald.

2.3 De materiële dimensie van de rijkshuishouding

Bij de organisatorische onderdelen van het Rijk (de departementen) zijn globaal genomen twee soorten produktieprocessen te onderscheiden; namelijk de 'echte' produktieprocessen en de processen waarbij – volgens wettelijke regels (bestuursrecht) – gelden worden overgedragen (bijdragen, subsidies) aan de burgers (de maatschappij).

Bij de 'echte' produktieprocessen worden via een omzettingproces goederen en diensten geproduceerd. Deze goederen en diensten dienen het algemeen belang en hebben daardoor veelal een collectief karakter (bijv. wetgeving, rechtspraak, politie, defensie).

Bij de tweede soort produktieprocessen van het Rijk worden geen goederen geproduceerd maar 'gelduitkeringen om niet' (overdrachtsuitgaven) die op basis van een bepaalde regelgeving worden verstrekt. Deze 'produktieprocessen' zijn kenmerkend voor de rijkshuishouding. Via uitvoeringsorganisaties wordt deze (publiekrechtelijke) regelgeving uitgevoerd. In deze regelingen ligt vast wie, wanneer en onder welke voorwaarden recht op een geldbedrag (subsidie, bijdrage) heeft. Met betrekking tot deze twee soorten produktieprocessen, die het karakter hebben van het uitvoeren van beleidsplannen, dient de leiding van het departement ervoor zorg te dragen dat inzicht bestaat in de doelmatigheid van de beleidsuitvoeringsprocessen.

Dit houdt in dat informatie beschikbaar moet komen over de effectiviteit van de beleidsprestaties in de samenleving (beleidseffectiviteitsrapportages) en over de efficiency van de organisatie en van de uitvoering van de 'produktie' van de beleidsprestaties. Deze verslaggeving dient per soort activiteit (beleids terrein) te worden opgezet. Voor de DAD's ligt op het gebied van het materiële beheer en verslaggeving, zowel in de adviserende als in de evaluerende sfeer, nog een breed werkterrein open.

Uit het voorgaande blijkt dat de basis voor het kameralistische karakter van de rijkshuishou-

ding wordt gelegd in de materiële sfeer. Immers daar worden goederen en diensten geproduceerd die wegens het collectieve karakter niet geruild kunnen worden en worden voorts subsidies en bijdragen verstrekt waarbij uit de aard der zaak van ruil geen sprake is.

Dit betekent dat het Rijk – enkele uitzonderingen daargelaten – via heffingen zijn inkomsten moet verkrijgen. Aangezien deze heffingen ook berusten op een publiekrechtelijke regelgeving, staat ook aan de inkomstenkant van het financiële beheer de zorg voor rechtmatigheid centraal.

Samenvattend kan gesteld worden dat tussen de commerciële productiehuishoudingen en het Rijk overeenkomsten voorkomen (de 'echte' productieprocessen) maar ook verschillen, namelijk bij de uitvoering van publiekrechtelijke regelgeving (overdrachtsuitgaven en -ontvangsten). Op dit verschil – het rechtmatigheidsaspect – wordt hierna in paragraaf 3 nader ingegaan.

2.4 De financiële dimensie van de rijkshuishouding

De financiële dimensie van een productiehuishouding heeft betrekking op de financiële consequenties van de activiteit van de huishouding. In deze sfeer wordt een rekensysteem gehanteerd met financiële grootheden (uitgaven en ontvangsten). Het probleem in deze sfeer is een evenwicht te bewerkstelligen tussen de ingaande en uitgaande geldstromen. Dit evenwicht wordt bereikt door het sluiten van financieringstransacties waarmee de tijdverschillen tussen de ingaande en de uitgaande operationele geldstromen (positieve en negatieve financiële consequenties van de activiteiten) worden overbrugd. Het beheer in de financiële dimensie is een kasbeheer waarbij het begrip kas in ruime zin wordt genomen, dat wil zeggen behalve de liquide middelen mede de vorderingen en schulden uit hoofde van financieringstransacties omvat.

Bij het Rijk worden de operationele uitgaven en ontvangsten voor het komende jaar ge-

raamd en systematisch in een begroting vastgelegd. Deze uitgaven- en ontvangstenbegroting is een belangrijk hulpmiddel bij de besluitvorming over de hoogte van een aanvaardbaar begrotingstekort en over de financiering van dit tekort.

Nadat de begroting – een verplichtingen-kasbegroting – is goedgekeurd door de Staten-Generaal, vervult de begroting bij de departementen een autorisatiefunctie bij het financiële beheer doordat de geraamde uitgavenbedragen (en verplichtingenbedragen) het karakter hebben van geautoriseerde budgetten.

In aansluiting op de begroting wordt bij de departementen aan het einde van het begrotingsjaar aan de hand van de gevoerde financiële administraties een jaarrekening opgesteld waarmee verantwoording over het gevoerde financiële beheer wordt afgelegd. Een departementale jaarrekening bestaat uit a) een (begrotings)rekening waarin per begrotingsartikel zijn opgenomen de gerealiseerde uitgaven en ontvangsten van een periode (met vermelding van de begrotingsbedragen), b) een bij deze perioderekening behorende balansrekening met overlopende posten, c) toelichtingen bij deze stukken.² Tot de verantwoording behoort ook – aangezien de begroting bij de departementen een verplichtingen-kasbegroting is – een verplichtingenstaat waarin per verplichtingbegrotingsartikel zijn opgenomen de aangegane verplichtingen in de periode (met vermelding van de begrotingsbedragen). Deze jaarrekening van uitgaven en ontvangsten (en van verplichtingen) wordt een kameralistische jaarrekening genoemd, omdat het een kas-jaarrekening is.

Veelal, echter niet bij de rijkshuishouding, worden in een kameralistische huishouding de begroting (en de rekening) gesplitst in twee delen, namelijk de uitgaven en ontvangsten van de gewone dienst (de lopende uitgaven en ontvangsten) en de uitgaven en ontvangsten van de buitengewone dienst (investeringsuitgaven en desinvesteringen).

Daardoor wordt inzicht verkregen in de mate waarin de lopende uitgaven uit de lopende inkomsten gefinancierd kunnen worden (be-

groting) of gefinancierd zijn (rekening). Deze informatie geeft aan of de huishouding zich wel of niet aan de 'gulden financieringsregel' - lopende uitgaven financieren uit lopende inkomsten (sluitende gewone dienst) - heeft gehouden. Onder de lopende uitgaven worden ook (als gefingeerde uitgaven) afschrijvingen opgenomen die dan vervolgens in de buitengewone dienst als (gefingeerde) ontvangsten (desinvestering) worden opgenomen.

In de rijkshuishouding, waarin het begrotingstekort ook een macro-economische functie heeft, wordt deze splitsing in gewone en buitengewone dienst in de begroting en in de rekening niet gemaakt, mede omdat de gegevens over de investeringen en de solvabiliteit in de rijkshuishouding langs een andere weg, namelijk via functionele codering (investeringen) en via de staatsbalans (solvabiliteit) worden verkregen.

Bij een commerciële productiehuishouding wordt niet zoals bij de rijkshuishouding een kas-jaarrekening, dat wil zeggen een jaarrekening die past in de financiële dimensie van het functioneren, maar een bedrijfseconomische jaarrekening opgesteld die past bij de economische dimensie van het functioneren. Deze bedrijfseconomische jaarrekening verschaft inzicht in het - via de exploitatie van het vermogen - behaalde bedrijfseconomische resultaat in een periode en in de grootte en samenstelling van het vermogen aan het einde van de exploitatieperiode. Onder vermogen wordt bij een commerciële huishouding verstaan het fonds van waarden dat enerzijds verschaft is op basis van verschillende vermogenstitels en anderzijds afwisselend (omloopproces) is gevestigd op goederen, vorderingen of liquide middelen (intern bedrijfseconomisch kringloopproces).

Dit totale en dynamische vermogensbegrip dient onderscheiden te worden van het netto vermogensbegrip van een kameralistische productiehuishouding - en ook van een consumptiehuishouding - waarbij het gaat om saldo van bezittingen en schulden.

De jaarrekening van een commerciële huishou-

ding is primair een economische verslaggeving en geen verslaggeving die primair inzicht wil verschaffen in de financiële dimensie, dat wil zeggen de verschillende ingaande en uitgaande geldstromen van de huishouding. Door het opstellen van een kasstromenoverzicht (staat van herkomst en besteding van middelen) verschaft de commerciële huishouding aanvullend op de economische verslaggeving inzicht in het functioneren van de huishouding wat de financiële dimensie betreft.

De jaarrekening van een commerciële productiehuishouding verschaft wel inzicht in de financiële dimensie als deze jaarrekening op basis van historische kostprijs wordt opgesteld. Immers dan wordt de bedrijfseconomische resultatenrekening een uitgaven- en ontvangstenrekening waarvan het saldo aangeeft in welke mate de lopende uitgaven zijn gefinancierd door de lopende inkomsten (gewone dienst) en dan kan de vermogensbalans worden beschouwd als een staat van overlopende uitgaven en ontvangsten.

Samenvattend kan gesteld worden dat, wat de financiële dimensie betreft, er geen principieel verschil bestaat tussen de rijkshuishouding en een commerciële huishouding. Bij de oplossing van de financieringsproblematiek maakt het geen verschil of de lopende inkomsten via ruil of via heffingen worden verkregen. Wel blijkt er een verschil te bestaan in de wijze waarop verantwoording wordt afgelegd over het gevoerde beleid en beheer in de financiële dimensie. Bij de rijkshuishouding wordt (ex ante) - via de begroting - verantwoording afgelegd over de economische besluitvorming (allocatiebeslissing) en over de besluitvorming met betrekking tot het te voeren financiële beleid en wordt (ex post) - via de kameralistische jaarrekening - verantwoording afgelegd over het gevoerde financiële beheer. Bij de commerciële huishouding staat bij het afleggen van verantwoording niet de financiële maar de economische dimensie van het functioneren centraal. Op deze economische dimensie wordt in de volgende subparagraaf nader ingegaan.

2.5 De economische dimensie van het functioneren van de rijkshuishouding

Bij de economische dimensie van een productiehuishouding gaat het om de economische kant van de activiteiten van de huishouding. In de economische sfeer wordt een calculatiesysteem gehanteerd met economische grootheden, namelijk offers en opbrengsten. De offers zijn de negatieve economische consequenties van de activiteiten en de opbrengsten de positieve consequenties.

Het economische calculatiesysteem van de rijkshuishouding is gebaseerd op (politieke) nutspreferenties, terwijl het calculatiesysteem van de commerciële huishouding is gebaseerd op marktprijzen en dus op geldbedragen, en daarmee krijgt dit systeem een financieel en wel een financieel-economisch karakter (wel te onderscheiden maar niet te scheiden – aangezien er maar één boekhouding is – van het calculatiesysteem uit de financiële dimensie dat een financieel-kas karakter heeft).

Het economische calculatiesysteem van een kameralistische huishouding vertoont grote overeenkomst met dat van een consumptiehuishouding. Evenals bij een consumptiehuishouding wordt in een kameralistische productiehuishouding op centraal niveau – bij overheidshuishoudingen op politiek niveau – de economische problematiek aan de orde gesteld en een beslissing genomen.

De economische problematiek is een allocatieproblematiek waarbij in de rijkshuishouding beslist moet worden enerzijds over de omvang van de aan de samenleving te onttrekken waarden (de offers) en anderzijds over de aan de maatschappij toe te voegen waarden (de opbrengsten), waarbij de beschikbare middelen verdeeld moeten worden over de verschillende met elkaar concurrerende maatschappelijke behoeften. Daarbij dient naar economische rationaliteit (Wirtschaftlichkeit) gestreefd te worden; dit houdt in dat getracht moet worden het verschil tussen de verkregen en opgeofferde waarden zo gunstig mogelijk te doen zijn.

Bij het Rijk wordt deze beslissing door de re-

gering en de Staten-Generaal gezamenlijk genomen door vaststelling (bij wet) van de voorgedachte uitgaven- en ontvangstenbegrotingen van de departementen (de rijksbegroting).

Behalve op centraal niveau doet het streven naar economische rationaliteit zich ook voor in de materiële sfeer (zie paragraaf 2.3). Dan heeft het streven naar economische rationaliteit de eenvoudige vorm van het streven naar efficiency (spaarzaamheid, zuinigheid), dit is het trachten om een gegeven technisch doel met zo weinig mogelijk kosten (offers) te bereiken.

In een commerciële productiehuishouding heeft de economische allocatieproblematiek een ander karakter doordat de prijzen economische stuurinformatie bevatten. Daardoor zijn de economische opbrengsten en offers niet alleen (externe) maatschappelijke grootheden – zoals bij de kameralistische huishouding – maar ook (interne) bedrijfseconomische grootheden en wel grootheden in concrete geldbedragen. In de commerciële huishouding wordt op basis van deze bedrijfseconomische grootheden de allocatiebeslissing genomen. De verkregen en opgeofferde waarden kunnen – via de prijzen – in geldbedragen worden uitgedrukt en het voordelige verschil tussen verkregen en opgeofferde waarden concretiseert zich in een autonome interne toename van het vermogen van de commerciële huishouding. Deze toename van het vermogen blijkt uit de resultatenrekening van de bedrijfseconomische jaarrekening. Opgemerkt wordt dat bij een commerciële huishouding het financiële rekensysteem (behorend bij de financiële dimensie met uitgaven en ontvangsten als rekengrootheden) en het bedrijfseconomisch rekensysteem (behorend bij de economische dimensie, met verkregen waarden en opgeofferde waarden als rekengrootheden) in één comptabel systeem (de boekhouding) zijn geïntegreerd.

Samenvattend kan gesteld worden dat, wat de economische dimensie betreft, er tussen de rijkshuishouding en een commerciële huishouding een fundamenteel verschil bestaat doordat bij de allocatiebeslissing verschillende

economische calculatiesystemen worden gehanteerd (nutspreferenties versus geldswaarden). Dit betekent dat bij de rijkshuishouding geen bedrijfseconomische jaarrekening kan worden opgesteld. Het streven om in de financiële dimensie de verslaggeving te verbeteren door het invoeren van een gewone dienst en een buitengewone dienst mag niet gezien worden als het invoeren van een (bedrijfs)-economische jaarrekening op basis van baten en lasten. Bij het Rijk ontbreekt het bedrijfseconomische calculatiesysteem van de commerciële huishouding (leerstuk waarde en winst) en wordt het maatschappelijke economische rekensysteem (verkregen en opgevoerd nut) niet kwantitatief ingevuld.

Bij het Rijk wordt de allocatiebeslissing genomen aan de hand van de (ontwerp) uitgaven en ontvangstenbegroting waarin geen kwantitatieve nutsbedragen voorkomen. Deze begroting speelt bij het Rijk zowel in de financiële als in de economische sfeer een centrale rol. Op deze rol wordt in de volgende paragraaf in het kort ingegaan.

2.6 De functie van de begroting in de Rijkshuishouding

De begroting vervult in de rijkshuishouding drie functies, namelijk een allocatiefunctie, een verantwoordingsfunctie en een stuurfunctie. In de ontwerpfase (ontwerp-begroting) vervult de begroting een belangrijke functie bij de allocatiebeslissing. Deze beslissing wordt op politiek niveau (regering en Staten-Generaal) genomen. De begroting geeft ook aan in welke maatschappelijke behoeften voorzien zal worden en op welke wijze de financiering zal plaatsvinden.

Nadat de begroting door de regering en de Staten-Generaal is vastgesteld – waarvoor een wettelijke procedure geldt – vervult de begroting een verantwoordingsfunctie. Met dit stuk leggen regering en Staten-Generaal gezamenlijk verantwoording af over de genomen allocatiebeslissing.

De vastgestelde begroting vervult vervolgens – voor het jaar waarop de begroting betrekking heeft – een stuurfunctie. De stuurfunctie van de begroting komt tot uiting doordat de begroting in zekere zin de opdracht inhoudt taken uit te voeren en wel binnen de bij wet geautoriseerde budgetten.

Na uitvoering van de begroting wordt een verantwoordingsverslaggeving opgesteld over het gevoerde financiële en materiële beheer.

De verantwoording over de rechtmatigheid van het gevoerde financiële beheer vindt plaats aan de hand van de opgestelde kameralistische begrotingsverantwoording.

De verantwoordingsverslaggeving over de rechtmatigheid van het gevoerde materiële beheer en over de doelmatigheid van de uitvoeringsactiviteiten bevindt zich, zoals reeds werd opgemerkt, nog in een beginstadium. Voor een goede ontwikkeling van deze verslaggeving is het van belang deze op te zetten als een zelfstandige verslaggeving en niet, zoals thans nog veel gebeurt, als een toelichting bij de financiële verslaggeving.

Uit deze en de voorgaande paragrafen blijkt dat de kameralistische karakteristiek van de verslaggeving van de rijkshuishouding inhoudt:

- a) dat met de begroting verantwoording wordt afgelegd over de politieke rationaliteit van de genomen economische allocatiebeslissing,
- b) dat met een kameralistische begrotingsjaarrekening verantwoording wordt afgelegd over de rechtmatigheid van het gevoerde financiële beheer,
- c) dat met het beheers- en activiteitenverslag per beleidsterrein, voorzover dit mogelijk is, inzicht wordt verschaft in de effectiviteit van de activiteiten en de efficiency van het beheer.

Deze verslaggeving wijkt af van de externe verslaggeving van een commerciële huishouding, welke verslaggeving bestaat uit een bedrijfseconomische jaarrekening met eventueel een staat van herkomst en besteding van middelen.

3 Rechtmatigheid als karakteristiek van het gevoerde financiële beheer bij de rijkshuishouding

3.1 Het begrip rechtmatigheid

In het kader van het financiële beheer bij het Rijk gaat het om de rechtmatigheid van uitgaven en ontvangsten en in het bijzonder om de rechtmatigheid van overdrachtsuitgaven en -ontvangsten.

Een overdrachtsuitgave wordt als rechtmatig beoordeeld als deze uitgave, zoals het behoort, tot stand is gekomen in overeenstemming met de rechtsregel waarin vastligt wie, wanneer en onder welke voorwaarden recht heeft op een bepaald geldbedrag. Rechtmatig betekent derhalve bij een overdrachtsuitgave: in overeenstemming met een rechtsregel en in overeenstemming met het recht dat iemand aan deze rechtsregel ontleent. Veelal zal een rechtsregel vastgelegd zijn in een wet in formele zin zodat een rechtmatige uitgave dan tevens een wetmatige uitgave is.

Behalve uit wetten kunnen rechten ook voortvloeien uit contracten. Hoewel de rechtmatigheid van contractuele uitgaven ook een rol speelt bij het Rijk, wordt in het navolgende alleen aandacht geschonken aan de rechtmatigheid van uitgaven die kenmerkend zijn voor de overheid, namelijk de overdrachtsuitgaven. De rechtsregels die aan deze uitgaven ten grondslag liggen behoren tot het administratieve recht (bestuursrecht), dat een deel is van het publiekrecht.

Een bijzonder aspect is dat bij het Rijk ook interne organisatorische rechten en plichten in wetten zijn vastgelegd. Het budgetrecht van de Staten-Generaal is daar een voorbeeld van. Dit recht, dat in de grondwet vastligt, is het recht van de Staten-Generaal de uitgaven van de Staat vooraf te voteren en de dekkingsmiddelen aan te wijzen. Aan dit recht wordt elk jaar concreet inhoud gegeven door het goedkeuren van de begrotingswetten, waarin voor de verschillende beleidsterreinen budgetten worden vastgesteld.

In overeenstemming met het budgetrecht

wordt gehandeld als ervoor zorg wordt gedragen dat elke uitgave ten laste gebracht kan worden van een toereikend (hoogte) en passend (omschrijving) budget. Dit houdt in dat, als tijdens het begrotingsjaar een overschrijding dreigt, tijdig maatregelen tot verhoging van het budget genomen moeten worden (indienen supplettoire wet).

Bij de rechtmatigheid van uitgaven (en ontvangsten) van het Rijk is het derhalve doelmatig niet alleen een onderscheid te maken in publiekrechtelijke en privaatrechtelijke (contractuele) rechtmatigheid, maar ook, wat de publiekrechtelijke rechtmatigheid betreft, een onderscheid te maken tussen de externe rechtmatigheid (relatie burgers-overheid) en de interne rechtmatigheid (bijv. de begrotingsrechtmatigheid).

3.2 De uitvoering van financiële regelgeving: het begrip controlebeleid

De uitvoering van regelgeving, bijv. van subsidieregelingen of van belastingwetten, houdt in dat via een uitvoeringsorganisatie concreet inhoud wordt gegeven aan de eis van rechtmatigheid. Daarbij doen zich een aantal problemen voor, omdat wetten vaak niet duidelijk en ook ingewikkeld zijn. De onduidelijkheid zal altijd in de loop van de tijd op een bepaalde manier worden ingevuld (beleidsregels en jurisprudentie). De ingewikkeldheid van een wet roept controleproblemen op. Wat deze problemen betreft is het in de eerste plaats van belang vast te stellen dat de controle in een uitvoeringsorganisatie zich niet alleen richt op het handelen van de functionarissen van de uitvoeringsorganisatie (intern gerichte controle) maar zich ook richt op het handelen van personen buiten de organisatie, indien dit handelen van belang is voor de huishouding (extern gerichte controle). Dit is bijvoorbeeld het geval als personen buiten de organisatie gegevens moeten verstrekken die voor de hoogte van de uitkering of de heffing bepalend zijn. In de tweede plaats is het van belang vast te stellen dat bij controle, gelet op de kosten en het nut van de controle, keuzes gemaakt moe-

ten worden en dat derhalve aan een stelsel van voorgeschreven controlehandelingen een weloverwogen geheel van keuzes (een beleid) ten grondslag ligt. Gesproken wordt van een controlebeleid. In de overheidsaccountancy neemt het begrip 'een toereikend controlebeleid' een centrale plaats in. Dit concept – waarop een toereikend correctie- en sanctiebeleid dient aan te sluiten – maakt het mogelijk om bij de uitvoering van wetten waarbij fouten en onvolledigheden niet geheel zijn uit te bannen – zoals bijvoorbeeld bij belastingwetten en bij de bijstandswet – toch te komen tot een voor de organisatie 'goede' uitvoering en dus ook tot een goedkeurende verklaring bij de verantwoording waarin deze wettelijke uitgaven voorkomen. Daarmee is het vraagstuk van de reikwijdte van de getrouwheidsverklaring van de accountant bij een kameralistische jaarrekening aan de orde gesteld.

3.3 Rechtmatigheid en getrouw beeld

De vraag die in de overheidsaccountancy met betrekking tot de accountantsverklaring bij een kameralistische jaarrekening naar voren komt, is: maakt de rechtmatigheid deel uit van het getrouwe beeld of is het een afzonderlijke getrouwheidseis? Deze vraag lijkt op het eerste gezicht niet zo van belang, toch zijn daarover – aangezien de formulering van de accountantsverklaring in het geding is – levendige discussies gevoerd zowel in het IODAD- als in NivRA-verband (CBV).

In IODAD-verband is het standpunt ingenomen dat de rechtmatigheid bij een departementale verantwoording geen deel uitmaakt van de getrouwe weergave (het getrouwe beeld). In verband daarmee werd in het IODAD besloten, teneinde deze extra getrouwheidseis duidelijk in de verklaring tot uitdrukking te brengen, om, bij de invoering van het nieuwe verklaringenstelsel (in 1991), geen 'beeldverklaring' meer te geven maar, in overeenstemming met artikel 13 van het GBR en GBR-interpretatie 10, een 'eisenverklaring'.

In NivRA-verband gaf het CBV, bij de behandeling van de ontwerp-richtlijn 3.01 (Afbake-

ning en inhoud van het onderzoek naar de getrouwheid van een verantwoording) de voorkeur eraan – evenals de Werkgroep Herziening Verklaringenstelsel – de rechtmatigheid te zien als een factor die, indirect, van invloed is op het getrouwe beeld. Nadat over het verschil tussen een jaarrekening van een commerciële en kameralistische huishouding in het CBV was gediscussieerd, werd besloten om ontwerp-richtlijn 3.01 zodanig te formuleren dat de rechtmatigheidseis beschouwd kan worden als een afzonderlijke getrouwheidseis, maar ook als een deel van de getrouwe-beeldeis. Deze besluitvorming, die rekening houdt met het bestaan van twee typen huishoudingen met ieder een eigen type jaarrekening, kan nog als volgt nader worden toegelicht.

De financiële verantwoording van zowel een kameralistische als een commerciële huishouding kan in eerste instantie worden beschouwd als een verzameling van administratieve posten (geregistreerde uitgaven en ontvangsten). Aan de elementen van deze verzameling wordt de eis gesteld dat deze corresponderen met de elementen van de verzameling van reële uitgaven en ontvangsten in een bepaalde periode. De administratieve verzameling moet een correcte (congruente) afbeelding zijn van de reële verzameling (eis getrouwe weergave).

Bij de kameralistische jaarrekening zijn de posten op een bepaalde (voorgeschreven) manier gerubriceerd en getotaliseerd en wel zodanig dat inzicht wordt verkregen in de verschillende soorten uitgaven en ontvangsten (beleidsterreinen) en in de begrotingswetmatigheid van de uitgaven (en verplichtingen) doordat de budgetbedragen in de verantwoording worden vermeld.

Deze rubricering en totalisering betekent niet dat de elementen van de verzameling veranderen. Aan elk element van de administratieve verzameling wordt – afgeleid – de eis van rechtmatigheid gesteld. Afgeleid omdat deze eis aan de elementen van de reële verzameling wordt gesteld.

Samenvattend kan gesteld worden dat, uit-

gaande van de beschouwingwijze dat de verantwoording een verzameling is, aan een kameralistische verantwoording zinvol, naast de eis van een getrouwe weergave, de getrouwheidseis van de rechtmatigheid gesteld kan worden.

Bij de jaarrekening van een commerciële huishouding zijn de posten van de administratieve verzameling niet alleen op een bepaalde wijze gerubriceerd en getotaliseerd maar ook gewaardeerd met het doel inzicht te verkrijgen in het bedrijfseconomische resultaat, behaald in een periode en in de grootte en samenstelling van het (dynamische) vermogen waarmee dit resultaat is behaald. In deze jaarrekening overheerst de bedrijfseconomische normatiek de juridische normatiek. De rechtmatigheid speelt in deze verantwoordingen ook een andere rol. Het is dan ook doelmatig om een onrechtmatige post in deze jaarrekening te beschouwen als een post die de bedrijfseconomische orde (getrouw beeld van resultaat en vermogen) aantast.

Samenvattend is het doelmatig dat het beroep – gelet op twee hoofdtypen jaarrekeningen – twee beschouwingwijzen op dit punt toelaat.

4 De interne karakteristiek van de accountantscontrole bij de departementen

4.1 Functie en inhoud van de accountantscontrole

De interne functie van de DAD is in de eerste plaats van invloed op de taak van de dienst. Een interne dienst zal behalve de verantwoordingen van de organisatie ten behoeve van het interne (en externe) dechargeproces ook, als zelfstandige objecten, ten behoeve van het interne toezicht, de reële en administratieve systemen die aan de verantwoording ten grondslag liggen, onderzoeken en beoordelen. In subparagraaf 1.1 is reeds op dit dubbele aspect van de algemene controletaak gewezen.

4.2 Functie en vorm van rapporteren

De functie is ook van invloed op de vorm van rapporteren. De accountant die een interne functie vervult, zal zijn oordeel over de door hem onderzochte objecten (verantwoordingen en systemen) in concluderende vorm, in een 'lang' rapport, kenbaar maken.

Dit betekent dat de DAD in het rapport dat bij de verantwoording wordt uitgebracht het oordeel over de verantwoording zal motiveren. Daaraan bestaat behoefte. Immers in het departement zal degene die in het kader van een verantwoordingsproces decharge moet verlenen, zich een oordeel moeten vormen over de hem aangeboden verantwoording en over de daaraan ten grondslag liggende systemen. Bij de vorming van deze oordelen zal hij steunen op de onderzoeksbevindingen van de accountant en op de eindoordelen die de accountant op basis van zijn bevindingen heeft gevormd. Door de bevindingen en zijn oordeelsvorming duidelijk in een rapport vast te leggen zal de accountant op optimale wijze zijn interne functie vervullen.

Bij een interne functievervulling – een intern communicatieproces – zal naast de schriftelijke rapportering ook mondeling overleg plaatsvinden. Ten behoeve van dit overleg zijn bij de departementen auditcommittees ingesteld. Daardoor wordt bevorderd dat actie op de bevindingen van de DAD wordt genomen (implementatiefase van het controleproces).

De openbare accountant functioneert primair in een maatschappelijk communicatieproces en dient, gelet op het belang van de onderneming (privacy), zijn goedkeurend oordeel in een kort rapport, dit wil zeggen in certificerende vorm kenbaar te maken (keurmerk).³ Samenvattend kan gesteld worden dat in de interne functie mede de nadruk ligt op de bevindingen die ten grondslag liggen aan het eindoordeel. In de externe maatschappelijke functie ligt het accent geheel op het eindoordeel van de accountant. De vraag komt op of de standaardverklaringen, ontwikkeld voor de externe functie (certificaat), wel altijd even geschikt zijn voor de interne functie.

4.3 Het gebruik van de interne DAD-rapporten ten behoeve van toezicht en controle op de departementen

De departementen maken deel uit van een groter geheel: de rijksorganisatie. In deze organisatie zijn de Minister van Financiën en de Staten-Generaal belast met de functie toezicht te houden op het gevoerde financiële beheer bij de departementen. De Algemene Rekenkamer – een Hoog College van Staat – is belast met de controle op de departementen ten behoeve van de Staten-Generaal.

Het voorgaande houdt in dat de rapporten van de DAD ook een functie vervullen bij het toezicht en de controle die in de rijksorganisatie op de departementen worden uitgeoefend.

De Wet Openbaarheid van Bestuur maakt het mogelijk dat DAD-rapporten ook buiten de rijksorganisatie worden gebruikt.

Interne accountants en zeker departementale accountants vervullen vaak – afgeleid van hun primaire interne taak – ook een externe functie, zoals externe accountants – afgeleid van hun primaire openbare functie – ook een interne functie vervullen.

5 Conclusies

a) Het is doelmatig om de controles die in een produktiehuishouding plaatsvinden, naar de functie die zij vervullen, te onderscheiden in:

- de operationele controles die voor de uitvoerende leiding de signaleringsfunctie vervullen bij het beheersen van de uitvoering van de activiteiten,
- de evaluerende controles (audits) die, ten behoeve van de toezichthoudende leiding, de informatiefunctie vervullen bij het – zonnodig – bijsturen van het beleid, de organisatie of het beheer.

De operationele controle – het geheel van voorgeschreven controlehandelingen in de processen van de huishouding – richt zich zowel op de handelingen van interne functionarissen

(intern gerichte controle) als op de handelingen van derden voorzover van belang voor de huishouding (extern gerichte controle).

Operationele controles in een organisatie zijn onderworpen aan een kosten-baten-afweging; bij deze afweging moeten keuzes gemaakt worden waarbij risico-analyse en het materialiteitsbeginsel een belangrijke rol spelen (controlebeleid). Ook de interne evaluaties – waaronder de interne accountantscontrole – zijn onderworpen aan een kosten-baten-afweging.⁴

b) In het kader van de accountancy is het doelmatig de produktie-huishoudingen, gelet op het verschil in verslaggeving, te verdelen in twee hoofdgroepen (hoofdtypen), namelijk de commerciële produktiehuishoudingen met een bedrijfseconomische verslaggeving en de kameralistische produktiehuishoudingen met een kameralistische verslaggeving.

De onderneming is het prototype van een commerciële huishouding en de rijkshuishouding is het prototype van een kameralistische huishouding.⁵

c) Het is doelmatig om met betrekking tot het functioneren van een produktiehuishouding een onderscheid te maken tussen de materiële, de financiële en de economische dimensie. Het streven om de financiële verslaggeving van een kameralistische produktiehuishouding te verbeteren door invoering van nadere specificaties (gewone dienst en buitengewone dienst) mag niet gezien worden als het invoeren van een bedrijfseconomisch baten- en lastenstelsel. Dit stelsel behoort bij een commerciële produktiehuishouding waarin een bedrijfseconomisch waardekringloopproces plaatsvindt en waarbij een bedrijfseconomische jaarrekening (met resultaat en vermogen) wordt opgesteld.

d) Bij de rijkshuishouding neemt de (publiek-rechtelijke) juridische normatiek een zodanige plaats in dat het gerechtvaardigd is bij deze huishouding de rechtmatigheid te beschouwen als een zelfstandige getrouwheidseis en niet, zoals bij een commerciële produktiehuishouding, als een element van het getrouwe beeld.⁶

e) Het is doelmatig met betrekking tot het accountantsrapport bij een jaarrekening een

onderscheid te maken tussen een concluderend rapport en een certificerend rapport (accountantsverklaring).

In het concluderende rapport, dat wordt toegepast in het interne verkeer, vormen bevindingen en eindoordeel een geheel.

In het certificerende rapport, dat wordt toegepast in het externe verkeer, ligt (bij goedkeuring) de nadruk geheel op het eindoordeel.

Noten

1 De term financieel beheer wordt in dit artikel in ruime zin en in enge zin gebruikt.

In ruime zin omvat het financiële beheer:

- de financiële beheershandelingen (in een periode) inclusief de vastlegging van deze handelingen in primaire boekingsdocumenten (de reële beheerssystemen)
- de administraties met betrekking tot het gevoerde financiële beheer (de administratieve beheerssystemen)
- de verslaggeving ontleend aan de administratie ten behoeve van het beheer en ten behoeve van de verantwoording die moet worden afgelegd over het gevoerde financiële beheer.

Beheren in enge zin omvat alleen de financiële beheershandelingen of ook deze handelingen en de administratie van het beheer.

Uit het zinsverband zal meestal wel blijken in welke betekenis het begrip beheer wordt gebruikt.

2 De saldibalans van een departementale verantwoording vermeldt in evenwichtsverband het saldo van de liquide middelen, het saldo van de begrotingsuitgaven en -ontvangsten van het lopende jaar en van voorafgaande jaren (voorzover nog niet 'overgedragen' aan Financiën), het saldo van uitgaven en ontvangsten verricht buiten begrotingsverband en het saldo van de rekening-courant met de Minister van Financiën.

Op de saldibalans van een departementale verantwoording worden ook, 'onder de streep', met tegenposten om het evenwichtsverband te handhaven, saldi opgenomen, ontleend aan de extracomptabel bijgehouden vorderingen en schuldenadministraties.

Bij de saldibalans van het Rijk wordt een staat van bezittingen en schulden van het Rijk gevoegd (staatsbalans).

3 J.A. van Manen. 'Een motivering in de accountantsverklaring?' (MAB, november 1993).

4 H. Blokdijk. 'Controle, wat is dat eigenlijk?' (MAB, maart 1990).

5 Voor de tweedeling in het 'Rijk der huishoudingen' wordt verwezen naar:

- F.D. Zandstra. Een walvis is een zoogdier. Enige beschouwingen over het definiëren van administreren' (Accoord, afscheidsbundel Prof. drs. A.A. de Jong).

6 Voor deze problematiek wordt verwezen naar:

- J.D. van der Wal. De draagwijdte van de goedkeurende verklaring bij de jaarrekening (Rede; Groningen, 1975).
- J.D. van der Wal. Afbeelding en Werkelijkheid (Afscheidscollege, Groningen 1989).
- J. ten Wolde. Jaarrekeningcontrole: reikwijdte en rapportering (MAB, jan/febr. 1993).

Ontwerp-richtlijn 3.01 'Afbakening en inhoud van het onderzoek naar de getrouwheid van een verantwoording'.