

600 jaar overheids-accountancy in het licht van 100 jaar NIVRA

A.W. van de Zand

THEMA

Inleiding

Overheidsaccountants zwoegden reeds 500 jaar ten behoeve van bestuurders op vele niveaus toen uiteindelijk aan het einde van de vorige eeuw de organisatie van het accountantsberoep van de grond kwam. Wat hebben we die 500 jaar gemist of wat zijn we die laatste 100 jaar rijker geworden? Met deze gewetensvragen zal aandacht besteed worden aan de ontwikkeling van de overheidsaccountancy in de afgelopen eeuwen. Daarbij wordt een onderscheid aangebracht tussen de eerste 500 jaar en de laatste 100 jaar. De eerste 500 zijn interessant vanuit de algemene geschiedschrijving; de laatste 100 omdat ze maatgevend zijn voor de positie van de overheidsaccountant in de moderne tijd.

De eerste 500 jaar in vogelvlucht

Het Rijk

Nog ver voordat er ook maar sprake was van enige organisatie van het accountantsberoep was er binnen de Nederlanden al controle. De wortels van de overheidsaccountancy gaan terug tot het einde van de Middeleeuwen. In die periode deden de 'Openbare financiën' hun intrede. De geldzaken van de hertogen van Bourgondië kregen door de opbrengsten uit de zgn. domeinen een privé deel en een publiek deel. Ook de structuur van de

overheidsorganisatie veranderde daardoor. Alhoewel de hertog feitelijk de alleenheerser was, kwamen er ambtenaren die verantwoordelijk waren voor het algemeen bestuur zoals politiek en justitie en ambtenaren die de financiën in beheer hadden. Mede door deze specialisatie werd de noodzaak tot toezicht ook steeds meer gevoeld. Dit gaf Philips de Stoute, hertog en graaf van Bourgondië, in 1386 aanleiding om de Rekenkamer van Vlaanderen op te richten. Deze Rekenkamer was gezeteld in Rijsel en is daarmee het eerste toezichthoudend orgaan dat controle uitoefende op de financiële middelen van het openbaar bestuur.

In de taakverdeling binnen de Rekenkamer komt in die periode de functie van auditeur naar voren, een term die ons hedentendage ook bekend in de oren klinkt. De auditeur was belast met het 'afhoren' van de rekeningen. De ontvangers en andere verantwoordingsplichtigen dienden persoonlijk rekenschap te geven van geïnde en uitgegeven bedragen. De auditeur luisterde en hoorde de rekening af door het stellen van toelichende vragen.

We slaan een hele tijd over en komen terecht bij een belangrijke mijlpaal. Dit is na een periode van Franse overheersing het besluit van Willem I uit 1814 om de Algemeene Rekenkamer der Vereenigde Nederlanden op te richten. Deze Rekenkamer is het begin van toezicht en controle in de moderne tijd. Accountants bestonden nog niet, maar het vak bestond wel degelijk en had al een rijke historie.

De Gemeente

De ontwikkeling van de financiële controle is bij de lokale overheid niet veel anders dan bij het

A.W. van de Zand RA is Directeur Accountantsdienst van het Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen. Voorts is hij Voorzitter van het Overlegorgaan Overheidsaccountancy van het NIVRA.

Rijk. Toen na het privilege van hertog Albrecht in Amsterdam in 1400 de verkiezing van de burgemeesters - in de huidige bestuurlijke verhoudingen te vergelijken met raadsleden - een stedelijke aangelegenheid was geworden, trokken de burgemeesters het beleid en beheer steeds meer naar zich toe. Daaruit vloeiden weer de instelling van nieuwe colleges voort die door de burgemeesters werden benoemd. Zo werd een college van thesauriers ingesteld, aan wie zij de gehele financiële administratie en de zorg voor de publieke werken overdroegen. Volgens het oudste keurboek moesten de thesauriers jaarlijks 'hoir rekeninge doen of zij zullen inlegghen'. Vrij vertaald betekende dit dat zij huisarrest hadden totdat verantwoording was afgelegd. Deze controlestructuur bleef in de daarop volgende eeuwen lange tijd in stand. De feitelijke werkzaamheden werden als volgt ingedeeld.

De thesauriers delegeerden een deel van hun werkzaamheden weer naar het college van rekenmeesters, ook wel commissarissen van de rekenkamer genoemd. In een geschreven lijst worden voor het eerst in 1592 rekenmeesters met name genoemd. Hieruit is de conclusie gerechtvaardigd dat in dat jaar de Rekenkamer opgericht was.

In het begin waren er twee rekenmeesters, in het jaar 1655 werd er een derde bijgevoegd. Sedertdien varieerde hun aantal tussen de drie en de vijf personen.

De werkzaamheden op de Rekenkamer werden verricht door een boekhouder en een klerk.

De boekhouder hield onder andere een register bij van de rijtuigenbelasting. Jaarlijks verantwoordde hij de rekening aan de thesaurier. Verder werden rekeningen en andere stedelijke inkomsten op de Rekenkamer nagezien en door de rekenmeesters goedgekeurd.

Eén van de rekenmeesters verscheen tweemaal in de week (dinsdags en donderdags) op de Rekenkamer, om de gang van zaken daar in ogenschouw te nemen. Eens in de maand kwamen er twee, die dan de kas opmaakten. Bij eed moesten zij zorgen, dat de rekeningen van de ontvangst van de belangrijkste stadsinkomsten behoorlijk werden nagezien en dat de ontvangsten en uitgaven van het gene door de Rekenkamer geheven en uitgekeerd werd, klopten.

Uit de notulen van de rekenmeesters blijkt, dat zo nu en dan onregelmatigheden geconstateerd werden.

Toen Mr. Georg Clifford Pietersz, Franc van der Goes en Mr. Isaac Ernst de Petersen, rekenmeesters in het jaar 1780, aan het einde van hun aanstelling de boeken nazagen en de kas telden (op 6 februari 1781), bleek, dat in de grote kas een zak gouden ridders ter waarde van f 7.000,- ontbrak. Uit het ingesteld onderzoek kwam naar voren, dat in de afgelopen jaren de boeken en kas gecontroleerd en goed bevonden waren. Men had echter de kas alleen volgens de registers gecontroleerd. De voorgaande rekenmeesters hadden namelijk verzuimd het aantal geldzakken te tellen en te controleren of hun aantal en inhoud in overeenstemming waren met het bedrag dat volgens het register aanwezig moest zijn. Daardoor was het niet meer na te gaan wanneer de zak gouden ridders precies verdwenen was. Evenmin was de oorzaak van het verdwijnen van het geld te achterhalen.

Daarom besloten de burgemeesters om het ontbrekende bedrag maar als verlies af te schrijven en de huidige rekenmeesters niet verantwoordelijk te stellen.

Om te voorkomen dat in de toekomst nogmaals zo'n geval zou plaatsvinden, besloten de burgemeesters de grote kas te voorzien van twee verschillende sloten. De kist zou alleen nog maar geopend en gesloten kunnen worden door twee rekenmeesters.

De Belastingdienst

De accountants van de Belastingdienst waren in deze periode latent aanwezig. De rijksaccountants zoals zij later gingen heten bestonden nog niet echt; pas aan het begin van deze eeuw werden zij abrupt aan de vergetelheid onttrokken. Dat wil niet zeggen dat er voordien geen belasting geheven werd. Zodra de staat zich begint te organiseren, ontstaan er ook organisatiekosten die gemeenschappelijk gedragen moeten worden. Dat is het begin van elke belastingheffing. De controle daarop werd inhoud gegeven door de Rekenkamers zoals hierboven beschreven bij Rijk en Gemeenten.

De laatste 100 jaar in stappen

Het Rijk

Pas in 1933 werden de eerste departementale accountantsdiensten opgericht nl. die van de

ministeries van Economische Zaken en Landbouw en Visserij. Het zal duidelijk zijn dat de controlestructuur tot op dat moment ingevuld was met interne controle-organen en de Algemene Rekenkamer. De oprichting van beide diensten was ingegeven door de gevolgen van de economische wereldcrisis. Het kabinet Ruys de Beerenbrouck had met diverse wetten allerlei steunmaatregelen geëffectueerd. Het maatschappelijk effect liet echter te wensen over. Normen werden vrijblijvend geïnterpreteerd; formalisme en bureaucratie leidden tot wildgroei in de regelgeving. Het was de minister van Economische Zaken die meer controle trachtte te verkrijgen op de crisisinstellingen. Binnen het departement werd hij geadviseerd door de overheidsaccountant Drs. M. de Bloeme, die reeds eerder bij de voorbereiding van de steunverlening aan de aardappelmeelindustrie als adviseur en controledeskundige voor de regeringscommissaris optrad. Toen dit beleid succes bleek te hebben en nieuwe controle- en organisatieproblemen zich voordeden, was de oprichting van de Crisis-Accountantsdienst een logisch gevolg.

Reeds één jaar na de oprichting maakte de Algemene Rekenkamer in haar rapport melding van het succes van de nieuwe organisatie. Eén van de onderzoeken had geresulteerd in een bezuiniging van f 225.000.-, een bedrag dat het budget van de Accountantsdienst ruim te boven ging. Ook zien we in die beginperiode weerstanden tegen het functioneren van de Accountantsdienst. In 1934 rapporteert de Secretaris-generaal aan de minister dat van de zijde van de regeringscommissarissen opmerkingen zijn gemaakt over het functioneren van de Accountantsdienst. De opmerkingen hebben betrekking op het tempo van afwikkelen van opdrachten en op de reikwijdte van de rapportages. De regeringscommissarissen vinden dat de onderzoeken zich niet beperken tot de financiële en administratieve aspecten, maar ook het commerciële beleid raken. Zij achten dat onjuist. De heer De Bloeme, directeur van de dienst, reageert als volgt:

'Door de Crisis-Accountantsdienst is steeds gesteld dat het nemen van beslissingen inzake het beheer niet tot zijn arbeidsterrein behoort en dat de oorzaak van de klacht moet gezocht worden in het feit, dat verschillende leidende ambtenaren een onjuiste opvatting van hun verantwoordelijkheid hebben. Zij zien over het hoofd dat uiteindelijk de minister tegenover de volksvertegenwoordiging verantwoor-

delijk is voor hun beheer. Indien dus beheersdaden ter kennis van de minister worden gebracht, dan dient dit enerzijds om de minister onafhankelijk van de uit de kringen van belanghebbenden voortgekomen crisisbesturen voor te lichten omtrent beheersdaden waarvoor hij uiteindelijk verantwoordelijk is, en anderzijds omdat de morele verantwoordelijkheid van deze personen eerst reële betekenis krijgt indien zij niet schromen hun beheersdaden aan openbaarheid te onderwerpen.'

Tot zo ver dit citaat. Het zal ondanks de lange zinnen duidelijk zijn, dat de discussie over de ministeriële verantwoordelijkheid niet nieuw is en ook de rol van de Accountantsdienst er een is die aansluit bij die verantwoordelijkheid. Daarmee is een begin gemaakt met de ontwikkeling van de departementale accountantsdienst, niet alleen als controle-orgaan, maar ook als managementtool van de hoogste leiding.

In de na-oorlogse jaren worden ook bij de andere departementen accountantsdiensten opgericht. De ontwikkelingen gaan echter relatief traag. Eind 1977 beschikten pas 9 van de (toen) 14 departementen over een eigen accountantsdienst. Het beleid was volgens het Ministerie van Financiën gericht op de ontwikkeling van een meer gespecialiseerde en onafhankelijke controle. In het begin van de tachtiger jaren worden vervolgens bij de overige departementen accountantsdiensten opgericht. Tegelijkertijd wordt de taakstelling meer gericht op de departementale administratie in plaats van uitsluitend de gesubsidieerde instellingen. De ontwikkelingen bij de departementen gaan echter sneller dan de accountants kunnen bijhouden. Er ontstaan forse achterstanden in het opstellen van jaarrekeningen en ook de administratieve organisatie voldoet niet aan de eisen. De beleidsontwikkelingen zaten in een forse stroomversnelling, terwijl het beheer rustig voortkabelde.

Naar aanleiding van het Verslag 1984 van de Algemene Rekenkamer meent de Commissie van de Rijksuitgaven dat in de achterstanden in de verantwoording en de tekortkomingen in de administratieve organisatie niet langer kan worden berust. Bij monde van voorzitter Engwirda stelt de Commissie dat de bepalingen van de Comptabiliteitswet al jaren met voeten worden getreden. De

maatregelen die getroffen worden, moeten in het licht gezien worden van de discussie die al geruime tijd gevoerd werd. Reeds in het Verslag 1977 beval de Rekenkamer aan, dat:

- een departementale accountantsdienst onder de Secretaris-Generaal van het ministerie geplaatst wordt;
- de accountantsdienst van een ministerie de controle verricht van de gehele departementale administratie en van de onder het ministerie ressorterende diensten en instellingen;
- de controle van de departementale accountantsdienst dient te leiden tot een verklaring van getrouwheid bij de financiële verantwoording van het ministerie.

Met deze achtergrond komt in 1986 de zogenoemde Operatie Comptabel Bestel op gang met als doelstellingen het financieel beheer bij het Rijk op orde te brengen en de randvoorwaarden te creëren om de departementale accountantsdiensten adequaat te kunnen laten functioneren. In 1993 zijn uiteindelijk alle departementale verantwoordingen voor het eerst voorzien van een goedkeurende verklaring. Daarmee was het deltaplan voor de verbetering van het financieel beheer bij de rijksoverheid voltooid.

De Gemeente

Aan het begin van deze eeuw komt er meer structuur in de accountantscontrole bij de gemeenten. Zoals zo vaak wordt de roep om meer controle ingegeven door de signalering van fraudes of andere tekortkomingen in het financieel beheer. Oorzaken liggen dan veelal in de complexiteit van de organisatie of de veranderingen die in de periode daarvoor tot stand zijn gekomen, terwijl de beheerssystemen geen gelijke tred hebben gehouden met de ontwikkelingen. Laten wij deze ontwikkelingen illustreren aan de hand van de situatie bij de gemeente Amsterdam waar aan het einde van de vorige eeuw de telefoon, de fabricage van gas, het openbaar vervoer en de waterdistributie in eigen exploitatie werden genomen. Rond de eeuwwisseling publiceerden de kranten geregeld artikelen over verduisteringen door de gemeentelidontvangers. In het Maandblad voor het Boekhouden van 1 augustus 1896 wordt daar als volgt de aandacht op gevestigd:

‘Nog lag Schiedam’s ervaring vers in het geheugen, of reeds lieten de gemeentelidontvangers van Alkmaar, die van Ooststel-

lingwerf en nu weder die van Scherpenisse van zich spreken. Het valt niet moeilijk, het ontstaan van deze ontvreemdingen te verklaren. Terwijl aan de ene zijde de controle van het financieel beheer van de gemeentelidontvangers, opgedragen aan B&W, dikwijls te wensen over laat, treft men aan de andere zijde dikwijls bijna volslagen onbekendheid aan met de eisen van een deugdelijke administratie.’

De hiervoor gesignaleerde excessen konden mede ontstaan door een controlestructuur waarin de deskundigheid noch de onafhankelijkheid van de controleur gewaarborgd was. Vanuit deze achtergrond werden er aan het begin van deze eeuw bij diverse gemeenten controlediensten ingesteld. Amsterdam was de eerste in 1894, gevolgd door Rotterdam in 1908 en Den Haag in 1909. Verscheidene gemeenten volgden, maar voor de kleinere gemeenten was het economisch niet verantwoord een eigen controledienst op te richten. Weliswaar opereerden enkele particuliere accountantskantoren op deze markt, maar in 1914 richtte de Vereniging van Nederlandse gemeenten het Centraal Bureau van Verificatie op. De achtergronden voor dit besluit waren gelegen in de bundeling van specifieke kennis op het gebied van gemeentelijke administraties en regelgeving.

Zoals zo vaak bij principiële discussies voeren op de achtergrond andere argumenten de bovenaan. Over de positie van de gemeentelijke accountants werd decennia lang gediscussieerd. Vooral de onafhankelijke positie van de ambtenaar-accountant moest het ontgelden. In het maandblad *Accountancy* van november 1915 - toentertijd onder hoofdredactie van Th. Limperg Jr. - werd gesteld dat het begrip ambtenaar het begrip accountant uitsluit. Ook Limperg zelf mengde zich in de discussie. Hij meende dat in de oude situatie waar er geen specifieke deskundigen belast waren met de controle, de raadsleden automatisch meer aandacht aan het toezicht zouden besteden. Hij vreesde dat in gemeenten, waar de controle aan ambtenaren was opgedragen, de raadsleden daar te veel op zouden vertrouwen. De nadelen daarvan zouden groter zijn dan de ongeregelde toestand van daarvoor. Ongetwijfeld zal deze discussie over onafhankelijkheid beïnvloed zijn door niet uitgesproken argumenten over de marktpositie van de juist groeiende particuliere accountantskantoren.

De professionalisering van de gemeentelijke accountants zette evenwel door. Deze ontwikkeling stond mede onder invloed van een aantal wijzigingen van de Gemeentewet. Zo moest sedert 1950 bij de gemeenterekening een verslag van een onderzoek naar de deugdelijkheid van de rekening gevoegd worden. De gemeentelijke accountantsdienst die met deze taak belast was groeide daarmee ook naar een andere positie binnen de organisatie van de gemeente. Was tot deze periode de accountantsdienst nog een specifieke afdeling onder Financiën, nu kregen de diensten een zelfstandige positie. De taakstelling was onderverdeeld in drie hoofdtaken:

- controlerend orgaan voor de Raad;
- controlerend orgaan voor Burgemeester en Wethouders;
- adviserend orgaan voor Burgemeester en Wethouders.

Vanuit deze brede taak groeien de gemeentelijke accountantsdiensten uit tot kwalitatief hoogwaardige organen voor controle en advies.

Inmiddels heeft de weg van uitbesteding ook weer ingezet. Op dit moment zijn alleen bij de grote steden gemeentelijke accountantsdiensten actief.

De Belastingdienst

De geschiedenis van de accountantsfunctie binnen de Belastingdienst dateert feitelijk vanaf de inwerkingtreding van de Wet op de Inkomstenbelasting 1914. Deze wet gaf de belastinginspecteurs de bevoegdheid om de boeken van belastingplichtigen in te zien. Ook de Wet op de Oorlogswinstbelasting 1916 leverde een bijdrage aan de oprichting van de Rijksaccountantsdienst, omdat de belastingheffing gebaseerd was op de extra bedrijfswinst als gevolg van de oorlogsomstandigheden. De controle was dus gericht op de vaststelling van de bedrijfswinst die onder normale omstandigheden over een reeks van jaren gerealiseerd had kunnen worden. Controle ter plaatse in de boekhouding van de bedrijven was dus noodzakelijk om een verantwoorde bedrijfseconomische analyse te kunnen maken. In 1916 werden door de minister van Financiën te Amsterdam en Rotterdam twee ambtenaren aangesteld, die de titel van Accountant bij de Dienst der Directe Belastingen voerden. Al snel werd voorzien in een landelijke dekking van de bureaus voor de Accountantsdienst der Directe Belastingen. In 1937 werd uiteindelijk

na een reorganisatie gekozen voor de naam van 'Rijksaccountantsdienst'. Inmiddels is enige jaren geleden in 1992 de Rijksaccountantsdienst weer opgeheven en is de functie geïntegreerd in de diverse eenheden van de Belastingdienst.

De rijksaccountant heeft door de jaren heen vanuit twee gezichtspunten in het spanningsveld tussen privaat en publiek gezeten. In de eerste plaats werden de werkzaamheden uitgevoerd in het bedrijfsleven ten behoeve van de Belastingdienst. Dit spanningsveld hoeft niet echt uitgelegd te worden. De belangen van beide partijen zijn duidelijk. Toch heeft de rijksaccountant zich binnen de Belastingdienst geprofileerd als een onafhankelijk deskundige, die een advies opleverde ten behoeve van de Inspecteur. Dit advies hield dan ook een onpartijdig oordeel in omtrent het geconstateerde in de boeken in relatie tot de geldende belastingwetgeving. Het zal duidelijk zijn dat extern deze onafhankelijkheid en onpartijdigheid niet altijd zo beleefd is. Daarvoor was misschien de belangentegenstelling tussen belastingplichtige en belastingdienst te groot. In de moderne tijd zijn alle Nederlanders klanten van een dienst, die het niet leuker maar wel gemakkelijker voor ons maakt.

In de tweede plaats is er de stroom van gekwalificeerde rijksaccountants (en anderen) die persoonlijk de weg inslaan naar de goed betaalde adviespraktijk. Reeds in 1919 kwam een exodus op gang, maar vooral in de zeventiger en tachtiger jaren werd de personele situatie voor de Rijksaccountantsdienst steeds nijpender. Er ontstond een situatie waarin de 'richtige heffing' in gevaar kwam vanwege de forse onderbezetting bij de diverse bureaus. Vooral de complexer wordende belastingwetgeving en de internationalisering van het bedrijfsleven waren debet aan de forse groei van de fiscale adviespraktijken. Het was duidelijk dat de best opgeleide deskundigen bij de Belastingdienst werkten. Uiteindelijk is in het midden van de tachtiger jaren weer een stabiele situatie ontstaan. Er groeit een situatie waarin de Belastingdienst veel meer dan voorheen gebruik gaat maken van de controleresultaten van de accountant van de onderneming. Er komt een discussie op gang over de 'fiscale review', hetgeen uiteindelijk in 1994 resulteert in een regeling voor de inzage van controledossiers van openbare accountant ten behoeve van de belastingcontrole.

100 Jaar NIVRA

Hoe is nu in deze 100 jaar de relatie geweest tussen overheidsaccountants en het NIVRA? In het voorgaande heeft u daar niets over kunnen lezen. In de literatuur wordt daar ook niet erg veel aandacht aan besteed. Wel is mijn indruk dat de overheidsaccountants al vroeg het belang van een georganiseerd beroep hebben ingezien. De belangen waren vooral gelegen in de kwaliteitsborging van de functieervulling die het georganiseerde beroep met zich mee bracht. Reeds vroeg in deze eeuw zag men personeelsadvertenties waarin voor de overheid accountants werden gevraagd met als vereiste kwalificatie 'lid VAGA of lid NIVA'. Pas de laatste decennia komen de overheidsaccountants echt bij de beroepsorganisatie in het daglicht te staan. Het is mogelijk een gevolg van het feit dat de overheidsmarkt voor de collega's in de private sfeer echt interessant begint te worden. Aan de andere kant zijn er ook internationale ontwikkelingen die bijdragen aan een versterkte positie van de overheidsaccountancy. Onder andere de public sector committees van diverse internationale organisaties en de positie van de

overheidsaccountants in het buitenland zijn daar bewijzen van. Bij de vorig jaar tot stand gekomen herstructurering van de commissiestructuur binnen het NIVRA is ook de Commissie Overheidsaccountancy ingesteld. Dit is een belangrijke stap voor de positionering van de overheidsaccountants in een naar pluriformiteit toegroeiende beroepsorganisatie.

NIVRA van harte gefeliciteerd.

L I T E R A T U U R

- Dertig jaar Gemeentelijke Accountantsdienst Amsterdam*, (1991), Stadsdrukkerij Amsterdam, Amsterdam.
- Van Camere vander Rekeninghen tot Algemene Rekenkamer*, (1989), SDU, 's-Gravenhage.
- Accountantscontrole bij het Rijk*, (1987), rapport Algemene Rekenkamer. Maart.
- Rijksaccountantsdienst 1e Bureau Rotterdam, (1991), Schiedam.
- 50 Jaar departementale accountantscontrole*, (1983), Ministerie van Economische Zaken en Arbeid, 's-Gravenhage.