

dient dit hulpmiddel, ook ter vermindering van een heffing op het vermogen, zeker de aandacht in sterkere mate dan vóór den oorlog het geval is geweest.

CONTROLE BIJ GEMEENTEN

door Dr D. Simons

I.

In de kolommen van dit maandblad is niet verzuimd aandacht te schenken aan de controle bij gemeenten. Ik wijs hier slechts op de vele uitnemende bijdragen, die in de kroniek „Uit de financieele huishouding der Overheid" verschenen zijn van de hand van den zoo bij uitstek deskundigen redacteur, den heer *Textor*. Hij heeft zich tot taak gesteld de lezers van het Maandblad in de afgelopen jaren op de hoogte te brengen met vele vragen betreffende de administratieve inrichting van de gemeentelijke huishoudingen en betreffende de controle, die hierop krachtens de wet moet worden uitgeoefend.

Nu de redactie van het Maandblad mij heeft gevraagd een artikel te schrijven over controle bij gemeenten, wil ik gaarne mijn deel tot deze voorlichting bijdragen, al is het met eenigen schroom, dat ik n.l. zoo hier en daar in een herhaling zou treden van hetgeen mijn vriend *Textor* reeds op duidelijke wijze had neergeschreven. De lezers zullen mij dit laatste, dat, indien ik bepaalde hoofdzaken niet wil verwaarloozen, soms onvermijdelijk is, wel willen vergeven.

Betekenis van het gemeentelijke financieele beheer

Ter inleiding zou ik dan allereerst willen wijzen op de betekenis van het gemeentelijke financieele beheer en dit willen illustreeren met eenige cijfers.

Ons vaderland is territoriaal ingedeeld in niet minder dan 1.054 gemeenten. Daarvan hebben ruim 350 een kleiner aantal inwoners dan 2.000. 370 gemeenten hebben een zielental van 3.000 tot 5.000 inwoners. 720 gemeenten, of ongeveer 70 % van het aantal, zijn derhalve tot de kleine gemeenten te rekenen. Een 330-tal gemeenten heeft een grooter zielental, als volgt ingedeeld: Ruim 180 hebben minder dan 10.000 inwoners, 103 hebben een inwonertal van 10.000—25.000, 23 gemeenten van 25.000—50.000, 14 gemeenten van 50.000—100.000 en 7 gemeenten zijn de groote, die meer dan 100.000 inwoners tellen.

Indien wij de gemeenten met minder dan 5.000 inwoners voorloopig buiten beschouwing laten, ook al is hun financieel beheer niet zonder betekenis, dan zien wij, dat in ieder geval een 330-tal gemeenten overblijft, wier financiën van zoodanig belang zijn, dat zij voor een deskundige controle in aanmerking komen.

Duidelijk spreekt dit uit de volgende cijfers, die ik aan de Statistiek der gemeentefinanciën 1939 ontleen:

Het totaal der uitgaven van den gewonen dienst, zooals dit in de begrotingen 1939 was geraamd, bedroeg voor alle gemeenten tezamen 790 miljoen gulden en voor alle gemeenten met meer dan 5.000 inwoners 717 miljoen. De uitgaven van den kapitaaldienst bedroegen volgens de rekeningen 1937 240 miljoen voor alle gemeenten en 226 miljoen voor de groep boven 5.000 inwoners. De totale schuldenlast bedroeg op 1 Januari 1939 voor deze groepen respectievelijk 2.625 miljoen en 2.390 miljoen gulden.

Het zijn respectabele bedragen, maar den omvang van het gemeente-

lijke financieele beheer geven zij toch nog slechts onvolkomen weer. Daarnaast moet immers rekening worden gehouden met de aanwezigheid van talrijke, afzonderlijk geadministreerde bedrijven, ten minste wat den gewonen dienst der gemeentehuishouding betreft. De cijfers voor den kapitaaldienst bevatten voor een groot deel ook de kapitaalsuitgaven der bedrijven en het schuldenlastcijfer omvat ten volle de schulden, die voor de bedrijven zijn aangegaan.

Bij den gewonen dienst moet echter gelet worden op de exploitatiecijfers van een 1276 bedrijven, waarvan circa 1.000 in de gemeenten met meer dan 5.000 inwoners. De algemeene begrooting en rekening der gemeenten bevatten ten aanzien van de bedrijven n.l. slechts verrekeningsposten. In werkelijkheid is het financieele beheer van de gemeenten met hare bedrijven dus grooter dan de hierboven genoemde uitgavencijfers voor den gewonen dienst aangeven.

De contrôle volgens de Gemeentewet van 1851

Te dezer plaatse behoef ik niet uitvoerig uiteen te zetten, waarom op dit financieele beheer een onafhankelijke, deskundige contrôle vereischt is. De grondslag daarvan is dezelfde als bij particuliere ondernemingen, n.l. de scheiding tusschen eigendom en beheer. Eigenares van de gemeentelijke bezittingen is de gemeente, de rechtspersoon zelve. Voor haar handelen uiteraard organen, bepaalde personen of groepen van personen, zooals de Raad, het College van B. en W., de Burgemeester, een Wethouder, de Ontvanger der gemeente, directeuren en administrateurs van bedrijven en diensten en andere ambtenaren. Vanwege de eigenares, de gemeente, moet dus worden toegezien op het beheer door al deze personen.

Men kan niet zeggen, dat deze eisch van een gezond financieel beheer bij de inrichting van het bestuur onzer gemeenten over het hoofd is gezien. Indien ik de historie van het toezicht op het financieele beheer bij publieke lichamen zooals de gemeenten en bij particuliere ondernemingen in ons land vergelijk, meen ik, dat de historie bij de eene groep soms een voorsprong vertoont op die bij de andere groep. Beide maken eigen ontwikkelingen door, die elkaar slechts in zekere mate beïnvloeden.

Sternheim weer in zijn geschiedenis van het accountantsberoep in Nederland ¹⁾ er op, dat de ontwikkeling van dit beroep hier te lande ongeveer in het laatst van de vorige eeuw is aangevangen. Terecht bracht hij dit in verband met de ontwikkeling van het grootbedrijf en in het bijzonder met den daarvoor gekozen vorm der naamlooze vennootschap. Het particuliere ondernemingswezen, vóór de tachtiger jaren voornamelijk georganiseerd in firma's en commanditaire vennootschappen, heeft in het algemeen zeker niet een regelmatige contrôle van zijn financieele beheer gekend.

Daartegenover is het bij het ontwerpen van onze Gemeentewet van 1851 — verder wil ik hier in de historie niet teruggaan — aanstonds aandacht geschonken aan het vereischte van een behoorlijk toezicht op het beheer der gemeentelijke financiën. Al liepen de uitgaven destijds niet in zulke hoge bedragen als de hierboven vermelde cijfers vertoonen, voornamelijk omdat de verzorging door de Overheid een veel kleiner terrein besloeg dan tegenwoordig, de financiën der gemeenten waren in die jaren toch ook niet zonder gewicht. En vooral werd reeds lang in de bestuurspraktijk de waarheid erkend van de stelling, dat bij scheiding van eigendom en beheer een goed toezicht op de beheerders moest worden uitgeoefend.

¹⁾ Veertig jaren accountancy, Gedenkboek van het Nederlandsch Instituut van Accountants.

De Gemeentewet van 1851 geeft naast haar voorschriften voor een externe contrôle, die ik hierna in het kort zal bespreken, ook een regeling, die als een voorbeeld van interne contrôle is aan te merken. Met het kasbeheer der gemeente werd namelijk belast een Ontvanger, die slechts uitgaven zou mogen doen op een bevelschrift van het College van Burgemeester en Wethouders. Op het gebied der uitgaven werd dus het ordonneeren en het executeeren, het betalen, gescheiden.

De „externe contrôle” was slechts ten deele geheel extern. Met de periodieke opneming van kas en boeken van den Ontvanger werd het College van Burgemeester en Wethouders belast, het onderzoek van de rekening van den Ontvanger werd wederom allereerst aan dat College toevertrouwd. Daarna werd deze rekening, die dan tevens als verantwoordingsstuk van het ordonneerende College van Burgemeester en Wethouders moest worden beschouwd, aangeboden aan den Raad, die haar, na onderzoek, voorloopig had vast te stellen. Tenslotte werd zij opgezonden aan het College van Gedeputeerde Staten der provincie, derhalve een geheel extern orgaan, dat tot haar al dan niet gewijzigde vaststelling bevoegd was.

Noq een andere bevoegdheid van het provinciaal bestuur moet ik vermelden. De Gemeentewet bepaalde van haar aanvang, dat Gedeputeerde Staten van hunnentwege opneming van boeken en kas van den Ontvanger konden bevelen. Deze bepaling werd in de practijk aldus uitgevoerd, dat hetzij eenige leden van Gedeputeerde Staten, bijgestaan door provinciale ambtenaren, hetzij provinciale ambtenaren alleen op ongezette tijden in een aantal gemeenten de kas en boeken van den Ontvanger opnamen.

Deze bevoegdheid van het gewestelijk College had meer de strekking van super-contrôle, van toezicht op de driemaandelijksche contrôle door B. en W., dan dat zij als een regelmatige aanvulling van deze contrôle was te beschouwen.

In hoofdtrekken is dit stelsel tot op den huidigen dag blijven bestaan. Dat de Colleges van B. en W., van den Raad en van Gedeputeerde Staten zich reeds vroegtijdig hebben bediend van deskundige ambtenaren, die ter gemeentesecretarie, respectievelijk ter Provinciale Griffie het leeuwendeel van den contrôle-arbeid zullen hebben verricht, spreekt vanzelf. In de wet is echter slechts laat en schoorvoetend de plaats van den deskundigen controleur, die zich meer dan de bestuurscolleges dit vermochten, aan zijn contrôletaak kon wijden, erkend.

Wijziging van 1909

In 1909 werd de gemeentewet op eenige punten betreffende het financieele beheer gewijzigd. Deze wijziging heeft voornamelijk bekendheid gekregen door het feit, dat zij een wettelijken grondslag heeft verschaft aan het van dat der algemeene gemeentehuishouding afwijkende financieele beheer van gemeentebedrijven. Maar tevens hield die wetswijziging in, dat de contrôle van kas en boeken, na verkregen goedkeuring van Gedeputeerde Staten, kon worden opgedragen aan een lid van het College van Burgemeester en Wethouders of aan een ambtenaar, en bovendien, dat hetzij het College van Burgemeester en Wethouders, hetzij het met de opneming belaste lid, zich door een ambtenaar konden laten bijstaan.

Verscholen onder de algemeene benaming „ambtenaar” deed hiermede de deskundige zijn intrede in de wettelijke voorschriften omtrent de contrôle. Dat slechts een „ambtenaar”, inplaats van het College van B. en W. of een lid daarvan, de kas en boeken mocht opnemen of bij hun opneming bijstand verleende, is geen beletsel geweest voor een ruime

toelating van deskundigen. Indien een gemeentebestuur deze controle bijv. aan een public-accountant wilde opdragen, benoemde het hem tot ambtenaar der gemeente en daarmee was aan het voorschrift voldaan. Uit den tijd, dat deze wetsbepaling gold — pas in 1931 werd het woord „ambtenaar” vervangen door den term „deskundige”, die zoowel den ambtelijken als den niet-ambtelijken controleur omvat — stamt voor verschillende public-accountants een aanstelling als „gemeente-ambtenaar”.

Controle bij de bedrijven

Reeds noemde ik het jaar 1909 als dat, waarin voor het afzonderlijke financiële beheer van gemeentebedrijven een wettelijke grondslag werd gegeven. Die grondslag was buitengewoon beperkt. Hij maakte een uitzondering op het kasbeheer van den Ontvanger mogelijk voor zoover de Raad, onder goedkeuring van Gedeputeerde Staten, terzake van met name aangewezen inkomsten en betalingen, andere regelen zou stellen. Die regelen liet hij dus geheel over aan de inzichten van de gemeentebesturen en vooral van die der goedkeurende Colleges van Gedeputeerde Staten. Dat op dit afzonderlijke beheer controle wenschelijk was, duidde de wetgever wel aan door te bepalen, dat de opneming van boeken en kas bij den Ontvanger ook de inkomsten en betalingen, waarvoor andere regelen waren gesteld, kon omvatten. Eenig dwingend voorschrift gaf hij echter op dit punt niet.

De praktijk heeft in deze leemte voorzien. In de regelen voor het afzonderlijke financiële beheer van de bedrijven werd bijna steeds een regelmatige controle van boeken en kas voorgeschreven. In het algemeen werd daarbij echter niet de controle door een deskundige verplicht gesteld.

Pas in 1931, toen voor het financiële beheer van de bedrijven een wat uitvoeriger regeling in de Gemeentewet werd opgenomen, werd op de jaarrekening van de bedrijven een deskundig onderzoek voorgeschreven. Toen werd n.l. bepaald, dat de cijfers van de bedrijfsrekening door een door den Raad aan te wijzen, buiten het bedrijf staanden „boekhoudkundige” moesten zijn deugdelijk verklaard, voordat de rekening daarna eerst aan den Raad en vervolgens aan Gedeputeerde Staten ter voorloopige, respectievelijk definitieve vaststelling werd aangeboden.¹⁾

De term „boekhoudkundige” moge niet gelukkig gekozen zijn — beter ware het geweest te spreken van een controle-deskundige of ronduit van een accountant —, deze wetsbepaling heeft tenminste bereikt, dat na 1931 praktisch alle bedrijven onder behoorlijke controle zijn gesteld. De achterstand, dien speciaal de gemeentelijke bedrijven, wat hun controle betreft, vertoonden, vergeleken bij de particuliere ondernemingen, waar vooral sinds den oorlog van 1914—1918 de accountancy vasten voet had gekregen, is na 1931 snel ingehaald.

Ontwikkeling van de gemeentelijke accountancy

Hiermede is de wettelijke geschiedenis van de controle bij gemeenten in hoofdtrekken weergegeven. Het is mij bekend, dat vroeger in het bijzonder in Instituutskringen groote belangstelling bestond voor de vraag, wien nu, binnen het raam der wettelijke bepalingen, de deskundige controle moest worden toevertrouwd. Het is de strijdvraag „public-accountant of ambtenaar-accountant”, die ik hiermede aanroer.

Ik acht het niet verwonderlijk, dat in de kringen van het Instituut

¹⁾ Een uitvoerige behandeling van de vragen, die de nieuwe wetsbepaling opleverde, vindt de lezer in artikelen van den heer *Textor* in dit Maandblad, jaargang 1933, blz. 97 en jaargang 1934, blz. 7.

deze vraag steeds ten gunste van den public-accountant werd beslist. Het lag voor de hand, dat het meerendeel der leden van het Instituut, dat de accountancy als vrij beroep uitoefende, meer oog had voor de kwaliteiten van den public-accountant dan voor de geschiktheid van den ambtenaar-controleur, in wien zij in het algemeen een te groote afhankelijkheid van de beheerende organen en een te geringe kennis van vergelijkingsmogelijkheden aanwezig achtten.

Ik wil de juistheid van deze opvatting hier in het midden laten. 'Te anderer plaatse heb ik mij daarover wél uitgesproken.¹⁾

Wij kunnen n.l. vaststellen, dat de ontwikkeling nu eenmaal in een andere richting is gegaan dan in de kringen van de public-accountants in de jaren 1900—1920 (en toen wellicht terecht) als de juiste werd aangewezen.

Het aantal gevallen, waarin een public-accountant met de controle van de gemeentelijke diensten en bedrijven is belast, is niet groot meer en neemt nog regelmatig af. Het terrein is thans practisch verdeeld tusschen eigen gemeentelijke controlediensten en het Centraal-Bureau voor Verificatie en Financieele Adviezen der Vereeniging van Nederlandsche Gemeenten.

Over beide nog een enkele opmerking tot besluit van dit eerste artikel.

Eigen controlediensten hebben in de eerste plaats de groote gemeenten met meer dan 100.000 inwoners. Het financieele beheer van steden als Amsterdam, Rotterdam en 's-Gravenhage is zoo omvangrijk en heeft zoovele vertakkingen — men denke slechts aan haar talrijke diensten en bedrijven en aan de vele ondergeschikte en gesubsidieerde instellingen —, dat het den regelmatig, dagelijkschen arbeid van een aantal controleerende ambtenaren vordert.

Daarnaast hebben ook middelgroote gemeenten het nuttig geacht eigen controleurs in dienst te nemen, inplaats van de controle door buiten het gemeentelijk verband staande deskundigen te doen verrichten. In verschillende gevallen is dit efficiënt, vooral wanneer men in aanmerking neemt de menigvuldige werkzaamheden van adviseerenden aard, die de gemeentelijke controleurs in den regel hebben te verrichten.

Over het geheel genomen meen ik te kunnen zeggen, dat de organisatie en de positie van deze eigen controlediensten voldoen aan den eisch van onafhankelijkheid, die aan een goeden controleur zeker moet worden gesteld. Bij de gemeentebesturen bestaat gelukkig voldoende begrip voor dezen eisch. Zou het anders zijn, ik zou de eerste wezen om te pleiten voor buiten het gemeentelijk verband plaatsen van de controleurs.

Dat de leiders van deze controlediensten een speciale deskundigheid bezitten op het terrein der gemeentelijke financiën, behoeft geen betoog. Ook voor zoover zij niet uit Instituutskringen zijn voortgekomen, mag als algemeen oordeel worden neergeschreven, dat hun arbeid op een hoog peil staat, waarin een ruime kennis van de accountancy gepaard gaat met een grondige bekendheid met de bedrijfseconomische en administratieve problemen, die het gemeentelijk financieel beheer oplevert. Zij bezitten inderdaad een gespecialiseerde kennis, die hen voor hun arbeid bijzonder geschikt maakt.²⁾

Het Verificatiebureau der Vereeniging van Nederlandsche Gemeenten

¹⁾ Zie mijn „Gemeentebedrijven”, 1939, blz. 147 en 248, en „Vijfentwintig jaren gemeentelijke financieele administratie en haar controle” (uitgave van het Centraal-Bureau voor Verificatie en Financieele Adviezen der Vereeniging van Nederlandsche Gemeenten) blz. 160 en volgende.

²⁾ Zie voorts mijn artikelen omtrent het examen voor gemeente-accountant in dit Maandblad, November 1937, het antwoord van den heer Reder in het nummer van December 1937 en mijn repliek in Januari 1938.

is in 1914 opgericht. Het is de accountant van een steeds toenemend aantal kleine en middelgrote gemeenten. Thans vervult het deze functie voor bijna 600 gemeenten. In totaal controleert het ruim 2.000 publieke en semi-publieke administraties.

De onafhankelijkheid ten opzichte van den opdrachtgever spreekt bij het Bureau uiteraard nog sterker dan bij de eigen gemeentelijke controle-diensten. Het Bureau is als het ware een zelfstandig accountantskantoor, dat zich op publieke en semipublieke administraties heeft gespecialiseerd. Door zijn grooten schat van ervaring, in soortgelijke of verwante administraties opgedaan (zoo controleert het Bureau meer dan de helft van alle gemeentebedrijven), zijn de diensten van het Bureau als adviseur in bedrijfseconomische en administratieve vragen van bijzondere beteekenis.

In eenige volgende artikelen stel ik mij voor nog het een en ander mede te deelen omtrent de controle bij den Ontvanger en bij Gemeentebedrijven.

(Wordt vervolgd).

ACCOUNTANTSCONTROLE IN HET EFFECTENBEDRIJF

door L. Goudsmit, Accountant N.I.v.A.

Onder bovenstaande titel publiceert *Prof. Limperg* in de Februari en Aprilnummers van de vorige jaargang een beschouwing, naar aanleiding van de voorstellen tot verplichte accountantscontrole bij de leden van de Vereening voor den Effectenhandel.

De Hooggeleerde schrijver gaf hierbij als diens meening te kennen, dat bij de door het bestuur van de Vereening gegeven doelstelling niet de accountant in het vrije beroep past; wel acht *Prof. Limperg* hier een functie aanwezig voor den accountant in dienst van de Vereening.

Tegelijkertijd met het verschijnen van de voorstellen van de Vereening, was het probleem van de verplichte controle op haar leden ook in studie bij het bestuur van de New York Stock Exchange, hoewel daar voordien reeds uitgebreide controle maatregelen bestonden.

De déconfiture van een harer leden deed het bestuur op aandrang van de Securities and Exchange Commission opnieuw omzien, welke verdere maatregelen ter bescherming van het beleggend publiek genomen konden worden.

In verband met de bovenvermelde publicatie van *Prof. Limperg* van de Nederlandsche voorstellen is het interessant hiernaast een vergelijking te kunnen maken met de voorstellen van de Amerikaansche commissie.

De bestudeering van dit probleem werd opgedragen aan een op 14 Juli 1939 benoemde commissie, bestaande uit personen buiten het bestuur en de leden van de New York Stock Exchange, in samenwerking met een accountantskantoor. Deze commissie hield 21 vergaderingen, waarop een groot aantal personen uit financieele- en accountantskringen hun meening omtrent dit probleem hebben uiteengezet, terwijl hiernaast nog van vele leden schriftelijke wenken werden ontvangen.

Aan de hand van de opmerkingen gemaakt op deze „hearings” en verdere verkregen aanwijzingen heeft deze commissie zich een oordeel gevormd omtrent de oplossing van dit probleem, welk oordeel is neergelegd in een uitgebreid rapport van 31 Augustus 1939.