

DE GEMEENTE-ACCOUNTANT EN ZIJN VERSLAG ALS EEN VARIANT OP DE ACCOUNTANT EN ZIJN VERKLARING

door H. Mennes

In dit maandblad is na de artikelen van de auteurs Mr. J. H. Textor en Prof. Dr. D. Simons betrekkelijk weinig aan te treffen over een specifieke problematiek waarmee de gemeente-accountant geconfronteerd wordt. Dit moge op het eerste gezicht geen verwondering wekken omdat men wellicht gauw geneigd is erop te wijzen dat zulks ook geldt voor iedere accountant, die mogelijkwerwijs op een gespecialiseerd werkgebied arbeidzaam is. De gemeente-accountant, zo zullen sommigen mogelijk zelfs beweren, mag zich, in plaats van zich daarover te beklagen, wel eens realiseren dat hij in ander opzicht bevoordeeld is, omdat er voor hem een benaming gangbaar is, die zijn beroepskwalificatie van accountant gebonden heeft aan zijn werkterrein. Behalve met het predicaat accountant mag hij zich immers sieren met de, bijna naar enige extra waardigheid tenderende onderscheiding „gemeente-accountant”. Oh, stellig zal een hoofse buiging in de richting van de rijksaccountant hem als een welvoeglijkheid worden aangeschreven, doch fijntjes verbergt hij de hem voldoening gevende overtuiging dat bij deze, zo overtreffend getitelde overheidsdienaar, het voorgevoegde slechts het dienstverband en niet ook, zoals toch maar bij hem, het werkterrein in volle omvang duidt.

Waar elders, ruim blikkend buiten de gemeente-grenzen doch behoedzaam blijvend op 's rijks grond, ontwaart hij een beroepsgenoot aan wie het gegeven is en waarvan het getolereerd wordt, dat hij zijn algemene kwalificatie van accountant verbindt aan het werkobject waar hij, wie weet hoe hecht en zo verbijzonderd, mee is verbonden? Neen, in dat opzicht past de gemeente-accountant geen klacht, maar in de uitoefening van die functie betaalt hij wel de prijs voor dat voorrecht in de vorm van het beleven van tegenstellingen, die kunnen optreden tussen hetgeen hij als zijn taak voort ziet vloeien uit de heersende accountantsopvattingen en de daarop steunende beroepsregelen en hetgeen hij te doen, te gedogen of te laten heeft op grond van de gehoorzaamheid die een gevolg is van zijn dienstverband bij de overheid. Natuurlijk geldt voor de gemeente-accountant wat voor ieder accountant geldt n.l. dat hij de problematiek, waarmee hij in de praktijk wordt geconfronteerd, moet oplossen door te fungeren als beoefenaar van een persoonlijk beroep, zoals dat wordt uitgeoefend tegen de achtergrond van de kennis van de algemene grondslagen die hij door studie en ervaring heeft leren begrijpen en als instrument heeft leren hanteren. Als iedere accountant weet hij dat het prof. Th. Limperg, jr. was die met zijn befaamde referaat van 1926 een uiteenzetting gaf omtrent de verhouding tussen de accountantsverklaring en de verantwoordelijkheid van die accountant, die zijn beroep hoog wilde houden. Het is hem evenmin ontgaan dat het, het in de verklaring tot uitdrukking komende oordeel van de accountant is, dat het wezenskenmerk van die verklaring vormt en dat door die verklaring de functie tot zijn maatschappelijke manifestatie komt. En, spiedend door de mazen van zijn net van regels, wetten en geboden, neemt hij waar hoe zijn collegae in de jungle van het wat vrijere economische verkeer, kennelijk wel voldoende fundament hebben om, na hantering van de persoonlijk gekozen controletechnieken, de vereiste verantwoordelijkheid te kunnen dragen.

Wat is het dan toch dat hem - de met zoveel stadhuiselijke waardigheid beklede gemeente-accountant - in zijn binnenkamers tortures doet beleven, wanneer hij zich zet aan een oeuvre dat de gemeentewet zo gebiedend voorschrijft als een verslag van een onderzoek naar de deugdelijkheid van een rekening uit de gemeentehuishouding? Kan hij echt zijn verantwoordelijkheid daarvoor niet dragen op de wijze zoals zijn broeders in het vrije veld? Als er voor hen een grondslagleggende relatie is tussen het verslag, dan wel de verklaring en de verantwoordelijkheid geldt die dan niet evenzeer voor hem? Gaarne zou hij zijn specifieke problematiek oplossen door zich te beperken tot het trekken van die parallel. Maar er blijken zich, bij de zich aan hem voordoende variant van het algemeen probleem dat er schuilt tussen verklaring en verantwoordelijkheid (welke variant de verhouding betreft tussen het verplicht verslag inzake de deugdelijkheid en de verantwoordelijkheid van de ambtenaar-accountant), toch bijzondere aspecten voor te doen.

Allereerst is er de instelling van de functie, die bij de wet geschiedt met name in de artikelen 255, 265 en 265bis van de gemeentewet. Daar wordt aan de gemeenteraad, onder goedkeuring van Gedeputeerde Staten voorgeschreven om regelen op te stellen met betrekking tot - vrij vertaald - de aan één of meer deskundigen op te dragen controle op de inkomsten en uitgaven van de gemeente en haar diensten en bedrijven. Het gebruik van de uitdrukking inkomsten en uitgaven in de wet, in plaats van baten en lasten wijst op het denken in kameralistische begrippen dat de overheid eigen is. Aan burgemeester en wethouders is de plicht voorgeschreven om zowel ten aanzien van de gemeenterekening als ten aanzien van de rekeningen van de diensten en bedrijven verantwoording af te leggen aan deze raad, waaraan de voor ons onderwerp belangrijke bepaling is gekoppeld dat daarbij gevoegd moet worden een verslag van een onderzoek naar de deugdelijkheid van ieder dier rekeningen. Dat is dus al heel wat. De wet, die de functie instelt, laat zich niet uit over de organisatorische plaatsgeving van de deskundige, ook niet over de kwaliteiten waarover iemand of een instantie moet beschikken om als deskundige aangemerkt te worden. Ook ontbreekt een duidelijke uitspraak omtrent het begrip deugdelijkheid. Dan is er nog naast die wettelijk verplichte controle, het voorschrift dat een verslag moet worden uitgebracht; historisch is hieraan voorafgegaan de keus tussen een deugdelijkheidsverklaring of een weigering daarvan doch dat werd niet bevredigend geacht. De uitgebreide verklaring, het verslag, werd geprefereerd boven de enkele verklaring.

Al deze aspecten geven aanleiding tot bezinning. Daarbij moet nog in het oog worden gehouden dat niet alleen de gemeenteraad, in de praktijk commissies daaruit, maar ook het dagelijks bestuur van de provincie waarin de gemeente is gelegen, gehouden is toezicht te houden op het handelen van respectievelijk het dagelijks bestuur en het gemeentebestuur. Voorgeschreven is dan ook in art. 265 quater dat het controleverslag niet alleen aan de raad doch ook aan Gedeputeerde Staten wordt medegedeeld.

Het zal duidelijk zijn dat een goed functionerend provinciaal bestuur groot belang kan hebben bij goede controleverslagen; Gedeputeerden hebben immers een toezichthoudende en een dechargerende taak met betrekking tot het financiële beleid van het gemeentebestuur dat volgens artikel 1 van de gemeentewet bestaat uit een college van burgemeester en wethouders, een burgemeester en (als hoogste gemeentelijk bestuursorgaan) de gemeenteraad. En waar nu effectief toezicht op

het beleid pas goed mogelijk wordt als over de weergave van de financiële gevolgen van dat beleid mede zekerheid bestaat, verricht de deskundige controleur bij de uitoefening van zijn functie een taak die voor het college van Gedeputeerde Staten van groot belang is te achten. Hij, als deskundige zal immers hebben vastgesteld of het beheer overeenkomstig de beleidsbeslissingen heeft plaatsgehad en ook een uitspraak doen of het aldus gevoerde beheer in de verantwoording op aanvaardbare wijze tot uitdrukking is gekomen.

Dit grote belang dat Gedeputeerde Staten hebben bij een goed controleverslag verklaart dat dit college ook goedkeuring moet geven aan de regelen die de raad voor de controle moet vaststellen.

Wat nu de organisatorische plaatsgeving betreft laat de praktijk in hoofdzaak twee oplossingen zien. Vele, vooral kleinere, gemeenten zoeken hun heil bij het Centraal Bureau voor Verificatie en Financiële Adviezen terwijl een goed aantal grotere gemeenten een gemeentelijke accountantsdienst in het leven hebben geroepen, die terzijde van de organisatie rechtstreeks onder het college van burgemeester en wethouders pleegt te fungeren en waarbij de directeur door de raad wordt aangewezen. Ook fungeren deskundigen in dienst der gemeenten op andere meer afhankelijke organisatorische plaatsgevingen; deze blijven, als in de regel ongewenst, buiten beschouwing. Het Centraal Bureau kan ten opzichte van de gecontroleerde gemeentehuishouding als een onafhankelijke instantie worden gezien en heeft in dat opzicht een voorsprong op de gemeentelijke accountantsdiensten. Een probleem van functionele plaatsgeving rest er voor het Centraal Bureau eigenlijk niet. De vraag die zich daar voordoet zou kunnen zijn of de vergelijking met een accountantsdienst in kwalitatief opzicht mogelijk is. Nu, een aantal niet-register-accountants is met belangrijke controlewerkzaamheden belast zowel bij de accountantsdiensten als bij het Centraal Bureau. Voor een goede toetsing van de plaatsgehadhebbende handelingen met financiële gevolgen aan wetten en besluiten behoeft dit geen enkel bezwaar te zijn, voor de uitoefening van de accountancy in haar volle draagwijdte kan dit niet anders dan als een belemmering worden gezien. In dit opzicht zijn dus in het nadeel de gemeentelijke accountantsdiensten die geen registeraccountant als verantwoordelijk hoofd hebben en is het Centraal Bureau als regel in het nadeel te achten ten opzichte van die accountantsdiensten die een gunstiger verhouding hebben van registeraccountants en andere medewerkers. Voor de gemeente-accountant blijft het voordeel dat iedere interne accountant heeft n.l. de betere kennis van de plaatselijke eigenaardigheden, waar dan, vooral gelet op zijn adviserende functie tegenover staat dat de op de gemeentehuishoudingen gespecialiseerde kennis, vooral die van vergelijkende aard, in hoge mate aanwezig is bij het Centraal Bureau al vergete men niet dat collegiaal overleg tussen hoofden van accountantsdiensten dit tot zekere hoogte compenseert. Wat de functionele onafhankelijkheid betreft, zo belangrijk voor het onafhankelijk controle-oordeel, is het met de gemeentelijke accountantsdienst wat moeilijker gesteld. De directeur en zijn medewerkers zijn gemeente-ambtenaren en zijn dus gehoorzaamheid verschuldigd aan het gemeentebestuur waarvan zij de jaarrekeningen controleren. De directeur als deskundige aangewezen behoeft geen registeraccountant te zijn. Is hij dit niet dan is het zeer wel mogelijk - althans in beginsel - dat hem allerlei beperkingen in zijn taak worden opgelegd en wel in een dusdanige mate dat aan de controle iedere wezenlijke betekenis wordt ontnomen. Omdat

hij door het bevoegd gezag als deskundige, terzake van controle-arbeid, is aangewezen, moet men er van uit gaan, dat hij aan bepaalde criteria voldoet zodat aan zijn deskundig zijn geen twijfel vermag te rijzen en hij dus de inperking van zijn taak en dus van zijn functie vermoedelijk wel degelijk bewust zal zijn. Is als deskundige iemand aangewezen die als registeraccountant is ingeschreven, dan blijft voor deze de vraag in hoeverre hij zich inperkingen van zijn taak mag laten welgefallen omdat hij een aan het gemeentebestuur gehoorzaamheid verschuldigde ambtenaar is. Hij kan vanuit zijn wettelijke status als registeraccountant tegen zulke inperkingen bezwaar aantekenen, maar hij zal daarbij moeten bedenken dat hij primair fungeert als de deskundige in de zin der gemeentewet, aan wie geen wettelijke eisen zijn gesteld en dat het ingeschreven zijn als registeraccountant nog immer een secundair gegeven is, dat vrijwillig teniet kan worden gedaan, en geenszins wettelijke voorwaarde is bij de instelling van de functie. Anders zou dit zijn wanneer in de gemeentewet het onbepaalde begrip deskundige door het bepaald begrip registeraccountant zou worden vervangen. Dan immers is het registeraccountant zijn primaire voorwaarde en is het fungeren op een wijze die misschien geacht mag worden in de bedoeling van de wetgever te hebben gelegen, in beginsel gewaarborgd. Fungeren, zonder opgedrongen beperkingen.

Intussen fungeren thans naast elkaar registeraccountants en niet-registeraccountants. De registeraccountant in gemeentelijke dienst, die op grond van zijn beroepsregelen ten aanzien van een bepaalde rekening tijdens het onderzoek tot de gevolgtrekking komt dat slechts een niet-goedkeurende verklaring in overeenstemming is te achten met de weergave zoals die zich in de rekening presenteert kan nu voor een merkwaardig conflict komen. De kans dat zo'n situatie ontstaat wordt vergroot door het feit dat hij, anders dan de public accountant die opdracht voor opdracht al dan niet aanvaardt, een geheel pakket opdrachten in eens heeft te aanvaarden. Het is niet redelijk te stellen dat hij zich voor de aanvaarding van de functie dan maar heeft te bezinnen op de merites van aanvaardbaarheid van ieder der opdrachten. Al fungerend kan hij op die ene opdracht tot onderzoek van die - niet goed te keuren - rekening stuiten.

Brengt hij een niet goedkeurende verklaring uit omtrent de rekening van een dienstonderdeel dan weet hij dat dezelfde instelling het volgende jaar weer een rekening zal produceren, die hem voor dezelfde moeilijkheid plaatst. Daarbij gaan we uiteraard uit van die gevallen waarbij het niet mogelijk is door redelijk overleg bepaalde bezwaren die de accountant koestert, weg te nemen. Het is dan geen incidenteel geval, maar een zich repeterende opgave voor de gemeente-accountant. Heeft hij omtrent de eerste rekening een niet-goedkeurende verklaring gegeven, moet hij dan de tweede keer weigeren de rekening te onderzoeken, uit vrees ongemotiveerd vertrouwen op te wekken? Of moet hij zich uit de functie terugtrekken in de wetenschap dat hij stellig, onder de werking van artikel 25 lid 2 van de beroepsregelen, door een deskundige-niet-registeraccountant zal worden opgevolgd? Met een variant op een der stellingen van de econoom Gresham vreest hij het: „Bad auditing drives out good auditing”. Zulk een gang van zaken binnen één gemeente zal stellig nog een sneeuwbal effect hebben in andere gemeenten. Gelet op de vele jaarrekeningen, die hij wel kan goedkeuren zal hem het zich terugtrekken uit de functie als een onverantwoord besluit voorkomen omdat hij dan immers meewerkt om de controle op de steeds groter wordende bedragen aan gemeenschapsgelden te doen uitvoeren door een in zijn vakwetenschap minder onderlegde

functionaris, waarbij hij dan uitgaat van de in vakdiploma's uit te drukken meetbaarheid van de mate van gevorderdheid in die vakwetenschappen. Besluit hij, om dat te vermijden, te blijven fungeren dan blijft hij voor de vraag staan of zijn blijven optreden niet de verwachting wekt, dat de bezwaren die het fundament vormden voor zijn onthouding van goedkeuring worden weggenomen en dus of in dat blijven fungeren niet reeds een begin van wel goedkeuring zal worden gezien. Misschien zullen sommigen opmerken dat de kans op het zich voordoen van een situatie waarbij repeterend de niet-goedkeuring een punt van overweging zal vormen, niet zo groot zal zijn. Men zij hier voorzichtig. Het denken in kameralistische en juridische termen dat tot heden nog veel meer eigen is binnen de overheidshuishouding dan het denken in economische termen doet er het nodige aan toe om een controverse te scheppen met de economische benadering, welke laatste de register-accountant toch veelal tot de zijne heeft gemaakt. Hetgeen ook hij formeel, juridisch, bestuursrechtelijk als volkomen deugdelijk zal onderkennen, kan hem tegelijkertijd als bedrijfseconomisch zeer bedenkelijk voorkomen. Daarover straks meer wanneer het begrip deugdelijkheid aan de orde komt. Ook niet onwaarschijnlijk is het dat de registeraccountant rekeningen krijgt te controleren die voor goedkeuring niet in aanmerking komen, op grond van de aard of de omvang van de er aan ten grondslag liggende activiteiten. Er kunnen zich omstandigheden voordoen dat ook al past de accountant de technieken van controle toe, die hem geëigend voorkomen en al worden daarbij geen pertinente onjuistheden aan het licht gebracht, toch een goedkeurende verklaring als niet passend moet worden aangemerkt. Men bedenke slechts dat hij in zijn pakket van te controleren rekeningen van diensten en bedrijven een kleine „onderneming” aantreft. Klein in die zin dat een redelijke functieverdeling om tot voldoende interne controle te komen, niet wel tot stand is te brengen. Hij is verplicht tot deze controle. Is het dan niet zo dat als enige mogelijkheid overblijft het uitbrengen van de non-opinion, die, mits steunend op een deugdelijke grondslag en werkend voor een beperkte kring, door Drs. I. Kleerekoper reeds eerder werd verdedigd? (zie de Accountant, maart 1961). Waar een controle verplicht is gesteld, kan de keus niet beperkt blijven tussen goed en fout met nauwelijks een voorbehoud; er moet een mogelijkheid zijn, om zonder overigens beperkingen in de taak te aanvaarden of te overwegen, in duidelijke bewoordingen de begrensde waarde van het grondig onderzoek te vervatten. Als voorwaarde - het zij benadrukt - is te stellen, dat de gronden waarop de non-opinion wordt gegeven duidelijk in het verslag tot uitdrukking komen. Van het met name noemen van dit begrip in de regelen beroepsuitoefening kan een verduidelijkende werking uitgaan.

Dit vraagstuk zal zich actueel ook voordoen wanneer het voorontwerp van de wet op de jaarrekening van ondernemingen (commissie prof. Mr. P. J. Verdam) tot wet wordt verheven en de artikelen 34 en 37 inzake de verplichte accountantscontrole rechtskracht verkrijgen. Wel verkeert de public-accountant bij zijn straks vermoedelijk verplichte controle in zoverre nog in het voordeel dat in deze artikelen van het voorontwerp voorwaarden zijn opgenomen die in zekere zin een bepaalde omvang van een verplicht te controleren onderneming garanderen. De gemeente-accountant echter kan met de kleinst mogelijke instellingen worden geconfronteerd; de problematiek rond de aanvaardbaarheid daarvan als controle-object is genoegzaam bekend, maar de gemeente-accountant heeft de plicht een onderzoek in te stellen, heeft de plicht daaromtrent verslag uit te brengen en

daarbij het gebeuren te toetsen aan een begrip deugdelijkheid dat wettelijke bepaaldheid mist.

Werd zojuist al opgemerkt dat de non-opinion wel voort moet vloeien uit het verschijnsel van de verplichte controle en dat in dit opzicht de public-accountant bij zijn straks verplichte controles een soortgelijke problematiek zal ontmoeten als de, zich zijn functie bewust zijnde, gemeente-accountant reeds zo lang heeft moeten onderkennen, zo valt thans nog hieraan toe te voegen dat ook de public-accountant, die verplichte controles verricht, een oplossing zal moeten vinden voor die verplichte controle waarbij hij een spanningsveld aantreft tussen de wettelijke, de formele juistheid en een juistheid die volgens zijn economische, zijn vaktechnische inzichten vereist is. De accountant zal geneigd zijn hier te onderscheiden tussen een formele en een materiële, economische deugdelijkheid.

Bij monde van Prof. A. M. van Rietschoten is dit op de accountantsdag 1966 ook al tot uitdrukking gekomen; het voorvoelen van het spanningsveld dat gaat optreden bij de public-accountant culmineert in de vraagstelling die opgenomen is in de linkerkolom van de negende pagina van het septembernummer 1966 van de Accountant: „Hoe staat het dan met de vrijheid van oordelen van de accountant bij de controle hem krachtens de wet opgedragen?” Hoe dit vraagstuk in het vrije maatschappelijke verkeer zal worden opgelost zal in de komende jaren moeten blijken. Ons interesseert thans in het bijzonder de gemeente-accountant. En dan moet worden opgemerkt dat hij wel iets van zijn problematiek, zowel zoals deze zich voordoet bij de verplichte controle van de kleine onderneming als bij de tegenstelling formele versus materiële controle, kwijt kan raken indien hij als doelstelling van zijn fungeren zou stellen dat de gemeente-accountant zich op de behoefte van het college van Gedeputeerde Staten, dat nadrukkelijk fungeert als een hoger bestuurlijk controle-orgaan ten opzichte van de lagere organen die de gemeenten zijn, moet instellen met betrekking tot de dechargerende taak van dit college. Edoch er blijven wetten, besluiten en verordeningen, die tot economisch moeilijk verteerbare voorstellingen leiden. Maar in het verplichte verslag - zijn verplichte uitgebreide verklaring - kan de accountant zijn op economische gronden gefundeerde afwijzende inzichten aan dit college mededelen. Ten opzichte van de public-accountant bevindt de gemeente-accountant zich in dit opzicht toch wel in een iets andere positie. Hij hoeft niet uit te gaan van de vooropstelling dat de lezers van zijn verslagen de kunst van het lezen niet voldoende zouden verstaan. Wie zijn immers zijn lezers tegenover wie hij, als interne accountant dank zij de uitzonderingsbepaling in artikel 21 tweede lid van de beroepsregelen met name „extern” vermag te fungeren? Blijvend binnen het geheel van de bestuursopbouw.

Dat zijn, eerder al genoemd, de raad die ingevolge art. 257 van de gemeentewet de rekening onderzoekt en Gedeputeerde Staten. In de praktijk zijn dit die leden van de raad, die op grond van een zekere deskundigheid benoemd zijn als lid van een commissie, die ook de raad in zijn geschakeerdheid weergeeft, tot onderzoek naar de gemeenterekening en door Gedeputeerde Staten, daartoe aangewezen, in financieel opzicht goed geschoolde, functionarissen. Deze beide lezersgroepen fungeren als vertegenwoordigers van die belangstellende bestuursorganen. Dat de gemeente-accountant verplichte verslagen, in plaats van tot een handtekening teruggebrachte verklaringen, vervaardigt is in overeenstemming met wensen van die zijden. Aan deze vertegenwoordigers is in het belang van de gehele betrokken bevolking de in-ontvangstneming van de verslagen van de gemeente-accountant

toevertrouwd. Beschouwt men deze als een beperkte kring, dan is aan een belangrijke voorwaarde voldaan, die Drs. I. Kleerekoper in de eerder genoemde uiteenzetting voor het uitbrengen van een „non-opinion” stelde. Zij zijn er als vertrouwensmannen van de betrokken bevolking, die zijn gekozen mede om de financiële groepsbelangen van deze te bewaken. Zo gezien fungeert de gemeente-accountant voor een gesloten verkeer binnen het geheel van het bestuursorganisme. Nu hoor ik al tegenwerpen: „Ja, de praktijk moge veelal zo wezen maar in de wet staat toch maar dat het verslag van de deskundige aan de raad wordt medegedeeld. Dat verslag kan dus in beginsel ter kennis komen van ieder raadslid en aldus is de mogelijkheid niet uitgesloten dat burgers er kennis van nemen, dus er is geen gesloten verkeer maar een open verkeer”. Accoord, dat is denkbaar, maar dan wil ik eerst wijzen op een eigenaardig verschil tussen dat open verkeer en hetgeen de public-accountant onder maatschappelijk verkeer begrijpt en vervolgens op de reactiemogelijkheden die dat open verkeer heeft.

De public-accountant weet dat hij vertrouwensman is van het maatschappelijk verkeer, uit welk verkeer zich steeds wisselende eenheden financieel kunnen gaan interesseren in de onderneming op welker jaarrekening zijn verklaring betrekking heeft. Crediteuren, aandeelhouders, kredietverstrekkers, afnemers met aankoopplanningen op langer termijn, fusie-plannen-makers en wie al niet kunnen zich scharen in de bonte rij, die in de accountancy als begrip in de term maatschappelijk verkeer zijn samengevat. Ieder hunner kan zich nauw laten betrekken bij de onderneming in kwestie, maar kan zich er ook uit los maken, of verre van houden, nadat kennis is genomen van de betekenis van de jaarrekening waaraan de accountant zijn goedkeurende verklaring heeft gehecht; de goedkeuring die niet zo zeer iets zegt over de onderneming en haar toekomst doch alles en duidelijk omtrent het financieel beeld van het in de balans gepresenteerde vermogen in grootte en samenstelling en omtrent het in de verlies- en winstrekening opgenomen resultaat over een periode. De in het vrije beroep werkzame accountant weet dat op grond van zijn verklaring aan de jaarrekening een dusdanige waarde wordt gehecht dat personen, groepen van personen of instellingen tot een beslissing kunnen overgaan die voor hen belangrijke financiële gevolgen kan hebben. De gemeente-accountant weet dat dit op grond van zijn verklaringen - laten wij de verplichte verslagen zo noemen - niet zal geschieden. De bewaking van financiële belangen geschiedt ook al eerder n.l. bij de openbare begrotingsbehandeling.

Geen lid der bevolking zal - afgezien van een mogelijke zonderling - zijn gemeente verlaten op grond van het bevestigend oordeel dat een gemeente-accountant omtrent een aanzienlijk financieel tekort van een bepaalde gemeente-huishouding heeft. Ook zal dat oordeel geen rol spelen bij de overweging of iemand in dienst zal treden bij die gemeente, dan wel of iemand goederen of diensten zal leveren aan die huishouding. Er bestaat een geobjectiveerd vertrouwen in de overheid inzake het nakomen van financiële verplichtingen. Zo is er dus een geheel andere werkingssfeer voor de verklaring van de gemeente-accountant. Het is dan ook duidelijk dat de genoemde uitzonderingsbepaling van art. 21 tweede lid, waarbij het een intern accountant in dienst van de overheid mogelijk wordt gemaakt om een schriftelijke verklaring omtrent de juistheid ener verantwoording af te geven anders dan aan zijn werkgever, sluit met de voorwaarde „waarbij uitsluitend de overheid financieel betrokken is”. Wanneer de gemeente-accountant fungeert tegenover een open verkeer dan kan zich daarvan geen eenheid ont-

trekken of zich nauwer laten betrekken bij zijn gemeente en zal dit ook niet doen omdat geen financieel belang daartoe drijfveer kan zijn. Daar moet niet de conclusie uit worden getrokken dat dat open verkeer slechts passief kan reageren. Wat de deelnemers van dat open verkeer kunnen doen is zich afvragen wat de betekenis is voor hun belang, hun groepsbelang, het gemeentebelang van hetgeen in het verslag is gerapporteerd. Nu kan een ieder voor de beantwoording van die vraag zich tot een raadslid wenden en voor ieder raadslid is er de mogelijkheid zich de betekenis voor dat belang te doen verduidelijken door contact op te nemen met een geestverwant commissie-lid. En wat de inwoners als geheel betreft, voor hen is er het door de wet geschapen en het indirect door hen gekozen hogere bestuurs- en controle-orgaan van Gedeputeerde Staten. Dit betekent dus dat dat open verkeer functioneel in dat gesloten verkeer terugkeert. Een situatie die bij het maatschappelijk verkeer geenszins zodanig is geïnstitutioneerd. Wanneer het uitbrengen van een non-opinion voor een gesloten verkeer met inachtneming van de regelen beroepsuitoefening is geoorloofd, dan is deze zienswijze voor de gemeente-accountant van niet gering belang. Ware het zo geweest dat de wetgever bij de wetswijziging van 13 december 1950 (waarbij bepaald werd dat het verslag van de gemeente-accountant voortaan niet ten behoeve van het college van burgemeester en wethouders werd uitgebracht maar eveneens ten behoeve van o.a. de gemeenteraad) zich bediend had van een formulering waarbij dit verslag niet verder zou kunnen reiken dan een raadscommissie, dan behoefde de functionele geslotenheid van het verkeer minder betoog en was op deze commissieleden analoog van toepassing te achten wat in de toelichting op artikel 21 van de beroepsregelen staat: „commissarissen van een naamloze vennootschap kunnen echter wel van de resultaten van de verrichte interne accountantscontrole kennis nemen en hun oordeel omtrent de juistheid van de aangeboden jaarstukken mede daarop baseren. Deze verklaringen blijven dan geheel voor de verantwoordelijkheid van de commissarissen. De verklaring van een registeraccountant wordt niet in het geding gebracht”.

Ook ben ik van mening dat naarmate het verkeer meer als gesloten wordt ervaren, het ook meer mogelijk is een verslag met vele bemerkingen uit te brengen en daarin schuilt vermoedelijk ook een verklaring van het verschijnsel van zulke verslagen. Mede speelt ook de behoefte hier een rol. Het maatschappelijk verkeer moge - volgens de vertrouwentheorie - behoefte hebben aan de goedkeurende verklaring, het verkeer dat kennis neemt van de verslagen van de gemeente-accountant heeft juist duidelijk behoefte aan de bemerkingen. Zulke verslagen brengt zelfs de Rekenkamer uit ten behoeve van het Parlement terwijl daar geen hoger orgaan fungeert zoals Gedeputeerde Staten bij de relatie gemeente-accountant en gemeenteraad; de zienswijze dat het open verkeer daar in een gesloten verkeer terugkeert mist een belangrijke overweging.

De terzake kundigheid van de representanten van de bevolking blijkt, zij het gradueel verschillend, menigmaal uit reacties en vraagstellingen van die zijde naar aanleiding van de bevindingen, die de accountant in duidelijke bewoordingen heeft trachten weer te geven. Anders dan bij de in het vrije beroep werkzame accountant kan hij constateren dat het volle vertrouwen niet al opgewekt is tengevolge van het simpel fungeren of van de uitbrenging van zijn verklaring. Hij komt dan ook tot een gedachtenwisseling met de lezers van zijn verslagen, door kennisneming van schriftelijke of mondelinge, genotuleerde reacties.

In zijn verslagen nu heeft de accountant allereerst de mogelijkheid om zijn opvattingen omtrent het begrip deugdelijkheid kenbaar te maken; dat is in zekere zin onontkoombaar want een onbepaald begrip deugdelijkheid is hem in de gemeentewet gegeven om als toetssteen te dienen voor de te beoordelen jaarrekeningen.

Raadpleegt hij het Groot Woordenboek der Nederlandse Taal dan verneemt hij als omschrijving van deugdelijk: „aan alle vereisten voldoende”. Dat lijkt erg duidelijk maar waar is de grens van het „alle”? Men wil toch niet beweren dat de rekening moet worden onderzocht op zaken als het uitverkoren lettertype, de vlek-vrijheid van het papier of de waschtheid van de gebruikte inktsoorten? Neen, deze alles omvattende toelichting biedt geen houvast. Een andere omschrijving treft hij aan in de memorie van antwoord, die betrekking heeft op de wijziging van artikel 265 bis van de gemeentewet (13 december 1950). Daarin is als definitie van het begrip deugdelijk te lezen: „de juistheid der rekening als financieel verantwoordingsstuk”. Als dit moet betekenen dat alle uitgaven en inkomsten plaats hadden overeenkomstig hetgeen van die afzonderlijke uitgaven en inkomsten wettelijk was voorgeschreven en dat deze op de juiste wijze zijn gerubriceerd, dan mag toch wel in gemoede twijfel rijzen aan de noodzaak om aan functionarissen die dat oordeel moeten geven de eis te stellen dat zij behoren tot de groep van hen die als registeraccountants zijn ingeschreven. Een jurist, die enige kennis van boekhouden heeft, zou dan immers een aanvaardbare functionaris kunnen wezen. Het aantrekken van een registeraccountant zou zijn rechtvaardiging dan nog slechts kunnen vinden in de wens een economisch geschoolde te betrekken bij de vele vraagstukken, die zich binnen de gemeentehuishouding voordoen met betrekking tot het doelmatig aanwenden van de beschikbare middelen als geld, arbeid en goederen om gestelde gemeentelijke doeleinden te verwezenlijken. Maar wanneer als deskundige een registeraccountant wordt aangetrokken, ligt het voor de hand te veronderstellen, dat zijn onderzoek zich niet mag en kan beperken tot het al dan niet wettelijk juist of onjuist zijn van een aantal bescheiden. Wat ligt ten grondslag aan de keuze van een registeraccountant als deskundige? Deze vraag kan wellicht beantwoord worden door er van uit te gaan dat zij die aanwijzen zich er terdege van bewust zijn dat het registeraccountant zijn, zijn fundament heeft in de beoefening en bestudering van drie deelgebieden van het geheel van kennis dat in wetenschappen en kunstleren is samengevat. Met terzijde-lating van de voorstudien die aan recht en fiscaal recht, wiskunde en handelskennis zijn gewijd, zijn dat voorafgaande aan de, de hele studie beheersende controleleer, de economische vakken en de administratieve organisatie. Als de keus met dat oogmerk op de registeraccountant is gevallen, dan volgt daaruit welhaast logisch dat de verwachting leeft dat een oordeel omtrent de rekening mede impliceert dat de administratieve organisatie, die is opgebouwd om de rekening op doelmatige wijze tot stand te doen komen in dat oordeel is betrokken. Met andere woorden, dat de functieverdeling binnen de administratieve organisatie een zodanige is dat een goede mate van interne controle daaruit resulteert. En nu komt het voor dat handelingen zijn voorgeschreven en functies zijn geschapen en verdeeld en volwaardige rechtskracht hebben zonder dat de accountant daar inspraak bij had en zonder dat er, althans op redelijk korte termijn, verandering in de zin zoals de gemeente-accountant die nodig zou vinden, mogelijk is. Ook volgt uit die keus van een registeraccountant dat men de economische aspecten mede in het onderzoek wil

betrekken. Aldus redenerend zou men ook kunnen concluderen dat, om een vertrouwd begrip te hanteren, de gemeente-accountant als interpretatie van het begrip deugdelijk zich moet gaan richten op de toetssteen, die artikel 13 van zijn bloedeigen beroepsregelen aangeeft met de term: „het goed koopmansgebruik”. Maar kan men van een gemeenterekening, die in wezen, overeenkomstig haar oorsprong, een kasboek is, eigenlijk wel zeggen dat deze is opgemaakt volgens goed koopmansgebruik? Accountants, die sommigen hunner cliënten onderkennen als door tolgaarders gefolterde martelaren, zullen wellicht willen beweren dat de veronderstelling, dat een gemeente of een overheidsorgaan enig begrip zou kunnen hebben voor wat goed koopmansgebruik is, als een weliswaar verrukkelijke, doch niet realiseerbare wensdroom moet worden gekenschetst. Anderen, die de hun aangemeten waardigheid als overheidsdienaar overbewust zijn geworden, zullen in een zorgvuldig gekweekte zelfgenoegzaamheid de idee, dat de overheid zich naar goed koopmansgebruik zal dienen te richten, als een onverdragelijke vernedering aanmerken tot dewelke men zich in hoogheid niet wel vermag te bekeren.

Maar zij, wier rede niet door het door emoties bevangen gemoed verduisterd is, zullen zij een veredeld kasboek kunnen toetsen aan het begrip dat voor de accountant zo centraal staat bij het geven van een oordeel omtrent de jaarrekening, aan het goed koopmansgebruik? De diepere betekenis ontleent dit begrip aan de bedrijfseconomische inzichten en opvattingen die de accountants zich hebben eigen gemaakt. Kan men de gerubriceerde ontvangsten en uitgaven van de gemeenterekening wel aan dit begrip toetsen? Wat de gemeente-accountant wel kan doen, dat is toetsen of de uitgaven in overeenstemming zijn met rechtsgeldige besluiten en of beide groepen op de juiste plaatsen in het veredeld kasboek zijn verantwoord. Ook kan hij in bepaalde gevallen beoordelen of uitgaven, die op een te verwezenlijken doel gericht waren, de grens der redelijkheid niet hebben overschreden m.a.w. of het gestelde doel niet onder aanwending van minder middelen even goed, of met dezelfde middelen grootser had kunnen worden bereikt. Maar daarmee heeft hij het beeld van die rekening nog niet getoetst aan het goed koopmansgebruik.

De toetsing geschiedde aan de besluiten van de overheid en aan een aan te leggen maatstaf tot beoordeling van een redelijke „zuinigheid”. Men zou kunnen zeggen dat de accountant, als hij tot hier gaat en niet verder, als toetssteen niet het goed koopmansgebruik, doch het overheidsgebruik - of, zo dat in een democratie niet per definitie als goed is te veronderstellen - het goed overheidsgebruik of wel het goed huisvaderlijk gebruik heeft gehanteerd. Overigens wordt het eigenlijke beeld van een gemeenterekening bepaald door de hoogte en de wijze van groeperen van de ontvangsten en uitgaven en door het resulterende voor- of nadelig slot, welk laatste nog weer in onderdelen tot afdelingen is terug te brengen. Nu brengt een typerende eigenschap van de kameralistiek mede, dat financiële gebeurtenissen buiten het kalenderjaar, er voor, er na, toch tot het boekjaar worden betrokken. Deze gebeurtenissen kan de gemeente-accountant met argusogen bekijken om daardoor optredende beeldverstoringen te kunnen signaleren. Maar dat is niet veel meer dan een accuratesse-controle. Ook kan hij extra aandacht wijden aan inkomsten en uitgaven, die betrekking hebben op gemeentelijke activiteiten, die tot een bepaalde mate van zelfstandigheid zijn geworden. „Takken van dienst”, zegt de wet en bedoelt daarmee de afdelingen van de gemeentehuishouding, die - men denkt in kameralistische begrippen - hun eigen geldstroom hebben op basis van

een wettelijke grondslag, die de van de gemene kas afgescheiden kassen van de gemeente-huishoudingen verkregen. Deze bedrijven en diensten maken gebruik van de methodiek van het dubbel boekhouden. Dit naast elkaar bestaan van twee boekhoudstelsels binnen één totaal-huishouding maakt het gevaar niet geheel denkbeeldig dat uitgaven aan een tak van dienst, die in het kameraal-kasboek van de gemene dienst zijn verantwoord wel ten rechte als ontvangst kunnen zijn verantwoord in de boekhouding van de tak van dienst, doch aldaar abusievelijk als reservering zijn opgevoerd. De slot-uitkomst van de algemene dienst geeft nu een verstoord beeld. Aan de inkomstenzijde is een soortgelijke beeldverstoring denkbaar. Maar ook hier is de bewaking van deze extra fouten-kans bezwaarlijk als een typisch toetsen aan het goed koopmansgebruik te beschouwen. Anders wordt dit wanneer gelet wordt op de constructie, die ten grondslag ligt aan wat zou moeten zijn de registratie van waardeverminderingen, van afschrijvingen dus, binnen de kameralistiek, door middel van boekingen in gewone dienst en kapitaal-dienst. Want wat wordt als regel als afschrijving aangemerkt? Niet de waardevermindering, die op basis van een bedrijfseconomisch stelsel als zodanig is te becijferen, doch de bedragen, die op de leningen, die dienden tot financiering van een kapitaal-object worden afgelost. Dit speelt ook bij de waardering van de activa die zijn opgevoerd in de balansen van de takken van dienst. Ook daar afschrijving op basis van de noodzakelijke aflossing, die in beginsel dus afhankelijk is van de voorwaarden waaronder leningen voor een bepaald doel kunnen worden opgenomen. Toetst men de aldus tot stand gekomen afschrijving, die men eerder een aflossings-equivalent zou willen noemen aan het goed koopmansgebruik dan staat een bevredigende uitkomst geenszins vast. Geaggraveerd wordt dit verschijnsel nog wanneer activa in het spel zijn, die naar economische opvattingen geen waardevermindering ondergaan, dus geen afschrijving behoeven. Men stelle zich eens het volgende aan de praktijk ontleende voorbeeld voor. Een college van burgemeester en wethouders geeft de gemeenteraad in overweging af te schrijven op grond, die bestemd is te fungeren als draagster van nutsbedrijven. De raad - lees wel - stemt hierover en beslist tot afschrijving op grond over te gaan. Het college van Gedeputeerde Staten geeft zijn goedkeuring. Nu gaat de bedrijfseconomisch geschoolde accountant tot controle over. Bestuursrechtelijk is er voor de ambtenaar, die de registeraccountant in casu is, geen probleem. De voorschriften van overheidswege zijn rechtmatig tot stand gekomen en met hoge graad van toewijding en accuratesse tot uitvoering gebracht. Maar de exploitatierekening lijkt - zo overweegt de accountant - thuis te horen in een museum voor bedrijfseconomische curiosa. Deugdelijk? Gelet op het beginsel van rechtskracht, stellig. En niemands financieel belang is onrechtmatig aangetast; de beraadslagingen bij de besluitvorming waren openbaar. Dit, bedrijfseconomisch gezien onjuiste afschrijven op grond kan betrekking hebben op belangrijke bedragen, men denke daartoe eens aan de gronden voor de gemeentelijke woningbouw en mogelijke besluiten die de afschrijving op die gebouwen betreffen. Begrijpelijk is het wel, want de herkomst is de noodzaak tot het sluiten van af te lossen leningen voor financiering van de grond; in de kameralistiek wordt de aflossing als uitgave en niet de afschrijving als last verantwoord, maar foutief is het dat deze gedachtengang ook boekingen is gaan beheersen in een administratie van woningen die op de leest van Paciolo is geschoeid. Hier ligt een zeer wezenlijk probleem voor de gemeente-accountant; wat hij als ambtenaar volmaakt deugdelijk heeft te vinden, keurt de

accountant in hem af als hij, als te doen gebruikelijk, de toetssteen van het goed koopmansgebruik hanteert.

Zo kan in het gehele financieel gebeuren van de gemeente wel ten aanzien van meerdere zaken twijfel rijzen wanneer het goed koopmansgebruik als toetssteen wordt gehanteerd, terwijl niet de minste bedenking behoeft te bestaan wanneer de toetssteen van het goed overheidsgebruik en/of het goed huisvaderlijk gebruik tot maatstaf dient.

In dit verband mag niet verzuimd worden op te merken, dat wel eens gedacht wordt dat het vervangen van de term deskundige in de gemeentewet in die van registeraccountant uitkomst zou brengen. In zeker opzicht is dit ook zo. Maar wanneer dit niet gepaard gaat aan de introductie van het begrip goed overheidsgebruik dan wel goed huisvaderlijk gebruik in de regelen beroepsuitoefening kan dit licht de weg plaveien voor de gemeente-accountant die ambities koestert in de richting van een soort economisch gebieder. Dwars tegen de besluiten van de wettig gekozen overheid in, zullen zijn afkeurende verklaringen, gemotiveerd door eenzijdige overwegingen van bedrijfseconomische aard, tot een ware plaag ontaarden. In de gedaante van een kruisridder zal hij zijn beroep eerder schaden dan baten. Een voorzichtige en consciëntieuze hantering van het begrip goed koopmansgebruik, daar waar het passend is, leidt reeds nu zo gemakkelijk tot ernstige bestuurlijke meningsverschillen. Zij, die langs wettige weg de macht hebben gekregen om besluiten te nemen, zullen zich begrijpelijkerwijs de economische wet niet laten lezen door een functionaris die in de organisatie lager is geplaatst. De bestuurderen ervaren dit als een niet te dulden bevoegdheidsoverschrijding. En dat is toch eigenlijk niet zo vreemd.

De accountants werden van stonde af aan betrokken bij ondernemingen die hun welgaan dankten aan de luciditeit van de koopmansgeest, welke laatste diens gebruik bepaalde bij de waardeschattingen wanneer hij cost en baet tegenoverelkander stelde. Het was volkomen voor de hand liggend en het getuigde van een goed gevoel voor harmonie, dat de accountant, bij het geven van een oordeel omtrent de jaarrekening, die van dat koopmanshandelen over een periode een beeld gaf, als toetssteen het criterium hanteerde dat de koopmanshuishouding kenmerkte: „het goed koopmansgebruik”. Maar om dit nu te transporteren naar de jaarrekening van overheidshuishoudingen, die door een geheel andere geestesgesteldheid worden gekenmerkt, brrr, ik huiver daarvan. De toetssteen die bij het geven van een oordeel omtrent een verantwoording wordt gehanteerd, moet ook hier harmonieus aansluiten bij het goed gebruik dat de huishouding kenmerkt.

Overheidshuishoudingen nu hanteren een gebruik dat soms weloverwogen indruist tegen wat een koopman als goed gebruik zou onderkennen. Men denke in dit verband eens aan de uitgifte van gronden, bijvoorbeeld door een afzonderlijk grondbedrijf. De uitgifte-prijzen van gronden, die dezelfde aankoop prijs en dezelfde kosten van bouwrijpmaken hebben, kunnen worden afgestemd op de draagkracht van de toekomstige gebruikers. Waar nu komt men de koopman tegen, die het tot zijn richtsnoer heeft gemaakt om aanzienlijke kortingen te geven op zijn goederen aan hen, die de economische prijs niet kunnen opbrengen? Het is duidelijk dat het op geheel andere doelstellingen gerichte overheidshandelen, zoals in het voorbeeld van de grondverkoop, ook gevolgen heeft in de jaarlijkse verantwoording van activa, passiva, lasten en baten. Wel zijn er onderdelen in het geheel van de gemeentehuishouding die kenmerken gemeen hebben met de koopmansonder-

neming en voor deze kan de hantering van de toetssteen goed koopmansgebruik wel dienstig zijn, maar in zijn algemeenheid is het niet in overeenstemming met datgene dat het overheidshandelen kenmerkt. Zo hebben nutsbedrijven veel kenmerken gemeen met een onderneming; dat daar weer problemen optreden ten aanzien van het constateren van de aanwezigheid van de hoge investeringen vragende ondergrondse distributie-apparatuur moge hier dan verder buiten beschouwing blijven. Zo kom ik tot het volgende. De als registeraccountant ingeschreven gemeente-accountant vermag zijn goedkeurend oordeel te hechten aan jaarrekeningen, nadat hem gebleken is dat deze zijn opgemaakt met inachtneming van het begrip goed overheidsgebruik dan wel goed huisvaderlijk gebruik. Aan die uitspraak is voorafgegaan een onderzoek om vast te stellen of alle financiële gevolgen - ik denk daarbij ook aan de voorgeschreven waardering (afschrijving) van activa en passiva in de balansen van deelhuishoudingen - van de bestuurlijke beslissingen overeenkomstig deze tot uitdrukking zijn gekomen en wel op de juiste tijdstippen en op de juiste plaatsen met de juiste omschrijvingen, en omgekeerd of geen ontvangsten of uitgaven, dan wel baten en lasten zijn verantwoord of rechten zijn bedongen dan wel verplichtingen zijn aangegaan die niet gedragen werden door een rechtskrachtig statuut. Die uitspraak betekent ook dat de aangetroffen administratief-organisatorische structuren zodanig waren dat het vaststellen van de juistheid van de financiële gevolgen mede daarop kon worden gebaseerd. Ook houdt dit in dat waar dit redelijkerwijs te verwachten is, acht is geslagen op de doelmatigheid van uitgaven die gedaan zijn onder de werking van een bestuursbesluit tot het bereiken van een gegeven doelstelling. Daarnaast - voor een suppletoire uitspraak - heeft hij de beroepsmatige plicht, en moet hij ook de ambtelijke bevoegdheid, vrijheid hebben, om in de van hem zo expliciet vereiste verslagen van de daartoe in aanmerking komende deel-huishoudingen of deel-activiteiten te doen blijken in hoeverre die aldus getoetste deugdelijkheid afwijkt van het beeld dat zou zijn ontstaan indien als toetssteen het goed koopmansgebruik zou zijn gehanteerd. Op die wijze fungeert hij ten aanzien van de bestuurlijke deugdelijkheidsbevindingen overeenkomstig de verwachtingen die bij de bestuursorganen leven (informatiebehoefte) en heeft hij volop gelegenheid zijn bedrijfseconomische inzichten en ook die op administratief-organisatorisch gebied veld te doen winnen (verantwoordingsbehoefte), met als uiteindelijke mogelijkheid dat deze laatsten successievelijk de besluiten van de bestuurderen gaan doordrenken en dan mede inhoud worden van de toetssteen van het goed overheids-, dan wel goed huisvaderlijk gebruik. Zo kan hij, in zich daartoe lenende gevallen, er langs geleidelijke, overtuigende weg in slagen om de plaatsvervangende toetssteen te doen evalueren tot die, die hem zo dierbaar is. Omdat het bestuursrechtelijke, juridische denken vooralsnog zo wezensvreemd kan staan tegenover de denkcategorie, die onze term goed koopmansgebruik omsluit, moet aan zo'n geleidelijk proces de voorkeur worden gegeven boven bijvoorbeeld een abrupte in de plaatsstelling van de term registeraccountant voor het woord deskundige in de betreffende artikelen van de gemeentewet, zonder meer. Zulk een in de plaatsstelling zal gepaard moeten gaan aan een uitbreiding van hetgeen bepaald is in artikel 13 van de regelen beroepsuitoefening inzake het opgemaakt zijn van de rekening volgens het goed koopmansgebruik want de rekening van de gemeentehuishouding als geheel zal de toets van het goed koopmansgebruik nimmer wel vermogen te verdragen.

Misschien zal men mij tegenwerpen gebruik te hebben gemaakt van een te fun-

damentalistische uitleg van het woord goed koopmansgebruik en dat een aangepaste interpretatie tot hetzelfde resultaat kan voeren. Maar gaarne wil ik daar dan tegenoverstellen dat het belang dat gemoeid is met de controle op de overheidsfinanciën, die door de gezamenlijke gemeentekassen stromen, dit uitdrukkelijke vermelden mijns inziens rechtvaardigen; waar dan nog bijkomt dat het ontbreken van zulk een aparte vermelding, daar waar ook een duidelijke interpretatie gemist wordt, gemakkelijk een bron van ernstige conflicten zou kunnen worden.

Dat die in de plaatsstelling van de term registeraccountant in die van de deskundige het toch wel wenselijk kan maken dat in de beroepsregelen het niet te vermijden begrip „non opinion” wordt opgenomen, kwam eerder in dit opstel naar voren. De nadere uitwerking daarvan raakt ook de problematiek van de in het vrije beroep werkzame registeraccountants als straks de verplichte controle op ondernemingen bestaat, zodat dit hier thans te ver zou voeren.

Misschien ten overvloede maar om hier misverstand te vermijden zij opgemerkt dat de gemeente-accountant bij dit alles zich geen beperkingen in zijn controlerende taak mag laten opleggen van de zijde van zijn opdrachtgevers als daardoor zijn volkomen fungeren gevaar zou lopen; moet hij een jaarrekening beoordelen dan bepaalt hij zelf welke toepassing van controle-technieken daartoe noodzakelijkerwijze aan vooraf dient te gaan.