

ACTIVITEITEN VAN ACCOUNTANTS IN NEDERLAND TEN BEHOEVE VAN DE CENTRALE OVERHEID

door A. van Dongen

I. Algemeen

De organisatie en de uitvoering van de controle op het terrein van de overheid in Nederland heeft na de Tweede Wereldoorlog een opvallende ontwikkeling te zien gegeven. Deze ontwikkeling vertoont een aantal aspecten, waarvan het wellicht interessant is dat zij, die belangstelling hebben voor de financiële controle bij de overheid in hun eigen land, er kennis van nemen.

Een doelmatig systeem van controle en van daarmee direct of indirect verband houdende adviserende werkzaamheden levert ongetwijfeld een bijdrage aan een in economisch opzicht verantwoord overheidsbeheer. Het in deze inleiding behandelde probleem kan derhalve geacht worden te vallen onder de omschrijving van onderwerp A 1 van het Congres: „Bijdrage van de accountants aan de oplossing van economische vraagstukken bij de overheid”.

Voor al na 1945 heeft de Nederlandse overheid er blijk van gegeven in te zien, dat het voor een zo goed mogelijke uitvoering van haar taak en voor het afleggen van verantwoording daarvan van belang is de beschikking te hebben over accountants die voldoen aan hoge eisen van vakbekwaamheid. In toenemende mate is men dan ook op deze deskundigen een beroep gaan doen, vooral in verband met de zeer sterke groei van de overheidsactiviteiten in de laatste 20 jaar en van de daarmee verbonden uitgaven en inkomsten. De uitbreiding van het overheidsapparaat en de toeneming in omvang en gecompliceerdheid van de overheids-taken zijn gepaard gegaan met het ontstaan van steeds meer problemen, voor de oplossing waarvan de inschakeling van accountants zeer doelmatig is gebleken. Bedoeld worden problemen liggend op het terrein waarop gekwalificeerde accountants in Nederland deskundig zijn, n.l. dat van de controle, de administratieve organisatie en de bedrijfseconomie.

Als regel geldt dat de overheid gebruik maakt van accountants die in ambtelijke dienst zijn; uitvoering van opdrachten door public accountants komt slechts op geringe schaal voor (o.m. worden enige grote bedrijven van de centrale overheid door public accountants gecontroleerd in opdracht van de ministers die voor deze bedrijven verantwoordelijk zijn). Deze situatie moet vooral worden toegeschreven aan de voordelen welke een eigen accountantsapparaat biedt. In de eerste plaats moet worden gewezen op de bijzondere kennis en ervaring die een eigen orgaan bezit met betrekking tot de specifieke problemen bij de overheid. Daarnaast is het van belang dat te allen tijde deskundig personeel beschikbaar is voor het zo nodig op zeer korte termijn uitvoeren van opdrachten. Hierbij dient in aanmerking te worden genomen dat deze opdrachten behalve op controles, ook betrekking hebben op het uitbrengen van adviezen van bedrijfseconomische of administratief-organisatorische aard. Ten slotte spelen kostenoverwegingen mede een rol.

Om bij de centrale overheid als accountant in dienst te treden, geldt als eis een academische accountantsopleiding dan wel het bezit van het diploma van het

Nederlands Instituut van Accountants (N.I.v.A.) of het voldaan hebben aan het Rijksexamen voor accountant bij de Belastingdienst (welk examen op hetzelfde niveau staat als het N.I.v.A.-examen). Het N.I.v.A. is een sedert 1895 bestaande particuliere organisatie, welke al sedert vele tientallen jaren cursussen voor de accountantsopleiding verzorgt en examens afneemt. Deze cursussen worden buiten de normale werktijden gegeven. De Rijksoverheid neemt het standpunt in dat de N.I.v.A.-examens accountancy-kennis op academisch niveau waarborgen.

Vrijwel alle gekwalificeerde overheidsaccountants maken deel uit hetzij van het N.I.v.A., hetzij van de Vereniging van Academisch Gevormde Accountants (V.A.G.A.), welke verenigingen de twee belangrijkste accountantsorganisaties in Nederland vormen¹⁾. Toelating tot deze organisaties is gebonden aan het bezit van een bepaald diploma, niet aan de vervulling van een bepaalde functie. Het werkzaam zijn in het vrije beroep geldt dus niet als voorwaarde voor het lidmaatschap. Van de ca. 2.300 leden van beide organisaties in het begin van 1966 (N.I.v.A. ruim 2.000, V.A.G.A. ca. 270) oefende 50% het vrije beroep uit en vervulde 17% een functie bij de overheid; de overige leden waren grotendeels in dienstbetrekking werkzaam bij het bedrijfsleven.

Sedert enige tijd is er een wettelijke regeling voor de accountants op het hierboven genoemde niveau, welke regeling waarschijnlijk spoedig in werking zal treden²⁾. De wet houdt in de instelling van een publiekrechtelijk lichaam, waartoe kunnen worden toegelaten degenen die een academisch accountantsexamen of een door het lichaam ingesteld examen hebben afgelegd. De leden kunnen zich, met uitsluiting van anderen, registeraccountant noemen. Als vaststaand wordt aangenomen dat krachtens een overgangsregeling ook zij tot het lichaam zullen kunnen toetreden die in het bezit van het N.I.v.A.-diploma zijn.

Te verwachten is dat na het van kracht worden van de wet, voor het vervullen van de functie van accountant bij de overheid de eis van benoembaarheid tot registeraccountant zal gelden. Het is n.m.m. wenselijk dat de overheid zoveel mogelijk zal stimuleren dat allen die benoembaar zijn en als accountant bij de overheid werkzaam, tot het nieuwe lichaam toetreden. Het is voor de overheid namelijk van veel belang, dat er formele waarborgen zijn voor een deskundige en betrouwbare taakuitoefening door de accountants in haar dienst. Deze waarborgen zijn gelegen in de door het beroepslichaam gestelde normen voor de beroepsuitoefening en het in de wet voorziene tuchtrechtelijke toezicht.

Ook het belang van de overheidsaccountants zelf is er mee gediend dat zij onder de wettelijke regeling vallen. De omstandigheid dat zij zich kunnen aandienen als lid van de organisatie van hoog gekwalificeerde accountants, zal hun prestige, evenals dit thans het geval is door hun lidmaatschap van het N.I.v.A. of de V.A.G.A., zeker ten goede komen. Dit geldt zowel voor hun optreden binnen de overheidssector als voor hun contacten met de private sector, waartoe o.m. behoort het plegen van overleg met public accountants. Ten slotte is er nog het aspect, dat van de status van registeraccountant een gunstige psychologische invloed kan uitgaan op de houding van de gecontroleerde.

¹⁾ Een aantal accountants met academische opleiding is lid van het N.I.v.A.

²⁾ Dit is inmiddels geschied (op 6 maart 1967).

II. Activiteiten van de interne controle-organen

1 De controlerende taak

In Nederland is iedere minister verantwoordelijk voor het beheer van zijn departement en derhalve ook voor het financiële beheer. Hij moet zijn begroting tegenover het Parlement verdedigen en is verantwoording schuldig voor de tenuitvoerlegging van de door het Parlement goedgekeurde begroting. De omstandigheid dat een minister gedwongen is een groot aantal taken en bevoegdheden te delegeren, schept voor hem de *plicht* controle te doen uitoefenen op de gedelegeerden. Deze controle heeft ten doel vast te stellen of de voor de begrotingsuitvoering geldende wettelijke en andere voorschriften in acht zijn genomen en of deze uitvoering doelmatig is geweest. Het spreekt vanzelf dat voor de hierbedoelde controle, waarbij de administratie van het begrotingsbeheer een belangrijke rol speelt, deskundigheid vereist is.

De reeds signaleerde snelle uitbreiding van de overheidstaak na 1945 en de grotere gecompliceerdheid daarvan heeft tot gevolg gehad dat aan de controle hogere eisen werden gesteld dan voorheen. In verband hiermede is de overheid in toenemende mate een beroep gaan doen op accountants. Thans beschikken de meeste grotere departementen en overheidsbedrijven over een eigen accountantsdienst. Bij deze diensten zijn gekwalificeerde accountants werkzaam, alsmede personeel dat, op lager niveau dan de accountants, eveneens moet voldoen aan bepaalde eisen van opleiding en ervaring.

Deze tendens tot het vormen van een eigen accountantsapparaat valt in de laatste decennia ook in de particuliere sector waar te nemen: steeds meer grote en middelgrote bedrijven zijn overgegaan tot het creëren van een interne accountantsafdeling.

De controle die de accountantsdienst van een departement uitoefent op de begrotingsuitvoering en het verdere financiële beheer, is een *interne* controle, omdat zij wordt verricht door functionarissen ressorterende onder de minister die uiteindelijk verantwoordelijk is voor het beheer waarover de controle zich uitstrekt. (De onder de Minister van Financiën ressorterende Centrale Accountantsdienst, die hieronder nog ter sprake komt, neemt in dit opzicht een bijzondere positie in).

Het *externe* controle-orgaan van de centrale overheid, de Algemene Rekenkamer, welke onafhankelijk is van de Uitvoerende Macht, controleert niet *ten behoeve van* de Regering, doch oefent financiële controle uit *op* de Regering ten behoeve van het Parlement. De zorg voor de controle ten behoeve van de ministers is dan ook - zoals in het voorgaande reeds is gesteld - een verantwoordelijkheid van de ministers zelf.

Centralisatie van de voor een minister te verrichten controle bij één orgaan heeft verschillende voordelen. In de eerste plaats maakt de omvang van dit orgaan een evenwichtige samenstelling van het personeel mogelijk, d.w.z. dat in voldoende mate rekening kan worden gehouden met de vereiste differentiatie in de personeelsopbouw. Verder wordt door centralisatie de eenheid van conceptie ten aanzien van de controle-problematiek bevorderd. Van betekenis zijn ook de grotere mogelijkheden van specialisatie, (b.v. op het gebied van mechanisatie, administratieve automatisering, bepaalde soorten investigations e.d.), de veelzijdige ervaring welke wordt verkregen en ten slotte het feit dat één orgaan verantwoordelijk kan worden gesteld voor de controle bij het betreffende departement.

De controles waarmee een accountantsdienst is belast, kunnen worden onderscheiden in:

- a. de algemene controle van de begrotingsuitvoering, met de jaarlijkse begrotingsrekening als verantwoordingsstuk, en van het financiële beheer dat niet in de begrotingsrekening tot uitdrukking komt;
- b. controles welke ten doel hebben het uitbrengen van advies aan de minister of één van zijn organen.

ad a. De *algemene controle* heeft voornamelijk betrekking op de in de begrotingsrekening verantwoorde uitgaven en ontvangsten en, wat betreft de overheidsbedrijven alsmede de diensten en instellingen met een bedrijfsmatig karakter, op lasten, baten, kapitaalsinvesteringen etc. Deze controles, welke zich bij elk departement over een uitgebreid en sterk gevarieerd gebied uitstrekken, worden verricht ter plaatse waar de administratie wordt gevoerd. Daarbij worden dezelfde controlebeginselen en -technieken toegepast als die, welke door public-accountants worden gehanteerd.

Primair wordt nagegaan of de administratieve organisatie aan de te stellen eisen voldoet, met name wat betreft de maatregelen van interne controle en beveiliging. Er is een nauw verband tussen de administratieve organisatie en de mogelijkheid van het uitoefenen van een doeltreffende controle. Een oordeel over de verantwoording van een gevoerd beheer is niet mogelijk indien de functieverdeling of andere belangrijke aspecten van de administratieve organisatie niet aan zekere minimum eisen voldoen, daar de accountant niet alle leemten zelf kan opvullen. Doet dat geval zich voor, dan zal hij duidelijk moeten aangeven welke wijzigingen moeten worden aangebracht om in de toekomst een goedkeurende verklaring te kunnen afgeven.

Wat betreft het systeem van interne controle is het van essentiële betekenis dat er een duidelijke scheiding moet zijn tussen de functies van beheren, bewaren en registreren. Ook binnen deze functies zal gebruik moeten worden gemaakt van de mogelijkheid van het aanbrengen van controle-technische functiescheidingen. De accountant dient verder na te gaan of aan de leiding op verschillende niveaus wel alle gegevens worden verstrekt welke als informatie voor haar van belang zijn en dat de nodige waarborgen bestaan dat deze gegevens betrouwbaar zijn.

Uit het vorenstaande volgt dat, uitzonderingen daargelaten, een controle aan de hand van naar de accountantsdienst of een centrale departementale instantie toegezonden stukken, niet zal kunnen leiden tot een gefundeerd oordeel over de juistheid der verantwoording. Dit is slechts mogelijk door controle ter plaatse.

Interne controle vindt plaats binnen de onderscheidene afdelingen en diensten van een departement die bij de begrotingsuitvoering en het financiële beheer betrokken zijn. Aan omvangrijke organen is vaak een intern controlebureau verbonden, waarvan de werkinstructies in overleg met de accountantsdienst zijn vastgesteld. Van bijzonder belang is de bij elk departement voorkomende afdeling Comptabiliteit, die belast is met de voorbereiding van de begroting, de centrale begrotingsbewaking, de hoofdadministratie van de begrotingsuitvoering en het toezicht (deels vooraf, deels achteraf) op de besteding van de begrotingsgelden. De accountant dient te bevorderen dat de administratieve organisatie van deze afdeling, met name de functieverdeling en de instructies voor de interne controle, op het vereiste peil staan.

Wat betreft de vraag welke criteria bij de controle van de verslaglegging van het gevoerde beheer worden aangelegd, dient onderscheid te worden gemaakt tussen de formele controle en de materiële controle. Bij de formele controle wordt vastgesteld of de voorschriften in acht zijn genomen, of de bewijsstukken aan de nodige eisen voldoen, of de boeking op de juiste wijze is verricht, of de begroting niet is overschreden. Wat dit laatste betreft moet worden opgemerkt dat doelmatige begrotingsbewaking, in verband met het bindende karakter van de begroting van een overheidsdienst, zeer belangrijk is. De accountant dient derhalve nauwgezet na te gaan of de voor deze bewaking geldende procedures aan de nodige eisen voldoen en of zij op de juiste wijze zijn toegepast. Het belangrijkste punt hierbij is dat verplichtingen welke tot uitgaven leiden, niet mogen worden aangegaan en regelingen met geldelijke gevolgen niet mogen worden getroffen zonder fiat van degene die met de administratie van de begrotingsbewaking is belast.

De accountant kan niet volstaan met het uitvoeren van een formeel administratieve controle. Hij is meer dan een „boekhoudkundig controleur”, die de aanwezigheid van de nodige bewijsstukken en de boekhoudkundige verwerking daarvan moet nagaan. Zijn taak omvat ook de materiële controle, welke wat de uitgaven betreft, beoogt vast te stellen of zij doelmatig waren, d.w.z. of voldaan is aan de eisen van efficiency en soberheid. Deze controle gaat vaak met grote moeilijkheden gepaard, omdat objectieve normen waaraan de doelmatigheid kan worden getoetst, in de praktijk dikwijls ontbreken. Voor de overheidsactiviteiten bestaat er in de regel geen verband tussen kosten en opbrengsten, daar de aard van deze activiteiten meebrengt dat ze uit de algemene inkomsten van de overheid worden gefinancierd. Dit maakt het temeer noodzakelijk dat aan deze controle veel aandacht wordt geschonken. Met name dient de accountant te stimuleren, dat door de leiding van een door hem gecontroleerde dienst het nodige wordt gedaan ter verzekering van een efficiënt beheer. Hij zal er zo nodig op moeten aandringen dat een onderzoek wordt ingesteld naar de doelmatigheid van de organisatie en van de toegepaste werkmethoden, mede ter verkrijging van een verantwoorde personeelsbezetting. Verder dient hij, in de gevallen dat dit rationeel is, te bevorderen dat de administratieve en statistische gegevens beschikbaar komen welke relevant zijn voor de beoordeling van de kosten. Zoveel mogelijk zullen interne en externe kostenvergelijkingen moeten worden gemaakt. Belangrijk zijn ook de procedures voor de aanschaffing van goederen en voor het uitvoeren van werken.

Om misverstand te voorkomen wordt nog opgemerkt dat het hier gaat om de doelmatigheid van de beleidsuitvoering en niet om die van de beleidsvorming. Deze laatste vindt plaats door Regering en Parlement en de resultaten ervan komen tot uitdrukking in de begrotingen.

Bij het uitbrengen van een rapport moet de accountant zich rekenschap geven van de daarop betrekking hebbende bepalingen van de reglementen voor de beroepsuitoefening, waaraan hij als lid van de beroepsorganisatie is onderworpen. Deze reglementen, welke geen gedetailleerde voorschriften geven doch slechts algemene beginselen, bevatten o.m. voorschriften voor het afgeven van verklaringen. Zo moet de accountant uitdrukkelijk meedelen of hij de onderzochte rekening al of niet goedkeurt. Van een eventueel voorbehoud bij een goedkeurende verklaring moet de draagwijdte duidelijk blijken; niet geoorloofd is b.v. het voor-

behoud „dat de interne controle niet aan de te stellen eisen voldoet”. Voorts is een goedkeurende verklaring met voorbehoud verboden indien dit voorbehoud de strekking der verklaring teniet doet of aan deze strekking wezenlijk afbreuk doet. Het is dus niet toelaatbaar dat de overheidsaccountant volstaat met het weergeven van de opmerkingen waartoe zijn controle heeft geleid. Verder dient een opsomming van de verrichte werkzaamheden achterwege te blijven. Vermelding daarvan heeft meestal ten doel de verantwoordelijkheid te beperken. Hij die van het rapport kennis neemt zal echter normaliter niet kunnen beoordelen wat de betekenis van die opsomming is, met name niet of zij soms een beperking inhoudt welke van belang is voor het resultaat van het onderzoek. De lezer heeft ook geen enkele behoefte aan een beschrijving van wat de accountant heeft gedaan; voor hem is van belang dat de conclusie van het onderzoek op zo duidelijk mogelijke wijze is geformuleerd.

De omstandigheid dat van een rapport van een accountantsdienst een afschrift wordt gezonden aan het externe controlelichaam, de Algemene Rekenkamer, kan als consequentie hebben dat bepaalde opmerkingen in dat rapport openbaar worden gemaakt door middel van het verslag, dat de Algemene Rekenkamer jaarlijks uitbrengt (zie onder III). Men kan dus stellen dat een controlerapport van een accountantsdienst steeds potentieel een extern karakter draagt. Dit versterkt het gezag van de door de (interne) accountants uitgebrachte rapporten.

Een accountantsdienst behoort binnen het departement een grote mate van zelfstandigheid te bezitten. Het aantal lijnfunctionarissen geplaatst tussen het hoofd van de accountantsdienst en de minister, moet in beginsel zo klein mogelijk zijn; het verdient daarom aanbeveling dat, behalve wanneer zich bijzondere omstandigheden voordoen (zoals het geval is bij het Ministerie van Financiën), het hoofd van dienst rechtstreeks onder de Secretaris-Generaal wordt geplaatst. De feitelijke situatie is hiermede in overeenstemming.

Zelfstandigheid is noodzakelijk in verband met de moeilijkheden welke kunnen ontstaan bij de controle van beheershandelingen met financiële consequenties, verricht door functionarissen aan wie de accountantsdienst ondergeschikt is. Het hoofd van het departement dient immers zo objectief mogelijk te worden geïnformeerd omtrent het financiële en het begrotingsbeheer dat onder zijn verantwoordelijkheid wordt gevoerd door onder hem ressorterende ambtenaren. Ook voor de Algemene Rekenkamer, die afschrift van de controlerapporten ontvangt en daarop moet kunnen afdelen, is het belangrijk dat de organisatorische plaats van een accountantsdienst zo weinig mogelijk afbreuk doet aan de onbevangenheid waarmee de accountant zijn oordeel moet vormen.

Uit het vorenstaande volgt dat het onjuist zou zijn dat - zoals in het verleden wel voorkwam - een accountantsdienst zou ressorteren onder het hoofd van de afdeling Comptabiliteit. De controle ten behoeve van de minister dient zich immers ook tot deze afdeling uit te strekken.

Er mag overigens geen twijfel aan bestaan dat, welke ook de organisatorische plaats van de accountantsdienst is en wie ook zijn opdrachtgever, deze laatste geen invloed dient uit te oefenen op de door de accountant te volgen werkwijze. De accountant moet zelf bepalen welke techniek hij zal toepassen om de doelstelling van de hem verstrekte opdracht te verwezenlijken; hij bezit immers de hiervoor vereiste deskundigheid en hij is verantwoordelijk voor zijn oordeel over

de uitkomsten van het onderzoek. Zou b.v. de opdrachtgever het verlangen uiten dat de accountant bij het in te stellen onderzoek bepaalde beperkingen in acht neemt, dan zal de accountant, wanneer hij deze beperkingen vaktechnisch niet verantwoord acht, aan dat verlangen niet kunnen voldoen. In dit verband kan worden gewezen op de meest essentiële bepaling van de Beroepsregelen, n.l. dat de verrichte werkzaamheden een deugdelijke grondslag moeten vormen voor de af te geven verklaring.

Wat betreft de positie van de accountantsdienst binnen het departement dient ten slotte nog te worden opgemerkt dat een overheidsaccountant zich in zijn streven naar objectiviteit, ook in moeilijke situaties, gesteund zal voelen door het feit dat zijn rechtspositie met vele waarborgen omringd is. Hoewel onafhankelijkheid van oordeel in de eerste plaats door karaktereigenschappen wordt bepaald, is het toch niet zonder betekenis dat een accountant geen vrees behoeft te koesteren voor ontslag of disciplinaire maatregelen waarvoor geen goede gronden zijn aan te voeren.

Indien een overheidsaccountant in de uitoefening van zijn taak ernstig tekort schiet, kunnen niet alleen door zijn minister maatregelen tegen hem worden genomen, maar ook - zoals eerder werd opgemerkt - door het tuchtcollege van de beroepsorganisatie waarvan hij lid is.

ad b. Naast de hierboven behandelde algemene controles worden door de overheidsaccountants ook *controles met een bijzonder doel* uitgevoerd. Deze controles, welke in de meeste gevallen het uitbrengen van advies beogen, gaan veelal gepaard met min of meer uitvoerige cijferanalyses en een daarop gebaseerde bedrijfseconomische beoordeling. De onderzoeken hebben o.m. betrekking op, resp. houden verband met:

- de rentabiliteit en de vermogenspositie van ondernemingen, waaraan door of onder garantie van het Rijk leningen zijn of zullen worden verstrekt;
- de naleving van contractuele bepalingen bij overeenkomsten van aangenomen werk en regiecontracten;
- de naleving van subsidievoorwaarden;
- door het Rijk te verlenen schadevergoedingen;
- het prijs-, kartel- en subsidiebeleid van de Regering (rentabiliteits- en kostprijs-onderzoeken bij particuliere bedrijven);
- gepleegde fraudes.

Een zeer belangrijke categorie, welke hier afzonderlijk moet worden vermeld, vormen de accountantsonderzoeken in verband met door contribuabelen verschuldigde belastingen. Met deze onderzoeken is belast een accountantsdienst die een onderdeel vormt van de Belastingdienst van het Ministerie van Financiën. Deze zeer grote accountantsdienst (personeelsbezetting begin 1966: ca. 360 man, waarvan 160 gekwalificeerde accountants) heeft als voornaamste taak het in opdracht van de Inspecties der Belastingen controleren van aangiften voor de inkomsten- en vermogensbelasting, de vennootschapsbelasting en de omzetbelasting, in hoofdzaak bij middelgrote en grote ondernemingen en beoefenaren van vrije beroepen. Voor de controle van een aangifte wordt de administratie van de belastingplichtige aan een onderzoek onderworpen. De rapporten worden uitgebracht aan de Inspecties der Belastingen en hebben het karakter van adviezen.

Wanneer een overheidsaccountant een onderzoek instelt bij een particuliere onderneming, dat b.v. gericht is op de naleving van fiscale of economische overheidsvoorschriften, dan moet hij weliswaar steeds de belangen van de overheid in het oog houden, doch niet eenzijdig; hij moet ook de objectiviteit in acht nemen die overigens van hem wordt verlangd. Van de accountant verwacht men verder - terecht - dat hij van hetgeen hem bij zijn onderzoek ter kennis komt, alleen die mededelingen aan zijn opdrachtgever doet welke in verband met het doel van het onderzoek van belang zijn.

Een bijzondere plaats in de controle ten behoeve van de Regering neemt de *Centrale Accountsdienst* (C.A.D.) van het Ministerie van Financiën in. Behalve dat deze dienst de accountantscontrole bij het Departement van Financiën uitoefent (met uitzondering van de belastingontvangsten) op soortgelijke wijze als de andere accountantsdiensten dit doen bij hun departementen, heeft hij de volgende specifieke taken.

(1) In de eerste plaats moet worden genoemd de controle welke voortvloeit uit de bemoeienis die de Minister van Financiën heeft met de uitvoering van de begroting door zijn ambtgenoten. Zoals hierboven vermeld is iedere minister verantwoordelijk voor het beheer van de begroting van zijn departement. Daarnaast heeft de Minister van Financiën een verantwoordelijkheid voor het algemene financiële en budgettaire beleid van het Rijk. Deze verantwoordelijkheid betreft niet slechts de inkomsten en het niveau van de gezamenlijke Rijksuitgaven; ze strekt zich ook uit tot de evenwichtige verdeling der beschikbare middelen over de onderscheidene Staatstaken en de doelmatige aanwending van de gevoteerde begrotingsgelden. Dit maakt het noodzakelijk dat namens de Minister van Financiën toezicht op het begrotingsbeheer van zijn ambtgenoten wordt uitgeoefend. Voor de zich hierbij voordoende beleidsproblemen beschikt hij over enkele organen, waarvan de Inspectie der Rijksfinanciën het belangrijkste is. De hoofdtak van deze afdeling ligt op het gebied van de begrotingsvoorbereiding. Verder speelt ze een rol bij de begrotingsuitvoering; zo moeten de departementen voor aan te gane verplichtingen ten laste van bepaalde begrotingsposten vooraf de goedkeuring vragen van de Inspectie.

Voor zover het begrotingstoezicht van de Minister van Financiën repressief moet plaatsvinden, dus gericht is op gedane uitgaven en ontvangsten, wordt gebruik gemaakt van het apparaat van de C.A.D. Dit (globale) toezicht beoogt voornamelijk redelijke zekerheid te verkrijgen dat:

- de door de Minister van Financiën geopende credieten op de juiste wijze zijn aangewend en niet zijn overschreden;
- bij de begrotingsuitvoering rekening is gehouden met door de Minister van Financiën gestelde voorwaarden en gemaakte afspraken, blijkende uit correspondentie, en met de algemene eis van een efficiënt en sober financieel beheer;
- de maandelijks door de departementen samengestelde en aan Financiën gezonden overzichten van de uitgaven en ontvangsten juist zijn. Deze overzichten zijn o.m. van belang om het verloop van de uitgaven te kunnen volgen en tijdig eventuele overschrijdingstendenzen te kunnen signaleren;
- de administratie wordt gevoerd overeenkomstig de door de Minister van Financiën gegeven voorschriften.

De uitvoering van dit toezicht is gecoördineerd met de controle welke door de accountantsdiensten of andere controle-organen der departementen worden verricht. De coördinatie wordt geëffectueerd door een nauwe samenwerking van de C.A.D. met deze controle-instanties, welke hierop neerkomt dat:

- de C.A.D. overleg pleegt over de werkprogramma's, in het bijzonder met het oog op de specifieke verlangens voortvloeiende uit de taak van de C.A.D. ten behoeve van de Minister van Financiën;
- de C.A.D. afschrift ontvangt van de uitgebrachte controlerapporten;
- de C.A.D. regelmatig contact onderhoudt met de andere departementale controle-organen.

Dit maakt het voor de C.A.D. mogelijk te volstaan met een beperkte eigen actie. Het hoofdaccent wordt gelegd op het nagaan of de controle, welke in opdracht van de leiding van elk departement wordt verricht, doelmatig is en goed functioneert.

De centrale positie van de Minister van Financiën met betrekking tot de Rijksfinanciën en het algemene begrotingsbeleid komt ook tot uitdrukking in de bepaling van de Comptabiliteitswet, dat hij voorschriften moet geven voor de inrichting van de administratie van de departementen en de daaronder vallende diensten. Deze voorschriften worden voorbereid door de C.A.D.

(2) De tweede specifieke (en meest omvangrijke) taak van de C.A.D. bestaat uit het uitvoeren van algemene controles en het instellen van bijzondere onderzoeken in opdracht van andere departementen. Vooral door departementen die geen eigen of een niet voor alle onderzoeken voldoende geëquipeerde accountantsdienst hebben, wordt de mogelijkheid tot het verlenen van opdrachten aan de C.A.D. benut. Hierdoor kan een departement, waarbij de te verrichten accountantswerkzaamheden niet van een zodanige omvang zijn dat een eigen, efficiënt werkend accountantsapparaat kan worden gecreëerd, toch gebruik maken van een overheidsorgaan, dat met de Staatsadministratie en de bijzondere aspecten van het financiële beheer van de overheid volledig bekend is. Nog sterker dan bij de onder 1 genoemde taak overweegt hier het externe karakter van de ingestelde onderzoeken, doordat de C.A.D. niet ondergeschikt is aan de minister in wiens opdracht het onderzoek wordt verricht.

2 De adviserende taak

In de vorige paragraaf is onder *b* gesproken over controles welke speciaal gericht zijn op het uitbrengen van adviezen. Door de accountantsdiensten worden ook adviezen gegeven welke een uitvloeisel zijn van algemene controles en o.m. betrekking hebben op gewenste wijzigingen in de administratie of in de interne organisatie. In de derde plaats kunnen adviezen het resultaat zijn van onderzoeken waarbij controlewerkzaamheden geen of slechts een ondergeschikte rol spelen. Zij liggen grotendeels op bedrijfseconomisch of administratief-organisatorisch gebied. Als voorbeelden worden de volgende onderwerpen vermeld:

- kostprijsberekeningen;
- efficiencyverbeteringen;
- het geven van algemene voorschriften voor de Rijksadministratie;
- het reorganiseren van administraties;

- het medewerken aan de voorbereiding van administratieve automatisering (vele accountants hebben algemene cursussen over automatisering gevolgd en een aantal hunner heeft aan een voortgezette opleiding deelgenomen);
- het medewerken aan de totstandkoming of wijziging van wetten welke consequenties hebben voor het begrotingsbeheer van het Rijk, de financiële administratie, de controle e.d.

Ook wordt op overheidsaccountants een beroep gedaan om de Regeringen van de Nederlandse Antillen en van Suriname van advies te dienen. Verder komt het voor dat accountants tijdelijk ter beschikking van een internationale organisatie worden gesteld om adviserend werkzaam te zijn in ontwikkelingslanden.

Er dient nog op te worden gewezen dat een accountant, die belast is met de controle van een bepaald overheidsorgaan, zijn adviserende taak ten aanzien van beleidsproblemen bij dat orgaan niet zover mag uitstrekken, dat hij in feite een actief aandeel heeft in de totstandkoming van beleidsbeslissingen. Hij komt dan in een positie welke zich niet verdraagt met de essentiële voorwaarde voor een goede vervulling van de controlefunctie, n.l. objectiviteit ten opzichte van het door hem te controleren beheer.

Ten slotte zij vermeld dat verscheidene accountants werkzaam zijn bij de Organisatie- en Efficiencybureaus van de departementen en grote overheidsdiensten. Hun taak is voornamelijk het bevorderen van een doelmatige organisatie en van efficiënte werkmethoden bij de departementen en de Rijksdiensten.

III. Activiteiten van het externe controle-orgaan

De Algemene Rekenkamer is de externe controleur van de centrale overheid. Zij oefent controle uit op het financiële beheer van de Regering, ten behoeve van de volksvertegenwoordiging.

De jaarlijkse rekening van uitgaven en ontvangsten, welke door de Regering aan het Parlement moet worden overgelegd, dient door de Algemene Rekenkamer te zijn goedgekeurd. Ook voor de jaarlijkse rekeningen van de Staatsbedrijven, waartoe o.m. een balans en een verlies- en winstrekening behoren, is goedkeuring door de Algemene Rekenkamer voorgeschreven.

De controletaak van de Algemene Rekenkamer maakt het noodzakelijk dat zij onafhankelijk is van de Regering. Hieraan is voldaan doordat de Rekenkamer, hoewel een onderdeel vormende van de overheid, niet ondergeschikt is aan de Regering. De wettelijke regeling voor de benoeming en het ontslag van de leden der Kamer en andere wettelijke bepalingen waarborgen genoegzaam de objectiviteit van haar oordeel over het financiële beheer dat aan de controle van de Algemene Rekenkamer is onderworpen.

Tot het controlerende personeel waarover het uit drie leden bestaande College beschikt en dat ca. 150 ambtenaren omvat, behoort een beperkt aantal accountants. De verwachting bestaat dat dit aantal geleidelijk zal groeien. Bij de toename in omvang en gecompliceerdheid van de controle-objecten is het m.i. van wezenlijk belang dat de Rekenkamer de beschikking krijgt over een groter aantal controledeskundigen op accountantsniveau.

De primaire taak van de Rekenkamer vormt de controle van de recht- en wetmatigheid van de uitgaven en ontvangsten van het Rijk en de controle van de Staatsbedrijven. In de tweede plaats is zij belast met de uitoefening van een zeker toezicht op de doelmatigheid van het door het Rijk gevoerde beheer en van de

organisatie en de functionering van de Rijksdienst. Dit toezicht heeft de laatste jaren meer accent gekregen zoals tot uitdrukking komt in het creëren van een tweetal bureaus welke zich in het bijzonder met efficiencyvraagstukken bezighouden. Tevens behoort tot de taak van de Rekenkamer het, al dan niet op verzoek, geven van adviezen aan ministers.

De Rekenkamer maakt voor de controle van de uitgaven en ontvangsten van het Rijk en voor de controle van Staatsbedrijven en gesubsidieerde instellingen, in zeer belangrijke mate gebruik van de werkzaamheden verricht door de C.A.D. en de andere accountantsdiensten. Teneinde op hun werk zoveel mogelijk te kunnen steunen, ontvangt de Kamer de werkprogramma's en afschrift van de rapporten welke over de genoemde controles zijn uitgebracht. (Hiertoe behoren dus niet de rapporten ingevolge speciale opdrachten, b.v. een opdracht tot het uitbrengen van een beleidsadvies). Zo nodig vindt over deze stukken overleg plaats tussen ambtenaren van de Rekenkamer en de accountantsdiensten. Een en ander leidt er toe dat de Kamer haar eigen uitvoerende werkzaamheden als regel kan beperken tot het nemen van steekproeven. Het is zowel in haar eigen belang als in dat van de accountantsdiensten dat de Rekenkamer aan belangrijke opmerkingen en suggesties in de rapporten van deze diensten grote aandacht schenkt.

Deze vorm van samenwerking, welke doublures zoveel mogelijk voorkomt, is te vergelijken met die, welke in Nederland algemeen wordt toegepast tussen een public-accountant, belast met de controle van een grote onderneming, en de interne accountant van die onderneming.

In het kader van de coördinatie van de controle bij de overheid moet ook worden genoemd de *Contactcommissie voor controle-aangelegenheden*, waarvan deel uitmaken de secretaris van de Algemene Rekenkamer en het hoofd van de C.A.D. In deze commissie worden regelmatig controleproblemen besproken welke hetzij bij de Kamer, hetzij bij de C.A.D. zijn gerezen. Naar de praktijk leert draagt het werk van deze commissie er mede toe bij dat onverantwoorde doublures in de controle worden voorkomen.

De Algemene Rekenkamer brengt jaarlijks een verslag uit van haar werkzaamheden, dat door het Parlement wordt gepubliceerd. De publiciteit welke aan de kritiek van de Algemene Rekenkamer op het financiële beheer van het Rijk wordt gegeven, heeft een belangrijk preventieve werking. Er werd reeds op gewezen dat langs deze weg ook opmerkingen ontleend aan rapporten van de departementale accountantsdiensten, in de openbaarheid kunnen komen.

IV. Samenvatting

De accountants in dienst van de centrale overheid zijn belast met werkzaamheden welke zich over het gehele gebied van de accountancy uitstrekken. Evenals de accountants die in het vrije beroep werkzaam zijn, worden ze gesteld voor problemen van velerlei aard, welke meebrengen dat zij aan hoge eisen van vakbekwaamheid moeten beantwoorden. Tot hun taak behoort in de eerste plaats het controleren van verantwoordingsstukken (begrotingsrekeningen e.d.). Verder worden op ruime schaal controlerende en andere taken verricht die ten doel hebben het geven van adviezen, voornamelijk liggend op bedrijfseconomisch of administratief-organisatorisch terrein. Afzonderlijk dient te worden genoemd de belangrijke categorie van onderzoeken naar de naleving van fiscale en economische overheidsvoorschriften.

De omstandigheid dat de overheid met publieke middelen werkt, maakt het uitoefenen van deskundige controle noodzakelijk. Terecht verlangt het Rijk dan ook dat voor het optreden als overheidsaccountant een academische of daarmee gelijk te stellen accountantsopleiding moet zijn gevolgd. Deze langdurige en grondige opleiding staat, ook internationaal gezien, op een hoog peil.

Bij het uitvoeren van zijn taak is de overheidsaccountant gehouden de normen voor de beroepsuitoefening in acht te nemen welke zijn vastgesteld door de accountantsorganisatie waarvan hij lid is.

De accountantsdiensten van de departementen oefenen controle uit ten behoeve van de Regering. De Algemene Rekenkamer, waarbij o.m. een aantal accountants werkzaam zijn, is belast met de controle op de Regering ten behoeve van het Parlement. Wettelijke bepalingen waarborgen dat dit controle-orgaan, in tegenstelling tot de accountantsdiensten, onafhankelijk is van de Regering.

De Algemene Rekenkamer maakt in zeer ruime mate gebruik van de door de accountantsdiensten uitgeoefende controle, waardoor ongemotiveerde doublures worden vermeden. Evenals de accountantsdiensten besteedt ook de Algemene Rekenkamer aandacht aan de efficiency van het overheidsbeheer.

Het is aan geen twijfel onderhevig dat de Nederlandse accountants, in dienst van de centrale overheid, door de wijze waarop zij hun werk verrichten op het brede terrein dat door hun activiteiten wordt bestreken, een waardevolle bijdrage leveren aan een goede uitvoering van de overheidstaak.

januari 1966