NOG EENS DE GEMEENTE-ACCOUNTANT EN ZIJN VERSLAG

door H. van der Horst

In het MAB van januari j.l. is een artikel verschenen van de heer H. Mennes getiteld „De gemeente-accountant en zijn verslag als een variant op de accountant en zijn verklaring”.

In dit artikel, waarvan ik de speelse wijze waarop bepaalde zaken aan de orde worden gesteld, zeer kan waarderen, komen toch wat opmerkingen voor waarvan ik meen dat ik ze op mijn wijze te lijf moet gaan.

Als de heer Mennes schrijft:

„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”, meen ik dat hij een niet geheel juiste voorstelling van zaken geeft. Immers artikel 255 der gemeentewet zegt: „van de inkomsten en uitgaven der gemeente, niet zijnde een tak van dienst, ten aanzien waarvan artikel 252 is toegepast, wordt door burgemeester en wethouders verantwoording gedaan etc. Zij voegen daarbij een verslag van een onderzoek naar de deugdelijkheid der rekening, ingesteld door de overeenkomstig artikel 265bis aangewezen deskundige”.

Het gaat hier dus over de gemeenterekening die ontleend wordt aan een kameralistische boekhouding en deze rekening is hiermede primair een rekening van inkomsten en uitgaven, zij het dat men door een aantal overboekingen c.a. vrij dicht komt in de richting van een uitkomst die ook verkregen wordt bij het stelsel van dubbel boekhouden (het saldo van de rekening van baten en lasten).

De wetgever heeft hier dus consequent en goed gedacht. Hij doet dit ook als hij in artikel 265 zegt: „met betrekking tot de takken van dienst, ten aanzien waarvan artikel 252 is toegepast, wordt door burgemeester en wethouders verantwoording gedaan onder overlegging van de rekening etc. Zij voegen daarbij een verslag van een onderzoek naar de deugdelijkheid der rekening, ingesteld door de overeenkomstig artikel 265bis aangewezen deskundige etc.”.

Hier spreekt de wetgever in het geheel niet meer van inkomsten en uitgaven, zoals de heer Mennes suggereert.

Tot begrip van de lezer moge over artikel 252 nog het volgende dienen:

Aanvankelijk kende de gemeentewet alleen de verantwoording via de gemeenterekening. Met het opkomen van de nutsbedrijven (gas, water en elektriciteit) en het toenemen van de taken van de gemeentelijke overheid bleek, dat deze rekening (en uiteraard de voorliggende begroting), zijnde een rekening van inkomsten en uitgaven (dus de recapitulatie van het kasboek),

niet geschikt was om een duidelijk beeld van het te voeren en gevoerde beheer van de nutsbedrijven enz. te geven. Er ontstond de behoefte om deze bedrijven te doen administreren via het commerciële stelsel van boekhouden, het dubbel boekhouden, met uiteraard een balans en verlies- en winstrekening. Om dit mogelijk te maken, is in 1931 artikel 252 in de gemeentewet opgenomen, welks inhoud hierop neerkomt, dat een gemeente bepaalde groepen van uitgaven en inkomsten niet meer in de algemene begroting en rekening behoeft op te nemen, doch slechts het saldo (winst- of verliessaldo) en dat het derhalve mogelijk maakt voor diverse gemeentelijke taken een commerciële boekhouding, resulterende in een normale balans en verlies- en winstrekening, te voeren. Artikel 252 wordt op grote schaal toegepast voor de reeds genoemde nutsbedrijven, de exploitatie van woningen, gronden, diensten van gemeentewerken, reinigingsdiensten, sociale diensten, rust- en ziekenhuizen, havenbedrijven, zwembaden etc.

De algemene begroting en rekening zijn ter zake in hoge mate uitgehold; men vindt hierin slechts de saldi van die diensten terug.

Uit het vorenstaande blijkt, dat dit zo belangrijke artikel 252, dat derhalve een administratie en verslaglegging, zoals bij het particuliere bedrijfsleven gebruikelijk, mogelijk maakte, eerst in 1931 in de wet is opgenomen. Voor die tijd behielp men zich met kronkelredeneringen om aan het wetsvoorschrift (alle inkomsten en uitgaven van de gemeente volledig in één rekening) te ontkomen.

Het is misschien voor de belangstellende lezer interessant iets van de voorgeschiedenis van dit artikel en de kronkelredeneringen te vertellen.

In januari 1898 verscheen in het Sociaal Weekblad een artikel van prof. mr. Treub getiteld: „Een bedenkelijke beslissing”. In dit artikel ageerde hij tegen een beslissing van de Minister van Binnenlandse Zaken, inhoudende dat alle inkomsten en uitgaven van de bedrijven door de ontvanger moesten worden gedaan en in de begroting en rekening van de gemeente moesten worden opgenomen. Treub zei over deze beslissing, dat zij administratief-rechtelijk onnodig was, dat zij uit sociaal-politiek oogpunt onverklaarbaar was en dat zij niet kan en zou worden opgevolgd. Treub betoogde verder, dat de artikelen 239 en 240 van de gemeentewet weliswaar verantwoording van alle inkomsten en uitgaven in de begroting eisten, maar dat men dit voor de bedrijven zo moest opvatten, dat dit alleen voor de saldi hetzij voor- hetzij nadelig gold. Hij verwachtte van de eis van de minister tal van lastige overschrijvingen en een nodeloos gedoe. Burgemeester en wethouders zouden bovendien een veel minder vrij beheer hebben. Hij achtte het een onmogelijke eis, dat de gemeente-ontvanger alles zou doen.

Het standpunt van Treub werd bestreden in de Nieuwe Rotterdamsche Courant en in Het Vaderland, o.a. door Charles Blitz, lid van het NivA en twee gemeentesecretarissen, de heren Miedema van Harlingen en mr. Zimmerman van Dordrecht en natuurlijk trad ook een ontvanger in het krijt, t.w. de heer Fokker uit Middelburg.

De conclusie van Treub, dat alleen het saldo verantwoord moest worden, gaf veel strijd. Treub redeneerde, dat de raad en het publiek alleen met de resultaten van het bedrijfsbeheer te maken hadden. Dit laatste was onjuist en

dat bedoelde Treub zo ook niet. De Tweede Kamer werd zelfs roerig en verlangde een toelichting. De minister antwoordde in de Kamer, dat de hele zaak aangekomen was omdat jhr. Van Engelen als raadslid van de gemeente Zutfen aan de Koningin-Regentes had verzocht om een volledige verantwoording van het gas- en waterbedrijf in de begroting van 1897 van de gemeente Zutfen. In die begroting waren alleen de saldi van de bedrijven pro memorie geraamd en twee memorieposten voor teruggaaf van de baten opgenomen. De minister zei: „ik wenste geen nader voorschrift omtrent de artikelen 239 en 240 van de gemeentewet, maar ik vind het juist, dat niet alles uit de begroting verdwijnt”, met name: men hield in Zutfen met de memorieposten de schijn op van een verband, maar men wilde in wezen geen verband. Naar mijn mening streefde de minister een juist doel na. Treub trok daarop zijn bezwaren in, maar zei toch blij te zijn, eens flink te hebben geroerd. Er is zelfs in die dagen nog een brochure verschenen: 'De Zutfense gaskwestie, een woord ter verdediging van het vrije beheer der door de gemeente geëxploiteerde industriële ondernemingen' van de hand van de secretaris van Zeist. Al deze strubbelingen waren in 1898 nog aanleiding tot een proefschrift door mr. J. J. Belinfante, getiteld: „Opmerkingen over het beheer der gemeentelijke ondernemingen”. In feite hadden zij die beweerden, dat de inkomsten en uitgaven van de gemeentelijke bedrijven via de gemeentebegroting en -rekening moesten lopen, gelijk en het heeft tot 1909 geduurd, voordat de in strijd met de wet zijnde gang van zaken gesanctioneerd werd door opname in de gemeentewet van artikel 114bis, later 122. Dit artikel stelt namelijk, dat het bepaalde, dat de ontvanger alle inkomsten en uitgaven van de gemeente doet, uitzondering lijdt voor zover de raad onder goedkeuring van Gedeputeerde Staten ter zake van met name aangewezen inkomsten, ontvangsten en betalingen andere regelen stelt.

Voordat artikel 122 in de gemeentewet kwam, golden de artikelen 120 en 121. Om nu toch te kunnen volhouden, dat de inkomsten en uitgaven van de bedrijven niet door de ontvanger behoeften te worden gedaan, hield men de volgende redenering: Artikel 120 stelt, dat de inkomsten en ontvangsten der gemeente gedaan worden door de gemeente-ontvanger; maar, zei men, een gasbedrijf van een gemeente is een onderneming, waarbij de gemeente niet optreedt als overheid en daarom behoeven de inkomsten niet over de gemeentekas te lopen. Verder stelde men: Artikel 121 (inhoudende, dat door de ontvanger alle betalingen uit de gemeentekas worden gedaan) spreekt over een gemeentekas. Men moet hieruit concluderen, dat dootr Thorbecke bedoeld is de kas voor de algemene dienst en niet de andere kassen. Het behoeft geen betoog, dat dit in feite een kronkelredenering was, want het blijven gemeentekassen. De gevolgde redenering kan naar mijn mening slechts opgaan indien er sprake zou geweest zijn van een juridische rechtspersoon (stichting of N.V.-vorm) voor de gemeentelijke bedrijven.

Een ander argument, dat wel aangevoerd werd, was dat de gemeente-ontvanger toch niet alles alleen kon doen. Ook dit houdt natuurlijk geen steek, want de ontvanger kan kassiers aanstellen, maar blijft verantwoordelijk. Er werd nog wel een andere verdediging voor de gang van zaken aangevoerd. Men stelde: De gemeente-ontvanger doet alleen de begrotings-

posten. Daartegenover kan men stellen, dat de redactie van de artikelen 239 en 240 van de gemeentewet zodanig geformuleerd is dat alle inkomsten en uitgaven op die begrotingsposten behoren te worden geraamd. Het is nog wel even interessant om aan de hand van een paar voorbeelden uit die dagen de gang van zaken toe te lichten.

Bolsward wilde omstreeks 1885 het saldo van de gasfabriek uit de gemeenterekening houden. Gedeputeerde Staten hadden hiertegen bezwaar. De Kroon steunde het standpunt van Gedeputeerde Staten. Merkwaardig is, dat men hier omzeilde de kwestie, dat alle inkomsten en uitgaven in de gemeenterekening behoren en alleen maar spreekt van een saldo. Waarop steunde deze hele geschiedenis nu in feite? Dan moeten wij terug naar 1852. Toen stond in het thans genummerde artikel 241 van de gemeentewet, dat de begroting der inkomsten en uitgaven ingericht wordt naar voorschriften, te geven door Gedeputeerde Staten onder goedkeuring van De Kroon. Gedeputeerde Staten hadden in 1852 in die voorschriften de saldiverantwoording aanvaard, hetgeen in feite in strijd was met de inhoud van de artikelen 239 en 240. Toen de stad Leiden in 1866 alleen het saldo van de gasfabriek wilde verantwoorden, zeiden Gedeputeerde Staten: neen, U moet alle inkomsten en uitgaven van de gasfabriek in de gemeentebegroting opnemen. Gedeputeerde Staten hebben dit verloren op grond van hun eigen voorschrift, in 1852 omtrent de saldiverantwoording gegeven. De vraag kan nog gesteld worden of men toen geen instellingen kende, die van de begroting en rekening van de gemeente afgescheiden waren. Het antwoord moet luiden: ja, de burgerlijke armbesturen. Hiervan zegt de gemeentewet, dat burgemeester en wethouders het toezicht hebben, dus niet de verantwoording voor het geldelijk beheer.

Hoe was nu tegen het einde van de vorige eeuw ongeveer de toestand? Hiervan zal ik nog enkele voorbeelden noemen.

De Haagsche Duinwaterleiding: alle inkomsten en uitgaven werden aan het eind van het jaar in de gemeenterekening opgenomen, op grond van de redenering dat hier de gemeente een publiekrechtelijke taak ter verzorging van de volksgezondheid had. Voor de gasfabriek van de gemeente Den Haag gold dit niet. Deze had een afzonderlijke begroting en rekening, waarop Gedeputeerde Staten voor zover ik kon nagaan *geen toezicht hadden*.

Elders keurden Gedeputeerde Staten de begroting en rekening wel goed. Merkwaardig is verder, dat ook het beheer van de bedrijven op deze wijze uit handen van de gemeenteraad werd gehouden en dat dit werd ondergebracht bij een afzonderlijke raadscommissie. Zo had de gascommissie in Zutphen een eigen potje van f 40.000,—¹⁾. Ik kan slechts opmerken, dat de gang van zaken in feite fout was. Het doel is de behartiging van de belangen van alle gemeentenaren en daarom behoort de begroting en rekening van de bedrijven in de gemeenteraad. Het was duidelijk, dat de wetgever met de geschetste gang van zaken geen genoegen kon nemen. In 1903 is het eerste voorstel tot wijziging van de gemeentewet ter zake gedaan; een voorstel dat het overleggen van een balans en een verlies- en winstrekening voorschreef. Men wenste

1) in guldens van rond het jaar 1890.

een volledig toezicht en publiciteit. Toch heeft het nog tot 1909 geduurd voordat nog maar vagelijk iets geregeld werd en wel in artikel 122, inhoudende dat andere regelen voor de verantwoording van de inkomsten en uitgaven konden worden gesteld. Met dit artikel werd het bedrijf met een eigen commerciële boekhouding voor het eerst, zij het vaag, wettelijk gesanctioneerd. Artikel 122 schreef voor, dat er regels moesten komen. Op grond van dit artikel is een proeve van een bedrijfsverordening verschenen, opgesteld door mr. Blauwpot Ten Cate, daarbij geadviseerd door prof. Volmer en mr. De Monchy.

Gaf artikel 122 in 1909 in feite slechts enig soulaas voor het kasbeheer van de bedrijven (het was nog kameralistisch gedacht), het heeft tot 1931 geduurd voordat het wettelijk mogelijk werd voor het gemeentebedrijf een commerciële boekhouding te voeren en wel middels het hiervoor genoemde artikel 252.

De heer Mennes geeft dan in zijn betoog een schets van wie in hoofdzaak met de controle van de gemeentelijke instellingen c.a. zijn belast. Hij zegt dan letterlijk:

„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”.

Ter voorkoming van een onjuiste conclusie op grond van deze opmerking merk ik op, dat in 1969 de volgende gemeenten van de diensten van het Centraal Bureau gebruik maken:

	<i>Totaal aantal</i>	<i>Gemeenten aangesloten bij het Centraal Bureau</i>
Beneden 20.000 zielen	822	819
20.000 - 50.000	73	66
50.000 - 100.000	25	12
100.000 - 300.000	12	2
300.000 en meer	3	1 (ten dele)
	<u>935</u>	<u>900</u>

In 1939 waren van de 1054 gemeenten er 515 bij het Bureau aangesloten.

In 1949, voor de controle door een deskundige in de gemeentewet werd voorgeschreven, waren van de 1.016 gemeenten er 933 bij het Bureau aangesloten.

Voor zover ik kan nagaan, zijn er slechts 3 gemeenten, die van de diensten van een particuliere accountant gebruik maken.

Verder merk ik op, dat verschillende *niet* bij het Centraal Bureau aangesloten gemeenten regelmatig dit Bureau ten behoeve van bijzonder advieswerk inschakelen. De hiervoor geschetste ontwikkeling spreekt voor zichzelf.

Als lid van de directie van het Centraal Bureau voel ik een sterke neiging een in de visie van de heer Mennes aan dit Bureau verbonden nadeel te bestrijden.

Als voorzitter van de Vereniging van Gemeente-Accountants meen ik deze neiging te moeten onderdrukken.

Als de heer Mennes in het vervolg van zijn betoog een lans breekt om onder bepaalde omstandigheden een non-opinion verklaring af te geven, mede met het oog op de beperkte kring, waarvoor de verklaring werkt, levert hij een uitstekende verdediging voor zijn standpunt.

Ik moge in dit verband nog verwijzen naar de bijdrage die drs. I. Kleere-koper onder de titel „De accountantsverklaring” (artikelen 9 tot en met 12 R.v.A.) in „Stramien” - een bundel opstellen rond de beroepsregelen voor accountants - heeft geleverd.

De heer Mennes merkt dan in dit gedeelte van zijn artikel nog op:

„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”, en komt in verband hiermede met de vraag of de gemeente-accountant bij zijn controle van de jaarstukken van de gemeentelijke huishoudingen met het begrip goed koopmansgebruik uit de weg kan.

Hij komt dan tot de volgende uitspraak:

„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 kapitaaldienst. 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”.

Ik heb toen ik dit las even mijn ogen uitgewreven. Het staat er echt, maar ten onrechte. Bij de takken van dienst ex artikel 252 van de gemeentewet is normaliter altijd afgeschreven op basis van goed koopmansgebruik. Dat men in het verleden bij het afsluiten van leningen ter financiering van een object trachtte de aflossingen met de afschrijvingen in overeenstemming te brengen, was ook weer goed koopmansgebruik, men hield namelijk de liquiditeit in het oog.

De afschrijvingspercentages stonden en staan veelal in de beheersverordeningen van de gemeentebedrijven en worden vastgesteld op dezelfde grondslagen als in het particuliere bedrijfsleven gelden. Bij het opmaken van zo'n verordening, die voor jaren geldt, weet men ook nog niets van te sluiten leningen.

Tot 1952 werden in de gemeenterekening de aflossingen op de geldleningen ten laste van de gewone dienst gebracht en waren tot dan inderdaad

tevens afschrijving op het object. Maar weet de heer Mennes dan niet dat dit in 1952 radicaal is gewijzigd en dat we nu ook in de gemeenterekening afschrijvingen op normale wijze bepalen?

De afschrijvingen komen nu ten laste van de gewone dienst en de aflossingen op de geldleningen vanaf 1952 ten laste van de kapitaaldienst.

Op de administratieve methodiek ter zake ga ik verder niet in. De deskundige lezer zal begrijpen dat de gemeenterekening op deze wijze geen zuivere kasrekening meer is.

Het door de schrijver aangehaalde voorbeeld van afschrijving op terreinen van de nutsbedrijven doet niets ter zake. Een mogelijke onjuiste beslissing komt ook in het particuliere bedrijfsleven voor. De problematiek is hier voor de accountant niet anders. Overigens kent de heer Mennes evenals ik wel gevallen, dat het volkomen verantwoord is om op grond af te schrijven. Misschien was dit zelfs in zijn voorbeeld wel het geval (grond voor transformergebouwen?).

Wat verderop zegt de schrijver: „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 uitgiftepreizen 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”.

Ik meen, dat de draagkracht ook bij de particuliere onderneming heel vaak richtsnoer is bij de prijsbepaling. Ik denk aan luxe artikelen; het prijsverschil in 1e en 2e klas restaurants wordt veelal niet door het verschil in gebodene gerechtvaardigd; de 50% meer-kosten van een 1e klas t.o.v. een 2e klas spoorkaartje wordt bepaald niet door de extra service gemotiveerd.

Bovendien is zijn opmerking over dit prijsverschil bij gronden veel te algemeen gesteld. Ik zou de heer Mennes willen wijzen op het boekje „Grondkosten woningbouw”, in 1968 uitgegeven door het Ministerie van Volkshuisvesting en Ruimtelijke Ordening in samenwerking met de Vereniging van Nederlandse Gemeenten. Hieruit zal hem blijken, dat de overheid er wel degelijk naar streeft de kosten van bouwrijpmaken te dekken uit de opbrengsten en dat het draagkrachtprincipe slechts in zoverre aanvaard wordt, indien ligging (fraai uitzicht etc.) en bestemming daartoe aanleiding geven. Een goed koopman doet dit ongetwijfeld ook.

Indien de overheid om bepaalde redenen toch gronden beneden de kostprijs uitgeeft, zijn dit veelal beleidsoverwegingen, gebaseerd op een sociale noodzaak en komt hiermede een typische overheidstaak naar voren. De gemeente-accountant behoeft hiermede geen moeite te hebben, mits de door dit beleid ontstane verliezen maar duidelijk uit de verslaglegging blijken. In een enkele gemeente bestaat wel eens de neiging de consequenties van een bepaald beleid te verdoezelen. Prof. Mr. D. Simons heeft in dit verband in zijn rede voor de Vereniging van Gemeente-accountants (zie het tijdschrift Financieel Overheidsbeheer van 1950) - op 28 oktober 1950 gehouden i.v.m.

de wijziging van de gemeentewet, waarin de controle door een deskundige werd voorgeschreven - er op gewezen dat het de taak van de gemeente-accountant is te bevorderen, dat in de verslaglegging van het beheer de gevolgen van een bepaalde technische beslissing tot uitdrukking komen.

De worsteling van de schrijver met de toepassing van het begrip „goed koopmansgebruik” bij de gemeentelijke overheid is mij niet duidelijk.

De belangrijke overheidsexploitaties kunnen zoals hiervoor uiteengezet met toepassing van artikel 252 worden geadministreerd volgens het commerciële stelsel van dubbel boekhouden en niet alleen geadministreerd maar ook volgens de inzichten die bij het particuliere bedrijfsleven bestaan worden beheerd. Ik heb nooit anders gezien (dat wil niet zeggen, dat er geen dwaze dingen gebeuren, maar die komen ook bij particuliere bedrijven voor). Wij zouden misschien kunnen twisten over de vervangingswaarde. Deze is echter ook nog geen gemeen-goed bij het particuliere bedrijfsleven en behoeft het voor mij voor de overheid niet te worden, met die restrictie, dat de overheid wel zijn tarieven op de vervangingswaarde moet baseren in het geval er gevaar voor prijsbederf bestaat. Mag ik hier het woord woninghuren even laten vallen. Maar hierop ga ik niet door, want dit zou op zichzelf een nieuw artikel worden.

De gemeenterekening, ontdaan van de typisch bedrijfsmatige exploitaties, vertoont als rest voornamelijk:

a. De echte overheidsinkomsten en -uitgaven, zoals voor de inkomsten aandeel in rijksbelastingen, eigen gemeentelijke belastingen en voor de uitgaven de kosten van het bestuur, de secretarie, politie, brandweer, gezondheidszorg, onderhoud openbare eigendommen, plantsoenen, onderwijs, sociale zorg etc. en de daarmede verband houdende kapitaalslasten.

b. De saldi van de uitkomsten van de exploitaties der gemeentelijke bedrijven en diensten.

Hiermede wordt het een soort concernrekening van het geheel der gemeentelijke activiteiten en ik acht het in tegenstelling tot de schrijver (blz. 12 MAB, eerste 10 regels) geen bezwaar, dat die saldi sub b bepaald zijn volgens het commerciële stelsel van boekhouden. Het is een winstpunt, omdat het hele beeld van de gemeenterekeningen daarmede dichter bij een reëel jaar-saldo komt. Het is mij niet duidelijk wat in dit gedeelte van zijn betoog bedoeld wordt met de opmerking dat een uitgave van de algemene dienst der gemeente aan een tak van dienst in die gemeente, in de laatste „abusievelijk” als een reservering is opgevoerd. Ik kan mij een dergelijke situatie niet voorstellen. Als het abusievelijk gebeurt is er toch de gemeente-accountant om hier de waarschuwende vinger op te heffen. Zoals reeds in het begin van mijn betoog opgemerkt, wordt ook door een stelsel van boekingen, in feite vreemd aan de kameralistische boekhouding, ook voor de sub a bedoelde inkomsten en uitgaven getracht het stelsel van baten en lasten te benaderen en een goede chef van de afdeling „financiën” van een gemeente slaagt daar m.i. aardig in.

Zoals reeds gezegd voor de exploitaties sub b zie ik voor de gemeente-accountant geen bijzondere problemen.

Aan de controle van de inkomsten en uitgaven bedoeld sub a - in feite

derhalve de gemeenterekening zonder de uitkomsten van de bedrijven ex artikel 252 der gemeentewet - zijn wel enkele bijzondere facetten verbonden. Mijn mening is gebaseerd op onderstaande beschouwing:

Voor de gemeente-accountant is bij de controle van de gemeenterekening de begroting een gegeven, waarin de taakopdracht aan Burgemeester en Wet-houders, alsmede de financiële begrenzing van hun bevoegdheden tot uitdrukking komen.

Het ontwerpen van de begroting is opgedragen aan Burgemeester en Wet-houders. Voornamelijk is het de gemeenteraad die vaststelt welke uitgaven in het begrotingsjaar zullen worden gedaan en op welke wijze deze zullen worden gedekt.

De begroting is overigens aan de goedkeuring van Gedeputeerde Staten onderworpen.

Door de begroting machtigt in het algemeen de Raad het College van B. en W. met inachtneming van bepaalde spelregels uitgaven te doen voor de in de begroting omschreven doeleinden en tot de daarvoor uitgetrokken maximumbedragen voor de aangegeven periode (= autorisatie- of machtigingsbegroting).

De begroting heeft voor wat betreft de uitgaven een bindend karakter, d.w.z. overschrijdingen mogen niet voorkomen.

Aangezien de rekening de begroting in systeem en opzet moet volgen kan worden geconstateerd of bij het gebruikmaken van de verleende bevoegdheid het uitvoerend apparaat binnen de verstrekte opdracht en machtiging is gebleven.

Hierbij zij nog opgemerkt, dat verplichtingen aangegaan in een bepaald dienstjaar, ook al zijn zij nog niet betaald, mede bepalend zijn voor de mate waarin het krediet besteed is (artikel 21 van de begrotings- en rekeningsvoorschriften).

Het model van de rekening is zodanig ingericht, dat deze verplichtingen daaruit behoren te blijken.

Wellicht ten overvloede zij aangetekend, dat uitsluitend de door Gedeputeerde Staten goedgekeurde begroting en goedgekeurde wijzigingen daarop als definitieve krediet-openingen zijn aan te merken. (Nog) niet goedgekeurde besluiten tot wijziging van de begroting behoren derhalve *niet* in de betreffende kolommen van de rekening te worden verwerkt.

Eerst dan geeft de rekening ten aanzien van de besteding van de kredieten een beeld van het gevoerde beheer.

Het beeld dat de rekening geeft van toegestane kredieten en de mate van besteding daarvan is in het bestuurlijke verkeer, waarin de gemeenteaccountant opereert, waarschijnlijk het belangrijkste.

Naast de grote betekenis van het hiervoor geschetste beeld, t.w. een vergelijking van de werkelijkheid met de begrotingscijfers, is van belang, dat de inkomsten zo volledig en juist mogelijk worden verantwoord en voor wat de uitgaven betreft, dat deze niet alleen formeel en materieel juist zijn, maar dat daarbij ook de nodige efficiency is betracht.

De controle richt zich dus mede op dit tweede aspect van de verantwoording in de rekening en is niet altijd even eenvoudig.

Voor wat betreft de inkomsten meen ik, dat de volledigheid slechts voor een deel kan worden vastgesteld met behulp van de begroting. Ik wijs er op, dat de belangrijkste inkomsten als uitkeringen gemeentefonds, bijdragen in de kosten van volkshuisvesting, onderhoud wegen, onderwijs en sociale zorg, vrijwel exact op hun volledigheid en juistheid zijn te controleren. Dit eist echter wel een grote kennis van wetten en voorschriften, alsmede de declaratiemogelijkheden, met name voor wat betreft de bijdragen van de vele daarbij betrokken ministeries en provincies, die ieder voor zich vaak van andere grondslagen uitgaan, terwijl zij bovendien hun bijdragesystemen voortdurend wijzigen. Het is t.b.v. de controle nodig een uitgebreide documentatie en informatie op te bouwen en regelmatig bij te werken. De ter zake voor één declaratie in aanmerking komende uitgaven zijn in vele gevallen over verschillende uitgaafposten gespreid, hetgeen de verbandscontrole bemoeilijkt.

Daarnaast is er een groep inkomsten, in de begroting soms pro memorie, vaak tot geschatte bedragen geraamd, waarvan de vaststelling van de volledigheid en juistheid de gemeente-accountant soms voor moeilijkheden plaatst, omdat ter zake de administratieve organisatie op de secretarie onvoldoende functioneert.

Moeilijkheden, die nog vergroot worden omdat de gemeente talloze zeer verschillende activiteiten bedrijft, vaak verspreid over verschillende bureaus en instellingen, elk met hun eigen inkomstenbronnen.

Het is voor de gemeente-accountant van belang de gemeentebegroting bij zijn controle te gebruiken, maar of deze ter zake volledig is, zal hij zelfstandig moeten beoordelen.

Dan is er nog een kleine groep inkomsten, waarvan de volledigheid niet kan worden vastgesteld. Te denken is hierbij aan *bepaalde* legesontvangsten, aanmaningen, ontvangsten waarop geen interne controle mogelijk is (markt-, havengelden in kleine gemeenten). Ze zijn echter relatief van zo geringe betekenis, dat een voorbehoud ter zake niet op zijn plaats lijkt.

Men zou kunnen stellen, dat voor wat betreft de volledigheid van de uitgaven, de accountant zich geen zorg behoeft te maken, omdat de kassier hier wel zeer aperte belangen heeft.

Dit is bij de controle van gemeenterekeningen niet het geval. Immers reeds aangegane verplichtingen, nog niet betaald zijnde, houden beschikkingen in over het begrotingskrediet. Het niet registreren hiervan zou een kredietoverschrijding kunnen maskeren en zodoende zou het eerdergenoemde doel van de rekening (begroting → werkelijkheid) niet worden bereikt.

Middels een goed functionerende bestelling- en kredietbewakingsadministratie moet de volledigheid van de verplichtingen derhalve kunnen worden vastgesteld. De formele juistheid van de stukken geeft bij dit alles de minste zorg.

De controle op de materiële juistheid vraagt meer van de accountant, vooral bij de overheid, omdat er zoveel uitgaven (dienstverlening) zijn waarbij van een goederenbeweging geen sprake is. De gehele procedure, die tot het doen van dergelijke uitgaven leidt, vraagt dan extra aandacht. En nu de doelmatigheid en de efficiency?

Voor wat de doelmatigheid betreft zou ik een onderscheid willen maken in:

- a. beslissingen van de bestuurders
- b. de wijze van uitvoering van deze beslissingen

Beleidsbeslissingen, genomen na behoorlijke overweging van verschillende doeleinden en mogelijkheden, heeft de accountant te accepteren. Slechts indien zij zijn ingegeven door onzuivere motieven, is het zijn plicht hierop te wijzen.

Wel blijft het zijn taak er op toe te zien, dat deze beslissingen op de meest efficiënte wijze worden uitgevoerd.

Hiervoor is een kwantificering van de taken en normering uitermate belangrijk. Men zal b.v. moeten kunnen beschikken voor:

onderhoud plantsoenen:	over het aantal ha en een normbedrag per ha, te splitsen naar soort plantsoen (gras, vaste beplanting etc.)
straatreiniging:	over het aantal meters straatlengte en norm per lengte en soort straat
vuilnisophalen:	over het aantal te ledigen emmers en de norm per emmer
sociale zorg:	relatie aantal steungevallen met aantal ambtenaren
onderhoud schoollokalen:	over het aantal lokalen en de norm per lokaal
etc., etc.	

Maar laat ik nu stoppen met het geven van een schets van de controle van de verantwoording van de inkomsten en uitgaven in de gemeenterekening en overstappen naar het saldo van de gemeenterekening.

Het saldo van de rekening valt uiteen in twee delen:

- a. Het saldo van de gewone dienst
- b. Het saldo van de kapitaaldienst

De accountant zal de juistheid van deze saldi in zijn onderzoek moeten betrekken.

Zij zijn echter in vergelijking met saldi van bedrijven van geheel andere en van geringere betekenis. Immers de gemeentelijke huishouding is een bestedingshuishouding. De praktijk is dat men eerst de behoeften bepaalt om daarna de inkomsten aan te passen en als daarin meevallers optreden gaat men veelal tot extra besteding over.

De tegenwoordige methodiek van berekening van het dienstsaldo (gewone dienst) geeft in feite aan in welke mate men erin is geslaagd de inkomsten en uitgaven in evenwicht te houden. Dit laatste is typisch het karakter van deze verbruikshuishouding. Een groot batig saldo zou een storm doen opsteken òf over te hoge belastingheffing òf over te geringe bestedingen.

Hier ga ik graag met de heer Mennes mee. Op dit onderdeel is er sprake van overheidsgebruik; maar ik zie geen tegenstelling met goed koopmansgebruik, slechts een afwijking voor wat betreft het winststreven (en dan nog niet eens voor bepaalde gemeentelijke bedrijven).

Het saldo van de kapitaaldienst, zijnde het verschil tussen investeringen en dekkingsmiddelen, zal vrijwel nimmer moeilijkheden opleveren en is alleen interessant als beeld van de financieringsbehoefte (overschotten).

Resumerend meen ik dat de strekking van het onderzoek der gemeenterekening is het in hoofdlijnen vaststellen van:

- a. is er een juist beeld van de besteding van de kredieten;
- b. de volledigheid en juistheid van de ontvangsten en uitgaven;
- c. de juistheid van het dienstsaldo (gewone dienst) en het saldo van de kapitaaldienst.

De accountant zal niet hebben te treden op het gebied van het zuiver gemeentelijk beleid, zoals dit door B. en W. wordt gevoerd en *waarvoor zij tegenover de Raad verantwoordelijkheid dragen* (derhalve geen beoordeling van de specifieke overheidsdaden).

Alleen wanneer duidelijk blijkt dat de doelmatigheid in de uitvoering in het gedrang komt of aan genoemd beleid bepaalde onzuivere motieven ten grondslag liggen, waardoor de geldmiddelen van de Gemeente verkeerd zouden worden besteed, mag van de accountant worden verwacht dat hij hiervan in zijn rapport melding maakt.

Dit geldt eveneens voor afwijkingen van algemeen aanvaarde principes voor een goed financieel beheer. In dit verband kan bijv. worden gedacht aan een verkeerde afschrijvingspolitiek (te lage afschrijvingen), leningspolitiek etc.

Bij het vorenstaande laat ik het in de hoop slechts een bijdrage te hebben geleverd over de functie van de gemeente-accountant en zijn „verklaring” in het bestuurlijk verkeer waarbij ik meen dat de heer Mennes een aantal moeilijkheden heeft gesteld, die er m.i. niet zijn.