

DE ACCOUNTANT IN DE OVERHEIDSHUISHOUDING

door J. F. van Dijk

A. Algemene opmerkingen

1 De Winkler Prins encyclopedie omschrijft „overheid” als een aan het staatsrecht ontleend begrip ter aanduiding van een instelling of het collectief van instellingen van de maatschappelijke organisatie, die gezag uitoefenen over de personen die wonen, c.q. verblijven binnen het territoir waar de gezagsuitoefening legitiem is, en in het algemeen over de *leden* van de maatschappelijke organisatie, waar ze zich ook bevinden. Het begrip overheid is niet eenduidig. Wij onderscheiden daarbij verschillende geledingen in „verticale” zin, namelijk op nationaal niveau (het Rijk), alsmede op provinciaal en gemeentelijk niveau. Voorts moeten ook de waterschappen, veenschappen of veenpolders tot het begrip overheid worden gerekend. In tegenstelling tot de nationale overheid worden de andere overheden meestal aangeduid met de verzamelnaam „lagere overheid”.

Uit het bovenstaande blijkt reeds dat er niet sprake is van één overheids-huishouding, maar dat het betreft een zeer groot aantal instellingen op verschillende niveaus, die ieder een deel van de totale overheidstaak uitvoeren. Elk van deze overheden, dat wil dus zeggen elke provincie, elke gemeente en elk waterschap, heeft zijn eigen bestuur, zijn eigen organisatie, zijn eigen personeel, etc.

2 Wat tot de overheidstaak moet worden gerekend is in de tijd aan wijziging onderhevig. Wanneer wij de omvang van de totale overheidsactiviteiten, gemeten in geld, projecteren tegen het nationale inkomen blijkt daaruit een in de laatste decennia opgetreden zeer sterke toeneming van de overheidstaken. Deze toeneming is een gevolg van gewijzigde en zich nog steeds wijzigende inzichten met betrekking tot hetgeen als taak van de overheid moet worden beschouwd. Deze inzichten worden mede bepaald door overwegingen van levensbeschouwelijke en politieke aard. Historisch gezien is er een ontwikkeling waarbij vele taken, begonnen als particulier initiatief, geleidelijk aan min of meer tot overheidstaak zijn geworden. Voorbeelden hiervan zijn bijv. aanleg en onderhoud van wegen en bruggen, de zorg voor het openbaar vervoer, voor onderwijs, voor woningbouw, voor maatschappelijk zwakkeren, voor bejaarden en zieken, voor sport en recreatie, etc.

3 In sommige gevallen is de aanvankelijk door het particulier initiatief gestichte organisatievorm (vereniging, stichting) blijven bestaan, waarbij de taak van de overheid beperkt blijft tot het geven van daadwerkelijke steun. Meestal doch niet uitsluitend is dit geldelijke steun, bijv. in de vorm van subsidie van de activiteiten of het verlenen van financiële garanties voor de betaling van rente en aflossing van wegens verrichte investeringen opgenomen leningen (ziekenhuizen, bejaardeninstellingen). In andere gevallen is de taak van de private organisatie door de overheid zelf overgenomen (bijv. bijstands-uitkeringen).

In weer andere gevallen is de particuliere organisatievorm geheel gehandhaafd, doch is het *bestuur* (bijv. via het bezit van alle of de meerderheid van de aandelen in een n.v.) in handen van de overheid (gas, water en electriciteitsvoorziening). In nog weer andere gevallen verschaft het Rijk de financieringsmiddelen, die via de gemeenten, die tegenover het Rijk garant zijn, aan de particuliere organisatie worden doorgegeven (bijv. woningbouwverenigingen).

Wellicht moet men ten aanzien van hetgeen als overheidstaak is te beschouwen bepalend laten zijn het feit, dat de overheid bereid is een deel van zijn inkomsten aan een bepaalde activiteit te besteden en dit ook daadwerkelijk doet, ongeacht het feit of deze activiteit door de overheid zelf of door een private huishouding wordt uitgeoefend. De *beslissing* van de overheid zelf is in deze dan maatgevend te achten. Normaliter zal de overheid zich daarbij (behoren te) laten leiden door overwegingen van algemeen belang en welzijn.

Op dit totale gebied komt zoals uit het bovenstaande kan worden afgeleid een grote scala van vormen van samenwerking tussen overheid en particulier initiatief voor. Daarbij zijn grensgebieden te onderscheiden waarin men van mening kan verschillen of de desbetreffende activiteit nu een echte overheidstaak is of in beginsel een private taak, die bijvoorbeeld uit rentabiliteitsoverwegingen niet naar behoren door het particulier initiatief kan worden vervuld en waarbij de overheid moet bijspringen. In andere gevallen zal er duidelijk sprake zijn van een overheidstaak, waarbij echter private organisaties blijven ingeschakeld.

4 Het is duidelijk dat het afbakenen van de begrippen „overheidstaak” en „overheidshuishouding” in het kader van bovenstaande problematiek niet altijd scherp kan geschieden. Wel kan worden opgemerkt, dat naarmate de overheid financieel in sterkere mate bij de exploitatie van door private organisaties uitgevoerde activiteiten betrokken is, de neiging - bij de overheid - groter zal zijn de desbetreffende taken als „overheidstaken” te zien, bij de uitvoering waarvan het particulier initiatief is ingeschakeld.

Bezien vanuit de gezichtshoek van de uitvoerende private organisatie zal men echter veeleer geneigd zijn in die gevallen te spreken van particulier initiatief, gesteund door de overheid.

5 Ook de taakverdeling tussen de verschillende geledingen van overheden (Rijk, provincies en gemeenten) is door de jaren heen aan verschuivingen onderhevig en nu eens onderworpen aan centraliserende (verschuivingen van gemeenten naar provincie en Rijk), dan weer aan decentraliserende krachten (in omgekeerde richting).

Uit het bovenstaande moge blijken, dat wanneer wij spreken van „overheidshuishouding” en „overheidstaak” er sprake is van een *zeer complex geheel* dat niet altijd even duidelijk definieerbaar is en waarbij verschillende dynamische krachten een rol spelen.

6 De produktie van goederen en diensten veroorzaakt offers. Bij de private

onderneming zal er, om te kunnen voortbestaan, een duurzaam overschot moeten zijn van de opbrengst van de geproduceerde c.q. verkochte goederen en diensten boven de aan de voortbrenging daarvan verbonden offers. Is geen duurzaam overschot te verwerven dan zal de produktie niet plaatsvinden ofwel worden beëindigd. Daarom zal er een voortdurend streven zijn om dit overschot van opbrengsten boven offers te handhaven.

Invloeden van vraag en aanbod op de verkoopmarkt, die blijvende prijsdalingen veroorzaken, zullen op de duur dan ook moeten leiden tot een verlaging van de voortbrengingskosten, door onder andere verbeterde produktie- en verkoopmethoden en organisatie etc. Gelukt dit niet dan zal de produktie moeten worden gestaakt. De marktverhoudingen hebben derhalve een duidelijke invloed bij de keuze van het produkt en van de toegepaste produktiemethode.

Bij de overheidshuishouding, die kan worden beschouwd als een diensten-verlenende huishouding, ontbreekt deze corrigerende invloed van de markt praktisch geheel, omdat de voortbrenging van de overheidsprestaties plaatsvindt onder min of meer monopolistische marktverhoudingen. Bovendien heeft een groot deel van de overheidsprestaties geen „verkoopprijs”. De „afnemers” zijn meestal niet individuen of ondernemingen, maar is de maatschappij als collectiviteit. In bepaalde gevallen is voorts niet de gebruiksnut-tigheid van de diensten bepalend maar hun beschikbaarheidsnuttigheid (politie, brandweer, defensie, etc.).

De totale offers van een groot deel van de overheidsprestaties moeten worden gedekt uit het totaal van de overheidsinkomsten, die voor het grootste deel weer bestaan uit belastinggelden.

Alleen al het feit, dat een zeer groot aandeel van het nationaal inkomen via de overheidskassen wordt geleid, noopt er toe, dat er met betrekking tot de aanwending van deze - grotendeels via belastingheffing - verkregen middelen zo goed mogelijke waarborgen moeten worden geschapen voor een doeltreffende besteding van deze gelden. Dit houdt in dat er bij de overheid een deugdelijke organisatie van de besluitvorming en van de uitvoerende activiteiten moet zijn, dat de organisatie van de informatieverwerking aan de in verband daarmede te stellen eisen voldoet en dat bovendien voorzien is in een doeltreffende controle, zowel intern als extern.

De accountant zal in de overheidshuishoudingen dan ook een belangrijke functie kunnen en moeten vervullen.

7 Met betrekking tot de activiteiten van de accountant in de overheidshuishouding kunnen wij een globale onderscheiding maken. Er zijn accountants die alleen in *adviserende* zin werkzaam zijn bij de directe of indirecte uitvoering van overheidstaken.

Daarnaast fungeren accountants in de overheidshuishouding als *controleur* ten behoeve van de leiding van de desbetreffende overheidshuishouding of van een dienstonderdeel. In veel gevallen gaan de controle- en adviesfunctie echter samen.

Ten slotte is er behoefte aan een onafhankelijke en deskundige controle met betrekking tot de verslaggeving van de betrokken overheidshuishouding,

leidend tot een verklaring van getrouwheid bij de jaarrekening. Hierna sub B wordt op deze taken en functies nader ingegaan.

8 Schrijvend over de „accountant in de overheidshuishouding” moeten nog worden onderscheiden accountants die wel en accountants die niet bij de betrokken overheidsinstelling waarbij zij fungeren in dienstverband werkzaam zijn.

Dit onderscheid is o.a. belangrijk in verband met de uitoefening van de attestfunctie met betrekking tot de jaarrekening van de overheid. In het vervolg van dit opstel wordt hier nader op teruggekomen.

Voorts kan nog worden vermeld dat niet alle in overheidsdienst fungerende accountants registeraccountants zijn, ofschoon er de laatste jaren een duidelijk streven is om uitsluitend gekwalificeerde accountants te benoemen. Bij het Rijk is dit reeds geruime tijd het geval. Bij de provincies en gemeenten bestond tot voor kort op dit punt wel een duidelijke tendens, doch nog geen vaste gedragslijn. Daarom zijn in dienst van de lagere overheid nog een aantal niet-gekwalificeerde accountants werkzaam. Zoals bekend, is voor het fungeren van de tot deze groep behorende accountants bij de recente wijziging van artikel 57 van de Wet op de Registeraccountants een overgangsregeling getroffen. Genoemde wetwijziging heeft er toe geleid dat het afgeven van verklaringen van getrouwheid eerlang slechts kan geschieden door de register-accountant.

B. Taken van de accountant in de overheidshuishouding

Wanneer wordt afgezien van allerlei bijzondere omstandigheden kunnen de hoofdtaken van de accountants in de overheidshuishouding en de organisatievormen van hun activiteiten als volgt worden geschetst:

1 Het Rijk

a. De verantwoordingsplicht van het Rijk is geregeld in artikel 136 van de Grondwet, nader uitgewerkt in de artikelen 90 en 91 van de Comptabiliteitswet en artikel 19 van de Bedrijvenwet.

De jaarlijks op te maken rijksrekening en de rekeningen van de staatsbedrijven en -fondsen moeten nadat zij door de Algemene Rekenkamer zijn goedgekeurd, aan de Kroon worden aangeboden, terwijl het „slot” van deze rekeningen bij de wet wordt vastgesteld.

De Algemene Rekenkamer bestaat uit een college van drie leden, die door de Kroon worden benoemd. Hun benoeming geschiedt voor het leven (praktisch tot 70-jarige leeftijd). Zij zijn onafzetbaar en hun bezoldiging wordt bij de wet geregeld. Grondwet en Comptabiliteitswet noemen een aantal functies die onverenigbaar zijn met het lidmaatschap van de Algemene Rekenkamer.

Uit het bovenstaande blijkt, dat de Algemene Rekenkamer los staat van de uitvoerende macht. De Rekenkamer fungeert ten opzichte van de Rijksverantwoording c.a. als extern accountant.

Voor de uitvoering van haar taak beschikt de Algemene Rekenkamer over

een ambtelijk apparaat waaraan een aantal registeraccountants is verbonden.

b. De primaire taak van de Rekenkamer wordt gevormd door de controle van de rechtmatigheid en de wetmatigheid van de uitgaven en ontvangsten van de departementen van algemeen bestuur, de begrotingsfondsen en de staatsbedrijven. Daarnaast is de Kamer belast met de uitoefening van toezicht op de doelmatigheid van het door het Rijk gevoerde beheer en van de organisatie en de functionering van de rijksdiensten. De Kamer brengt jaarlijks een „verslag van haar werkzaamheden” uit, in welk verslag met betrekking tot de doelmatigheid meestal een groot aantal opmerkingen is opgenomen. Dit verslag wordt aan de Staten-Generaal medegedeeld.

c. Een aantal departementen van algemeen bestuur heeft de beschikking over een eigen interne accountantsdienst. Deze diensten oefenen controle uit op het financieel beheer van het desbetreffende departement en van de daaronder ressorterende diensten. Deze controle is gericht op het afgeven van een goedkeurende verklaring bij de rekening van het departement ten behoeve van de betrokken minister en bij de verantwoording van de tot dat departement behorende diensten, die een eigen financiële administratie voeren. Indien deze diensten zo omvangrijk zijn dat zij een eigen intern controlebureau in hun organisatie hebben, voltrekt zich een vorm van samenwerking tussen deze beide controle-organen.

Deze interne accountantsdiensten besteden ook aandacht aan een efficiënt functioneren van het desbetreffende departement.

d. Bij het Ministerie van Financiën fungeert als departementale accountantsdienst de zgn. Centrale Accountantsdienst (CAD). Haar eerste taak komt overeen met die zoals hierboven voor de departementale accountantsdiensten in het algemeen is omschreven.

Voorts fungeert de CAD als een departementale accountantsdienst voor andere departementen in opdracht van de desbetreffende minister, namelijk in die gevallen dat zo'n departement geen eigen accountantsdienst heeft. Daarnaast heeft de CAD nog op andere wijze te maken met de administratie van alle andere departementen en de daaronder vallende diensten. Dit vloeit voort uit het feit, dat de Minister van Financiën ingevolge de bepalingen van de Comptabiliteitswet een zekere bemoeienis heeft met de uitvoering van de begroting door zijn ambtgenoten. Dit hangt samen met zijn verantwoordelijkheid voor het algemene financiële en budgettaire beleid van het Rijk. De CAD houdt zich in dit verband bezig met voorschriften voor de inrichting van de administratie der departementen en de werking van deze voorschriften in de praktijk, terwijl ze verder heeft na te gaan dat de door de Minister van Financiën gemaakte afspraken bij de begrotingsuitvoering worden nageleefd. Ook ziet zij toe op de realisering van een efficiënt beheer, en dient zij zekerheid te verschaffen dat de maandelijks door de departementen samengestelde en aan de Minister van Financiën ingezonden overzichten van verplichtingen, uitgaven en ontvangsten juist zijn.

e. Zowel de departementale accountantsdiensten als de CAD verrichten naast de hierboven bedoelde algemene controles ook controles met een bijzonder doel, zoals het vaststellen van normen en bedragen voor het verstrekken van subsidies aan instellingen, het toezien op de naleving van subsidie-

voorwaarden, van bepalingen in overeenkomsten van aangenomen werk en van regiecontracten, de vaststelling van door het Rijk te verlenen resp. verleende schadevergoedingen, de naleving van in bepaalde wetten gegeven voorschriften, fraude-onderzoekingen en controles betreffende de rentabiliteit en de vermogenspositie van ondernemingen waaraan door het Rijk of onder garantie van het Rijk leningen zijn of zullen worden verstrekt. Deze laatste controles leiden soms tot een door de betrokken accountantsdienst afgegeven verklaring van getrouwheid bij de jaarrekening van deze ondernemingen.

f. Naast de bovengenoemde werkzaamheden waarin de controlefunctie overheerst, vervullen de departementale accountantsdiensten werkzaamheden van overwegend adviserende aard. Deze adviezen hebben bijv. betrekking op organisatie, administratieve organisatie, waaronder de automatisering, en efficiency van de rijksadministratie. Daarnaast adviseren zij over bedrijfseconomische en financiële problemen waarmee de beleidsafdelingen van departementen in hun praktijk worden geconfronteerd, zoals beoordeling van jaarverslagen, kostprijsberekeningen, tarieven, etc.

g. Ter voorkoming van doublures bestaat er een samenwerking tussen de Algemene Rekenkamer als extern accountant en de interne accountantsdiensten van de betrokken departementen, waarbij afschriften van rapporten en inzage van werkprogramma's en informatie omtrent controlebevindingen etc. een rol spelen. Een en ander is te vergelijken met de relatie zoals die bij de private ondernemingen bestaat tussen de externe en de interne accountant.

Ook in verband met de taak van de Minister van Financiën ten aanzien van het begrotingsbeheer van zijn collega's is er een vorm van samenwerking tussen de Centrale Accountantsdienst van het Ministerie van Financiën en de accountantsdiensten van de overige departementen. Deze samenwerking maakt gebruik van soortgelijke middelen als boven is geschetst in de verhouding tussen Algemene Rekenkamer en de departementale accountantsdiensten.

h. De Rijksaccountantsdienst (RAD), die een onderdeel vormt van de Belastingdienst van het Ministerie van Financiën, staat los van de hierboven genoemde accountantsdiensten van de departementen, ook van de Centrale Accountantsdienst van het Ministerie van Financiën. De voornaamste taak van de Rijksaccountantsdienst is het in opdracht van de Inspectie der Belastingen instellen van boekonderzoekingen bij belastingplichtigen teneinde na te gaan of de gedane aangiften en de overgelegde gegevens voor de inkomstenbelasting, vermogensbelasting, omzetbelasting en invoerrechten aanvaardbaar zijn. Daarnaast vervult de RAD nog bijzondere opdrachten ten behoeve van de belastingdienst en voor andere overheidsinstanties, zoals bijv. onderzoeken in strafzaken ten behoeve van het Ministerie van Justitie.

2 De provincies

a. De verantwoordingsplicht van de Colleges van Gedeputeerde Staten der Provincie is geregeld in de artikelen 135 (algemene dienst) en 140 (takken van dienst: „bedrijven”) van de Provinciewet. Deze artikelen bepalen dat de rekeningen met de daarbij behorende toelichtende bescheiden aan de Provin-

ciala Staten worden overgelegd onder bijvoeging van een „verslag van een onderzoek naar de deugdelijkheid” van de rekening door de krachtens artikel 144 door Provinciale Staten aangewezen deskundige (accountant). De rekening is algemeen verkrijgbaar. Provinciale Staten stellen de rekening vast, welk besluit is onderworpen aan Koninklijke goedkeuring. Daartoe wordt dit besluit met de verantwoording (rekening) en het verslag van de deskundige(n) aan de Minister van Binnenlandse Zaken ingezonden.

Het uitbrengen van bovenbedoeld verslag van het onderzoek naar de deugdelijkheid van de rekening kan bij de elf provincies geschieden:

- 1 door een openbaar accountant
- 2 door het hoofd van de provinciale accountantsdienst van de betrokken provincie
- 3 door het hoofd van de provinciale accountantsdienst van een *andere* provincie
- 4 door het Centraal Bureau voor Verificatie en Financiële Adviezen van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten.

b. Ook de in de provinciale huishoudingen werkzame accountants verrichten naast deze algemene controles onderzoeken met een bijzonder doel. Voorts hebben ook zij bemoeienis met controle van andere huishoudingen in verband met provinciale subsidies en garanties en dienen zij Gedeputeerde Staten van advies over financiële en bedrijfseconomische aangelegenheden waarmede deze bij hun functioneren worden geconfronteerd.

3 De gemeenten

a. De verantwoordingsplicht van de colleges van Burgemeester en Wethouders der gemeenten is geregeld in de artikelen 255 (algemene dienst), 265 (takken van dienst: „bedrijven”) der Gemeentewet. Deze artikelen bepalen dat Burgemeester en Wethouders over elk dienstjaar verantwoording doen aan de raad onder overlegging van de rekening en de daarbij behorende, toelichtende, bescheiden. Zij voegen daarbij een „verslag van een onderzoek naar de deugdelijkheid” van de rekening, ingesteld door de overeenkomstig artikel 265bis door de gemeenteraad aangewezen deskundige (accountant).

De rekening wordt op de gemeentesecretarie voor een ieder ter lezing neergelegd en verkrijgbaar gesteld. De gemeenteraad stelt de rekening van de algemene dienst en die van de takken van dienst „voorlopig vast”. Dit raadsbesluit wordt aan het toezichthoudend orgaan, het College van Gedeputeerde Staten van de betrokken provincie, ingezonden. Deze „sluiten de rekening” en stellen het bedrag van de ontvangsten en uitgaven (resp. baten en lasten van de bedrijven) vast op grond van de ingezonden rekening, de daarbij behorende stukken en het overgelegde verslag van het door de deskundige ingestelde onderzoek naar de deugdelijkheid van de rekening.

Bedoeld „verslag van het onderzoek naar de deugdelijkheid van de rekening” moet blijkens het rapport van de Commissie Van Namen (Sub-commissie C.T.B.-N.I.v.R.A.), gepubliceerd in „De Accountant” van oktober 1969, pag. 71 en volgende, worden beschouwd als een accountantsverklaring. Dit „verslag” wordt in de Nederlandse gemeenten uitgebracht:

- 1 in een enkel geval door een openbaar accountant

- 2 voor de grootste gemeenten en voor een aantal middelgrote gemeenten door het hoofd van de gemeentelijke accountantsdienst
 - 3 door het Verificatiebureau van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten in een aantal grote, het merendeel der middelgrote en verreweg de meeste kleine gemeenten.
- b. Ook de in de gemeentehuishoudingen werkzame accountants verrichten naast deze algemene controles onderzoeken met een bijzonder doel. Ook hebben zij bemoeienis met controles van andere private huishoudingen in verband met gemeentelijke subsidies en garanties. Veelal leiden deze controles tot het afgeven van een verklaring van getrouwheid bij de jaarrekening van deze private huishoudingen.
- c. Voorts fungeren deze accountants als adviseur van het College van Burgemeester en Wethouders omtrent financiële en bedrijfseconomische aangelegenheden waarmede deze bij hun functioneren worden geconfronteerd. De omvang van deze adviserende taak is als regel aanzienlijk en in samenstelling veelzijdig.
- d. In een aantal gevallen zijn de sub a-2 genoemde accountants bovendien uitdrukkelijk belast met de doelmatigheidscontrole van de gemeentelijke huishouding.

C. Controle van overheidsrekeningen en gedrags- en beroepsregels

1 Uit het vorenstaande is gebleken, dat de „public accountant” bij de controle van de overheidsrekeningen in het algemeen een bescheiden rol speelt. Dit geldt zowel voor het Rijk, de provincies als de gemeenten. Bij het Rijk fungeert zoals vermeld de Algemene Rekenkamer als extern accountant. Bij de gemeenten en provincies wordt deze functie vervuld door de provinciale en gemeentelijke accountantsdiensten en door het Verificatiebureau van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten.

2 Met betrekking tot de provinciale en gemeentelijke accountantsdiensten kan worden opgemerkt, dat zich hierbij de bijzonderheid voordoet dat het uitbrengen van het verslag van het onderzoek naar de deugdelijkheid van de rekening geschiedt door de accountant die *in dienst is* van de opdrachtgever. Hij certificeert de rekening die het verslag vormt van het door de uitvoerende macht van de opdrachtgever (Gedeputeerde Staten der provincie of Burgemeester en Wethouders der gemeente) gevoerde beheer. Deze situatie wijkt af van hetgeen bij de private bedrijfshuishoudingen, die een eigen accountantsdienst hebben („interne accountants”), gebruikelijk is. De tot voor kort vigerende Regelen Beroepsuitoefening Registeraccountants hebben, in navolging van de vroegere Ereregelen van het N.I.v.A. (1946), deze uitzonderingssituatie reglementair mogelijk gemaakt. Het Voorontwerp Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants van 17 mei 1972 wilde de toestand voor deze accountants in overheidsdienst beëindigen, na een zekere uitlooptermijn. Op grond van de, met name bij de gemeente-accountants, op dit punt gerezen bezwaren is het onderwerp door een N.I.v.R.A.-werkgroep opnieuw in studie genomen. In de sinds kort in werking getreden Gedrags- en Beroeps-

regels Registeraccountants (GBR) is de oude situatie voor hen dan ook voorshands praktisch gehandhaafd.

3 Met betrekking tot de registeraccountants werkzaam bij de onder 2 genoemde diensten kan worden opgemerkt, dat hun positie een gemengd karakter draagt. Enerzijds zijn zij accountant en als zodanig gebonden aan de Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants, anderzijds zijn zij ambtenaar van de provincie of van de gemeente. Blijkens de Ambtenarenwet van 1929 geldt deze wet voor ieder die in dienst van de Staat of openbare lichamen is aangesteld om in Nederland werkzaam te zijn (artikel 1). De Memorie van Antwoord aan de Eerste Kamer van deze Wet vermeldt met betrekking tot deze begripsomschrijving dat in de „aanstelling” bedoeld in de Wet (artikel 1) een verhouding van *afhankelijkheid* besloten ligt ten aanzien van hem die heeft aangesteld. Dit betekent met zoveel woorden, dat geen enkele onder de Ambtenarenwet vallende ambtenaar onafhankelijk kan zijn van het overheidsorgaan dat hem heeft aangesteld. Het is verklaarbaar, dat op grond van deze omstandigheid bij de Commissie Herziening Beroepsregels in eerste instantie twijfel is gerezen omtrent de vraag of de registeraccountant in dienst van de gemeente of provincie voldoende onafhankelijkheid bezit om een oordeel te kunnen geven over de rekening van de instelling, waaraan hij is verbonden.

4 Het zijn van ambtenaar en registeraccountant tegelijkertijd kan bovendien de vraag doen rijzen, welk van deze beide in een concreet geval zal prevaleren. Ofschoon dit op het eerste gezicht een vraag lijkt die voor subjectieve beantwoording vatbaar is, liggen hier toch enkele problemen.

a. Artikel 162 Wetboek van Strafvordering luidt:

„Openbare colleges of ambtenaren, die in de uitoefening hunner bediening kennis bekomen van een strafbaar feit met welks opsporing zij niet zijn belast, zij verplicht daarvan onverwijld aangifte te doen, met afgifte van de tot de zaak betreffelijke stukken, aan de Officier van Justitie of aan één zijner hulpofficieren¹⁾)

Deze in artikel 162 opgenomen verplichting gaat niet onbelangrijk uit boven de voor *elke* staatsburger geldende aangifteplicht van *bepaalde* misdrijven waarvan hij kennis draagt (artikel 160 Wetboek van Strafvordering) en de in artikel 161 vermelde *bevoegdheid* tot aangifte. Artikel 10 GBR bepaalt, dat de registeraccountant geheim houdt al hetgeen hem in de uitoefening van zijn beroep als geheim is toevertrouwd of wat daarbij als een vertrouwelijke aangelegenheid te zijner kennis is gekomen. De registeraccountant maakt van vertrouwelijke gegevens die in de uitoefening van zijn beroep te zijner kennis zijn gekomen niet verder of anders gebruik en aan die gegevens geeft hij niet verder of anders bekendheid dan voor de vervulling van zijn taak wordt vereist²⁾.

Op zijn minst rijst de vraag of er geen strijdigheid bestaat tussen artikel 162 Wetboek van Strafvordering en artikel 10 GBR. De geheimhoudings-

¹⁾ Onderstreping van mij. Van Dijk.

²⁾ Onderstreping van mij. Van Dijk.

plicht van de registeraccountants is terecht vrij stringent geregeld. De ambtenaar-registeraccountant heeft op grond van artikel 162 Wetboek van Strafvordering een *algemene aangifteplicht* ten aanzien van te zijner kennis gekomen strafbare feiten. Indien men de „taak van de ambtenaar-accountant” zou interpreteren als „het uitoefenen van het beroep van (het optreden als) accountant in dienst van de overheid” zal het duidelijk zijn dat hier voor hem een moeilijke situatie kan ontstaan indien hij bij de uitoefening van zijn functie kennis neemt van een strafbaar feit. Daar aangenomen moet worden dat de Wet prevaleert boven een verordening zal de accountant-ambtenaar in strijd kunnen komen met artikel 10 GBR.

Deze moeilijkheid wordt voorkomen bij een ruime interpretatie van artikel 10, 2e lid, nl. indien men de in artikel 162 van het Wetboek van Strafvordering genoemde aangifteplicht acht *geïncorporeerd te zijn in het fungeren als accountant in dienst van de overheid* en dus tot zijn taak behorend. De vraag rijst dan echter of op deze wijze niet de vertrouwensfunctie van de registeraccountant in het algemeen daardoor kan worden geschaad.

Ook bij deze ruime interpretatie kan een probleem ontstaan, nl. met artikel 10.4 GBR waarin is bepaald, dat, indien een voor de vervulling van de taak (in casu van de ambtenaar-accountant) vereiste mededeling slechts kan worden gedaan door openbaarmaking ervan, en degenen wiens geheimen of vertrouwelijke aangelegenheden het betreft daaraan niet medewerken, de registeraccountant gehouden is ten aanzien van de wijze van openbaarmaking de belangen van alle betrokkenen en van de stand der registeraccountants in het oog te houden.

Artikel 162 Wetboek van Strafvordering laat niet de mogelijkheid open om geen aangifte te doen.

Het in het oog houden van de belangen van alle betrokkenen en van de stand van de registeraccountants ten aanzien van de *wijze van openbaarmaking* (artikel 10.4 GBR) kan echter in dit verband geen plicht zijn van de ambtenaar-accountant. De beslissing of tot vervolging wordt overgegaan, waarmee de zaak in de openbaarheid komt, berust bij het openbaar ministerie. De ambtenaar-accountant heeft hierover geen macht. Nu kan men stellen, dat de ambtenaar-accountant niet zelf openbaar maakt, hetgeen formeel juist lijkt te zijn, doch door zijn aangifte bij de Officier van Justitie opent hij de weg tot het openbaar worden van het feit, zonder dat hijzelf daarover nog enige zeggenschap heeft. Indirect komt hij dan toch in strijd met artikel 10.4 GBR.

Kennelijk moet in zulke gevallen het ambtenaar-zijn prevaleren boven het zijn van registeraccountant.

b. Artikel 12.3 GBR bepaalt dat de registeraccountant gehouden is aan ieder aan wie hij een verklaring verstrekt mede te delen dat openbaarmaking ervan slechts is toegestaan met zijn voorafgaande uitdrukkelijke toestemming.

In artikel 20 GBR is deze bepaling (alsmede artikel 12.4) voor de in overheids- of daarmee gelijk te stellen dienst werkzame registeraccountant niet geldend verklaard.

Voor de in overheidsdienst zijnde accountant vloeit dit voort uit het feit, dat hij ambtenaar is. Zoals hierboven reeds is vermeld, ligt hierin een zekere

door de Wet bepaalde afhankelijkheid besloten ten aanzien van degene die de ambtenaar heeft aangesteld. De in overheidsdienst werkzame registeraccountant heeft daardoor geen *mogelijkheid* om de openbaarmaking door zijn superieuren van een door hem afgegeven verklaring te binden aan zijn toestemming.

Op grond van het bovenstaande kan worden geconcludeerd, dat het fungeren van registeraccountants in overheidsdienst in belangrijke mate wordt beheerst door het zijn van ambtenaar.

c. Artikel 2.4 GBR bevat een bijzondere bepaling voor de in overheids- of daarmede gelijk te stellen dienst werkzame registeraccountant die:

- een verklaring afgeeft aangaande een verantwoording betreffende een overheidsdienst of -instelling, of
- in bijzondere gevallen een mededeling doet omtrent de uitkomst van zijn arbeid, niet inhoudende de uitkomst van een onderzoek naar de getrouwheid van een verantwoording van een overheidsdienst of -instelling, ten aanzien waarvan dit van belang te achten is voor een doelmatige uitoefening van de taak van de overheid.

Deze registeraccountant wordt nl. voor de toepassing van de GBR niet geacht op te treden als *openbaar* accountant.

Dit betekent - in samenhang met artikel 20 GBR - dat de bepalingen van artikel 22 (onafhankelijkheid), 23 (vormen van beroepsuitoefening) en 24 (optreden onder gemeenschappelijke naam) niet voor hem gelden. Bedoelde bepaling is zoals hierboven sub 2 reeds is vermeld als een tijdelijke oplossing te zien. Zij komt praktisch neer op een voorlopige handhaving van de status quo van artikel 21, 2e lid RBR, in afwachting van de resultaten van een nadere studie van een N.I.v.R.A.-werkgroep „CHB-overheidsaccountants”.

Bovenvermelde bepaling maakt het dus mogelijk dat bijv. accountants in dienst van de provincie en de gemeente een verklaring van getrouwheid afgeven over de rekening van de provincie of gemeente, waarbij zij in dienst zijn.

Deze historisch gegroeide situatie heeft, gezien vanuit het beroepsbelang, toch wel bezwaren, waarvan de voornaamste wel is dat de bepaling van artikel 22 GBR betreffende de onafhankelijkheid van de opdrachtgever en van degene omtrent wiens aangelegenheden hij verklaringen geeft, niet van toepassing is.

Aangezien, zoals hierboven is aangegeven, het aandeel van het openbare accountantsberoep met betrekking tot de externe controle van overheidsrekeningen feitelijk gering is, betekent dit in feite dat voor een groot deel van de rekeningen van de lagere overheid de eis van onafhankelijkheid van de opdrachtgever of van degene omtrent wiens aangelegenheden de registeraccountant verklaringen geeft voor de betrokken registeraccountants *niet* wordt gesteld. Ofschoon daarmede niets gezegd wil zijn ten aanzien van de *feitelijke* onafhankelijkheid en de onafhankelijkheid „in mind” van de betrokken beroepsbeoefenaar, heeft de registeraccountant in dienst van de lagere overheid toch de schijn van afhankelijkheid (afhankelijkheid in appearance) omdat hij in dienst is van de huishouding waarvan hij de verantwoording certificeert.

Voor zover de controle wordt uitgeoefend door accountants in een *met overheidsdienst gelijkgesteld* dienstverband (beroepsbeoefenaren in dienst van het Centraal Bureau voor Verificatie en Financiële Adviezen der Vereniging van Nederlandse Gemeenten, zie de toelichting bij de RBR, beschikking van de Staatssecretaris van Economische Zaken van 9 juli 1963, nr. 263/4755) ligt de situatie anders, omdat zij niet belast zijn met de afgifte van verklaringen over de rekeningen van overheidshuishoudingen, waaraan zij door middel van dienstverband zijn verbonden. Deze accountants zijn, omdat zij in dienst zijn van een privaatrechtelijke vereniging dan ook geen ambtenaren in de zin van de Ambtenarenwet. De hierboven sub a vermelde problematiek van artikel 162 Wetboek van Strafvordering/artikel 10 GBR en 12.3 GBR geldt voor hen dan ook niet.

De uitschakeling van artikel 12.3 (en 12.4) in artikel 20 GBR (betreffende toestemming voor openbaarmaking van de verklaring) is voor *deze* accountants dan ook niet juist te achten. Het niet van toepassing zijn van de artikelen 22 (onafhankelijkheid) en 24 (optreden onder gemeenschappelijke naam) dat volgt uit artikel 20.2 GBR houdt geen rekening met de feitelijke omstandigheden waaronder deze accountants werkzaam zijn. Zij zijn nl. onafhankelijk van hun opdrachtgevers en van degenen omtrent wiens aangelegenheden zij verklaringen afgeven en zij treden onder gemeenschappelijke naam op. Slechts met betrekking tot artikel 23 (toegelaten vormen van beroepsuitoefening) bestaat er een probleem, omdat de *rechtsvorm* waarin zij hun beroep uitoefenen, niet voorkomt in de limitatieve opsomming van dit artikel.

Overigens voldoen deze accountants aan alle regelen, die voor de als openbaar accountant optredende registeraccountants gelden. *In feite* fungeren zij dan ook als zodanig.

D. De accountant in de overheidshuishouding: rationele specialisatie?

1 Blijkens het jaarverslag 1972/1973 van het Nederlands Instituut van Registeraccountants oefenden per 31 augustus 1973 368 leden de *accountantsfunctie* uit in dienst van Rijk, provincie, gemeente, andere publiekrechtelijke lichamen, overheidsbedrijven en -instellingen en internationale organisaties. Dit cijfer vormt 11% van het totale ledenbestand per die datum, dat 3.343 bedraagt.

De omvang van dit percentage zou op zichzelf reeds voldoende kunnen worden geacht om bovenstaande vraag in bevestigende zin te beantwoorden. In onderstaande beschouwingen wordt hierop echter nader ingegaan.

2 Daarbij zal in de eerste plaats aandacht moeten worden geschonken aan de overheidsaccountants in zijn *interne controlerende functie*. Het ligt voor de hand om hier een parallel te trekken met het verschijnsel interne accountant in dienst van de onderneming. Het uitgangspunt daarbij is dat „controle” moet worden gezien als een wezenlijk element van het leidinggeven. Bij de groei van een huishouding krijgt de leiding van die huishouding behoefte aan deskundige controle die gedifferentieerd is in een afzonderlijk orgaan of functie. Interne controle kan geacht worden te omvatten:

- a. het organisatieplan van de huishouding
- b. alle hiermee verband houdende methoden en maatregelen die in deze huishouding worden toegepast:
 - ter bescherming van de bezittingen
 - ter controle van de nauwkeurigheid en betrouwbaarheid van de administratieve gegevens
 - ter bevordering van de efficiency van de uitvoering
 - ter vaststelling dat door de leiding voorgeschreven regelingen zijn nageleefd.

Met betrekking tot dit laatste punt kan worden opgemerkt, dat in de *overheidshuishouding* niet alleen sprake is van *door de leiding* voorgeschreven richtlijnen, doch dat de taakuitoefening van overheidslichamen voor een zeer groot deel bestaat uit de uitvoering c.q. toepassing van wettelijke bepalingen. Dit geldt niet alleen voor het Rijk, maar ook voor de provincie en de gemeenten aan wie bij de uitvoering van een groot aantal rijkswetten een belangrijke taak is toegekend. Ofschoon bij deze taakuitvoering juridische aspecten met name ten aanzien van de wetsinterpretatie, een niet onbetekende rol spelen, kan toch worden gesteld dat binnen dit bovenomschreven interne controlebegrip voor de overheidsaccountant een belangrijke taak ligt. Zijn permanente beschikbaarheid, zijn vertrouwdschap met de problemen van het overheidsbestuur met de daarbij geldende beleidsvisie en de specifieke problemen die zich bij de organisatie en de werking van het overheidsapparaat voordoen, zijn even zo vele rationele gronden waardoor zijn bestaan wordt gerechtvaardigd.

Wanneer zijn controlerende taak leidt tot het afgeven van een verklaring aan de leiding van de overheidshuishouding, dat de jaarlijkse rekening een getrouw beeld geeft van het gevoerde beheer, is het wenselijk dat de plaats van de overheidsaccountant zodanig wordt gestructureerd dat hij verantwoordelijk is aan het hoogste gezag in de betrokken overheidshuishouding. Juist daardoor is zijn onafhankelijkheid van oordeel organisatorisch het best verzekerd.

3 Met betrekking tot de *adviserende functie* kan worden opgemerkt, dat ook hier het specifieke karakter van de overheidshuishouding, waar een zeer groot aantal taken wordt verricht die in het private bedrijfsleven niet of nauwelijks voorkomen, zijn bestaan rationeel en gerechtvaardigd maken. Deze adviserende functie vloeit enerzijds logisch voort uit de interne controle-arbeid, anderzijds kan ze ook als zelfstandige activiteit worden onderkend. In zeer grote overheidshuishoudingen waar een groot aantal specialisten op verschillende vakterreinen werkzaam is, kan de overheidsaccountant echter niet meer als *de* specialistische adviseur par excellence fungeren. Er zal dan echter wel behoefte bestaan aan de rol van coördinator, die in vele gevallen doelmatig door de interne overheidsaccountant kan worden vervuld.

4 Zowel de interne controlefunctie als de adviserende functie worden vervuld ten behoeve van de leiding van de overheidshuishouding. Gezien de hiërarchische ondergeschiktheid van de overheidsaccountant aan de hoogste

leiding wordt de inhoud van zijn *functie* in beginsel door deze leiding bepaald. Met betrekking tot de *taak*, die de accountant moet verrichten om die functie te vervullen, kan de leiding van de huishouding echter geen zeggenschap worden toegekend. Alleen de accountant als vakman kan bepalen hoe hij tot de deugdelijke grondslag voor zijn oordeel of advies kan komen³). Hij draagt de verantwoordelijkheid hiervoor niet alleen ten opzichte van de leiding, die zijn opdrachtgever is, maar ook ten aanzien van de beroepsorganisatie en, indien er een afzonderlijke externe accountant is, ook tegenover deze.

5 Naast de bovenstaande activiteiten verrichten overheidsaccountants in bepaalde gevallen *controles* van jaarstukken van private huishoudingen waarin de overheid financieel is geïnteresseerd, bijvoorbeeld door middel van deelneming in het aandelenkapitaal, subsidieverlening of het geven van garanties voor de betaling van rente en aflossing van opgenomen leningen e.d. De vraag kan worden gesteld of deze controle eigenlijk niet door openbare accountants zouden behoren te worden verricht.

Vastgesteld kan worden dat in die gevallen, waarin zich dit verschijnsel voordoet de overheid als regel een, vaak aanzienlijk, financieel belang heeft bij de door betrokken private huishouding uitgeoefende activiteiten. Het zal duidelijk zijn, dat het dan ook veelal niet alleen gaat om de vraag of de jaarstukken een juist beeld geven van het gevoerde beheer, doch meestal zelfs primair om de vraag of het beheer zelf voldoet aan bepaalde normen en of het „bedrijfs”-proces zodanig is georganiseerd, dat daarbij geen vermijdbare offers optreden. Voorts wordt in sommige gevallen de activiteit van de betrokken huishoudingen beheerst door bepaalde wettelijke bepalingen en andere overheidsvoorschriften op de uitvoering waarvan door de overheid moet worden toegezien.

Bovenstaande overwegingen leiden tot de conclusie dat de overheidsaccountant, als vertegenwoordiger van de overheid, stellig bij deze controles een rationele functie vervult. Een zekere parallel zou kunnen worden getrokken met de functie van de accountant van een bank, die aan een onderneming een belangrijk krediet heeft verstrekt. In dat geval is het echter *niet* de bankaccountant die een verklaring over de jaarrekening van de kredietontvangende onderneming afgeeft. De controle van de jaarrekening en het afgeven van de accountantsverklaring daarover geschiedt door de door het ondernemingsbestuur aangewezen openbare accountant. In zo'n situatie is een vorm van samenwerking tussen beide accountants realiseerbaar.

Wanneer het echter gaat om activiteiten van private huishoudingen, die beheerst worden door wettelijke bepalingen en andere overheidsvoorschriften, zal de controlerend accountant vertrouwd moeten zijn met deze voorschriften en de op de betrokken departementen c.a. gangbare, veelal evoluerende, beleidsvizies etc. De overheidsaccountant is door zijn specifieke

³) Hier ligt een parallel met het optreden van bijv. een medicus in overheidsdienst. De leiding kan bepalen wat de inhoud van zijn functie is, bijv. het verrichten van keuringen, het voorkomen en bestrijden van epidemieën etc. Wat hij daarvoor moet doen, dus welke concrete handelingen en maatregelen hij daarvoor moet verrichten of nemen, kan slechts de vakman zelf, in casu de medicus bepalen.

kennis op dit punt stellig in het voordeel te achten boven de openbare accountant.

In het verleden waren controle-opdrachten van bovengenoemde aard als regel afkomstig van de subsidiërende of garantieverlenende overheid. In zo'n geval werd aan de overheid als opdrachtgever een rapport uitgebracht inhoudende een oordeel over de jaarrekening alsmede alle informatie over het gevoerde beheer en het bedrijfsproces, die voor de overheid (als subsidiërend of garantieverlenend lichaam) van betekenis kon worden geacht. In de laatste decennia is er bij provincies en gemeenten een ontwikkeling gaande waarbij van deze gedragslijn steeds vaker wordt afgeweken en waarbij de opdracht tot controle van de jaarrekening wordt gegeven door de betrokken private huishouding zelf. Deze ontwikkeling is begrijpelijk en ook rationeel te achten, omdat de besturen van deze instellingen uiteraard een eigen verantwoordelijkheid hebben.

Het is dan denkbaar dat de controle van de jaarstukken in opdracht van het desbetreffende bestuur van de private huishouding wordt verricht door een openbaar accountant, terwijl *daarnaast* de overheid door zijn accountant controle laat verrichten van die aspecten die speciaal voor de overheid van belang zijn.

Beide controle-opdrachten hebben in zo'n geval een verschillende doelstelling, die globaal als volgt zou kunnen worden gekarakteriseerd.

a. De opdracht van de openbare accountant is om vast te stellen dat de jaarstukken een getrouw beeld geven van het door het bestuur van de instelling gevoerde beheer.

b. De overheidsaccountant ziet er namens zijn opdrachtgever (de overheid, nl. het Rijk, de provincie of de gemeente) op toe, dat de betrokken wettelijke en andere voorschriften zijn nageleefd, dat het gevoerde beheer aan gestelde normen heeft voldaan en dat de uitvoering van het „bedrijfsproces” zo doelmatig mogelijk heeft plaatsgevonden.

De opdracht sub b is rationeel omdat de overheid die direct (of indirect) financieel betrokken is bij de uitkomsten van de door de private huishouding uitgeoefende activiteiten, daarover een zelfstandig oordeel moet kunnen vormen. Dit geldt in het bijzonder indien deze activiteiten zijn onderworpen aan wettelijke en op de wet gebaseerde voorschriften. De overheid heeft dan als zodanig daarvoor zelfs een bepaalde verantwoordelijkheid. Deze taak lijkt moeilijk te kunnen worden verricht door de openbare accountant. Voor zijn controle is „het gevoerde beheer” in zekere zin een gegeven (al kan hij te dien aanzien uiteraard wel *adviserend* optreden). De overheidsaccountant vertegenwoordigt in deze situatie een *bijzonder* belang (nl. het belang van de overheid zelf). Hij moet het gevoerde beheer, de wetstoepassing en de voor de uitvoering van het bedrijfsproces gemaakte kosten beoordelen aan de hand van de daarvoor geldende maatstaven en normen. Deze maatstaven en normen zijn meestal aan een zekere evolutie onderworpen als gevolg van zich wijzigende beleidsvisies van de overheid zelve.

In de genoemde gevallen waarin openbaar accountant en overheidsaccountant *beiden* bij de private instelling optreden, ieder met een eigen functie en taak, zal er stellig een zekere vorm van samenwerking tussen beide controle-

instanties tot stand kunnen komen. Toch moet worden gevreesd dat de totale kosten van de controle in zo'n geval aanzienlijk hoger zullen zijn dan in het geval waarin bijvoorbeeld alleen de overheidsaccountant fungeert „voor beide partijen”, omdat in het geheel van de controleverrichtingen een aantal doublures van betekenende omvang onvermijdbaar lijken te zijn.

Uit kostenoverwegingen lijkt bedoelde oplossing dan ook in het algemeen niet aan te bevelen. De vraag blijft dan open, of de overheidsaccountant, die toch reeds bemoeiingen heeft met de private huishouding, in verband met het belang van de overheid zelf, ook met de jaarrekeningcontrole kan worden belast in opdracht van het bestuur van de private instelling. De verwachting is namelijk gewettigd, dat dit - gezien vanuit het totaal van de te verrichten controlehandelingen - voor hem nauwelijks een betekenende uitbreiding van zijn taak met zich meebrengt.

De kern van deze vraag is of de overheidsaccountant door de besturen van deze private instellingen als hun vertrouwensman kan worden gezien.

Vanwege zijn gespecialiseerde kennis van zaken zal de overheidsaccountant stellig rationeel kunnen fungeren ten behoeve van de leiding van deze instellingen in de *adviserende* functie. Dit zal des te meer betekenis kunnen hebben naarmate hij bij een groter aantal soortgelijke instellingen als zodanig optreedt.

Veelal zal hij echter door deze besturen toch primair worden gezien als de vertegenwoordiger van de overheid en minder als *hun* vertrouwensman. Naar mate de overheidsaccountant zich minder expliciet zou opstellen als vertegenwoordiger van het overheidsbelang zou er echter een situatie kunnen ontstaan, waarin hij ook door de betrokken private besturen als hun vertrouwensman wordt beschouwd en waarin *zij* hem belasten met de *controle-opdracht* van de jaarrekening van hun instelling. Een voorwaarde daarvoor is wel, dat de overheidsaccountant in staat moet zijn eventuele belangentegengestellingen die zich tussen „partijen” zouden kunnen voordoen (bijv. over de toepassing en interpretatie van subsidiegrondslagen) te overbruggen. Zijn onpartijdigheid zal boven elke twijfel moeten zijn verheven.

Het blijft echter twijfelachtig of dit altijd in voldoende mate realiseerbaar is omdat de overheidsaccountant als ambtenaar per definitie een zekere afhankelijkheid heeft van de overheid in wiens dienst hij werkzaam is.

Het is dan ook aannemelijk dat de oplossing van het bovenstaande anders moet worden geconstrueerd en wel in een zekere *specialisering* binnen het *openbare* accountantsberoep. Deze specialisatie moet over een zodanige know-how beschikken dat zij *beide* behoeften zal kunnen bevredigen. Deze gespecialiseerde accountant zal uiteraard onafhankelijk moeten zijn van beide „partijen”, dus van overheid en van private opdrachtgever en er van moeten uitgaan dat bij deze soort controle-opdrachten de overheid een speciaal - en zeer belanghebbend - *deel is van het maatschappelijk verkeer* en als zodanig recht heeft op voor zijn functioneren relevante informatie. Een constructie waarbij slechts controle-opdrachten van beide „partijen” *gezamenlijk* kunnen worden geaccepteerd lijkt minder wenselijk. Vertrouwen in een accountant kan niet contractueel worden geschapen. Slechts de *wijze* van functioneren kan dit vertrouwen doen ontstaan en continueren. In deze

gevallen zien wij wel de constructie dat de overheid van de private instelling in haar subsidie- of leningsvoorwaarden eist dat er in accountantscontrole wordt voorzien en dat de aanwijzing van de accountant door het bestuur van de betrokken instelling de goedkeuring van de overheid behoeft. In veel gevallen wordt dan een op de materie gespecialiseerde accountant met de controle van de jaarstukken belast. In het controlerapport dat over de jaarrekening wordt uitgebracht - en waarvan de overlegging veelal in de subsidie- of garantievoorwaarden wordt geëist - wordt dan tevens die informatie opgenomen die voor de overheid ter zake relevant is.

Beide vormen:

- 1 overheidsaccountant belast met de controle van de jaarrekening
- 2 onafhankelijk (openbaar) accountant - gespecialiseerd op de overheidsproblematiek en -maatregelen, belast met de jaarrekeningcontrole

komen in de praktijk voor. De sub 2 genoemde specialisatie vinden wij in de vorm van het gespecialiseerde accountantskantoor en in de vorm van één of meer gespecialiseerde accountants binnen een „algemene” accountantsmaatschap.

6 Met betrekking tot de *externe controle*functie, dus de certificering van de rekening van de overheidshuishoudingen zelf, is hierboven sub C 2 en 3 reeds opgemerkt, dat zo deze wordt vervuld door een accountant in dienst van de overheid om wiens jaarrekening het gaat, er twijfel kan rijzen aan de doelmatigheid van dit functioneren gezien de voor de als openbaar accountant optredende accountant geldende eis van onafhankelijkheid ten opzichte van opdrachtgever en van degene omtrent wiens aangelegenheden hij verklaringen geeft.

Dat deze eis van onafhankelijkheid voor de overheidsaccountant in de huidige GBR niet is gesteld (zie hierboven sub C 4) doet aan deze opvatting niets af. De onderhavige problematiek vertoont veel gelijkenis met die van de interne accountant bij de private onderneming. Hoewel onafhankelijkheid van oordeel een wezenskenmerk is van het als accountant fungeren, heeft het maatschappelijk verkeer, waaronder de overheid mede geacht moet worden te zijn begrepen, behoefte aan het oordeel van een niet in dienstverband tot de betrokken huishouding staand accountant.

Zoals hierboven onder B 1 reeds is vermeld, vervult bij het Rijk de Algemene Rekenkamer de externe accountantsfunctie.

Voor de lagere overheden is hierboven sub B 3 reeds aangegeven dat het aantal public accountants, dat deze functie voor provincie en gemeenten vervult, betrekkelijk gering in aantal is. Dit is op zichzelf wat merkwaardig omdat de controle van de rekening van de gemeentelijke en provinciale huishoudingen en van hun bedrijven (takken van dienst), reeds geruime tijd eerder wettelijk verplicht was dan de controle van de jaarrekening van ondernemingen. Blijkbaar zijn de accountantsmaatschappen er tot dusverre niet in geslaagd zich op dit punt een rol van betekenis te verwerven. Behalve bij een aantal gemeentelijke (en provinciale) accountantsdiensten, berust, zoals sub B 2 en 3 reeds is vermeld, de controle van de gemeentelijke en provinciale rekeningen grotendeels bij een op deze materie gespecialiseerd kantoor.

Zoekend naar de oorzaak van dit verschijnsel kan men slechts tot de conclusie komen, dat hier toch een zekere specialisatie in het accountantsberoep, ondanks de daarover in beroepskringen geldende opvattingen, de belangrijkste rol heeft gespeeld. Deze specialisatie kan worden verklaard uit een aantal factoren, waarvan zijn te noemen:

a. De *aard van de taken* van de betrokken overheidshuishoudingen. Deze aard wijkt in belangrijke mate af van die van de private huishoudingen. Men kan de overheid zien als een groep huishoudingen die diensten produceren. Anders dan bij de particuliere dienstenverlenende huishouding is er een zeer grote variëteit in het aantal soorten diensten dat de overheidshuishouding voortbrengt, waarbij in een groot aantal gevallen geen „verkoop” van deze diensten plaatsvindt. Voorts overweegt bij bepaalde diensten de beschikbaarheidsnuttigheid boven de gebruiksnuttigheid.

Een groot aantal van deze diensten vloeit voort uit wetten of uit op grond van de wet vastgestelde regelen, waardoor voor een doeltreffende controle van de verslaggeving een aanzienlijke hoeveelheid parate kennis van aan veelvuldige wijziging onderhevige regels en voorschriften noodzakelijk is. Het ligt voor de hand dat de openbare accountant moeilijk voor één of enkele cliënten die hij op dit terrein zou hebben zich deze kennis kan verwerven, a jour houden en rendabel maken.

b. De leden van Gedeputeerde Staten van de provincies en de Wethouders van de gemeenten worden uit de leden van de vertegenwoordigende lichamen gekozen. In het bijzonder in de kleine en middelgrote gemeenten hebben de Wethouders, die in het algemeen geen *professionele managers* zijn, voor hun fungeren op talrijke punten behoefte aan adviezen van op de materie gespecialiseerde deskundigen. De gespecialiseerde accountant zal hier door zijn veelzijdige ervaring een belangrijke functie kunnen vervullen.

c. De lagere overheidslichamen verkrijgen het grootste deel van hun inkomsten via de Financiële Verhoudingswet van het Rijk. De eigen inkomsten van de provincie en de gemeente zijn veelal betrekkelijk gering. Door de toegenomen omvang van de overheidstaken en de beperkte financiële middelen verkeren met name een groot aantal gemeenten niet in een positie dat zij hun organisatie en de bemanning van die organisatie geheel zelfstandig en adequaat kunnen opbouwen. Ook het begrotingstoezicht op de lagere overheid alsmede het gecentraliseerde salarisbeleid van de overheid in het algemeen leiden er toe dat in bepaalde gevallen de kwalitatieve personeelsbezetting van de overheidshuishoudingen achterblijft bij qua omvang vergelijkbare private bedrijfshuishoudingen. Dit betekent met name, dat van de accountant wordt verwacht dat hij met zijn adviezen en bijstand dit kwalitatief manco zo goed mogelijk aanvult.

7 Samenvattend kan worden gesteld dat de op de overheidshuishouding gespecialiseerde accountant zowel in de controle- als in de adviesfunctie in een belangrijke behoefte blijkt te voorzien. Op praktische gronden moet hij daarom als een rationele specialisatie binnen het accountantsberoep worden aangemerkt.