DE BETEKENIS VAN DE RECENTE WIJZIGING VAN DE GEMEENTEWET VOOR DE ACCOUNTANT BELAST MET DE CONTROLE VAN DE REKENING VAN DE GEMEENTE

door S. L. Achilles

Bij de wet van 2 maart 1966 werden enige wijzigingen in de gemeentewet gebracht. De voornaamste wijzigingen betreft, met handhaving van de bestaande bepalingen, de invoeging van een artikel 127a. In bedoeld artikel wordt bepaald, dat de raad van de gemeente onder goedkeuring van de gedeputeerde staten regelen kan vaststellen met betrekking tot de financiële administratie en het kasbeheer van de gemeente waarbij afgeweken kan worden van de bepalingen welke de „ontvanger" verplicht stellen.

Om de betekenis van deze wetswijzigingen voor hen die niet dagelijks met deze materie te maken hebben aan te geven, volgt eerst in het kort een uiteenzetting van de situatie zoals deze was vóór die wijziging.

In elke gemeente moet een ontvanger zijn aangewezen. „De ontvanger is belast met de invordering van alle inkomsten en ontvangsten der gemeente en zorgt, dat die behoorlijk geschiede" zegt artikel 120 gemeentewet en verder in artikel 121: „Door hem geschieden alle betalingen uit de gemeentekas". De gemeentewet ziet de ontvanger dus in de eerste plaats als de „kassier" van de gemeente. Daar voorts bepaald is dat alle betalingen in beginsel moeten geschieden op „bevelschriften" welke de ontvanger door burgemeester en wethouders worden verstrekt, zijn de voorwaarden aanwezig om een juiste bewaarfunctie te garanderen. Aan dit beginsel wordt echter afbreuk gedaan doordat de ontvanger ook belast is met het incasso; de toevoeging bij het bepaalde in artikel 120 „dat die behoorlijk geschiede" brengt onder meer mee dat de dwanginvordering van bijvoorbeeld belastinggelden aan hem is opgedragen. De ontvanger is dus belast met taken welke in beginsel niet verenigbaar zijn met die van „kassier"'. De moeilijkheden uit organisatorisch oogpunt worden nog vergroot door het bepaalde in artikel 123 gemeentewet waarin aan de „ontvanger" wordt opgedragen „geregeld boek te houden van de ontvangen inkomsten en de gedane uitgaven en jaarlijks de rekening van ontvangsten en uitgaven aan burgemeester en wethouders aan te bieden".

De functievermenging is nu compleet; naast het zijn van „bewaarfunctionaris" is de ontvanger ook „de boekhouder", terwijl hij met zijn invorderingstaak tevens deel neemt aan beheershandelingen.

Het behoeft nauwelijks betoog dat het onjuiste uitgangspunt tot moeilijkheden heeft geleid, hetzij doordat de voorgeschreven functiecombinatie in enige gevallen tot fraude leidde, hetzij dat men gedwongen was het gevaar dat in de functiecombinatie besloten lag te mitigeren door het nemen van op zichzelf ondoelmatige organisatorische maatregelen. Zo werd bijvoorbeeld overgegaan tot het voeren van een registratie van door de ontvanger te verrichten ontvangsten en uitgaven op de gemeentesecretarie buiten de verantwoordelijkheid van de ontvanger. Deze administratie, welke doet denken aan een paralleladministratie, zou uiteraard niet nodig zijn geweest indien naast de kassiersfunctie de registrerende functie had gestaan.

De gemeentewet bepaalt voorts dat de boekhouding door de ontvanger te voeren en de rekening door hem jaarlijks aan burgemeester en wethouders aan te bieden, moeten worden ingericht volgens voorschriften door de Kroon te geven. Inge-

volge deze bepaling werden twee voorschriften vastgesteld en wel: „Voorschriften betreffende de inrichting der rekening van inkomsten en uitgaven van de gemeenten" (Koninklijk Besluit van 8 september 1931) en „Voorschriften betreffende de inrichting van de boekhouding voor de ontvangers der gemeenten" (Koninklijk Besluit van 2 augustus 1951).

Beide voorschriften bevatten min of meer gedetailleerde aanwijzingen voor de wijze waarop boekhouding en rekening moeten worden ingericht en bijgehouden. In bedoelde voorschriften wordt uitgegaan van een kameralistische wijze van verantwoording.

Een kameralistische verantwoording kan, mede door zijn betrekkelijke eenvoud, een zeer doelmatige wijze van verslaglegging en verslaggeving betekenen. De kameralistiek heeft echter zijn beperkingen, in beginsel strekt hij zich niet verder uit dan tot het „kasbestanddeel van een vermogen".

Toen de bemoeiingen van de gemeenten niet meer beperkt bleven tot het „eenvoudige" besturen, waarbij handhaving van de openbare orde en veiligheid op de voorgrond stond, doch de taken zich uitbreidden tot het veel grotere gebied van de verzorging van de burgers, nam de behoefte aan een verder dan de kameralistische verantwoordingswijze gaande techniek voor verslaglegging en verslaggeving in gelijke mate toe. De mogelijkheid om tot een doelmatige verantwoording te komen van de activiteiten welke buiten de eigenlijke bestuurstaken lagen werd geschapen toen in de gemeentewet de weg werd geopend „gemeentebedrijven" in te stellen. Het gemeentebedrijf wordt gevormd door bepaalde delen van het gemeentelijk vermogen in zulk een „bedrijf" onder te brengen en hiervoor een boekhouding te voeren op commerciële grondslag leidende tot jaarlijkse balansen en resultatenrekeningen. Naast de in de gemeentebedrijven ondergebrachte delen van het gemeentelijke vermogen bleef echter voor de „algemene dienst" de kameralistiek als verantwoordingsmethode gehandhaafd. Door de steeds verder gaande bemoeiingen van de overheid in het algemeen en als uitvloeisel daarvan ook van de gemeenten voldeed de kameralistische verantwoording op den duur ook voor de „algemene dienst" niet meer.

In het bijzonder werden de aan die verantwoordingswijze verbonden beperkingen gevoeld door de grotere gemeenten waar de behoefte aan bestuurlijke informatie niet kon worden opgebracht door de beperkte voorgeschreven administratie. Al werden in de loop der jaren allerlei „oplossingen" aan de hand gedaan, de door wettelijke bepalingen voorgeschreven organisatie- en verantwoordingsstructuur bleef een struikelblok vormen voor een doelmatige ontwikkeling in de voorziening van de informatiebehoefte. Hoe stond de accountant belast met de controle van de rekening van de gemeente hier nu tegenover?

Allereerst had hij zich te realiseren dat, hoe gebrekkig hij de rekening ook mocht vinden, èn zijn opdrachtgevers èn het maatschappelijk verkeer met deze wijze van verslaggeving tevreden waren. Zo zijn onderzoek leidde tot de overtuiging dat in de rekening de ontvangsten en de uitgaven volledig en juist waren verantwoord dan zou hij zijn goedkeurende verklaring hieraan niet onthouden. De uitvoering van de controle gaf de accountant meer moeilijkheden. Door de gebreken in de organisatie en de leemten in de wijze van verantwoording vond hij geen, althans weinig, steun in de interne organisatie voor zijn controle-programma. De tekorten moesten worden aangevuld met middelen welke bij de controle van een bedrijf van vergelijkbare omvang en betekenis zeker niet aan de orde zouden komen. Zo moest

hij nauwkeurige vastleggingen maken van besluiten van de gemeenteraad en van door burgemeester en wethouders uitgezonden brieven; daarnaast moesten ontvangsten- en vervalagenda's worden opgesteld en bijgehouden om op deze wijze de tekorten in de organisatie op te vangen. Vooral de bezittingen van de „algemene dienst" vereisten door het ontbreken van jaarlijkse balansen aantekeningen in het controledossier, welke normaliter in de administratie van de gecontroleerde worden aangetroffen als organisch bestanddeel van het geheel van de verslaglegging.

In het bijzonder is de kennis van de omvang en de aard van de bezittingen van belang om op grond hiervan de volledigheid van de inkomstenverantwoording te kunnen vaststellen.

De gemeentewet is bestemd voor alle gemeenten van ons land. Het ligt voor de hand dat de wetgever streefde naar uniformiteit in de behandeling van de organisatorische en administratieve problemen. Was dit aanvankelijk nauwelijks een bezwaar, in de loop der jaren zijn er echter moeilijkheden uit voortgevloeid. Het was al jarenlang duidelijk dat de uniforme regeling niet gehandhaafd zou kunnen blijven. De verschillen tussen de gemeenten onderling werden te groot. Vraagstukken van gezondheidszorg, economische aangelegenheden, cultuurbevordering en -bescherming deden de in de aanvang kleine verschillen tussen de gemeenten van jaar tot jaar toenemen.

Aanvankelijk werd er echter meer waarde gehecht aan de uniformiteit dan aan de doelmatigheid. De toevoeging van artikel 127a heeft hieraan een einde gemaakt. Het keurslijf dat de grotere gemeenten reeds lang te nauw was is weggenomen.

De wetgever heeft niet de mogelijkheid willen openen dat elke gemeente nu maar op eigen gezag de zaken zal regelen. De structuur van de organisatie waarbij de „ontvanger" de centrale figuur van de administratie is, blijft bestaan. Waar behoefte bestaat de organisaties aan te passen aan de thans geldende inzichten zal gebruik kunnen worden gemaakt van de mogelijkheden welke artikel 127a biedt, de zeer kleine en wellicht ook de iets grotere gemeenten zullen in het algemeen op de oude vertrouwde voet moeten doorgaan. Hierbij dient te worden bedacht dat toepassing van artikel 127a gebonden is aan de goedkeuring van gedeputeerde staten; dit orgaan zal dus moeten beoordelen of met een andere dan de tot nu toe gevolgde werkwijze kan worden ingestemd. In de toekomst zullen er dus gemeenten zijn waar de „ontvanger" met alle hem door de wet toebedeelde taken zal voortleven, terwijl in andere gemeenten deze figuur verdwenen zal zijn.

Hoe de onderscheidene gemeentebesturen op de gewijzigde wettelijke bepalingen zullen reageren is nog niet bekend. De wijziging is nog te recent om een goed inzicht te krijgen in hetgeen ongetwijfeld achter de schermen gaande is om de organisatie aan te passen aan de huidige opvattingen. Als vaststaand kan echter wel worden aangenomen dat vele gemeentebesturen van de thans geboden gelegenheid gebruik zullen maken om de reeds jaren gevoelde onvolkomenheden in hun organisaties weg te nemen.

De accountant belast met de controle van de rekening van de gemeente kan nu niet meer als voorheen het standpunt innemen dat een boekhouding waarin alleen de ontvangsten en uitgaven zijn verantwoord voldoende kan worden geacht voor de verslaglegging van de gemeente van enige omvang; kennelijk wordt hiermede thans geen genoegen meer genomen. Wanneer hij een dusdanige situatie zou aan-

treffen dient hij met klem aan te dringen op verbetering van de organisatie en de verslaglegging van de gemeentelijke financiën. Hij zal in het merendeel van de gevallen burgemeester en wethouders moeten adviseren over de aan te brengen wijzigingen. In het beraad dat dienaangaande wordt gevoerd zal hij zeker zijn deel hebben bij te dragen, waarbij hij in het bijzonder geïnteresseerd zal zijn in de mogelijkheden welke de veranderingen voor zijn controle kunnen betekenen.

De grote winst welke toevoeging van artikel 127a geeft wordt evenwel verminderd doordat bij opheffing van de functie van de ontvanger de „Voorschriften, betreffende de inrichting van de boekhouding voor de ontvangers der gemeenten" wel komen te vervallen doch de „Voorschriften, betreffende de inrichting van de rekening van inkomsten en uitgaven der gemeente" van kracht blijven.

Ook die gemeenten welke onder gebruikmaking van artikel 127a hun organisatie en administratie willen verbeteren zullen hun rekening dus moeten maken als een verantwoording van ontvangsten en uitgaven. Toch zal men, afgezien van verdere organisatorische maatregelen, het dwangbuis van de kameralistische verantwoording willen afleggen. Men zal de financiële administratie willen voeren naar de beginselen van het dubbelboekhouden waarbij men van balans tot balans de baten en de lasten van de tussenliggende periode zal willen bepalen. Dit wordt belemmerd door het van kracht blijven van de genoemde voorschriften voor de rekening. Een oplossing voor de moeilijkheid kan worden gevonden door in de verslaglegging volgens de beginselen van het dubbelboekhouden in het evenwichtsverband van het grootboek een afzonderlijke verantwoording van de liquide middelen op te nemen welke dan moet worden gesplitst naar de rubricering zoals deze in de voorschriften voor de rekening wordt aangegeven. Komt men tot zulk een administratie dan is het mogelijk een rekening over te leggen zoals de„Voorschriften" die thans nog eisen, doch daarnaast kan een rekening van baten en lasten worden gemaakt in aansluiting op een balans. Gaat men in bovengenoemde zin te werk dan blijft de vraag of burgemeester en wethouders de rekening van baten en lasten naast de wettelijk voorgeschreven rekening van ontvangsten en uitgaven aan de raad van de gemeente zullen aanbieden. Daar het momenteel alleen nog maar vereist is een rekening in de oude vorm openbaar te maken zullen het beleidsoverwegingen van burgemeester en wethouders zijn welke bepalend zijn voor het antwoord op de vraag of ook de rekening van baten en lasten en de balans openbaar zullen worden gemaakt. Het spreekt vanzelf dat de denkbeelden welke hieromtrent in de raad leven hier van grote invloed kunnen zijn.

De accountant komt straks voor de vraag te staan welke stukken hij in zijn onderzoek zal moeten betrekken en op welke stukken hij een verklaring heeft af te geven. De bepalingen in de gemeentewet omtrent de verplichte controle van de rekening van de gemeente kunnen slechts betrekking hebben op de rekening zoals deze ingevolge de wettelijke voorschriften moet worden opgemaakt; dit zal dus de rekening van inkomsten en uitgaven zijn.

Zullen burgemeester en wethouders nu ook de accountant opdragen de balans en de rekening van baten en lasten in zijn controle te betrekken en op deze bescheiden zijn verklaring af te geven? Wenst men het laatstgenoemde verantwoordingsstuk „intern" te houden uitsluitend voor de eigen informatiebehoefte dan zullen burgemeester en wethouders niettemin behoefte hebben aan het oordeel van een deskundige controleur; zij zullen de accountant de opdracht deze bescheiden te controleren niet onthouden. Brengen burgemeester en wethouders de rekening van

baten en lasten en de balans bij de raad dan zal tevens behoefte aan een accountantsoordeel bestaan en zal ook in dat geval de accountant opdracht krijgen de rekening van baten en lasten en de balans te onderzoeken en hierop een verklaring te geven.

Maakt het voor de controle van de accountant nu verschil of de rekening van baten en lasten en de balans al dan niet aan de raad zullen worden aangeboden?

In beginsel zal het de controleur om het even zijn wat zijn opdrachtgever met de door hem gecontroleerde en van een verklaring voorziene stukken doet. Daar hij in feite nooit kan weten of een aanvankelijke bestemming van de door hem gecontroleerde stukken later niet wordt gewijzigd doet hij er goed aan zich op het standpunt te stellen dat hij zijn verklaring geeft in zijn functie van externe controleur. Toch zal er verschil bestaan. De gemeentewet verlangt dat burgemeester en wethouders jaarlijks de rekening van inkomsten en uitgaven aan de raad aanbieden vergezeld van een verslag van het onderzoek naar de deugdelijkheid van de rekening, welk „verslag" in feite de verklaring van de accountant inhoudt. Naar algemene opvatting is de enkele handtekening van de accountant op de rekening van de gemeente niet te beschouwen als het voorgeschreven „verslag van het onderzoek". De wetgever heeft verdergaande informatie aan de raad en aan gedeputeerde staten willen verzekeren. Een maatregel overigens welke, daar het hier gaat om gemeenschapsgelden, zeker op zijn plaats is. De rekening zoals door de wet thans nog wordt vereist zal dan ook altijd verzegeld moeten zijn van zulk een „verslag" van de accountant. Laten burgemeester en wethouders echter naast de wettelijk vereiste rekening welke vergezeld moet zijn van het voorgeschreven „verslag", ook een verantwoording opstellen van baten en lasten, beide vergezeld van een toelichting, dan is het wellicht doelmatig wanneer zij de accountant opdragen zijn verklaring te geven in een aan hen gericht accountantsrapport. Zo zij deze rekening en de balans aan de raad wensen over te leggen, kan worden volstaan deze stukken te laten mede-ondertekenen door de accountant bij wijze van goedkeurende verklaring.

Daar hierover nog te weinig gedachtenwisseling heeft plaatsgevonden in de kringen van hen die rechtstreeks met deze zaken te maken hebben zal moeten worden afgewacht in welke richting de ontwikkeling zich zal voltrekken.