

# Over comptabel nabestellen

De belangstelling voor het beheer van de rijksuitgaven is de laatste jaren sterk toegenomen. Behalve met het krapper worden van de beschikbare middelen had dat ongetwijfeld ook te maken met uiteenlopende affaires die aan het licht brachten dat het met de administratieve organisatie en de controle op de uitgaven op de meeste departementen droevig gesteld was. In dit artikel bespreekt de auteur een aantal van de veranderingen die in het comptabele bestel voorzien zijn. Er is sprake van een duidelijke verbetering, al blijft er nog het nodige te wensen over.

PROF. DRS. A.D. BAC\*

## Inleiding

Het comptabel bestel, dat de voorschriften omvat met betrekking tot het beheer van 's rijks financiën, is vastgelegd in de Comptabiliteitswet van 1976. Dit jaartal is nog niet zo lang verstreken. Dat thans een reeks van vijf wijzigingen in het comptabele bestel is voorzien, zou daarom de indruk kunnen wekken dat men er bij het actueel houden van het comptabel bestel 'lekker vlot' bij is. Men ziet dan echter over het hoofd dat de Comptabiliteitswet veel ouder is. In feite stamt het concept van de wet uit de late jaren vijftig en is dus circa dertig jaar oud. De aanpassing is dus niet 'lekker vlot'; integendeel, het werd tijd. Er is sinds die tijd namelijk nogal wat veranderd.

Toen ik in 1961 na mijn HBS-examen in mijn eerste baan begon, verkeerden wij nog in het stadium van de mechanisering en nog lang niet in dat van de automatisering. Zoals iedereen weet hebben zich op dit gebied enorme veranderingen voltrokken. Maar niet alleen de technische mogelijkheden zijn veranderd. Ook de visie op de rol van een verantwoordingsplichtige enerzijds en bij voorbeeld een controlerende instantie anderzijds is in de loop van de tijd gewijzigd. Het spreekt voor zich dat deze veranderingen ook hun weerslag hebben op het comptabele bestel.

In het plan van aanpak voor het comptabel bestel worden vier doeleinden van de beoogde verbeteringen genoemd:

1. het tot stand brengen van een administratieve organisatie bij de ministeries,
  - die een ordelijke begrotingsvoorbereiding en een rechtmatige en doelmatige begrotingsuitvoering mogelijk maakt,
  - die compleet en duidelijk is omschreven en
  - waarin, mede met het oog op de beheersing van de uitgaven, de verplichtingen- en kassfeer geïntegreerd zijn ondergebracht;
2. het bereiken van een zodanige departementale accountantscontrole dat de gehele administratie daaraan is onderworpen en dat de rekeningen en verantwoordingen worden voorzien van een (goedkeurende) accountantsverklaring;

3. het realiseren van een zodanige financiële informatievoorziening tussen de verschillende ministeries en het Ministerie van Financiën en tussen het kabinet en het parlement, dat een snelle en efficiënte informatieverstrekking over de begrotingsvoorbereiding, -uitvoering en -verantwoording plaatsvindt;
4. het zodanig aanpassen van de inrichting en presentatie van ontwerpbegrotingen, suppletoire begrotingen, budgettaire nota's en rekeningen dat het parlement beter in staat is het budget- en autorisatierecht uit te oefenen.

De aanpassing van de wet beoogt niet meer dan de kaders te scheppen respectievelijk belemmeringen weg te nemen voor een bijdetijds slagvaardig comptabel bestel.

Wat te denken van een opdracht om de administratieve organisatie op peil te brengen? Er zijn duidelijke verschillen tussen de diverse departementen, maar de implicaties van deze doelstelling moeten niet worden onderschat. Een volkomen controle van een departement die kan uitmonden in een goedkeurende accountantsverklaring, vraagt meer dan alleen een wijziging van artikel 26 van de Comptabiliteitswet. De voortgangsrapportage op het plan van aanpak comptabel bestel zoals die in januari door de minister van Financiën aan de Tweede Kamer is gedaan, maakt duidelijk dat de uitwerking van één centralistische uniforme aanpak van het concernadministratie-probleem van de BV Nederland niet op een achternamiddag kan worden gerealiseerd, zo deze al een kans van slagen heeft. En probeer ten slotte maar eens een traditie van uiterst traag afronden van verantwoordingsprocessen in een zodanige versnelling te brengen dat ook die fase van de begrotingscyclus een volwaardige rol gaat spelen in de communicatie tussen kabinet en parlement.

In dit verband is een citaat uit de *Miljoenennota 1989* wel aardig: "Een belangrijke overweging bij het beantwoorden van de bedoelde vraag is dat de operatie comptabel bestel een samenspel is van verschillende activiteiten die elk hun eigen problemen kennen. De samenhang tussen die acti-

\* De auteur is hoofd van het directoraat Vaktechniek van VB Accountantskantoor VNG b.v. en bijzonder hoogleraar Overheidsaccountancy aan de Katholieke Universiteit Brabant.

viteiten is in zekere zin te beschouwen als het beeld van een grote legpuzzel, waarvan geleidelijk aan steeds meer stukjes op de goede plaats komen te liggen. Wanneer op enig moment, bij voorbeeld in 1990, van die legpuzzel nog enkele stukjes zouden ontbreken, betekent dat nog niet dat zo'n ontbrekend element het totale beeld volledig verstoort. Ook kan niet worden voorbijgegaan aan het feit dat de toepassing in al zijn facetten van het beoogde nieuwe comptabele bestel soms een wijziging van culturen vereist en dus niet louter een zaak is van gewijzigde regels of andere technische systemen. De benodigde cultuuromslog valt niet van het ene op het andere jaar af te dwingen. Het overheidsapparaat zal als het ware in het nieuwe comptabele bestel moeten groeien". Die groei kan wat mij betreft niet vlug genoeg gaan. Het is de moeite waard te zoeken naar groeihormonen die deze processen kunnen stimuleren.

## Informatievoorziening en verantwoording

Het valt regelmatig op dat in de begrotingscyclus de verantwoording er maar een beetje bijhangt. Het is de begroting zelf waar het om draait. Natuurlijk is de belangstelling voor de begroting begrijpelijk en zeer terecht. De instrumentele betekenis van de begroting is van onschatbare waarde. De operationele waarde ervan staat of valt echter met een regelmatige toetsing van de werkelijkheid aan de gedachte werkelijkheid. "The proof of the pudding is in the eating". De begrotingscyclus dient een cybernetisch proces te zijn. De terugkoppeling kan niet worden gemist. Wie niet van het verleden wil leren, verdient het heden niet.

Waaruit blijkt die onderwaardering voor het afsluitende deel in de begrotingscyclus? Wel, bij voorbeeld uit het lage afleveringstempo van de rekeningen. Achterstanden bij het indienen van rekenwetten van circa zeven jaar zijn geen onderstreping van het belang ervan. Te vaak wordt de slotregularisatie gezien als het sluitstuk van de begrotingscyclus. En natuurlijk is de verleiding daartoe bij achterstalligheid van de rekeningen ook wel groot.

De realisatie-informatie in de rekening heeft een volwaardig verantwoordingskarakter. Zij beoogt een betrouwbaar beeld te geven van datgene wat er van de voornemens terecht is gekomen. Hierop vindt ook accountantscontrole plaats. Een belangrijk toetsingspunt zou daarbij moeten zijn: de toereikendheid van de gegeven informatie en met name van de gegeven toelichting. Op dit terrein is er nog veel te wensen over.

Mijn *eerste stelling* luidt daarom als volgt: het primaat van de begroting is duidelijk, maar de daaraan vaak verbonden veronachtzaming van de rekening is schadelijk voor een goede beheersverantwoording.

Het is daarom zonder meer toe te juichen dat de plannen voor de verbetering van het comptabel bestel als ambitieus element hebben het streven naar een gecontroleerde departementale jaarrekening over het laatst verstreken dienstjaar op het moment dat de gelden voor het komende dienstjaar worden gevraagd. Als dat gelukt is kan gewerkt gaan worden aan een indringende verbetering van de informatiewaarde van de jaarrekeningen, als volgende stap op weg naar een begrotingscyclus waarvan de beheersverantwoording een volwaardig onderdeel uitmaakt.

Ik zou bijna verzuimen in dit verband te wijzen op een zeer belangrijke verbetering van het verantwoordingsproces die reeds is gerealiseerd. Ik doel hier op het feit dat de verantwoording in formele zin niet meer wordt afgelegd door de minister van Financiën bij de Rekenwet, maar door de vakminister. Hoe is het mogelijk dat het ooit anders is geweest! Maar tevens, hoe intens droevig dat dat dan nog steeds geschiedt door de rekening als een staat bij te voegen bij de Slotwet ter regularisatie van de begroting. Daar-

in vind ik een rechtvaardiging voor mijn stelling betreffen de de veronachtzaming van de verantwoording, ondanks de stappen op de goede weg.

Een ander punt met betrekking tot de informatievoorziening heeft betrekking op de instrumentele betekenis van de begroting. De begroting bestaat namelijk niet en evenmin het begrotingsproces. De begroting heeft een viertal facetten, te weten:

1. de autorisatiefunctie;
2. de allocatiefunctie;
3. de beheersfunctie;
4. de macro-economische functie.

Voor elk van deze functies bestaat behoefte aan een precisie-instrument. Datgene wat wij gewend zijn als begroting te zien verschijnen, functioneert duidelijk in staatsrechtelijke procedures en zal daarvoor dus wel redelijk geschikt zijn. De verbeteringen in het comptabel bestel beogen, wat die procedures betreft, daarin zelfs nog verbetering aan te brengen. Dat de begroting in ieder geval geschikt moet zijn voor het uitoefenen van de macro-economische functie heeft in de naoorlogse jaren steeds in de belangstelling gestaan. Deze functies laten zich redelijk goed combineren.

Anders is dat voor de allocatiefunctie en voor de beheersfunctie. Wanneer het allocatie- of afwegingsproces een goede toedeling van middelen moet realiseren, dan is niet het moment van betalen van de kosten, maar het moment van het consumeren van het goed of de dienst een goed afwegingsmoment. Zo kan ook ten aanzien van de beheersfunctie een kanttekening gemaakt worden. Beheeren of beheersen kan alleen met taakstellingen met een voldoende kritisch gehalte. Een tamelijk lang van tevoren opgestelde begroting die beoogt middelen toe te wijzen zal een globaal karakter hebben ten aanzien van de afstand tot de begrotingshorizon en een majorerend karakter om niet te veel suppletoire aanvragen te riskeren. Dat leidt niet tot het kritisch gehalte dat nodig is. Daar wees de bekende Abraham Mey in zijn tijd reeds op.

De geschiedenis laat een regelmatig verschuiving zien in het relatieve gewicht dat aan de concurrerende functies wordt toegekend. Daarbij heeft de macro-economische functie de laatste tijd eigenlijk steeds het primaat gehad. De allocatiefunctie is door de introductie van de meerjarenramingen wel wat meer naar voren gekomen. Nu krijgt door de overgang van het min of meer gemengde verplichtingen-kasstelsel naar een geïntegreerd verplichtingen-kasstelsel de beheersfunctie een duwtje in de rug, maar daarmee is het taakstellende karakter nog niet vergroot. De overbrenging van de prestatiegegevens van een afzonderlijke staat naar de artikelgewijze toelichting mag in dit verband niet onvermeld blijven. De begroting wordt immers per artikel behandeld.

De kwaliteit en het gezag van de toelichtingen zijn duidelijk toegenomen doordat nu relevante gegevens over factoren die het uitgavenverloop bepalen, moeten worden vermeld. Zeker bij zogenaamde open-einderegelingen is dit van groot belang. Daarnaast wordt kwantitatieve informatie vereist met betrekking tot de activiteiten, output en effecten van de uitgaven.

De geautoriseerde begroting moet binnen het apparaat vertaald worden in een operationeel budgetstelsel. Hier ligt de verbinding naar verbetering van de administratieve organisatie. Interne verantwoordelijkstelling moet de basis leggen voor de ministeriële verantwoordelijkheid voor een goed begrotingsbeheer. Voor goed begrip zij vermeld dat het invoeren van een systeem van budgethouders alleen een stap in de goede richting is indien het niet slechts gaat om het geven van een mandaat om over een gedeelte van een begrotingspost te beschikken, maar tevens om een budget dat in zodanig gekwantificeerde termen is gedefini-

eerd dat daarover zinvol verantwoording kan worden afgenomen.

In een transactiecyclus zijn dus verschillende aanknopingspunten voor de diverse aspecten van beleid en beheer te vinden. Het aanwendingsmoment sluit via de afweging aan op het beleid. Het betaalmoment is van belang in de liquiditeitsplanning. Het leveringsmoment sluit aan op de juridische verplichtingen en is van belang voor de voorraadplanning. Het bestelmoment is bepalend voor het verlies van een andere aanwendingsmogelijkheid van de beschikbare middelen en is dus van belang voor de kredietbewaking. Hieruit volgt reeds dat het beheersmatig onverstandig is om te kiezen voor één begrotingsstelsel zoals nu is geschied met het verplichtingen-kasstelsel, ook al is dit stelsel wel degelijk een verbetering vanuit de beheersmatige invalshoek gezien.

Regelgeving omtrent de begroting kan natuurlijk niet worden gemist, maar mag in het licht van het hiervoor gestelde niet verstarrend uitwerken. Mijn *tweede stelling* luidt dan ook: het beleids- en beheerssysteem van een overheidshuishouding heeft om te kunnen functioneren behoefte aan een flexibel stelsel, waarin aansluitend op de verschillende functies, naar analogie van J.M. Clarck, 'differentieel concept of budgeting' in samenhang naast elkaar worden gehanteerd.

Terzijde zij nog opgemerkt dat de velden rijp staan om te oogsten, waar het de aandacht voor de beheersfunctie betreft. Enerzijds is dat een gevolg van de schaarste aan middelen, maar anderzijds zijn de opzienbarende beheersincidenten van het nabije verleden daarin ook belangrijk. De vraag rijst wel of, in de beeldspraak voortgaand, de toename van de economische groei zou kunnen worden vergeleken met de omslag in het weer die de boer aanspoort om de oogst snel, desnoods bij nacht en ontij, binnen te halen.

## Controle

De jaren tachtig hebben een opmerkelijk verschijnsel laten zien. De Algemene Rekenkamer, de Commissie voor de Rijksuitgaven en de Vaste Commissie van Financiën in het parlement verdrongen elkaar om te pleiten voor een verbetering van de accountantscontrole bij de rijksdienst. Dat leidde tot de instelling van de Interdepartementale werkgroep privatiseringsonderzoek accountantscontrole, de zogenaamde Werkgroep Peschar I. Kort daarna werd parlementair dossier 19 395 geopend: 'Het comptabel bestel, de administratie en de financiële informatievoorziening van de Rijksdienst'. De oplossing wordt kennelijk gezocht in twee richtingen:

- verbetering van de controleerbaarheid;
- verbetering van het controleapparaat.

De verbetering van de controleerbaarheid van de rijksdienst komt in de aanpassing van het comptabel bestel tot uitdrukking in de overgang van het gemengde verplichtingen-kasstelsel naar het geïntegreerde verplichtingen-kasstelsel. Op de slechte controleerbaarheid van dat oude stelsel had de Algemene Rekenkamer uitdrukkelijk de aandacht gevestigd. De verbanden waren onvoldoende dwingend om betrouwbare resultaten op te leveren.

De administratieve organisatie bood ook overigens geen compenserende zekerheden. Er werd immers geconcludeerd dat de administratieve organisatie niet aan de eisen voldeed. Het stelsel diende dus strakker te worden en de procedures dienden beheersbaarder en transparanter te worden, zowel vanuit een oogpunt van rechtmatigheid als met betrekking tot de doelmatigheid.

In een inkomensbestedende veeldoelen-huishouding als de overheid bestaat naast elkaar een veelvoud van primaire processen. Zowel de beheersing daarvan als de controle daarop is niet doelmatig tot stand te brengen als men geen gebruik kan maken van een adequate administratieve organisatie en een betrouwbaar stelsel van interne controle.

De versnelling van de oplevering van de te controleren financiële verantwoordingen draagt bij tot de zinvolheid van de controlewerkzaamheden. Een attest bij een verslag van gebeurtenissen uit lang vervlogen tijden mag niet op een overmaat aan belangstelling rekenen. De verbetering van de controleerbaarheid wordt tevens gediend door de verhoging van het kritisch gehalte van de begroting. Als de vergelijking van 'soll' en 'ist' iets voor moet stellen, dient 'sollen' echt 'sollen' te zijn. Indien dus de kwantitatieve onderbouwing van de begrotingsbedragen in kwaliteit toeneemt, dan neemt in principe de zinvolheid van de controle toe. Op deze wijze is dus de gehele verbetering van het comptabele bestel een bijdrage tot de controleerbaarheid.

Dat is echter niet voldoende. Er bleek ook het een en ander te ontbreken aan de vormgeving van het controlerend apparaat. Op die vraag werd de Werkgroep Peschar I gezet. Mede vanwege de politieke actualiteit van de privatiseringsvraag moest bezien worden of er concrete mogelijkheden waren voor het privatiseren van tot dan toe door de departementale accountantsdiensten en door de Centrale Accountantsdienst van het Ministerie van Financiën bij het rijk verrichte accountantswerkzaamheden.

Opmerkelijk was dat deze Werkgroep een tweede opdracht kreeg, namelijk om te onderzoeken welke mogelijkheden bestaan om de doelmatigheid van de organisatie van de accountantscontrole door deze accountantsdiensten te verbeteren. Daaruit blijkt impliciet dat één van de varianten bij de privatiseringsonderzoeken, afstoting van een taak zonder meer, op voorhand als een niet-realistische optie werd aangemerkt.

Een van de constateringen was dat de takenpakketten van de verschillende departementale accountantsdiensten sterk verschilden. Het is van belang dat over de taakinhoud van de accountantscontrole binnen de rijksdienst geen misverstand bestaat. Het op grond van het gewijzigde artikel 26 van de Comptabiliteitswet 1976 uitgevaardigde Besluit taak departementale accountantsdienst kan uitstekend dienen voor een verduidelijking op dit terrein. Vanzelfsprekend moet erkend worden dat het de departementsleiding vrij staat allerlei opdrachten aan zijn accountantsdienst op te dragen. Dat is een rechtstreeks gevolg van het intern management-ondersteunend karakter van een departementale accountantsdienst.

In het kader van een uniform controlebeleid dient voor de gehele rijksdienst een basispakket van accountantswerkzaamheden te zijn gedefinieerd. De eis dit pakket te laten uitmonden in een accountantsverklaring versterkt het uniformerende karakter van dit basispakket. Afwijkend van gebruiken elders omvat dit niet alleen de controle van de jaarlijkse financiële verantwoording van het departement, die met name in een accountantsverklaring moet uitmonden. Daaraan zijn als zelfstandig object van controle toegevoegd:

- de administratie;
- het beheer van de middelen, zoals dat uit de administratie blijkt;
- het stelsel van interne controlemaatregelen dat deel uitmaakt van de administratieve organisatie.

Omtrent de inhoud van de controlewerkzaamheden dient binnen een departement een goede communicatie te bestaan, zowel wat het basispakket betreft als wat de bij een departement gewenste extra's aangaat. De daartoe in-

middels ingestelde 'audit-committees' vormen het platform voor de bespreking van de door de Werkgroep Peschar II aanbevolen jaarlijkse controleplannen. De geconstateerde matige waardering voor accountantswerkzaamheden kan daardoor alleen maar groeien, mits deze audit-committees een afspiegeling vormen van het departementale management.

Met deze audit-committees kan ook van gedachten worden gewisseld over de uitkomsten van de controlewerkzaamheden. Vanwege de uitgebreide taakstelling waarvan ik hiervoor sprak, kan dat niet alleen de verklaring bij de departementale jaarrekening zijn. Het rapport van bevindingen omtrent de onderscheiden taakelementen zal een tweede uitkomst van de werkzaamheden vormen.

Omtrent deze rapportage heeft een gedachtenwisseling tussen de minister van Financiën en de Tweede Kamer plaatsgevonden. Ik ben er niet zeker van of de uiteindelijke afloop een gelukkige moet worden genoemd. In het eerste stuk van het parlementaire dossier over het comptabele bestel, de brief van de minister van Financiën aan de Tweede Kamer van 4 februari 1986, reageert deze op verzoeken om de rapporten van de departementale accountantsdiensten aan de Tweede Kamer toe te zenden. Het kabinet stelt zich daar op het naar mijn mening zowel staatsrechtelijk als accountantsberoepsmatig juiste standpunt dat er geen aanleiding is de rapporten van de departementale interne accountantsdiensten aan de Tweede Kamer te zenden, omdat de Algemene Rekenkamer het orgaan is dat aan de Kamer rapporteert aangaande de controle en de administratieve organisatie. De Rekenkamer benut daarbij de uitkomsten van de zogenaamde 'voorcontrole'. De Kamer is daar blijkens de motie-Melkert niet van onder de indruk. Deze motie stelt dat zij daardoor in haar controlerende taak wordt belemmerd. De motie is wat verbazend. Zij zou kunnen worden opgevat als een gebrek aan vertrouwen in de Algemene Rekenkamer, die de relevante delen uit de rapporten van de departementale diensten ongetwijfeld zal meenemen.

Had de Kamer echt twijfel aan het vermogen van de Algemene Rekenkamer om te beoordelen wat relevant is? Dit mag toch niet worden aangenomen. Niettemin, schrijft de minister van Financiën op 12 november 1986 aan de Tweede Kamer dat het kabinet na overleg met de Rekenkamer geen bezwaar heeft tegen vertrouwelijke toezending van de accountantsrapporten. Wil de Kamer deze echter kunnen aanwenden voor haar controlerende taak, zoals de motie-Melkert wilde, dan zal de inhoud niet altijd ongebruikt blijven. Dan ontstaat het probleem dat punten in een dergelijk rapport van bevindingen en met name de daarmee verband houdende aanbevelingen punt van discussie in parlementaire commissies zouden gaan vormen terwijl de processen ter zake binnen het apparaat nog gaande zijn.

De departementale accountantsdienst is bedoeld ter ondersteuning van de departementsleiding. De externe controleur, in dit geval de Algemene Rekenkamer, kan uit die interne rapportage selecteren wat voor een goede discussie over verantwoording en decharge nodig is.

Daarom is mijn *derde stelling*: de verstrekking van rapporten van de departementale accountantsdiensten aan de Tweede Kamer moge een verbetering van de beschikbare informatie van het parlement zijn (en dan nog alleen voor zover de rapportage van de Algemene Rekenkamer daarin niet zou hebben voorzien), ze kan daarentegen schadelijk zijn voor het functioneren van die rapporten als management-verbeterend instrument binnen het departement. Hier zou voor mij het gezegde gelden dat men een broedende kip niet moet storen.

In de Werkgroep Peschar I heeft een afweging plaatsgevonden van een viertal alternatieven voor de organisatorische vormgeving van de uit te voeren accoun-

tantscontrole binnen de rijksdienst. Dit betrof in het kort het volgende:

- alternatief A: handhaven van de huidige departementale accountantsdiensten, maar versterken van het IODAD (Interdepartementaal Overlegorgaan Departementale Accountantsdiensten);
- alternatief B: handhaven van een beperkt aantal accountantsdiensten die voor één of meer departementen optreden, met evenzeer een versterkt IODAD;
- alternatief C: vormen van één algemene accountantsdienst;
- alternatief D: vormen van één verzelfstandigde accountantsdienst.

Om een aantal redenen waarop ik nu niet verder zal ingaan, achtte de Werkgroep alternatief D minder haalbaar. Alternatief B was eigenlijk geen echt alternatief in die zin dat het zowel een beetje op alternatief A leek als op alternatief C. Het is dus niet zo verwonderlijk dat het uiteindelijk bij de keuze vooral tussen de alternatieven A en C ging.

Ik klap als gewezen adviserend lid van deze Werkgroep niet uit de school wanneer ik vertel dat de voorstanders voor de behoudende variant A vooral onder de ambtelijke leden van de Werkgroep werden gevonden, terwijl de adviserende leden meer voor de variant C voelden: één gecentraliseerde accountantsdienst. Daarvan werd een betere bijdrage verwacht aan een aantal aspecten van de doelmatigheid van de organisatie van de controle, te weten:

- de uniforme controle-aanpak;
- de zakelijke relatie tussen controleur en gecontroleerde;
- de professionele doorstroomorganisatie;
- de schaafeffecten.

Met name op de aspecten mate van verandering, en haalbaarheid heeft alternatief A het toch gewonnen. De tijd zal leren of dat een goede zaak is geweest. Het is in dat verband toch wel interessant in het rapport van de Werkgroep Peschar II de aanbeveling te lezen dat nader onderzoek dient te worden verricht naar de minimum-formatie waarover een departementale accountantsdienst voor de vereiste taakuitoefening moet kunnen beschikken, een en ander in relatie tot de te realiseren omvang van de uit te besteden accountantswerkzaamheden. Ik geef daarom toe aan de verleiding om te eindigen met de volgende (*vierde stelling*): de aanbeveling om een minimum-formatie van een departementale accountantsdienst te definiëren kan worden uitgelegd als een indicatie dat bij de keuze voor het behoudende alternatief een vraagteken kan worden geplaatst.

---

## Conclusie

De aanpassing van het comptabel bestel is vanuit een oogpunt van informatievoorziening, verantwoording en controle te beschouwen als het bezorgen van een nabestelling, zij het een nog niet complete. Er is nog steeds het een en ander te wensen overgebleven. Daarmee valt natuurlijk best te leven. Met de gedachte in het hoofd dat het beste vaak de vijand van het goede is, is er alle aanleiding tevreden te zijn met de gerealiseerde verbeteringen. De in het voorgaande opgenomen stellingen geven aan dat die tevredenheid van relatieve aard is en dat blijvend naardere verbeteringen behoort te worden gestreefd. De hand is aan de ploeg geslagen, maar hij kan er nog niet af.

A.D. Bac