

# Invulling rechtmatigheidscontrole

Via de Wet dualisering gemeentebestuur wordt de kaderstellende en controlerende bevoegdheden van de gemeenteraad versterkt. In relatie met de accountantscontrole is in dat verband met name artikel 213 relevant dat als volgt luidt.

- 1 De raad stelt bij verordening regels vast voor de controle op het financiële beheer en op de inrichting van de financiële organisatie. Deze verordening dient te waarborgen dat de rechtmatigheid van het financiële beheer en van de inrichting van de financiële organisatie wordt getoetst.
- 2 De raad wijst een of meer accountants aan als bedoeld in artikel 393, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, belast met de controle van de in artikel 197 bedoelde jaarrekening en het daarbij verstrekken van een accountantsverklaring en het uitbrengen van een verslag van de bevindingen.
- 3 De accountantsverklaring geeft op grond van de uitgevoerde controle aan of de jaarrekening:
  - a is opgesteld overeenkomstig de inrichtingsvoorschriften, zoals opgenomen in het Besluit Comptabiliteitsvoorschriften 1995;
  - b een getrouw beeld geeft van zowel de baten en lasten als de grootte en de samenstelling van het vermogen;
  - c *baten en lasten, alsmede de balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen.*
- 4 Het verslag van de bevindingen bevat in ieder geval bevindingen over de vraag of de inrichting van het financiële beheer en van de financiële organisatie een getrouwe en rechtmatige verantwoording mogelijk maken. Voorts worden in het verslag alle geconstateerde onrechtmatigheden vermeld.
- 5 *Onze Minister en Onze Minister van Financiën kunnen nadere regels stellen met betrekking tot de inrichting van en de verslaggeving omtrent de accountantscontrole, bedoeld in het tweede lid.*
- 6 Accountants als bedoeld in het tweede lid kunnen in gemeentelijke dienst worden aangesteld en worden in dat geval door de raad benoemd, geschorst en ontslagen.

De wijzigingen in artikel 213 lijken op zich niet zo ingrijpend. Er zijn enige tekstuele aanpassingen en de mogelijkheid om de accountant aan te wijzen, ligt nu uitsluitend bij de gemeenteraad. Voorts moet hetgeen eerst alleen in het verslag van bevindingen stond, namelijk de bevindingen inzake rechtmatigheid, nu ook als conclusie in de accountantsverklaring worden verwoord. En twee ministers mogen nadere regels stellen wat de accountantscontrole betreft (*zie de cursieve passages*).

Dat daarmee in de accountantsverklaringen betreffende de jaarrekeningen van de lokale overheden naast het zogenaamde getrouwheidsoordeel ook een oordeel over de rechtmatigheid van het beheer moet worden verwoord, is uit het oogpunt van consistentie een goede zaak. Hiermee ontstaat eenduidigheid in de strekking van de accountantsverklaring bij jaarrekeningen van alle overheden; of daarmee ook de gewenste beleidsmatige effecten – verkrijging van inzicht in

en verbetering van de rechtmatigheid van het beheer – worden gerealiseerd, is echter de vraag waarop hierna wordt ingegaan.

## De oorzaak

Het 'bankieren' door overheden, dat in één geval in het nieuws kwam als de zogenoemde Cetec-affaire, is nu verboden; voortaan moet men prudent beleggen. De vraag is of de roep om een expliciet accountantsoordeel over de rechtmatigheid van dat achteraf zwaar bediscussieerde lokale financiële beheer, ook ontstaan zou zijn als e.e.a. adequaat in de (tussentijdse) verantwoording was opgenomen. Dan was immers veel eerder duidelijk geworden dat door het aanvaarden van financiële risico's voordelen kunnen worden behaald, maar dat deze risico's ook tot aanzienlijke nadelen kunnen leiden. Beleggers in high-tech en luchtvaartfondsen hebben dit inmiddels wellicht persoonlijk ervaren. Bij een tijdige onderkenning van het ontstaan van een nadeel kunnen de gevolgen enigszins worden beperkt wanneer eveneens tijdig een verkooporder kan worden gegeven. Het nemen van zo'n beslissing annex verlies blijft natuurlijk altijd pijnlijk en zal zeker ook dan nog tot discussie leiden, maar oorzaak en gevolg zijn direct aanwijsbaar en komen niet als een verrassing.

Formeel was het – uiteraard op correcte wijze – 'bankieren' destijds niet verboden, maar het was en is het geen primaire overheidstaak. De manier waarop dit was georganiseerd en de wijze waarop daarover verslag werd gedaan liet echter – gezien de uitlatingen in de pers – wel te wensen over. De vraag rijst op welk moment een slecht georganiseerd beheer en een matig gevoerde administratie (gaan) kwalificeren als 'onrechtmatig'. Zijn dat niet slechts 'bevindingen' waarop het toezichthoudende orgaan adequaat moet reageren, of die wellicht zelfs kunnen worden gedoogd zolang er geen 'levensgevaar' dreigt? En bovendien als het achteraf echt niet meer controleerbaar is, komt dat ook nu reeds in de accountantsverklaring tot uitdrukking wanneer men dit binnen het totaal van de jaarrekeningcijfers als voldoende relevant kwalificeert.

## Management toezichthouder verantwoordelijk

In de voorstellen voor de nieuwe tekst van de accountantsverklaring is terecht opgenomen, dat primair de leiding van de zich verantwoordende

### S. VAN DER SCHAAF RA

Partner bij Deloitte & Touche Accountants, medeverantwoordelijk voor de vakontwikkeling accountancy op het gebied van de overheid en non-profit organisaties

organisatie verantwoordelijk is voor de rechtmatigheid van het beheer. Soms lijkt de indruk post te vatten dat dit slechts een zorg voor controleurs is. Die controleurs kunnen echter slechts signaleren dat de verantwoordelijken actie moeten ondernemen om verbeteringen aan te brengen. Idealiter schetst de leiding van een organisatie in de begroting de aan te pakken (organisatorische) problemen met de voor die aanpak beschikbare middelen en wordt in de jaarrekening dan wel in het jaarverslag de mate waarin zaken zijn gerealiseerd, verwoord.

Biedt een jaarrekening (in voldoende mate) zicht op de rechtmatigheid van het gevoerde beheer? Of staat daarover soms juist iets in het jaarverslag, dat niet expliciet onder de accountantscontrole valt? Welke informatie moet er eigenlijk t.b.v. de dechargeverlenende gemeenteraad worden verstrekt? De gemeenteraad zal dat in een verordening ex artikel 213 duidelijk moeten verwoorden. Eerst als de minimale inhoud van zo'n rechtmatigheidsverantwoordingsverslag duidelijk is geworden, kan een accountant de getrouwheid daarvan controleren en certificeren. Deze situatie is nog bepaald niet bereikt!

Dat een vaststelling van de te verantwoorden en vervolgens te toetsen wettelijke aspecten (zelfs in een discussie tussen accountants!) niet eenvoudig is, wordt bewezen door de in de laatste tientallen jaren ontwikkelde controleprotocollen. En dan gaat het veelal nog slechts om eenvoudige zaken die via een declaratie bij een subsidiegever worden afgewikkeld. Moet nu de accountant in samenspraak met de opdrachtgevende gemeenteraad op individueel niveau gaan bepalen welke informatie zal dan wel moet worden verstrekt over zo'n veelomvattend begrip als de rechtmatigheid van het beheer? Dat is uiteraard een mogelijke oplossing maar dit zal – door de onvermijdelijke lokale verschillen – de gewenste eenduidigheid in de rechtmatigheidscontrole niet ten goede komen. Hier ligt toch eerder een taak voor de wetgever, die dit zo nadrukkelijk wil bereiken, maar dan toch ten minste het minimum niveau moet definiëren.

### **Minimaal relevante wet- en regelgeving**

Om een toetsingskader te kunnen ontwikkelen, is allereerst van belang dat wordt bepaald welke wet- en regelgeving relevant is. In de concepten van (wets)voorstellen wordt er van uitgegaan dat de naleving van specifieke wet- en regelgeving toetsingsrelevant is als de uitvoeringsaspecten van die regelgeving gerelateerd zijn aan een materieel financieel belang. Dit kenmerk maakt het voor de gemeenteraad dan wel de zich verantwoordende leiding van de organisatie noodzakelijk om een afweging te maken tussen de uitvoeringskosten en de mate van risicoafdekking.

Wat is echter 'redelijk' in dit kader?

Bij normale administratieve processen worden dergelijke afwegingen ook gemaakt. Zo geldt bijvoorbeeld voor grotere bedragen, dat een tweede persoon moet meetekenen voordat een betaling kan plaatsvinden. Betaling van zeer grote bedragen is veelal slechts aan de hoogste leiding voorbehouden. Voorts gelden nog allerlei aanvullende procedures ter beveiliging van het betalingstraject. Kleine bedragen mogen wellicht per kas, grote bedragen alleen via individuele elektronische en dubbel versleutelde betalingsopdrachten.

Een gelijksoortige benadering kan ook voor allerlei aan wet- en regelgeving verbonden uitvoeringsaspecten worden gehanteerd. Zolang echter nog geen concrete verbijzonderde voorschriften bestaan, zal veelal de leiding van een organisatie de relevante grens- c.q. normbedragen vaststellen (en eventueel expliciet kenbaar maken in verantwoordingsdocumenten). Wellicht zal een verzekeraar ter zake nog wat expliciete normen aandragen, maar dat geldt dan veelal slechts voor zaken als betalingsverkeer en procedures ter vermindering van aansprakelijkheidsclaims. Het is uiteraard zaak dat dergelijke normeringen ook aan de gemeenteraad worden voorgelegd, zodat vooraf duidelijkheid bestaat over het later te hanteren toetsingskader. Welke afwegingen moet de gemeenteraad dan maken?

Vaak is het op voorhand namelijk niet goed mogelijk om het potentieel financieel – dan wel maatschappelijk – belang van het al dan niet adequaat naleven van bepaalde wet- en regelgeving nader te bepalen. Dat wordt immers heel sterk beïnvloed door de kans op het zich voordoen van een calamiteit. Onlangs is het belang van de kwaliteit van het toezicht op het naleven van vergunningvoorwaarden weer eens benadrukt. Is nu elk gedoogbeleid hierdoor onrechtmatig geworden en moet naleving met harde hand worden afgedwongen? Een gedoogbeleid zou ten minste adequaat in de openbaarheid moeten worden gebracht, zodat alle eventuele betrokkenen daaraan hun eigen consequenties kunnen verbinden. Is dan een vermelding in de jaarverslaggeving toereikend, of moet het misschien op de internet-site staan, dan wel als waarschuwing op panden/terreinen zichtbaar worden? In andere gevallen wordt het plaatsen van vermeldingen zoals 'Helm verplicht' en/of 'Gevaarlijk terrein, betreden op eigen risico' maatschappelijk als een toereikende maatregel beschouwd.

Wie bepaalt op dit vlak wat rechtmatig is? Moet dat uiteindelijk via de rechtspraak/jurisprudentie maar duidelijk worden en moeten de gemeenteraad en zijn accountant daaraan via schade en schande de normstelling gaan ontnemen? Tenzij de wetgever dit expliciet weet uit te werken, lijkt er voorshands geen andere oplossing.

## Dubbel oordeel onbegrijpelijk?

Volgens artikel 213 moet in de accountantsverklaring zowel een oordeel over de getrouwheid van de verantwoording als over de rechtmatige totstandkoming van baten en lasten en balansmutaties worden gegeven. De vraag is welk oordeel daarbij moet overheersen. Of is een verschillend oordeel over de beide aspecten mogelijk? De jaarrekening kan namelijk getrouw de gevolgen van onrechtmatige financiële transacties weergeven!

Welk oordeel moet worden uitgesproken als bijvoorbeeld een verkregen subsidie als bate is verantwoord, terwijl niet goed duidelijk is of in voldoende mate aan alle subsidie-eisen is voldaan? Is er dan sprake van een onrechtmatig verkregen subsidie? Moet daarover wellicht anders worden geoordeeld als er een voorziening is getroffen voor de potentiële restitutie? Wordt het allemaal misschien nog weer anders als aanvankelijk de verwachting leefde dat de uitvoeringsvoorschriften niet helemaal naar de letter nageleefd behoeften te worden, maar later bleek dat dit wel het geval was? Moet de jaarrekening worden afgekeurd omdat de daarin adequaat verantwoorde transacties onrechtmatig zijn geweest?



Naar mijn mening is er vooral behoefte aan een onderzoeksrapport, waarin wordt aangegeven aan welke zaken de dechargeverlenende gemeenteraad aandacht moet besteden.

Dat de jaarrekening een getrouw beeld moet geven van de (al dan niet rechtmatige) transacties en het daaraan verbonden beheer is ook nu al geregeld. Risico's die voortvloeien uit een evi-

dent tekortschietende inrichting van het beheer c.q. de administratie, worden ook nu reeds in het accountantsrapport aan de orde gesteld. Moet de accountant nu als een soort eerste dechargeverlener gaan optreden en gaan afwegen of er sprake is van zodanig 'mismanagement' dat dit op een andere manier dan nu gebruikelijk is (oordeelonthouding, beperking) in de accountantsverklaring betreffende de jaarrekening tot uitdrukking moet komen? Dan zou naar analogie hiervan voortaan ook de jaarrekening van een verlieslijdende onderneming moeten worden afgekeurd!

## Te hoog gespannen verwachtingen

Naar aanleiding van calamiteiten wordt momenteel 'reparatie'-wetgeving voorbereid op het gebied van de accountantscontrole inzake de rechtmatigheid van beheer. Waar dit zonder nadere centrale uitwerkingen en een adequaat lokaal overleg toe kan leiden, wordt als volgt geïllustreerd:

- Het is niet de beheerder van een put die moet aangeven welke beveiligingen zijn getroffen en waarom er zich desondanks risico's openbaren. Neen, er wordt in algemene zin een inspecteur aangewezen, die bij de putbeheerder moet gaan informeren welke putten er zijn en welke beveiligingen daar zijn aangebracht. Vervolgens toetst hij of die beveiligingen functioneren en tot slot rapporteert hij aan de gemeenteraad. Of moet de inspecteur nu zelf gaan bepalen welke beveiligingen op welke plek minimaal noodzakelijk zijn? Beveiligingsnormen en rapportageverplichtingen worden immers niet op voorhand (via een verordening c.q. inspectieprotocollen) uitgewerkt. Ook is dan nog wel enige extra scholing vereist, want niet elke putlocatie is hetzelfde. Mogelijk kan zelfs een put niet als zodanig herkend worden. Vervolgens zullen waarschijnlijk na elk (bijna) ongeluk de beveiligingseisen – al dan niet wettelijk – worden aangescherpt. Ondanks dit alles ontstaat er maatschappelijk steeds meer onbegrip, want zelfs met een putinspecteur die regelmatig over onveilige situaties rapporteert, blijven zich – helaas – ongelukken voordoen.

Met dit artikel wordt daarom een oproep gedaan om in elk geval straks tijdig over de lokale invulling van rechtmatigheidscontrole met uw accountant te overleggen. Te hoog gespannen verwachtingen zullen anders wellicht achteraf tot teleurstellingen kunnen leiden, en dat is zowel voor de gemeenteraad als voor de door hem aangewezen accountant een (oor)zaak die beter kan worden voorkomen dan gerepareerd.