

Rekbare rechtmatigheid?

Mede vanwege de Icesafe affaire, waarbij alle gedeputeerden van de provincie Noord-Holland aftraden, staat de rechtmatigheid van het financieel beheer weer wat meer in de aandacht. Was het overtreden van de interne financiële regels nu wel of niet een rechtmatigheidsfout? In dit artikel wordt nader ingegaan op de verschillende uitgangspunten die voor de beantwoording van deze vraag relevant zijn. Daaruit zal blijken dat rechtmatigheid een rekbaar begrip is.

Sytzo van der Schaaf

schreef dit artikel uiteraard op persoonlijke titel

Rechtmatigheid is een juridische term, die aangeeft dat een handelwijze in overeenstemming is met de geldende regels en besluiten. In de juridische wereld wordt de term in de breedste zin van het woord gebruikt, terwijl de term vooral in een financiële en/of materiële context wordt gebruikt bij de accountantscontrole op overheidsniveau. Rechtmatigheid is een term die dus zowel in juridische zin wordt gebruikt, als in het kader van de accountantscontrole. Het juridische begrip rechtmatigheid heeft betrekking op alle geldende wetten en regels en wordt dan gebruikt voor alle (beheers)handelingen. In het kader van de accountantscontrole gaat het echter “alleen maar” om het financiële beheer voor zover het de totstandkoming van baten, lasten en balansmutaties betreft. De toetsing van de rechtmatigheid blijft daarbij dus beperkt tot die handelingen waaruit financiële gevolgen voortkomen die als baten, lasten en/of balansmutaties in de jaarrekening dienen te worden verantwoord. En er ontstaan veelal alleen dergelijke baten, lasten en/of balansmutaties wanneer er transacties met derden worden aangegaan. Dat in het kader van de accountantscontrole veel beperktere rechtmatigheidsbegrip wordt ook wel de financiële rechtmatigheid genoemd en dit ‘accountantsbegrip’ wordt hierna verder uitgewerkt.

Welke regelgeving is relevant?

Regelgeving wordt gemaakt om bepaalde zaken te regelen. Dat lijkt vanzelfsprekend, maar soms wordt de indruk gewekt dat het een op zichzelf staand fenomeen is. Strafrecht is bijvoorbeeld het geheel van rechtsregels waarin is vastgelegd welk gedrag strafwaardig wordt geacht, welke straffen op dit gedrag gesteld zijn en via welke weg strafoplegging gerealiseerd kan worden. Het strafrecht regelt dus het voorkomen en bestraffen van negatief gedrag. De regelgeving inzake financiële transacties betreft echter meestal een gewenst doelmatig en doeltreffend (positief) gedrag. Als het niet lukt om het gewenste positieve gedrag te regelen, dan moeten in de positieve regelgeving wellicht ook (negatieve) sancties worden opgenomen. Maar vaak zal er eerder sprake zijn van op te heffen knelpunten c.q. onduidelijkheden. De ‘rechtmatigheid’ is dus dienstbaar aan de doelmatigheid en doeltreffendheid. De op financiële regelgeving gebaseerde beheershandelingen zijn te onderscheiden in de volgende hoofdtypen:

- overdrachten aan of van natuurlijke personen en rechtspersonen (bijvoorbeeld subsidies en uitkeringen respectievelijk belastingen en heffingen);
- transacties, waarbij een tegenprestatie wordt verkregen of geleverd;
- financieringen, waaronder opgenomen en uitgezette leningen en de daarbij behorende rente en aflossingen;
- vermogensmutaties (bijvoorbeeld mutaties in reserves, voorzieningen en vanwege de afschrijvingssystematiek).

De regelgeving voor dergelijke beheershandelingen ligt deels vast in algemene wetten, zoals de Provinciewet, Gemeentewet en Algemene wet bestuursrecht (Awb). Ook is er sprake van specifieke wetgeving, bijvoorbeeld de wet Financiering Decentrale Overheden (Fido) inzake leningen, de Wet Werk en Bijstand (W/WB) inzake uitkeringen, wetgeving inzake

milieu en arbeidsomstandigheden, enzovoorts. Overheden kunnen op grond van wetten vaak ook nog eigen wettelijke regelgeving vaststellen, zoals het Besluit Begroting en Verantwoording Provincies en Gemeenten (BBV) en de eigen lokale verordeningen, bijvoorbeeld de financiële verordening en de subsidieverordening. Om de financiële beheershandelingen rechtmatig te kunnen uitvoeren zal de organisatie de daarop betrekking hebbende wet- en regelgeving moeten inventariseren en vastleggen. Dit wordt ook wel het normenkader genoemd.

Om de rechtmatige uitvoering te waarborgen worden vaak allerlei werkinstructies, procesbeschrijvingen en andere interne richtlijnen opgesteld, die uiteraard niet in strijd mogen zijn met de geldende wet- en regelgeving. Deze werkinstructies, procesbeschrijvingen en andere richtlijnen zijn echter géén wettelijke regelingen en vallen daardoor zelf niet onder het normenkader. Overigens kan het overtreden van deze interne uitvoeringsvoorschriften uiteraard wel tot gevolg hebben dat uiteindelijk ook de ‘hogere’ wettelijke regelgeving wordt overtreden. Alleen door de interne uitvoeringsinstructies in formele regelgeving, bijvoorbeeld een verordening, vast te leggen gaat deze tot het normenkader voor de rechtmatigheidscontrole behoren. De feitelijke individuele financiële transacties met derden zullen worden vastgelegd in beschikkingen en contracten, die uiteraard conform de geldende wet- en regelgeving moeten worden opgemaakt en bekrachtigd. Als de beschikking of het contract onrechtmatig is, dan zijn de daaraan verbonden baten, lasten en/of balansmutaties dat uiteraard ook. Maar ook door in afwijking van de rechtmatige schikking of het rechtmatige contract de financiële transactie toch onrechtmatig af te wikken, kan deze transactie uiteraard ook nog ‘zelfstandig’ onrechtmatig zijn.

Welke bepalingen zijn relevant?

Hiervoor is al vermeld dat de financiële rechtmatigheid alleen beheershandelingen betreft die baten, lasten en/of balansmutaties veroorzaken. De daarop betrekking hebbende wet- en regelgeving bevat veelal bepalingen en voorwaarden betreffende de volgende onderwerpen:

- a De omschrijving van de doelgroep respectievelijk het project;
- b De heffings- en/of declaratiegrondslag;
- c Eventuele normbedragen;
- d De bevoegdheden;
- e Het voeren van een administratie;
- f Het verkrijgen en bewaren van bewijsstukken;
- g Aan te houden termijnen besluitvorming, betaling, declaratie e.d.

De precieze invulling verschilt uiteraard per wet respectievelijk regeling respectievelijk verordening. De bepalingen c.q. voorwaarden die betrekking hebben op het recht op en de hoogte en de duur van de financiële transactie(s) zijn veelal onder de punten a t/m c opgenomen en het niet naleven daarvan zal directe financiële gevolgen hebben. Maar ook het niet naleven van de andere bepalingen kan directe financiële gevolgen hebben wanneer daardoor de omvang van de finan-

ciële transactie(s) direct wordt beïnvloed. Omdat de financiële gevolgen van het overtreden van deze bepalingen niet altijd goed duidelijk zijn, verdient het aanbeveling om daarvoor, conform het strafrecht, een openbaar – jegens ‘derden’ geldend – formeel sanctiebeleid vast te stellen. Bijvoorbeeld het iets te laat indienen van een declaratie wordt ‘bestraft’ met een beperkte boete(korting) en een veel te laat ingediende declaratie wordt niet meer gehonoreerd. Bij regelgeving geldend voor derden moet dus duidelijk kunnen worden aangegeven welke bepalingen directe financiële gevolgen voor die derden kunnen hebben. Het uitwerken van de geldende wet- en regelgeving (het normenkader) naar een opsomming van de relevante financiële bepalingen zorgt er voor dat er een toetsingskader voor de financiële rechtmatigheidscontrole ontstaat.

Alleen financieel gevolg telt

In wet- en regelgeving zijn ook vaak allerlei bepalingen opgenomen die de doelmatigheid en doeltreffendheid van de eigen uitvoeringsorganisatie betreffen. Het niet naleven van die bepalingen heeft meestal geen gevolgen voor de betrokken derden, zolang die derden maar te goeder trouw zijn geweest. Zelfs niet als die bepalingen nadrukkelijk betrekking hebben op de financiële transacties met die derden. Bijvoorbeeld het onbevoegd handelen door de uitvoeringsorganisatie tast de aan derden verstrekte subsidie/uitkering niet aan, zolang deze derde daarvan niet op de hoogte kon zijn. De aan derden verstrekte subsidie/uitkering kan uit hoofde van het interne ‘onrechtmatige’ handelen niet van die derden worden teruggevorderd. Vaak worden dergelijke primair onrechtmatige (onbevoegde) handelingen intern binnen de uitvoeringsorganisatie achteraf alsnog rechtmatig bekrachtigd. Bijvoorbeeld het formele aanstellingsbesluit in de desbetreffende functie wordt met terugwerkende kracht vastgesteld en de in de tussentijd ‘onbevoegd’ genomen besluiten worden ‘gerechtvaardigd’. De situatie wordt geheel anders wanneer de derde gezien de aard van de transactie zelfstandig had moeten toetsen of de namens de uitvoeringsorganisatie betrokken functionaris wel daadwerkelijk handelingsbevoegd was. In dat geval kan de onbevoegd verstrekte subsidie/uitkering wel van die derde worden teruggevorderd en is er sprake geweest van financieel onrechtmatig handelen.

Analyse financieringsstatuut Provincie Noord Holland

In de openbare “Verordening financieel beheer Noord-Holland 2006” is onder hoofdstuk 5 de paragraaf 2 Financieringsstatuut opgenomen. Het betreft een op grond van artikel 216 Provinciewet verplicht op te stellen verordening waarin ondermeer verplicht de “richtlijnen en limieten van de financieringsfunctie” moeten worden geregeld. Deze financiële verordening behoort zondermeer tot het normenkader voor de financiële rechtmatigheidscontrole. De onder paragraaf 2 Financieringsstatuut vermelde artikelen 5.3, 5.5, 5.6 en 5.7 hebben een algemene strekking en betreffen gedeels zaken die Gedeputeerde Staten nader moeten regelen.

De daarmee ontstane interne beschrijvingen en dergelijke zijn echter geen wettelijke regelingen en vallen dus niet onder het normenkader. Het artikel 5.4 heeft duidelijk(er) betrekking op de financiële beheershandelingen met derden en luidt als volgt:

Artikel 5.4

Richtlijnen en limieten van de financieringsfunctie

- 1 *Het aantrekken en uitzetten van alle voor de provincie benodigde respectievelijk overtollige middelen vindt plaats op basis van een actuele liquiditeitsprognose en rentevisie.*
 - 2 *Voor transacties op de geldmarkt wordt de omvang van de benodigde respectievelijk overtollige liquiditeiten bepaald door de liquiditeitenprognose van een jaar.*
 - 3 *Voor transacties op de kapitaalmarkt wordt de omvang van de benodigde respectievelijk overtollige liquiditeiten bepaald door de meerjarige liquiditeitsprognose van tenminste vier jaar.*
 - 4 *Het aantrekken en uitzetten van alle benodigde respectievelijk overtollige middelen vindt plaats aan de hand van een driemaandelijkse te actualiseren rentevisie.*
 - 5 *Overtollige middelen worden voor een periode van ten hoogste tien jaar belegd.*
 - 6 *Beleggingen kunnen per wederpartij – waaronder mede begrepen de moederinstelling van de wederpartij, tezamen met alle dochterinstellingen – een bedrag van 100 miljoen euro, of een aandeel van 10% in het eigen vermogen van de wederpartij niet overtreffen.*
-

Deze in artikel 5.4 opgenomen bepalingen hebben betrekking op financiële beheershandelingen inzake de financieringsfunctie. De daarbij betrokken terzake (des)kundige derden worden geacht deze openbare verordening en de daarin voor hen (ook) relevante bepalingen te kennen. De laatste te beantwoorden vraag ter opname in het toetsingskader voor de financiële rechtmatigheid is nu: Welke bepalingen hebben bij niet-naleving directe gevolgen voor de betrokken derden?

- De leden 1 t/m 4 van artikel 5.4 hebben duidelijk betrekking op de interne organisatie bij de provincie. Zonder nadere expliciete uitwerking kan mijns inziens niet van derden worden verwacht dat deze derden – voorafgaand aan een financiële transactie – de interne naleving van deze bepalingen door de provincie toetsen. Het kennelijk niet naleven van deze bepalingen levert dus op zich geen financiële rechtmatigheidsfouten op.
- Lid 5 van artikel 5.4 is helder: Aan een transactie voor een periode langer dan 10 jaar mag door een derde geen medewerking worden verleend. Bij de provinciale Icesafe transacties ging het om driemaands deposito's, dus de tien jaar grens was niet in het geding.
- Lid 6 van artikel 5.4 kent een duidelijk grensbedrag van € 100 miljoen dat met de provinciale Icesafe belegging van € 78 miljoen niet werd overschreden. Of de toets op de 10% eigen vermogen is uitgevoerd, wordt niet duidelijk uit de openbare provinciale stukken.

Het lid 6 van artikel 5.4 legt – naast de eigen toets door de provincie zelf – mijns inziens ook nog een extra zorgplicht bij

Schematisch kan het begrip rechtmatigheid als volgt worden uitgebeeld:

NIVEAU 1

Alle wettelijke bepalingen inzake alle soorten (rechts)handelingen (juridische rechtmatigheid).

NIVEAU 2

Alle wettelijke bepalingen inzake financiële (beheers)handelingen.

NIVEAU 3

Alleen die wettelijke bepalingen inzake financiële (beheers)handelingen welke directe gevolgen hebben voor de baten, lasten en/of balansmutaties (financiële rechtmatigheid).

de wederpartij. Want deze derde zal het beste geïnformeerd zijn omtrent de verwevenheid van 'zijn' moederinstelling met alle dochterinstellingen en de omvang van het daarin aanwezige eigen vermogen. Als blijkt dat de derde/wederpartij op dit gebied (bewust) informatie heeft achtergehouden dan kan dat een reden tot ontbinding van de financiële transactie inhouden. Overigens is het (bewust) achterhouden van informatie door derden niet verwijtbaar aan de provincie zodat dit geen rechtmatigheidsfout van de provincie betreft. Tenzij uiteraard blijkt dat de eigen provinciale toets terzake aantoonbaar tekort schoot.

Naar mijn mening zullen dus alleen de leden 5 en 6 van artikel 5.4 "Richtlijnen en limieten van de financieringsfunctie" in het toetsingskader voor de financiële rechtmatigheidscontrole worden opgenomen. Dat laat overigens onverlet dat ook voor de naleving van de leden 1 t/m 4 van artikel 5.4 een toets op de naleving van deze rechtmatigheidsaspecten (in ruimere zin) kan worden uitgevoerd. Het verwoorde in deze leden betreft echter zogenoemde niet-financiële rechtmatigheidsaspecten. Gesignaleerde afwijkingen zullen worden gerapporteerd maar kunnen niet zondermeer worden vertaald naar financiële fouten die een verandering in de baten, lasten en/of balansmutaties noodzakelijk maken.

Rekbaar begrip, bekrompen uitwerking?

Het zal duidelijk zijn dat de inhoud van het begrip "financiële rechtmatigheidscontrole" geen eenvoudige zaak is. Zelfs als de wettelijke bepalingen duidelijk betrekking hebben op financiële beheershandelingen betreffende de totstandkoming van baten, lasten en/of balansmutaties, dan nog moet nader onderzoek worden gedaan ter opname in het toetsingskader voor de financiële rechtmatigheidscontrole. De grootte en/of samenstelling van de baten, lasten en/of balansmutaties moet namelijk direct worden beïnvloed door de onrechtmatige handeling. In de meeste gevallen zal dat inhouden dat derden die (onrechtmatig) betrokken zijn bij de baten, lasten en/of balansmutaties een hoger of lager bedrag zullen krijgen, dan wel moeten (terug)betalen. Daarnaast kunnen met name bij de balansmutaties ook nog rechtmatigheidsfouten ontstaan zonder betrokkenheid van derden. Het gaat dan met name om ongeautoriseerde mutaties in de (bestemmings) reserves of om waarderingen dan wel afschrijvingen die afwij-

ken van de door Provinciale Staten (PS) wettelijk vastgestelde grondslagen. Overigens mogen deze door PS vastgestelde grondslagen op zich niet in strijd zijn met hogere regelgeving, zoals de Provinciewet en/of het BBV.

Uit dit schemaatje blijkt dat uiteindelijk slechts een beperkt aantal wettelijke bepalingen ertoe kunnen leiden dat er sprake is van een zodanig onrechtmatig financieel beheer dat baten, lasten en/of balansmutaties materieel worden beïnvloed en dat dit vervolgens in het accountantsoordeel tot uitdrukking komt. Het is begrijpelijk dat de criteria voor de accountantscontrole ook inzake de rechtmatigheidseisen en -bevindingen volgens de accountancy beroepsregels zoveel als mogelijk in financiële zin moeten worden uitgewerkt. Bovendien wanneer alles conform de 'juridische rechtmatigheid' gecontroleerd en gerapporteerd zou moeten worden, dan is dat waarschijnlijk veel te duur in verhouding met de maatschappelijke toegevoegde waarde. Het is echter de vraag of het algemene maatschappelijke verkeer het verschil beseft tussen haar algemene (m.i. ruime, veelal juridische) rechtmatigheidsbegrip en de vaktechnisch terecht bekrompen wijze waarop dit bij de financiële rechtmatigheidscontrole door accountants wordt ingevuld. Er worden immers formeel geen financiële onrechtmatigheden geconstateerd, ondanks het feit dat er tenminste sprake is van een klaarblijkelijk onzorgvuldig handelen en ondanks een aanzienlijke daardoor ontstane (vervolg)schade. Naar mijn mening moet deze maatschappelijke verwachtingskloof inzake het rechtmatigheidsbegrip zo snel als mogelijk worden gedicht. Bijvoorbeeld door in artikel 14 van het Besluit Begroting en Verantwoording Provincies en Gemeenten (BBV) de rapportageverplichting inzake de interne kwaliteit van het financiële (risico) beheer in de paragraaf bedrijfsvoering van het jaarverslag aan te scherpen. Of door via artikel 28 BBV een verplichte toelichting in de jaarrekening te laten opnemen inzake de intern geconstateerde kwantitatieve én kwalitatieve rechtmatigheidsfouten. Uit dergelijke rapportages zal vaak ook blijken dat de formele rechtmatigheidsregels moe(s)ten worden aangepast ten behoeve van de doelmatigheid en soms zelfs de doeltreffendheid van het uitvoeringsproces. Het voor de externe verslaggeving relevante rechtmatigheidsbegrip wordt daarmee opgerekt en beperkt zich niet meer tot enkel de invloed op de baten, lasten en balansmutaties. Vervolgens kan de externe accountant ook nog zijn (getrouwheids)oordeel over deze rapportages geven.