

Onduidelijkheid over rechtmatigheid

Accountants bij gemeenten en provincies worstelen met 'rechtmatigheid'. Volgens Hans Blokdijk is het kernprobleem het gebrek aan onderscheid tussen de rechtmatigheid van het handelen en van de verantwoording. Een scherpere afbakening van de verantwoordelijkheden is nodig. 'Men moet geen oneigenlijke vluchtwegen zoeken.'

HANS BLOKDIJK*

Over 2004 moeten accountants van gemeenten en provincies bij hun controle voor het eerst ook een oordeel vellen over 'rechtmatigheid'. Het desbetreffende 'Besluit accountantscontrole gemeenten' (hierna: Besluit) dateert van 19 november 2001. Men kan dus moeilijk zeggen dat het vraagstuk met voortvarendheid is aangepakt.

Berichten in de pers geven aan dat accountants bij deze overheden het moeilijk hebben met hun nieuwe taak. In wezen worstelen de collega's met het begrip 'rechtmatigheid'. In de toelichting op het Besluit (inleiding hoofdstuk 3) staat dat dit begrip in het kader van de accountantscontrole moet worden onderscheiden van het juridische begrip rechtmatigheid.

Dat bevreemdt: rechtmatigheid is immers een bij uitstek juridisch begrip. De toelichting (paragraaf 3.2) geeft wel een verdergaande aanwijzing: 'Van de accountant wordt niet verwacht dat hij handelingen en beslissingen van niet-financiële aard door gegevensgericht onderzoek inhoudelijk toetst.' Hier staat twee maal wat het begrip niet inhoudt: dat is dus niet duidelijk.

Verschillende zaken

Het Koninklijk NIVRA is de collega's vorig jaar te hulp geschoten met Audit Alert 13, onlangs vervangen door Audit Alert 15. Deze geeft vele praktische aanwijzingen, maar bevat naar zijn aard geen principiële beschouwingen over rechtmatigheid. Daarvoor wordt verwezen naar de toelichting bij het Besluit en naar het NIVRA-discussierapport 'Financiële rechtmatigheid(scontrole) bij gemeenten en provincies'.

De kern van het probleem ligt naar mijn oordeel in het feit dat geen onderscheid wordt gemaakt tussen de rechtmatigheid van het handelen en die van de verantwoording. Dat zijn twee verschillende zaken, waarbij verschillende oordelen passen. Ook de Audit Alert onderkent dit. Een verantwoording kan zeer wel getrouw zijn als daarin onrechtmatige handelingen zijn verwerkt. Dan kan men de verantwoording goedkeuren en het handelen afkeuren.

Verantwoordingsrechtmatigheid

Bij de jaarrekeningen van gemeenten en provincies heeft de verantwoordingsrechtmatigheid naar mijn mening in hoofdzaak betrekking op drie vragen:

- Hebben de verantwoorde inkomsten en uitgaven inderdaad plaatsgehad?
- Zijn deze verantwoord op de juiste begrotingshoofden (Besluit, toelichting paragraaf 3.1)?
- Maakt de verantwoording duidelijk of (met name) de uitgaven de begrote, door de volksvertegenwoordiging geautoriseerde bedragen al dan niet overtreffen (Besluit, toelichting paragraaf 3.1.1)?

Over de laatste vraag lijkt de Audit Alert een afwijkende visie te geven. De Audit Alert noemt negen rechtmatigheidscriteria, en stelt - terecht - dat daarvan al zes worden getoetst bij het getrouwheidsonderzoek. Daarmee wordt op zijn minst de indruk gewekt dat de overige drie criteria onder de *handelingsrechtmatigheid* vallen. Als eerste van die drie noemt de Audit Alert het begrotingscriterium: de vraag of de gerealiseerde lasten ►



hoger zijn dan de begrote. Dit is een kwantitatieve vraag, geen kwalitatieve. De Audit Alert stelt terecht dat het kwalitatieve oordeel of begrotingsoverschrijdingen al dan niet verwijtbaar zijn, is voorbehouden aan de Gemeenteraad c.q. Provinciale Staten. Als de financiële verantwoording de volksvertegenwoordiging in staat stelt het kwantitatieve vraagstuk te onderkennen, dan is die verantwoording dus getrouw. Daarom valt het begrotingscriterium dus onder de verantwoordingsrechtmatigheid; de handelingsrechtmatigheid wordt nu juist niet getoetst door de accountant.

Reparatie

Als het antwoord op de bovengenoemde vragen driewerf 'ja' is, dan is de verantwoording dus getrouw, en kan daarbij de 'klassieke' accountantsverklaring worden afgegeven. De oordeelsalinea die in het Besluit voor de accountantsverklaring is voorgeschreven is echter niet 'klassiek': daarin wordt de verantwoordingsrechtmatigheid niet duidelijk onderscheiden van de handelingsrechtmatigheid.

Dit is gerepareerd in de in overleg met overheidsinstanties tot stand gekomen Audit Alert. De daarin aanbevolen voorbeeldteksten maken het onderscheid expliciet. Echter, in het oordeel over de rechtmatigheid staat onder meer dat de in de jaarrekening opgenomen baten en lasten alsmede de balansmutaties tot stand zijn gekomen 'in overeenstemming met de begroting'.

Op grond van vorenstaand betoog meen ik dat deze woorden beter achterwege kunnen blijven: de grens tussen verantwoordings- en handelingsrechtmatigheid dreigt hierdoor namelijk te vervagen. Wel bepleit ik om in voorkomend geval aan de verklaring een toelichtende alinea toe te voegen, in de geest van: "Wij vestigen uw aandacht op het feit dat de lasten uit hoofde van (begrotings)hoofden het laatstelijk begrote bedrag hebben overtroffen." Dan is de volksvertegenwoordiging in staat het vereiste kwalitatieve oordeel te vellen.

Handelingsrechtmatigheid

Ten aanzien van de handelingsrechtmatigheid geeft het Besluit in paragraaf 3.1.2 enkele aanwijzingen ten aanzien van subsidies, uitkeringen, en transacties en financieringen.

Subsidies

Bij subsidies worden de subsidievoorwaarden als essentiële norm genoemd. Dat lijkt mij

'De overheid kan terugvallen in de gemakzucht om naleving van alle subsidievoorwaarden door accountants te laten toetsen.'



'Per gemeente zelf het rechtmatigheidskader formuleren, lijkt mij een voorstel tot 'eigenrecht-matigheid''

'Een verantwoording kan zeer wel getrouw zijn als daarin onrechtmatige handelingen zijn verwerkt.'

logisch, maar toch kan de vrees bestaan dat de overheid hier weer terugvalt in de oude gemakzucht om de naleving van alle subsidievoorwaarden maar door de accountant te laten toetsen.

Een voorbeeld: een gemeente subsidieert een stichting die een evenementenhal exploiteert. In de subsidievoorwaarden is bepaald dat de stichting moet voldoen aan de eisen van brandveiligheid en van toegankelijkheid voor gehandicapten. De voor de hand liggende overheidsinstanties die dit moeten toetsen zijn de brandweer en de Inspectie voor de Volksgezondheid. In het verleden - en mogelijk ook nu nog - werden (ook) de accountants hiermee opgezadeld, althans volgens de letter van de subsidievoorwaarden. Of de in het begin van dit artikel geciteerde passage over de niet-verantwoordelijkheid voor 'handelingen en beslissingen van niet-financiële aard' voldoende aan dit bezwaar tegemoet komt, staat voor mij niet volledig vast. Aan dit vraagstuk besteedt de Audit Alert geen aandacht.

Uitkeringen

Bij uitkeringen noemt de toelichting op het Besluit, naast het voldoen aan de voorwaarden, de toetsing op juistheid en volledigheid van de door de belanghebbende verstrekte gegevens. Of de vereiste gegevens en bewijsstukken volledig zijn verstrekt, lijkt mij volstrekt toetsbaar door de accountant. Deze kan echter nauwelijks nagaan of de verstrekte gegevens juist zijn. Ook moet de accountant het gemeentelijk beleid ter voorkoming van misbruik en oneigenlijk gebruik toetsen, gelet op de mogelijkheden die er zijn. Ook dit lijkt mij in beginsel uitvoerbaar. Het is immers vergelijkbaar met de toetsing van opzet en bestaan van een AO/IC. De Audit Alert geeft echter een discutabele handreiking voor gevallen waarin de accountant concludeert dat (de uitvoering van) dit beleid niet voldoet aan de te stellen eisen: dan zou sprake zijn van een 'bedenking'. Dit verbaast mij: de accountant geeft zijn oordeel over de rechtmatigheid van de desbetreffende lasten, niet over het beleid. Als de accountant niet heeft vastgesteld dat misbruik of oneigenlijk gebruik van de regelingen is gemaakt, is sprake van onzekerheid, niet van een bedenking. Daarbij past een beperking 'onder voorbehoud', niet 'met uitzondering'.

Transacties en financieringen

Bij transacties en financieringen noemt het Besluit de aanvaardbaarheid in het kader van de activiteiten van de gemeente, en de vaststel-

Reactie: 'Scherpere afbakening noodzakelijk'

Hans Blokdijk merkt terecht op dat een scherpere afbakening van de verantwoordelijkheden nodig is. Vraag is wel of dat niet verder moet gaan dan hij suggereert.

IBO Regeldruk en controletoren

Op 22 december 2004 verscheen het kabinetsstandpunt over het Interdepartementaal beleidsonderzoek (IBO) Regeldruk en controletoren (Tweede Kamer, vergaderjaar 2004-2005, 29950, nr. 1). Een van de beoogde wijzigingen in de verantwoordings- en controlestructuur op rijksniveau is dat vanaf 2006 de minister verantwoording aflegt over bedrijfsvoering inclusief rechtmatigheid. Tegelijkertijd wordt de accountantsverklaring van de departementale accountant daarbij een verklaring van getrouwheid, de rechtmatigheid vervalt als onderdeel van deze verklaring.

In een brief van 22 februari 2005 aan de minister van Financiën spreekt het NIVRA haar waardering uit voor het IBO, in het bijzonder voor de toenemende aandacht voor de verantwoordelijkheden van management en minister voor rechtmatigheid en de verantwoording die daarover moet worden afgelegd. Tot op heden werden discussies over rechtmatigheid - ten onrechte - vooral gevoerd vanuit het oogpunt van controle. Door de wijziging in de verantwoordings- en controlestructuur komt veel beter tot uiting dat het management van een organisatie in de publieke sector primair verantwoordelijk is voor het naleven van de wet- en regelgeving en daarover tevens verantwoording aflegt, en dat de accountant deze verantwoording 'slechts' certificeert. Het NIVRA pleit er wel voor dat de geschetste wijzigingen niet alleen bij de rijksoverheid worden doorgevoerd maar ook bij de mede-overheden en andere organisaties in de publieke sector.

Niet vluchten maar communiceren

Blokdijk gaat op diverse plaatsen in op het begrip rechtmatigheid. Volgens het NIVRA is er nog steeds onvoldoende duidelijkheid over de reikwijdte van dit begrip, hetgeen onder andere tot uiting komt in de min of meer impliciet geïntroduceerde definitie 'financiële' rechtmatigheid als tegenhanger van het juridische begrip. Strikt genomen zou per publieke geldstroom ondubbelzinnig in bepaalde wet- en regelgeving moeten vaststaan onder welke voorwaarden dit geld mag worden aangewend, en dus aan welke norm de accountant moet toetsen. Hiervan is nu lang niet altijd sprake.

De accountant moet inderdaad geen vluchtwegen zoeken, maar de accountant moet wel duidelijk zijn en bovendien goed voor ogen houden wat nu precies wiens verantwoordelijkheid is en wat te doen bij onduidelijkheid. Voor de korte termijn is het dan ook van groot belang dat de accountant dilemma's op het gebied van rechtmatigheid onderkent, daar op gepaste wijze naar handelt en - buitengewoon belangrijk - daarover communiceert. Soms zal die communicatie zich niet moeten beperken tot de opdrachtgever, maar zal de accountant zich ook moeten richten tot de desbetreffende toezichthouder: diegene die eindverantwoordelijk is voor de publieke geldstro(o)m(en) die de accountant controleert.

Tweezijdige oplossing

Voor de lange termijn zou moeten worden bewerkstelligd dat er bewuster wordt besloten tot het inzetten van accountantscontrole als toezichtinstrument. Accountantscontrole kan een goed toezichtinstrument zijn, maar slechts onder de voorwaarde dat voor iedereen duidelijk is wat de reikwijdte van die controle is, wat de reikwijdte en mate van assurance van het daaruit voortvloeiende accountantsoordeel is, en het type accountantsproduct dat daarbij het meest past. Helderheid over het uitgangspunt dat het management primair verantwoordelijk is voor het naleven van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving en zich daarover moet verantwoorden, in combinatie met accountantscontrole als toezichtinstrument, zou de oplossing moeten zijn voor de al jaren voortdurende discussie over het rechtmatigheidsonderzoek. Tevens kunnen deze acties aan de 'achterkant' een aanzet zijn voor eventueel wenselijke deregulering 'aan de voorkant': een rol voor de wetgever!

Christianne den Houting-Stevens, researchmedewerker Overheidsaccountancy NIVRA

'Wel nagaan of de gemeente rechtmatigheid heeft bevolen, maar niet of het bevel wordt nageleefd, lijkt mij volstrekt onvoldoende.'

ling dat de overeengekomen tegenprestatie is ontvangen. Dit wijkt niet sterk af van hetgeen ook bij de accountantscontrole van ondernemingen relevant is, waarbij mag worden bedacht dat het kwalitatief axiomatisch voorbehoud uiteraard ook voor overheidsaccountants geldt.

Geen vluchtwegen zoeken

Al met al denk ik dat een scherpere afbakening van de verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot de handelingsrechtmatigheid op bepaalde punten op haar plaats zou zijn.

Dat betekent niet dat accountants en anderen nu naar oneigenlijke vluchtwegen moeten gaan zoeken. Daarvan meen ik er in de discussie enkele te ontwaren, en wel:

Bestaan van algemene maatregelen ter borging van rechtmatigheid

In 'de Accountant' van maart 2004 stelt Albert Sieverding, partner en sectorvoorzitter binnenlands bestuur bij PricewaterhouseCoopers: "Hij (de accountant, HB) gaat dus niet vaststellen of die gemeente rechtmatig werkt, maar hij gaat vaststellen of de gemeente doeltreffende maatregelen heeft getroffen om de rechtmatigheid te borgen."

Mogelijk wat ongenueanceerd vertaald komt dit over als: de accountant gaat wel na of de gemeente rechtmatigheid heeft bevolen, maar niet of het bevel wordt nageleefd. Dit lijkt mij volstrekt onvoldoende, en dus in strijd met - ten minste - de geest van het Besluit.

Betekenis van specifieke verordeningen

In datzelfde artikel noemt Peter Giezeman, directeur van de uitkeringsinstantie UWV-accountantsdienst en voorzitter van de werkgroep Rechtmatigheid, een hindernis: als iets in regelgeving wordt opgenomen naar aanleiding van een artikel in een wet, dan zou het lastig zijn om te zeggen of het onder het begrip rechtmatigheid valt.

Dit lijkt mij nu helemaal niet lastig: zo'n bepaling in een verordening is de uitwerking van ►

een wettelijke bepaling. Als de wet geen bron van rechtmatigheid is, wat dan wel?

'Eigenrecht-matigheid'

In 'de Accountant' van juni 2004 stellen Ferry van Dorst en Coen Cransveld, respectievelijk hoofd en plaatsvervangend hoofd van de Centrale Afdeling Financiën van de gemeente Breda, voor dat de gemeente het rechtsmatigheidskader zelf formuleert. Dit lijkt mij een voorstel tot 'eigenrecht-matigheid'. Hoe dramatisch dit kan aflopen valt te leren uit de gebeurtenissen in Rotterdam, waar op een onzalig moment werd besloten dat burgemeester en wethouders bij hun reisdeclaraties de 'functionaliteit' niet behoefden aan te geven. Dit betreft de vraag of de kosten zijn gemaakt in het kader en het belang van de activiteiten van de gemeente. Natuurlijk is dit een eis van rechtmatigheid! Weliswaar was dit een besluit van het college

van B&W, en niet van de Gemeenteraad, maar gezien de voorsprong in deskundigheid van het college en het feit dat het pleegt te steunen op een meerderheid in de raad ligt de verleiding voor de hand om maar 'eigen rechter', althans 'eigen wetgever', te spelen.

In het belang van de burgerij moet die weg maar niet worden ingeslagen! Bovendien ontstaat zo het gevaar dat het begrip 'rechtmatigheid' van gemeente tot gemeente gaat verschillen. Ook dit lijkt mij niet wenselijk.

Verantwoordelijkheid

De Audit Alert stelt dan ook dat een gemeenteraad de voorwaarden voor alle geldstromen dient te operationaliseren op grond van *alle* voor de gemeente geldende wet- en regelgeving. De accountant dient dit vervolgens te toetsen, hetgeen mij overigens voor een niet-jurist een onmogelijke taak lijkt. Voor een subsidieregeling die door een

gemeente of een provincie zelf is ontworpen, lijkt een specifieke operationalisering als in de Audit Alert bepleit, onvermijdelijk. Maar er moeten dan algemene beginselen van rechtmatigheid zijn waaraan deze operationalisering moet voldoen, zoals 'functionaliteit'. Zoals eerder gezegd, lijkt het denkwerk hierover nog niet ver gevorderd.

Met het voorgaande beoog ik niet de moeilijkheidsgraad van het vak van overheidsaccountant te bagatelliseren. Maar als buitenstaand doch belangstellend staatsburger verzet ik mij tegen het scheppen van onduidelijkheid om verantwoordelijkheid te ontlopen. ■

Noot

Hans Blokdijk is hoogleraar Accountancy aan Universiteit Nyenrode en emeritus hoogleraar Accountantscontrole aan de Vrije Universiteit.