

- Leeuwerik, J.F., Aanpassingen, verduidelijkingen en vereenvoudigingen in het jaarrekeningenrecht; *Consolidatiewet en jaarrekening*, Nivra-geschrift 51, 1989, pp. 97-108.
- Schilfgaarde, P. van, Nader tot de jaarrekening, *WPNR*, 21 oktober 1989, pp. 593-595.
- Tas, L.G. van der, Implementatie van 'a true and fair view' in Duitsland, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde*, 1987, pp. 94-101 en 362-373.
- Timmers, M.P., Nieuwe wettelijke bepalingen voor de geconsolideerde jaarrekening; *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfsconomie*, januari/februari 1989, pp. 16-23.
- Touche Ross Europe, *Harmonisatie van de verslaggeving in Europa: Voltooid in het jaar 2000?*, 1989.
- TRN Groep, *Aansprakelijkheid van bestuurders en commissarissen*, 1987.
- Volten, H., Eerste FEE-congres, *De Accountant*, december 1989, pp. 190-192.
- Wessel, P.A., Vereenvoudiging en verduidelijking van het jaarrekeningenrecht, *Bedrijfsjuridische berichten*, 30 mei 1989, nr. 11, pp. 118-120.
- Zanden, P.M. van der, Te verwachten vereenvoudigingen in het jaarrekeningenrecht, *TVVS*, nr. 6, 1989, pp. 140-145.

Noten

- 1 Met dank aan Prof. Dr. M.A. van Hoepen RA en Prof. Mr. Drs. H. Beckman RA voor hun opmerkingen naar aanleiding van de concept-versie van dit artikel.
- 2 Zie H. Beckman c.s. (losbladig), Touche Ross Europe (1989) en het FEE-onderzoek, besproken door Volten (1989).
- 3 Hoewel door de ont koppeling van de enkelvoudige en de geconsolideerde jaarrekening de mogelijkheid moet worden opengelaten dat de fiscale bepalingen geen invloed hebben op de geconsolideerde jaarrekening (zie bijvoorbeeld Van der Tas, 1987).
- 4 Ik beperk mij hierbij tot goodwill welke is gekocht bij de verwerving van een andere onderneming.
- 5 Dit ondanks de argumenten van Bindenga (1989).
- 6 Voor coöperaties geldt een termijn van zes maanden. Deze extra maand is bewust gehandhaafd in verband met de noodzaak om de leden te raadplegen.
- 7 Overigens geldt dat, indien het bestuur van een rechtspersoon niet heeft voldaan aan haar publicatieplicht, sprake kan zijn van een onbehoorlijke taakvervulling, op grond waarvan bestuurders hoofdelijk aansprakelijk kunnen worden gesteld (TRN Groep, 1987).
- 8 Onduidelijk is bijvoorbeeld ook of het doen van geringe uitkeringen strijdig is met dit artikel.

Accountantscontrole en rechtmatigheid bij de rijksoverheid

W. Veldman

1 Inleiding

De controle van de financiën van het Rijk heeft sinds 1985 de volle politieke aandacht. Onder meer de parlementaire enquêtes (RSV, Bouwsubsidies) hebben veel tekorten aan het licht gebracht. Deze onderzoeken hebben een beperkt deel van het overheidsgebouw onder de loep genomen. Hieruit is onder meer een aantal algemene conclusies over de controlesituatie bij het Rijk getrokken.

De privatiseringsonderzoeken (Pescher 1 en 2) gericht op de accountantscontrole bij de rijksoverheid hebben, naast een concrete uitbestedingsdoelstelling, kritische kanttekeningen bij de controle en de administratieve organisatie van het Rijk opgeleverd.

In de zogenaamde Operatie Comptabel Bestel probeert de Regering de administratieve infrastructuur en het functioneren daarvan te verbeteren. De vaste Commissie voor de Rijksuitgaven van de Tweede Kamer houdt de minister van Financiën al geruime tijd onder grote druk. De begrotingsonderzoeken vormen daarnaast een voortgangscontrole op de ontwikkelingen per departement.

Tegelijkertijd is een proces op gang gebracht om de Comptabiliteitswet 1976 (W'76) geheel te herzien.

Het gevolg van deze ontwikkelingen is geweest

W. Veldman, registeraccountant, tot 1989 werkzaam bij de Centrale Accountantsdienst van het ministerie van Financiën, sinds 1989 vennoot van de TRN Groep/NAM de Tombe, verantwoordelijk voor dienstverlening aan overheden en non-profits.

dat de Algemene Rekenkamer en de Departementale Accountantsdiensten (DAD's) zich moesten bezinnen op de inhoud van hun controlewerkzaamheden. Die bezinning vindt niet plaats in 'splendid isolation'. De uitkomsten moeten worden voorgelegd aan Parlement en de departementsleiding. De Algemene Rekenkamer en de departementale accountantsdiensten zijn daarbij op elkaar aangewezen.

De departementale jaarrekening is het object waar de accountantsverklaring bij de rijksoverheid betrekking op heeft. In de 4e wijziging van de Comptabiliteitswet 1976 is het begrip 'jaarlijkse financiële verantwoording' precies gedefinieerd. Ongeveer op dezelfde wijze als in boek 2 titel 9 BW voor jaarrekeningen van ondernemingen. De departementale verantwoording is daarmee veel meer geworden dan een staat van ontvangsten en uitgaven. Hoe deze verantwoording zich zal ontwikkelen ligt in de toekomst verscholen. Het zou goed zijn voor deze jaarrekening nieuwe stijl een meer uitgesproken plaats in de budgetcyclus in te ruimen. Nu is het zo dat de rekening bijna volledig wordt verdrongen door de vele budgettaire nota's. De rekening is daardoor, afgezien van de achterstanden in de formele afwikkeling, tot nu toe een, politiek gezien, onbelangrijk sluitstuk gebleven.

Een belangrijk punt bij de departementale accountantscontrole is de opdracht om aandacht aan rechtmatigheid te besteden, een begrip dat in het kader van de accountantscontrole nog onvoldoende is uitgewerkt. Het gaat daarbij om de bepaling van de reikwijdte van de controle.

In dit artikel wordt geprobeerd een bijdrage te leveren aan deze discussie en een oplossingsrichting aan te geven.

Om de materie overzichtelijk te houden wordt niet ingegaan op de samenhang met de doelmatigheidstoetsing. Dit vraagt een afzonderlijke behandeling.

Achtereenvolgens wordt ingegaan op:

- Het Besluit Taak Departementale Accountantsdienst (2)
- Rechtmatigheid als begrip (3)
- Accountantscontrole en -verklaring (4)

2 Besluit Taak Departementale Accountantsdienst (DAD)

Het Besluit Taak DAD stelt dat de controle moet zijn gericht op een viertal samenhangende objecten, te weten:

- de administratie;
- het gevoerde beheer;
- het stelsel van interne controlemaatregelen;
- de jaarlijkse financiële verantwoording.

In de toelichting op het Besluit worden deze objecten uitvoerig uiteengezet. Een uitvoerige behandeling van dit Besluit is gegeven door Drs. P. K. van Boven RA in een artikelenserie in 'de Accountant' van mei en juni 1988, waarnaar kortheidshalve wordt verwezen.

Met betrekking tot de accountantsverklaring wordt in het besluit het volgende gesteld.

'Over de verslaggeving die aan het einde van een dienstjaar - ter afsluiting van het dienstjaar - uit de administratie van de Centrale afdeling financieel-economische zaken wordt opgesteld, welke verslaggeving een verantwoordingskarakter heeft, wordt door de leiding van het ministerie een direct oordeel van de accountantsdienst gevraagd. Dit oordeel, waarmee de accountantsdienst de algemene controle afrondt, wordt gegeven in de vorm van een verklaring van getrouwheid omtrent de verantwoording. Deze interne verklaring (die hoort bij een interne verantwoording) heeft, behalve op de getrouwe weergave van de werkelijkheid, mede betrekking op de rechtmatigheid van de in de verantwoording opgenomen uitgaven en ontvangsten.'

Hiermee is het begrip 'rechtmatigheid' formeel in de departementale accountantscontrole geïntroduceerd. De vraag doet zich nu voor hoe accountants invulling geven aan hun rechtmatigheidstoets en meer in het algemeen hoe het door departementale accountants gehanteerde begrip zich verhoudt tot de opvattingen over rechtmatigheid in met name het bestuursrecht.

3 Rechtmatigheid

Het Besluit Taak DAD geeft in de toelichting aan

dat onder 'rechtmatigheid van de in de verantwoording opgenomen uitgaven en ontvangsten', met betrekking tot de uitgaven aan de in artikel 66 Comptabiliteitswet 1976 (CW'76) gestelde vragen moet worden gedacht. Voor de ontvangsten worden geen bijzondere aanwijzingen gegeven.

De in het genoemde artikel 66 gestelde vragen zijn:

- valt de uitgaaf binnen de omschrijving van het begrotingsartikel, waarop ze is aangewezen;
- behoort de uitgaaf tot het dienstjaar ten laste waarvan ze wordt gebracht;
- is het begrotingsartikel toereikend;
- was de schuldvordering niet verjaard;
- zijn de overgelegde bewijsstukken naar waarheid opgemaakt om het recht van de schuldeiser te staven;
- stond in het algemeen geen wettelijk voorschrift de uitgaaf in de weg.

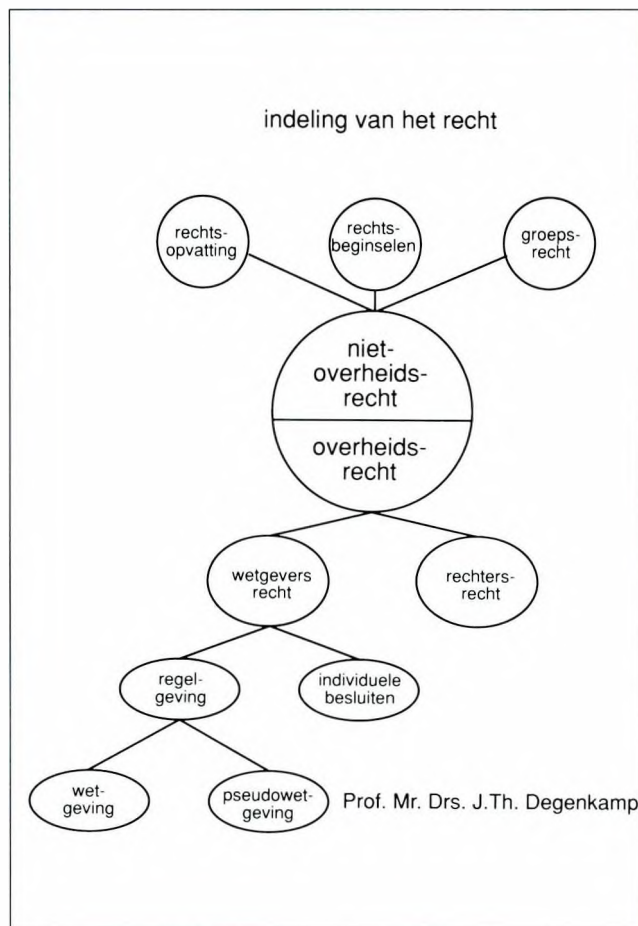
Rechtmatigheid in het bestuursrecht

Ten behoeve van een tweetal studiedagen voor accountants over rechtmatigheidscontrole heeft Prof. Mr. Drs. J. Th. Degenkamp een analyse opgesteld van het overheidsrecht (zie NIVRA-geschrift nr. 52).

Deze analyse wordt in schema 1 weergegeven:

Bij wetgeving wordt overigens nog onderscheid gemaakt naar wetten in formele en materiële zin. De eerste groep betreft wetten afkomstig van de wetgevende macht (Regering en Staten-Generaal). Bij wetten in materiële zin kan onder meer gedacht worden aan Algemene Maatregelen van Bestuur, die door de Regering worden vastgesteld op basis van een formele wet. Kenmerkend voor formele en materiële wetgeving is dat deze algemeen, dat wil zeggen in principe tegenover iedere burger werkt.

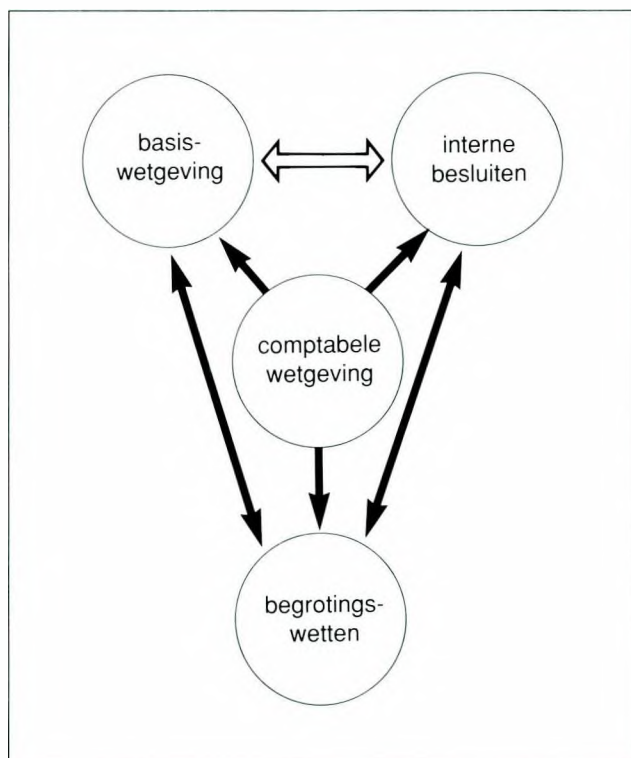
Pseudowetgeving vormt een complex van beleids- en uitvoeringsregels voor de toepassing van de wetgeving. Het is geen wetgeving in de eigenlijke zin. Bekende voorbeelden van pseudowetgeving zijn de ministeriële circulaire met betrekking tot onderwijs- en belastingwetgeving. Een voor de accountantscontrole bijzonder aspect is dat het instrument wetgeving ook



gebruikt wordt om de interne organisatie van het Rijk te regelen. Met name kan gedacht worden aan de comptabele regelgeving, de begrotingswetten en de vele interne besluiten, bijvoorbeeld op het gebied van rechtspositie, aanschaffingen, enzovoort. De interne organisatie en de daarvoor geldende wetgeving is het domein van onder meer de departementale accountantscontrole. Vanuit accountantscontrole bezien is het daarom gewenst de analyse van Degenkamp nader uit te werken.

De volgende indeling kan daartoe bruikbaar zijn:

- Besluiten van algemene strekking met de daarbij behorende pseudowetgeving, uitmondend in individuele besluiten (kortom te noemen 'basiswetgeving');
- besluiten met een intern karakter (salarissen, reiskosten, investeringen, interne procedurevoorschriften enzovoort);



- begrotingswetten;
- de comptabele regelgeving.

De samenhang tussen de hiervoor genoemde soorten recht kan als volgt schematisch worden weergegeven (zie schema 2).

De basiswetgeving vormt overwegend extern werkend overheidsrecht. De besluiten met een intern karakter en de comptabele regelgeving betreffen de interne organisatie en zijn daarmee als intern overheidsrecht of organisatierecht aan te merken.

Van groot belang is ook dat het organisatierecht wordt vertaald in een groot aantal interne procedurevoorschriften met een verschillende formele status. Deze procedures te zamen met de ingezette mensen en middelen vormen de administratieve organisatie.

In het bestuursrecht wordt rechtmatigheid in verband gebracht met algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Behalve het juist toepassen en handhaven van wetgeving worden tot deze beginselen onder meer gerekend aspecten als het handelen binnen de doelstelling van de betreffende wet en de gegeven bevoegdheden,

de motivering van individuele besluiten, de zorgvuldigheid van de besluitvorming. Rechtmatigheid is daarmee een begrip dat het hele recht (dus ook de wetmatigheid) omvat, zowel de totstandkoming, de toepassing als de handhaving daarvan.

De rechtmatigheidstoets (-controle) is in onze samenleving verdeeld onder een scala van door de overheid formeel ingestelde instanties (bijvoorbeeld Parlement, rechterlijke macht, openbaar ministerie, politie, Algemene Rekenkamer, inspectiediensten) en vele andere niet officiële instanties en individuen (bijvoorbeeld politieke partijen, de pers, belangengroepen, wetenschappen, enzovoort). Accountants spelen daarbij maar een beperkte rol. Van hen mag niet worden verwacht dat zij de rol van andere toetsers overnemen. Het gaat mede om in dit verband de relatieve plaats van de overheidsaccountancy bij deze rechtmatigheidstoetsing te definiëren.

Rechtmatigheid in de accountantscontrole

De opvattingen over rechtmatigheid in het bestuursrecht stelt accountants voor problemen. Accountants zijn van nature controleurs van informatie en niet van mensen en hoe zij (al of niet rechtmatig) handelen. Accountants hebben tot dusver het begrip rechtmatigheid een eigen invulling gegeven. De basis daarvoor wordt doorgaans ontleend aan het genoemde artikel 66 van de CW'76 (juist en toereikend artikel en dienstjaar, niet verjaard, voldoende bewijsstukken en in het algemeen geen strijdigheid met de wet). Dit artikel draagt alleen de Algemene Rekenkamer op bij haar controle de daar vermelde vragen te betrekken. De DAD's betrekken deze voorschriften eveneens in hun controle. De doelmatigheid van de controle in en op de rijksdienst is daarmee gediend. Deze benadering wil overigens niet zeggen dat de departementale accountants niet meer aspecten in de controle mogen betrekken, mits zij daartoe opdracht krijgen. De criteria van artikel 66 CW'76 geven een minimum ten aanzien van de rechtmatigheidstoetsing.

Als een uitgave aan de criteria van artikel 66 CW'76 voldoet en daarbij juist, volledig en tijdig in de administratie is opgenomen, wordt ze als rechtmatig beschouwd. Als vervolgens de ver-

antwoording sluit met die administratie is alles in orde en kan een goedkeurende verklaring worden gegeven.

Deze opvatting lijkt te beperkt te zijn geworden. In de volgende paragraaf wordt hier nader op ingegaan.

Het huidige artikel 66 CW'76 zal vermoedelijk na de 5e wijziging ook niet meer in deze vorm terugkeren. De beperkte rechtmatigheidsopvatting van accountants kan niet pretenderen dat 'de' rechtmatigheid in bestuursrechtelijke zin wordt gecontroleerd.

4 Accountantscontrole en -verklaring

Het in de voorgaande paragraaf ontwikkelde onderscheid tussen basiswetten, interne regels, begrotingswetten en comptabele regelgeving kan een nuttig vertrekpunt zijn voor de bepaling van de reikwijdte van de accountantscontrole en -verklaring.

Doel van de accountantscontrole is niet een oordeel (verklaring) te geven over 'de' rechtmatigheid in de ruime bestuursrechtelijke zin. Door de accountant moet primair worden onderzocht, vastgesteld en verklaard of het interne organisatierecht is nageleefd. Daarmee wordt bereikt dat zowel de (comptabele) rechtmatigheidsaspecten van de CW'76, als de administratieve organisatie en de beheersvoorschriften in de controle worden betrokken. Ook houdt deze benadering in dat aan elementaire beheersdoelmatigheid aandacht wordt geschonken.

Recentelijk is in departementale kring het begrip 'ordelijk beheer' geïntroduceerd, als aanvulling op de traditionele verklaring van getrouwheid, die alleen zekerheid geeft over een verantwoording als feitelijke weergave.

Aan het begrip 'ordelijk beheer' kan concrete inhoud worden gegeven door het te beperken tot het organisatierecht. Dit kan aan niet-accountants duidelijk gemaakt worden. De departementale accountantsverklaring kan hierdoor in bestuurlijke zin een nuttiger instrument worden.

De in het kader van de accountantsverklaring uitgevoerde rechtmatigheidscontrole houdt dan in de toets op het naleven van het interne organisa-

tierecht, voor zover dit niet uitdrukkelijk aan anderen is opgedragen. De accountantsverklaring, als samenvattend oordeel informeert op die wijze de interne en externe belanghebbenden over:

- de getrouwheid van de verantwoording (Rekening, Saldibalans en de Toelichting daarop);
- de naleving van het organisatierecht;
- de ordelijkheid van het beheer, voor zover niet in de voorgaande punten begrepen.

In het kader van het interdepartementale overleg van de departementale accountantsdiensten is een project gestart om richtlijnen voor de accountantscontrole te geven. Het lijkt van belang in deze richtlijnen concrete normen te formuleren voor de accountantscontrole leidend tot deze uitgebreide accountantsverklaring.

Het lijkt niet doelmatig de begrotingsvoorbereiding als zodanig onder accountantscontrole te brengen. Dit zou kunnen leiden tot de vraag om een accountantsoordeel bij begrotingswetten. Het ontbreken van een voldoende normering staat een dergelijk oordeel in de weg. Daarbij vormt de begroting zelf een norm voor de toets op de uitvoering. Wel lijkt het van belang in het kader van de accountantscontrole te onderzoeken of de begrotingsonderbouwing voldoende is om als norm voor het toetsen van de uitvoering voldoende bruikbaar is.

De controle op de uitvoering van de begrotingswetten, tot uitdrukking komend in de Rekening en tussentijds in de financiële nota's en de daarbij gegeven toelichtingen vallen in deze optiek volledig binnen de reikwijdte van de accountantscontrole.

De mogelijkheden voor de departementale accountantscontrole bij de eerste invalshoek – de basiswetgeving c.a. – zijn beperkt. Nadruk zal ook hier liggen op het ordelijk beheer. Dit maakt onderdeel uit van het organisatierecht, dat gericht is op een ordelijke uitvoering van de basiswetgeving. De normen bij de toepassing van basiswetgeving zijn echter minder hard en divers. De benodigde deskundigheden gaan als regel de mogelijkheden van accountants te buiten. Zeker mag niet worden verwacht dat een accountantsverklaring een oordeel inhoudt over de naleving van beginselen van behoorlijk bestuur of zaken

als effectiviteit van een regeling. Accountantscontrole is geen beleidscontrole en evenmin een rechtmatigheidscontrole in de veel ruimere juridische zin. In een bijzondere opdracht kunnen accountants daar overigens wel een bijdrage aan leveren. Op het gebied van misbruik en oneigenlijk gebruik van regelingen zal controle als regel niet verder kunnen gaan dan de naleving van procedures. Wel zal in de adviserende taak, veel meer dan nu het geval is, een bijdrage kunnen worden geleverd aan het bestrijden van dit maatschappelijk ongewenste verschijnsel.

5 Samenvatting

Het ene overheidsrecht is het andere niet. Het instrument wet (formeel en materieel) wordt in een aantal gevallen gebruikt voor intern organisatorische doeleinden. Deze wetten en besluiten hebben voor de accountantscontrole een andere betekenis dan de echte basiswetgeving. Rechtmatigheid is zowel in het algemeen als voor de accountantscontrole een relatief begrip.

Accountantscontrole kan niet alles en mag ook niet alles. Er is meer controle dan van accountants alleen. Het is van belang dat de grenzen van de departementale accountantscontrole duidelijk en consistent worden getrokken.

Als accountants zich beperken tot uitsluitend een getrouwheidsoordeel bij de huidige eenvoudige departementale jaarrekening kan hun terecht worden verweten dat zij hun functie te beperkt opvatten. De gedachte om de accountantsverklaring uit te breiden met een oordeel over de ordeijkheid van het beheer lijkt een bruikbare oplossing. Een dergelijke uitgebreide verklaring biedt de mogelijkheid om mogelijke verwachtingskloven te dichten.

Hoofddoel van de accountantscontrole zal dan moeten zijn het ten behoeve van de betreffende minister vaststellen dat door het departement een ordelijk financieel beheer is gevoerd. Het beleid is daarbij voor de accountant een gegeven. Het stelt hem een norm.

Het is de bedoeling de uitgangspunten voor de departementale accountantscontrole vast te leggen in voor de gehele rijksdienst geldende richt-

lijnen voor de accountantscontrole. Dergelijke richtlijnen zullen een belangrijk instrument kunnen zijn in de communicatie tussen accountants aan de ene en bestuurders en politici aan de andere kant.

Literatuur

- Prof. Dr. Th. A. Stevers, *De Rekenkamer*
- Drs. P. K. van Boven RA, De algemene taak van de departementale accountantsdienst I en II, *de Accountant* mei en juni 1988.
- Prof. Mr. Drs. J. Th. Degenkamp, Documentatiemap ten behoeve van de NivRA-Vera studiedag 'Accountantscontrole bij de Rijksoverheid: rechtmatigheidscontrole nieuwe stijl', op 20 oktober 1988.
- Toegang tot de Rijksbegroting*, SDU uitgeverij, 's-Gravenhage 1988.
- Prof. Dr. A. B. Frielink RA, De Ismo-problematiek, *de Accountant*, maart 1988.
- C. Chr. Doolhoff RA, De certificerend accountant en het voortraject, *de Accountant*.
- NivRA-geschrift nr. 52.