

UITSpraak van 21 januari 2022 op grond van artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de op 9 september 2020 ontvangen klacht met nummer **20/1767 Wtra AK** van

mr. X1

wonende te [plaats1], gemeente [gemeente1]

en

mr. X2

wonende te [plaats2], gemeente [gemeente1]

KLAGERS

gemachtigde: mr. [A]

tegen

drs. Y

registeraccountant

kantoorhoudende te [plaats3]

BETROKKE

advocaat: mr. F.T. Serraris te Amsterdam

1. Procedure

1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van:

- het klaagschrift met bijlagen
- het verweerschrift met bijlagen
- de op de zitting overgelegde pleitaantekeningen
- haar tussenbeslissing van 31 mei 2021
- de beantwoording door betrokkene van vragen van de Accountantskamer
- de reactie van klagers op de beantwoording
- de e-mail namens betrokkene van 3 november 2021.

1.2. In de tussenbeslissing van 31 mei 2021 heeft de Accountantskamer aan betrokkene vragen gesteld. Betrokkene heeft die beantwoord. Klagers hebben op de beantwoording gereageerd. Betrokkene heeft daarna laten weten geen gebruik te willen maken van zijn recht als laatste het woord te voeren.

2. Beoordeling

2.1. De Accountantskamer verwijst voor de beschrijving van de feiten en de klacht naar de tussenbeslissing van 31 mei 2021.

2.2. Het handelen en/of nalaten van betrokkene waarop de klacht betrekking heeft moet worden getoetst aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en de voor de controle van de onderhavige jaarrekening relevante publicaties als bedoeld in artikel 75 van het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (hierna: BBV), zoals de in lid 2 aanhef en onder b. van dit artikel genoemde Kadernota rechtmatigheid.

2.3. Volgens betrokkene is de Accountantskamer buiten de klacht getreden door de in de tussenbeslissing gestelde drie vragen. De Accountantskamer passeert deze stelling. De vragen zijn volgens rechtsoverweging 4.1. van de tussenbeslissing gesteld, omdat de Accountantskamer zich onvoldoende voorgelicht achtte. Van een uitbreiding van de klacht is geen sprake.

2.4. In de tussenbeslissing zijn de volgende vragen aan betrokkene gesteld:

1. op grond van welke in uw controledossier 2019 vastgelegde overwegingen met vermelding van de daarbij in acht genomen artikelen van (wettelijke) voorschriften en besluiten, heeft u de budgetoverschrijding genoemd bij programma 2 op blz. 18 van uw accountantsverslag 2019 onrechtmatig genoemd en welke rol heeft hierbij het besluit van de gemeenteraad van 7 november 2019 inzake voorstel 26 eventueel gespeeld?

2. op grond van welke in uw controledossier 2019 vastgelegde overwegingen met vermelding van de daarbij in acht genomen artikelen van (wettelijke) voorschriften en besluiten, heeft bedoelde onrechtmatigheid niet meegeteld in uw oordeel?

3. op grond van welke in uw controledossier 2019 vastgelegde overwegingen met vermelding van de daarbij in acht genomen artikelen van (wettelijke) voorschriften en besluiten, heeft u goedgevonden dat de afboeking van de boekwaarde van de investeringen met maatschappelijk nut volledig in het boekjaar 2019 is verwerkt?

2.5. De Accountantskamer stelt vast dat op de financiële verslaggeving van gemeenten en provincies een specifiek verslaggevingskader van toepassing is, dat onder meer bestaat uit de eerdergenoemde publicaties. Die publicaties zijn gebaseerd op artikel 75 van het BBV waarmee de Commissie begroting en verantwoording provincies en gemeenten (hierna: Commissie BBV) in het leven is geroepen. Deze commissie moet volgens lid 2 van dit artikel zorgdragen voor een eenduidige uitvoering en toepassing van het BBV door middel van ten minste 1) een document dat de eenduidige interpretatie van het BBV bevordert, 2) het onderhouden van de Kadernota rechtmatigheid voor het geven van een visie ten aanzien van rechtmatigheid in de controleverklaring en 3) de beantwoording van vragen.

2.6. Betrokkene heeft onder verwijzing naar de Kadernota rechtmatigheid van de Commissie BBV het volgende, samengevat, aangevoerd. Formele onrechtmatigheid in de zin van de Kadernota rechtmatigheid betekent dat financiële wetgeving niet is nageleefd. Een vastgestelde formele onrechtmatigheid is niet per se ook financieel onrechtmatig. Een overschrijding van de begroting die onrechtmatig is omdat het in de Gemeentewet opgenomen budgetrecht van de raad niet is gerespecteerd, is formeel onrechtmatig. Als die onrechtmatigheid niet meetelt voor het accountantsoordeel omdat de overschrijding van de begroting binnen de beleidskaders van de raad past, dan moet de formele onrechtmatigheid wel goed herkenbaar in het accountantsverslag worden opgenomen. Bij de vaststelling van de jaarrekening moet de raad de overschrijding van de begroting autoriseren.

2.7. Betrokkene heeft, toegespitst op de onderhavige zaak en met een verwijzing naar de Kadernota rechtmatigheid en gegevens uit zijn controledossier, gesteld dat de begroting 2019 niet op grond van het besluit van 7 november 2019 was gewijzigd en dat een besluit tot wijziging van de begroting op grond van artikel 189 lid 4 van de Gemeentewet (bedoeld zal zijn artikel 192 lid 1 van de Gemeentewet, Ack) in 2019 had moeten worden genomen. Dat is echter niet gebeurd en daarmee is de formele onrechtmatigheid gegeven van de afboeking van de investeringen in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut¹ (hierna: de investeringen) ten laste van de flexibele algemene reserve. Door de afboeking ten laste van deze reserve te brengen ontstond in 2019 weliswaar een forse overschrijding van de begroting, maar die is goed herkenbaar in de jaarrekening en het accountantsverslag opgenomen. De raad heeft door de vaststelling van de jaarrekening 2019 de begrotingsoverschrijding geautoriseerd. Betrokkene heeft gesteld dat hij bedoelde formele onrechtmatigheid niet heeft laten meetellen in zijn oordeel, omdat de raad op 7 november 2019 had besloten de afboeking ten laste van de algemene flexibele reserve te brengen. Aan de afboeking lag dus een raadsbesluit ten grondslag en de door het besluit ontstane begrotingsoverschrijding was goed herkenbaar in de jaarrekening opgenomen.

2.8. De Accountantskamer acht de vragen 1 en 2 voldoende beantwoord. Vraag en antwoord 3 zal bij de bespreking van klachtonderdeel b aan de orde komen. De Accountantskamer zal hierna de in de tussenbeslissing vermelde klachtonderdelen bespreken.

Klachtonderdeel a: anders dan betrokkene in zijn verslag heeft vermeld ligt aan de afschrijving ten bedrage van € 4,1 miljoen ten laste van de reserves geen raadsbesluit ten grondslag.

3.1. Klachtonderdeel a mist feitelijke grondslag en is daarom ongegrond. Uit de overgelegde stukken blijkt immers dat de raad van de gemeente [gemeente1] op 7 november 2019 voorstel genummerd 26 heeft aanvaard. Het voorstel en het besluit hebben, kort gezegd, betrekking op het afboeken van de investeringen die voor 2017 waren gedaan. Het daarmee gemoeide bedrag van € 4,1 miljoen is volgens het besluit ten laste van de flexibele algemene reserve gebracht.

3.2. In hun reactie op de antwoorden van betrokkene op de vragen van de Accountantskamer hebben klagers geschreven: *“dat er over het onderwerp ‘Afboeken investeringen met een maatschappelijk nut van voor 2017’ in 2019 een raadsbesluit is genomen (dat is ook niet in het geding), maar dat besluit heeft betrekking heeft op de begroting 2020, zo staat ook duidelijk in de tekst.”* Uit dit citaat volgt dat klagers (alsnog) erkennen dat de raad over de afboeking in 2019 een besluit heeft genomen.

Klachtonderdeel b: als er in 2019 een raadsbesluit is genomen om afschrijvingen ten bedrage van € 4,1 miljoen ten laste van de reserves te brengen, dan had de onttrekking aan de reserves niet in de jaarrekening 2019 mogen worden verwerkt;

4.1. Klachtonderdeel b stelt de vraag aan de orde of betrokkene wel een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening 2019 had mogen verstrekken, omdat de afboeking volgens klagers niet in de jaarrekening 2019 had mogen worden verwerkt. De Accountantskamer overweegt dat het klachtonderdeel niet de vraag aan de orde stelt of de eenmalige afschrijving van de investeringen tot nihil volgens artikel 64 lid 4 BBV was toegestaan, zoals dit artikellid tot 14 april 2016 luidde, maar in 2019 op grond van het overgangsrecht nog wel van toepassing was.² Het

¹ Dat zijn bijvoorbeeld de wegen in een gemeente.

² Artikel II lid 1 van het Wijzigingsbesluit Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten van 5 maart 2016.

artikellid bepaalt dat op de investeringen “extra” mag worden afgeschreven. De vraag kan worden gesteld of onder de toegestane extra afschrijving ook de eenmalige afschrijving tot nihil kan worden begrepen of dat een dergelijke afschrijving neerkomt op een stelselwijziging die ingevolge artikel 64 lid 2 (eveneens: oud) BBV alleen om gegronde redenen mag geschieden. De Accountantskamer laat deze kwalificatievraag onbeantwoord. Het klachtonderdeel gaat er niet over en de beantwoording van de vraag behoort tot de competentie van de Commissie BBV, gegeven de in rechtsoverweging 2.5. geciteerde taakstelling van deze commissie.

4.2. Betrokkene heeft in zijn verweer ook gewezen op de “Notitie Hoofdpijnen van het BBV” (editie februari 2020) van de Commissie BBV. In deze notitie staat dat een vijftal eisen wordt gesteld aan financiële gegevens. Een van die eisen is dat wordt voldaan aan het voorzichtigheidsbeginsel. Dit beginsel houdt in dat voorziene verliezen en risico’s die hun oorsprong vinden voor het einde van het begrotingsjaar moeten worden meegenomen als zij vóór het opmaken van de jaarrekening bekend zijn. Positieve resultaten, ook wel winsten genoemd, daarentegen worden pas in de jaarrekening verwerkt als zij vaststaan en zijn gerealiseerd. Ook is volgens betrokkene opvolging gegeven aan het toerekeningsbeginsel dat inhoudt dat de gevolgen van transacties en andere gebeurtenissen in de administratie worden geboekt en in de jaarrekening worden verwerkt in de periode dat deze zich voordoen of waarop deze betrekking hebben. Dit principe is volgens betrokkene de kern van het baten-en-lastensysteem en het BBV. Betrokkene heeft ook gewezen op het in lid 1 van artikel 3 van het BBV opgenomen inzichtvereiste. Dit artikellid luidt: *“De begroting, de meerjarenraming, de jaarstukken en de uitvoeringsinformatie geven volgens normen die voor gemeenten en provincies als aanvaardbaar worden beschouwd een zodanig inzicht dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd over de financiële positie en over de baten en de lasten. In het bijzonder provinciale staten en de raad moeten in staat zijn zich een zodanig oordeel te vormen.”*

4.3. Volgens betrokkene is de verwerking van de afboeking in de jaarrekening 2019 in overeenstemming met de genoemde twee beginselen en het inzichtvereiste. Het besluit was immers in 2019 genomen en had een effect op de financiële positie van de gemeente ultimo 2019. Indien de afboeking niet in 2019 was verwerkt, dan was de algemene flexibele reserve eind 2019 € 4,1 miljoen hoger geweest, maar vast stond dat het bedrag van deze reserve begin 2020 direct met dit bedrag zou dalen indien het besluit in de jaarrekening 2020 zou worden verwerkt. Ook heeft betrokkene erop gewezen dat het voorstel uitgaat van een afboeking in 2019, omdat in de motivering van het voorstel het te behalen voordeel (kort gezegd: lagere afschrijvingslasten) in de periode 2020 en volgende jaren is meegenomen. Het voordeel ontstaat volgens het voorstel met ingang van 2020. Ook heeft betrokkene erop gewezen dat in het af te schrijven bedrag van € 4,1 miljoen de voorheen gebruikelijke afschrijvingen tot en met 2019 zijn verdisconteerd. Zou de verwerking in 2020 hebben moeten plaatsvinden, dan was het voordeel wegens lagere afschrijvingslasten lager geweest evenals het af te schrijven bedrag. Dat de verwerking in 2019 conform de wens van het gemeentebestuur was, heeft betrokkene onderbouwd met gegevens uit zijn controledossier.

Ook vraag 3 is voldoende beantwoord.

4.4. De Accountantskamer overweegt het volgende. Betrokkene heeft in zijn accountantsverslag op bladzijde 18 de forse budgetoverschrijding genoemd die door de afboeking van de investeringen ten bedrage van € 4,1 miljoen is ontstaan. Betrokkene heeft daarbij vermeld dat die overschrijding onrechtmatig is, maar niet meetelt in zijn oordeel over de jaarrekening, omdat de gemeenteraad middels het besluit van 7 november 2019 zijn goedkeuring aan de afboeking had verleend. Klagers achten “onnavolgbaar en onbegrijpelijk” dat betrokkene op

bladzijde 18 van zijn accountantsverslag heeft vermeld dat de overschrijding past “*binnen het bestaande beleid*”, maar dit verwijt is onjuist omdat daarmee het besluit van 7 november 2019 is bedoeld. Bij de beoordeling van de rechtmatigheid heeft betrokkene blijkens bladzijde 18 van zijn accountantsverslag ook zijn aannames betrokken dat de gemeenteraad door middel van het vaststellen van de jaarrekening 2019 de begrotingsoverschrijding zal autoriseren die is ontstaan door de afboeking ten laste van de flexibele algemene reserve te brengen. De jaarrekening 2019 is, naar vast staat, met meerderheid van stemmen door de gemeenteraad vastgesteld, zodat die aannames juist is. Op bladzijde 17 van zijn accountantsverslag heeft betrokkene vermeld dat de wijze van verwerking van de afboeking in de jaarrekening in overeenstemming is met het BBV. In zijn verweer en de beantwoording van de vragen van de Accountantskamer heeft betrokkene dit nader toegelicht en onderbouwd. De Accountantskamer stelt ook vast dat betrokkene op de voet van artikel 213 van de Gemeentewet de jaarrekening heeft gecontroleerd op (onder meer) rechtmatigheid en getrouwheid.

Naar het oordeel van de Accountantskamer hebben klagers, gelet op de door betrokkene verstrekte toelichting en onderbouwing, niet aannemelijk gemaakt dat de afboeking van de investeringen op grond van het besluit van de raad van 7 november 2019, het BBV en de publicaties van de Commissie BBV niet in de jaarrekening 2019 had mogen worden verwerkt. Het klachtonderdeel is ongegrond.

Klachtonderdeel c: betrokkene heeft in zijn accountantsverslag ten onrechte vastgesteld dat aan de onttrekkingen voor een bedrag van € 4,5 miljoen raadsbesluiten ten grondslag liggen.

5.1. Klachtonderdeel c heeft betrekking op paragraaf 3.2. van het accountantsverslag. Daarin staat: “*Tussentijds is per saldo afgerond € 4,5 miljoen aan de reserves gedoteerd waardoor het gerealiseerde resultaat afgerond € 0,4 miljoen positief is. Wij hebben vastgesteld dat aan de toevoegingen en onttrekkingen aan de reserves raadsbesluiten ten grondslag liggen.*” Niet in discussie is dat het woord “*gedoteerd*” fout is; er moet staan: onttrokken.

5.2. Klagers stellen dat aan de onttrekkingen geen raadsbesluiten ten grondslag liggen. Zij wensen dat betrokkene de nummers en de data van de raadsbesluiten noemt waarop de onttrekkingen zijn gebaseerd. Het klachtonderdeel heeft betrekking op negen, in de jaarrekening verwerkte onttrekkingen tot een totaalbedrag van € 5.489.023. Daarvan maakt de hiervoor besproken onttrekking van € 4,1 miljoen onderdeel uit.

5.3. De Accountantskamer overweegt dat het op de weg van klagers ligt niet alleen te stellen maar ook te onderbouwen dat aan de onttrekkingen geen raadsbesluiten ten grondslag liggen. De blote stelling van klagers dat raadsbesluiten ontbreken, is niet voldoende. Klagers dienen feiten en omstandigheden aan te voeren die erop (kunnen) wijzen dat die besluiten ontbreken. Dat hebben zij echter niet gedaan. Een tuchtklachtprocedure is niet ervoor bedoeld om gegevens bij een accountant op te vragen. Daarop komt het klachtonderdeel in wezen wel neer. Klagers zijn lid van de raad van de gemeente [gemeente1] en hebben in die hoedanigheid zelf toegang tot de stukken van de raad. Zij hadden dus zelf kunnen controleren of de raadsbesluiten zijn genomen en hadden vervolgens het klachtonderdeel eventueel kunnen onderbouwen met relevante feiten en omstandigheden. Het klachtonderdeel is ongegrond.

5.4. Betrokkene heeft overigens in het kader van de beantwoording van de vragen van de Accountantskamer, onderbouwd met gegevens uit zijn controledossier, gesteld dat hij de raadsbesluiten voor alle onttrekkingen groter dan € 58.000 heeft opgevraagd. De nummers van

die raadsbesluiten zijn in het controledossier vermeld. Klagers kunnen de nummers van de raadsbesluiten vinden in de beantwoording van vraag 3 door betrokkene.

Klachtonderdeel d: betrokkene heeft geen rekening gehouden met de termijnbepaling van artikel 197 Gemeentewet en de door hem getekende stukken te laat ingediend.

6.1. Artikel 197 van de Gemeentewet luidt:

1. Het college legt aan de raad over elk begrotingsjaar verantwoording af over het door hem gevoerde bestuur, onder overlegging van de jaarrekening en het jaarverslag.
2. Het college voegt daarbij de verslagen, bedoeld in artikel 213a, tweede lid.
3. De raad legt de in het eerste en tweede lid, alsmede de in artikel 213, derde en vierde lid, bedoelde stukken, wanneer de bespreking daarvan geagendeerd is op de in artikel 19, tweede lid, bedoelde wijze, voor een ieder ter inzage en stelt ze algemeen verkrijgbaar. Van de terinzagelegging en de verkrijgbaarstelling wordt openbaar kennisgegeven. De raad beraadslaat over de jaarrekening en het jaarverslag niet eerder dan twee weken na de openbare kennisgeving.

6.2. Het gaat klagers om de termijn van twee weken genoemd in lid 3. Die termijn is volgens klagers niet in acht genomen. Het accountantsverslag is op 25 juni 2020 gedateerd en betrokkene heeft op 30 juni 2020 zijn controleverklaring bij de jaarrekening 2019 afgegeven. De beraadslaging over de jaarrekening, het jaarverslag en het accountantsverslag was al op 30 juni 2020.

6.3. Het klachtonderdeel is ongegrond. De raad en het college van B&W dienen de termijn van twee weken te bewaken, niet betrokkene. Schending van deze termijn kan betrokkene daarom niet met succes worden verweten. Betrokkene heeft onweersproken aangevoerd dat hij de griffie van de gemeente destijds tijdig heeft laten weten dat de controle van de jaarrekening enige vertraging opliep en dat zijn controleverklaring pas eind juni 2020 zou worden verstrekt. De jaarrekening en het jaarverslag waren vanaf 19 mei 2020 voor de raadsleden beschikbaar.

7. De slotsom is dat de klacht ongegrond is.

3. Beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klacht ongegrond.

Aldus beslist door mr. C.H. de Haan, voorzitter, mr. W.J.B. Cornelissen en mr. S.P. Pompe (rechterlijke leden) en mr. drs. J.B. Backhuijs RA en drs. E. van Splunter RA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. P.A.M. Spreuwenberg, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 21 januari 2022.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Op grond van artikel 43 Wtra kan tegen deze uitspraak binnen 6 weken na de dag van verzending daarvan hoger beroep worden ingesteld door middel van het indienen van een beroepschrift bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven (adres: Postbus 20021, 2500 EA Den Haag). Het beroepschrift moet de gronden van het beroep bevatten en moet zijn ondertekend.