

# De accountantsverklaring bij jaarrekeningen van gemeenten: andere tekst of andere strekking?

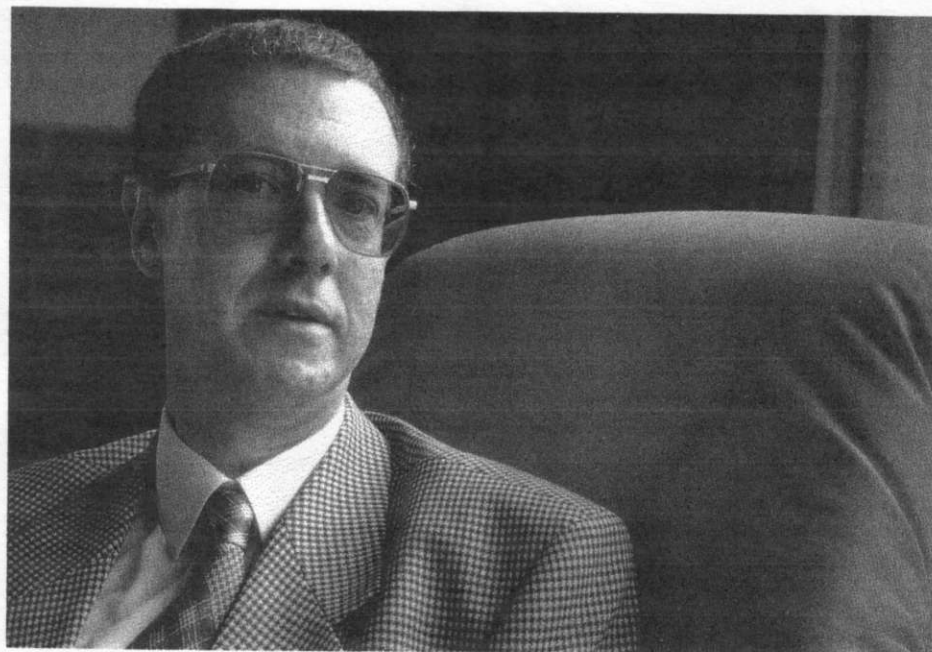
DRS L.W. VERHOEF RA MGA

*Kan bij jaarrekeningen van gemeenten de standaard goedkeurende verklaring worden gebruikt? Met de beantwoording van deze vraag volgt in het onderstaande een bijdrage aan de discussie over de accountantsverklaring bij de gemeentelijke jaarrekening die begon met het artikel van collega S. van Berkel RA in het juli/augustusnummer 1994 van 'De Accountant'.*

In 'De Accountant' van juli/augustus 1994 vraagt collega S. van Berkel in zijn artikel "De accountantsverklaring bij de gemeentelijke jaarrekening" aandacht voor het fenomeen van de jaarrekening van gemeenten en de accountantsverklaring daarbij. De redactie roept collega's op een bijdrage te leveren aan de discussie die Van Berkel is gestart. Als eerste laat de redactie collega S. van der Schaaf nog in hetzelfde nummer van 'De Accountant' aan het woord. Inmiddels heeft ook collega A. Romijn gereageerd ('De Accountant', maart 1995). De wijze waarop de meeste gemeentelijke jaarrekeningen inzicht trachten te verschaffen in de omvang en samenstelling van het vermogen en van de baten en de lasten en het saldo daarvan, heb ik inmiddels in een aantal artikelen beschreven<sup>1</sup>. Graag meng ik mij dan ook, waar het nu gaat om de accountantsverklaring bij de jaarrekening van gemeenten, in de door Van Berkel gestarte en door Van der Schaaf en Romijn voortgezette discussie. Ik spits mijn bijdrage toe op de vraag: *Kan bij jaarrekeningen van gemeenten de standaard goedkeurende verklaring worden gebruikt?* Waar ik in mijn hiervoor genoemde artikelen inga op de inrichting van de jaarrekening van (de meeste) gemeenten, lijkt mij de hier door mij gestelde vraag uitstekend in 'De Accountant' op zijn plaats.

## Andere tekst?

Jaarrekeningen van gemeenten dienen te worden opgemaakt volgens de voorschriften die zijn opgenomen in de zogenoemde Gemeentelijke Comptabiliteitsvoorschriften. De huidige voorschriften zijn vrij summier: zij bepalen slechts dat de jaarrekening moet worden opgemaakt volgens het stelsel van baten en lasten,



Simone van Es

**Verhoef: Alle aanleiding voor een verklaring met standaardtekst, maar met een andere strekking dan goedkeurend.**

en welke staten en specificaties moeten worden opgenomen. Nieuwe Comptabiliteitsvoorschriften, geldend vanaf jaarrekeningen over 1995, regelen, zoals ook BW 2 Titel 9 dat doet voor onder meer naamloze en besloten vennootschappen, meer expliciet wat toepassing van het stelsel van baten en lasten impliceert, dan wel beperken de vrijheid daarin.

Het stelsel van baten en lasten, dat al vanaf 1985 ook door gemeenten moet worden toegepast, impliceert een winst- en verliesrekening (gebruikelijke term voor ondernemingen) cq. rekening van baten en lasten (gebruikelijke term voor non-profitorganisaties) waarin niet de daadwerkelijke ontvangsten en uitgaven in de verslagperiode worden opgenomen, maar de ontvangsten en uitgaven in verleden, heden of toekomst die op de verslagperiode betrekking hebben gelet de activiteiten in die verslagperiode. Het stelsel van baten en lasten impliceert een balans waarin de ontvangsten en uitgaven zijn opgenomen die (nog) geen baten of lasten waren, dan wel bedragen die al baten of lasten waren voordat deze bedragen daadwerkelijk worden ontvangen of uitgegeven. Het in de balans opgenomen eigen vermogen is dan het saldo van deze bedragen, die voor een be-

langrijk deel (transitorische en anticipatische) restposten zijn. Tegelijkertijd is het verschil tussen het eigen vermogen in de beginbalans en de eindbalans precies gelijk aan het saldo van de opbrengsten cq. baten en kosten cq. lasten in die periode, en, wanneer alle opbrengsten/baten en kosten/lasten in de rekening zijn opgenomen (all inclusive concept), precies gelijk aan het saldo van de rekening. De aard van de balansposten en de dwingende samenhang van de balansposten met de opbrengsten/baten en kosten/lasten en het saldo daarvan zijn eigenschappen van het stelsel van baten en lasten en geen eigenschappen van het soort organisatie dat dit stelsel toepast. Het zijn ook geen eigenschappen van BW 2 Titel 9. Met andere woorden: deze eigenschappen gelden niet alleen voor jaarrekeningen van ondernemingen, wel of niet vallend onder BW 2 Titel 9, maar ook voor jaarrekeningen van gemeenten.

De tekst van de standaard goedkeurende verklaring ("getrouw beeld van de grootte en de samenstelling van het vermogen en van het resultaat, cq. saldo van baten en lasten") sluit naadloos aan bij het stelsel van baten en lasten. Naar mijn mening is er geen enkele reden om voor verschillende typen van organisaties die alle het stelsel van baten en lasten moeten toepassen, verschillende bewoordingen voor een goedkeurende verklaring te gebruiken. Ik

zie dus ook geen reden om voor gemeenten een andere tekst te gebruiken dan de standaardtekst. Ik denk derhalve dat Richtlijn voor de Accountantscontrole 5.03, die - overigens zonder enige motivering - voor gemeenten als tekst "getrouw beeld van de grootte en samenstelling van de financiële positie en van de baten en lasten" voorschrijft, zo spoedig mogelijk moet worden gewijzigd. Overigens mag ook het feit dat de tekst taalkundig bezien een onmogelijkheid is (een "financiële positie" kent geen grootte en samenstelling), voldoende aanleiding zijn tot wijziging. Ook lijkt het mij dat een verklaring die iets zegt over "financiële positie", verder strekt dan een verklaring die zich beperkt tot "grootte en samenstelling van het vermogen".

#### Andere strekking!

Beoordeling van jaarrekeningen van gemeenten leidt tot de conclusie dat in vele, zo niet de meeste, van deze jaarrekeningen zich het volgende voordoet (de goede niet te na gesproken!), waarbij ik mij beperk tot de meest opvallende verschijnselen.

1. Reserves en voorzieningen, toch twee posities geheel verschillend van aard, worden dooreen gepresenteerd. Onder de "reserves" worden ook voorzieningen opgenomen, onder de "voorzieningen" worden ook reserves opgenomen, diverse als reserve gepresenteerde bedragen zijn voorzieningen en diverse als voorziening gepresenteerde bedragen zijn reserves. Dergelijke jaarrekeningen geven in het geheel geen beeld van de grootte en de samenstelling van het vermogen (laat staan van de financiële positie) dan wel een totaal verkeerd beeld daarvan.
2. Willekeurig worden diverse onttrekkingen en/of toevoegingen aan reserves als baten en lasten in de rekening van baten en lasten opgenomen, waardoor het saldo van de rekening van baten en lasten niet het saldo van de baten en lasten is.
3. Willekeurig worden diverse baten en lasten buiten de rekening van baten en lasten om rechtstreeks toegevoegd aan of in mindering gebracht van de reserves. Hierdoor is de rekening niet meer compleet en is het saldo van de rekening van baten en lasten niet gelijk aan het saldo van de baten en lasten. Deze handelwijze is niet alleen in strijd met in het algemeen aan jaarrekeningen te stellen eisen cq. met normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd, maar ook in strijd met expliciete voorschriften van de Gemeentelijke Comptabiliteitsvoorschriften die eveneens het

all-inclusive-concept gebieden.

4. Willekeurig worden bedragen betreffende de aanschaffing van vaste activa rechtstreeks afgeboekt van het eigen vermogen. Hierdoor worden in de balans de vaste activa en in de rekening de afschrijvingslasten tot te lage bedragen weergegeven. Hierdoor geeft de balans geen juist beeld van de grootte en de samenstelling van het vermogen, geeft de rekening geen juist beeld van de lasten en geeft het saldo van de rekening een te hoog en daarmee geflatteerd en dus onjuist beeld van de financiële ruimte. Deze verwerking van de afschrijvingslasten is ook in strijd met expliciete regels uit de Gemeentelijke Comptabiliteitsvoorschriften.
5. De waardering van de in ontwikkeling genomen bouwgronden geschiedt tegen willekeurige waarden, zelden volgens normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd. Dergelijke jaarrekeningen geven dus geen goed beeld van de grootte en de samenstelling van het vermogen en van (het saldo van) de baten en lasten.
6. Willekeurig wordt rente berekend over willekeurige reserves en willekeurig ten laste van de rekening aan diverse reserves toegevoegd. Hierdoor zijn onder de lasten bedragen opgenomen die geen lasten zijn. Hierdoor vindt vermogensvorming plaats ten laste van de rekening van baten en lasten. Hierdoor is het saldo van de rekening van baten en lasten niet het saldo van de baten en de lasten.
7. Diverse voorzieningen zijn voor willekeurige bedragen opgenomen in plaats van tot de bedragen die gezien de aard van de voorzieningen nodig zijn, dan wel ontbreken. Dergelijke jaarrekeningen geven een onjuist beeld van de grootte en samenstelling van het vermogen, van de lasten en dus van het saldo van baten en lasten.
8. Er wordt geen overlopende passivapost opgenomen voor vakantiegeld- en vakantie-dagenverplichtingen. De overlopende passivapost voor renteverplichtingen is tot een te laag bedrag opgenomen. Van deze jaarrekeningen kan niet worden gezegd dat zij het vereiste betrouwbare beeld inzake vermogen en (saldo van) baten en lasten geven.
9. Dit alles maakt van de rekening van baten en lasten geen rekening van baten en lasten, maar een "verzameling van sommige baten en sommige lasten en diverse andere willekeurige bedragen". Van dergelijke jaarrekeningen kan naar mijn mening niet worden verklaard dat deze een betrouwbaar beeld geven van de grootte en de samenstelling van het (saldo van) de baten en lasten.

Naar mijn mening is er ten aanzien van deze jaarrekeningen geen aanleiding voor een goedkeurende verklaring met een andere tekst dan de standaardtekst, maar wel alle aanleiding voor een verklaring met standaardtekst, echter met een andere strekking dan goedkeurend. Richtlijn 5.03 voorziet in deze standaardtekst: "... dat deze jaarrekening de grootte en de samenstelling van het vermogen en van (het saldo van) de baten en lasten niet getrouw weergeeft".

#### Conclusies

- Met Van Berkel en Romijn ben ik het geheel eens dat er geen enkele reden is om bij jaarrekeningen van gemeenten een goedkeurende verklaring te gebruiken met een andere tekst dan de standaardtekst. Van der Schaaf zegt weliswaar dat hij daarvoor wel redenen ziet, hij noemt ze echter niet.
- Ik ben het niet met Van Berkel eens dat jaarrekeningen van gemeenten wél voldoen aan de Gemeentelijke Comptabiliteitsvoorschriften. De hiervoor door mij beschreven jaarrekeningen voldoen daar in grote mate niet aan.
- Ik ben het met Van Berkel eens dat dergelijke jaarrekeningen geen goedkeurende verklaring verdienen.
- Ik ben het met Van der Schaaf en Romijn oneens dat de eigen aard van gemeenten (wat die ook moge zijn) een legitieme reden zou zijn dat in jaarrekeningen van gemeenten die moeten worden opgemaakt volgens het stelsel van baten en lasten, mag worden afgeweken van de eisen die dit stelsel aan jaarrekeningen stelt. Het mag zo zijn dat een van de "eigenheden" van een gemeente is dat zij in belangrijke mate "inkomensbestedend" is, dat wil toch nog niet zeggen dat daarom de bepaling en de presentatie van het verworven en bestede inkomen niet hoeft te voldoen aan de daarvoor geldende regels.
- Ik ben het met Van Berkel en Romijn eens dat er aanleiding is tot discussie over de inhoud van de accountantsverklaring bij jaarrekeningen van gemeenten (voor Van der Schaaf bestaat die aanleiding niet, als ik hem goed heb begrepen). Mijn conclusie is dat er geen reden is voor goedkeurende verklaringen met een van de standaardtekst afwijkende tekst, maar in vele gevallen voor afkeurende verklaringen met de standaardtekst. Ik denk dat met dit laatste de gebruikers van deze jaarrekeningen het beste zijn gediend. ■

#### Noot

\*) De vindplaatsen zijn bij de redactie van 'De Accountant' op te vragen.