

## ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 13/2202 en 13/2203 Wtra AK

## ACCOUNTANTSKAMER

### **BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaken met nummers 13/2202 en 13/2203 Wtra AK van 10 juni 2014 van**

**X**,  
wonende te [plaats],  
**KLAGER**,

t e g e n

1) **Y1**,  
voorheen kantoorhoudende te [plaats], en  
2) **Y2**,  
kantoorhoudende te [plaats],  
beiden registeraccountant,  
**BETROKKENEN**,  
raadsman: mr. H.J. Blaisse.

#### **1. Het verloop van de procedure**

1.1 De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de in deze zaak gewisselde en aan partijen bekende stukken, waaronder:  
- het op 25 september 2013 ingekomen klaagschrift van 21 september 2013 met bijlagen;

- de op 15 oktober 2013 ontvangen aanvulling daarop van 12 oktober 2013 met bijlagen;
- het op 31 januari 2014 ingekomen verweerschrift van 31 januari 2014 met bijlagen.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 24 maart 2013, waar zijn verschenen klager in persoon en betrokkene Y2 RA in persoon, mede namens betrokkene Y1 RA die met bericht van verhindering niet is verschenen. Betrokkene sub 2) is bijgestaan door mr. H.J. Blaisse, advocaat te Amsterdam.

1.3 Klagers en betrokkenen hebben op deze zitting hun standpunten, mede aan de hand van daartoe overgelegde pleitnotities, toegelicht respectievelijk doen toelichten en geantwoord respectievelijk doen antwoorden op vragen van de Accountantskamer.

## **2. De vaststaande feiten**

Op grond van de inhoud van de gedingstukken en aan de hand van het verhandelde ter zitting stelt de Accountantskamer het volgende vast.

2.1 Betrokkenen zijn extern accountant en als zodanig verbonden (geweest) aan accountantsorganisatie 'Accountantskantoor1' onderscheidenlijk 'Accountantskantoor2' (hierna gezamenlijk: Accountantskantoor1). De gemeente [plaats] (hierna: de gemeente) heeft Accountantskantoor1 de opdracht verstrekt tot controle van haar jaarrekeningen over de jaren 2006 tot en met 2012.

2.2 Met betrekking tot de jaren 2006 tot en met 2009 is de controle uitgevoerd door betrokkene sub 1). Hij heeft de jaarrekeningen 2006, 2007, 2008 onderscheidenlijk 2009 voorzien van een goedkeurende verklaring met betrekking tot de getrouwheid, gedateerd 15 mei 2007 (jaar 2006), 8 mei 2008 (jaar 2007), 21 april 2009 (jaar 2008) onderscheidenlijk 4 mei 2010 (jaar 2009).

2.3 Met betrekking tot de jaren 2010 tot en met 2012 is de controle uitgevoerd door betrokkene sub 2). Hij heeft de jaarrekeningen 2010, 2011 en 2012 voorzien van een goedkeurende verklaring met betrekking tot de getrouwheid en rechtmatigheid, gedateerd 12 april 2011 (jaar 2010), 10 april 2012 (jaar 2011) onderscheidenlijk 5 juli 2013 (jaar 2012).

2.4 In de verslagen van bevindingen bij de jaarrekeningen 2006, 2007, 2008, 2009 en 2010 is vermeld dat de controle is verricht in overeenstemming met Nederlands recht, waaronder het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten, en is beoordeeld of de jaarrekening voldoet aan de eisen gesteld in het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (hierna: BBV). In de verslagen van bevindingen behorende bij de jaarrekeningen 2011 en 2012 is vermeld dat de controle is verricht in overeenstemming met het Nederlands recht waaronder de Nederlandse controle standaarden en het Besluit accountantscontrole decentrale overheden, en is beoordeeld of de jaarrekening voldoet aan de eisen gesteld in het BBV.

2.5 De gemeenteraad van [plaats] heeft op grondslag van artikel 4.22 Wet milieubeheer bij besluit van 14 oktober 2009 het Gemeentelijk Rioleringsplan [plaats] 2010-2016 (hierna: GRP) vastgesteld. Daarvoor waren geldig het Gemeentelijk Rioleringsplan

[plaats] 1994-2004 en het (op 8 juni 2005 vastgestelde en eind 2008 geactualiseerde) Gemeentelijk Rioleringsplan [plaats] 2005-2009 (hierna: GRP II).

2.6 In juni 2008 heeft de rekenkamer van de gemeente [plaats] (hierna: de rekenkamer) het rapport 'Nazorgonderzoek rioolbeleid' (hierna: rapport) uitgebracht. In dat rapport is voor zover relevant, vermeld:

'Ons is aangegeven dat de investeringen die voortvloeien uit GRP II jaarlijks geactiveerd en ineens afgeschreven worden. Hiermee wordt gehandeld in strijd met het BBV en de gemeentelijke richtlijn daarvoor. (...). In de gemeentelijke richtlijn is vastgelegd dat riolering wordt afgeschreven in 40 jaar. (...)

Verder willen wij opmerken dat in de jaarrekening 2006 onder grondslagen voor waardering en resultaatbepaling is aangegeven dat riolering in 40 jaar wordt afgeschreven. Dit uitgangspunt staat voor wat betreft de investeringen uit GRP II dus haaks op de werkelijke gang van zaken, waarbij investeringen in de riolering ineens (dus in 1 jaar!) worden afgeschreven. Omdat de accountant in zijn rapport bij de jaarrekening 2006 geen melding maakt van deze afwijking, hebben wij hierover concreet navraag bij hem gedaan. Wij hebben hierop, behalve een algemene verwijzing naar hetgeen mogelijk is binnen BBV, geen reactie ontvangen.'

2.7 In een brief van 2 februari 2009 heeft betrokkene sub 1) aan het college van burgemeester en wethouders van de gemeente geschreven:

"U heeft ons gevraagd de mogelijkheden binnen de verslaggevingsvoorschriften in beeld te brengen met betrekking tot de verantwoording van vervangingsinvesteringen in de riolering. De vraagstelling heeft voornamelijk betrekking op de verplichting om vervangingsinvesteringen in de riolering te activeren.

Terzake hebben wij ons gericht op de notitie riolering van de commissie Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (hierna BBV) die juli 2007 is verschenen.

(...).

(...)

Hierna hebben wij een aantal onderdelen/passages vanuit de notitie opgenomen, die in het kader van uw vraagstelling relevant zijn en antwoord geven op uw vraag:

*"...Basisregel: investeringen in het riool activeren en afschrijven.*

*(...)"*

*"... Vervangingsinvesteringen in het riool - een specifieke situatie*

*(...)"*

*"...Als de kosten van eerste aanleg bij uitbreidingsinvesteringen in het rioolstelsel volledig gedekt worden uit verkregen grondprijzen van een grondexploitatie hoeft de gemeente geen investeringen te activeren en zijn er ook geen kapitaallasten. (...)*

*Omdat de fiscale jurisprudentie daartoe noopte heeft deze werkwijze een wettelijke basis gekregen in artikel 229b,2a Gemeentewet..."*

*"...De wetgever staat via artikel 229b,2a Gemeentewet toe om in het tarief ook bijdragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen op te nemen. Deze werkwijze creëert in feite een heel specifieke en ongewone last in het kader van het BBV. (...). Het wettelijk toestaan dat al lasten kunnen worden geraamd en verantwoord vóórdát de investering waaruit de lasten ontstaan is gerealiseerd is als gezegd heel specifiek en ongewoon..."*

*"...In het jaar dat de gemeente de vervangingsinvesteringen realiseert moet de gemeente de investering voor de volle omvang activeren (artikel 62, eerste lid BBV). Het bedrag dat de gemeente in de voorziening 'vervanging riolering' heeft opgespaard middels de*

*(via het tarief geïnde) spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen kan op grond van artikel 62, tweede lid daarop in mindering worden gebracht.*

*‘..Gemeenten die gebruik maken van deze specifieke constructie (=sparen voor vervanging) kunnen wat betreft de vervangingsinvesteringen in het riool een situatie creëren die vergelijkbaar is met een ideaal complex. (...).’*

Door u is aangegeven dat aan bovenstaande voorwaarden is voldaan. Dit impliceert dat:

- Investerings in de uitbreidingsgebieden ten laste van de grondexploitatie zijn gebracht en derhalve niet geactiveerd;
- uw gemeente met ingang van 2006 spaart voor toekomstige vervanging;
- de gespaarde bedragen worden toegevoegd aan een voorziening voor toekomstige vervanging;
- de vervangingsinvesteringen worden gedekt vanuit de gespaarde bedragen.

Onder deze voorwaarden is het volgens de voorschriften mogelijk vervangingsinvesteringen ineens af te boeken van de voorziening en wordt vervangingsinvesteringen niet geactiveerd en afgeschreven gedurende de levensduur.

Ten aanzien van de verantwoording zijn de vervangingsinvesteringen in [plaats] niet rechtstreeks van de voorziening afgeboekt, maar heeft de verantwoording (afboeking vervangingsinvesteringen en vrijval voorziening) via de rekening van baten en lasten plaatsgevonden. Per saldo heeft dit geen effect op het financiële resultaat binnen de productgroep riolering. (...).”

2.8 In de Gemeentewet is, voor zover relevant, bepaald:

artikel 228a

1. Onder de naam rioolheffing kan een belasting worden geheven ter bestrijding van de kosten die voor de gemeente verbonden zijn aan:

- a. de inzameling en het transport van huishoudelijk afvalwater en bedrijfsafvalwater, alsmede de zuivering van huishoudelijk afvalwater en
- b. de inzameling van afvloeiend hemelwater en de verwerking van het ingezamelde hemelwater, alsmede het treffen van maatregelen teneinde structureel nadelige gevolgen van de grondwaterstand voor de aan de grond gegeven bestemming zoveel mogelijk te voorkomen of te beperken.

2. Ter zake van de kosten, bedoeld in het eerste lid, onderdelen a en b, kunnen twee afzonderlijke belastingen worden geheven.

3. (...).

artikel 229

1. Rechten kunnen worden geheven ter zake van:

- a. het gebruik overeenkomstig de bestemming van voor de openbare dienst bestemde gemeentebezittingen of van voor de openbare dienst bestemde werken of inrichtingen die bij de gemeente in beheer of in onderhoud zijn;
- b. het genot van door of vanwege de gemeente verstrekte diensten;
- c. (...).

2. geen rechten kunnen worden geheven ter zake van het gebruik van voorzieningen en het genot van diensten waarvan de kosten kunnen worden bestreden door het heffen van een belasting als bedoeld in artikel 228a, zulks met uitzondering van het aanbrengen van een aansluiting op een voorziening voor de inzameling en het transport van afval-

water als bedoeld in artikel 10.31 Wet milieubeheer of op een systeem als bedoeld in artikel 10.33, tweede lid, van die wet.

3. Voor de toepassing van deze paragraaf en de eerste en vierde paragraaf van dit hoofdstuk worden de in het eerste lid bedoelde rechten aangemerkt als gemeentelijke belastingen.

artikel 229b

1. In verordeningen op grond waarvan rechten als bedoeld in artikel 229, eerste lid, onder a en b, worden geheven, worden de tarieven zodanig vastgesteld dat de geraamde baten van de rechten niet uitgaan boven de geraamde lasten ter zake.

2. Onder de in het eerste lid bedoelde lasten worden mede verstaan:

a. bijdragen aan bestemmingsreserves en voorzieningen voor noodzakelijke vervanging van de betrokken activa;

b. (...).

2.9 In het voor de begrotingsjaren 2010, 2011 en 2012 (tot 1 juli 2013) geldende BBV is, voor zover relevant, bepaald:

artikel 35, eerste lid:

1. In de balans worden onder de materiële vaste activa afzonderlijk opgenomen:

a. investeringen met een economisch nut;

b. investeringen in de openbare ruimte met een maatschappelijk nut.

artikel 44, eerste en tweede lid:

1. Voorzieningen worden gevormd wegens:

a. verplichtingen en verliezen waarvan de omvang op de balansdatum onzeker is, doch redelijkerwijs te schatten;

b. op de balansdatum bestaande risico's ter zake van bepaalde te verwachten verplichtingen of verliezen waarvan de omvang redelijkerwijs is te schatten;

c. kosten die in een volgend begrotingsjaar zullen worden gemaakt, mits het maken van die kosten zijn oorsprong mede vindt in het begrotingsjaar of in een voorafgaand begrotingsjaar en de voorziening strekt tot gelijkmatige verdeling van lasten over een aantal begrotingsjaren.

2. Tot de voorzieningen worden ook gerekend van derden verkregen middelen die specifiek besteed moeten worden met uitzondering van de voorschotbedragen, bedoeld in artikel 49, onderdeel b.

artikel 59, eerste en tweede lid:

1. Alle investeringen met een economisch nut worden geactiveerd.

2. Investeringen hebben een economisch nut indien ze verhandelbaar zijn en/of indien ze kunnen bijdragen aan het genereren van middelen.

artikel 62 eerste en tweede lid:

1. Alle vaste activa worden voor het bedrag van de investering geactiveerd.

2. In afwijking van het eerste lid mogen bijdragen van derden die in directe relatie staan met een actief op de waardering daarvan in mindering worden gebracht.

artikel 64:

1. De afschrijvingen geschieden onafhankelijk van het resultaat van het boekjaar.

2. Slechts om gegronde redenen mogen de afschrijvingen geschieden op andere grondslagen dan die welke in het voorafgaande begrotingsjaar zijn toegepast. De reden van de verandering wordt in de toelichting op de balans uiteengezet. Tevens wordt inzicht gegeven in haar betekenis voor de financiële positie en voor de baten en de lasten aan de hand van aangepaste cijfers voor het begrotingsjaar of voor het voorafgaande begrotingsjaar.

3. Op vaste activa met een beperkte gebruiksduur, waaronder begrepen de financiële vaste activa, bedoeld in artikel 36, onderdeel e, wordt jaarlijks afgeschreven volgens een stelsel dat is afgestemd op de verwachte toekomstige gebruiksduur .

4. In afwijking van het eerste en het derde lid kan er op de activa, bedoeld in artikel 59, vierde lid, extra worden afgeschreven.

5. In afwijking van het derde lid is de afschrijvingsduur voor de immateriële vaste activa, bedoeld in artikel 34 onder a, maximaal gelijk aan de looptijd van de lening.

6. In afwijking van het derde lid is de afschrijvingsduur voor de immateriële vaste activa, bedoeld in artikel 34 onder b, ten hoogste vijf jaar.

artikel 75, eerste en tweede lid:

1. Er is een commissie voor het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten.

2. De commissie draagt zorg voor een eenduidige uitvoering en toepassing van dit besluit. De commissie draagt daartoe ten minste zorg voor:

a. een document dat de eenduidige interpretatie bevordert;

b. de beantwoording van vragen.

2.10 In de notitie voor de riolering van de Commissie voor het BBV van oktober 2009 is vermeld:

### **1. Inleiding**

Deze notitie riolering is een bijgestelde versie van die van juli 2007. Reden voor een aangepaste notitie vormt de per 1 januari 2008 gewijzigde Gemeentewet. Gemeenten kunnen op basis van deze wetwijziging een rioolheffing aan hun inwoners opleggen. Deze belasting komt dan in plaats van het rioolrecht. Ingaande 2010 is voor gemeenten de oude mogelijkheid tot het heffen van een rioolrecht verdwenen. Van de gelegenheid is gebruik gemaakt om een aantal verduidelijkingen in de tekst aan te brengen. (...).

### **2. Wettelijk kader**

Het behoort vanouds tot de taak van gemeenten om een rioleringstelsel aan te leggen en dit te beheren/exploiteren. In de Wet op het Milieubeheer is hierover een zorgplicht voor de gemeenten neergelegd op het gebied van het afvalwater (artikel 10.33). Om hier invulling aan te geven zijn de gemeenten op grond van deze wet verplicht om een gemeentelijk rioleringsplan (GRP) op te stellen. (...)

Dit plan vormt de basis voor de in de begroting te ramen lasten die voortvloeien uit deze wettelijke taak.

De gemeente kan (maar is niet verplicht) de kosten die zijn verbonden met de uitvoering van de rioleringstaak geheel of gedeeltelijk bij de burgers en bedrijven in rekening brengen. De wettelijke basis hiervoor is te vinden 228a van de Gemeentewet.

Als een gemeente kiest voor het heffen van een rioolheffing moet zij er rekening houden dat deze belasting alleen gebruikt mag worden ter bestrijding van de in artikel 228a genoemde activiteiten. Op grond van de parlementaire behandeling van de wetwijziging

kan worden geconcludeerd dat in het riooltarief ook bijdragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen mogen worden meegenomen. Artikel 228a lid 3 Gemeentewet regelt dat de BTW die gemeenten op grond van het BTW-compensatiefonds gecompenseerd krijgen als last mag worden opgenomen in de berekening van de tarieven.

## **2.2. De uitgangspunten van artikel 229b Gemeentewet**

Voor invoering van de rioolheffing konden gemeenten een rioolrecht heffen ex. artikel 229 Gemeentewet. Voor de op dit artikel gebaseerde rechten geldt op grond van artikel 229b dat het tarief maximaal kostendekkend mag zijn. Met de introductie van artikel 228a Gemeentewet geldt niet langer het expliciete uitgangspunt van de maximale kostendekkendheid, maar het handhaven van dit uitgangspunt blijkt echter wel uit de parlementaire behandeling. Verder geeft het artikel 229b aan dat in het tarief van de rechten bijdragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen meegenomen mogen worden. Hierop wordt hieronder nader ingegaan.

### *Basisregel: investeringen in het riool activeren en afschrijven.*

Onder het BBV is de basisregel dat investeringen met economisch nut geactiveerd moeten worden (artikel 59, eerste lid BBV). Alle investeringen in het riool -ook de vervangingsinvesteringen- vallen onder de investeringen met een economisch nut. Immers, een gemeente kan middelen genereren via het riooltarief (artikel 59, tweede lid BBV). De geactiveerde investeringen leiden voor de duur van de afschrijfperiode tot kapitaallasten en deze lasten kunnen op grond van artikel 228a Gemeentewet in het tarief worden meegenomen. Dat de wetgever desondanks ook toestaat om in het tarief ook bijdragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen op te nemen heeft een specifieke achtergrond.

### *Vervangingsinvesteringen in het riool-een specifieke situatie*

Bij gemeenten doet zich bij investeringen in het riool een specifieke situatie voor. Investeringen in riolering in uitbreidingsgebieden worden veelal geheel ten laste van de grondexploitatie gebracht. De grondeigenaren dragen, via de grondprijs die zij betalen, bij in de kosten van de eerste rioolaanleg. De bijdragen die de gemeente via de grondprijs ontvangt zijn te beschouwen als bijdragen van derden, die de gemeente op grond van artikel 62, lid 2 BBV op de waardering van de investering in mindering mag brengen.

Als de kosten van eerste aanleg bij uitbreidingsinvesteringen in het rioolstelsel volledig gedekt worden uit verkregen grondprijzen van een grondexploitatie hoeft de gemeente geen investeringen te activeren en zijn er ook geen kapitaallasten. Omdat er na verloop van jaren wel vervanging noodzakelijk is van de eerste aanleg, zouden gemeenten dan een (mogelijk substantiële) verhoging van de jaarlijkse rioollasten aan hun burgers moeten doorberekenen (stel de gemeente kiest voor een kostendekkend tarief; dan is een tariefsprong nodig om ook de kapitaallasten van de vervangingsinvestering volledig te dekken).

Om de tariefsprong te voorkomen is het al jarenlang gebruikelijk dat gemeenten vóóraf sparen voor het geheel of gedeeltelijk opvangen van de lasten verbonden aan vervangingsinvesteringen in rioleringen. De bijdragen die de gemeente daarvoor in het tarief opneemt worden aan een voorziening 'vervanging riolering' toegevoegd. Het voordeel hiervan is dat er een meer gespreide lastenontwikkeling (en daarmee tariefontwikkeling) kan worden gerealiseerd. Immers, de gemeente kan de spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen in het tarief zo plannen dat bijvoorbeeld een licht oplopend lasten-/tariefniveau wordt gerealiseerd dat ongeveer uitkomt op het

lastenniveau dat ontstaat bij realisering van de vervangingsinvestering. Omdat de fiscale jurisprudentie daartoe noopte heeft deze werkwijze een wettelijke basis gekregen in artikel 229b, 2a Gemeentewet.

#### *Redactie van artikel 229b Gemeentewet*

De tekst van artikel 229b Gemeentewet dateert nog uit de tijd dat de 'oude' comptabele voorschriften (CV95) nog golden, en de zogenoemde rioolfondsen gebruikelijk waren. Omdat het onder deze voorschriften voorkwam dat een rioolfonds waaruit vervangingsinvesteringen werden gedekt soms onder de voorzieningen en soms onder de reserves werd gerangschikt -en dotaties aan voorzieningen én aan reserves als een last werden aangemerkt- zijn in artikel 229b Gemeentewet beide genoemd.

Sinds het BBV van toepassing is kunnen nog uitsluitend de toevoegingen aan voorzieningen als een last worden aangemerkt. Dat heeft als gevolg dat het woord 'bestemmingsreserves' in dit gemeentewetsartikel geen relevantie meer heeft en dus moet worden gelezen als: 'bijdragen aan voorzieningen voor noodzakelijke vervanging van de betrokken activa'.

(...)

### **2.3 Wet verankering en bekostiging van gemeentelijke watertaken**

Op 1 januari 2008 is de Wet verankering en bekostiging van gemeentelijke watertaken in werking getreden. Gemeenten kregen vanaf die datum de zorgplicht voor stedelijk afvalwater, hemelwater en grondwater. Ze kunnen per die datum een nieuwe belasting heffen voor de kosten voor die zorgplicht. Deze rioolheffing kon al vanaf 1 januari 2008 toegepast worden. Ingaande 2010 moeten alle gemeenten de nieuwe belasting heffen. Gemeenten krijgen overigens uiterlijk vijf jaar de tijd, dus tot 1 januari 2012, om een (nieuw) gemeentelijk rioleringsplan (GRP) op te stellen. (...)

De wettelijke basis voor het heffen van de nieuwe rioolheffing is te vinden in artikel 228a Gemeentewet.. De kosten die via de rioolheffing van artikel 228a Gemeentewet kunnen worden doorberekend zijn uitgebreider dan de kosten die via het oude rioolrecht konden worden verhaald. De tekst van artikel 228a verschilt van de tekst van het oude artikel 229 Gemeentewet. De expliciete maximalisering van het begrote tarief ter dekking van de begrote lasten is vervallen. Nu staat er dat er: *'een belasting (kan) worden geheven ter bestrijding van de kosten'*. Voorts is de bepaling inzake de *'bijdragen aan bestemmingsreserves en voorzieningen voor noodzakelijke vervanging van de betrokken activa'* niet opgenomen in 228a. Dit alles lijkt te duiden op een wijziging van de in de Gemeentewet vastgelegde fiscale randvoorwaarden inzake de rioolheffing. Dit is echter niet zo, want in antwoord op vragen van de Tweede Kamer (vergaderjaar 2006—2007, 30 578, nr. 6 pagina 11 en 14) is namelijk het volgende vermeld:

Pagina 11: *'Net als het huidige rioolrecht is de nieuwe rioolheffing maximaal kostendekkend. Alleen die kosten die direct of indirect te maken hebben met de taken genoemd in artikel 229, eerste lid, onderdelen a en b, van de Gemeentewet, kunnen uit de heffing worden bekostigd. Ook in het huidige rioolrecht bestaat er de mogelijkheid om indirecte kosten door te berekenen in het rioolrecht. Dit is niet nieuw.'*

Pagina 14: *'Voor het rioolrecht bestaat de wettelijke mogelijkheid om via het tarief vooraf gepland te sparen voor toekomstige vervangingsinvesteringen (art. 229b, tweede lid, onderdeel a, van de Gemeentewet). Ook deze spaarbedragen moeten op grond van het BBV aan een voorziening worden toegevoegd. In het jaar dat de vervangings-*



*investering wordt gerealiseerd, komt deze als actief op de balans en kan de opgebouwde spaarvoorziening daarop in mindering worden gebracht. Via de spaarbedragen kan het opwaartse effect van vervangingsinvesteringen op het rioolrecht dus worden gemitigeerd. Het wetsvoorstel behoudt deze mogelijkheid ook voor de nieuwe rioolheffing.'*

De systematiek blijft dus verslaggevingstechnisch wel eenzelfde: de heffing zal moeten aansluiten op de gemeentelijke begroting en is net als het oude rioolrecht maximaal kostendekkend. Het blijft mogelijk om zowel een egalisatiebijdrage voor toekomstig groot onderhoud in de heffing mee te nemen als een spaarbijdrage voor toekomstige vervangingsinvesteringen. Zie voor meer informatie Kamerstukken TK, 2005-2006, 30 578.

(...)

### **3. Riolering en het BBV**

In het vorige hoofdstuk is beschreven dat de wetgever toestaat om in het tarief ook bijdragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen op te nemen<sup>(2)</sup>. Deze werkwijze creëert in feite een heel specifieke en ongewone last in liet kader van het BBV. Immers, het toerekeningsbeginsel gaat er normaliter van uit dat de lasten verantwoord moeten worden op het moment dat zij zich in de periode voordoen. Voor (vervangings)investeringen houdt dit in dat kapitaallasten (afschrijving en rente) pas worden verantwoord nadat de betreffende investering tot een actief heeft geleid, dat vervolgens gedurende een reeks van jaren van nut is voor de gemeente (toerekening lasten over de afschrijffperiode). Het wettelijk toestaan dat al lasten kunnen worden geraamd en verantwoord vóórdát de investering waaruit de lasten ontstaan is gerealiseerd is als gezegd heel specifiek en ongewoon.

In hoofdstuk 2 is ook beschreven dat de (via het tarief geïnde) spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen aan een voorziening moet worden toegevoegd, zowel in de raming/begroting als in de verantwoording/rekening. Het BBV schrijft immers voor dat middelen van derden met een specifieke bestedingsrichting aan een voorziening moeten worden toegevoegd als deze middelen aan het eind van het jaar nog niet zijn aangewend (artikel 44, tweede lid BBV).

In het jaar dat de gemeente de vervangingsinvesteringen realiseert moet de gemeente de investering voor de volle omvang activeren (artikel 62, eerste lid BBV). Het bedrag dat de gemeente in de voorziening 'vervanging riolering' heeft opgespaard middels de (via het tarief geïnde) spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen kan op grond van artikel 62, tweede lid daarop in mindering worden gebracht. Als het gespaarde bedrag in de voorziening 'vervanging riolering' niet voldoende is om het volledige bedrag van de vervangingsinvesteringen te dekken blijft het resterende deel als boekwaarde van het actief staan. De kapitaallasten daarvan kunnen vervolgens in de berekening van het tarief worden meegenomen. De resterende boekwaarde mag ook versneld worden afgeboekt met later ontvangen bijdragen.

2.11 In de bijlage notitie riolering van april 2012 is te dier zake vermeld:

#### **Rioolinvesteringen en het BBV**

*Artikel 75 van het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten schrijft voor dat er een commissie is (Commissie BBV) die zorgt voor een eenduidige toepassing en uitvoering van dit Besluit. Een onderwerp waarover de commissie BBV vragen blijft*

*ontvangen is de toepassing van de BBV-regels (verslaggevingsregels) bij rioolinvesteringen.*

*De commissie BBV zet in deze bijlage bij de notitie riolering uit oktober 2009 de regels rond de verslaggeving van rioolinvesteringen op een rij.*

#### *Uitbreidingsinvesteringen*

Investeringen in riolering zijn te onderscheiden in uitbreidingsinvesteringen en vervangingsinvesteringen. (...) Hoofregel is dat een gemeente uitbreidingsinvesteringen geheel tegen kostprijs activeert (art. 59 lid 1 BBV) en vervolgens gedurende de gebruiksduur afschrijft (art 64 lid 3 BBV). Er kan echter ook voor worden gekozen om een (riolaansluit)bijdrage, die direct tegenover de uitbreidingsinvestering staat meteen op de investering in mindering te brengen. Dit is veelal de praktijk bij een grondexploitatie.

Artikel 62 lid 2 BBV maakt dit mogelijk. ***‘In afwijking van het eerste lid mogen bijdragen van derden die in directe relatie staan met een actief op de waardering daarvan in mindering worden gebracht.’***

In dat geval zijn de kosten van de uitbreidingsinvestering direct verrekend en staat deze niet meer als actief op de balans.

#### *Vervangingsinvesteringen*

De meerderheid van de rioolinvesteringen door gemeenten zijn vervangingsinvesteringen.

(...) De verbeteringen, zelfs als de capaciteit wordt vergroot, betekenen niet dat er sprake is van uitbreidingsinvesteringen. Die term is exclusief gereserveerd voor uitbreiding van het aantal aansluitingen.

In principe ontbreekt voor vervangingsinvesteringen een directe bijdrage van perceeleigenaren (zoals bij uitbreidingsinvesteringen vanuit de grondexploitatie). Een gemeente moet deze investeringen dus uit de gemeentelijke middelen en heffingen dekken.

#### *De Hoofregel*

Hoofregel is dat een gemeente ook vervangingsinvesteringen geheel tegen kostprijs activeert (art. 59 lid 1 BBV) en vervolgens gedurende de gebruiksduur afschrijft (art. 64 lid 3 BBV).

#### *Spaarbijdragen voor vervanging*

Het is echter ook toegestaan om ter egalisering van de lasten voorafgaand aan de vervangingsinvestering al in de rioolheffing bijdragen voor de vervanging op te nemen.

In antwoord op vragen van de Tweede Kamer (vergaderjaar 2006—2007, 30 578, nr. 6, pagina 14) geeft de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties aan:

*‘Voor het rioolrecht bestaat de wettelijke mogelijkheid om via het tarief vooraf gepland te sparen voor toekomstige vervangingsinvesteringen (art. 229b, tweede lid, onderdeel a, van de Gemeentewet). Ook deze spaarbedragen moeten op grond van het BBV aan een voorziening worden toegevoegd. In het jaar dat de vervangingsinvestering wordt gerealiseerd, komt deze als actief op de balans en kan de opgebouwde spaarvoorziening daarop in mindering worden gebracht. Via de spaarbedragen kan het opwaartse effect van vervangingsinvesteringen op het rioolrecht dus worden gemitigeerd. Het wetsvoorstel behoudt deze mogelijkheid ook voor de nieuwe rioolheffing.’*

De spaarbedragen komen in een voorziening riolering ex. artikel 44 lid 2 BBV:

***‘Tot de voorzieningen worden ook gerekend van derden verkregen middelen die specifiek besteed moeten worden.’***

(...)

In het document ‘uitgangspunten voor een gemodificeerd stelsel van baten en lasten dat dient ter ondersteuning en verdere uitleg van het BBV schreef de commissie: *‘Het vormen van dit soort voorzieningen is specifiek voor gemeenten. De reden hiervoor is dat gemeenten relatief veel heffingen van burgers kunnen vragen en bijdragen van andere overheden krijgen voor specifieke doelen. Het nog niet bestede deel van deze middelen aanmerken als reserves zou de suggestie wekken dat de raad vrij is in het veranderen van de aanwendingsrichting van de middelen, binnen het budgettaire kader.’*

Bestemmingsheffingen (rioolheffing en afvalstoffenheffing) zijn van derden verkregen middelen die specifiek moeten worden besteed. Het bedrag in deze voorziening komt direct in mindering op de investering bij de vervanging, ex artikel 62 lid 2 BBV: ***‘In afwijking van het eerste lid mogen bijdragen van derden die in directe relatie staan met een actief op de waardering daarvan in mindering worden gebracht.’***

(...)

Er is bij vervangingsbijdragen in de rioolheffing sprake van een directe relatie met een actief wanneer deze in een voorziening worden gestort om op een later moment (dit kan ook nog hetzelfde boekjaar zijn) op de geactiveerde rioolinvesteringen in mindering komen.

*Toelichting artikel 62BBV; ‘De reden dat deze bijdragen in mindering op de activa mogen worden gebracht is dat dit ook voor privaatrechtelijke rechtspersonen is toegestaan. Reden hiervoor is dat het eigen vermogen niet beïnvloed wordt door het wel of niet in mindering brengen van de bijdrage van derden op het actief’.*

Bijvoorbeeld omdat de rioolvervanging eerder noodzakelijk is dan werd gepland kan het bedrag bij elkaar gespaard in de (vervangings)voorziening lager zijn dan het investeringsbedrag. Dan is de hoofdregel dat het resterende investeringsbedrag over de gebruiksduur wordt afgeschreven (art. 64 lid 3 BBV). Gemeenten hebben echter ook de keuze het resterende investeringsbedrag versneld af te boeken (via extra bijdragen in de heffing) Ook nu maakt 62 lid 2 BBV dit mogelijk.

(...)

#### *Ideaalcomplex*

Gemeenten die gebruik maken van de mogelijkheid om van te voren te sparen, kunnen bij vervangingsinvesteringen een situatie creëren die vergelijkbaar is met een zogenoemd ideaalcomplex. Deze situatie ontstaat wanneer het bedrag dat jaarlijks wordt besteed aan vervanging ongeveer gelijk is aan het bedrag dat in de rioolheffing voor vervangingsinvesteringen is opgenomen. Een situatie die in de praktijk alleen bij de grotere gemeenten wordt aangetroffen. Aldaar zijn namelijk jaarlijks vergelijkbare omvangrijke vervangingsinvesteringen noodzakelijk. Deze gemeenten kunnen dan in het jaar van vervanging de investeringen afboeken met de bedragen opgehaald via de rioolheffing. Deze bedragen dienen wel voorafgaand aan de afboeking (art. 62 lid 2 BBV) in de vervangingsvoorziening te zijn gestort (via de voorziening (art. 44 lid 2 BBV) te lopen). In tabel C wordt de verwerking van vervangingsinvesteringen in een ideaalcomplex getoond.

(...)

2.12 Bij Besluit van 25 juni 2013 is het BBV gewijzigd, voor zover relevant als volgt:

(...) N

Artikel 35, eerste lid, wordt als volgt gewijzigd:

1. Onderdeel b wordt geletterd c.
2. Na onderdeel a wordt een onderdeel ingevoegd luidende:
  - b. Investerings met een economisch nut, waarvoor ter bestrijding van de kosten een heffing kan worden geheven;

(...) Q

In artikel 44, eerste lid, wordt, onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel c door een puntkomma, een onderdeel toegevoegd, luidende:

- d. de bijdragen aan toekomstige vervangingsinvesteringen, waarvoor een heffing wordt geheven als bedoeld in artikel 35, eerste lid, onder b.

(...) U

Artikel 62 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste en tweede lid wordt <<mogen>> telkens vervangen door: kunnen.
2. Er wordt een lid toegevoegd, luidende:
  4. In afwijking van het eerste lid moeten de voorzieningen, bedoeld in artikel 44, eerste lid, onder d, in mindering gebracht worden op de investeringen, bedoeld in artikel 35, eerste lid, onder b.

2.13 Een belastingplichtige van de gemeente heeft op 10 juni 2006 een procedure aangevangen tegen de op basis van de Verordening Rioolrecht 2006 opgelegde aanslagen rioolrecht. Klager heeft deze belastingplichtige als raadsman in deze procedure bijgestaan. Bij uitspraak van 27 november 2008 heeft de rechtbank Arnhem het door de belastingplichtige ingestelde beroep gegrond verklaard en de aanslagen rioolrecht 2006 vernietigd, onder overweging dat de Verordening rioolrecht 2006 onverbindend is omdat (geparafraseerd) de vervangings- en verbeteringsinvesteringen in 2006, anders dan voorheen, in één keer ten laste van de exploitatie worden gebracht, wat in strijd is geacht met artikel 229b Gemeentewet, artikel 59 BBV en de gemeentelijke richtlijn waardering en afschrijving activa. Het gerechtshof Arnhem heeft bij uitspraak van 6 juli 2010 de uitspraak van 27 november 2008 vernietigd. De Hoge Raad heeft bij uitspraak van 6 januari 2012 de uitspraak van 6 juli 2010 vernietigd en de zaak ter verdere afdoening naar het gerechtshof 's-Hertogenbosch (hierna: het hof) verwezen. Bij uitspraak van 23 juli 2013 heeft dat hof alsnog de uitspraak van de rechtbank Arnhem van 27 november 2008 bevestigd, onder overweging dat de tariefstelling in de Verordening rioolrecht 2006 geheel onverbindend is.

2.14 In de jaarrekeningen 2006 tot en met 2012 van de gemeente zijn met betrekking tot de riolering de van de belastingplichtigen ontvangen vervangingsbijdragen in de rioolheffing steeds op de vervangingsinvesteringen in mindering gebracht.

### **3. De klacht**

3.1 Klager verwijt betrokkenen:

- a. dat zij niet hebben onderzocht en vastgesteld wat de rekenkamer heeft onderzocht en vastgesteld, namelijk dat de gemeente (inzake de afschrijving van de riolering) heeft gehandeld in strijd met het BBV en de gemeentelijke richtlijn waardering en afschrijving activa (hierna: de Richtlijn);
- b. dat betrokkene sub 1) heeft nagelaten behoorlijk te reageren toen de rekenkamer medio maart 2008 concreet navraag bij hem deed over de afschrijving in de investeringen in de riolering die, in afwijking van wat in de jaarrekening 2006 onder grondslagen voor

waardering en resultaatbepaling was aangegeven, niet in 40 jaar maar in één jaar worden afgeschreven.

c. dat betrokkene sub 1) goedkeurende verklaringen heeft verleend bij de jaarrekeningen 2007, 2008 en 2009 en daarbij het rapport van de rekenkamer heeft genegeerd;

d. dat betrokkenen goedkeurende verklaringen bij de jaarrekeningen 2006 tot en met 2012 hebben verstrekt terwijl in die jaarrekeningen de vervangingsinvesteringen in de riolering in één keer zijn afgeschreven, wat in strijd is met het BBV.

#### **4. De gronden van de beslissing**

Omtrent de klacht en het daartegen gevoerde verweer overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.1 Op grond van de artikelen 31 Wet toezicht accountantsorganisaties (hierna: Wta) en artikel 33 Wet op de registeraccountants (oud, hierna: Wet RA), en sinds 1 januari 2013 op grond van artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab), is de externe (register)accountant bij het beroepsmatig handelen onderscheidenlijk ten aanzien van zijn beroepsuitoefening onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wta en Wet RA respectievelijk Wab bepaalde en ter zake van enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

4.2 Het handelen en/of nalaten waarop de klacht betrekking heeft, moet, nu dit plaats had na 1 januari 2007, worden getoetst aan de sinds deze datum (tot 1 januari 2014) vigerende Verordening Gedragscode RA's (hierna: VGC) en daarvan in dit geval het (voor alle accountants geldende) deel A en het (voor openbaar accountants, daaronder begrepen externe accountants, geldende) deel B1.

4.3 Daarnaast stelt de Accountantskamer voorop dat het in een tuchtprocedure als de onderhavige in beginsel aan klager is om feiten en omstandigheden te stellen en - in geval van (gemotiveerde) betwisting - aannemelijk te maken, die tot het oordeel kunnen leiden dat de betrokken accountants tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld.

4.4 Voorts memoreert de Accountantskamer dat zij, ingevolge artikel 22, eerste lid Wtra zoals dat gold ten tijde van de indiening van de klacht, een klacht niet in behandeling neemt indien tussen het moment van het verweten handelen of nalaten en het moment van indiening van de klacht een periode van zes jaar is verstreken. Ook kan geen klacht meer worden ingediend indien op het moment van indienen van de klacht drie jaren zijn verstreken nadat het verweten handelen of nalaten is geconstateerd. Dat constateren gebeurt op het moment waarop de klager objectief gezien, gelet op de voor hem/haar beschikbare informatie, voldoende op de hoogte was van het feitelijk handelen of nalaten van de betrokken accountant dat de grond vormt voor het indienen van de klacht. In vele gevallen kan reeds van een constateren van handelen of nalaten in de zin van artikel 31 Wta of 33 Wet RA, althans artikel 42 Wab, gesproken worden, voordat de klager beschikt over alle informatie die noodzakelijk is om een klacht aan de tuchtrechter te kunnen voorleggen. Voor de aanvang van de driejaarstermijn is dan beslissend of sprake is van een constatering van zodanige feiten, dat daarop redelijkerwijs een vermoeden in de zin van artikel 22 Wtra gebaseerd kan worden.

4.5 De Accountantskamer overweegt met betrekking tot de ontvankelijkheid van de klacht het volgende.

4.5.1 Het verwijt dat bij de jaarrekening 2006 ten onrechte (op 15 mei 2007) een goedkeurende verklaring is verstrekt, heeft betrekking op handelen en/of nalaten van betrokkene sub 1) dat heeft plaatsgehad meer dan zes jaren voor het moment van indiening van de klacht (op 14 oktober 2013) en moet reeds daarom niet-ontvankelijk worden verklaard. De wet laat geen ruimte om dit klachtonderdeel desondanks in behandeling te nemen, zoals klager voorstaat.

4.5.2 Voorts zijn de goedkeurende verklaringen bij de jaarrekeningen 2007, 2008 en 2009 afgegeven op 22 april 2008, 21 april 2009 respectievelijk 4 mei 2010. Klager weet in ieder geval al sedert de door hem (als raadsman van een belastingplichtige) op 10 juni 2006 aangevangen procedure bij de rechtbank Arnhem en de uitspraak daarin van 27 november 2008, dat de gemeente de vervangingsinvesteringen in het riool ineens afschreef. Daarover vermeldt klager in zijn klaagschrift onder punt 34:

“In de uitspraak van 27 november 2008 constateerde de rechtbank (...). Naar aanleiding van vragen van de rechtbank dienaangaande had de heffingsambtenaar immers deze werkwijze ter zitting uitdrukkelijk en herhaaldelijk bevestigd. De rechtbank oordeelde deze handelwijze in strijd met de bedoeling van de wetgever en de comptabiliteitsregels (het BBV en de gemeentelijk Richtlijn waardering en afschrijving activa), omdat goederen die duurzaam nut afwerpen dienen te worden geactiveerd en daarop jaarlijks dient te worden afgeschreven, zodat alsdan toerekening van het totale kosten aan de verschillende jaren plaatsvindt. (...).”

Ter zitting heeft klager aangevoerd in 2008 te zijn geconfronteerd met een beroep van de gemeente op de instemming van de accountant op grondslag van het rapport van de rekenkamer, en in de procedure voor het gerechtshof Arnhem met de ingebrachte brief van betrokkene sub 1) van 2 februari 2009.

Daarnaast komt uit het dossier en het verhandelde ter zitting naar voren dat klager, die geponeerd heeft ter zake deskundig te zijn en als raadsman in gerechtelijke procedures is opgetreden, van meet af aan zich op het standpunt heeft gesteld dat de (wettelijk voorgeschreven) verklaringen bij de jaarrekeningen in zijn optiek niet strookten of konden stroken met de comptabiliteitsvoorschriften.

4.5.3 Klager heeft evenwel aangevoerd de klacht niet eerder te hebben kunnen indienen omdat noch de tekst van de verklaringen noch de naam van de controlerende accountant(s) digitaal beschikbaar was en hij daarover niet eerder dan in 2013 van de gemeente informatie heeft verkregen. Aan die stellingname gaat de Accountantskamer voorbij, reeds omdat de besluitvorming door de gemeenteraad omtrent de aanwijzing van de controlerende accountant, op grondslag van artikel 213, tweede lid Gemeentewet, openbaar is en niet valt in te zien waarom klager, als hij onkundig is geweest van de naam van de controlerende accountant(s), niet eerder een verzoek op grond van de Wet openbaarheid van bestuur te dier zake heeft gedaan. Nu klager met betrekking tot de jaarrekeningen 2007 en 2008 in ieder geval vóór de uitspraak van het gerechtshof Arnhem van 6 juli 2010 kennis heeft genomen van de goedkeuring door de accountant en op de hoogte was van het thans aan betrokkene sub 1) verweten feitelijk handelen of nalaten en toen ook, gelet op zijn betrokkenheid en deskundigheid, van het aan betrokkene sub 1) met betrekking tot de jaarrekening 2009 verweten feitelijk handelen voldoende op de hoogte heeft kunnen en moeten zijn, is het op 25 september 2013 ingekomen klaagschrift voor zover gericht tegen dit handelen of nalaten meer dan drie jaar later ingediend zodat dit in zoverre niet in behandeling kan worden genomen.

4.5.4 Gelet op een en ander is de klacht, voor zover betrekking hebbend op de jaarrekeningen over 2007, 2008 en 2009 eveneens niet-ontvankelijk. Dit brengt mee dat de klacht, voor zover gericht tegen betrokkene sub 1) (aldus het hem betreffende deel van klachtonderdeel a. en de klachtonderdelen b. en c.) niet-ontvankelijk zal worden verklaard.

4.6 Ter inhoudelijke beoordeling resteert derhalve de klacht inzake de door betrokkene sub 2) afgegeven goedkeurende verklaringen bij de jaarrekeningen 2010, 2011 en 2012, als verwoord in de klachtonderdelen a. en d.

4.7 In de kern vindt klager dat het samenstel van (de voor de gemeente geldende) comptabiliteitsregels geen enkele ruimte laat voor het ineens afschrijven van vervangingsinvesteringen in de riolering omdat de artikelen 59 en 64 van het BBV meebrengen dat investeringen in het riool -als zijnde van economisch nut- geactiveerd dienen te worden en jaarlijks afgeschreven, volgens een stelsel dat is afgestemd op de verwachte toekomstige gebruiksduur. De gebruiksduur van de riolen is in de Richtlijn bepaald op 40 jaar en de jaarlijkse afschrijving is volgens klager de rioollast.

4.7.1 Klager wijst ter ondersteuning van zijn standpunt, samengevat weergegeven, op het hierna onder a. tot en met h. vermelde:

a. de Stadsrekeningen 2007, 2008, 2009, 2011 en 2012 waarin is vermeld: “In het GRP 2005-2009 is opgenomen dat de groot- en vervangingsonderhoudsinvesteringen en stelselverbeterings-investeringen in één keer afgeschreven worden”, terwijl in het GRP II niet tot deze afschrijving ineens is besloten en de financiering van het plan is doorgeschoven naar de Stadsbegroting 2006-2009;

b. de Stadsbegroting 2006-2009 waarin is vermeld dat de Richtlijn wordt gevolgd waarin staat, dat afschrijving van activa plaatsvindt volgens de termijnen zoals door het College uitgewerkt bij de verordening ex artikel 212 van de Gemeentewet;

c. de passage in de Stadsbegroting 2006-2009 “Vervangingsinvesteringen rioleringen worden vanaf 2006 gedekt uit het kostendekkende rioolrecht. Omdat de BBV afschrijving ineens niet toestaat worden de investeringen geactiveerd en worden de kapitaallasten gedurende de levensduur gedekt uit voorzieningen die bij de aanvang (dus op contante waarde) dezelfde boekwaarde hebben als de investeringen” waarin volgens klager is vermeld dat ook het BBV afschrijving ineens niet toestaat;

d. het in juni 2008 uitgebrachte rapport van de [plaats] rekenkamer als bedoeld in overweging 2.6.;

e. bijlage 4 bij voormeld rapport waarin volgens de rekenkamer naar voren komt dat geen gebruik gemaakt wordt van een voorziening voor onderhoud ex artikel 44, lid 1 onder c. BBV, of van een voorziening voor spaarbedragen inzake vervangingsinvesteringen ex artikel 229b onder 2a. Gemeentewet of de richtlijn van de commissie BBV van 17 juli 2007 doch van een soort ‘derden-voorziening’ ex artikel 44, tweede lid BBV;

f. de in strijd met de Richtlijn gevolgde werkwijze die voorschrijft dat als de rioleringen niet conform de basisregel lineair worden afgeschreven in 40 jaar, voor een andere wijze van afschrijven of afwijkende afschrijvingstermijn een raadsbesluit nodig is;

g. de omstandigheid dat de besluitvorming inzake de actualisering van het GRP II geen besluitvorming inhoudt om in afwijking van de Richtlijn het riool ineens af te schrijven;

h. de uitspraken van de rechtbank Arnhem, het gerechtshof Arnhem, de Hoge Raad en tenslotte de uitspraak van het hof van 23 juli 2013, welke laatste uitspraak de kritiek van de rekenkamer volgens klager bevestigt.

4.8 Betrokkene sub 2) heeft betwist dat de door de gemeente gevolgde systematiek van verantwoording van de vervangingsinvesteringen in de riolering strijdig is met de geldende verslaggevingsvoorschriften en betoogd dat hij de methode van de gemeente aanvaardbaar mocht oordelen. Hij heeft daartoe het volgende aangevoerd.

4.8.1 Volgens betrokkene sub 2) kennen de decentrale overheden een eigen samenstel van regelgeving voor de verslaggeving (inzake vervangingsinvesteringen in de gemeentelijke riolering). Op grondslag van artikel 186, eerste lid Gemeentewet zijn bij het BBV nadere regels gegeven voor onder meer de inrichting van de jaarrekening en het jaarverslag. Op grond van artikel 3, eerste lid BBV geeft de jaarrekening volgens de normen die voor gemeenten aanvaardbaar worden beschouwd een zodanig inzicht dat (door de raad) een verantwoord oordeel kan worden gevormd over de financiële positie en over de baten en lasten.

De commissie BBV zorgt op grond van artikel 75 van het BBV voor een eenduidige uitvoering en toepassing van het BBV en heeft ten behoeve daarvan 'notities riolering' opgesteld.

Los van de voor de verslaggeving geldende hoofdregel van artikel 59, eerste lid juncto artikel 64, derde lid van het BBV is voor vervangingsinvesteringen -die van uitbreidingsinvesteringen onderscheiden moeten worden- (in artikel 229b, tweede lid onder a. Gemeentewet) de mogelijkheid in het leven geroepen om te sparen voor (toekomstige) vervangingsinvesteringen waarbij de vervangingsbijdrage op de (op grond van artikel 62, eerste lid geactiveerde) vervangingsinvestering wordt afgeboekt welk regime erin voorziet dat in het tarief voor de rioolheffing vervangingsbijdragen worden opgenomen die als last in de exploitatie worden verantwoord en (op grond van artikel 44, tweede lid BBV) worden toegevoegd aan een daarop betrekking hebbende voorziening. Volgens betrokkene sub 2) wordt dit regime in de praktijk sinds jaar en dag door meer (grotere) gemeenten gehanteerd en is dit sinds de wijziging van het BBV zelfs verplicht gesteld. Daarbij kan een ideaalcomplex ontstaan wanneer het bedrag dat jaarlijks wordt besteed aan vervanging ongeveer gelijk is aan het bedrag dat in de rioolheffing voor vervangingsinvesteringen is opgenomen.

Voorts hebben gemeenten de keuze om bij een resterende boekwaarde van de riolering -omdat vervanging eerder noodzakelijk was dan gepland - volgens de hoofdregel het resterende investeringsbedrag over de gebruiksduur af te schrijven of deze versneld af te boeken via extra bijdragen in de heffing.

Tenslotte wijst betrokkene sub 2) op een wijziging van het BBV bij besluit van 25 juni 2013 (Stb. 2013, 267) en de Nota van Toelichting bij dat besluit, en op een publicatie van mei/juni 2011. Zo worden volgens hem in de nieuwe artikelen 35, tweede lid onder b. en 44, eerste lid onder d. BBV twee presentatievoorschriften gegeven die beogen het inzicht te verbeteren maar geen inhoudelijke wijziging zijn. Uit genoemde publicatie komt volgens hem naar voren dat de gemeente bij vervangingsinvesteringen de mogelijkheid heeft om al voor de vervanging van de burgers te heffen, welk bedrag na de vervanging van de investering wordt afgeboekt en een resterend investeringsbedrag versneld kan worden afgeboekt.

4.8.2 De door de gemeente gehanteerde methoden van verantwoording van de vervangingsinvesteringen in de riolering zijn conform artikel 62, tweede lid BBV, zo heeft betrokkene sub 2) voorts gesteld. Over de jaren 2010, 2011 en 2012 wordt op grondslag van het GRP 2010-2016 jaarlijks door middel van de rioolheffing een vervangingsbijdrage begroot en aan de voorziening toegevoegd. De vervangingsinvestering wordt geactiveerd en de vervangingsbijdrage wordt daarop in mindering gebracht. Het bedrag dat resteert



wordt ingezet voor extra afschrijvingen op de investeringen waardoor wordt toegewerkt naar een boekwaarde van nihil in het jaar 2030. Omdat de jaarrekening voor het verschaffen van het in de wet voorgeschreven inzicht dient te voldoen aan het BBV en de wijze waarop de gemeente de vervangingsinvesteringen in de riolering heeft verantwoord daarmee in overeenstemming is, komt betrokkene sub 2) tot de slotsom dat de goedkeurende verklaringen terecht zijn verstrekt.

4.9 Voor de beoordeling van de klacht is het volgende wettelijk kader van belang.

4.9.1 De Gemeentewet schrijft voor dat de gemeente een jaarrekening maakt en geeft vereisten waaraan dit document dient te voldoen. Artikel 186 Gemeentewet bepaalt dat de jaarrekening voldoet aan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te geven regels. Vanaf het begrotingsjaar 2004 geldt het BBV. Daarin is met de eigenheid van gemeenten voor de financiële verslaggeving (in vergelijking met de bepalingen van boek 2 BW voor het bedrijfsleven) rekening gehouden. Als alternatief voor de richtlijnen voor de jaarverslaggeving ter interpretatie van boek 2 BW heeft de bij het BBV opgerichte Commissie voor het BBV een vraag en antwoord rubriek ontwikkeld waarbij via de antwoorden en notities over de riolering van de commissie, een gezaghebbende invulling wordt gegeven aan de interpretatieruimte die de regelgeving biedt.

4.9.2 De accountantscontrole van de gemeentelijke jaarrekening is geregeld in artikel 213 Gemeentewet. Op grond van het tweede lid van dit artikel wijst de gemeenteraad een accountant aan belast met de controle van de jaarrekening en het daarbij verstrekken van een accountantsverklaring en het uitbrengen van een verslag van bevindingen. Op grond van het derde lid geeft de accountantsverklaring (onder meer) aan of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van zowel baten en lasten als de grootte en samenstelling van het vermogen en of de jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met het BBV of krachtens dit besluit te stellen regels. Nadere regels met betrekking tot de reikwijdte van en de verslaggeving omtrent de accountantscontrole zijn op grond van het zesde lid gesteld in het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (tot 10 oktober 2010 het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten).

4.10 Gelet op voormeld wettelijk kader en op de klachtonderdelen a. en d. zal de Accountantskamer zich, voor zover het de vervangingsinvesteringen in de riolering betreft, een oordeel moeten vormen over de door klager gestelde onverenigbaarheid van de jaarrekeningen 2010, 2011 en 2012, met deze voor de gemeente geldende verslaggevingsvoorschriften. Als de gemeente daarbij in strijd met die regels heeft gehandeld, had betrokkene sub 2) niet tot de in zijn hier aan de orde zijnde goedkeurende verklaringen vervatte en door klager onjuiste geachte oordelen kunnen komen dat de jaarrekeningen zijn opgesteld in overeenstemming met het BBV.

4.11 Gelet op de tekst van genoemde wettelijke voorschriften en op de door de Commissie voor het BBV opgestelde interpretaties en verduidelijking van het BBV, is de Accountantskamer van oordeel dat betrokkene sub 2) van opvatting mocht zijn dat de door de gemeente gekozen wijze van verslaggeving van de vervangingsinvesteringen in het riool strookte met de bepalingen van het BBV.

Steun voor betrokkenes opvatting kan daarbij ook worden gevonden in de wijziging van het BBV bij Besluit van 25 juni 2013, welke wijziging volgens de Nota van Toelichting mede ziet op het verduidelijken - en niet het inhoudelijk wijzigen - van de artikelen 35,

eerste lid, 44, eerste lid, en artikel 62 van het BBV en beoogt de presentatie en daardoor het in overweging 4.9.2 bedoelde inzicht te verbeteren.

4.11.1 Voor zover klager heeft betoogd dat overwegingen in eerder genoemde beslissingen van de rechtbank, de hoven en de Hoge Raad er op duiden dat de verslaglegging door betrokkene in strijd is met het BBV, geldt het volgende. In de procedures bij die colleges was de vraag aan de orde of de Verordening rioolrecht 2006 onverbindend is omdat het tarief zodanig is vastgesteld dat de geraamde baten uitgaan boven de geraamde lasten ter zake, respectievelijk de vraag of de Verordening rioolrecht 2006 onverbindend is omdat de daarin gehanteerde heffingsmaatstaf strijdig is met het bepaalde in artikel 219, tweede lid, Gemeentewet omdat deze leidt tot een willekeurige en onredelijke heffing welke de wetgever niet op het oog kan hebben gehad dan wel anderszins in strijd is met enig algemeen rechtsbeginsel. Deze vragen betreffen naar het oordeel van de Accountantskamer fiscaal juridische vraagstukken met een daarop gerichte (fiscale) toetsingsmaatstaf terwijl voorts heeft te gelden dat uit de door klager genoemde overwegingen geen aanwijzingen blijken op grond waarvan van betrokkene sub 2) verwacht had mogen worden de aan de verslaggeving ten grondslag gelegde regelgeving, bezien vanuit de accountancy-regelgeving overeenkomstig te interpreteren om vervolgens de goedkeurende verklaringen niet te verstrekken.

4.11.2 Aangaande het betoog van klager dat de verslaglegging in strijd is met de door de gemeente vastgestelde richtlijn waardering en afschrijving activa geldt het volgende. Uitgangspunt is dat een gemeente zich aan de door haar ten behoeve van de uitvoering van regelgeving vastgestelde richtlijnen dient te houden en een (controleerend) accountant deze bij zijn controlewerkzaamheden dient te betrekken. Klager heeft de tekst van bedoelde richtlijn evenwel niet ter onderbouwing van zijn klacht overgelegd zodat deze de Accountantskamer slechts beperkt kenbaar is uit eerdergenoemde uitspraak van de rechtbank en zij aan een toetsing daaraan niet toekomt. Buitendien heeft te gelden dat naar de stelling van klager genoemde richtlijn per 2009 is gewijzigd en dat daarin - thans - is vermeld dat 'dat de rioolinvesteringen ineens gedekt worden uit de rioolheffing (via de spaarcomponent in de voorziening GRP-nieuw)'. Gelet op deze wijziging mist de klacht feitelijke grondslag en gaat de Accountantskamer niet mee in de opstelling van klager dat de wijze waarop de gemeente uitvoering heeft gegeven aan het BBV in strijd is met haar richtlijn.

4.11.3 De Accountantskamer volgt evenmin het betoog van klager dat betrokkene een verwijt kan worden gemaakt omdat uit de Stadsbegroting 2006-2009 volgt dat 'afschrijving van activa plaatsvindt volgens termijnen uitgewerkt bij de verordening ex artikel 212 Gemeentewet en het BBV afschrijving ineens niet toestaat' en omdat de rekenkamer in haar rapport het standpunt was toegedaan dat 'het jaarlijks activeren en afschrijven van investeringen die voortvloeien uit GRP II' in strijd is met het BBV. De interpretatie van de regelgeving waarvan in die stukken is uitgegaan, dwong betrokkene niet zonder meer deze te volgen, aangezien de accountant een zelfstandige afweging en beoordeling moet maken van het wettelijke kader en niet per definitie gehouden is aan een interpretatie van, zoals in dit geval, een rekenkamer. Hiervoor is vastgesteld dat betrokkene sub 2) van opvatting mocht zijn dat het door de gemeente gekozen verslaggevingsstelsel strookte met de bepalingen van het BBV.

4.12 Het voorgaande leidt ertoe dat de tegen betrokkene sub 2) gerichte klacht (aldus het resterende deel van klachtonderdeel a. en klachtonderdeel d.) ongegrond is.

4.13 Op grond van het hiervoor overwogene wordt als volgt beslist.

## 5. Beslissing

De Accountantskamer:

1. verklaart de klacht tegen betrokkene sub 1) niet-ontvankelijk;
2. verklaart de klacht tegen betrokkene sub 2) ongegrond.

Aldus beslist door mr. W.F. Boele, voorzitter, mr. E.F. Smeele en mr. E.W. Akkerman, (rechterlijke leden) en prof. dr. G.C.M. Majoor RA en A.M.H. Homminga AA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. G.A. Genee, secretaris, en in het openbaar uitgesproken op 10 juni 2014.

\_\_\_\_\_  
secretaris

\_\_\_\_\_  
voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: \_\_\_\_\_

Ingevolge artikel 43 Wtra, juncto artikelen 31 en 32 Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004, kunnen klager en betrokkenen dan wel de voorzitter van de Nba tegen deze uitspraak binnen 6 weken na verzending daarvan hoger beroep instellen door het indienen van een beroepschrift bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven, postbus 20021, 2500 EA te Den Haag. Het beroepschrift dient te zijn ondertekend en de gronden van het beroep te bevatten.