

Kadernota Rechtmatigheid 2010

Platform Rechtmatigheid Provincies en Gemeenten (PRPG)

1	PRPG en kadernota	2
1.1	Inleiding.....	2
1.2	PRPG	2
1.3	Hoe en waarom van deze kadernota.....	2
1.4	Werkwijze PRPG	3
2	Reikwijdte en normenkader	4
2.1	Rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole.....	4
2.2	Het normenkader	5
2.3	Operationaliseren normenkader	10
2.4	Praktische begrenzing rechtmatigheidcontrole.....	11
2.5	Samenhang in begrippen.....	12
3	Specifieke onderwerpen	14
3.1	Financiële beheershandelingen waarvan de accountant de rechtmatigheidsaspecten niet goed kan overzien	14
3.2	Voorwaardencriterium.....	16
3.3	Begrotingscriterium	19
3.4	M&O-beleid	24
3.5	Financiële verordening ex. Artikel 212 Gemeentewet	26
3.6	Fouten en onzekerheden bij de rechtmatigheidcontrole	27
3.7	Aan derden uitbestede activiteiten.	32
3.8	Wet Maatschappelijke Ondersteuning Inleiding	34
3.9	Onroerend zaak transacties en staatssteun	36
3.10	Verbonden partijen	37
4	De accountantsverklaring, wat, voor wie en waarom?	38
4.1	Accountantsverklaring	38
4.2	Toleranties	38
4.3	Eén oordeel met twee aspecten	40
4.4	Soorten verklaringen.....	40
4.5	Wat te doen naar aanleiding van de accountantsverklaring?.....	41
4.6	Indemniteitsprocedure	41

1 PRPG en kadernota

1.1 Inleiding

Voor u ligt de geactualiseerde Kadernota rechtmatigheid van het Platform Rechtmatigheid Provincies en Gemeenten (PRPG). Deze kadernota geeft de visie van het PRPG ten aanzien van rechtmatigheid in de accountantsverklaring van gemeenten, gemeenschappelijke regelingen, waterschappen en provincies¹. Aangezien rechtmatigheid in de accountantscontrole een onderwerp in ontwikkeling is, is het niet mogelijk een 'tijdloze' visie op rechtmatigheid te geven. Zodra de ontwikkelingen daar aanleiding toe geven zal het PRPG deze kadernota aanpassen.

In dit hoofdstuk wordt verder ingegaan op het PRPG, het hoe en waarom van deze kadernota en de werkwijze van het PRPG. De hoofdstukken 2 tot en met 4 van deze kadernota zijn opgebouwd aan de hand van het proces rond de accountantscontrole. In hoofdstuk 2 wordt ingegaan op de reikwijdte van de accountantscontrole en op het normenkader. In hoofdstuk 3 worden enkele specifieke onderwerpen behandeld. In hoofdstuk 4 ten slotte wordt ingegaan op de accountantsverklaring zelf.

1.2 PRPG

Begin 2005 is het PRPG opgericht door het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK), de Vereniging van Nederlandse Gemeenten (VNG), het Interprovinciaal Overleg (IPO) en het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA). Het PRPG heeft de opdracht zwaarwegende adviezen uit te brengen aan de wetgever, de provincies, de gemeenten, de waterschappen en het NIVRA over de toepassing van het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten (BAPG) en hoofdstuk 5 van het waterschapsbesluit in de praktijk en de borging van de rechtmatigheid binnen provincies, waterschappen en gemeenten. Ook zal het platform de actuele ontwikkelingen volgen. Behalve vorengenoemde instanties zijn na oprichting ook het Ministerie van Financiën en de Vereniging van Griffiers en de Unie van Waterschappen in het Platform vertegenwoordigd.

1.3 Hoe en waarom van deze kadernota

Met ingang van de jaarrekening 2004 is de accountantsverklaring bij de jaarrekening van gemeenten vernieuwd². De verklaring bevat vanaf 2004 een oordeel over het getrouwe beeld en de rechtmatigheid in plaats van alleen over het getrouwe beeld. Reden hiervoor is dat het rechtmatig omgaan met publieke middelen zo belangrijk is dat overheden ook moeten kunnen laten zien dat ze rechtmatig met hun middelen omgaan.

Veranderingen brengen invoeringsvraagstukken met zich mee. Dat is altijd zo, maar bij de rechtmatigheid was dat meer dan gemiddeld het geval. Er zijn de nodige discussies gevoerd over nut, noodzaak en vooral de afbakening van de controle en van de verantwoordelijkheden. Het PRPG wil een voor alle partijen zo soepel mogelijke invoering en uitvoering bevorderen. In dit document worden de belangrijkste vraagstukken uit de praktijk behandeld en wordt de richting aangegeven. De vragen die het PRPG heeft gekregen en de

¹ In dit document wordt verder uitsluitend gesproken over gemeenten. Waar 'gemeenten' / 'gemeenteraden' wordt geschreven, wordt tevens 'provincies' / 'provinciale staten', 'waterschappen' / 'algemene besturen' en "gemeenschappelijke regelingen" / "besturen" bedoeld.

² De jaarrekening 2010 van de waterschappen is de eerste waarop hetzelfde rechtmatigheidsregime van toepassing is.

onderzoeken die Haute Finance in opdracht van het ministerie van BZK³ heeft gedaan zijn gebruikt om de belangrijkste discussiepunten te bepalen.

Voordat de diverse onderwerpen worden behandeld, wil het PRPG benadrukken dat het belangrijk is te leren van ervaringen, ook, of misschien zelfs vooral, als de ervaringen negatief waren. Het PRPG wil met deze kadernota rechtmatigheid een constructieve bijdrage geven aan de controle van de rechtmatigheid bij gemeenten.

Dit document is bedoeld voor accountants en voor gemeenten. Voor accountants is het belangrijk, omdat het PRPG ziet dat er door verschillende accountants (tussen, maar ook binnen kantoren) nog steeds verschillend met belangrijke onderwerpen wordt omgegaan. Dit document is nadrukkelijk ook voor gemeenten, omdat ook geconstateerd wordt (zie onderzoeken Haute Finance) dat gemeenten vaak nog niet systematisch omgaan met interne controles. Geconstateerd wordt bijvoorbeeld, dat goedkeurende verklaringen regelmatig zijn verkregen door extra nacontroles in plaats van dat de interne controle een vaste plek binnen de bedrijfsvoering heeft.

In dit document geeft het PRPG een invulling aan de belangrijkste punten. Voor een nadere uitwerking of gedetailleerdere onderwerpen kunt u terecht op de website van het PRPG (adres: www.platformrechtmatigheid.nl).

1.4 Werkwijze PRPG

Zoals hiervoor aangegeven heeft het PRPG de opdracht (zwaarwegende) adviezen uit te brengen. Gemeenten en accountants zouden niet moeten afwijken van PRPG-adviezen, tenzij er doorslaggevende argumenten zijn om dat wel te doen. Argumenten om van PRPG-adviezen af te wijken dienen door gemeenten en accountants goed gedocumenteerd te worden. Indien gemeenten afwijken van PRPG-adviezen wordt van de accountant verwacht dat hij aangeeft of deze afwijkingen vanuit zijn optiek gerechtvaardigd zijn. Het PRPG kan ook adviezen aan bijvoorbeeld de wetgever of het NIVRA geven. Deze zullen het advies als zwaarwegend beschouwen en er alleen gemotiveerd van afwijken.

Daarnaast bestaat het meeste werk van het PRPG uit het beantwoorden van vragen van gemeenten en accountants uit de praktijk.

Ook heeft het PRPG een aantal notities uitgebracht, bijvoorbeeld over Misbruik & Oneigenlijk gebruik en over Gemeenschappelijke Regelingen. Deze notities hebben niet het karakter van een zwaarwegend advies maar zijn bedoeld als achtergrondinformatie. De belangrijkste passages uit deze notities zullen in de kadernota worden opgenomen.

De adviezen van het PRPG hebben betrekking op de jaarrekening en/of op het financieel beheer. Om de rechtmatigheidscontrole van de baten, lasten en balansmutaties in de gemeenterekening op een verantwoorde wijze te laten verlopen dienen gemeenten en accountants tijdig te worden geïnformeerd door het PRPG. Het is essentieel dat informatie beschikbaar is op een moment dat deze nog goed kan worden verwerkt. Adviezen die na 15 oktober zijn uitgebracht, hebben dan ook niet meer op dat boekjaar betrekking. Het PRPG streeft er naar adviezen eerder te publiceren. Het PRPG kan gemotiveerd van de datum van 15 oktober afwijken. Bijvoorbeeld indien een advies minder werk betekent voor de gemeente.

³ Rechtmatigheid in beeld, onderzoek rechtmatigheid in gemeenten, Haute Finance, 21 september 2005 (Te vinden op www.minbzk.nl).

Deze kadernota heeft het karakter van een zwaarwegend advies aan gemeenten en accountants in die zin dat het PRPG, en de partijen die het PRPG hebben opgericht, ervan uitgaan dat deze kadernota wordt opgevolgd door de relevante partijen. Het PRPG zal antwoorden op vragen zoveel mogelijk afleiden van deze kadernota.

2 Reikwijdte en normenkader

In het BAPG wordt onderscheid gemaakt tussen het juridische begrip rechtmatigheid en de rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole. Het juridische begrip rechtmatigheid heeft betrekking op alle geldende wetten en regels. Rechtmatigheid is dan het handelen in overeenstemming met alle wetten en regels. Het begrip rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole is een minder omvattend begrip. Er is veel discussie geweest over de begrenzing van het begrip rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole. In dit hoofdstuk wordt hier op ingegaan. Dit wordt gedaan vanuit vier invalshoeken:

1. Het begrip **rechtmatigheid** in het kader van de accountantscontrole
2. Welke wetten en bepalingen moeten in acht worden genomen (**normenkader**)
3. Het **operationaliseren** van het normenkader
4. Welke criteria kunnen worden gehanteerd om in de praktijk tot een zekere **begrenzing** van de aandacht voor rechtmatigheid te komen.

2.1 Rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole

Bij rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole bestaat er een duidelijke relatie met het financiële beheer. Er moet worden vastgesteld dat *baten, lasten en balansmutaties* rechtmatig tot stand zijn gekomen. De accountant hoeft niet vast te stellen of alle handelingen binnen de provincie of gemeente conform de geldende wet- en regelgeving zijn verricht. De aandacht blijft beperkt tot die handelingen waaruit financiële gevolgen voortkomen die als baten, lasten en/of balansmutaties in de jaarrekening dienen te worden verantwoord. Met andere woorden: het gaat om de financiële beheershandelingen. Voorbeelden hiervan zijn:

- Overdrachten aan of van natuurlijke personen en rechtspersonen (bijvoorbeeld subsidies, uitkeringen, belastingen en heffingen).
- Transacties waarbij een tegenprestatie wordt verkregen of geleverd.
- Financieringen, waaronder opgenomen en uitgezette leningen en daarbij behorende rente en aflossingen.
- Vermogensmutaties zoals mutaties van reserves en voorzieningen en de afschrijvingssystematiek.

Bovenstaande sluit in beginsel regels uit met betrekking tot handelingen en beslissingen van niet-financiële aard (bijvoorbeeld in relatie tot arbeidsomstandighedenwet of de privacywetgeving).

Hierop dienen twee belangrijke nuances te worden aangebracht:

1. Handelingen en beslissingen van niet-financiële aard dienen wel in algemene zin te worden betrokken bij de inschatting van het algemene risicobeleid en –beheer van de provincie of gemeente. De ratio hiervan is dat niet-financiële handelingen wel kunnen leiden tot financiële risico's waarvoor bijvoorbeeld een voorziening zou moeten worden gevormd.

2. De accountant gaat na of het jaarverslag geen tegenstrijdigheden bevat ten opzicht van de jaarrekening. Zo worden de paragrafen in het jaarverslag niet op rechtmatigheidsaspecten getoetst. Wel wordt dus gekeken of het beeld dat in de paragrafen wordt gegeven niet botst met de jaarrekening.

2.2 Het normenkader

Het normenkader voor een rechtmatigheidscontrole betreft de inventarisatie van de voor de accountantscontrole relevante regelgeving van hogere overheden en van de gemeente zelf. De inventarisatie bestaat uit de externe wetgeving en de eigen regelgeving, waarbij de verordeningen, raadsbesluiten en de collegebesluiten kunnen worden onderscheiden. Het normenkader moet actueel worden gehouden en aangepast op basis van nieuwe wet- en regelgeving.

2.2.1 Externe wetgeving

Uiteraard is alleen wet- en regelgeving van belang die bepalingen bevat over financiële beheershandelingen. Belangrijkste (dus niet limitatief) wet- en regelgeving waaraan gedacht kan worden zijn:

- Algemene verbindende voorschriften van de EU, zoals de Europese Aanbestedingsrichtlijnen en de regeling betreffende Staatssteun;
- Wet- en regelgeving waarin nadere voorschriften zijn opgenomen op het gebied van specifieke uitkeringen en subsidies vanuit de EU, het Rijk en andere subsidieverstrekende instanties;
- Fiscale en sociale wet- en regelgeving die door gemeenten moeten worden nageleefd;
- Overige algemene wet- en regelgeving, zoals AWB (i.v.m. subsidiebepalingen) en Bezoldigingswetten en -besluiten.
- Provinciewet en Gemeentewet;
- Wetgeving en regelgeving die inrichtingsvereisten voorschrijven (voorbeeld BBV);
- Specifieke wet- en regelgeving ten behoeve van de eigen taakuitvoering;

2.2.2 Verordeningen en andere raadsbesluiten

Alle gemeentelijke verordeningen voor zover die bepalingen bevatten over financiële beheershandelingen maken onderdeel uit van het normenkader. Andere besluiten van de gemeenteraad, dus niet zijnde verordeningen, met een kaderstellend karakter en die bepalingen bevatten over financiële beheershandelingen zijn ook een verplicht onderdeel van het normenkader.

Een veel gestelde vraag is of gemeenteraden eigen verordeningen buiten beschouwing mogen laten bij de rechtmatigheidscontrole. Dit is niet mogelijk. Wel kan de raad besluiten dat aan bepaalde onderdelen van verordeningen geen financiële consequenties worden verbonden. Dat kan uiteraard alleen als deze onderdelen niet verplicht voortvloeien uit hogere regelgeving. In dit geval geeft het PRPG de suggestie om de desbetreffende onderdelen van de verordeningen in te trekken of te wijzigen, bijvoorbeeld door een hardheidsclausule op te nemen. Het is immers veel transparanter, en in het belang van de accountantscontrole, als uit de regelgeving blijkt wat de bedoeling ervan is.

De gemeenteraad beïnvloedt bij het vaststellen van regelgeving dus mede de zwaarte van de interne borging van de rechtmatigheid en als afgeleide daarvan de reikwijdte van de rechtmatigheidcontrole door de accountant. Bij het vaststellen van nieuwe regelgeving is van belang dat de afweging plaatsvindt of de regelgeving handhaafbaar en op doelmatige wijze controleerbaar is. Belangrijk is dat effectiviteit, doelmatigheid en naleving van de regelgeving in de organisatie kan worden geborgd. Door terughoudend om te gaan met het formuleren van nieuwe regels en met het verbinden van financiële consequenties aan de niet naleving ervan wordt de lastendruk van wet- en regelgeving verlicht. De komst van de rechtmatigheidcontrole heeft er toe geleid dat veel raden hun regelgeving nog eens kritisch tegen het licht hebben gehouden. Hierbij kwam men nogal eens tot de conclusie dat in de gemeente 'te' veel geregeld was. Veel gemeenten hebben hierop verschillende deregulerende maatregelen genomen.

2.2.3 Collegebesluiten

De accountant ondersteunt de gemeenteraad in haar controlerende functie. De door de accountant uit te voeren rechtmatigheidcontrole heeft daarbij als doel om vast te stellen dat de baten, lasten en balansmutaties tot stand zijn gekomen in overeenstemming met de bepalingen in de wet- en regelgeving, bestaande uit externe wetgeving en gemeentelijke regelgeving. Met andere woorden, er wordt gecontroleerd of het college van Burgemeester en Wethouders bij het aangaan van transacties met financiële gevolgen de relevante bepalingen heeft nageleefd. Het gaat daarbij dus om de spelregels van de raad en hogere wet- en regelgevende organen die als norm gelden voor het college bij het aangaan van transacties. Bij de gemeentelijke regelgeving gaat het, om verordeningen en andere raadsbesluiten. Collegebesluiten vallen niet onder de rechtmatigheidcontrole, tenzij de controle hiervan verplicht is op basis van hogere regelgeving of raadsbesluiten c.q. verordeningen.

Collegebesluiten zijn in te delen in kaderstellend en uitvoerend. Kaderstellende besluiten hebben een algemene werking voor alle nog te nemen uitvoerende besluiten. Uitvoerende besluiten kunnen door het college worden genomen, bijvoorbeeld in het kader van het dagelijks bestuur en beheer van de gemeente.

Kaderstellende collegebesluiten, betrekking hebbend op financiële beheershandelingen, kunnen verplicht zijn gesteld door hogere regelgeving of raadsbesluiten c.q. verordeningen. Indien het opstellen en nemen van een collegebesluit verplicht wordt gesteld, toetst de accountant alleen of het voorgeschreven besluit daadwerkelijk door het college is genomen. Indien de wet- en regelgeving ook inhoudelijke eisen aan het collegebesluit stellen, wordt ook gecontroleerd of aan deze eisen is voldaan.

Bij de eventuele controle op collegebesluiten zijn derhalve drie varianten te onderscheiden:

- De accountant toetst alleen of het besluit is genomen;
 - De accountant toetst of in het besluit ook de in wet- en regelgeving voorgeschreven bepalingen zijn opgenomen;
 - De accountant toetst inhoudelijk of de bepalingen in het besluit adequaat zijn opgevolgd;
- Dit laatste is bijvoorbeeld het geval bij wettelijk verplichte kaderstellende collegebesluiten, waarbij is voorgeschreven dat een rechtmatigheidstoets moet worden uitgevoerd, zoals bij de controle van verantwoordingen over de besteding van specifieke uitkeringen (bijv. eigen uitvoeringsregels betreffende de toepassing van de hardheidsclausule).

Alle overige kaderstellende en uitvoerende collegebesluiten vallen niet standaard onder de door de accountant uit te voeren rechtmatigheidcontrole. Collegebesluiten kunnen overigens wel invloed hebben op het financieel beheer, zoals bij de toepassing van delegatie en mandaatvoorschriften. Deze collegebesluiten kunnen dan ook gevolgen hebben voor het getrouwe beeld van de jaarrekening en vormen daarmee ook onderdeel van het getrouwheidsonderzoek van de accountant.

De gemeenteraad kan echter de behoefte hebben om (kaderstellende) collegebesluiten en door het college uitgevaardigde voorschriften door de accountant te laten toetsen in het kader van de rechtmatigheidcontrole. Dit is een bijzondere situatie. De raad vraagt dan namelijk controle op de naleving van regelgeving, waarvan de raad de bevoegdheid voor de totstandkoming en toepassing heeft overgedragen aan het college. Dergelijke regelgeving wordt normaal gesproken niet in het normenkader opgenomen en is normaliter geen onderwerp van rechtmatigheidcontrole.

Als de raad toch de naleving van deze regelgeving wil laten toetsen zijn er twee opties.

1. De raad neemt een afzonderlijk besluit om één of meerdere collegebesluiten/regelgeving waartoe het college bevoegd is op te nemen in het normenkader voor de accountantscontrole van de jaarrekening. De accountant moet de naleving van deze regelgeving dan in de rechtmatigheidcontrole meenemen en geconstateerde fouten en/of onzekerheden in het oordeel meewegen;
2. De raad neemt een besluit om aan de accountant een aanvullende onderzoeksopdracht te verstrekken. De accountant rapporteert over de bevindingen naar aanleiding van deze onderzoeksopdracht in een afzonderlijk uit te brengen rapport van bevindingen (zogenaamd assurance rapport).

Het PRPG doet de gemeenteraden de suggestie om te kiezen voor optie 2. In situatie 1 zou de raad zich moeten afvragen of het toetsen van de regelgeving waar het college toe bevoegd is, zinvol is. Uiteindelijk heeft het college de mogelijkheid om te besluiten over aanpassing en/of afwijking van de eigen regelgeving. Indien de raad afwijkingen van de regelgeving van het college wil laten meewegen in het rechtmatigheidoordeel van de accountant ligt het meer voor de hand dat de raad de bevoegdheid betreffende deze regelgeving naar zich toe trekt, bijvoorbeeld via een bepaling in de financiële verordening. De accountant gaat daarom na of de raad doelbewust kiest voor optie 1 dan wel, gezien deze overwegingen, niet alsnog de voorkeur geeft aan optie 2.

Situatie 1

Als de raad desalniettemin besluit om (bepalingen uit de) collegebesluiten op te nemen in het normenkader voor de rechtmatigheidcontrole van de jaarrekening, kan de volgende vraag zich voordoen. Hoe nu te handelen als het college (conform zijn bevoegdheden) kaderstellende collegebesluiten of collegebesluiten die op basis van een raadsbesluit zijn toegevoegd aan het normenkader heeft aangepast of een besluit heeft genomen om toe te staan dat van deze bepalingen wordt afgeweken?

Als het college een besluit heeft genomen om bepalingen in de eigen besluiten aan te passen dan zal de rechtmatigheidcontrole in de periode vóór aanpassing gericht zijn op de “oude” bepalingen en in de periode na aanpassing op de aangepaste bepalingen. Afwijkingen van de “oude” bepalingen met financiële gevolgen in de periode vóór dit besluit leiden tot onzekerheden of fouten in het kader van het rechtmatigheidoordeel. Afwijkingen van de “oude” bepalingen na dit besluit zijn niet onrechtmatig aangezien het college afwijking

toestaat en daartoe handelt binnen haar bevoegdheid. Vanzelfsprekend leiden afwijkingen van de aangepaste bepalingen in de periode na het besluit weer tot onzekerheden of fouten in het kader van het rechtmatigheidoordeel.

Indien in de besluiten van het college een hardheidclausule is opgenomen en de afwijking is in overeenstemming met de hardheidclausule, dan is het afwijken van de besluiten onder bepaalde voorwaarden, zoals in de hardheidclausule geregeld, toegestaan. In dat geval is eveneens rechtmatig gehandeld.

Dit betekent dat het college van de eerdere besluiten mag afwijken als de bepalingen tijdig worden aangepast of als tijdig een besluit is genomen om afwijkingen toe te staan, dan wel een hardheidclausule is toegepast in overeenstemming met de regelgeving. Wanneer het college afwijkingen met financiële gevolgen achteraf sanctioneert of verschoont, zonder dat de regelgeving dat toestaat (bijvoorbeeld via een hardheidsclausule) dan wegen deze toch mee in het rechtmatigheidoordeel.

Aangezien collegebesluiten normaliter niet tot het object van rechtmatigheidcontrole behoren en daarvoor eerst een afzonderlijk raadsbesluit wordt genomen, kan de raad ook bij besluit de collegebesluiten (of bepalingen daaruit), ook achteraf, weer uit het normenkader voor de rechtmatigheidcontrole halen. Bijvoorbeeld omdat de raad bij nader inzien alsnog tot de conclusie komt dat de afwijking niet hoeft te leiden tot een oordeel over de rechtmatigheid dat tot uitdrukking komt bij het oordeel over de jaarrekening. In dat geval blijven afwijkingen van de betreffende bepalingen uit het collegebesluit buiten de reikwijdte van de rechtmatigheidcontrole.

Situatie 2

In situatie 2 wordt ingevolge een aparte onderzoeksopdracht de naleving van de regelgeving van het college door de accountant onderzocht. Dit onderzoek valt buiten de reikwijdte van de rechtmatigheidcontrole van de jaarrekening door de accountant. De accountant zal de bevindingen uit dit onderzoek afzonderlijk rapporteren in een "assurance rapport". Daarnaast kan de accountant hierover tevens rapporteren in het verslag van bevindingen naar aanleiding van de accountantscontrole van de jaarrekening, indien dit van belang is in het kader van het onderzoek van de jaarrekening, dan wel door de gemeenteraad wordt gevraagd.

In onderstaand overzicht is de wijze waarop met afwijkingen van door het college genomen besluiten en/of door het college uitgevaardigde voorschriften moet worden omgegaan in de rechtmatigheidcontrole kort samengevat.

		Afwijkingen wegen mee in het rechtmatigheidoordeel van de accountant	Afwijkingen worden door de accountant gerapporteerd in het verslag van bevindingen naar aanleiding van de accountantscontrole van de jaarrekening
1	Standaard rechtmatigheidscontrole, waarbij collegebesluiten niet in het normenkader zijn opgenomen	Nee, tenzij: afgeweken is van een collegebesluit m.b.t. financiële beheershandelingen dat op basis van hogere regelgeving of raadsbesluiten c.q. verordeningen onderwerp van rechtmatigheidscontrole is.	Nee, tenzij: afgeweken is van een collegebesluit m.b.t. financiële beheershandelingen dat op basis van hogere regelgeving of raadsbesluiten c.q. verordeningen onderwerp van rechtmatigheidscontrole is.
2	Collegebesluiten/ regelgeving worden doelbewust in het normenkader opgenomen of zijn op basis van wettelijke verplichtingen/ verordeningen onderwerp van rechtmatigheidscontrole	Ja, tenzij: - het college tijdig de regelgeving heeft aangepast; - het college tijdig een besluit heeft genomen om te mogen afwijken van de eigen regelgeving; - het college een hardheidsclausule adequaat toepast die is opgenomen in de regelgeving.	Ja, voor zover daartoe aanleiding bestaat
3	Collegebesluiten/regelgeving, welke niet op basis van wettelijke verplichtingen/ verordeningen onderwerp van rechtmatigheidscontrole zijn, welke door de raad bij nader inzien uit het normenkader zijn verwijderd (desgewenst met terugwerkende kracht).	Nee	Nee

2.2.4 Opstellen en vaststellen van het normenkader

Van een gemeente wordt verwacht dat aan de accountant een volledig overzicht van de relevante wet- en regelgeving wordt gegeven. Het kan zijn dat het overzicht naar de mening van de accountant niet volledig is. De accountant zal dan om aanvulling van dit overzicht vragen. Hij kan in dit kader bijvoorbeeld verwijzen naar ervaringen met overzichten van regelgeving bij andere gemeenten. De gemeente zal vervolgens de ontbrekende informatie alsnog moeten opnemen of moeten aangeven waarom bepaalde regelgeving niet in het overzicht is opgenomen. De accountant kan gemeenten alleen vanuit zijn ervaring attent maken op ongebruikelijkheden. Indien een gemeente een verordening heeft, die niet verplicht of niet veelvoorkomend is en die wordt vergeten, dan is dit de accountant niet te verwijten, omdat hij dat ook niet kan signaleren.

Het is dus aan de gemeente om het normenkader op te stellen. Indien de accountant van mening is dat het normenkader niet voldoet, er bijvoorbeeld aantoonbaar verordeningen zijn weggelaten, dan wordt dit opgevat als een subjectieve verhindering⁴ en zal de accountant de opdracht teruggeven⁵.

In verband met onafhankelijkheidsregels kan de gemeente de controlerend accountant niet de opdracht geven het normenkader te maken. Indien de gemeente nadere ondersteuning wenst bij het opstellen van het normenkader zal dit door anderen dan het controlerend accountantskantoor moeten gebeuren. Hiermee wordt de onafhankelijkheid van de controlerend accountant extra gewaarborgd. Dit betekent natuurlijk niet dat de accountant en de gemeente niet overleggen. Goede communicatie blijft onontbeerlijk.

Het college stuurt het normenkader naar de raad. De accountant stuurt zijn advies bij dit overzicht van de relevante regelgeving, meestal tegelijkertijd met de opdrachtbevestiging, eveneens naar de raad. De raad hoeft dit normenkader niet expliciet vast te stellen, maar kan het kader ook bevestigen door het voor kennisgeving aan te nemen. Doel van het versturen is dat de raad zich bewust is van welke verordeningen wel en niet zijn meegenomen in de accountantscontrole, met andere woorden de raad heeft de mogelijkheid gehad het overzicht aan te vullen. Indien de accountant een probleem heeft dat naar zijn mening niet op een bevredigende wijze door het college wordt opgelost, dient hij zijn specifieke vragen aan de raad voor te leggen.

2.3 Operationaliseren normenkader

Het normenkader bestaat dus uit een overzicht van de geldende externe en eigen regelgeving met betrekking tot financiële beheershandelingen. Om het normenkader te kunnen gebruiken voor de interne beheersing en de accountantscontrole moet het worden geoperationaliseerd. Met andere woorden de regelgeving wordt nader uitgewerkt in kaders, richtlijnen en beheersmaatregelen. Ten behoeve van de uitwerking is het van belang dat bekend is welke bepalingen van de regelgeving relevant zijn voor het rechtmatigheidsbeheer. In het kader van de accountantscontrole gaat het daarbij om de bepalingen waar voor de gemeente financiële consequenties uit kunnen voortkomen. Op basis van de relevante bepalingen kan aan de hand van een risicoanalyse worden bepaald, welke beheersmaatregelen moeten worden genomen. Bij het in kaart brengen van de financiële bepalingen uit de externe en interne regelgeving kan de accountant in aanvulling op de controlewerkzaamheden ondersteunende werkzaamheden verrichten en aanbevelingen doen.

2.3.1 Interne beheersing

De vertaalslag van normenkader naar beheersmaatregelen kan direct plaats vinden, door vanuit het normenkader de beheersorganisatie in te richten. Hierbij gaat het om maatregelen van interne controle, procesbeschrijvingen, dossiervorming etc. Ook verbijzonderde interne controle door interne controlemedewerkers op basis van een interne controleplan en werkprogramma's is een beheersmaatregel. Het kan ook praktisch zijn om een tussenstap te maken via het vaststellen van een toetsingskader. Kern van een toetsingskader is dan dat wordt aangegeven aan welke bepalingen uit de regelgeving in het normenkader al dan niet

⁴ In accountantstermen is subjectieve verhindering en belemmering een onvolkomenheid, die door de cliënt wel kan worden opgeheven, maar waarbij door de cliënt geen maatregelen getroffen worden om de belemmering op te heffen. Een objectieve verhindering ontstaat in die situaties, dat de cliënt niet in staat is de belemmering weg te nemen.

⁵ Vanaf de controle van de jaarrekening 2005 is de zogenaamde 'geen oordeelsverklaring' niet meer mogelijk (zie verder paragraaf 4.4).

financiële consequenties worden verbonden. Bijvoorbeeld indien er een datum staat waarop een verzoek tot subsidie moet zijn ingediend moet het duidelijk zijn wat de consequentie van die datum is: worden aanvragen die te laat zijn niet in behandeling genomen of worden ze dat wel.

Of nu wel of niet gebruik wordt gemaakt van de tussenstap van het toetsingskader, het gaat uiteindelijk om een adequate inrichting van de beheersorganisatie. De beheersorganisatie moet zodanig zijn ingericht dat de naleving van wet- en regelgeving (= het normenkader) met voor de gemeente financiële consequenties zichtbaar en toetsbaar wordt vastgelegd.

2.3.2 Onduidelijkheden over financiële consequenties

Wanneer de gemeente (of de accountant) de verordeningen doorloopt op financiële consequenties kunnen er onduidelijkheden zijn over deze financiële consequenties die moeten worden opgelost. De onduidelijkheden zullen dan moeten worden voorgelegd aan de raad.

In de hiervoor beschreven werkwijze is er vanuit gegaan dat er vóóraf beslissingen worden genomen over hoe met bepaalde bepalingen om te gaan. Het achteraf sanctioneren van het niet naleven van gemeentelijke regelgeving is niet verboden, ten minste als de relevante bepalingen niet voortvloeien uit andere wet- en regelgeving. Achteraf sanctioneren is niet transparant. Het PRPG geeft gemeenten daarom de suggestie zoveel mogelijk te voorkomen om achteraf aan te geven aan welke bepalingen geen financiële consequenties worden verbonden. Immers zodra onduidelijkheden in de interpretatie zijn geconstateerd dient de raad aan te geven welke interpretatie hij geeft. Het PRPG doet de suggestie daarom om het achteraf sanctioneren (achteraf door de raad laten aangeven aan welke bepalingen geen financiële consequenties worden verbonden) niet meer toe te passen. Het PRPG adviseert om deze interpretatie van de raad vervolgens vast te leggen in een raadsbesluit, waarna dit besluit wordt verwerkt in de desbetreffende verordeningen.

2.3.3 Samenvatting

Het operationaliseren van het normenkader (direct of indirect via een toetsingskader) is aan de gemeente, maar zal in goed overleg tussen gemeente en accountant plaatsvinden. Indien een gemeente dit niet zelf doet, kan de accountant opdracht krijgen het normenkader uit te werken. Het niet hebben van een uitwerking van het normenkader kan dus geen reden zijn om de opdracht terug te geven (is geen subjectieve verhindering), tenzij de gemeente geen opdracht verstrekt tot of niet meewerkt.

Waar precies welke wijze van uitwerking van het normenkader plaatsvindt is een zaak van interne organisatie bij de gemeente en de aanpak van deze uitwerking kan dus binnen de gemeente per dienst of afdeling verschillend zijn. Die specifieke uitwerking zal namelijk sterk afhankelijk kunnen zijn van reeds aanwezige interne controleplannen en werkprogramma's. Het uiteindelijk resultaat zal moeten zijn dat een gemeente zichtbaar in "control" is.

2.4 Praktische begrenzing rechtmatigheidcontrole

In de provinciale- en gemeentelijke organisaties kunnen er bij wijze van spreken veel (onjuiste of onrechtmatige) handelingen en besluiten plaatsvinden waaruit financiële consequenties kunnen voortvloeien, die van ondergeschikt belang zijn. Als die allemaal moeten worden ontdekt via de rechtmatigheidcontrole (intern of extern), is een begrenzing nauwelijks meer mogelijk en zijn de activiteiten bijna oneindig. In verband hiermee is gezocht naar een praktische gedragslijn, die aansluit op hetgeen ook al in het kader van de

getrouwheidscontrole gebruikelijk is. De financiële rechtmatigheidscontrole is immers een aanvullende juistheidscontrole op de baten, lasten en balansmutaties, die in het kader van de getrouwheidscontrole al op getrouwheidsaspecten zijn gecontroleerd.

Zo kan er een afbakening worden gezocht door gebruik te maken van het onderscheid tussen hoofd- en bijzaken en de omvang van de daaraan verbonden financiële risico's. Als voorbeeld hiervoor nemen we de zeer vele wettelijke regelingen rond de ambtelijke rechtspositie en de fiscale- en sociale verzekeringswetgeving. Veel van de bepalingen die op zichzelf relevant zijn voor de financiële rechtmatigheid hebben betrekking op situaties die relatief uitzonderlijk zijn, i.c. weinig voorkomen. De vraag is nu of we al deze bepalingen moeten gaan uitwerken. In beginsel wordt daartoe aangesloten op hetgeen in het uitvoeringsproces is geregeld. Een invalshoek kan zijn de selectie van de in het hoofdproces te waarborgen wettelijke bepalingen te beperken tot vaste aspecten/onderwerpen die in een normale arbeidsverhouding, respectievelijk bij het overgrote deel van de ambtenaren aan de orde zijn. Dat betekent dat specifieke bepalingen die af en toe van toepassing zijn op betalingen aan of ten behoeve van enkele ambtenaren uit doelmatigheidsoverwegingen buiten het proces van operationalisering van het normenkader blijven. De organisatie en ook de accountant, zal natuurlijk wel moeten vaststellen dat voor het subproces betreffende incidentele zaken voldoende waarborgen zijn getroffen en dat zich daarin geen bijzondere (financieel grote) transacties voordoen.

Waar de grens ligt, is tevoren niet aan te geven. Dit vormt een punt van overleg tussen accountant en organisatie, waarbij de tolerantiegrenzen zeker een rol spelen.

2.5 Samenhang in begrippen

Voor het nader invullen en concretiseren van de rechtmatigheidscontrole worden in de praktijk verschillende instrumenten gebruikt. In deze paragraaf wordt nader op het gebruik van deze instrumenten ingegaan. Ook wordt aangegeven welke instrumenten een verplicht karakter hebben en of een instrument het domein van de gemeenteraad of het college van burgemeester en wethouders betreft.

2.5.1 Gemeentewet

De rechtmatigheidscontrole is gebaseerd op de Gemeentewet. In het "Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten" (BAPG) zijn nadere regels gesteld met betrekking tot de reikwijdte van en de verslaggeving over de rechtmatigheid als onderdeel van de accountantscontrole van jaarrekeningen van gemeenten en provincies. Het BAPG is in 2006 aangepast vanwege de invoering van Single information en Single audit (SiSa).

2.5.2 Verordeningen ex. Artikel 212 en 213 Gemeentewet

In de verordening ex. Artikel 212 Gemeentewet (GW) regelt een gemeente het gemeentelijke financiële beleid, beheer en de financiële organisatie zodanig dat aan de eisen van rechtmatigheid, verantwoording en controle wordt voldaan. In de verordening ex. Artikel 213 GW worden de regels voor de accountantscontrole zodanig vastgelegd dat de toetsing van de rechtmatigheid van het financiële beheer en van de financiële organisatie is gewaarborgd. Verder regelt verordening ex. Artikel 213 een aantal zaken met betrekking tot de opdrachtverlening aan de externe accountant. Deze verordeningen zijn een wettelijke verplichting en het domein van de gemeenteraad.

2.5.3 Opdracht accountant

De gemeenteraad zal ter afkadering van de rechtmatigheidscontrole allerlei zaken nader moeten regelen en vastleggen. Bijvoorbeeld over de te hanteren goedkeuringstolerantie, de rapporteringstolerantie, het voor de rechtmatigheidscontrole toe te passen (lokale) normenkader, de wijze en het tijdstip van aanleveren van de te controleren jaarrekening, het te voeren overleg en eventuele tussentijdse rapportages, enzovoorts. De Vereniging Nederlandse Gemeenten (VNG) kwam in samenwerking met accountantskantoren met een afzonderlijk voorbeeld raadsbesluit, een zogenoemd controleprotocol, waarin de lokale afspraken over de uitvoering van de accountantscontrole worden vastgelegd. Er bestaat geen wettelijke verplichting tot het vervaardigen van een eigen "controleprotocol". De gemeenteraad kan de lokale afspraken bijvoorbeeld ook voor een deel in de verordening ex. Artikel 213 GW en in het raadsbesluit inzake de opdrachtverlening c.q. de (jaarlijkse) verplichte opdrachtbevestiging aan de accountant opnemen.

2.5.4 Normenkader

Voor een goede uitvoering van de rechtmatigheidscontrole is belangrijk dat de geldende regelgeving duidelijk vastligt. Het college is primair verantwoordelijk voor de naleving van de wet- en regelgeving en moet dus permanent inzicht hebben in de van toepassing zijnde relevante wet- en regelgeving. Dit betreft het normenkader. Het normenkader moet worden opgesteld en in ieder geval aan de gemeenteraad ter kennisneming worden gezonden. Het normenkader kan ook door de gemeenteraad worden vastgesteld door het normenkader bijvoorbeeld aan het raadsbesluit betreffende de controleopdracht aan de accountant toe te voegen.

2.5.5 Operationaliseren normenkader

Om het normenkader te kunnen gebruiken voor de interne beheersing en de accountantscontrole moet het worden geoperationaliseerd. Ten behoeve van de uitwerking is het van belang dat bekend is welke bepalingen van de regelgeving relevant zijn voor het rechtmatigheidsbeheer. In het kader van de accountantscontrole gaat het daarbij om de bepalingen waar voor de gemeente financiële consequenties uit kunnen voortkomen. Op basis van de relevante bepalingen kan aan de hand van een risico-analyse worden bepaald welke beheersmaatregelen moeten worden genomen.

Het operationaliseren van het normenkader naar beheersmaatregelen kan direct plaats vinden, door vanuit het normenkader de beheersorganisatie in te richten. Bijvoorbeeld een intern controleplan en werkprogramma's voor de uitvoering van (verbijzonderde) interne controle geven dan aan welke bepalingen van de regelgeving relevant zijn voor het rechtmatigheidsbeheer. Het kan ook praktisch zijn om een tussenstap te maken via het vaststellen van een toetsingskader. Kern van een toetsingskader is dan dat wordt aangegeven aan welke bepalingen uit de regelgeving in het normenkader al dan niet financiële consequenties worden verbonden. Het uiteindelijke resultaat zal moeten zijn, een gemeente die ook op het gebied van de rechtmatigheidscontrole structureel zichtbaar in "control" is.

Het operationaliseren van het normenkader (direct of indirect via het toetsingskader) is een taak van het college.

2.5.6 Samenvattend overzicht

Hieronder zijn de begrippen in een overzicht samengevat:

Onderwerp	Instrument	Verplicht/ optioneel	Domein
Inrichten rechtmatigheidbeheer	Verordening ex Artikel 212	Verplicht	Gemeenteraad
Inrichten accountantscontrole	Verordening ex Artikel 213	Verplicht	Gemeenteraad
Oprichting accountant	Raadsbesluit (Bijvoorbeeld via een controleprotocol)	Verplicht	Gemeenteraad
Inventarisatie wet- en regelgeving	Normenkader	Verplicht	1. College 2. Gemeenteraad (minimaal ter kennisneming)
Operationaliseren rechtmatigheidbeheer	Toetsingskader	Optioneel	College
	Beheersmaatregelen (o.a. controleplan en werkprogramma's)	Verplicht	College

3 Specifieke onderwerpen

De controle van de rechtmatige totstandkoming van de baten en lasten en balansmutaties leidt algemeen gesproken tot drie extra toetsingscriteria ten opzicht van de controle voor het getrouwe beeld, namelijk het voorwaarden criterium, het begrotingscriterium en het misbruik & oneigenlijk gebruik criterium. Deze drie criteria hebben in de praktijk tot vragen geleid. Dit hoofdstuk gaat daarom op deze drie criteria in. Daarnaast heeft ook het toetsen aan de verordening ex artikel 212 Gemeentewet tot enkele vragen geleid. Ook hier wordt op ingegaan. Eerst wordt ingegaan op een algemeen aandachtspunt, financiële beheershandeling waarvan de accountant de rechtmatigheidsaspecten niet goed kan overzien. Daarna is er aandacht voor fouten en onzekerheden bij rechtmatigheidscontrole.

3.1 Financiële beheershandelingen waarvan de accountant de rechtmatigheidsaspecten niet goed kan overzien

Een accountant kan bij de uitvoering van zijn controle worden geconfronteerd met financiële beheershandelingen waarvan hij de rechtmatigheidsaspecten niet goed kan overzien. Dit kan bijvoorbeeld spelen bij (mogelijke) staatssteun, maar ook op andere terreinen kan hij geconfronteerd worden met ingewikkelde regelgeving, waarvoor hij niet de juiste, specifieke deskundigheid heeft om *concrete* situaties (denk aan Europese aanbesteding of planschade) dusdanig te interpreteren dat hij tot een stellig oordeel kan komen. Overigens komt ook een jurist niet altijd tot een stellige uitspraak.

Het is onwenselijk dat in de hierboven beschreven situatie de accountant de onzekerheid over de specifieke cases één op één door vertaalt naar een onzekerheid in zijn controle. Immers gezien de grote bedragen waar deze onzekerheden betrekking op kunnen hebben, ontstaan er dan onzekerheden die kunnen leiden tot een niet-goedkeurende accountantsverklaring, terwijl de onzekerheid voort vloeit uit de complexiteit van de regelgeving en jurisprudentie (en de interpretatie daarvan in concrete situaties) en niet uit het

al dan niet zichtbaar toetsen op naleving door de gemeente. Het PRPG adviseert daarom dat deze onderwerpen worden getoetst, zoals ook wordt getoetst op niet-financiële rechtmatigheid.

Als voorbeeld wordt hier staatssteun uitgewerkt. Subsidies, leningen, garanties, deelnemingen, grondexploitaties enz. kunnen verboden staatssteun vormen in de zin van het EG-verdrag.⁶ Steun is staatssteun als het aan de volgende vijf criteria voldoet:

1. het is een voordeel dat uit staatsmiddelen (overheidsmiddelen) is bekostigd;
2. er is sprake van een voordeel aan een onderneming dat deze onderneming niet langs normale commerciële weg zou hebben verkregen;
3. het gaat om een selectief voordeel;
4. het voordeel kan de mededinging (dreigen te) vervalsen;
5. het voordeel kan een ongunstig effect hebben op het handelsverkeer tussen lidstaten (voor nadere informatie wordt verwezen naar de brochure 'Europese regelgeving over staatssteun' van Kenniscentrum Europa decentraal en BZK (www.europadecentraal.nl en www.bzk.nl)).

Als een subsidie of andere steun staatssteun vormt, moet deze aan bepaalde uitzonderingsregels voldoen óf vooraf ter goedkeuring aan de Europese Commissie worden voorgelegd.

Het college dient te zorgen voor voldoende maatregelen van interne controle op staatssteun. Zo'n stelsel kan bestaan uit een risico-inventarisatie en een juridische toets in situaties waar mogelijk sprake is van staatssteun. De accountant toetst in het kader van rechtmatigheid dit stelsel. Hij zal daarbij nagaan of het systeem van risicoafwegingen zodanig is dat het bestuur in staat is een goede risicoafweging te maken; met andere woorden of de voorwaarden zijn geschapen om risico's goed te beoordelen. Ten aanzien van concrete (potentiële) staatssteunzaken onderzoekt hij steekproefsgewijs (waarbij de grootte van de steekproef afhangt van de beoordeling van het stelsel) of hierop een juridische toets is uitgevoerd en/of op een andere wijze zekerheid is verkregen over de juridische aspecten, bijvoorbeeld via het Coördinatiepunt staatssteun decentrale overheden van het ministerie van BZK of via het Kenniscentrum Europa decentraal.

Mede aan de hand van gerichte informatie over eventuele lopende procedures waarbij de gemeente betrokken is, kan de accountant indicaties krijgen over de eventuele risico's op dit vlak. De juridisch adviseur of de gemeentelijke huisadvocaat kunnen deze gegevens verstrekken. Indien de accountant risico's signaleert of over aanwijzingen daaromtrent beschikt, moet hij de (mogelijke) gevolgen hiervan nader onderzoeken en nagaan of de risico's en de eventuele financiële gevolgen getrouw in de jaarrekening zijn weergegeven. Wanneer de gemeente een juridische toets heeft uitgevoerd en/of op een andere wijze zekerheid heeft verkregen over de juridische aspecten van een (potentiële) staatssteunzaak, dan wordt van de accountant niet verwacht dat hij daadwerkelijk ook nog eens zelf een (juridisch) oordeel over een dergelijke zaak vormt. Op deze wijze wordt de gemeente gedwongen gestructureerd aandacht te besteden aan staatssteun, worden onnodige materiële onzekerheden betreffende de rechtmatigheid voorkomen en heeft de accountant duidelijkheid over de reikwijdte van zijn verantwoordelijkheid betreffende ingewikkelde regels waaronder de staatssteunregels. De accountant neemt zijn bevindingen op in het accountantsrapport bij de jaarrekening.

⁶ Voor meer helderheid over dit onderwerp verwijst het PRPG naar de notitie Onroerende zaaktransacties en staatssteun.

3.2 Voorwaardencriterium

Wat betreft het voorwaardencriterium zijn er twee hoofdonderwerpen waar in de praktijk veel over is gediscussieerd. Dat zijn investeringen en contracten die meerjarig gevolgen hebben, subsidieafrekeningen en specifieke uitkeringen.

3.2.1 Meerjarige gevolgen

De meeste investeringen leiden tot lasten, balansmutaties en soms ook baten in de jaarrekeningen van meerdere jaren. Contracten die voor meerdere jaren worden afgesloten hebben ook gevolgen voor meerdere jaarrekeningen. Indien een investering of een contract fouten en/of onzekerheden bevat, wanneer en hoe vaak tellen die dan mee in de accountantsverklaring? Deze vraag wordt hieronder uitgewerkt voor investeringen en contracten van vóór 2004 en vervolgens voor investeringen gedaan in 2004 of latere jaren, respectievelijk meerjarige contracten voor diensten en leveringen die gesloten zijn/worden in 2004 of latere jaren.

3.2.1.1 Oude investeringen en contracten

2004 is het eerste jaar waarin de accountantsverklaring een oordeel over de rechtmatigheid bevat. Het PRPG adviseert investeringen en contracten verricht of afgesloten vóór 2004 niet meer door de accountant op rechtmatigheid te laten beoordelen. Van de kapitaallasten van deze investeringen en de contracttermijnen zal door de accountant alleen worden getoetst of deze getrouw, conform het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten (BBV) en de financiële verordening, in de jaarrekening zijn opgenomen.

3.2.1.2 Investeringen

In het BAPG wordt uitgegaan van de rechtmatige totstandkoming van baten, lasten en balansmutaties van het desbetreffende kalenderjaar. Investeringen leiden bij het aangaan van de besteding tot een balansmutatie ter grootte van de investering. Bij de desbetreffende jaarrekening wordt het volle bedrag van de investering/aanbesteding meegenomen in de rechtmatigheidcontrole. In de volgende jaren wordt niet gekeken naar de rechtmatigheid van de oorspronkelijke investering. Er wordt natuurlijk wel gekeken naar de rechtmatigheid (en getrouw beeld) van de afschrijvingen (afschrijvingsperiode, methode e.d.), maar de rechtmatigheid van de afschrijvingen staat los van de rechtmatigheid van de investering.

3.2.1.3 Meerjarige contracten

Bij meerjarige inkoopcontracten voor leveringen en diensten zijn de jaarlijkse lasten in de jaarrekening opgenomen. Dergelijke contracten leiden veelal niet tot onrechtmatige balansmutaties (voorraden, vooruitbetaald, schuld, enz.). Een onrechtmatigheid bij de contractverlening, bijvoorbeeld bij het niet voldoen aan de Europese regels, zou daarom jaarlijks in de afweging naar de accountantsverklaring kunnen blijven doorwerken omdat de gemeenteraad geen afwijkingen van hogere regelgeving kan sanctioneren. Het PRPG adviseert gemeenten om meerjarige contracten, die bijvoorbeeld zouden moeten voldoen aan Europese regels, in de toelichting op de jaarrekening bij de 'niet uit de balans blijvende verplichtingen' op te nemen voor het volle bedrag waarover het contract is afgesloten. Het BBV schrijft overigens voor dat van belangrijke contracten de resterende contractwaarde in de toelichting bij de 'niet uit de balans blijvende verplichtingen' worden vermeld.

Als de contractwaarde is vermeld onder de 'niet uit de balans blijvende verplichtingen' is in feite de hele contractwaarde betrokken in de oordeelsvorming. De uitgaven die in het tweede jaar tot uitdrukking komen in de jaarrekening zijn weliswaar onrechtmatig tot stand gekomen,

maar aangezien zij al een keer als fout zijn aangemerkt via de totale contractwaarde, worden deze lasten niet opnieuw als fout in de oordeelsvorming van de accountant betrokken. Indien in het eerste jaar het contract niet onder de 'niet uit de balans blijkende verplichtingen' is vermeld, heeft een dergelijke afweging nog niet plaatsgevonden en worden in het tweede jaar de geconstateerde fouten wel in het oordeel van de accountant betrokken.

3.2.2 Subsidieafrekeningen en specifieke uitkeringen

Tijdens de afronding van de jaarrekening(controle) zal blijken dat van bijvoorbeeld verstrekte subsidies de afrekeningen nog niet ontvangen zijn of van ontvangen specifieke uitkeringen de accountantsverklaringen nog niet beschikbaar zijn. Hoe hiermee om te gaan?

Uitgangspunt is dat de legitieme afwezigheid ervan op zich niet tot een rechtmatigheidsfout leidt. Een voorbeeld hiervan is wanneer over de besteding van een specifieke uitkering op een later moment aan het ministerie moet worden verantwoord dan bij het opmaken van de jaarrekening⁷. Of wanneer een subsidieverslag van de gesubsidieerde instelling nog niet is ontvangen en hier geen financiële gevolgen aan zijn verbonden. Wel zal nu naar andere wegen moeten worden gezocht om voldoende zekerheid over de rechtmatigheid en de getrouwheid te verkrijgen. Overigens vindt met de komst van Single Information, Single Audit met ingang van 2006 de verantwoording van een specifieke uitkering veelal gelijk met het opmaken van de jaarrekening plaats. Voor het toetsingskader wordt verwezen naar de nota verwachtingen accountantscontrole van het Ministerie van BZK.

Als voorbeeld wordt hier nader ingegaan op het subsidieproces. Het subsidieproces kent in elk geval een aanvraag, een beschikking inzake subsidieverlening en de subsidievaststelling. Voorts worden vaak voorschotten verleend en soms wordt ook tussentijdse informatie gevraagd van de gesubsidieerde. Net als bij de getrouwheid moet de accountant in de situatie dat de gewenste informatie – in redelijkheid – nog ontbreekt een verwachting opbouwen betreffende de rechtmatigheid van de verantwoorde subsidiebedragen. Zijn daartoe door de subsidieverstrekker juiste onderbouwingen gegeven en zijn deze goed gedocumenteerd. Als deze onderbouwing deugdelijk is en bijvoorbeeld wordt gestaafd met ervaringen uit het verleden (vorig jaar een prima verantwoording), dan bestaat er geen reden om te twijfelen aan de getrouwheid en de rechtmatigheid. Dat op zo'n moment – in redelijkheid – nog geen absolute zekerheid kan worden verkregen mag naar de mening van het PRPG niet worden vertaald in een onzekerheid in de (accountants)controle m.b.t. rechtmatigheid.

Als daarentegen door informatie uit het aanvraagproces, de voorlopige subsidiebeschikking, de verstrekking van voorschotten, negatieve ervaringen uit het verleden, dan wel uit (andere) tussentijdse informatie onzekerheid ontstaat over de rechtmatigheid van de verantwoorde subsidiebedragen dan kan dit wel meetellen in het rechtmatigheidsoordeel.

3.2.3 Gemeenschappelijke Regelingen

Indien een gemeenschappelijke regeling (GR) geen goedkeurende accountantsverklaring betreffende het aspect rechtmatigheid bij zijn jaarrekening heeft, heeft dit normaal gesproken geen invloed op de accountantsverklaring van de gemeente aangezien de GR inzake het BBV een zelfstandige verantwoordingsplicht heeft. Een niet goedkeurende accountantsverklaring (betreffende de getrouwheid) bij de jaarrekening van een gesubsidieerde instelling kan echter strijdigheid met interne en/of externe voorschriften

⁷ Indien in de periode tussen opmaken en vaststellen belangrijke gebeurtenissen zich voordoen met een grote financiële impact dan zal dit aan de raad moeten worden gemeld.

opleveren en kan derhalve wel van invloed zijn op het rechtmatigheidoordeel bij de subsidieverstrekkingende gemeente.

Een en ander is sterk afhankelijk van het soort GR. Voor een verdere uitwerking van dit thema verwijst het PRPG naar een afzonderlijke notitie over Gemeenschappelijke Regelingen en Rechtmatigheid.

3.2.4 De wet Fido

De wet Financiering decentrale overheden (Fido) bevat regels die de risico's voor gemeenten moeten beperken bij lenen en beleggen. De risico's van lenen worden beperkt doordat gemeenten zich moeten houden aan de zogeheten kasgeldlimiet en de renterisiconorm. De limiet zorgt ervoor dat er niet te veel kortlopende leningen worden aangetrokken; de renterisiconorm zorgt voor spreiding in vervaldata van de langlopende leningen en daarmee in de spreiding van de renteherzieningsmomenten. De wet Fido beschouwt beleggen niet als een normale publieke taak. Daarom mag de gemeente alleen beleggen in waardepapieren met relatief weinig risico (hoofdsomgarantie). Dus - bijvoorbeeld - niet in buitenlandse valuta. Bovendien moet de tegenpartij aan strenge eisen van betrouwbaarheid (minimaal single A-rating) voldoen. Voor het lenen en beleggen van gelden zijn naast de externe Fido-regels ook andere –veelal door de gemeente zelf vastgelegde voorschriften (212-verordening) van toepassing. Beiden maken onderdeel uit van het normenkader.

De wet Fido kent een toezichtstructuur waarbij provincies het naleven van de wet door gemeenten toetsen en het ministerie van BZK de provincies toetst. Er zijn echter op grond van de wet Fido geen financiële sancties mogelijk. Ook zijn de terzake in strijd met de wet Fido gedane transacties jegens derden in beginsel rechtsgeldig tot stand gekomen en niet op die titel ontbindbaar.

De overtredingen van de wet Fido leiden uiteraard tot onrechtmatigheden.

Onrechtmatigheden inzake de kasgeldlimiet en de renterisiconorm zullen alleen worden gerapporteerd en wegen niet mee naar het accountantsoordeel inzake de rechtmatigheid. Aan deze overtredingen van de wet Fido zelf zijn namelijk geen (directe) financiële gevolgen verbonden (zie paragraaf 3.6.2). Bij het beleggen van gelden kan wel financiële schade worden geleden bij strijdige transacties voor wat betreft de aard van de waardepapieren (hoofdsomgarantie) en de eisen van betrouwbaarheid voor de tegenpartij (minimaal single A-rating). Er kan bijvoorbeeld schade ontstaan omdat een tegenpartij, die een onvoldoende rating had, de uitgeleende gelden niet kan terugbetalen, of omdat een valuta(koers)verlies is geleden. De maximale schade zal bij een ontbrekende hoofdsomgarantie afhankelijk zijn van de contractvoorwaarden (restrisico veelal 10 – 20 % hoofdsom) en bij ontbreken van de minimaal vereiste Single-A-rating geldt daarmee standaard een 100% (maximaal) terugbetalingsrisico. Deze maximale financiële schade telt wel mee naar het accountantsoordeel betreffende de rechtmatigheid.

Zoals hiervoor vermeld zijn er naast de Fido-regels ook nog andere - voornamelijk interne - voorschriften van toepassing op de financiële transacties betreffende het lenen en beleggen van gelden. Bij het niet naleven van deze regels, en vooral wanneer daarbij bevoegdheden worden overschreden, kan er wel sprake zijn van transacties die ook jegens derden onrechtmatig tot stand zijn gekomen en op die titel ontbindbaar zijn. De betrokken derden moeten dan wel op de hoogte (kunnen) zijn geweest van het feit dat (wellicht) onbevoegd en dus onrechtmatig werd gehandeld. Zij moeten dus (bewijsbaar) niet te goeder trouw (kunnen) zijn geweest. Dergelijke overtredingen van andere financieringsregels dan de wet Fido zullen

ook wél meewegen naar het accountantsoordeel betreffende de rechtmatigheid, mits het interne regels betreft die door de raad zijn gesteld en het een financiële onrechtmatigheid (een onrechtmatigheid met mogelijke financiële gevolgen) betreft.

3.3 Begrotingscriterium

Bij de rechtmatigheidcontrole vormt het begrotingscriterium een belangrijk toetsingscriterium. In de toelichting op het BAPG wordt begrotingsrechtmatigheid omschreven als:

“Financiële beheershandelingen, die ten grondslag liggen aan de baten en lasten, alsmede de balansposten, dienen tot stand te zijn gekomen binnen de grenzen van de geautoriseerde begroting en hiermee samenhangende programma’s⁸ (begrotingscriterium). In de begroting zijn de maxima voor de lasten vermeld die door de raad zijn vastgesteld. Dit houdt in dat de financiële beheershandelingen dienen te passen binnen de begroting, waarbij het juiste programma, de toereikendheid van het begrotingsbedrag, alsmede het begrotingsjaar van belang zijn.”

3.3.1 Waar zijn de normen voor het begrotingscriterium vastgelegd?

Met de controle op de juiste toepassing van het begrotingscriterium wordt getoetst of het budgetrecht van de gemeenteraad is gerespecteerd. De toe te passen normen voor het begrotingscriterium zijn op hoofdlijnen door de wetgever bepaald (artikel 189, 190 en 191 van de Gemeentewet) en worden door de gemeenteraad zelf nader ingevuld en geconcretiseerd. Dit gebeurt door middel van de begroting en via de verordening op het financieel beheer ex artikel 212 van de Gemeentewet.

Het formuleren van concrete en duidelijke spelregels tussen de gemeenteraad en het college met betrekking tot het begrotingscriterium voorkomt discussie achteraf over bijvoorbeeld de weging van bevindingen uit de accountantscontrole.

De door de raad gestelde kaders zijn bepalend voor de invulling van het budgetbeheer door het college. Het systeem van budgetbeheer en –bewaking moet waarborgen dat de baten en de lasten binnen de begroting blijven en dat belangrijke wijzigingen of dreigende overschrijdingen tijdig worden gemeld aan de gemeenteraad, zodat deze tijdig (binnen het begrotingsjaar) een besluit kan nemen. Een systeem met onvoldoende waarborgen voor tijdige melding aan de gemeenteraad van budgetoverschrijdingen is een groot risico voor het budgetrecht van de raad.

3.3.2 Begrotings- en investeringskredietoverschrijdingen

Begrotingsafwijkingen en -overschrijdingen (beleidsmatig en/of financieel) behoeven autorisatie door de gemeenteraad. In de regel zullen begrotingswijzigingen vooraf door het college aan de raad worden voorgelegd ter autorisatie. Hiermee wordt toestemming gevraagd voor het te realiseren beleid en voor de besteding van het benodigde bedrag. Slechts indien de omstandigheden een autorisatie vooraf niet mogelijk maken zal achteraf een begrotingswijziging moeten worden voorgelegd. Indien de raad ermee instemt wordt de besteding alsnog geautoriseerd en is deze rechtmatig. Begrotingswijzigingen moeten volgens de Gemeentewet tijdens het jaar zelf nog aan de gemeenteraad worden voorgelegd.

⁸ In het BAPG wordt gesproken over functies. Inmiddels is de gemeentelijke begroting echter ingedeeld a.h.v. programma's. De hier aangehaalde tekst is op dit punt geactualiseerd.

Indien een wijziging niet meer in het jaar zelf is voorgelegd zijn bestedingen boven het begrotingsbedrag strikt genomen onrechtmatig. Toch kan voor de accountant bij de controle vaststaan dat een aantal (begrotings)overschrijdingen binnen de beleidskaders van de gemeenteraad vallen. De toelichting van het BAPG zegt hierover:

Strikt genomen gaat het hier om onrechtmatige uitgaven (ook wel begrotingsonrechtmatigheid genoemd), omdat de overschrijding strijd oplevert met artikel 189, vierde lid van de Gemeentewet. Volgens artikel 28, eerste lid van het Besluit comptabiliteitsvoorschriften⁹ dienen deze overschrijdingen (en onderschrijdingen) goed herkenbaar in de jaarrekening te worden opgenomen. Door het vaststellen van de rekening door de raad waarin die uitgaven wel zijn opgenomen worden de desbetreffende uitgaven alsnog geautoriseerd. Het gaat om overschrijdingen waarbij het college bij het doen van de uitgaven binnen het door de raad uitgezette beleid is gebleven. Het is in zijn algemeenheid niet de bedoeling dat de accountant deze overschrijdingen betreft bij de beslissing of al dan niet een goedkeurende accountantsverklaring kan worden gegeven. Wel moet de accountant in het verslag van bevindingen de bedragen, waarvan het college in de jaarrekening heeft aangegeven dat ze nog dienen te worden geautoriseerd, aan de orde stellen. De accountant dient in dat kader in ieder geval aan te geven of het overzicht ex artikel 28, eerste lid, van het Besluit comptabiliteitsvoorschriften 1995¹⁰ volledig is of niet.

Begrotingsoverschrijdingen binnen bestaand beleid worden door de accountant dus niet in de overweging, om al of niet tot een goedkeurende verklaring te geven, betrokken. Het wel of niet vaststellen van de rekening door de Raad heeft overigens geen invloed op de strekking van de rechtmatigheidsverklaring van de accountant. De verklaring wordt immers afgegeven bij de door het College van B&W opgemaakte jaarrekening.

3.3.3. Verschillende typen begrotingsoverschrijdingen

De algemene lijn is dus dat begrotingsoverschrijdingen die binnen de beleidskaders van de raad passen niet meegewogen worden in het accountantsoordeel. Toch is het toetsen van begrotingsrechtmatigheid ingewikkelder dan het wellicht op het eerste gezicht lijkt. Er kunnen zeven verschillende begrotingsoverschrijdingen worden onderscheiden. In onderstaand overzicht wordt aangegeven wat naar de mening van het PRPG de consequentie van betreffende overschrijding moet zijn voor het accountantsoordeel.

<i>Bij de toetsing van begrotingsafwijkingen kunnen tenminste de volgende "soorten" begrotingsafwijkingen worden onderkend:</i>	<i>Onrechtmatig, maar telt niet mee voor het oordeel</i>	<i>Onrechtmatig, en telt mee voor het oordeel</i>
Kostenoverschrijdingen betreffende activiteiten die niet passen binnen het bestaande beleid en waarvoor men tegen beter weten in geen voorstel tot begrotingsaanpassing heeft ingediend. Bijvoorbeeld de doelgroep c.q. de activiteiten zijn in de praktijk aantoonbaar ruimer geïnterpreteerd dan in regelgeving (subsidieregeling, -verordening) was gedefinieerd.		X

⁹ Inmiddels artikel 28 van het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten

¹⁰ Zie vorige voetnoot

Bij de toetsing van begrotingsafwijkingen kunnen tenminste de volgende “soorten” begrotingsafwijkingen worden onderkend:	Onrechtmatig, maar telt niet mee voor het oordeel	Onrechtmatig, en telt mee voor het oordeel
Kostenoverschrijdingen die passen binnen het bestaande beleid, maar waarbij de accountant <u>ondubbelzinnig vaststelt</u> dat die ten onrechte niet tijdig zijn gesignaleerd. Bijvoorbeeld: de verwachte kostenoverschrijding op jaarbasis was via tussentijdse informatie al wel bekend, maar men heeft geen voorstel tot begrotingsaanpassing ingediend en dit is in strijd met de budgetregels zoals afgesproken met de raad.		X
Kostenoverschrijdingen die geheel of grotendeels worden gecompenseerd door direct gerelateerde opbrengsten, bijvoorbeeld via subsidies of kostendekkende omzet.	X **)	
Kostenoverschrijdingen bij open einde (subsidie)regelingen. Vaak blijkt vanwege dit open karakter in het kader van het opmaken van de jaarrekening een (niet eerder geconstateerde) overschrijding.	X **)	
Kostenoverschrijdingen die worden gecompenseerd door extra inkomsten die niet direct gerelateerd zijn. Over de aanwending van deze extra inkomsten heeft de raad nog geen besluit genomen		X
Kostenoverschrijdingen betreffende activiteiten welke achteraf als onrechtmatig moeten worden beschouwd omdat dit bijvoorbeeld bij nader onderzoek van de subsidieverstrekker, belastingdienst of een toezichthouder blijkt (bijvoorbeeld een belastingnaheffing). Het zal hier in de praktijk vaak gaan om interpretatieverschillen bij de uitleg van wet- en regelgeving die na het verantwoordingsjaar aan het licht komen. Er zijn dan geen rechtmatigheidsgevolgen voor dat verantwoordingsjaar. Wel zal de gemeente er voor moeten zorgen dat de overschrijdingen getrouw in de jaarrekening worden weergegeven. Ook kunnen er gevolgen zijn voor het lopende jaar. - geconstateerd tijdens verantwoordingsjaar - geconstateerd na verantwoordingsjaar	X	X
Kostenoverschrijdingen op activeerbare activiteiten (investeringen) waarvan de gevolgen voornamelijk zichtbaar worden via hogere afschrijvings- en financieringslasten in het jaar zelf of pas in de volgende jaren. - jaar van investeren - afschrijvings- en financieringslasten in latere jaren	X	X

**) Voor dit type begrotingsoverschrijdingen doet het PRPG aan gemeenteraden de suggestie om regels vast te leggen over de vraag of de accountant deze moet meewegen in zijn oordeel. Deze kostenoverschrijdingen zijn strikt formeel onrechtmatig. Er zijn echter verschillende situaties denkbaar waarbij de overschrijdingen binnen het door de raad uitgezette beleid zijn gebeven. In overeenstemming met het BAPG is het dan niet de bedoeling dat de accountant deze overschrijding betreft bij de beslissing of al dan niet een goedkeurende accountantsverklaring kan worden gegeven. Stel bijvoorbeeld dat de kosten van afvalinzameling en –verwerking fors hoger zijn door de grote hoeveelheid aangeleverd afval. Deze hogere kosten worden echter gedekt, omdat de afvalstoffenheffing op basis van

Diftar (tegen de ongewijzigde vastgestelde tarieven) ook hoger is. Het PRPG adviseert om dergelijke overschrijdingen te benoemen als passend binnen het beleid van de raad, en college dat te laten toelichten in de jaarrekening overeenkomstig de overige overschrijdingen die binnen het beleid passen (zie paragraaf 3.3.2). Een dergelijk advies geldt ook voor kostenoverschrijdingen bij open einde regelingen. Essentieel is dat de raad nadere regels kan stellen wanneer kostenoverschrijdingen die worden gecompenseerd door direct gerelateerde opbrengsten en kostenoverschrijdingen bij open-einde regelingen moeten meewegen bij het oordeel van de accountant, maar dat niet verplicht is. In die gevallen dat er geen nader beleid is gesteld, geldt het uitgangspunt dat kostenoverschrijdingen die worden gecompenseerd door direct gerelateerde opbrengsten en kostenoverschrijdingen bij open-einde regelingen door de accountant niet bij de beslissing of al dan niet een goedkeurende accountantsverklaring kan worden gegeven wordt betrokken. Voorwaarde is wel dat deze kostenoverschrijdingen dan goed herkenbaar in de jaarrekening zijn opgenomen. Daarnaast moet de accountant in het verslag van bevindingen deze kostenoverschrijdingen, waarvan het college in de jaarrekening aan moet geven dat ze nog dienen te worden geautoriseerd, aan de orde stellen. Wanneer de raad wel nadere regels stelt, gelden uiteraard deze nadere regels als norm voor "passend in het beleid".

Tenslotte zijn er nog de budgetafwijkingen welke weliswaar in financiële zin binnen de begroting blijven, maar waarbij zeer duidelijk is dat aanzienlijk minder prestaties zijn geleverd c.q. activiteiten zijn ontplooid dan in de financiële begroting specifiek als doelstelling was aangegeven en welke niet in de jaarrekening zijn toegelicht vormen een aparte categorie "begrotingsoverschrijdingen". Het gaat hier om afwijkingen van beoogde prestaties en niet om financiële budgetafwijkingen c.q. niet financiële informatie die de accountant soms wel waarneemt, maar waarop hij niet standaard toetst. Indien de accountant dit waarneemt heeft dit geen gevolgen voor de strekking van de accountantsverklaring. Wel zal de accountant deze waarnemingen opnemen in zijn verslag van bevindingen. Voor een nadere/ meer uitgebreide uitwerking van het begrotingscriterium wordt verwezen naar de PRPG-website (www.platformrechtmatigheid.nl).

3.3.4 Onttrekken of doteren aan bestemmingsreserves

Onderdeel van de (al dan niet herziene) gemeentelijke begroting vormen ook de mutaties in de bestemmingsreserves. Hierover is in de in de hoofdlijnennotitie resultaatbestemmen van maart 2007 van de Commissie-BBV (www.commissiebbv.nl) onder andere opgenomen:

"In de rekening kunnen de toevoegingen en onttrekkingen aan elk van de bestemmingsreserves worden verwerkt tot maximaal het bedrag dat via de begroting (swijzigingen) door de raad is goedgekeurd voor de betreffende bestemmingsreserve. Verder kunnen er raadsbesluiten zijn die inhouden dat specifiek benoemde saldi, bijvoorbeeld een overschot op de uitvoering van de WMO, ook nog in het lopende begrotingsjaar ten gunste of ten laste van een specifieke bestemmingsreserve mogen worden gebracht (...).

Het gerealiseerde resultaat na bestemming volgend uit de programmarekening wordt in de eindbalans afzonderlijk opgenomen als onderdeel van het eigen vermogen. In het volgende jaar kan de raad vervolgens besluiten over de bestemming van het resultaat vorig boekjaar".

Mutaties in de reserves die niet door een voor 31 december van het verslagjaar genomen raadsbesluit zijn gedekt, zijn dus in strijd met de Gemeentewet en het BBV. Dit zijn derhalve onrechtmatigheden met betrekking tot externe regelgeving en wegen derhalve mee bij de oordeelsvorming inzake zowel getrouwheid als rechtmatigheid in de accountantsverklaring.

3.3.5 Budgetoverheveling tussen begrotingsjaren en rechtmatigheid

Het College van burgmeester en wethouders voert de door de gemeenteraad vastgestelde begroting uit en de in aanvulling daarop gedurende het jaar vastgestelde beleids- en begrotingsaanpassingen. In de praktijk zal de werkelijke besteding afwijken van de begroting.

Het komt nogal eens voor dat de begrotingsafwijkingen worden veroorzaakt doordat activiteiten, waarvoor de gemeenteraad geld beschikbaar heeft gesteld nog niet (geheel) zijn uitgevoerd. Dit leidt dan tot een voordelig resultaat ten opzichte van de begroting. De activiteiten worden in het volgende begrotingsjaar (verder) uitgevoerd.

Om bovengeschetste problematiek (het budget is in het oude jaar niet besteed, maar is nog wel nodig voor uitvoering van activiteiten in het nieuwe jaar) rechtmatig op te lossen geven wij hierna een viertal opties in overweging.

1	Indien de budgethouder/het College van burgmeester en wethouders op basis van interne managementrapportages een goede inschatting kan maken van het bedrag dat moet worden overgeheveld, kan hij/zij de gemeenteraad verzoeken het overgebleven bedrag via een begrotingswijziging toe te voegen aan een bestemmingsreserve (bijvoorbeeld "nog uit te voeren werkzaamheden"). Over de vorming van de bestemmingsreserve moet in overeenstemming met de Gemeentewet door de gemeenteraad zijn besloten uiterlijk 31 december van het betreffende begrotingsjaar. Voor een rechtmatige aanwending in het nieuwe jaar van de overgehevelde middelen zal de begroting van het nieuwe jaar op de 'overheveling' moeten worden aangepast.
2	De gemeenteraad neemt het besluit dat bij het niet volledig besteden van specifieke budgetten een bestemmingsreserve mag worden gevormd waaruit in een volgend jaar deze specifieke lasten kunnen worden gedekt. Het is een min of meer generiek besluit waarbij de specifieke budgetten worden benoemd. Het is aan de gemeenteraad om een dergelijk besluit voor één of meerdere jaren te nemen. Uit oogpunt van een goede en integrale allocatiefunctie adviseert de Commissie BBV om terughoudend te zijn met dergelijke besluiten en de kaders daarvoor in de financiële verordening (artikel 212 Gemeentewet) op te nemen. Volgens de Commissie-BBV moet worden voorkomen dat het gepresenteerde gerealiseerde resultaat na bestemming volgend uit de programmarekening via een automatisme van potjes vullen richting nul tendeert. Ook bij deze optie geldt dat voor een rechtmatige aanwending in het nieuwe jaar van de overgehevelde middelen, de begroting van het nieuwe jaar op de 'overheveling' moet zijn aangepast.

3	<p>Indien de gemeenteraad niet vóór 31 december heeft besloten de bedragen over te hevelen, leiden de niet bestede middelen als gevolg van achterstand in de uitvoering tot een voordelig effect op het jaarresultaat van de jaarrekening. De gemeenteraad kan in het begin van het nieuwe begrotingsjaar het besluit nemen de niet uitgevoerde werkzaamheden van het vorige begrotingsjaar alsnog uit te voeren in het huidige begrotingsjaar en de lasten (al dan niet in eerste instantie) te dekken uit de algemene reserve of te dekken uit het budget van het nieuwe begrotingsjaar. Bij deze optie informeert het college van burgmeester en wethouders de gemeenteraad dus vóóraf en dus zo snel mogelijk over de noodzakelijk geachte 'overheveling' van activiteiten, en zal voor een formeel rechtmatige uitvoering van die activiteiten in het nieuwe jaar de gemeenteraad vragen dat via besluitvorming in de vorm van een begrotingswijziging te bekrachtigen.</p>
4	<p>Een laatste mogelijkheid is om de uitvoering van de 'overgehevelde' activiteiten en bijhorende lasten gewoon ten laste van de exploitatie in het nieuwe jaar te verantwoorden. Bij de vaststelling van de jaarrekening van het oude jaar en de daarin opgenomen resultaatbestemming stemt de gemeenteraad op grond van een geactualiseerde uitvoeringsplanning vervolgens in met het overhevelen van de niet aangewende middelen als gevolg van nog niet uitgevoerde activiteiten naar het nieuwe begrotingsjaar. In formele zin worden er dan in het begin van het nieuwe begrotingsjaar activiteiten uitgevoerd en budgetten van het afgesloten jaar naar het nieuwe begrotingsjaar overgeheveld zonder dat daar vooraf voor dat jaar toestemming is gegeven door de gemeenteraad. Anderzijds zijn het wel activiteiten die passen binnen het beleid van de gemeenteraad. Het is raadzaam deze afspraken vast te leggen in bijvoorbeeld de financiële verordening (artikel 212 Gemeentewet).</p>

3.4 M&O-beleid

In het BAPG wordt onder het rechtmatigheidsbegrip ook het Misbruik en Oneigenlijk gebruik (M&O) criterium genoemd. Hieronder wordt eerst ingegaan op wat M&O is. Vervolgens wordt aangegeven wat een gemeente minimaal zou moeten doen betreffende M&O. Tot slot wordt stilgestaan bij de belangrijkste aspecten van de accountantscontrole ten aanzien van M&O.

3.4.1 Definities

De rechtmatigeis betreft ook de toetsing op juistheid en volledigheid van de gegevens, die door de belanghebbenden zijn verstrekt om het voldoen aan voorwaarden aan te tonen. Dit ter voorkoming en bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik van wet- en regelgeving (M&O-criterium).

Onder misbruik wordt verstaan:

Het opzettelijk niet, niet tijdig, onjuist of onvolledig verstrekken van gegevens met als doel ten onrechte overheidssubsidies of -uitkeringen te verkrijgen of niet dan wel een te laag bedrag aan heffingen aan de overheid te betalen.

Onder oneigenlijk gebruik wordt verstaan:

Het door het aangaan van rechtshandelingen, al dan niet gecombineerd met feitelijke handelingen, verkrijgen van overheidsbijdragen of het niet dan wel tot een te laag bedrag betalen van heffingen aan de overheid, in overeenstemming met de bewoordingen van de regelgeving maar in strijd met het doel en de strekking daarvan.

Het opzettelijk niet, niet tijdig, onjuist of onvolledig verstrekken van informatie betreft een bewuste misleiding om een onrechtmatig of onwettig voordeel te behalen. In een dergelijke situatie is sprake van misbruik. Misbruik van overheidsmiddelen kan gelijk worden gesteld met het plegen van fraude om zich onrechtmatig overheidsmiddelen toe te eigenen. Bij fraude passen beheersmaatregelen zoals fraudepreventie, handhaving, fraudeopsporing en sancties.

Bij oneigenlijk gebruik van overheidsmiddelen wordt feitelijk gehandeld in overeenstemming met wet- en regelgeving. Daarmee zijn dergelijke handelingen niet onrechtmatig. Wel is sprake van het in strijd handelen met het doel en de strekking van de wet- en regelgeving. Indien de wet- en regelgeving oneigenlijk gebruik mogelijk maakt ('de mazen van de wet') is het blijkbaar noodzakelijk dat de wet- en regelgeving wordt aangepast en/of wordt duidelijker toegelicht. De beheersmaatregelen die daarbij passen zijn: handhaving, voorlichting, analyse toepassing en actualisering wet- en regelgeving.

Misbruik is onrechtmatig, oneigenlijk gebruik niet.

3.4.2 Controle van de gemeente op M&O

Om misbruik en oneigenlijk gebruik van overheidsmiddelen te voorkomen zijn beheersmaatregelen nodig die functioneren. De interne en externe controle zullen erop gericht moeten zijn om dat vast te stellen. In tegenstelling tot andere getrouwheids- en rechtmatigheidsaspecten gaat het bij het M&O-criterium in het bijzonder om vast te stellen dat in de organisatie effectieve maatregelen zijn getroffen om misbruik te voorkomen, dan wel op te sporen en dat de vigerende wet- en regelgeving duidelijk is, aangepast is aan actuele omstandigheden en te handhaven is. Om dit te bewerkstelligen is een mix van maatregelen nodig. Deze vallen buiten de scope van deze kadernota, maar in de nota 'Rechtmatigheid: Voorkoming Misbruik & Oneigenlijk Gebruik (M&O)' van het PRPG wordt daar uitgebreid op ingegaan (www.platformrechtmatigheid.nl; zie onder 'Visie van het Platform').

3.4.3 De accountant en M&O

Het is dus aan de gemeente om effectieve maatregelen te nemen om misbruik en oneigenlijk gebruik te voorkomen. De accountant zal bij de rechtmatigheidscontrole inzake het voorkómen van misbruik en oneigenlijk gebruik in de eerste plaats bezien welke eisen de wet- en regelgeving stelt ten aanzien van M&O, wat daarin is geregeld omtrent de handhaving en hoe zich dat heeft vertaald naar de opzet van de interne organisatie. Daarbij zal aandacht worden besteed aan de aandacht in de organisatie voor misbruikpreventie en -opsporing, maatregelen om de wet- en regelgeving regelmatig te toetsen op actualiteit en handhavingmogelijkheden en het sanctiebeleid. Voor de eigen wet- en regelgeving bepaalt de gemeenteraad zelf hoever hij gaat in de eisen die aan het M&O beleid te stellen zijn.

Vervolgens zal de accountant toetsen of de opzet die voor het M&O beleid is gemaakt ook feitelijk wordt nageleefd. In de praktijk kan er immers een (iets) andere situatie zijn ontstaan dan oorspronkelijk formeel was vastgelegd. Tot slot zal de werking van de getroffen maatregelen moeten worden vastgesteld. De basis daarvoor ligt in belangrijke mate bij de uitkomsten van de intern al uitgevoerde controles en evaluaties. De accountant zal deze controles en evaluaties toetsen en beoordelen of naar aanleiding van de uitkomsten in de organisatie de juiste (sanctie)maatregelen zijn getroffen.

In de toelichting op het BAPG wordt expliciet ingegaan op de actualiteit van het M&O-beleid: *“De accountant zal in zijn onderzoek er vooral op moeten toezien dat het M en O-beleid, gelet op de mogelijkheden die er zijn, voldoende actueel is.”*

De actualiteit van het (specifieke) M&O-beleid is daarom ook een aandachtspunt van de accountant. De actualiteit wordt in elk geval vastgesteld door het M&O-beleid te bezien op wijzigingen benodigd voor de afstemming op nieuwe wet- en regelgeving en op specifieke ontwikkelingen, zoals daadwerkelijk gesignaleerd misbruik en/of oneigenlijk gebruik.

Het is overigens niet verplicht om voor het voeren van het M&O-beleid een overkoepelende nota vast te stellen. Het PRPG geeft wel de suggestie aan gemeenten om een overkoepelend beleidsstuk te maken. De gemeente kan er echter ook voor kiezen het M&O-beleid in de verschillende regelingen vorm te geven. Op de PRPG-website (www.platformrechtmatigheid.nl) wordt in de eerder genoemde nota ‘Rechtmatigheid: Voorkoming Misbruik & Oneigenlijk Gebruik (M&O)’ uitgebreid ingegaan op het M&O-beleid en de wijze waarop de gemeente deze vorm kan geven.

3.5 Financiële verordening ex. Artikel 212 Gemeentewet

Het blijkt in de praktijk niet altijd duidelijk op welke wijze de financiële verordening ex. Artikel 212 Gemeentewet in de rechtmatigheidcontrole dient te worden betrokken. Net zoals bij alle andere verordeningen hangt dit af van de betreffende bepalingen. De (meeste) bepalingen in de financiële verordening hebben direct invloed op het tot stand komen van de baten, lasten of balansmutaties in de jaarrekening en maken daarom altijd onderdeel uit van het toetsingskader bij de rechtmatigheidcontrole. Neem bijvoorbeeld de wettelijke voorgeschreven afschrijvingsbepalingen of de bepalingen aangaande de financieringsfunctie.

In de financiële verordening van veel gemeenten worden ook nota’s voorgeschreven. Het gaat dan bijvoorbeeld om een nota ‘M&O-beleid’ of een nota ‘Onderhoud kapitaalgoederen’. Dergelijke nota’s zijn niet wettelijk verplicht maar als ze in een gemeente zijn vastgesteld, neemt de accountant ze mee in de controle als er financiële consequenties uit voortvloeien. Wanneer deze niet wettelijk voorgeschreven nota’s nog niet zijn vastgesteld, heeft dit naar de mening van het PRPG geen invloed op het rechtmatigheidoordeel. Wel zal de accountant in zijn rapport van bevindingen vermelden dat deze nota’s op basis van de financiële verordening dienen te worden vastgesteld. Het is overigens geen goede zaak wanneer door een gemeente lange tijd aan dergelijke bepalingen in de financiële verordening geen invulling wordt gegeven. Gemeenteraden worden geadviseerd om:

- Of de financiële verordening in die gevallen te voorzien van een tijdschema waarin wordt aangegeven wanneer aan de betreffende bepalingen door het college moet zijn voldaan
- Of de verordening aan te passen aan de realiteit.

Voor de financiële verordening geldt verder, hoe meer je er als raad in vastlegt, hoe meer er moet gebeuren en hoe meer de accountant moet controleren. De VNG heeft een nieuwe modelverordening gemaakt. Deze modelverordening is echter niet geschreven om één op één over te nemen. Elke raad zal zelf na moeten gaan welke bepalingen hij over wil nemen en in welke mate. Laat hij de uitwerking bijvoorbeeld aan het college over of wil hij zelf een nadere invulling meegeven?

3.6 Fouten en onzekerheden bij de rechtmatigheidscontrole

Met de interpretatie van fouten en onzekerheden naar het getrouwheidsoordeel is door accountants reeds jarenlang ervaring opgedaan. Mede gebaseerd op vragen uit de praktijk heeft het Platform Rechtmatigheid Provincies en Gemeenten (PRPG) een advies opgesteld over de wijze waarop fouten en onzekerheden¹¹ beoordeeld moeten worden in het kader van de financiële rechtmatigheidscontrole. Op de website van het PRPG (www.platformrechtmatigheid.nl) is het advies in de nota “Fouten en onzekerheden bij de rechtmatigheidscontrole” nader uitgewerkt. Vertrekpunt van het advies is, dat iedere getrouwheidsfout ook een rechtmatigheidsfout is. De rechtmatigheidstoets bevat immers de getrouwheidscriteria aangevuld met drie criteria.

De door de accountant geconstateerde “aanvullende” fouten in het kader van de rechtmatigheidscontrole (dus voortkomend uit de toets aan de aanvullende criteria) kunnen als volgt worden ingedeeld:

1. Fouten m.b.t. de verslaggeving.
2. Fouten m.b.t. financiële beheershandelingen

3.6.1 Fouten met betrekking tot de verslaggeving

De accountant kan constateren dat de verslaggeving niet in overeenstemming is met het BBV. Dit kan worden veroorzaakt door het niet juist en niet consistent toepassen van de grondslagen van waardering en resultaatbepaling óf dat niet adequaat wordt voldaan aan de inrichtingsvereisten, zoals opgenomen in de BBV.

In geval van het niet juist en niet consistent toepassen van de grondslagen van waardering en resultaatbepaling is het getrouwe beeld van de jaarrekening in het geding en daarmee ook de rechtmatigheid. Dit zijn dus geen aanvullende fouten, maar getrouwheidsfouten die meewegen in het rechtmatigheidsoordeel als rechtmatigheidsfout.

In het geval dat niet adequaat wordt voldaan aan de inrichtingsvereisten, terwijl de balansposten en de baten en lasten getrouw in de jaarrekening zijn weergegeven, worden deze onvolkomenheden niet als te kwantificeren fouten aangemerkt. Het niet voldoen aan de BBV, wordt alleen indien de afwijking als materieel en/of wezenlijk is aan te merken tot uitdrukking gebracht in de accountantsverklaring met de tekst dat “de jaarrekening **niet** in overeenstemming is met...” Indien de afwijking niet als materieel en/of wezenlijk is aan te merken, zal dit niet tot uitdrukking worden gebracht in de accountantsverklaring. In beide gevallen maakt de accountant wel melding van de afwijking in het Verslag van bevindingen.

3.6.2 Fouten met betrekking tot financiële beheershandelingen

Naast afwijkingen m.b.t. de verslaggevingvoorschriften betreft de andere categorie van door de accountant in het kader van de rechtmatigheidscontrole te constateren “aanvullende fouten” de financiële beheershandelingen waarbij wet- en regelgeving niet wordt nageleefd. Uiteraard geldt dit alleen voor wet- en regelgeving die behoort tot het vastgestelde normenkader. De aandacht blijft beperkt tot die handelingen waaruit financiële gevolgen voortkomen die als baten, lasten en/of balansmutaties in de jaarrekening dienen te worden verantwoord. Met andere woorden: het gaat om de financiële beheershandelingen. Dit sluit in beginsel regels uit met betrekking tot handelingen en beslissingen van niet-financiële aard (bijvoorbeeld in relatie tot arbeidsomstandighedenwet of de privacywetgeving).

Het niet naleven van bepalingen in wet- en regelgeving die geen financiële consequenties voor de gemeente zullen hebben, zal geen invloed hebben op het accountantsoordeel.

¹¹ Hierna wordt gesproken over fouten, met inbegrip van onzekerheden.

Financiële beheershandelingen waarbij wet- en regelgeving opgenomen in het normenkader niet is nageleefd en waaruit financiële gevolgen voortkomen die de baten, lasten en/ of balansmutaties in de jaarrekening beïnvloeden, leiden tot fouten die meewegen voor het accountantsoordeel. Deze fouten worden gekwantificeerd door de uit regelgeving in het normenkader blijkende mogelijke consequentie voor de betreffende jaarrekeningpost in geld uit te drukken. In het kader van het voorwaarden criterium zal dat beperkt blijven tot de bepalingen recht, hoogte en duur. Alleen daar waar aan de overige bepalingen direct financiële consequenties zijn verbonden en die dus indirect recht, hoogte of duur beïnvloeden, zal kwantificering aan de orde zijn.

3.6.3 Voorbeelden toerekening rechtmatigheidsfouten

Het voorgaande wordt nader toegelicht met de volgende voorbeelden:

In de subsidieverordening en/of subsidiebeschikking is geregeld dat een instelling uiterlijk op 1 april van jaar t+1 de jaarverantwoording over het jaar t moet inleveren ten behoeve van de subsidie vaststelling door de gemeente. Indien de instelling deze termijn overschrijdt zal dat consequenties hebben voor de bevoorschotting van de subsidie in jaar t+1. Vooral nog heeft dit geen consequenties voor de subsidieverstrekking over jaar t.

Ten tijde van de jaarrekeningcontrole, bijvoorbeeld in april, blijkt dat de instelling de jaarverantwoording nog niet heeft ingeleverd. De accountant constateert daarmee dat de subsidieverordening/beschikking niet is nageleefd. Daarmee is de rechtmatigheid dus in het geding. Echter de accountant stelt ook vast dat het niet naleven van de regelgeving geen consequenties voor de jaarrekening over jaar t zal hebben. Het financiële gevolg zal namelijk zijn dat niet de subsidieverstrekking over jaar t wordt aangepast maar de bevoorschotting over jaar t+1. De accountant zal het niet naleven van de regelgeving wel melden in het verslag van bevindingen (indien belangrijk genoeg) maar de afwijking kwalificeert niet als een rechtmatigheidsfout voor het oordeel.

Een ander voorbeeld betreft de afrekening van een subsidie m.b.t. prestatiegegevens. In de subsidieverordening staat omschreven dat te weinig geleverde prestaties moeten worden verrekend en het subsidiebedrag dan overeenkomstig moet worden teruggevorderd. Wanneer de levering van de prestaties niet adequaat kan worden aangetoond, vervalt zelfs het gehele recht op het subsidiebedrag. Indien deze terugvordering niet plaatsvindt dan is het formeel terug te vorderen bedrag als onrechtmatig aan te merken. Een wellicht wat minder strenge afrekenvariant kan gebaseerd zijn op een verplicht boetesysteem m.b.t. de reeds verstrekte subsidie. Een ten onrechte niet opgelegde boete is dan voor het niet-verantwoorde te vorderen boetebedrag als onrechtmatig aan te merken. Dit ter onderscheid van een boetebedrag dat wellicht als korting op een toekomstig subsidie moet worden opgelegd, zoals verwoord in het eerste voorbeeld.

Een laatste voorbeeld betreft de afrekening van een subsidie waarbij niet aan de gestelde voorwaarden is voldaan, maar waarbij aan dergelijke afwijkingen geen verplichte sancties zijn verbonden. Het achterwege laten van zo'n mogelijke sanctie is dan geen rechtmatigheidsfout. Veelal zal het achterwege laten van zo'n mogelijke sanctie wel adequaat moeten worden gemotiveerd.

Andere voorbeelden betreffen de afwijking van de EU-richtlijn voor aanbesteding.

De gemeente heeft een grote investering ondershands gegund en heeft deze niet Europees aanbesteed terwijl dit duidelijk wel had moeten plaatsvinden. De totstandkoming van deze financiële transactie is daarmee in strijd met zowel de van toepassing zijnde interne als externe regelgeving. Zowel de EU, als derden belanghebbenden die zich geschaad voelen, kunnen om ontbinding van deze overeenkomst vragen, alsmede wellicht een boete opleggen respectievelijk een schadevergoeding eisen. Conform de PRPG-kadernota wordt de gehele investering in het jaar van gunning in de jaarrekening vermeld en in dat jaar voor het volle investeringsbedrag meegeteld naar het accountantsoordeel betreffende rechtmatigheid.

In een andere situatie heeft de gemeente bij een investering vastgesteld dat slechts één aanbieder de gevraagde techniek kan leveren en dat deze omstandigheid rechtvaardigt dat gebruik is gemaakt van de procedure via onderhandelingen zonder voorafgaande bekendmaking (art.7, derde lid Richtlijn werken). De Richtlijn werken schrijft inderdaad niet nader voor waaraan de procedure via onderhandelingen zonder voorafgaande aankondiging dient te voldoen. De procedure voorafgaande aan de gunning is dan ook vormvrij. De enige verplichting waaraan de aanbestedende dienst op grond van die Richtlijn wel aan dient te voldoen is die van de bekendmaking van de gunning in een aankondiging. Artikel 11 van de Richtlijn werken bepaalt dat de aankondiging uiterlijk 48 dagen na de gunning van de opdracht dient te zijn verzonden aan het Bureau voor officiële publicaties der Europese gemeenschappen. De gemeente heeft verzuimd om deze melding te doen. De accountant stelt vast dat deze afwijking slechts een formele (vorm)fout is en dit naar verwachting geen financiële consequenties zal hebben die in de jaarrekening tot uitdrukking moeten worden gebracht. Op basis van deze overweging meldt hij de bevinding wel in het verslag van bevindingen maar kwalificeert de afwijking niet als rechtmatigheidsfout voor het accountantsoordeel. Ook dringt hij erop aan dat alsnog melding plaatsvindt.

Fout in financiële beheershandeling jaar t	Financiële gevolgen volgens regelgeving op deze fout	Beïnvloedt jaarrekening	Omvang rechtmatigheidsfout	Bevinding (indien bedrag > rapportering-tolerantie)
Subsidie A	boete	Jaar t	boetebedrag	ja
Subsidie B	aanpassen bevoorschotting volgend jaar	Jaar t+1	korting op bevoorschotting	ja
Subsidie C	terugbetalen subsidie	Jaar t	subsidiebedrag	ja
Subsidie D	geen	Jaar t	geen	nee
Europese Aanbesteding A	Mogelijke ontbinding van de overeenkomst dan wel een schadeclaim	Jaar t	Gehele bedrag van inkoop dat niet juist is aanbesteed	Ja
Europese Aanbesteding B	geen	Jaar t	Geen	Ja

3.6.4 Rechtmatigheid ten opzichte van getrouwheid

De rechtmatigheid is uitgebreider is dan de getrouwheid. Bovendien kunnen getrouwheidsfouten veelal alsnog in de verslaggeving worden gecorrigeerd, maar kan een onrechtmatige totstandkoming van baten, lasten of balansmutaties vaak niet meer alsnog worden opgeheven.

Op grond van het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten (BAPG) vindt de afweging van fouten voor de getrouwheid en voor de rechtmatigheid plaats naar het totaal van de jaarlijkse uitgaven, met als kritische meetpunten 1% voor de bedenkingen tegen de verantwoording en 3% voor de afkeuring. Bij het aspect getrouwheid is daarbij sprake van het gesaldeerde effect, terwijl bij het rechtmatigheidoordeel de absolute waarde van de fouten wordt gecumuleerd. De gesaldeerde invloed van elkaar op transactieniveau compenserende fouten kan dus tot een getrouw beeld leiden, terwijl betreffende de rechtmatige totstandkoming de fouten voor hun absolute waarde bij elkaar worden geteld en wel het rechtmatigheidoordeel kunnen beïnvloeden.

Het is niet zo dat in het BAPG wordt voorgeschreven dat individuele rechtmatigheidsfouten zowel voor hun invloed op de baten en/of lasten en de daarmee samenhangende invloed op het vermogen bij elkaar moeten worden opgeteld. Rechtmatigheidsfouten worden, ook als verslaggevingfout, op transactieniveau en dus maar éénmaal meegeteld naar het rechtmatigheidoordeel van de verantwoording als geheel.

3.6.5 M&O-criterium

Ook het begrotingscriterium behoort tot het toetsingskader en is al in een afzonderlijke PRPG-notitie toegelicht. Het M&O-criterium vertaalt zich veelal via voorwaarden in regelgeving en is eveneens al in een afzonderlijke PRPG-notitie uitgewerkt. Volledigheidshalve is het M&O-criterium eveneens in het navolgende schema opgenomen. Daarin zijn ook de consequenties voor de accountantsrapportering van afwijkingen van wet- en regelgeving samengevat.

3.6.6 Effect van het niet naleven van wet- en regelgeving

Afwijkingen van wet- en regelgeving worden	alleen vermeld in het verslag van bevindingen (VvB)	meegewogen in het accountantsoordeel en vermeld in het VvB
En betreffen:		
Verslaggevingaspecten:		
De grondslagen voor waardering en resultaatbepaling zijn niet adequaat toegepast, waardoor in de jaarrekening geen sprake is van een getrouwe weergave van balansposten en baten en lasten.		X
De inrichtingsvereisten voor de jaarrekening zijn niet adequaat nageleefd en deze afwijkingen zijn zo materieel dat de jaarrekening daarmee onvoldoende inzicht biedt in balansposten en baten en lasten en daarmee het getrouwe beeld van de jaarrekening		X
De inrichtingsvereisten voor de jaarrekening zijn niet adequaat nageleefd maar deze afwijkingen zijn niet zo materieel dat de jaarrekening daarmee onvoldoende inzicht biedt in balansposten en baten en lasten en daarmee in het getrouwe beeld van de jaarrekening	X	
Financiële beheershandelingen:		
Bepalingen in wet- en regelgeving worden niet nageleefd (voorwaardencriterium), maar dit zal zeer waarschijnlijk geen financiële consequenties hebben die in de jaarrekening tot uitdrukking moeten komen	X	
Bepalingen in wet- en regelgeving worden niet nageleefd (voorwaardencriterium), en hieruit kunnen financiële consequenties voortvloeien die in de jaarrekening tot uitdrukking moeten komen.		X
Er zijn geen effectieve M&O maatregelen en mede als gevolg daarvan zijn rechtmatigheidsafwijkingen en/of onzekerheden geconstateerd die ook consequenties hebben voor jaarrekeningposten (M&O criterium)		X
Er zijn geen effectieve M&O-maatregelen, maar ondanks dat zijn er geen fouten en/of onzekerheden geconstateerd. (M&O criterium)	X	

Voor meer informatie over de interpretatie van fouten en onzekerheden bij rechtmatigheid wordt verwezen naar de notitie "Fouten/onzekerheden bij de rechtmatigheidscontrole" op de website van het PRPG. Met betrekking tot de interpretatie van fouten en onzekerheden op het gebied van het begrotingscriterium verwijzen we naar paragraaf 3.3.

3.7 Aan derden uitbestede activiteiten¹²

Verschillende gemeenten en provincies laten de uitvoering van bepaalde regelingen zoals belastingheffing en inning, Wet werk en bijstand (Wwb), Wet maatschappelijke ondersteuning (Wmo), Wet sociale werkvoorzieningschap (Wsw) of de verwerking van salarissen, administratie etc. verzorgen door andere gemeenten, gemeenschappelijke regelingen of andere derden zoals servicebureaus etc. Belangrijk kenmerk is dat deze regelingen wel door derden organisaties worden uitgevoerd, maar dat de gehele financiële stroom die met deze regelingen gemoeid is uiteraard wel in de begroting en jaarrekening van de gemeente of provincie is opgenomen. De gemeente of provincie is daarom wel verantwoordelijk voor een rechtmatige uitvoering van betreffende regeling. In veel gevallen zijn deze financiële stromen overigens niet opgenomen in de begroting en jaarrekening van de derden organisatie. De accountantsverklaring bij de jaarrekening van de derden organisatie zelf is ook niet bruikbaar omdat deze verklaring niet ten doel heeft om een oordeel te geven over de uitvoering van betreffende regelingen en financiële stromen ten behoeve van de gemeenten/provincies (deelnemers).

In ieder geval bij de regelingen met financiële stromen van materieel belang zal de gemeente de rechtmatige uitvoering ervan willen vaststellen. In een aantal gevallen kan de gemeente zelf, bijvoorbeeld aan de hand van brondocumenten, dossiers en/of de eigen administratie de rechtmatige uitvoering van een 'uitbestede' regeling vaststellen. In andere gevallen kan de rechtmatigheid van de uitvoering van dergelijke regelingen slechts worden vastgesteld door rechtmatigheidscontrole bij de betreffende organisatie. (hierna: het servicebureau). Met name indien de interne controles op de naleving van de verschillende rechtmatigheidsaspecten binnen het interne beheersingssysteem van het servicebureau zijn ingebouwd zal dat het geval zijn. Voor deze controle zijn er drie mogelijkheden:

1. De gemeente gaat zelf of laat zelf een controle bij het servicebureau uitvoeren.
2. Het servicebureau verstrekt een accountantsmededeling over de kwalitatieve aspecten van de administratieve organisatie en interne controle.
3. Het servicebureau overlegt een verantwoording met een rechtmatigheidsverklaring (afgeven door bijvoorbeeld de accountant van het bureau) over de uitvoering van de regeling.

Het is in alle gevallen uitermate belangrijk dat de opdrachtgevers (gemeente/provincie) en het servicebureau **vooraf** goede afspraken maken over de wijze van verantwoorden en over de rechtmatigheidsaspecten die in de controle moeten worden betrokken.

Ad 2.

Accountantsmededeling over de kwalitatieve aspecten van de administratieve organisatie en interne controle.

¹² Er zijn ook regelingen die gemeenten en provincies door derden organisaties laten uitvoeren, maar waarvan de gehele financiële stroom die met deze regelingen gemoeid is niet in de begroting en jaarrekening van de gemeente of provincie is opgenomen. De gemeente of provincie geeft dan uitsluitend een bijdrage voor de uitvoering van de regeling of draagt bij in het tekort van betreffende organisatie. Voor de rechtmatigheidscontrole in deze situaties verwijzen wij naar de notitie betreffende gemeenschappelijke regelingen van het PRPG van 29 mei 2006.

- A. In deze situatie wordt een generieke mededeling (Assurance rapport¹³) van de accountant gevraagd waarin de accountant van het servicebureau rapporteert over de kwalitatieve aspecten van de administratieve organisatie en interne controle. De accountant spreekt daarbij een oordeel met een redelijke mate van zekerheid uit over de toereikendheid daarvan ten behoeve van de waarborging van de rechtmatigheid voor de uitvoering van de regelingen als geheel. Deze variant zal vooral worden toegepast bij een relatief beperkt financieel belang.

Ook als er sprake is van een groot financieel belang, zoals bij de uitvoering van de salarisadministratie, factuurverwerking, voeren van de boekhouding, crediteuren- en debiteurenadministratie etc., kan gebruik worden gemaakt van een generieke mededeling waarin de accountant van het servicebureau rapporteert over de kwalitatieve aspecten (opzet, bestaan en werking) van de administratieve organisatie en interne controle. Dit kan echter alleen als de gemeenten/provincies (deelnemers) in combinatie met deze accountantsmededeling zelfstandig op basis van eigen controlemaatregelen voldoende zekerheid verkrijgen dat de betreffende regelingen en financiële stromen als geheel rechtmatig worden uitgevoerd door het servicebureau.

Ad 3.

Wanneer het servicebureau een verantwoording met een accountantsverklaring overlegt (mogelijkheid 3) zijn er twee varianten.

- B1. Eén specifieke verantwoording en accountantsverklaring voor alle gemeenten/provincies (deelnemers) gezamenlijk waarin de voor de individuele deelnemers relevante bedragen worden gespecificeerd. Deze variant is prima geschikt om in te richten in overeenstemming met de gedachte van de SISA-systematiek. Dit betekent dat ruimere goedkeuringstoleranties kunnen worden toegepast. Hierbij zal per deelnemende gemeente/provincie de opzet en het bestaan van de administratieve organisatie/interne controle (AO/IC) worden vastgesteld en voor kleinere gemeenten kan voor de toetsing van de werking van de AO/IC met minimaal één deelwaarneming worden volstaan.
- B2. Een individuele verantwoording met accountantsverklaring per gemeente/provincie. Bij een gemeente of provincie kan de behoefte leven om meer zekerheid te krijgen over een goede uitvoering van bepaalde regelingen voor de eigen gemeente/provincie door een servicebureau. Deze accountantsverklaring kan overigens wel een voor specifieke doeleinden bedoelde accountantsverklaring ('consolidatieverklaring'¹⁴) zijn. Bij de werkzaamheden voor deze accountantsverklaring is dan rekening gehouden met de goedkeuringstolerantie van de individuele gemeente waar de verantwoording voor bedoeld is. Uiteraard kan de gemeente meer zekerheid (kleinere goedkeuringstolerantie) verlangen. Dan zal de accountant wel meer werkzaamheden moeten uitvoeren.

Bij alle varianten, maar in het bijzonder bij varianten B1 en B2, is het noodzakelijk dat tussen het servicebureau, de individuele gemeenten/provincies, accountant van het servicebureau en de accountants van de individuele gemeenten/provincies vooraf goede afspraken worden

¹³Nader uitgewerkt door het NIVRA in COS 402 -12A en 12B. In COS 402-12A gaat het om het beoordelen van de opzet en het bestaan (de implementatie). In COS 402-12B gaat het om het beoordelen van de opzet, het bestaan (de implementatie) en de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen.

¹⁴Zie voorbeeldtekst; hoofdstuk 9 in deel 3 van Handleiding Regelgeving Accountancy op de NIVRA-site.

gemaakt over de doelstelling en reikwijdte van het accountantsonderzoek, de accountantsverklaring, de accountantsrapportage van relevante controlebevindingen per gemeente/provincie en de mogelijkheden tot review van de werkzaamheden.

3.8 Wet Maatschappelijke Ondersteuning

Inleiding

In 2007 is de Wet maatschappelijke ondersteuning (WMO) van kracht geworden bij gemeenten. In de praktijk blijkt dat de financieel administratieve verantwoording rondom de invoering in 2007 van de WMO niet zonder problemen verloopt. Voor 2010 zijn er een viertal aandachtspunten te onderkennen:

3.8.1. Eigen bijdragen van het Centraal administratiekantoor (CAK)

Een aanvrager van een voorziening (voorheen WVG), hulp in de huishouding of een financiële tegemoetkoming (persoonsgebonden budget) is op grond van de WMO een bijdrage verschuldigd. De wetgever heeft bepaald dat de berekening, oplegging en incasso van deze eigen bijdrage wordt uitgevoerd door het CAK. Het CAK verstrekt aan de gemeenten een totaaloverzicht waarbij maandelijks afstorting plaatsvindt van de geïncasseerde bijdragen.

Gemeenten kunnen op deze overzichten van het CAK wel de aantallen personen, soort en omvang van de zorgverlening beoordelen met de eigen WMO-administratie. Probleempunt is dat door het ontbreken van inkomensgegevens op deze overzichten de informatie over de eigen bijdrage ontoereikend is om als gemeente de juistheid op persoonsniveau en volledigheid van de eigen bijdragen als geheel te kunnen vaststellen.

Door de systematiek te kiezen van het vaststellen van de eigen bijdragen door het CAK, heeft de wetgever in feite bepaald, dat de verantwoordelijkheid voor de juistheid en volledigheid van de eigen bijdragen geen gemeentelijke verantwoordelijkheid is. Dat betekent dat door de gemeenten geen zekerheden over omvang en hoogte van de eigen bijdragen kunnen worden verkregen als gevolg van het niet kunnen vaststellen van de juistheid op persoonsniveau, zoals hiervoor is toegelicht. De gemeente zal deze onzekerheid in de jaarrekening adequaat moeten toelichten. Indien deze onzekerheid door de gemeente adequaat is toegelicht, kan de accountant een goedkeurende verklaring geven.

Het CAK heeft aan haar accountant over 2008 wel gevraagd om een oordeel te geven over de opzet en het bestaan van beheersmaatregelen binnen het uitvoeringsproces van de eigen bijdragen WMO.

3.8.2. Overdracht van WMO cliënten door Zorgkantoren

In de praktijk blijkt dat de overdracht van WMO cliënten door de Zorgkantoren onjuist, en onvolledig zijn en gebaseerd is op sterk verouderde bestanden. Deze problematiek is vanaf 1 januari 2008 in principe opgelost omdat de gemeenten alle herindicaties voor die datum afgewikkeld moesten hebben. Vanaf 2008 is het daarom uiteraard onrechtmatig als andere zorg wordt geleverd en gefactureerd dan in de WMO-administratie en in de beschikkingen is opgenomen, tenzij binnen de wettelijke kaders de WMO-verordening afwijkingen toestaat.

3.8.3. Juistheid kosten zorgaanbieders

De gemeenten ontvangen facturen van zorgaanbieders voor de uitvoering van huishoudelijke hulp. De gemeenten kunnen niet altijd vaststellen:

1. of er niet te veel, andere type zorg etc. is gefactureerd dan geleverd.
2. dat de prestaties op de factuur feitelijk ook zijn geleverd.

Hiervoor zijn de volgende oplossingen denkbaar:

- facturen van de zorgaanbieders afstemmen met de WMO-administratie en beschikkingen;
- goede registratie van het Piep-systeem van WMO-cliënten met klachten over de geleverde prestaties van de zorgaanbieders;
- periodiek huisbezoek afleggen/enquêtes uitvoeren bij cliënten en expliciet vragen en vastleggen of de dienstverlening naar tevredenheid en overeenkomstig de beschikking verloopt;
- door een extern bureau zorgcontroles laten uitvoeren op de kwaliteit van de dienstverlening van de zorgaanbieders;
- een accountantsverklaring bij de specifiek voor de gemeente opgestelde verantwoording van de zorgaanbieder of een generieke mededeling van de accountant over de beheersorganisatie van de zorgaanbieder opvragen. Deze mededeling geeft de gemeente zekerheid over de opzet en werking van de beheersorganisatie bij de zorgaanbieder, gericht op de juistheid en tijdigheid van de gefactureerde diensten. Bij de controle van de voor de gemeente opgestelde verantwoording stelt de accountant van de zorgaanbieder de juistheid en rechtmatige totstandkoming van de verantwoorde bedragen vast. Bij de controle van de facturering van de zorgaanbieder wordt vastgesteld dat:
 - De factuur rekenkundig juist is en voldoet aan de relevante voorschriften;
 - Het juiste, met de gemeente overeengekomen tarief is toegepast;
 - Aan de factuur een indicatie ten grondslag ligt die aansluit op de factuur en voldoet aan de formele eisen;
 - De gefactureerde prestaties daadwerkelijk zijn geleverd, waarbij wordt vastgesteld of de AO/IC feitelijk de interne levering en tijdige facturering waarborgt.

Het is aan de gemeente zelf om te beoordelen welke combinatie aan controles wordt uitgevoerd om intern vast te stellen of de in rekening gebrachte kosten juist en rechtmatig zijn. Voor het bepalen van de volledigheid van de op te nemen verplichting per 31 december inzake nog te ontvangen facturen van zorgaanbieders kan de gemeente de actuele WMO-administratie met daarin de aangegane verplichtingen gebruiken.

Gemeenten verstrekken ook persoonsgebonden budgetten (PGB). De geïndiceerde burger ontvangt een “zakje” geld dat naar eigen inzichten voor de inkoop van thuiszorg mag worden gebruikt. Als de eigen verordening (en natuurlijk ook de hogere wetgeving) toestaat dat een PGB naar eigen inzicht via de verstrekking van een lump-sum bedrag wordt besteed is het voldoende dat intern zichtbaar en controleerbaar is vastgesteld dat de ontvanger van de PGB dat rechtmatig heeft ontvangen (dus op grond van indicatie en beschikking). Als de gemeente wel nadere eisen stelt aan de besteding en verantwoording, dan zal de gemeente zichtbare interne controle (steekproefsgewijs) moeten uitvoeren op de ingediende verantwoordingen en bijhorende bewijsstukken.

3.8.4. Aanbesteding

Sommige gemeenten spreken tijdens de contractperiode met zorgaanbieders andere voorwaarden af voor de te leveren zorg dan overeengekomen na de (Europese) aanbesteding. Er kunnen situaties zijn die een aanpassing van de overeenkomst zonder nieuwe aanbesteding rechtvaardigt. Dat hangt vooral af van omstandigheden en de aanleiding respectievelijk noodzaak van een aanpassing. De regelgeving hieromtrent is zodanig ingewikkeld dat de accountant op zich niet de expertise heeft om de consequenties hiervan te beoordelen. Wel mag worden verwacht dat de gemeente zelf juridisch heeft laten toetsen dat een aanpassing van de overeenkomst zonder nieuwe aanbesteding in de gegeven omstandigheden mogelijk is. De accountant zal moeten vaststellen dat de aanpassing inderdaad juridisch is getoetst door de gemeente.

3.9 Onroerend zaak transacties en staatssteun

Voor gemeenten is de staatssteunregelgeving van de Europese Unie (EU) aan de orde. Deze regelgeving is onder andere relevant wanneer het gaat om onroerende zaak transacties. Kernvraag voor het rechtmatigheidsoordeel bij de jaarrekening is of in de dagelijkse praktijk inzake deze transacties sprake is van staatssteun en wat de mogelijke aandachtspunten van de gemeente en/of de accountant in deze zijn. Het PRPG heeft in een notitie aangegeven hoe gemeenten en de accountant met mogelijke staatssteun bij onroerend zaak transacties moeten omgaan.

Het gaat in essentie om het bepalen van een marktconforme prijs bij de verkoop van kavels grond of van gebouwen. Staatssteun treedt op als grond/een gebouw wordt verkocht tegen een lagere dan marktconforme prijs. De Europese Commissie (EC) heeft haar beleid omtrent staatssteun en grondtransacties uitgelegd in een Mededeling¹⁵. In de Mededeling gaat de EC in op de wijze van prijsvorming bij deze transacties. Concreet wordt hiervoor een tweetal mogelijkheden toegestaan die, naar de mening van de EC, zekerheid geven over het vaststellen van een marktconforme prijs en daarmee het voorkomen van staatssteun. Deze twee methoden om de marktconforme prijs vast te stellen zijn: een veiling (1) en een onafhankelijke taxatie (2). Indien taxaties worden gebruikt is uiteraard het doel waarvoor de taxatie is uitgevoerd hierbij van belang. In principe moet het doel van de taxatie waardebeoordeling ten behoeve van de verkoop van grond/een gebouw zijn. De taxaties in het kader van de Wet waardering onroerende zaken (WOZ) zijn bruikbaar als onafhankelijke taxatie. Uiteraard geldt – net als voor iedere taxatie - ook voor WOZ-taxaties dat deze taxatie niet altijd bruikbaar is als onafhankelijke taxatie voor het vast stellen van een marktconforme prijs. In de voetnoot zijn enkele voorbeelden opgenomen, waarbij de WOZ-taxatie niet bruikbaar is als onafhankelijke taxatie¹⁶

¹⁵ Mededeling betreffende staatssteunelementen bij de verkoop van gronden en gebouwen door openbare instanties (Publicatieblad EG 10.7.1997, C209/3).

¹⁶ WOZ-taxaties zijn onafhankelijke taxaties van de marktwaarde van onroerend goed, met als doel waardebeoordeling voor belastingheffing. De WOZ-taxatie kan niet in alle gevallen staatssteun uitsluiten. In de volgende situaties is een WOZ-taxatie niet de geschikte basis om vast te stellen of de marktwaarde is betaald en dus geen voordeel (staatssteun) is verleend:

- Objecten waarvan de verkoper en koper weten dat deze *in de toekomst een andere bestemming* krijgen, die de waarde zal doen stijgen. De WOZ-taxatie houdt geen rekening met de toekomstige bestemming, maar met de marktwaarde op de peildatum.
- Objecten die *niet vrij zijn van huur en gebruik*. De WOZ-waarde betreft de 'vrije verkoopwaarde vrij van huur en gebruik'. Als een object in gebruik of verhuur is, kan dat een waardedrukkende of eventueel waardevermeerderende werking hebben.
- Objecten waaraan anderszins voorwaarden zijn verbonden of niet in 'vrije en onbezwaarde eigendom' en 'onmiddellijk en in volle omvang in gebruik te nemen' zijn.

Indien er bij de verkoop van grond/een gebouw een potentieel voordeel is, dat kleiner is dan het de-minimisplafond van € 200.000 per onderneming in een periode van drie jaar, dan is er geen sprake van mogelijk ongeoorloofde staatssteun. Indien er een potentieel voordeel is, dat groter is dan het de-minimisplafond van € 200.000 per onderneming in een periode van drie jaar, kunnen de volgende situaties zich voordoen:

1. *Een van de twee mogelijkheden van waardebeoordeling is toegepast.*

In dit geval is er geen sprake van staatssteun.

2. *Geen van de twee mogelijkheden van waardebeoordeling is toegepast*

Er is sprake van complexe regelgeving, dit gaat buiten de deskundigheid van de accountant. Wanneer de accountant vaststelt dat de gemeente voldoende in het werk heeft gesteld om de situatie te analyseren en te beoordelen is dat voor de accountant toereikend. De (juridische) onderbouwing moet uiteraard gedocumenteerd zijn. Indien de onderbouwing niet ondubbelzinnig uitwijst dat geen sprake is van staatssteun moet de gemeente de transactie melden aan de EC. Het is dan nog onzeker of sprake is van geoorloofde staatssteun. Dat beslist immers de EC. Deze onzekerheid over de rechtmatigheid van deze transactie moet, indien belangrijk voor het inzicht, worden toegelicht in de verantwoording van de gemeente. De accountant kan een toelichtende paragraaf in de accountantsverklaring opnemen, indien hij de aangelegenheid van een zodanig belang acht voor het begrip van de gebruikers van de verantwoording als geheel dat hij het gepast vindt hun aandacht daarop te vestigen.

Indien de gemeente de onzekerheid niet adequaat toelicht in de verantwoording, moet de accountant dit opnemen in het rapport van bevindingen en kan dit consequenties hebben voor de strekking van de verklaring.

Indien de gemeente de transactie niet heeft gemeld aan de EC is sprake van een niet-financiële rechtmatigheidsfout die de accountant meldt in het rapport van bevindingen.

Voorts is het ook in deze situatie onzeker of er sprake is van geoorloofde staatssteun.

Ook hier is dan sprake van een aangelegenheid die adequaat moet worden toegelicht.

3.10 Verbonden partijen

Verbonden partijen zijn volgens artikel 1 BBV die partijen waarin een provincie of een gemeente zowel een bestuurlijk als een financieel belang heeft. Te denken valt aan gemeenschappelijke regelingen of andere rechtspersonen waar een deel van de activiteiten van de provincie of gemeente is belegd.

De afgelopen periode zijn verschillende vragen aan het platform voorgelegd over de consequenties voor de gemeente indien bij een verbonden partij rechtmatigheidsfouten worden geconstateerd. De rechtmatigheid van transacties in situaties waarin andere rechtspersonen een rol spelen is een complex vraagstuk en zeer afhankelijk van de feitelijke situatie, waarin de feitelijke en formele verantwoordelijkheidsverdeling, juridische structuur en aard van de overeenkomsten relevant zijn. In het najaar 2010 zal het PRPG met een notitie komen over dit onderwerp

4 De accountantsverklaring, wat, voor wie en waarom?

4.1 Accountantsverklaring

Sinds 2004 wordt in de accountantsverklaring voor gemeenten ook een oordeel gegeven over de rechtmatigheid. De hiertoe opgestelde modelteksten zijn voor het laatst gewijzigd ten behoeve van de jaarrekening 2006. Hierbij wordt verwezen naar model 10.3.1.1 zoals opgenomen op de internetsite van het Nivra en het ministerie van BZK. Vooruitlopend op de formele wijziging van het BAPG is door het ministerie van BZK aanbevolen deze modelteksten te hanteren. In de paragraaf oordeel wordt het accountantsoordeel gegeven dat vervolgens verder is uitgesplitst naar Getrouwheidsonderzoek en Rechtmatigheidonderzoek (zie verder ook 4.3).

Voor accountantscontroles van boekjaren die eindigen na 15 december 2010 zijn overigens de ISA Clarity controlerichtlijnen van toepassing. Mogelijk worden in dat kader de modelteksten voor de verklaring bij de jaarrekening van gemeenten ook aangepast. Het PRPG adviseert om voor de te hanteren modeltekst te zijner tijd de internetsite van het ministerie van BZK of het Nivra te raadplegen.

4.2 Toleranties

4.2.1 Omvangsbasis voor de bepaling van de goedkeuringstoleranties

Algemeen

Voor de bepaling van welke posten materieel zijn voor de oordeelsvorming over de getrouwheid en rechtmatigheid van de verantwoording is in het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten (BAPG) de basis vastgelegd. De gemeenteraad stelt de te hanteren goedkeuringstolerantie vast. Volgens het BAPG dient de door de accountant te hanteren goedkeuringstolerantie te worden vastgesteld op maximaal 1% van de omvangsbasis. Zoals ook in de nota van toelichting op het BAPG is genoemd, wordt de omvangsbasis in zijn algemeenheid door de accountant gekozen, rekeninghoudend met de soort huishouding en de activiteiten van de organisatie waarvan de jaarrekening wordt gecontroleerd. De omvangsbasis voor gemeenten en provincies is in het BAPG gedefinieerd als de totale lasten van de provincie onderscheidenlijk de gemeente.

De vraag is of bij het berekenen van de goedkeuringstolerantie de omvangsbasis bestaat uit de lasten inclusief of exclusief de dotaties aan de reserves. Gebleken is dat hier door gemeenten en accountants verschillend mee wordt omgegaan. Deze paragraaf heeft tot doel eenduidigheid te geven over de definitie van de omvangsbasis.

Overwegingen

Een belangrijke gebruiker van de jaarrekening is de gemeenteraad of de Provinciale Staten (PS). De programmarekening waarin financieel verantwoording wordt afgelegd over de activiteiten van de gemeente of provincie is een overzicht van baten en lasten per programma, de dekkingsmiddelen en de toevoegingen en onttrekkingen aan de reserves. De programmarekening geeft 'bottom line' het resultaat na bestemming weer, dat ter beschikking staat aan de gemeenteraad of PS om te bestemmen of toe te voegen dan wel te onttrekken aan de algemene reserve. In de praktijk heeft het resultaat na bestemming een prominentere plaats bij de oordeelsvorming van de gemeenteraad of PS dan het resultaat voor de toevoegingen en onttrekkingen aan de reserves

In de Notitie uitgangspunten gemodificeerd stelsel van baten en lasten wordt gesteld dat de mutaties in de reserves geen baten of lasten zijn. Echter in dezelfde notitie wordt ook aangegeven dat '...op het moment dat de raad bij de begroting bepaalt dat er een toevoeging, onttrekking, respectievelijk het instellen van een reserve moet plaatsvinden, dit op analoge wijze in de jaarrekening dient te worden verantwoord. Het overzicht van baten en lasten is daardoor inclusief alle toevoegingen en onttrekkingen aan de reserves'. Dit pleit ervoor om ook de toevoegingen aan de reserves in de omvangsbasis voor het bepalen van de goedkeuringstolerantie mee te nemen.

Voor de oordeelsvorming over de rechtmatige totstandkoming van transacties worden de baten en lasten en balansmutaties beoordeeld. Van de balansmutaties vormen juist mutaties in de reserves een specifiek onderdeel van de accountantscontrole. Er is vanzelfsprekend een relatie tussen de baten en lasten en balansmutaties. Bij investeringen worden bijvoorbeeld de afschrijvingslasten in de omvangsbasis betrokken, bij vorming van voorzieningen worden de feitelijke dotaties via de lasten bij de omvangsbasis betrokken. Analoot daaraan lijkt het logisch bij toevoegingen aan reserves deze toevoegingen bij de omvangsbasis te betrekken.

Het is niet consistent dat de mutaties in de reserves wel binnen de reikwijdte van het rechtmatigheidsoordeel (teller) vallen, terwijl de toevoegingen geen onderdeel uitmaken van de omvangsbasis (noemer) op basis waarvan de tolerantie wordt bepaald.

Tot slot hoeft het begrip totale lasten in het BAPG, niet dezelfde definitie te hebben als het begrip lasten in de Notitie uitgangspunten gemodificeerd stelsel van baten en lasten. De definitie van de omvangsbasis in het BAPG stamt nog uit het Besluit Accountantscontrole Gemeenten (2001) en de tijd dat de comptabiliteitsvoorschriften (CV'95) van toepassing waren. Toen was het gebruikelijk om de lasten inclusief de toevoegingen mee te nemen bij het bepalen van de goedkeuringstolerantie. Het BAPG heeft de nauwkeurigheid van de accountantscontrole en de uit te voeren rechtmatigheidscontroles beschreven en geüniformeerd, maar heeft niet tot doel gehad de omvangsbasis te wijzigen.

Conclusie omvangsbasis

Gelet op voorgaande overwegingen komen wij tot de conclusie dat als omvangsbasis voor het berekenen van de goedkeuringstolerantie moet worden gehanteerd de lasten inclusief de toevoegingen aan de reserves.

4.2.2 Toleranties

Het BAPG bepaalt dat de goedkeuringstolerantie ten aanzien van fouten in de jaarrekening 1% van de omvangsbasis bedraagt. Ten aanzien van onzekerheden in de controle bedraagt de goedkeuringstolerantie 3% van de omvangsbasis. De consequenties van overschrijding van toleranties laat zich in het volgende schema vertalen:

Goedkeuringstolerantie	Goedkeurend	Beperking	Oordeelonthouding	Afkeurend
Fouten in de jaarrekening (% omvangsbasis)	$\leq 1\%$	$> 1\% < 3\%$	-	$\geq 3\%$
Onzekerheden in de controle (% omvangsbasis)	$\leq 3\%$	$> 3\% < 10\%$	$\geq 10\%$	-

Fouten (of het totaal van de fouten) die groter zijn dan 1% en/of onzekerheden die groter zijn dan 3% zijn worden in vaktermen 'van materieel belang' genoemd. Fouten (of het totaal van de fouten) die groter zijn dan 3% en/of onzekerheden die groter zijn dan 10% worden 'van wezenlijk belang' genoemd.

De rapporteringtolerantie is de tolerantie die uitgangspunt is voor het verslag van bevindingen. Volgens het BAPG zijn de bedragen die de accountant hanteert ten behoeve van de rapportering in het verslag van bevindingen, de bedragen die voortvloeien uit de goedkeuringstoleranties. Wanneer de rapporteringtolerantie gelijk is aan de goedkeuringstolerantie komen er alleen bevindingen in het verslag wanneer er geen sprake meer is van een goedkeurende verklaring. Het is daarom mogelijk dat gemeenteraden de rapporteringtolerantie strenger maken (lager dan 1% van de omvangsbasis). Dit betekent echter niet dat de accountant meer werkzaamheden gaat verrichten. Fouten of onzekerheden die de accountant constateert en die boven het bedrag van de rapporteringtolerantie liggen komen dan in het verslag van bevindingen. Een strengere rapporteringtolerantie hoeft niet voor de totale jaarrekening te gebeuren, maar kan ook voor bepaalde onderdelen van de jaarrekening worden gekozen. Dit is in het bijzonder een optie als de raad aan bepaalde onderdelen meer belang hecht, bijvoorbeeld politiek gevoelige programma's. Het verslag van bevindingen bevat dan naast bevindingen die van invloed zijn op het oordeel (die dus ook zijn samengevat in de hierboven genoemde paragraaf Bevindingen) ook bevindingen die het oordeel niet hebben beïnvloed.

De gemeenteraad kan ook de goedkeuringstolerantie lager vaststellen. Dat betreft dan de totale jaarrekening, of een deelverantwoording van een dienst of onderdeel, waarover een aparte accountantscontrole wordt uitgevoerd. Het verlagen van de goedkeuringstolerantie zal als consequentie hebben, dat de accountant sneller een niet goedkeurende verklaring zal afgeven en dat de hoeveelheid uit te voeren werkzaamheden door de accountant zullen toenemen.

4.3 Eén oordeel met twee aspecten

De toleranties gelden voor het getrouwe beeld en de rechtmatigheid samen. Er is daarom sprake van één oordeel over twee aspecten. Een groot deel van de fouten en/of onrechtmatigheden hebben zowel invloed op de rechtmatigheid als op het getrouwe beeld: Alle getrouwheidsfouten of onzekerheden zijn ook rechtmatigheidsfouten of -onzekerheden. Echter niet alle rechtmatigheidsfouten of onzekerheden zijn ook van invloed op het getrouwe beeld. Zo kan een opdracht verstrekt zijn die niet-Europees is aanbesteed terwijl dit wel had moeten. Dit is een fout in de rechtmatigheid. Indien in de jaarrekening wordt vermeld dat de procedure niet is gevolgd en de consequenties, als die er zijn, zijn vermeld beïnvloedt deze fout het getrouwe beeld niet. Doordat niet alle rechtmatigheidsfouten of onzekerheden het getrouwe beeld beïnvloeden wordt in de accountantsverklaring afzonderlijk op de aspecten rechtmatigheid en getrouwheid ingegaan.

4.4 Soorten verklaringen

Uit de hierboven gegeven tabel blijkt dat er vier basisverklaringen zijn (goedkeurend, met beperking, oordeelsonthouding en afkeurend). Door de combinatie van de uitkomsten van het onderzoek naar de getrouwheid en de rechtmatigheid zijn er verschillende verklaringen mogelijk (bijvoorbeeld goedkeurend voor getrouw beeld, maar met beperking voor de rechtmatigheid). Het voert te ver hier op iedere afzonderlijk verklaring in te gaan; zie hiervoor de verschillende modeltekst verklaringen (10.3.1.1) zoals opgenomen op de internetsite van het Nivra en het ministerie van BZK.

4.5 Wat te doen naar aanleiding van de accountantsverklaring?

Betekent een goedkeurende verklaring dat de gemeente(raad) niet meer naar de verklaring of het verslag van bevindingen hoeft te kijken, terwijl een afkeurende verklaring betekent dat de gemeente een groot probleem heeft? Een accountantsverklaring en het verslag van bevindingen zijn instrumenten ter ondersteuning van de controlerende taak van de gemeenteraad. De verklaring is dus niet te zien als een papiertje dat gehaald moet worden, waarna het 'goed' is. Het is zeer aan te bevelen dat de gemeenteraad de verklaring en het verslag leest en beziet wat er wordt geconstateerd én wat het college van plan is met de constatering te doen.

Dit is overigens bij alle verklaringen aan te bevelen. Zo kan er ook bij een goedkeurende verklaring sprake zijn van fouten of onzekerheden die moeten worden opgelost. Dat kan omdat wordt gewerkt met toleranties: bij fouten onder de 1% van de omvangsbasis en onzekerheden onder de 3% van de omvangsbasis wordt er een goedkeurende verklaring afgegeven. Ook kan de goedkeurende verklaring met behulp van nacontroles zijn verkregen, dat wil zeggen met veel extra moeite. Het zou dan verstandig zijn de benodigde extra controles in de standaardroutines in te brengen en/of om de regelgeving te vereenvoudigen waardoor de controle vereenvoudigd kan worden. Ook bij een afkeurende verklaring moet natuurlijk worden gekeken naar wat er is geconstateerd. Het kan dan gaan om één grote misser, waarbij het ambtenarenapparaat al aan de slag is geweest om een dergelijke fout in de toekomst te voorkomen. Het kan ook zijn dat er sprake is van ernstige gebreken in de organisatie zijn, die nog nader moeten worden opgelost.

Kortom, een accountantsverklaring en verslag van bevindingen kunnen belangrijke signalen geven aan de gemeenteraad over het reilen en zeilen van de financiële bedrijfsvoering.

4.6 Indemniteitsprocedure

De accountant rapporteert over onrechtmatigheden. De gemeente gaat aan de slag deze onrechtmatigheid op te lossen. Er kunnen echter gevallen zijn waarbij de raad oordeelt dat bepaalde onrechtmatigheden 'politiek' zijn en de vaststelling van de jaarrekening in de weg staan. Bijvoorbeeld dat er een begrotingsoverschrijding was waarbij de oorzaak van de overschrijding is dat het college geld heeft uitgegeven aan een project waarvan de raad had aangegeven tegen het project te zijn. Het gaat dus om *uitzonderlijke* gevallen op basis van een politieke weging door de raad. In die gevallen kan de indemniteitsprocedure worden gestart. Het is dus een misverstand dat de raad standaard en dus altijd een indemniteitsprocedure zou moeten starten over alle door de accountant gevonden onrechtmatigheden. De indemniteitsprocedure is nadrukkelijk alleen bedoeld voor die onrechtmatigheden die de raad van politiek belang acht en de vaststelling van de jaarrekening in de weg staan.

De indemniteitsprocedure is een procedure waar de raad het college vraagt bepaalde zaken rond onrechtmatigheden nader uit te leggen en/of verbetervoorstellen te doen. Deze procedure vindt vaak zijn aanleiding in de accountantsverklaring en verslag van bevindingen. De procedure kan echter bij iedere soort accountantsverklaring worden gestart; dus ook bij een goedkeurende verklaring. De procedure heeft geen gevolgen voor de uitgebrachte accountantsverklaring of het verslag van bevindingen. Het is alleen bij financiële onrechtmatigheden mogelijk een indemniteitsprocedure te starten (zie art. 198, tweede lid GW).

Indien de indemniteitsprocedure wordt gestart wordt de vaststelling van de jaarrekening opgeschort. De raad kan vervolgens genoeg nemen met dit besluit en het besluit (en de jaarrekening) vaststellen. Het is ook mogelijk dat de raad vindt dat het college/wethouder dusdanig heeft geblunderd dat de wethouder naar huis wordt gestuurd. Ook dan kan de raad het indemniteitsbesluit (en de jaarrekening) vaststellen. De raad kan ook beslissen het besluit (en daarmee de jaarrekening) niet vast te stellen; de toezichthouder doet dat dan. Ondanks dat deze mogelijkheid er is, is deze niet aanbevelenswaardig. Essentie van de procedure is de uitleg van het college en de politieke weging ervan door de raad.