



Een boekje
'open' over
Rechtmatigheid.

Een boekje
'open' over
Rechtmatigheid

Een boekje 'open' over rechtmatigheid is een uitgave van de branchegroep Lokaal Bestuur van Deloitte Accountants. Deze publicatie beoogt bij te dragen aan het proces tot concrete invulling van de rechtmatigheidsvereisten voor het financiële beheer bij gemeenten en de daaraan verbonden accountantscontrole.

Aan dit boekje hebben de volgende personen een bijdrage geleverd:

Marc Bekker RA (coördinator Oost)
David Breugem RA
Arie Elsenaar RE RA
drs. Jan de Groot RA MPA
Frank van Kuijck RA RO (coördinator Zuid)
Pieter Mansvelder RA
Sytzo van der Schaaf RA
Ernst-Jan Schollaardt RA (coördinator Noord)
Rein-Aart van Vugt RA (coördinator West)
Melanie Weiss

Wij willen met deze publicatie uw blikveld en denkbeelden op het terrein van rechtmatigheid verruimen. Mocht u na het lezen van dit boekje vragen of opmerkingen hebben dan vernemen wij die graag. Stuur een e-mail naar nbcgemeenten1@deloitte.nl.

Hoewel deze publicatie op professionele wijze en met de grootste zorg is samengesteld en tot stand gekomen, kan Deloitte geen enkele aansprakelijkheid aanvaarden voor de in deze publicatie opgenomen gegevens en uitkomsten en verwachtingen gebaseerd hierop.

Voorwoord

Een boekje 'open' over rechtmatigheid. Voor u ligt een nieuw boekje dat wij uitgeven in de reeks over dualisering. Na de publicaties 'Dwars door dualisering', 'Raad en daad', 'Op zoek naar nieuw evenwicht. Toezicht en controle in het duale stelsel' is het nu tijd een boekje open te doen over rechtmatigheid. Een onderwerp dat dit jaar op veel belangstelling mag rekenen. Met dit boekje beogen wij Raads- en Statenleden, colleges van burgemeester en wethouders en Gedeputeerde Staten, maar ook ambtenaren meer inzicht te geven in de gevolgen van de invoering van de controle op de rechtmatigheid als onderdeel van de versterking van de financiële functie.

In deze publicatie gaan wij in op de gevolgen van het begrip rechtmatigheid voor uw organisatie, de hierbij betrokken partijen, hun rollen en de instrumenten die u ter beschikking staan. Doelstelling is u een 'spoorboekje' en denkkader aan te reiken voor de invoering en implementatie van rechtmatigheid binnen uw organisatie met ingang van 2004. Aangezien het begrippenkader rondom rechtmatigheid nog volop in beweging is, pretenderen wij niet een compleet overzicht en oplossingen te bieden.

Voor het kiezen van een goed 'spoor' is van belang dat het zicht op rechtmatigheid scherp is en dat alle rollen binnen een organisatie inzake rechtmatigheid helder zijn. In 'Rechtmatigheid... de begrippen' geven wij een (eerste) inzicht in het begrippenkader rondom rechtmatigheid: wat is het? In 'Rechtmatigheid en de actoren' gaan we in op de rollen die de gemeenteraad, het college van burgemeester en wethouders, de rekenkamer en een eventuele audit committee moeten en kunnen vervullen met betrekking tot rechtmatigheid. Of anders: wie zijn er bij betrokken?

In 'Rechtmatigheid in de praktijk' beantwoorden we de vraag: Wat betekent rechtmatigheid voor uw organisatie? We presenteren u een mogelijk 'spoorboekje' en denkkader voor de invoering en implementatie van rechtmatigheid binnen uw organisatie. Allereerst gaan wij hierbij in op de wijze waarop de kaderstelling kan plaatsvinden. Vervolgens wordt stilgestaan bij de instrumenten waarmee de organisatie de control(e) op rechtmatigheid intern kan vormgeven en uiteindelijk kan beheersen. Rest nog de vraag: Wat kan de externe controle op rechtmatigheid in de rol van de accountant gaan betekenen? Ook de effecten die rechtmatigheid met ingang van 2004 heeft op de accountantscontrole en –verklaring van de jaarrekening van uw gemeente hebben wij voor u beschreven.

Deze publicatie is geschreven vanuit het oogpunt van een gemeente. Dit neemt overigens niet weg dat deze publicatie naar onze mening ook bruikbaar is voor Gemeenschappelijke Regelingen en de Provincie. Het onderwerp van rechtmatigheid speelt ook voor deze organisaties alleen hebben de betrokkenen en kaders andere benamingen.

Wilt u meer van het onderwerp rechtmatigheid weten? Er is ook een uitgebreide versie (meer technisch georiënteerde uitwerking) van dit boekje beschikbaar onder de titel 'Meer dan een boekje 'open' over rechtmatigheid'.

Dit boekje zal duidelijk maken dat u tal van mogelijkheden hebt bij het inpassen van rechtmatigheid binnen uw organisatie. Rest mij u succes te wensen bij het kiezen van het juiste spoor voor uw organisatie.

Goede reis!

Arie Elsenaar
voorzitter branchegroep Lokaal Bestuur

Inhoudsopgave

1	Rechtmatigheid... de begrippen	5
1.1	Inleiding	5
1.2	Financiële rechtmatigheid	8
1.3	Criteria inzake rechtmatigheid	9
1.4	Niet-financiële rechtmatigheid	10
1.5	Getrouw en rechtmatig	10
1.6	Fraude en rechtmatigheid	11
1.7	Interne beheersing rechtmatigheid	11
1.8	De relevantie voor de externe controle	11
1.9	Overzicht normenkader, rechtmatigheid en beheersing	12
2	Rechtmatigheid en de actoren	13
2.1	Inleiding	13
2.2	Gemeenteraad en rechtmatigheid	16
2.3	College van burgemeester en wethouders en rechtmatigheid	18
2.4	Ambtenaren en rechtmatigheid	22
2.5	Rekenkamer en rechtmatigheid	22
2.6	Audit Committee	24
2.7	Accountant en rechtmatigheid	25
3	Rechtmatigheid in de praktijk	26
3.1	Inleiding	26
3.2	De uitwerking	26
3.3	Tips, trucs en valkuilen: de do's en don'ts	28
3.4	Interne organisatie	29
3.5	Beheersingssysteem	29
3.6	Is de spagaat mogelijk?	30
4	Externe accountantscontrole	31
4.1	Inleiding	31
4.2	Afbakening rol van accountant	31
4.3	Raakvlakken getrouwheid en rechtmatigheid	32
4.4	Afbakening relevante wet- en regelgeving	32
4.5	Normering risicomanagement en sanctiebeleid	32
4.6	Goedkeurings- en rapporteringstoleranties	33
4.7	Fouten en foutenweging	33
4.8	Oordeelvorming getrouwheid / rechtmatigheid	34
5	Tussentijds overleg en correctieslag in 2004	35
5.1	Inventarisatie probleemgebieden	36
5.2	Verslaggeving over rechtmatigheid	36
6	Tot slot	38

1 Rechtmatigheid . . . de begrippen

1.1 Inleiding

Wat is de overeenkomst tussen de vuurwerk-ramp in Enschede, cafébrand in Volendam, het instorten van een parkeerdek in Tiel, de Ceteco-affaire bij de provincie Zuid-Holland, de parlementaire enquête naar bouwfraude en de permanente bewoning van recreatiewoningen? Zij hebben gemeenschappelijk het (niet) naleven en/of (niet) handhaven van wet- en regelgeving. Daar gaat het om bij de term rechtmatigheid: het voldoen aan met elkaar overeengekomen regels. Burgers en overheid vinden het naleven en handhaven van wetten en regels steeds belangrijker.

Door de extra aandacht voor rechtmatig handelen zijn ook de eisen met betrekking tot de jaarrekening van gemeenten, gemeenschappelijke regelingen en provincies aangescherpt. Voor deze aanscherping zijn de in het kader van de Wet Dualisering gewijzigde Gemeentewet, de bijbehorende verordeningen ex artikel 212 en 213 en het Besluit Accountantscontrole Provincies en Gemeenten (verder BAPG) gebruikt.

Tot en met 2003 was de accountantscontrole van de gemeentelijke jaarrekening gericht op het getrouwe beeld van de jaarrekening. Tevens diende de jaarrekening in overeenstemming te zijn met de geldende verslaggevingsvoorschriften. Ook hier was rechtmatigheid al wel een bestaand begrip. Wanneer een post immers onjuist – dus niet getrouw – in de jaarrekening was opgenomen dan waren veelal de verslaggevingsvoorschriften of andere relevante wet- en regelgeving niet nageleefd. Dit kon ook toen al leiden tot een andere dan een goedkeurende accountantsverklaring. Bevindingen met betrekking tot rechtmatigheid werden ook voor 2004 al door de accountant in zijn accountantsrapport vermeld.

Nieuw is dat vanaf 1 januari 2004 het oordeel van de accountant over rechtmatigheid expliciet tot uitdrukking komt in de tekst van de accountantsverklaring. Bovendien is met ingang van 2004 de reikwijdte van het begrip rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole vergroot.

Doordat het begrip rechtmatigheid veel aandacht krijgt in het BAPG kan men denken dat dit alleen accountants aangaat. Niets is minder waar. De accountant is verantwoordelijk voor het onderzoek naar de rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole. Dat houdt in dat de accountant van vele hiervoor genoemde rampen slechts achteraf kan controleren of de financiële gevolgen daarvan juist zijn verantwoord. Het zijn de wetgevende overheidslichamen en dus ook gemeenten – dan wel 'rechters' via jurisprudentie – die de hoogste normen voor rechtmatigheid vaststellen. De gemeenteraad (verder: Raad) doet dat via het vaststellen van verordeningen en de begroting, maar ook via expliciete beleidsregels. Het is veelal aan het College van burgemeester & wethouders (verder: College) opgedragen om nader invulling te geven aan het stellen van uitvoeringsnormen en toe te zien op de naleving van de rechtmatigheidscriteria. Jaarlijks moet zij tenminste over de financiële gevolgen daarvan verantwoording afleggen.

Met betrekking tot de financiële functie regelen de artikelen 212, 213 en 213a van de Gemeentewet dat de scheiding duidelijk is tussen enerzijds het stellen van kaders en de controle door de gemeenteraad en anderzijds het besturen, de uitvoering en het afleggen van verantwoording door het College.

Om de naleving van de criteria inzake rechtmatigheid (inclusief ongebruikelijke transacties) intern en door de accountant te kunnen laten toetsen is het in de eerste plaats essentieel dat de gemeente intern de kaders inventariseert en met het 'SMART-principe' (specifiek, meetbaar, acceptabel, realistisch en tijdgebonden) formuleert. De via het SMART-principe geformuleerde normen waarborgen dat de toetsing van de naleving van wetten en regels uitvoerbaar wordt. Dit stelt echter wel hoge eisen aan de kwaliteit van de (programma)begroting, gemeentelijke verordeningen, beleidsplannen en werkinstructies voor de uitvoering, naleving en handhaving van wetgeving en specifieke regelingen waarvoor geld van derden is ontvangen.

Vervolgens moet de gemeenteraad duidelijk aangeven en vastleggen wat zij onder rechtmatigheid verstaat en op welke wijze daar inhoud aan wordt gegeven. De voorbereiding daarvan vindt uiteraard door het college en de ambtenaren plaats, maar de raad beslist. De wettelijke eisen zoals opgenomen in het BAPG gelden als een minimumpositie. Daarnaast geven ook de wetgeving en controleprotocollen voor de verantwoording van de besteding van specifieke uitkeringen aan wat als onrechtmatig moet worden beschouwd. De gemeenteraad kan de kaderstellende en controlerende rol verder versterken door aanvullend concreet te maken wat zij nog meer onder rechtmatigheid verstaat, bijvoorbeeld door eigen interne controleprotocollen te laten opstellen of door zaken nader in verordeningen of beleidsregels te (laten) uitwerken. Rechtmatigheid wordt dan ook voor een groot deel een kwestie van 'couleur local'.

De verschillende niveaus van wet- en regelgeving ten behoeve van de kaderstelling:

Rechtmatigheid	Externe wet- en regelgeving		Interne regelgeving	
	Kader	Voorbeeld	Kader	Voorbeeld
Niet-financieel	Internationale verdragen en Richtlijnen van de Europese Unie		Statuten, reglementen	N.v.t.
	Wetgeving waaraan de organisatie haar bestaan ontleend	<ul style="list-style-type: none"> - Grondwet - Burgerlijk Wetboek - Gemeentewet - Provinciewet 	Algemene verordeningen	Algemene politie-verordening
	Algemene wet- en regelgeving	<ul style="list-style-type: none"> - Algemene Wet Bestuursrecht - Archiefwet - Wet Milieubeheer 	Beleidsplannen/ Raadsbesluiten	Toerisme en recreatie
Financieel	Internationale verdragen, Europese richtlijnen en Algemene wet- en regelgeving met directe invloed op financiële beheers-handelingen	<ul style="list-style-type: none"> - Besluit begroting en verantwoording (BBV) - Wet melding ongebruikelijke transacties (Mot) - Wet Financiering decentrale overheden (Fido) - Fiscale- en sociale wetgeving - BTW-Compensatiefonds - Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten (BAPG) 	Verordeningen met directe invloed op financiële beheers-handelingen	<ul style="list-style-type: none"> - ex art. 212, 213 Gw - Leges - Subsidie - Markt
	Wet- en regelgeving inzake specifieke uitingen en subsidies	<ul style="list-style-type: none"> - Wet werk en bijstand (WWB) - Vangnetregeling - Volwasseneneducatie - Kinderopvang 	Programma-begroting	Speerpunten van beleid
			Beleidsplannen/ Raadsbesluiten met directe invloed op financiële beheers-handelingen	<ul style="list-style-type: none"> - Wet werk en bijstand - Grondbeleid

Het BAPG biedt ook aanvullende mogelijkheden voor de gemeenteraad om de controlerende rol te versterken. De gemeenteraad kan de accountant vragen de rechtmatigheid met

meer nauwkeurigheid, oftewel een lagere controletolerantie, dan het wettelijk voorgeschreven minimum te controleren.

1.2 Financiële rechtmatigheid

Rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole heeft betrekking op baten en lasten en balansmutaties. Baten en lasten en balansmutaties zijn altijd het gevolg van finan-

ciële beheershandelingen en de vastlegging daarvan in de administratie. Financiële beheershandelingen zijn te onderscheiden naar de volgende vier categorieën:

Financiële beheershandeling	Omschrijving	Voorbeeld
Transacties	Een handeling waarbij een tegenprestatie wordt geleverd of verkregen.	Inkopen en verkopen
Overdrachten	Een handeling waarbij financiële middelen van of aan personen en/of rechtspersonen worden overgedragen zonder dat direct sprake is van levering van een tegenprestatie.	Subsidies, uitkeringen, belastingen en heffingen
Financieringen	Een handeling waarbij gelden worden uitgezet of opgenomen in verband met leningen en de daarbij behorende aflossing en rente.	Langlopende leningen, kasgeld en verstrekte kredieten
Vermogensmutaties	Een handeling die leidt tot een mutatie in het vermogen en waarbij niet direct liquide middelen de organisatie binnenkomen of verlaten.	Afschrijvingen, mutaties in reserves en voorzieningen

1.3 Criteria inzake rechtmatigheid

Het is van belang om te weten welke criteria gehanteerd worden bij het beoordelen van de rechtmatigheid. Deze zijn:

Criteria van rechtmatigheid	Omschrijving	Voorbeeld
Begrotingscriterium	Financiële handelingen moeten passen binnen het kader van de geautoriseerde begroting. Past het totaal binnen het opgestelde en geautoriseerde programma.	Overschrijding van programma
Voorwaardecriterium	Nadere eisen die worden gesteld bij de uitvoering van financiële beheershandelingen.	Subsidievoorwaarden Aanbesteding Belastingwetgeving
M&O criterium	De interne toetsing op juistheid en volledigheid van gegevens die door derden zijn verstrekt bij het gebruik van overheidsregelingen (=misbruik). De interne toetsing of derden bij het gebruik van overheidsregelingen geen (rechts)handelingen hebben verricht die in strijd zijn met het doel of de strekking van de regeling (=oneigenlijk gebruik).	Subsidieregelingen Kwijtschelding Uitkeringen
Calculatiecriterium	De vastgestelde bedragen zijn juist berekend.	Legesbedragen Facturen
Valuteringscriterium	Het tijdstip van betaling en de verantwoording van verplichtingen is juist.	Aangegaan en verantwoording van contracten en verplichtingen
Leveringscriterium	Juistheid van ontvangen goederen en/of diensten.	Inkoop van goederen / diensten
Adresseringscriterium	De persoon of organisatie waar een financiële stroom naar toe is gegaan, is juist (rechthebbende).	Betalingsverkeer
Volledigheids criterium	Alle opbrengsten die verantwoord zouden moeten zijn, zijn ook verantwoord.	Legesopbrengsten Onroerend Zaak Belasting Rioolrechten Afvalstoffenheffing Grondverkoop
Aanvaardbaarheids-criterium	De financiële beheershandeling past bij de activiteiten van de gemeente en in relatie tot de kosten is een aanvaardbare tegenprestatie overeengekomen.	Inkoop van goederen en/of diensten Verstrekken van subsidies

Prestatiegegevens die een directe relatie hebben met aspecten van financiële rechtmatigheid vallen voor zover deze gegevens in de programmarekening zijn opgenomen ook onder de 'rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole'.

Een criterium dat met ingang van 2004 een prominente plaats gaat spelen is de begrotingsrechtmatigheid. Dit heeft drie aspecten:

1. de toereikendheid van het begrotingsbedrag;
2. de juistheid van de toerekening in het begrotingsjaar;
3. de toerekening aan het juiste programma.

De financiële beheershandelingen moeten dus binnen de grenzen van de begroting tot stand zijn gekomen.

1.4 Niet-financiële rechtmatigheid

Het BAPG besteedt ook aandacht aan handelingen en beslissingen van niet-financiële aard. Hiervoor wordt de term *niet-financiële rechtmatigheid* gebruikt. Het gaat om het naleven van wetgeving over bijvoorbeeld privacy, milieu, arbeidsomstandigheden, ruimtelijke ordening, archivering, openbaarheid bestuur en plaatselijke verordeningen. De lijst met relevante externe wet- en regelgeving, aangevuld met de interne verordeningen en beleidsregels, vult heel wat bladzijden. Het is primair de keus van de gemeente om zo'n lijst op te stellen, want voor de toepasselijkheid van met name specifieke (subsidie)regels kan de gemeente zelf keuzes maken. En dat geldt zeker wat betreft haar eigen interne wet- en regelgeving via verordeningen en dergelijke. De accountant kan volgens het BAPG bij de niet-financiële rechtmatigheid volstaan met het beoordelen van het interne systeem van risicoafweging. De accountant onderzoekt de mogelijke financiële

gevolgen alleen indien het interne systeem van risicoafweging bepaalde risico's uitwijst of wanneer de accountant indicaties over risico's van bijvoorbeeld juristen krijgt. Vele risico's krijgen immers pas financiële betekenis wanneer er (ernstige rechtmatigheids)fouten worden gemaakt of wanneer er zich bijzondere gebeurtenissen voordoen. Kwaliteitszorg als preventief instrument, maar natuurlijk ook verzekeringen, zorgen er voor dat de financiële gevolgen van risico's dragelijk blijven voor de organisatie.

De samenloop van de niet-financiële beheershandelingen naar de bedrijfsvoering wordt zichtbaar gemaakt met onderstaand figuur. Rondom de bedrijfsvoering worden op vele gebieden instrumenten van kwaliteitsborging in stelling gebracht.



1.5 Getrouw en rechtmatig

Een ander belangrijk begrip bij met name de verantwoording van financiële beheershandelingen is getrouwheid. Een getrouwe weergave enerzijds en rechtmatigheid anderzijds zijn twee dimensies die elkaar overlappen, maar die ook tegengesteld aan elkaar kunnen zijn. Voor het niet naleven van Europese aanbestedingsregels is het onrechtmatig beheer vast te stellen, maar de investering kan – samen met de eventuele

schadeclaim – getrouw in de programmarekening zijn verwerkt.

Andersom is ook denkbaar. In de programma-rekening wordt de investering in een vuilniswagen in 50 jaar afgeschreven ten laste van de exploitatie. De afschrijvingstermijn, die is gebaseerd op een besluit van de gemeenteraad, lijkt op het eerste gezicht wel rechtmatig, maar is niet getrouw. Het is immers niet waarschijnlijk dat de vuilniswagen een levensduur heeft van 50 jaar. Het Raadsbesluit en de begroting zijn inzake deze afschrijvingstermijn dus onrechtmatig.

1.6 Fraude en rechtmatigheid

Niet rechtmatig en fraude zijn twee begrippen die los van elkaar moeten worden gezien. Bij fraude wordt met opzet niet voldaan aan wetten en regels met als doel er zelf beter van te worden. Onrechtmatigheid komt vaak voort uit onwetendheid waarbij geen sprake is er zelf beter van te worden. In het geval van fraude is altijd sprake van onrechtmatig handelen terwijl onrechtmatigheid niet per definitie gelijk is te stellen aan fraude.

1.7 Interne beheersing rechtmatigheid

Naast heldere doelstellingen en kaders rondom rechtmatigheid moet de gemeente zorgdragen voor het interne systeem van risicoafweging, administratieve organisatie en interne controle, planning en control en tussentijdse informatievoorziening. Het belang van het interne beheersingssysteem wordt ook in het BAPG benadrukt. Een intern systeem van risicoafweging dient het gemeentebestuur in staat te stellen goede risicoafwegingen te maken.

Op basis hiervan kunnen vervolgens maatregelen worden getroffen om potentiële risico's af te dekken.

1.8 De relevantie voor de externe controle

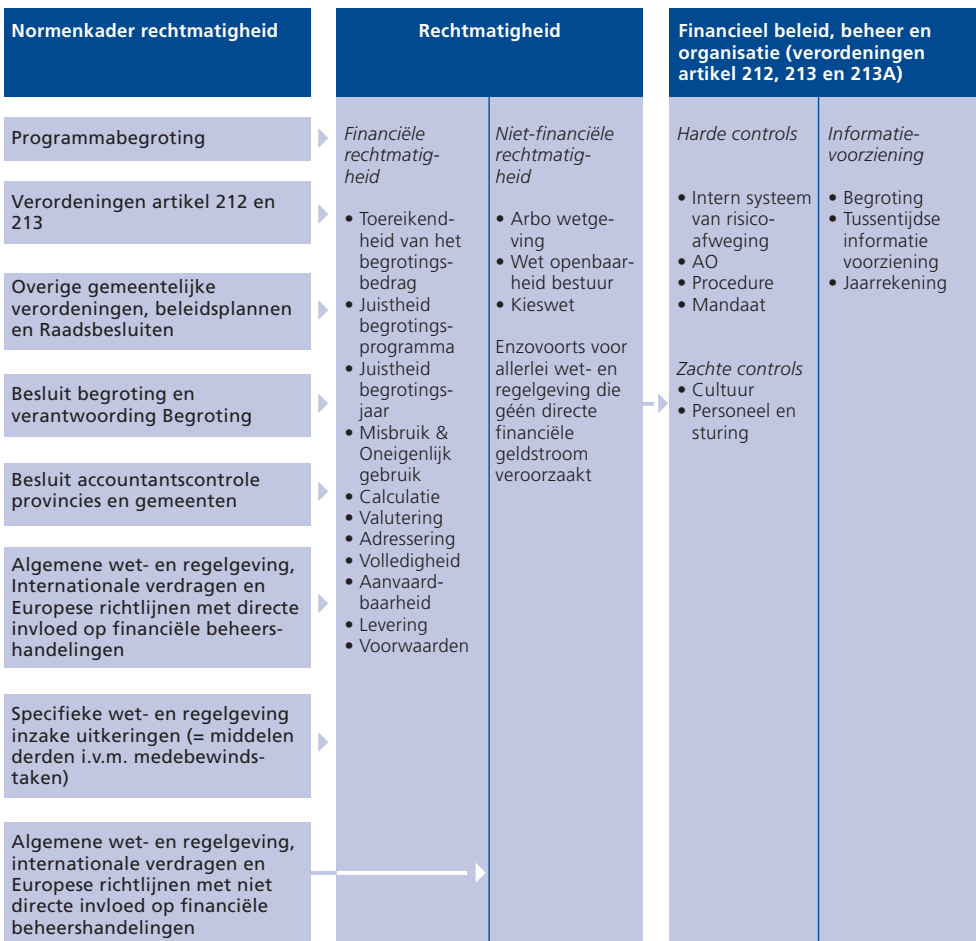
Hoewel de rechtmatigheid al sinds jaar en dag deel uitmaakt van de accountantscontrole, is de expliciete oordeelvorming over de rechtmatigheid van het beheer nog lang niet duidelijk. Het oordeel over de getrouwheid van een verantwoording kan namelijk heel anders luiden dan het oordeel over de rechtmatigheid van het beheer. Een (financiële) verantwoording kan immers op getrouwe wijze inzicht geven in de (financiële) gevolgen van een onrechtmatig beheer. De definitie van rechtmatigheid in het BAPG geeft deze onduidelijkheid ook aan: *Rechtmatigheid is een aspect dat duidt op de mate waarin het door het bestuur (het College) gevoerde beheer in overeenstemming is met bestaande normering.* In deze definitie zitten in elk geval drie subjectieve criteria, namelijk: 'het beheer', 'de mate waarin' en 'bestaande normering'.

Wat betreft de afbakening van het *beheer* is het belangrijk dat wordt beseft dat de accountant bij zijn jaarrekeningcontrole alleen maar toetst op zaken die een duidelijke relatie hebben met het financiële beheer. Bij de afbakening van de *mate* moet worden bedacht dat de wegging van bevindingen inzake (on)rechtmatigheden nog niet eenduidig is bepaald, hetgeen ook geldt voor de *bestaande normering*. Vaak is nog niet eenduidig bepaald welke verordeningen en beleidsregels precies van toepassing zijn. Het is voor de nadere afbakening van de bestaande normering noodzakelijk dat met name de interne wet- en regelgeving expliciet wordt geïnventariseerd. Vervolgens moet in overleg met de accountant worden bepaald hoe zwaar bepalingen uit veror-

deningen en beleidsregels voor de rechtmatigheid van het financiële beheer moeten worden gewogen. Moeilijk toetsbare dan wel niet naleefbare bepalingen zullen in dat kader nadrukkelijk moeten worden heroverwogen.

1.9 Overzicht normenkader, rechtmatigheid en beheersing

Het normenkader voor rechtmatigheid, de uitsplitsing financiële en niet financiële rechtmatigheid en het beheer laat zich als volgt weer geven:



2 Rechtmatigheid en de actoren

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staat de betekenis van rechtmatigheid voor de verschillende actoren in en rond de gemeentelijke organisatie centraal: de gemeenteraad, het College, de ambtenaren, de rekenkamer, het audit committee en de accountant.

In algemene zin kan men stellen dat de Raad en het College er voor moeten zorgen dat de activiteiten van de gemeente en de manier waarop daarover verantwoording wordt afgelegd, de toets van de rechtmatigheid moeten kunnen doorstaan. De rechtmatigheidstoets omvat onder meer de volgende aspecten:

- het in overeenstemming zijn met relevante wet- en regelgeving van activiteiten en de daarmee samenhangende verplichtingen en bezittingen, uitgaven en inkomsten (wat moeten en mogen we doen, welke voorwaarden gelden daarbij en welke middelen zetten we in?);
- het ordelijk en controleerbaar inrichten van de financiële en operationele beheersorganisatie (hoe houden we in de greep dat we datgene doen wat we moeten doen en niet doen wat we niet mogen doen?);
- het in overeenstemming met relevante wet- en regelgeving verantwoorden van de baten, lasten en balansmutaties en overige, niet financiële uitkomsten (hoe informeren wij elkaar en de belanghebbenden over de financiële- en operationele uitkomsten?);
- het voorkomen van misbruik en oneigenlijk gebruik van regelingen (hoe bereiken wij dat onze middelen alleen worden aangewend voor diegenen die daar recht op hebben?).

Relevante wet- en regelgeving is uiteraard belangrijk. Ten eerste zijn de verantwoordelijk-

heden van de Raad en het College zelf vastgelegd in wet- en regelgeving. In de tweede plaats houden deze verantwoordelijkheden onder meer in dat eigen regelgeving tot stand moet komen om verder inhoud te geven aan rechtmatig handelen. In de derde plaats houdt rechtmatig handelen in dat externe wet- en regelgeving moet worden nageleefd.

De eigen regelgeving

Onder meer op grond van de bepalingen in de artikelen 212 en 213 GW, kent de gemeente formele documenten die een beeld geven van de manier waarop zaken binnen de gemeente zijn geregeld. Deze regels hebben binnen de gemeente de status van wettelijke voorschriften. Eén van die documenten is de verordening ex artikel 212 GW: financieel beleid en beheer. In deze door de Raad vastgestelde verordening zijn de (financiële) beleidskaders opgenomen voor rechtmatigheid en autorisatie, verantwoording en interne controle. Voorts stelt de verordening ex artikel 213a GW de kaders voor de doelmatigheid en doeltreffendheid van het door het College gevoerde bestuur en regelt de verordening ex artikel 213 GW de externe accountantscontrole. Andere voorbeelden van eigen regelgeving zijn expliciete beleidsregels en Collegebesluiten, het treasury-statuut op basis van de (externe) Wet fido, de gemeentelijke subsidieverordening en de verordeningen voor reinigings- en rioolrechten. Het spreekt voor zich dat alle partijen die bij uitvoering van de bepalingen uit dergelijke verordeningen een rol spelen op de hoogte moeten zijn van de actuele inhoud daarvan. Dit brengt vrijwel altijd de noodzaak met zich mee om die inhoud actief te communiceren, zowel binnen de gemeentelijke organisatie als daarbuiten. Een specifiek onderdeel van de eigen regel-

geving is de door de Raad vastgestelde programmabegroting. De begrotingsrechtmatigheid richt zich op het tot stand komen van financiële beheershandelingen binnen de grenzen van de begroting. Deze begrotingsrechtmatigheid kent - zoals reeds eerder gememooreerd - verschillende invalshoeken, zoals de toereikendheid van het begrotingsbedrag, de toerekening aan het juiste begrotingsjaar en de toerekening aan het juiste programma. De Raad beschikt over het instrument van de indenniteitsprocedure om begrotingsonrechtmatigheid aan de orde te stellen en af te handelen. De Raad kan met andere woorden achteraf goedkeuring verlenen aan de 'onrechtmatige' begrotingsoverschrijdingen.

De externe wet- en regelgeving

Naast de wetgeving die bepaalt dat de gemeente zelf invulling moet geven aan de verantwoordelijkheden betreffende rechtmatigheid, is een veelheid aan externe wet- en regelgeving van kracht waar de gemeente zich aan moet houden. Deze wet- en regelgeving is nader onder te verdelen naar bijvoorbeeld:

- samenhang met de rechtsvorm (gemeentewet, oprichtingswet, statuten, verslaggevingsvoorschriften, etc.);
- algemene wet- en regelgeving (grondwet, fiscale en sociale wetgeving, wet openbaarheid van bestuur, ambtenarenwet, EU-aanbestedingsregels, etc.);
- specifieke wet- en regelgeving ten behoeve van de eigen taakuitvoering (Wet werk en bijstand, Wet waardering onroerende zaken, onteigeningswet, onderwijswetgeving, etc.).

Beheersingsmechanisme

Het niet naleven van de eigen regelgeving en de externe wet- en regelgeving is onrechtmatig. De gemeente moet dus voorzien in een beheersingsmechanisme waarmee naleving van alle relevante wet- en regelgeving en daarmee dus het rechtmatig handelen wordt gewaarborgd. Daarbij speelt de Raad een belangrijke - en wettelijk opgedragen - rol als kadersteller via verordeningen en beleidsregels, is het College primair verantwoordelijk voor de inrichting en (de controle op) de goede werking van dat mechanisme en zullen de ambtenaren moeten functioneren volgens de regels van dat mechanisme. De rekenkamer, het audit committee en de externe accountant hebben de taak om - ieder vanuit hun eigen verantwoordelijkheid - objectief te bewaken dat het beheersingsmechanisme voldoet aan de eisen. Alle actoren komen elkaar daarbij tegen en communiceren met elkaar.

Doelmatige rechtmatigheid?

Eén van de gevolgen van de gewijzigde regelgeving rond dualisering is een verschuiving in de aandacht voor doelmatigheid en rechtmatigheid. Het begrip *doelmatigheid* houdt in dat de gemeente probeert om een vooraf overeengekomen prestatie te realiseren met de inzet van een minimum aan benodigde middelen. De kaders voor doelmatig handelen kunnen door de gemeenteraad in de programmabegroting worden aangegeven, waarbij wordt ingegaan op de zogenaamde drie W-vragen: Wat willen we bereiken, Wat gaan we daar voor doen en Wat mag het kosten? Daarmee worden ook meteen randvoorwaarden meegegeven die rechtmatig moeten worden ingevuld en uitgevoerd.

Schematisch overzicht van verantwoordelijkheden

Schematisch kunnen de verantwoordelijkheden als volgt in beeld worden gebracht.

Actor	Rechtmatigheid	Doelmatigheid	Doeltreffendheid
Gemeenteraad	Stelt kaders en controleert	Stelt kaders en controleert	Stelt kaders en controleert
College van burgemeester en wethouders	Waarborgt inrichting en goede werking van het beheersingsmechanisme	Doet zelfstandig onderzoek conform artikel 213a GW	Doet zelfstandig onderzoek conform artikel 213a GW
Ambtelijke organisatie	Niet afzonderlijk, wel als onderdeel van de normale planning- en controlwerkzaamheden	Niet afzonderlijk, wel als onderdeel van de normale planning- en controlwerkzaamheden	Niet afzonderlijk, wel als onderdeel van de normale planning- en controlwerkzaamheden
Rekenkamer	Via specifiek gerichte onderzoeken	Via specifiek gerichte onderzoeken	Via specifiek gerichte onderzoeken
Audit committee	Geen specifieke verantwoordelijkheid: houdt toezicht op kwaliteit rapportages en communicatie	Geen specifieke verantwoordelijkheid: houdt toezicht op kwaliteit rapportages en communicatie	Geen specifieke verantwoordelijkheid: houdt toezicht op kwaliteit rapportages en communicatie
Accountant	Spreekt oordeel uit over financiële rechtmatigheid, beoordeelt opzet beheersingsmechanisme en onderzoekt niet-financiële rechtmatigheid op verzoek en binnen de grenzen van zijn deskundigheid	Uitsluitend indien afzonderlijk overeengekomen (op verzoek van de gemeenteraad) en binnen grenzen van deskundigheid	Uitsluitend indien afzonderlijk overeengekomen (op verzoek van de gemeenteraad) en binnen grenzen van deskundigheid

Samengevat resulteert dit in de volgende verantwoordelijkheden:

- de gemeenteraad stelt de kaders vast en heeft een controlerende rol: minimum uitgangspunt is het BAPG. De Raad kan deze nog verder preciseren en/of scherper formuleren;
- het College geeft uitvoering aan het beleid: nadere uitwerking van datgene dat in het Raadsprogramma en de goedgekeurde begroting is opgedragen;
- het College is eerstverantwoordelijke voor

het vaststellen van de rechtmatigheid van het gemeentelijke handelen: het onderkennen van de risico's en uitbrengen van verslag over de wijze waarop vorm is gegeven aan het financiële beheer;

- het College zorgt voor een doelmatige inrichting van de organisatie en de processen: het treffen van maatregelen voor blijvend rechtmatig handelen;
- de (lokale) rekenkamer voert audits uit om de (niet) financiële rechtmatigheid, de doelmatigheid en de doeltreffendheid van het

gevoerde beheer vast te stellen: hiertoe stelt de rekenkamer een onderzoeksprogramma op;

- het instellen van een audit committee is niet voorgeschreven: het audit committee wordt samengesteld uit vertegenwoordigers uit Raad, College en ambtelijk apparaat. Het houdt toezicht op en communiceert zowel intern als met de accountant over de kwaliteit van de controle en de rapportages;
- de externe accountant geeft een accountantsverklaring over het getrouwe beeld van de verantwoording (de jaarrekening) en de rechtmatigheid van het gevoerde (financieel) beheer;
- de accountant steunt in belangrijke mate op de interne control(e): uitgangspunt is het beoordelen van de intern uitgevoerde en vastgelegde beheersingsmaatregelen.

2.2 Gemeenteraad en rechtmatigheid

Verantwoordelijkheden

De Wet dualisering gemeentebestuur en de nieuwe gemeentewet, bieden gemeenteraden nieuwe instrumenten om de kaderstellende en controlerende functie verder te versterken. Zo regelt artikel 212 GW dat de Raad bij verordening de uitgangspunten vaststelt voor het financiële beleid en met het College afspraken maakt over de uitvoering van het financiële beheer en de inrichting van de financiële organisatie.

In het duale bestel wordt de functionele scheiding tussen de Raad en het College aanzienlijk scherper gesteld. De Raad heeft naast een rol als volksvertegenwoordiger nu ook daadwerkelijk een kaderstellende- en controlerende rol, welke hij niet kan overdragen aan bijvoorbeeld het College. De formele verantwoordelijkheden van de Raad zijn als volgt samen te vatten:

- De Raad stelt bij verordening (ex art 212

GW) de uitgangspunten voor het financiële beleid vast, evenals de regels voor het financiële beheer en voor de inrichting van de financiële organisatie. Deze verordening dient te waarborgen dat aan de eisen van rechtmatigheid, verantwoording en controle wordt voldaan;

- De Raad stelt bij verordening (ex art 213 GW) regels vast voor de controle op het financiële beheer en op de inrichting van de financiële organisatie. Deze verordening dient te waarborgen dat de rechtmatigheid van het financiële beheer en van de inrichting van de financiële organisatie wordt getoetst;
- De Raad is de opdrachtgever van de accountant. De accountant is belast met de controle van de jaarrekening, het daarbij verstrekken van een accountantsverklaring en het uitbrengen van een verslag van de bevindingen. De Raad kan de goedkeurings- en rapporteringstolerantie voor de gehele jaarrekening of voor deelverantwoordingen op een lager percentage vaststellen dan genoemd in het BAPG.

De norm voor rechtmatig handelen wordt gevormd door de relevante externe en eigen wet- en regelgeving. De gemeenteraad moet uiteraard inzicht hebben in de norm om ervoor te kunnen zorgen dat spelregels worden afgesproken die waarborgen dat de gemeente zich aan de norm kan houden. Deels stelt de gemeenteraad zelf de norm vast, bijvoorbeeld in expliciete beleidsregels en in de verordeningen ex artikel 212 en 213 GW, die vooral betrekking hebben op rechtmatigheid in relatie tot financiële beheershandelingen. Het is zaak dat men zich bewust is van het feit dat de door de gemeenten zélf vastgestelde normen tussen gemeenten onderling kunnen verschillen. Ook al ligt daar mogelijk dezelfde externe wetgeving aan ten grondslag. Voor een

belangrijk deel wordt de norm echter bepaald door externe wet- en regelgeving en betreft de rechtmatigheidsvraag handelingen en beslissingen van niet-financiële aard. Een voorlopige inventarisatie leverde een aantal van circa 150 relevante voorbeelden van externe wet- en regelgeving op, die voor een belangrijk deel ook weer zijn vertaald in verordeningen.

De communicatie tussen Raad, College, rekenkamer, accountant en audit committee over de grenzen van rechtmatigheid is uitermate belangrijk. Voor alle betrokken partijen moet volstrekt helder zijn hoe regelgeving moet worden geïnterpreteerd vanuit de rechtmatigheidsoptiek. Het is aan te bevelen dat zij regelmatig van gedachten wisselen over:

- de inrichting van het beheersingssysteem;
- de daarin opgenomen uitgangspunten voor risicoafweging;
- de door de accountant te hanteren goedkeuringstolerantie;
- de controleaanpak;
- de uitkomsten van de controle;
- de daaruit voortvloeiende aanbevelingen.

Hoe regelt de gemeenteraad de financiële beheershandelingen?

De voorschriften inzake de bestuurlijke verantwoordelijkheden in het kader van rechtmatigheid, zijn zeker voor wat betreft de gebieden beleid, organisatie en uitvoering vrij gedetailleerd. Zo zal de gemeenteraad in zijn verordeningen de volgende zaken moeten (laten) regelen:

De uitgangspunten van het financiële beleid, waaronder:

- De waarderingsgrondslag en het afschrijvingssysteem van de vaste activa;
- De waardering van debiteuren en overige vorderingen;
- De methode van winstneming en vorming

van voorzieningen bij grondexploitatie;

- De noodzakelijk geachte omvang van het weerstandsvermogen;
- Het systeem van kostprijsberekeningen en de bepaling van de (grondslag voor) heffingen, tarieven en verkoopprijzen;
- Het beleid ten aanzien van de financiering, onder meer in relatie tot de Wet fido.

De vormgeving van het financiële beheer, waaronder:

- De inrichting van de planning & control-cyclus (begroting, tussentijdse rapportering, jaarverslag en jaarrekening);
- De uitgangspunten voor en informatievoorziening over de zogenaamde verbonden partijen, het onderhoud van kapitaalgoederen, het grondbeleid, de subsidies, aanbestedingen en inkoop van goederen en diensten;
- De kaders voor de invulling van de financieringsfunctie (het beleid voor beleggen van overtollige middelen en het aantrekken van leningen, het bewaken van de kasgeldlimiet en het renterisicobeheer).

De inrichting van de financiële organisatie, waaronder:

- De uitgangspunten voor de inrichting van de organisatie voor financiën en control;
- De basiscondities voor de administratieve organisatie en interne controle en de inrichting van de financiële administratie en de personeels- en salarisadministratie;
- De organisatorische randvoorwaarden en filosofie ten behoeve van de bedrijfsvoering;
- De organisatorische kaders voor een systeem van risicoinventarisatie en -beheersing;
- De manier waarop het College verantwoording aflegt over rechtmatigheid.

Het (laten) opstellen van diverse verordeningen danwel beleidsregels, zoals ten aanzien van:

- Integriteit, nader uit te werken in te

hanteren gedragscodes;

- Het subsidiebeleid en het daaruit voortvloeiende beheer, waarin de kaders zijn opgenomen voor het verstrekken van subsidies en de verantwoording daarover;
- De grondexploitatie;
- De gemeentelijke belastingen en heffingen.

Voorts moet de Raad de volgende zaken regelen:

- Het aanwijzen van een externe accountant belast met de controle van de jaarrekening;
- Het (jaarlijks) vaststellen van de door de accountant te hanteren goedkeurings- en rapporteringtolerantie;
- Het maken van afspraken met de externe accountant over de controle van specifieke aandachtsgebieden en de wijze waarop de accountant daarover aan de Raad rapporteert;
- Het goedkeuren van de gecontroleerde jaarrekening en op grond daarvan décharge verlenen aan het College;
- Het instellen van een onafhankelijke rekenkamer (of een commissie die de rekenkamerfunctie uitoefent) en kennis nemen van de uitkomsten van de onderzoeken naar de doelmatigheid, doeltreffendheid en rechtmatigheid van het gevoerde bestuur.

Hoe regelt de gemeenteraad de niet-financiële beheershandelingen?

De belangrijkste taak van de gemeenteraad ten aanzien van de rechtmatigheid van niet-financiële beheershandelingen is het aangeven van de kaders waarbinnen het College zorg moet dragen voor een adequate risicoafweging en een daarop toegespitst beheersingssysteem. Bijvoorbeeld de mate waarin eigen risico mag worden gelopen, de minimale frequentie waarmee allerlei inspecties moeten worden uitgevoerd en te hanteren systemen van kwaliteitsbewaking (ISO).

Wat doet de gemeenteraad bij gebleken onrechtmatigheden?

In de nieuwe Gemeentewet is een specifieke maatregel opgenomen in het geval het College niet rechtmatig handelt.

Deze maatregel heet de indenniteitsprocedure. Indemniteit kan worden omschreven als 'vrijwaring van vervolging door middel van een bekrachtiging achteraf van een handeling waartoe men niet gemachtigd was'. Als de gemeenteraad van oordeel is dat lasten in de jaarrekening zijn opgenomen die niet rechtmatig tot stand zijn gekomen, vraagt de Raad aan het College om een indenniteitsbesluit in te dienen. De Raad kan dit besluit vervolgens aannemen of verwerpen. In het laatste geval stellen Gedeputeerde Staten het besluit vast, omdat de jaarrekening toch vastgesteld zal moeten worden.

De accountant en de rekenkamer spelen een belangrijke rol bij het signaleren van mogelijke (financiële) onrechtmatigheden. Mede op basis van de uitkomsten van hun onderzoeken zal de Raad beoordelen of sprake is van een (financiële) onrechtmatigheid. Uiteindelijk oordeelt echter alleen de Raad of een indenniteitsprocedure moet worden opgestart. Het is ook de Raad die besluit of eventuele politieke gevolgen aan de procedure moeten worden verbonden, zoals het wegsturen van het College of een wethouder.

2.3 College van burgemeester en wethouders en rechtmatigheid

Het College is primair verantwoordelijk voor de feitelijke naleving van de wet- en regelgeving. Daarmee is het College ook primair verantwoordelijk voor de rechtmatigheid van de besteding en de inning van de publieke middelen binnen de gemeente. Het is daarom van groot belang dat heldere en realistische beheerskaders

bestaan voor een adequate administratieve organisatie, interne controle en verantwoording in ruime zin. Daaronder wordt ook verstaan het interne systeem van risicoafweging. De grenzen tussen rechtmatig en onrechtmatig zijn in formele zin scherp gedefinieerd. Alleen als sprake is van een in alle opzichten toereikend beheersingsmechanisme wordt de kans op onrechtmatigheden beperkt.

Om adequaat verantwoording te kunnen afleggen moet het College voortdurend inzicht hebben in de stand van zaken binnen de gemeente. De vragen die het College zichzelf daarbij moet stellen zijn onder meer:

- Is de informatievoorziening over de organisatie up-to-date en betrouwbaar?
- Ligt de organisatie op koers en kunnen de doelen binnen de geldende kaders worden bereikt?
- Is er sprake van bijzondere of onverwachte situaties die bijsturing noodzakelijk maken?

- Zijn er risico's die invloed kunnen hebben op de voortgang of uitkomsten van activiteiten?
- Werkt het beheersingssysteem en is de rechtmatigheid van (financiële) beheershandelingen gewaarborgd?
- Is er aanleiding om specifiek invulling te geven aan de actieve informatieplicht aan de gemeenteraad?

Het interne beheersingssysteem

De hiervoor genoemde vragen kunnen uitsluitend worden beantwoord als het College beschikt over een adequaat 'intern beheersingssysteem'. Het College verkrijgt hiermee de informatie die noodzakelijk is om de organisatie te kunnen aansturen en eventueel bijsturen, zodat daadwerkelijk de gestelde doelen op een doelmatige manier worden bereikt. Het intern beheersingssysteem bestaat feitelijk uit twee onderdelen: het *informatieve* gedeelte op grond waarvan het College besluiten neemt en verantwoording aflegt en het *technische* gedeelte waarmee die informatieverzorging tot stand komt.

Informatieve gedeelte interne beheersingssysteem

Voor het informatieve gedeelte speelt de programmabegroting een belangrijke rol. De in het Besluit begroting en verantwoording (BBV) voorgeschreven indeling van de programmabegroting biedt, via de beleidsbegroting, het pro-

grammaplan en de verplichte paragrafen, voldoende mogelijkheden om invulling te geven aan de sturende kaders van de Raad. In onderstaand schema zijn de paragrafen opgenomen met vermelding van de daarin minimaal op te nemen informatie.

Verplichte paragraaf:	bevat minimaal de volgende informatie:
Lokale heffingen	<ul style="list-style-type: none"> • de geraamde inkomsten • het beleid ten aanzien van lokale heffingen • een overzicht op hoofdlijnen van de diverse heffingen • een aanduiding van de lokale lastendruk • een beschrijving van het kwijtscheldingsbeleid
Weerstandsvermogen	<ul style="list-style-type: none"> • een inventarisatie van de weerstandscapaciteit (de middelen en mogelijkheden waarover de gemeente beschikt om niet begrote kosten te dekken) • een inventarisatie van de risico's (voor zover hiervoor geen maatregelen zijn getroffen) en die van materiële betekenis kunnen zijn in relatie tot de financiële positie) • het beleid betreffende de weerstandscapaciteit en de risico's
Onderhoud kapitaalgoederen	<ul style="list-style-type: none"> • de kapitaalgoederen wegen, riolering, water, groen en gebouwen • per kapitaalgoed een toelichting op het beleidskader, de hieruit voortvloeiende financiële consequenties en de vertaling van deze consequenties in de (meerjaren)begroting
Financiering	<ul style="list-style-type: none"> • beleidsvoornemens ten aanzien van het risicobeheer van de financieringsportefeuille
Bedrijfsvoering	<ul style="list-style-type: none"> • inzicht in de stand van zaken en de beleidsvoornemens ten aanzien van de bedrijfsvoering
Verbonden partijen	<ul style="list-style-type: none"> • de visie op verbonden partijen in relatie tot de realisatie van de gemeentelijke doelstellingen uit de begroting • de beleidsvoornemens inzake verbonden partijen
Grondbeleid	<ul style="list-style-type: none"> • een visie op het grondbeleid in relatie tot de realisatie van de gemeentelijke doelstellingen uit de begroting • een aanduiding van de wijze waarop de gemeente het grondbeleid uitvoert • een actuele prognose van de te verwachten resultaten van de totale grondexploitatie • een onderbouwing van de geraamde winstneming • de beleidsuitgangspunten inzake reserves voor grondzaken in relatie tot de risico's van grondzaken

Het technische deel van het systeem van interne beheersing

Om de betrouwbaarheid van de verantwoordingsinformatie te waarborgen is een adequaat werkend systeem van interne beheersing noodzakelijk. Dit systeem bestaat uit de onderdelen risicomangement, administratieve organisatie, interne controle en interne informatievoorziening. Voor een adequaat systeem van interne beheersing, zijn de volgende uitgangspunten van belang:

- De programma's van de gemeenteraad vermelden concrete, heldere doelstellingen en zijn samenhangend, inzichtelijk en eenduidig vertaald naar de te realiseren producten;
- De producten zijn betrouwbaar geregistreerd, waarbij het verband tussen de producten en de daarmee samenhangende kosten en opbrengsten duidelijk blijkt;
- Risico's worden systematisch geïnventariseerd en beoordeeld op impact en waarschijnlijkheid, beheersingsmaatregelen worden daarop adequaat afgestemd;
- Opzet en werking van de administratieve organisatie - inclusief de technische systemen - en interne controle waarborgen betrouwbare gegevensverwerking en informatieverstrekking;
- Het beleid voor het voorkómen van misbruik en oneigenlijk gebruik is aan alle betrokkenen bekend en voorziet waar nodig in gedetailleerde instructies en sancties;
- Binnen de organisatiecultuur zijn kwaliteit en integriteit leidende begrippen. Het management bevordert dit door voorbeeldgedrag en aanspreekbaarheid;
- Voldoende procedures, preventieve maatregelen en detectieve controles waarborgen de rechtmatigheid van (financiële) beheershandelingen;
- Periodieke kritische en eventueel onafhankelijke evaluatie van het systeem en de

uitgangspunten moet bijdragen aan het up to standards blijven functioneren daarvan.

Door het College uit te voeren onderzoeken

Een betrouwbaar systeem van interne beheersing is een noodzakelijke randvoorwaarde om de rechtmatigheid van beheershandelingen te kunnen waarborgen. In artikel 213a GW is bepaald dat het College periodieke zelfonderzoeken moet uitvoeren naar de *doelmatigheid en doeltreffendheid* van het gevoerde bestuur.

Relatie met de externe accountant en met de rekenkamer

Bij de controle van de jaarrekening zoekt de accountant aansluiting met het interne beheersingssysteem. Hoe beter dit beheersingssysteem werkt, hoe betrouwbaarder de processen, de gegevensverwerking en verantwoording zullen zijn. De accountant rapporteert zijn bevindingen aan de Raad, maar zal deze altijd eerst afstemmen met het College om na te gaan of de bevindingen en zijn interpretatie daarvan juist zijn. Vooral daar waar het de grenzen van rechtmatigheid betreft en de manier waarop het College de relevante wet- en regelgeving toepast, is het noodzakelijk dat de norm die de accountant bij zijn controlewerkzaamheden hanteert duidelijk vaststaat. Het blijft dan ook van groot belang dat regelmatig communicatie plaatsvindt tussen de gemeente (Raad en College) en de accountant over de opzet, aanpak en uitkomsten van de accountantscontrole. In voorkomende gevallen kan de accountant op verzoek van de Raad nader gericht onderzoek doen naar specifieke posten of processen. Naast de zelfonderzoeken door het College en de externe accountantscontrole, kan ook de rekenkamer onderzoek doen naar de doelmatigheid, doeltreffendheid en rechtmatigheid van het beleid en beheer.

De actieve informatieplicht van het College

In de Wet dualisering gemeentebestuur is de *actieve informatieplicht* geïntroduceerd. Dit betekent dat het College actief, dus ook ongevraagd, alle inlichtingen moet verstrekken die de gemeenteraad voor het uitoefenen van de controlerende en toezichthoudende taken nodig heeft. Uit praktisch oogpunt verdient het aanbeveling om de actieve informatieplicht goed af te stemmen op de werkelijke informatiebehoefte van de Raad: het kan voor de Raad aantrekkelijk lijken om continu zoveel mogelijk informatie te ontvangen, maar vaak zal blijken dat slechts een beperkte hoeveelheid informatie daadwerkelijk relevant is voor het goed uitoefenen van de taken.

Betekenis van het rechtmatigheidsvraagstuk in de praktijk

Voor het College betekent het voldoen aan de eisen van rechtmatigheid vooral een op de inrichting en goede werking van de organisatie gerichte, hands on aanpak. Concreet betekent dit voor het College dat de kwaliteit van de beheersingsorganisatie en de besluit- en verantwoordingsprocessen dagelijks deskundige aandacht vergen. Sleutelwoorden voor het functioneren van het College in een omgeving waar het belang van rechtmatig handelen steeds groter wordt, zijn deskundigheid, control(e), evaluatie, zelfkritiek en transparantie.

2.4 Ambtenaren en rechtmatigheid

De ambtelijke organisatie is verantwoordelijk voor de uitvoering van de (financiële) beheershandelingen conform de interne en externe regels en binnen de gestelde kaders. Een adequaat systeem van interne beheersing is één van de voorwaarden voor het kunnen waarborgen van de rechtmatigheid van beheers-

handelingen. Het systeem staat of valt met de manier waarop het ambtelijk apparaat er uitvoering aan geeft. In de dagelijkse praktijk draagt het ambtelijk apparaat in belangrijke mate bij aan het verwezenlijken van de rechtmatigheidseis door:

- het uitoefenen van de gemeentelijke activiteiten in overeenstemming met relevante wet- en regelgeving;
- het ordelijk en controleerbaar laten functioneren van de financiële- en operationele beheersorganisatie;
- het in overeenstemming met relevante wet- en regelgeving verantwoord worden van de hieruit voortvloeiende baten, lasten en balansmutaties en overige - niet-financiële - uitkomsten;
- het voorkomen van misbruik en oneigenlijk gebruik van regelingen (o.a. opvragen bewijsstukken, afstemming met andere interne en externe gegevensbronnen).

2.5 Rekenkamer en rechtmatigheid

In de Wet Dualisering is de verplichting tot invoering van een lokale rekenkamer als laatste geregeld. Per 2006 zal elke gemeente over een gemeentelijke of lokale rekenkamer (-functie) moeten beschikken.

Rekenkamer

De rekenkamer speelt een belangrijke rol in het ondersteunen van de Raad bij het uitoefenen van zijn controlerende en toezichthoudende rol. De Raad kan niet alles zelf onderzoeken, want daarvoor ontbreken tijd, middelen en mensen. De rekenkamer kan de Raad ondersteunen door het uitvoeren van specifieke audits, in het bijzonder op de onderdelen doelmatigheid en doeltreffendheid. Maar ook andere aspecten, zoals rechtmatigheid of de effecten van bepaalde beleidsmaatregelen, kunnen aan de orde komen. Daar waar speci-

fieke kennis niet in de rekenkamer aanwezig is, kan deze extern worden aangetrokken.

Rekenkamerfunctie

Gemeenten hebben ook de mogelijkheid om te kiezen voor een lokale rekenkamer of een rekenkamerfunctie (ook wel rekenkamercommissie genoemd). Het meest essentiële verschil is dat in geval van een afzonderlijke rekenkamer het lidmaatschap hiervan wordt gezien als onverenigbaar met het Raadslidmaatschap. Bij een rekenkamerfunctie kan dit vorm krijgen in een rekenkamercommissie met leden uit de Raad (en van daarbuiten). Zuiver gezien zal een rekenkamerfunctie daarom minder onafhankelijk van de Raad opereren.

Gemeenschappelijke rekenkamer

De gemeentewet voorziet ook in de mogelijkheid voor gemeenten om te kiezen voor een

gemeenschappelijke rekenkamer (op basis van de Wet gemeenschappelijke regelingen). Met name kleinere gemeenten zouden op deze wijze meer expertise en meer middelen kunnen verzamelen die de ingestelde onderzoeken ten goede kunnen komen.

In de *Handreiking De lokale rekenkamer en rekenkamerfunctie* wordt een opsomming gegeven van de wettelijke vereisten voor een rekenkamer en een -commissie.

Verhouding rekenkamer ten opzichte van de Raad

Het is de rekenkamer zelf die bepaalt wat de inhoud van een onderzoeksprogramma wordt. Tijdens het onderzoek van de rekenkamer is de interactie tussen Raad en rekenkamer belangrijk. Dit biedt de Raad de mogelijkheid kennis te nemen van de voortgang, vragen te stellen

Wettelijk voorgeschreven	Rekenkamer	Rekenkamercommissie
Taken	Doelmatigheid, doeltreffendheid en rechtmatigheid onderzoeken	Gelijk aan de rekenkamer
Bevoegdheden	Informatie binnen de gemeente: - documenten - inlichtingen Derden: - documenten	Niets geregeld (de gemeenteraad kan dit zelf regelen)
Rapportageverplichtingen	- rapportage bevindingen vastleggen - jaarverslag opstellen	Gelijk aan de rekenkamer
Samenstelling	Eenhoofdig of collegiaal	Vrij
Benoemingen/ontslag	Benoemingen voor zes jaar. Ontslag alleen vanwege bepaalde wettelijke bepalingen	Beiden vrij
Lidmaatschap Raadsleden	Onverenigbaar	Vrij
Keuze onderwerpen	Bepaalt de rekenkamer zelf	Gelijk aan de rekenkamer
Ambtelijke ondersteuning	Gewaarborgd	Vrij

en eventueel suggesties te doen die bij het ver-
volg van het onderzoek kunnen worden mee-
genomen. De uitkomsten van een onderzoek
worden door de rekenkamer aan de Raad
gerapporteerd.

Verhouding rekenkamer ten opzichte van de accountant

Het duale stelsel is zo opgebouwd dat zowel rekenkamer als accountant de Raad ondersteunen bij zijn controlerende taak. Het past de rekenkamer uiteraard wel om het functioneren van de accountant te bezien.

De *financiële rechtmatigheid* is een begrip dat volledig onder de accountantscontrole valt. Door middel van een afzonderlijke paragraaf in de accountantsverklaring wordt daarin tot uitdrukking gebracht dat baten, lasten en balansmutaties rechtmatig zijn. Met betrekking tot de *niet-financiële rechtmatigheid* is een discussie ontstaan of en in hoeverre dit begrip onder de strekking van de accountantscontrole zou moeten vallen. Het is niet op voorhand aanne-

melijk dat de accountant zich in zijn verklaring gaat uitspreken over niet-financiële rechtmatigheid. Dat zal namelijk slechts het geval zijn wanneer vanwege ernstige gebreken in het systeem van risicobeheersing zwaarwegende onzekerheden gaan ontstaan, bijvoorbeeld inzake aangegane verplichtingen en/of toezeggingen/vergunningen. In zijn verslag van bevindingen zal de accountant echter wel ingaan op het interne systeem van risicobeheersing.

2.6 Audit Committee

Als de lijn via corporate governance en government governance wordt doorgetrokken, dan zou de instelling van een audit committee als het orgaan dat namens de Raad de contacten onderhoudt met de accountant logisch zijn. Zij opereert op gezag van de Raad, maar staat de gehele bestuurlijke en ambtelijke organisatie ten dienste. Zij vormt het schakel- en verzamelpunt van relevante informatie vanuit Raad, College en ambtenaren. Hierdoor kan de onderlinge afstemming en communicatie tussen deze drie partijen aanmerkelijk verbeteren. In de praktijk schort het hier nogal eens aan.

Om als audit committee effectief te opereren en alom het vertrouwen te genieten zullen zowel Raad, College als ambtenaren erin vertegenwoordigd moeten zijn. Aldus zou een audit committee moeten bestaan uit enkele Raadsleden, de wethouder Financiën, de concerncontroller, eventueel de gemeentesecretaris en de accountant. Een audit committee kan bovendien een belangrijke bijdrage leveren aan de zo gewenste transparantie, doeltreffendheid en rekenschap in de gemeentelijke financiële huishouding.

Controle-toren

Bijzondere onderwerpen	Raad, Rekenkamer(functie)
Doelmatigheid & Doeltreffendheid	Raad, College
Inhoudelijke rechtmatigheid	Raad, College
Niet-financiële rechtmatigheid	Raad, Accountant
Financiële rechtmatigheid	Raad, Accountant
Controle toleranties	Raad, Accountant
Lagere toleranties	Raad

2.7 Accountant en rechtmatigheid

Zoals reeds vermeld werd er van oudsher bij de accountantscontrole van overheidshuishoudingen aandacht besteed aan de (financiële) rechtmatigheid. Op grond van het BAPG is de rol van de accountant op onderdelen veranderd. Het nieuwe voor de accountant betreft het expliciete oordeel over de rechtmatigheid van het financiële beheer, waarbij in het bijzonder aandacht moet worden besteed aan de begrotingsrechtmatigheid en het naleven van de gemeentelijke verordeningen.

Het is de gemeenteraad die nadrukkelijk verantwoordelijk is voor de opdrachtverlening aan de externe accountant. Op grond van het BAPG kan de Raad de door de accountant te hanteren goedkeurings- en rapportagetoleranties zelfstandig aanscherpen. Maar ook via de inrichting van de begroting en de verordeningen oefent de gemeenteraad direct invloed uit op de normen die de accountant bij zijn controle moet hanteren.

Ter bewaking van de onafhankelijkheid van de accountant zal de Raad, als opdrachtgever voor de accountantscontrole, voorts moeten instemmen met alle andere werkzaamheden die de accountant voor de gemeente verricht. De accountant danwel de dienstverlenende groep waarvan de accountant deel uit maakt, kan immers allerlei adviezen, onderzoeken en administratieve diensten verlenen. Volgens de voor de accountant geldende onafhankelijkheidsregels gelden er echter wel de nodige beperkingen aan de acceptatie van dergelijke opdrachten zodat de onafhankelijkheid van de accountant gewaarborgd blijft. Er moet immers worden voorkomen dat een situatie ontstaat waarin de accountant zichzelf controleert of dat hij danwel zijn groep, zoveel andere opdrachten bij de gemeente uitvoert dat uit

dien hoofde zijn onafhankelijkheid in gevaar komt.

Communicatie met B&W

Het College blijft voor de accountant uiteraard een belangrijke gesprekspartner. Het geeft immers een nadere invulling aan hetgeen door de Raad op hoofdlijnen is geformuleerd en ook daarmee ontstaan dus normen voor de controle door de accountant. Ook zullen de controlebevindingen van de accountant, in het kader van een zorgvuldige hoor en wederhoor, eerst met het College worden afgestemd. Voorts zal de accountant aan het College de gebruikelijk managementletter blijven uitbrengen, waarin naar aanleiding van de accountantscontrole, bevindingen en adviezen onder de aandacht worden gebracht. Een bijzonder punt van aandacht in de communicatie tussen het College en de externe accountant is de verantwoordelijkheid van het College voor een adequaat systeem van risicomanagement. De accountant kan van de verantwoorde baten, lasten en balansmutaties wel de rechtmatigheid controleren, maar hetgeen nog niet verantwoord is, valt uiteraard buiten zijn blikveld.

Afstemming met de lokale rekenkamer

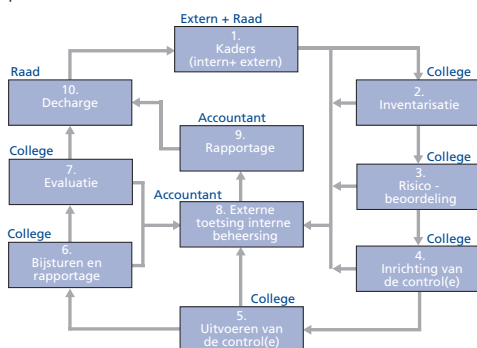
Een lokale rekenkamer kan zelfstandig onderzoek doen naar de rechtmatigheid van het financiële beheer en daarbij op goede gronden zelfs tot schijnbaar andere conclusies komen dan de accountant die een en ander in het kader van zijn jaarrekeningcontrole ook heeft onderzocht. Om dergelijke schijnbare tegenstellingen te voorkomen is een goed overleg tussen de accountant en de lokale rekenkamer wenselijk. Ook kunnen dan de mogelijke verschillen tussen de gehanteerde wegingscriteria van (controle)bevindingen nader worden toegelicht.

3 Rechtmatigheid in de praktijk

3.1 Inleiding

Dit hoofdstuk staat in het teken van de mogelijke organisatorische gevolgen en implicaties op het gebied van rechtmatigheid. Velen denken wellicht: "wat komt er allemaal weer bij op de toch al forse workload van de gemeentelijke organisatie?". Zij komen hopelijk tot de conclusie dat de invoering van een beter control(e)systeem bijdraagt aan een verbetering van de efficiency van de processen binnen de gemeentelijke organisatie.

Bij de uitwerking en beoordeling van rechtmatigheid worden de volgende stappen doorlopen:



3.2 De uitwerking

Stap 1 en 2: Aanwezige kaders en inventarisatie

Een gemeente heeft te maken met een veelheid aan wet- en regelgeving. Het betreft hier Europese, nationale, lokale en specifieke regelgeving. Een deel hiervan is opgelegd vanuit 'hogere' machten, zoals Europese aanbestedingsregels, regels bij aanvragen en verantwoordwoorden van subsidies, de Gemeentewet, etc. Op andere regelgeving heeft een lokale bestuurder direct invloed. In overleg en samen-

spraak met het College wordt namelijk met de Raad afgesproken welke aanvullende eisen voor rechtmatigheid gelden.

Het is wenselijk om per proces en activiteit in kaart te brengen welke regels van toepassing kunnen zijn en daarbij een splitsing te maken tussen de zogeheten verplichte en niet-verplichte regelgeving. Op basis van een dergelijk overzicht kan dan vervolgens bepaald worden welke zaken aanvullend verplicht worden gesteld. Hierbij is dus de vraag van belang: wat is naar de mening van de lokale politiek belangrijk?

Stap 3: Risiko-beoordeling

Op basis van een inventarisatie van processen, activiteiten, ervaringen uit het verleden en geldende regelgeving kan bepaald worden waar de organisatie risico's loopt op het gebied van rechtmatigheid. Als processen kunnen bijvoorbeeld onderkend worden: inkopen, investeringen, subsidieverstrekking, uitkeringen, personele proces, subsidieontvangsten, etc.

Stap 4: Inrichting van de control(e)

Wat moet er gebeuren nadat de relevante wet- en regelgeving en de mogelijke risico's zijn onderkend? Vanaf dit moment kan de organisatie specifiek worden ingericht. Waarom specifiek? Iedere gemeente en vertreksituatie is anders. Het is dan ook afhankelijk van de mogelijkheden, wensen en huidige situatie welke maatregelen getroffen moeten worden. Hierbij is telkens de vraag aan de orde: welke maatregelen zijn nu dusdanig doeltreffend en efficiënt om de onderkende risico's te ondervangen?

Stap 5: Uitvoeren van de control(e)

Met het stellen van de kaders, de inventarisatie en de risicobeoordeling en de inrichting van de controle is de norm gezet voor de toetsing van de rechtmatigheid. Nu komt het aan op het

vaststellen of het proces ook als zodanig functioneert.

In principe moeten alle processen doorlopen worden, maar de inschatting is dat de risico's op het gebied van rechtmatigheid bij een aantal processen duidelijk hoger liggen. Deze processen zijn met name: verstrekken van uitkeringen, doen van inkopen en investeringen en verstrekken en ontvangen van subsidies. Met name de risico-inschatting, het trekken van conclusies en ook samenvatten en afwegen van de controlebevindingen zijn in veel gevallen nieuw voor gemeentelijke organisaties.

Stap 6 en 7: Evaluatie en mogelijke bijsturing

Uit de uitgevoerde interne control(e) zal zeker in de eerste jaren een behoorlijk aantal bevindingen naar voren komen. Het is uiteraard belangrijk dat de bevindingen resulteren in acties binnen de organisatie. Bevindingen die afbreuk doen aan het formeel rechtmatig handelen zullen moeten worden voorkomen.

Stap 8 en 9: Accountantscontrole en –rapportering

De interne organisatie is verantwoordelijk voor het zorgdragen van een getrouw beeld en het rechtmatig handelen van de organisatie. De accountant zal zich bij zijn werkzaamheden dan ook in belangrijke mate richten op de risicoinschatting, -beoordeling en uitgevoerde werkzaamheden vanuit de interne organisatie.

Dit is op zich niet anders dan in de huidige situatie. Toch moet deze 'verplichting' niet onderschat worden. Het huidige instrumentarium van beheersing binnen de gemeentelijke organisaties is nog met name gericht op het vaststellen dat het getrouwe beeld is gewaar-

borgd. Het beoordelen van het getrouwe beeld is duidelijk van een andere orde dan het toetsen op rechtmatigheid. In de praktijk blijkt duidelijk dat de rechtmatigheidschecks nog niet echt worden toegepast of aantoonbaar blijken uit de interne procedures bij gemeenten.

Aan de hand van de beoordeling van de interne werkzaamheden en ook de eigen waarnemingen komt de accountant vervolgens tot een oordeel over enerzijds de getrouwheid en anderzijds over het rechtmatig beheer van de organisatie. De bevindingen en de accountantsverklaring zullen in een afzonderlijk verslag van bevindingen aan de opdrachtgever, de Raad, kenbaar worden gemaakt.

Het is aan te bevelen om in de eerste jaren van de controle van de rechtmatigheid snel helderheid te krijgen over de constatering op het gebied van rechtmatigheid. Dit geldt zowel naar aanleiding van de interne control(e) alsook naar aanleiding van de uitgevoerde externe controle. Hierin hebben het College en de accountant een belangrijke rol richting de Raad. Zo ontstaat duidelijkheid over de reikwijdte en interpretatie. Tijdig communiceren hieromtrent zorgt voor begrip en kan ertoe leiden dat alsnog maatregelen worden getroffen om verbeteringen aan te brengen.

Stap 10: Decharge

Op grond van zowel de interne rapportage (het College) als de externe rapportage (de accountant) zal de Raad decharge verlenen aan het College. Deze decharge wordt afgegeven indien de Raad tot de conclusie komt dat het financiële beheer op een rechtmatige wijze heeft plaatsgevonden.

3.3 Tips, trucs en valkuilen: de do's en don'ts

Verantwoording en controle

Te laat beginnen

De verantwoordelijkheid voor het financiële beheer waarvan de rechtmatigheid een onderdeel uitmaakt, geldt met ingang van 1 januari 2004. Het blijkt dat veel gemeenten dit nog niet echt op het netvlies hebben. Met het treffen van maatregelen ter waarborging van een rechtmatig financieel beheer is dan ook spoed geboden. Een goede voorbereiding is van essentieel belang. De eerste inventarisatie en opzet van een goed control(e)programma is cruciaal.

Houding ten aanzien van controle

Het is van belang dat iedereen beseft dat controle een algehele verantwoordelijkheid is. Het is dan ook belangrijk dat het belang van adequate controls en de hierbij behorende gedrag en houding door iedereen wordt onderkend.

Beperking

Bij interne regelgeving is er de mogelijkheid dit eenvoudig te houden. Als op voorhand blijkt dat een bepaalde voorwaarde niet realiseerbaar is en ook feitelijk niet wordt toegepast, moet de organisatie zich afvragen of aanpassing niet voor de hand ligt.

Uitwerking van interne controle

Om tijdig overeenstemming te krijgen met de Raad dient in een vroeg stadium communicatie plaats te vinden over de wijze waarop inventarisatie van de regels heeft plaatsgevonden, de risico-inschattingen zijn gemaakt en welke concrete werkzaamheden in enig jaar gaan plaatsvinden. Met een dergelijke aanpak wordt concreet invulling gegeven aan het optuigen van de interne controle binnen een gemeente waarvoor het College verantwoordelijk is. Met

het voorleggen van de aanpak en uitwerking zorgt het College ervoor dat de Raad tijdig geïnformeerd is.

Vastlegging van de bevindingen

Om achteraf aantoonbaar te maken welke interne werkzaamheden zijn verricht, is het essentieel om de aanpak en uitkomsten goed vast te leggen. Daardoor en door communiceren en mogelijk ook rapporteren van bevindingen wordt duidelijk gemaakt dat verantwoordelijkheid is genomen.

Samenwerking met de Raad

Toleranties

In het BAPG is aangegeven met welke toleranties de controle van zowel de interne organisatie alsook de externe organisatie moet plaatsvinden. De toleranties kunnen naar beneden worden bijgesteld. Gezien de vele nieuwe aspecten lijkt het niet verstandig om reeds in het eerste jaar te werken met beperktere toleranties.

Overleg met de Raad

Zeker in het eerste jaar zal regelmatig worden geconstateerd dat op een aantal terreinen niet geheel kan worden voldaan aan alle voorwaarden. Het is hierbij van belang dat de Raad tijdig wordt geïnformeerd. In onderling overleg kan dan worden besloten om aanvullende werkzaamheden te verrichten of wensen en procedures bij te stellen.

Procedures en richtlijnen

Hardheidsclausule

In verordeningen en regelgeving wordt vaak toegestaan dat een zogenaamde hardheidsclausule wordt gehanteerd. Hiermee is het voorbehouden aan bijvoorbeeld het College om gemotiveerd af te wijken van de gestelde

regels. Het is belangrijk om na te gaan of de noodzaak tot een dergelijke hardheidsclausule bestaat.

Aanpassing regels

Organisaties en werkwijzen veranderen. Dit impliceert dat regels hierop ook aangepast moeten worden. Hierbij kan onder meer gedacht worden aan de mandateringsregeling en bijvoorbeeld ook de organisatieverordening.

Functies en vervanging

In de praktijk komt het nogal eens voor dat bevoegdheden zijn opgehangen aan personen in plaats van aan functies. Het zou beter zijn om de handelingen te verbinden aan functies en expliciet aandacht te besteden aan bevoegdheden in het kader van vervanging.

Aanpassing van de organisatie

Verbijzondering interne controle

In de praktijk heeft de lijnmanager nog niet altijd een gevoel van verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van de control(e). Meestal vindt uitvoering nog plaats bij een gespecialiseerde stafafdeling. Zeker in de beginfase is het niet verstandig al te veel wijzigingen door te voeren in de plaats waar deze control(e) wordt uitgevoerd. Omdat de intensiteit en workload zeker in het jaar 2004 nog zullen toenemen is het gewenst om hiervoor een specifieke functionaris of afdeling aan te wijzen.

3.4 Interne organisatie

Houdt de vormgeving van control(e) op de rechtmatigheid nu ook wijzigingen in voor de interne organisatie van de verschillende gemeenten? Voor de meeste gemeenten zal dit zeker het geval zijn.

Hoe geven we vorm aan de interne verantwoordelijkheid?

Als gevolg van de invoering van het BAPG en het opstellen van de verordening 212 is de verantwoordelijkheid voor het rechtmatig beheer specifiek benoemd en neergelegd bij het College van B&W. Het College zal dit uiteraard delegeren aan de ambtelijke organisatie. Het is hierbij van belang dat zij dusdanige waarborgen scheidt danwel laat scheppen dat deze verantwoordelijkheid kan worden gedragen. Het gaat hierbij om de controls, zowel de hard- en soft controls, die voorhanden zijn om sturing te geven aan de organisatie. Met andere woorden: zijn de instrumenten voorhanden of bestaat de mogelijkheid om deze beschikbaar te krijgen? Dit kan worden geformuleerd als het beheersingssysteem.

3.5 Beheersingssysteem

Een beheersingssysteem van een gemeente bestaat ruwweg uit een tweetal componenten: de zogeheten *hard controls* en *soft controls*. De hard controls hebben betrekking op al datgene dat qua procedures, richtlijnen, regels en wettelijke vereisten is afgesproken. De soft controls zijn duidelijk minder tastbaar en hebben te maken met elementen als: houding, gedrag, etc. Een goed beheersingssysteem bestaat uit een juiste mix van beide componenten. Moet er nu iets wijzigingen als gevolg van de invoering van het fenomeen rechtmatigheid? Ja!

Hard controls

Met het vaststellen van de nieuwe verordeningen 212, 213 en 213A is een aantal belangrijke kaders voor het rechtmatige financiële beheer van gemeenten weergegeven. Gemeenten zullen op basis van deze verordeningen, andere regelgeving en de ingeschatte

rechtmatigheidsrisico's dusdanige maatregelen moeten treffen dat de risico's zijn afgedekt. Waaraan kan dan gedacht worden?

- Het opstellen van procesbeschrijvingen: hiermee wordt duidelijk wat de rollen zijn van de afzonderlijke functionarissen in het proces en waar de afzonderlijke control-activiteiten in de organisatie zijn belegd.
- Het maken van concrete afspraken in bijvoorbeeld de mandaat- en budgethoudersregeling.
- De toetsing op naleving van de interne en externe regelgeving op basis van een opgesteld werkprogramma.
- Gestructureerde informatievoorziening aan de budgethouder en het bestuur om inzichtelijk te maken hoe het gesteld is met de verschillende budgetten.
- De organisatiestructuur: hoe is het toezicht binnen de organisatie georganiseerd?

Kort gezegd komt het erop neer dat College en Raad bij een goed werkende set van instrumenten tijdig worden geïnformeerd over afwijkingen ten opzichte van de afspraken. Mede hierdoor zijn zij in staat om tijdig te kunnen bijsturen.

Soft controls

Soft controls hebben betrekking op zaken als samenwerking, leiderschap en cultuur. Basiselementen ervan – zoals houding en gedrag ten aanzien van controle of het ter verantwoording roepen van een functionaris bij overtreding van de richtlijnen – zijn van groot belang. Als een werknemer zonder enige consequentie de regels mag en kan overtreden, dan wordt dit door deze en mogelijke andere medewerkers gezien als onderrijning van het gezag. De benaming soft controls is overigens misleidend. Het verwaarlozen ervan kan catastrofale gevolgen voor de organisatie hebben. Tegen die achtergrond zijn soft controls soms keihard.

De aandacht voor 'soft controls' zal de komende jaren nadrukkelijker op de agenda komen bij decentrale overheden. Met name de houding ten aanzien van het opvolgen van controlebevindingen, het aanspreken op gedrag en het treffen van maatregelen is cruciaal voor een organisatie. Het zal in belangrijke mate van het (voorbeeld)gedrag van het (top)management afhangen of de soft controls bijdragen aan het succes van een organisatie.

3.6 Is de spagaat mogelijk?

Wat gaat het kosten om te voldoen aan de geldende wet- en regelgeving. Zeker in de beginperiode zal er naar verwachting aanzienlijk moeten worden geïnvesteerd in het opzetten, vormgeven en implementeren van een adequaat intern beheersingssysteem. Deze investering bestaat met name uit het beschikbaar stellen van capaciteit om de risico's in beeld te brengen, protocollen te ontwikkelen en om uitvoering te geven aan de interne controle. Op termijn kan dit positief uitvallen. Wat te denken van bijvoorbeeld de preventieve werking van controles, de subsidiegelden die alsnog binnengehaald kunnen worden door een betere controle en bewustwording aan de voorkant, het nadrukkelijker sturen en geïnformeerd worden over bereikte resultaten en beheersing van de kosten, etc. Dit zal bijdragen aan de verbetering van de bedrijfsvoering en verscherping van de aandacht voor noodzaak van regels, kosten en werkzaamheden. Hierdoor zal in de organisatie vanzelf een aantal versimpelingen doorgevoerd worden, omdat preventieve afspraken en werking van de control(e) leiden tot een verbetering van het inzicht en tot vermindering van de ballast in de vaak uitvoerige regelgeving en processen.

4 Externe accountantscontrole

4.1 Inleiding

De accountantscontrole betreft 'slechts' de financiële rechtmatigheid. Deze financiële rechtmatigheid is verbonden aan het financiële beheer inzake de totstandkoming van baten, lasten en balansmutaties. Het beheer kan worden onderverdeeld in handelingen:

1. die directe financiële gevolgen hebben, zoals inzake betalingen, aankopen, verkopen, uitkeringen, heffingen en belastingen;
2. die bij onzorgvuldige uitvoering (financiële) schade voor de organisatie danwel voor derden kunnen veroorzaken, bijvoorbeeld in de vorm van boetes en/of schadeclaims;
3. waaraan waarschijnlijk nooit financiële gevolgen verbonden zullen zijn. Bijvoorbeeld omdat de oorzakelijke relatie met een mogelijke schade niet aantoonbaar is en/of omdat de regelgeving niet voorziet in (financiële) sancties.

Voor de financiële beheershandelingen gelden vele interne en externe voorschriften. Bij de beoordeling daarvan (wet- en regelgeving) moet een onderscheid worden gemaakt tussen de formele bepalingen en hetgeen daarmee materieel danwel inhoudelijk wordt beoogd. Dat laatste wordt ook wel aangeduid met 'de bedoeling van de wetgever'. Bij de uitvoering van de formele voorschriften moet daarom ook aandacht zijn voor de inhoudelijke gevolgen daarvan. Dit maakt de beoordeling/toetsing van de rechtmatigheid gecompliceerd want de rechtmatigheidscontrole is in beginsel formeel ingesteld, terwijl van een geconstateerde afwijking de mogelijk inhoudelijke gevolgen moeten worden beoordeeld. Het formeel naleven van wet- en regelgeving, waarbij een resultaat wordt behaald dat strijdig is met de bedoeling van de wetgever, wordt wel bestempeld als oneigenlijk gebruik. Dit is voor

een accountant vaak niet te evalueren naar 'harde' rechtmatigheidsfouten, zodat hij slechts bevindingen kan rapporteren die deels als onzekerheden in het/zijn accountantsoordeel tot uitdrukking komen.

4.2 Afbakening rol van accountant

Over de uitvoering van de rechtmatigheidscontrole door de accountant kunnen verschillende verwachtingen bestaan. Het feit dat accountants wel fraudeonderzoeken kunnen uitvoeren, maar dit in het kader van de gewone jaarrekeningcontrole niet doen, leidt al tot veel misverstand. De accountant kan in het kader van de naleving van wet- en regelgeving ook allerlei onderzoeken uitvoeren, maar bij de jaarrekeningcontrole wordt alleen de rechtmatige totstandkoming van de baten, lasten en balansmutaties gecontroleerd. Ook dit zal ongetwijfeld tot misverstanden leiden. Vooral omdat onrechtmatigheid toch vaak geassocieerd wordt met fraude. Onrechtmatigheid kan echter goedbedoelde en adequaat uitgevoerde beheershandelingen betreffen die echter niet conform de formeel geldende regels zijn uitgevoerd. Daar komt bij dat de gemeenteraad als opdrachtgever invloed kan uitoefenen op de diepgang van de controle en de strekking van de accountantsverklaring. De Raad kan immers de goedkeuringstolerantie op lager dan 1% van de totale lasten vaststellen. Hierdoor kunnen bij gelijke bevindingen verschillende accountantsoordelen inzake rechtmatigheid van toepassing zijn, alleen omdat de ene gemeente strenger voor zichzelf is dan een andere gemeente.

4.3 Raakvlakken getrouwheid en rechtmatigheid

De rechtmatigheidscontrole en controle inzake de getrouwheid worden gelijktijdig uitgevoerd en zijn aan elkaar dienstbaar. De aspecten juistheid, tijdigheid, volledigheid en bestaan overlappen elkaar bij deze controles, waarbij juistheid ten behoeve van de rechtmatigheid nader wordt uitgesplitst naar de relevante deelaspecten: calculatie, adressering en aanvaardbaarheid. Deze deelaspecten worden ook onder de controle op de getrouwheid onderkend, maar zijn daar niet zo expliciet benoemd. Daarnaast blijven ook de verslaggevingsaspecten waardering, presentatie en accuratesse gewoon van toepassing. Het niet naleven van de verslaggevingsregelgeving is immers zowel een getrouwheids- als een rechtmatigheidsfout. In het kader van de rechtmatigheidscontrole krijgen drie aspecten een zwaarder zelfstandig belang: begroting(srechtmatigheid), het naleven van/voldoen aan voorwaarden en het voorkomen van misbruik en oneigenlijk gebruik (M&O).

4.4 Afbakening relevante wet- en regelgeving

Voor de afbakening van de relevante wet- en regelgeving (zowel extern als intern) wordt nogmaals benadrukt dat in het kader van de 'gewone' accountantscontrole alleen de rechtmatigheid van de totstandkoming van de baten, lasten en balansmutaties wordt onderzocht. Ook wordt benadrukt dat via de gewone accountantscontrole (op de getrouwheid) reeds in algemene zin de volledigheid en juistheid van de baten, lasten en balansmutaties is gewaarborgd. Naar aanleiding van de rechtmatigheidscontrole zullen derhalve – in begin-

sel – geen nieuwe of andere baten, lasten en balansmutaties kunnen ontstaan. In het kader van de rechtmatigheidscontrole gaat het dus om de herbeoordeling van het in beginsel getrouw verantwoorde financiële beheer op de formele rechtmatigheidsaspecten. Daarbij kunnen toch ernstige bevindingen worden gedaan, zo leert inmiddels de ervaring. Zaken die in het kader van de getrouwheid als vanzelfsprekend zijn, zoals de correctie van gevonden fouten in de verslaggeving, betreffen namelijk vaak beheershandelingen die in het verslagjaar zelf formeel als onrechtmatig te kwalificeren zijn. Ook zal vaak blijken dat allerlei goedbedoelde en adequaat uitgevoerde beheershandelingen onrechtmatig zijn omdat zij formeel door onbevoegden zijn verricht.

4.5 Normering risicomanagement en sanctiebeleid

Aan alle beheershandelingen zijn altijd wel risico's verbonden. Een van de standaardrisico's is het verlies van (gelds)waarden voor de organisatie. Om die reden worden bijvoorbeeld allerlei administratieve maatregelen genomen waarmee dit risico wordt beperkt, zoals tijdige registratie, functiescheiding, afgesloten ruimten, verzekeringen, enzovoorts. Voorts zijn aan de diverse (overheids)activiteiten naar hun aard meer of minder risico's verbonden. Het instandhouden van de straatverlichting heeft bijvoorbeeld een andere risicoprofiel dan het bouwen van een nieuw gemeentehuis. De kansen op een onrechtmatig (financieel) beheer zijn dan ook heel verschillend.

Ambtenaren doen vele beheershandelingen die op zich geen directe financiële gevolgen hebben, zoals beleidsnota's schrijven, vergaderen, groenonderhoud, onderwijs geven, toezicht houden, juridische kwesties regelen,

enzovoorts. Toch worden ook bij deze beheers-handelingen risico's gelopen en kunnen er fouten worden gemaakt. Een gebruikelijke manier van risicobeperking ofwel kwaliteitsbewaking is de medebeoordeling door een (ervaren) collega of een leidinggevende. De gevolgen van eventuele missers worden vaak in eerste instantie zichtbaar door klachten en/of bezwaarschriften. Bij escalatie van problemen zullen juridische processen worden aangespannen en/of schadeclaims worden ingediend. Het hebben van een goede klachtenafhandeling en zorgvuldige procedures voor de afhandeling van bezwaarschriften zal het risico van escalatie kunnen verminderen. Vanaf het moment dat de geschetste escalatie optreedt, zullen de gesignaleerde risico's systematisch geregistreerd moeten worden en zal de accountant nauwkeurig moeten worden geïnformeerd.

4.6 Goedkeurings- en rapporterings-toleranties

In het BAPG wordt gesproken over goedkeurings- en rapportagetoleranties. Als maximale goedkeuringstolerantie is 1% van de totale lasten vastgelegd en is aan de Raad de bevoegdheid gegeven om desgewenst een lager percentage vast te stellen. Vanwege de efficiency in de controle en in het samenstellingsproces van de jaarrekening hanteert de accountant voor zijn daadwerkelijke controle veelal een (controle)tolerantie die 10 tot 20 procent lager is dan de goedkeuringstolerantie, dus zo'n 0,8 %. Dat biedt de mogelijkheid om enkele geringere (financiële) fouten te vinden en in de jaarrekening te laten zitten, zonder dat dit gevolgen heeft voor de accountantsverklaring en/of de verdere accountantswerkzaamheden. Dit mede omdat bij het vinden van individuele fouten altijd het effect voor de gehele massa nader moet worden

geanalyseerd. De accountant werkt namelijk veelal met steekproeven en controleert dus niet alle transacties. Vaak zal bij de analyse van steekproeven de conclusie zijn dat de gevonden fouten ook in de niet onderzochte massa aanwezig kunnen zijn. Om die geringe (financiële) fouten niet verder individueel te hoeven op te sporen en te corrigeren wordt daar dus op voorhand rekening mee gehouden. Overigens zal de accountant vanuit zijn natuurlijke adviesfunctie de kleinere fouten vaak toch ook al wel onder de aandacht van het management brengen en daarbij aanbevelingen doen zodat de kwaliteit van de bedrijfsvoering kan worden verbeterd. Deze afzonderlijke rapportage aan de bedrijfsleiding wordt veelal aangeduid als managementletter.

4.7 Fouten en foutenweging

De accountantscontrole leidt veelal tot het vinden van fouten en onzekerheden en het doen van bevindingen. De fouten betreffen hard kwantificeerbare zaken inzake de juistheid van de verantwoording, zoals boeking op de verkeerde post of op het verkeerde boekjaar en soms zelfs kosten die niet aan de gecontroleerde organisatie mogen worden toegerekend. Onzekerheden betreffen veelal zaken inzake de volledigheid van de verantwoording, zoals de volledigheid van de opbrengsten en soms ook van de kosten. Deze onzekerheden worden meestal veroorzaakt doordat de administratieve organisatie en/of interne controle niet optimaal hebben gefunctioneerd. Onzekerheden zijn naar hun aard minder hard financieel kwantificeerbaar. Bevindingen betreffen zaken die niet direct financieel kwantificeerbaar zijn voor de gecontroleerde verantwoording, zoals het functioneren van de organisatie in algemene zin (bevoegdheden, achterstanden, personeelsverloop, enzovoorts).

Bij de analyse van fouten en onzekerheden is voorts het begrip 'verwijtbaarheid' van belang. Zaken die de organisatie direct zelf zal kunnen beïnvloeden zullen haar immers anders worden aangerekend dan zaken waarvoor de organisatie bijvoorbeeld afhankelijk is van derden. Het aspect verwijtbaarheid speelt bijvoorbeeld bij de begrotingsrechtmatigheid een rol naar de afweging van bevindingen voor het accountantsoordeel.

4.8 Oordeelvorming getrouwheid / rechtmatigheid

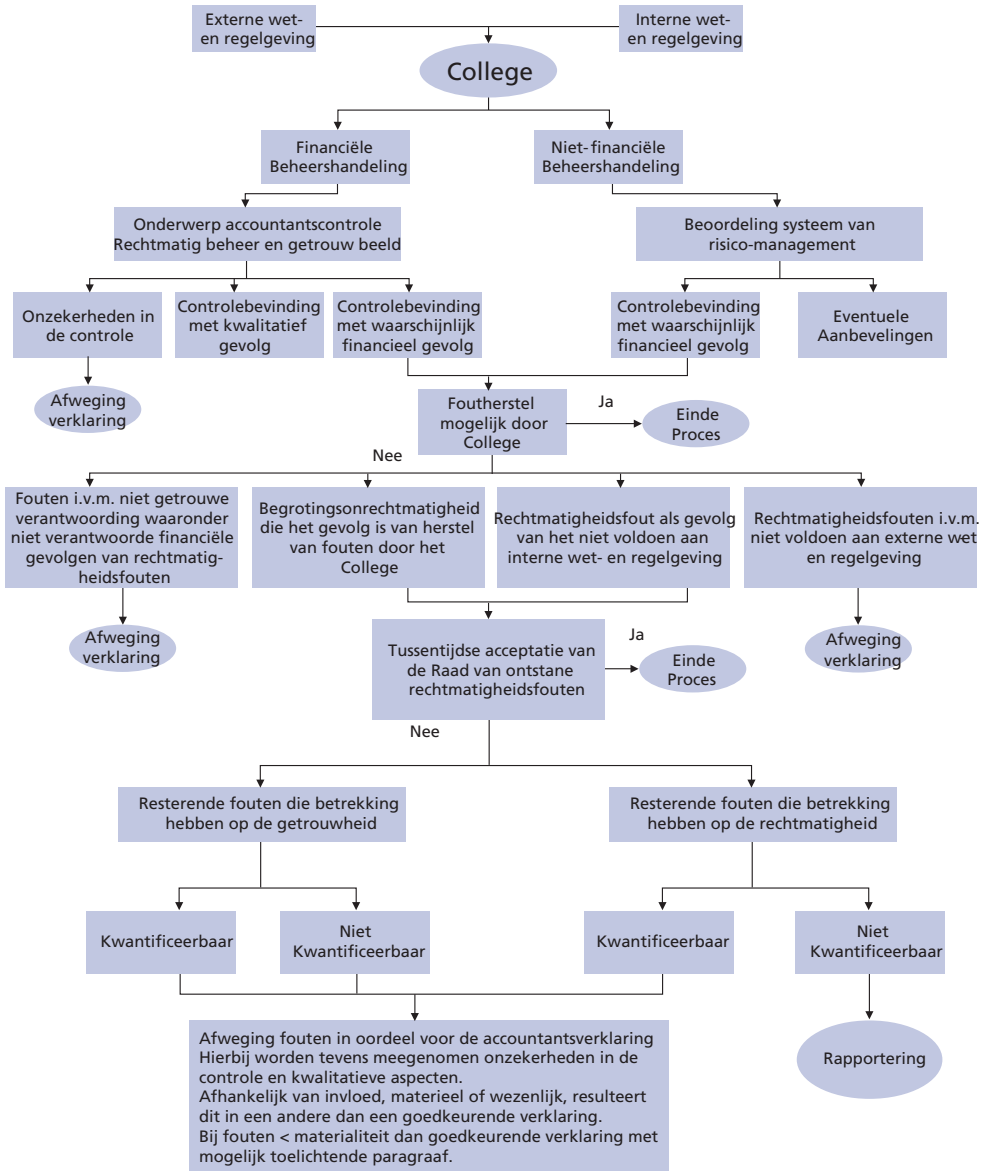
Vanaf 2004 moet zowel een oordeel worden gegeven over de getrouwheid van de verantwoording als over de rechtmatigheid van de totstandkoming van de baten, lasten en balansmutaties. Er zijn situaties denkbaar waarbij het oordeel omtrent de getrouwheid verschilt van dat inzake de rechtmatigheid. Bijvoorbeeld omdat er verwijtbare begrotingsoverschrijdingen zijn die correct in de verantwoording zijn opgenomen. In het BAPG is bepaald dat, indien geen eensluidend integraal oordeel kan worden uitgesproken, in de accountantsverklaring moet worden aangegeven of het niet-goedkeurende oordeel wordt veroorzaakt door onrechtmatigheden en/of door een niet getrouw beeld. Het 'slechtste' oordeel bepaalt daarmee dus de strekking van de accountantsverklaring. Omdat rechtmatigheidsfouten wel op een getrouwe wijze kunnen worden verantwoord, zullen onrechtmatigheden eerder het oordeel beïnvloeden dan getrouwheidsfouten. Fouten inzake de getrouwheid zijn immers ook altijd rechtmatigheidsfouten in het kader van de verslaggevingsvoorschriften.

Veel bevindingen inzake onrechtmatigheden zullen niet eenvoudig te kwantificeren zijn qua financieel belang. Bijvoorbeeld omdat nog onduidelijk is of niet naleven van een subsidie-

voorwaarde een belemmering zal zijn voor de uitkering van subsidie. Het is in veel gevallen aan de subsidiegever of toezichthouder en in laatste instantie de rechter om de financiële gevolgen van onrechtmatig handelen te bepalen. De accountant zal in deze situatie slechts een onzekerheid kunnen signaleren welke in uiterste vorm in een accountantsverklaring met oordeelonthouding zal resulteren. Naar verwachting zal in de beginjaren, waarin via 'jurisprudentie' meer zicht gaat ontstaan omtrent de verwachte financiële gevolgen van onrechtmatig handelen, de accountant nog vaak vanwege deze onzekerheden in de controle tot een niet goedkeurende accountantsverklaring inzake rechtmatigheid moeten komen.

In de gemeentewet, het BAPG en zelfs in de modelaccountantsverklaring is opgenomen dat de accountant toetst of het jaarverslag met de jaarrekening verenigbaar is. De uitkomst van dit onderzoek kan echter niet in de accountantsverklaring bij de jaarrekening worden verwoord, want die accountantsverklaring heeft immers geen betrekking op het jaarverslag. Bij geconstateerde verschillen tussen jaarverslag en jaarrekening zal de accountant uiteraard aandringen op correctie. Belangrijke niet gecorrigeerde verschillen zullen wellicht leiden tot een aanvullende waarschuwendende paragraaf in de accountantsverklaring.

Fouten en de mogelijke doorvertaling in de accountantsverklaring



5 Tussentijds overleg en correctieslag in 2004

5.1 Inventarisatie probleemgebieden

De meeste problemen inzake de rechtmatigheid worden verwacht bij de toetsing van de (formeel) juiste naleving van interne voorschriften. De ervaring leert dat niet overal even duidelijk vastligt welke verordeningen en beleidsregels nog van kracht zijn. De eerste stap inzake het bepalen van het interne normenkader betreft het inventariseren van de relevante verordeningen en beleidsregels. Dit kan bijvoorbeeld via het volgende stappenplan:

1. *Inventariseer de (nog) geldende verordeningen, inzake beheer, belastingen, enzovoorts.*
2. *Inventariseer de (nog) geldende beleidsregels.*
3. *Bepaal welke punten uit deze formele interne wet- en regelgeving relevant zijn voor de rechtmatigheidscontrole.*
4. *Ga na of deze relevant geachte punten (nog) in de organisatie bekend zijn.*
5. *Ga na of de uitvoering terzake conform de voorschriften plaatsvindt.*
6. *Ga na of het wel/niet naleven van deze relevant geachte punten betrouwbaar wordt geregistreerd.*

De ervaring leert voorts dat zich op de volgende gebieden veelal problemen voordoen:

- a) Subsidieverstrekking: zichtbare toetsing externe en ook eigen subsidievoorwaarden.
- b) Subsidieverkrijging: letten op afzonderlijke afrekening met accountantsverklaring, controleprotocol, externe inspectie, afstemmen met Overzicht Specifieke Uitkeringen.
- c) Bestel- en betalingsbevoegdheden actualise-

- ren en toepassing zichtbaar maken.
- d) Aanbestedingsbeleid (ook EU) toetsbaar naleven.
- e) M&O-beleid zichtbaar gemaakt in verordeningen en beleidsregels? (tenminste bij belastinginning en verstrekking van WWB-uitkeringen, maar ook inzake wachtlijsten).
- f) Minimaal risicobeheer regelen, onder andere registratie klachten, claims en juridische geschillen.
- g) Begrotingsrechtmatigheid bewaken en oorzaken analyseren (niveau posten, onderlinge compensatie, oorzaken overschrijdingen, relatie voorwaarden baten/lasten, prestatiegegevens).
- h) Verslaggevingsregels BBV kennen en naleven, onder andere via verslaggevingsmodellen.

Het is belangrijk dat de gemeente op deze gebieden een eerste zelfevaluatie uitvoert en de bevindingen daarvan met haar accountant terugkoppelt. Op grond van deze vroegtijdige uitwisseling van bevindingen kunnen bijvoorbeeld correcties met terugwerkende kracht worden doorgevoerd en de kwaliteit van de bedrijfsvoering op het aspect rechtmatigheid nader worden verhelderd. Op deze manier moet worden voorkomen dat over 2004 inzake de rechtmatigheid afkeurende accountantsverklaringen moeten worden afgegeven. Of echter alle onzekerheden inzake de evaluatie van bevindingen inzake rechtmatigheid ook reeds in 2004 kunnen worden weggenomen, moet worden betwijfeld.

De rechtmatigheidscontrole bij de lokale overheden wordt dus in hoge mate lokaal bepaald en dient dus nadrukkelijk tussen de accountant en zijn opdrachtgever, de gemeenteraad, te worden afgestemd.

5.2 Verslaggeving over rechtmatigheid

Wat betreft de verslaggeving, controle en oordeelvorming over rechtmatigheid is het volgende onderscheid qua fase van concretisering te maken:

1. Er wordt door B&W een verslag inzake het naleven van rechtmatigheidsaspecten opgesteld en vervolgens door de accountant gecontroleerd en gecertificeerd.
2. Er moet door de externe controleur (vroeger rijksconsulent, later de accountant) een specifiek voorgeschreven verslag over het naleven van de rechtmatigheid worden uitgebracht, waarbij al dan niet tevens een oordeel wordt geformuleerd.
3. Er is een specifiek controleprotocol vervaardigd dat de accountant bij zijn controle moet naleven en op grond waarvan hij eventuele bevindingen moet rapporteren en in zijn oordeelvorming moet betrekken.
4. Er is door de gemeenteraad een inventarisatie en een afwegingskader gemaakt van de 'harde' rechtmatigheidsaspecten vanuit de eigen verordeningen en beleidsregels.
5. Er blijft sprake van nog niet nader afgebakende rechtmatigheidscriteria, die goeddeels samenvallen met de normale - maar iets anders uitgewerkte - getrouwheidsaspecten en met de ook daarbij al geldende kwalitatieve wegingsaspecten.

6 Tot slot

Zoals uit dit boekje blijkt, kan de gemeenteraad in belangrijke mate zelf de aard en omvang van de rechtmatigheidscontrole en de oordeelvorming gaan bepalen. Als er veel en stringent uitgewerkte verordeningen, beleidsregels en B&W-instructies zijn, valt er straks voor de accountant heel wat te controleren en te certificeren. Een zodanig scherp ingerichte organisatie zal – wellicht echter pas op termijn – uiteraard kunnen voldoen aan de opgelegde en adequaat uitgewerkte uitvoeringsvoorschriften met bijbehorende kwaliteitsnormen. Toch lijkt enige matigheid met het aanscherpen van de rechtmatigheid zeker in de beginfase op zijn plaats.

Levert rechtmatigheid ook nog iets op?

Volmondig kan het antwoord hierop zijn: Ja! Het op een gestructureerde wijze omgaan met (uitvoerings)risico's en het duidelijk structureren van de procedures, richtlijnen, control(e) en uitvoeren van werkzaamheden zorgt er voor dat de processen en activiteiten op termijn efficiënter gaan verlopen. Daarnaast zul-

len gemeenten bewuster gaan nadenken over nut en noodzaak van met name de interne regelgeving en afspraken met (externe) partijen. Dit zou kunnen resulteren in een versimpeling en het beter werkbaar en toetsbaar maken van de huidige afspraken.

Werkzaamheden van herstel zullen dan minder vaak en met een beperktere diepgang noodzakelijk zijn.

De balans van dit alles zou dan, ook al is dit misschien nu nog niet overduidelijk, op termijn zeker positief kunnen uitvallen. Wat te denken van de preventieve werking van controles?

Door een betere check en bewustwording aan de voorkant kunnen de subsidiegelden wellicht alsnog binnengehaald worden. De organisatie kan ook nadrukkelijker worden geïnformeerd over bereikte resultaten en beheersing van de kosten en dus beter worden bestuurd. Dit zal bijdragen aan de verbetering van de bedrijfsvoering en verscherping van de aandacht voor de noodzaak van regels, kosten en werkzaamheden.

Deloitte is met circa 7.000 medewerkers en kantoren door heel Nederland één van de grootste organisaties op het gebied van accountancy, belastingadvies, consultancy en financiële advisering. Deloitte Nederland is een onafhankelijke *member-firm* van Deloitte Touche Tohmatsu, met 120.000 medewerkers en vestigingen in 150 landen.

Deloitte

Admiraliteitskade 50
Postbus 2031
3000 CA Rotterdam

Tel: 010 272 10 00
Fax: 010 272 11 20
E-mail: info@deloitte.nl
Website: www.deloitte.nl

©Deloitte, mei 2004
eerste druk

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu

Deloitte Touche Tohmatsu is a Swiss Verein (association), and, as such, neither Deloitte Touche Tohmatsu nor any of its member firms has any liability for each other's acts or omissions. Each of the member firms is a separate and independent legal entity operating under the names "Deloitte", "Deloitte & Touche", "Deloitte Touche Tohmatsu", or other related names. The services described herein are provided by the member firms and not by the Deloitte Touche Tohmatsu Verein.