



Meer dan een boekje 'open' over Rechtmatigheid.

Inhoud

Leeswijzer	4
1 Rechtmatigheid... de begrippen	6
1.1 Inleiding	6
1.2 Het begrip rechtmatigheid	6
1.3 Kaders rechtmatigheid	7
1.4 Financiële rechtmatigheid	8
1.5 Niet-financiële rechtmatigheid	10
1.6 Getrouw en rechtmatig	11
1.7 Fraude en rechtmatigheid	11
1.8 Interne beheersing rechtmatigheid	11
1.9 Rechtmatigheid en de relevantie voor de externe controle	11
1.10 Overzicht normenkader, rechtmatigheid en beheersing	13
2 Rechtmatigheid en de actoren	14
2.1 Inleiding	14
2.2 Gemeenteraad en rechtmatigheid	16
2.3 College van burgemeester en wethouders en rechtmatigheid	19
2.4 Ambtenaren en rechtmatigheid	21
2.5 Rekenkamer en rechtmatigheid	22
2.6 Audit Committee	25
2.7 Accountant en rechtmatigheid	26
3 Rechtmatigheid in de praktijk	28
3.1 Het zo recht mogelijke spoor	28
3.2 De route van rechtmatigheid voor uw gemeentelijke organisatie	28
3.2.1 De routeplanner	28
3.2.2 De uitwerking	29
3.3 Implementatie	33
3.4 Waar moeten we op letten: tips, trucs en valkuilen?	34
3.4.1 Algemeen	34
3.4.2 Tips, trucs en valkuilen: de do's en don'ts	34
3.5 De control(e) van rechtmatigheid	35
3.5.1 Interne organisatie	35
3.5.2 Beheersingssysteem	36
3.6 Is de spagaat mogelijk?	37
4 Externe accountantscontrole	39
4.1 Formele en materiële fouten	39
4.2 Afbakening rol van accountant	39
4.3 Raakvlakken getrouwheid en rechtmatigheid	40
4.4 Afbakening relevante wet- en regelgeving	40
4.5 Controleprotocollen	41
4.6 Begrotingsrechtmatigheid	42
4.7 Normering risicomanagement, sanctiebeleid	42
4.8 Goedkeurings- en rapporteringstoleranties	43
4.9 Fouten en foutenweging	43
4.10 Kwalitatieve aspecten bij het accountantsoordeel	44
4.11 Oordeelvorming getrouwheid/rechtmatigheid	44
4.12 Tussentijds overleg en correctieslag in 2004	46
4.13 Rechtmatigheid lokaal bepaald	47

5	Afsluiting	50
Bijlage 1:	Casusposities	51
1.1	Algemene informatie gemeente Rechtdam	51
1.2	Casus Aanbesteding	51
1.3	Casus Bestemmingsplan	52
1.4	Casus Afschrijving	53
1.5	Casus Systeem van risicoafweging	54
1.6	Casus Subsidiegelden	54
1.7	Casus Autorisatie	56
Bijlage 2:	Aandachts- en attentiepunten	58
2.1	Rechtmatigheid... de begrippen	58
2.2	Rechtmatigheid en de actoren	58
2.3	Rechtmatigheid in de praktijk	59
2.4	Externe accountantscontrole	60
Bijlage 3:	BAPG	62
	Artikelen 1 t/m 8	62
	NOTA VAN TOELICHTING	63
	Bijlage 1a. Tekst goedkeurende accountantsverklaring provincies	63
	Bijlage 1b. Tekst goedkeurende accountantsverklaring	63
	Bijlage 2. Goedkeuringstoleranties en strekking accountantsverklaringen	64
	Nota van Toelichting Besluit accountantscontrole gemeenten (BAG)	65
	Doel van het Besluit accountantscontrole gemeenten	65
	Verantwoordelijkheden	66
	Rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole	67
	Specifieke uitkeringen	69
	Financiële gevolgen	69
	Artikelsgewijze toelichting	69
	Artikel 2	69
	Artikel 3	70
	Artikel 4	70
	Artikel 5	71
Bijlage 4:	Wet- en regelgeving	72
4.1	Algemene wet- en regelgeving	72
4.2	Handhavingstaken	72
4.3	Gemeentelijke belastingen	72
4.4	Specifieke uitkeringen	72
4.5	Eigen verordeningen en beleidsregels	73
4.6	M&O-beleid	74
4.7	EU-regelgeving	74
4.8	Overzicht relevante wet- en regelgeving	75
Bijlage 5:	Voorlopige Deloitte-standpunten	76
	Oordeelsvorming bij samenloop getrouwheid en rechtmatigheid	76
	Voorbeeld goedkeurende accountantsverklaringen	76
	Anders dan goedkeurende accountantsverklaringen	76
	Voorbeelden van samenloop oordeelsvorming in RAC	76
	Stramen verwoording oordelen omtrent getrouwheid en rechtmatigheid	77
	Voorbeelden samenloop bevindingen getrouwheid en rechtmatigheid	77
	Hoe passen specifieke deelverklaringen in dit kader?	78

Leeswijzer

In dit boekwerk geven wij u inzicht in de gevolgen van het begrip rechtmatigheid voor uw organisatie en de hierbij betrokken partijen. De betrokkenen bij het onderwerp van rechtmatigheid en hun rol hierin zijn namelijk divers. Doelstelling is u een 'spoorboekje' en denkkader te geven voor de invoering en implementatie van rechtmatigheid binnen uw organisatie met ingang van 2004. Aangezien het begrippenkader rondom rechtmatigheid nog in beweging is, pretenderen wij niet een compleet overzicht en oplossingen te geven.

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 hoofdstuk 1: Rechtmatigheid... en de begrippen geven wij een (eerste) inzicht in het begrippenkader rondom rechtmatigheid: wat is het. In het hoofdstuk Rechtmatigheid en de actoren wordt ingegaan 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. Kortom: wie zijn er bij betrokken.

In hoofdstuk 3 gaan we in op de vraag: wat kan rechtmatigheid voor uw organisatie betekenen. 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 hierdoor beheerst. In hoofdstuk 4 behandelen wij de vraag wat de externe controle op rechtmatigheid in de rol van de accountant

kan gaan betekenen. Dit hoofdstuk gaat in op de effecten die rechtmatigheid met ingang van 2004 heeft op de accountantscontrole en -verklaring van de jaarrekening van uw gemeente.

Om het inzicht in rechtmatigheid te illustreren en inzicht te krijgen in de praktische werking, zijn in bijlage 1 casussen opgenomen. Met deze casussen willen wij u een aantal praktijkvoorbeelden geven voor de ontwikkeling.

Tot slot merken wij op dat deze publicatie geschreven is 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 mogelijke actoren en kaders andere benamingen.

Wij hopen met deze bijdrage uw blikveld en denkbeelden op het terrein van rechtmatigheid te vergroten.

Ik wens u een goede reis bij de implementatie van rechtmatigheid binnen uw organisatie, zowel voor wat betreft de instrumenten en rolverdeling alsook de reikwijdte van het begrip. Dit boekwerk zal u duidelijk maken dat u tal van keuzemogelijkheden heeft bij het inpassen van rechtmatigheid binnen uw organisatie.

Veel leesplezier!

Arie Elsenaar
voorzitter branchegroep Lokaal Bestuur

Redactionele en vaktechnische verantwoording:

Op basis van dit boekwerk is een beknopte publicatie vervaardigd met de titel 'Een boekje 'open' over Rechtmatigheid'. Daarom draagt dit boekwerk de titel 'Meer dan een boekje 'open' over Rechtmatigheid'. Dit nu voorliggende uitgebreidere boekwerk wordt voortdurend actueel gehouden met de meest recente inzichten inzake de rechtmatigheidscontrole door:

- Marc Bekker RA (coördinator Oost)
- David Breugem RA
- 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

Dit boekwerk is bedoeld als intern naslagwerk voor Deloitte, maar mag in het kader van dienstverlening ook aan cliënten worden verstrekt. Denk daarbij bijvoorbeeld aan cursussen of voor het opzetten van de interne controle op rechtmatigheid. De schrijvers van dit boekwerk verlenen graag hun medewerking aan cursussen en/of advisering inzake de rechtmatigheidscontrole.

De vaktechnische eindverantwoordelijkheid voor de publicaties rond Rechtmatigheid ligt bij het AAC. Opmerkingen naar aanlei-

ding van dit boekwerk, de cursussen of inzake eigen bevindingen met de uitvoering van de rechtmatigheidscontrole kunnen worden gemaïld naar svanderschaaf@deloitte.nl.

De rechtmatigheidscontrole is nog geen uitgekristalliseerd onderzoeksgebied. Bijzondere, eigen bevindingen zijn van harte welkom. Hierna zijn niet-limitatief onderwerpen aangegeven welke nog niet (geheel) zijn uitgewerkt. Deze betreffen onder meer het volgende:

1. Strekking van de niet-goedkeurende accountantsverklaring, met tekstvoorbeelden.
2. Gevolgen van de overloop van rechtmatigheidsfouten uit 2003 in balansposten c.q. lopende meerjarencontracten.
3. Preciezer afbakening van relevante externe en interne wet- en regelgeving voor het financiële beheer.

Voorlopige Deloitte-standpunten zijn opgenomen in bijlage 5.

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

Rechtmatigheid... de begrippen

1.1 Inleiding

Rechtmatigheid

Wat hebben de vuurwerkramp in Enschede, de cafébrand in Volendam, het instorten van een parkeerdek in Tiel, de Ceteco-affaire bij de provincie Zuid-Holland, de parlementaire enquête naar bouwfraude, de overschrijding van de grenswaarde van de stikstofdioxide en de permanente bewoning van recreatiewoningen met elkaar gemeen? Zij hebben gemeenschappelijk het naleven en handhaven van wet- en regelgeving. Daar gaat het om bij de term rechtmatigheid: het voldoen aan met elkaar overeengekomen regels.

Mede naar aanleiding van voorgaande (financiële) debacles en lokale rampen vinden burgers het naleven en handhaven van wetten en regels door de overheid steeds belangrijker. Deze wijziging in cultuur tussen lokale overheden en burgers vraagt spelregels. Het afleggen van verantwoording over gevoerd (financieel) beheer is belangrijker geworden. U wordt als lokale politicus of ambtenaar afgerekend op het niet (volledig) nakomen van afspraken.

Rechtmatigheid en de jaarrekening

Door de extra aandacht voor rechtmatig handelen zijn ook de eisen waaraan de jaarrekening van gemeenten, gemeenschappelijke regelingen en provincies met betrekking tot rechtmatigheid moeten voldoen, aangescherpt. Voor deze aanscherping zijn de in het kader van de Wet Dualisering gewijzigde artikelen 212 en 213 van de Gemeentewet, bijbehorende verordeningen en het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten (BAPG) gebruikt. Vanaf 1 januari 2004 is namelijk de rechtmatigheidscontrole op een andere wijze dan voorheen onderdeel gaan uitmaken van de interne beheersing van gemeentelijke organisaties en de accountantscontrole van jaarrekeningen van gemeenten, gemeenschappelijke regelingen en provincies.

Situatie tot en met 2003

Tot en met het jaar 2003 was de accountantscontrole op de gemeentelijke jaarrekening gericht op het getrouwe beeld van de jaarrekening en dat deze in overeenstemming was met de geldende verslaggevingsvoorschriften en als zodanig ook is samengesteld. Ook hier was rechtmatigheid al wel een bestaand begrip. Immers, wanneer een post onjuist, niet getrouw, in de jaarrekening was opgenomen dan zijn veelal de verslaggevingsvoorschriften of andere relevante regelgeving niet nageleefd. Deze onrechtmatigheidweergave kon ook toen al leiden tot een andere dan goedkeurende accountantsverklaring. Bovendien was rechtmatigheid vaak al een item bij het afleggen van (financiële) verantwoording over de besteding van specifieke doeluitkeringen.

Situatie vanaf 2004

Nieuw is dat vanaf 1 januari 2004 de bevindingen van de accountant over rechtmatigheid naar aanleiding van de controle van de jaarrekening expliciet tot uitdrukking komen in de tekst van de accountantsverklaring. De accountant moet hierover namelijk een expliciete uitspraak doen. Bovendien is met ingang van 2004 de reikwijdte van het begrip rechtmatigheid in het kader van de

accountantscontrole verduidelijkt en vergroot. Het onderzoek naar en de rapportage over de rechtmatigheid wordt hiermee voor de lokale overheden gelijkgetrokken met hetgeen voor de Rijksoverheid al enkele jaren gebruikelijk is.

Rechtmatigheid... zeker niet alleen voor accountants!

Doordat het begrip rechtmatigheid relatief veel aandacht krijgt in het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten ligt het voor de hand te denken dat het begrip rechtmatigheid alleen accountants aangaat. Niets is echter minder waar. De accountant is verantwoordelijk voor zijn onderzoek naar de rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole. Het zijn de wetgevende overheidslichamen en dus ook de gemeenten, danwel de 'rechters' via jurisprudentie, die de hoogste normen voor rechtmatigheid vaststellen. De gemeenteraad doet dat bijvoorbeeld via het vaststellen van verordeningen en de begroting, maar ook via het formuleren van expliciete beleidsregels. Het college van burgemeester en wethouders is – net als iedere burger – verantwoordelijk voor het kennen en naleven van de wetten en regels. Het is veelal aan het 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 hierover verantwoording afleggen.

1.2 Het begrip rechtmatigheid

De wijzigingen met betrekking tot het begrip rechtmatigheid zijn opgenomen in het nieuwe Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten. In dit Besluit is onderscheid gemaakt tussen het *juridische begrip* rechtmatigheid en rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole. Het begrip juridische rechtmatigheid is rechtmatigheid in de meest breedste zin van het woord. Het gaat hierbij om alle handelingen die rechtmatigheid aangaan; dus niet enkel die zaken die een direct financiële consequentie hebben.

Bij rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole bestaat volgens het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten een duidelijke relatie met het financiële beheer. Bij de accountantscontrole van de jaarrekening moet voortaan worden vastgesteld dat de baten en lasten en balansmutaties in de programmarekening tot stand zijn gekomen in overeenstemming met de begroting en met van toepassing zijnde wettelijke regelingen waaronder gemeentelijke verordeningen. Het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten noemt dit korthedshalve *financiële rechtmatigheid*¹. Dat de aandacht gericht is op de financiële rechtmatigheid en niet zo zeer de juridische rechtmatigheid bij het samenstellen en de accountantscontrole van de jaarrekening is logisch. Dit volgt immers ook uit het feit dat het begrip rechtmatigheid plaats inneemt in de artikelen 212, 213 en 213a van de Gemeentewet. Deze artikelen van de Gemeentewet regelen met betrekking tot de financiële functie 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 van burgemeester en wethouders. De financiële functie moet waarborgen dat de gemeente de overeengekomen afspraken met de gemeenteraad realiseert (doeltreffendheid), deze afspraken zo goed mogelijk doet (doelmatigheid) en dat de uitvoering in overeen-

1 Besluit accountantscontrole Provincies en Gemeenten: Staatsblad 362 – 2003 – Besluit van 28 augustus 2003 – 'Nadere voorschriften reikwijdte en rapportering accountantscontrole Provincies en Gemeenten'

stemming is met wet- en regelgeving (rechtmatigheid). In de artikelen 212, 213 en 213a en de modelverordeningen is relatief veel aandacht besteed aan doeltreffendheid en doelmatigheid. Het begrip rechtmatigheid is hier helaas niet verder uitgewerkt. Wij merken op dat bij veel modelverordeningen een ruime definitie is gegeven van het begrip rechtmatigheid. Omdat veel gemeenten bij het opstellen van haar eigen verordeningen zijn uitgegaan van deze definitie is het te overwegen om de reikwijdte van de rechtmatigheidstoets nader te bezien en eventueel aan te passen.

1.3 Kaders rechtmatigheid

Om de naleving van bovengenoemde criteria inzake rechtmatigheid (inclusief ongebruikelijke transacties) intern en door de accountant te kunnen laten toetsen is in de eerste plaats essentieel dat de gemeente intern de kaders, waaraan de naleving van wetten en regels wordt getoetst, inventariseert en met het 'SMART-principe' (specifiek, meetbaar, acceptabel, realistisch en tijdgebonden) formuleert. Dit stelt 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.

Bij de vaststelling van deze kaders geldt een deel dat verplicht is en een deel dat facultatief is. Zo is de hogere regelgeving zoals Europese, nationale en fiscale regels niet door een gemeente opzij te zetten. Anders is dit bij de lokale regels en verordeningen. Hierbij moet wel een directe relatie worden gezocht met de reeds door u gedefinieerde reikwijdte van rechtmatigheid in de verordening 212.

Vervolgens moet de gemeenteraad duidelijk aangeven en vastleggen wat hij onder rechtmatigheid verstaat en op welke wijze daar intern inhoud aan wordt geven. De wettelijke eisen zoals opgenomen in het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten gelden daarbij als een minimumpositie. Ook de wetgeving en controleprotocollen voor de verantwoording van de besteding van specifieke uitkeringen geven 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 een en ander nader in verordeningen danwel beleidsregels uit te (laten) werken. Rechtmatigheid wordt dan ook voor een groot deel een kwestie van 'couleur local'. In onderstaand schema zijn de verschillende niveaus van wet- en regelgeving ten behoeve van de kaderstelling opgenomen:

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	- Grondwet - Burgerlijk Wetboek - Gemeentewet - Provinciewet	Algemene verordeningen	Algemene politieverordening
	Algemene wet- en regelgeving	- 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	- 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	- ex art. 212, 213 Gw - Leges - Subsidie - Markt
	Wet- en regelgeving inzake specifieke uitkeringen en subsidies	- Wet werk en bijstand (WWB) - Vangnetregeling - Volwasseneneducatie - Kinderopvang	Programma-begroting	Speerpunten van beleid
			Beleidsplannen/Raadsbesluiten met directe invloed op financiële beheers-handelingen	- Wet werk en bijstand - Grondbeleid

Daarnaast kan de gemeenteraad aan het college van burgemeester en wethouders laten weten wanneer een overschrijding van de uitgaven ten opzichte van de begroting als onrechtmatig wordt betiteld. Hierbij moet worden bedacht dat de begrotingsrechtmatigheid niet alleen via de begrotingsbedragen in de financiële begroting wordt geregeld, maar ook via de omschrijving van de programma's in het programmaplan en via de inhoud van de paragrafen. Bijvoorbeeld door de nadere invulling van de criteria voor de aanvaardbaarheid van prestaties en de calculatie van tarieven. Waar mogelijk zal de gemeenteraad op basis van kwantitatieve en kwalitatieve criteria ook moeten aangeven wanneer onrechtmatigheden van materieel of wezenlijk belang worden. Dit kan bijvoorbeeld plaatsvinden via de verordeningen ex. art 212 van de Gemeentewet.

Het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten biedt ook aanvullende mogelijkheden voor de gemeenteraad om de controlerende rol te versterken. De gemeenteraad kan de accountant vragen de rechtmatigheid met meer nauwkeurigheid dan het

wettelijk voorgeschreven minimum te controleren. De accountant kan ook worden opgedragen om bij bepaalde posten, processen of afdelingen scherper op de rechtmatigheid in algemene zin of op bepaalde criteria van rechtmatigheid te letten of om gerichte onderzoeken uit te voeren. De gemeenteraad kan de accountant ook verzoeken naast de rechtmatigheid van de programmarekening, de rechtmatigheid op het niveau van de productenrealisatie en de verdelingsmatrices (functies en categorieën) te controleren.

1.4 Financiële rechtmatigheid

Eerder in het hoofdstuk geformuleerd heeft rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole betrekking op baten en lasten en balansmutaties. Baten en lasten en balansmutaties zijn altijd het gevolg van financiële beheershandelingen en de vastlegging daarvan in, de meest brede zin van het woord, in de administratie. Financiële beheershandelingen² zijn te onderscheiden in de volgende vier categorieën:

Financiële beheershandeling	Omschrijving	Voorbeeld
Transacties	Een handeling waarbij een tegenprestatie wordt geleverd of verkregen	Inkopen, 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, 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

Nu duidelijk is welke soorten van financiële beheershandelingen er zijn is het van belang om te weten welke criteria gehanteerd worden bij het beoordelen van de rechtmatigheid. In het Besluit begroting en verantwoording zijn deze criteria limitatief voorgeschreven.

² In het BAPG wordt gesproken over het begrip financiële beheershandelingen; in het kader van deze publicatie en ook de relatie met de accountantscontrole gaan wij in het vervolg van deze publicatie uit van het begrip financiële rechtmatigheid.

Kort samengevat gaat het hier om de volgende criteria van rechtmatigheid met hierbij een korte verduidelijking van de gehanteerde criteria:

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 naartoe is gegaan, is juist (rechthebbende).	Betalingsverkeer
Volledigheidscriterium	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, welke 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 houdt in dat de

financiële beheershandelingen binnen de grenzen van de begroting tot stand moeten zijn gekomen. Begrotingsrechtmatigheid heeft drie aspecten.

- toereikendheid van het begrotingsbedrag
- juistheid toerekening begrotingsjaar
- toerekening aan het juiste programma

In het onderstaande schema is de begrotingsrechtmatigheid toegelicht:

Begrotingsrechtmatigheid	Toereikendheid van het begrotingsbedrag	de werkelijke kosten zijn hoger dan begroot, maar worden gecompenseerd door hogere opbrengsten.
		een overschrijding van de kosten ten opzichte van de begroting past binnen de door de gemeenteraad gestelde kaders, maar kon niet eerder worden gerapporteerd (afrekeningen van subsidies en open-einde-regelingen, afboeking van pas later gebleken oninbare vorderingen).
		een overschrijding van de kosten ten opzichte van de begroting past binnen de door de gemeenteraad gestelde kaders, maar is abusievelijk niet eerder gerapporteerd (meerwerk, tegenvallers bij de uitvoering van werkzaamheden).
		een overschrijding van de kosten ten opzichte van de begroting past niet binnen de door de gemeenteraad gestelde kaders. De financiële middelen zijn aan andere doelen besteed dan waarvoor de middelen door de gemeenteraad waren toegekend.
		een overschrijding van de kosten ten opzichte van de begroting blijft achteraf doordat uitgaven bij nader onderzoek of controle ten onrechte gedaan blijken te zijn.
		de verantwoorde kosten hebben de begroting niet overschreden, maar er zijn voor de verantwoorde kosten veel te weinig werkzaamheden c.q. activiteiten uitgevoerd.
		de verantwoorde kosten van afschrijving en rente zijn hoger doordat de uitgaven van de investering hoger waren dan geraamd.
	Juistheid toerekening begrotingsjaar	
Toerekening aan juiste programma		

1.5 Niet-financiële rechtmatigheid

Het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten besteedt ook aandacht aan handelingen en beslissingen van niet-financiële aard. Hiervoor wordt wel de term niet-financiële rechtmatigheid gebruikt. Het gaat hier om het naleven van wetgeving over bijvoorbeeld privacy, milieu, arbeidsomstandigheden, ruimtelijke ordening, archivering, openbaarheid bestuur en plaatselijke verordeningen. Het zal duidelijk zijn dat de lijst met voor de gemeente relevante externe wet- en regelgeving, aangevuld met de interne verordeningen en beleidsregels, heel wat bladzijden vult. 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 Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten bij de niet-financiële rechtmatigheid volstaan met het beoordelen van het interne systeem van risico-afweging. Alleen indien het interne systeem van risico-afweging risico's uitwijst of wanneer de accountant indicaties van bijvoorbeeld advocaten of juristen krijgt over eventuele risico's, moet de accountant de mogelijke financiële gevolgen daarvan onderzoeken. In alle andere gevallen zal de kwaliteit van het interne systeem van risico-afweging enkel in het kader van de natuurlijke adviesfunctie worden bezien.

De samenloop van de niet-financiële beheerhandelingen naar de bedrijfsvoering wordt zichtbaar gemaakt met onderstaande figuur.



3 In deze publicatie is het begrip niet-financiële rechtmatigheid in een aantal gevallen verwoord als niet-financiële beheershandelingen

1.6 Getrouw en rechtmatig

Een ander belangrijk begrip bij met name de verantwoording van financiële beheershandelingen is getrouwheid. De getrouwe weergave van de baten en lasten en de activa en passiva per 31 december en de rechtmatigheid van de baten en lasten en balansmutaties zijn twee dimensies die elkaar overlappen, maar die ook aan elkaar tegengesteld kunnen zijn. Diefstal van computers uit het gemeentehuis komt wellicht door verwijtbaar en daardoor onrechtmatig beheer, maar kan getrouw in de programmarekening zijn verwerkt en toegelicht. Voor het niet naleven van Europese aanbestedingsregels is het onrechtmatig beheer gemakkelijker vast te stellen, maar de investering kan – samen met de eventuele schadeclaim – geheel getrouw in de programmarekening zijn verwerkt. Andersom is ook denkbaar. In de programmarekening wordt de investering in een vuilniswagen in 50 jaar afgeschreven ten laste van de exploitatie. Deze lange afschrijvingstermijn is gebaseerd op een besluit van de gemeenteraad. De gehanteerde afschrijvingstermijn lijkt op het eerste gezicht daarom wel rechtmatig, maar niet getrouw. Het is immers niet waarschijnlijk dat de vuilniswagen een levensduur heeft van 50 jaar. De afschrijvingslasten in de programmarekening zijn daarom te laag. Het raadsbesluit en de begroting zijn inzake deze afschrijvingstermijn dus onrechtmatig want daarin heeft in strijd met lid 3 van artikel 64 Besluit begroting en verantwoording (BBV) geen juiste afstemming op de verwachte toekomstige gebruiksduur plaatsgevonden.

Over de verwijtbaarheid kan nog een leuke discussie gaan plaatsvinden, want wie heeft concepten gemaakt en waarom is daarbij niet gewezen op de strijdigheid met het Besluit begroting en verantwoording?

Wanneer de dimensie getrouwheid en rechtmatigheid elkaar overlappen kan bij met name de interne beheersmaatregelen in de organisatie gebruik worden gemaakt van dezelfde beheersmaatregelen. In onderstaande tabel is aangegeven welke criteria van rechtmatigheid en aspecten van getrouwheid elkaar overlappen:

Rechtmatigheidscriteria	Getrouwheid	Overlappen elkaar
<i>Begroting</i>	Alle	Gedeeltelijk
<i>Voorwaarden</i>	Alle	Nee
<i>MenO</i>	Alle	Nee
<i>Calculatie</i>	Juistheid	Ja
<i>Valutering</i>	Tijdigheid	Ja
<i>Levering</i>	Bestaan	Ja
<i>Adressering</i>	Juistheid	Ja
<i>Volledigheid</i>	Volledigheid	Ja
<i>Aanvaardbaarheid</i>	Juistheid	Ja

1.7 Fraude en rechtmatigheid

Niet rechtmatig en fraude zijn twee begrippen die nadrukkelijk los van elkaar moeten worden gezien. Bij fraude wordt namelijk met opzet niet voldaan aan wetten en regels met als doel er zelf beter van te worden. Onrechtmatigheid komt vaak voort uit gebrek aan bekendheid of belangstelling voor naleving van wetten of regels, waarbij geen sprake is van '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.

1.8 Interne beheersing rechtmatigheid

Naast het stellen van heldere doelstellingen en kaders rondom rechtmatigheid moet de gemeente zorgdragen voor een adequate inrichting en werking van het interne systeem van risicoafweging, administratieve organisatie en interne controle, planning en control en tussentijdse informatievoorziening. Deze harde controls in de organisatie moeten de rechtmatigheid waarborgen. Ook de zachte controls van cultuur, personeel en sturing zijn onmisbaar bij het waarborgen van de rechtmatigheid. De harde en zachte controls moeten er in de eerste plaats voor zorgdragen dat onrechtmatigheden niet voorkomen. Voorts hebben deze controls tot doel dat tijdig (potentiële) onrechtmatigheden worden gesignaleerd en gerapporteerd. Soms ligt bij uitvoeringsproblemen de oplossing ook in het aanpassen van de interne uitvoeringsvoorschriften. Voor de aanpassing van externe uitvoeringsvoorschriften moet uiteraard overeenstemming bereikt zijn met de externe regelgever. Het is de verantwoordelijkheid van het college van burgemeester en wethouders om op korte termijn na te gaan in hoeverre de harde en zachte controls in de gemeente 'rechtmatigheidsproof' zijn en zo nodig verbeteringen aan te brengen of noodzakelijke aanpassingen van rechtmatigheidscriteria te motiveren.

Het belang van het interne beheersingssysteem wordt ook in het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten benadrukt. Volgens dit Besluit dient de gemeente te beschikken over een intern systeem van risicoafweging dat het gemeentebestuur in staat stelt een goede risicoafweging te maken. Op basis van deze risicoafweging kunnen vervolgens maatregelen worden getroffen om de potentiële risico's af te dekken.

In hoofdstuk 3 van dit boekje is de kaderstelling en de interne beheersing inzake rechtmatigheid nader uitgewerkt. In deze hoofdstukken is ook aangegeven op welke wijze een organisatie hieraan concreet invulling kan geven.

1.9 Rechtmatigheid en de relevantie voor de externe controle

Alhoewel de rechtmatigheid al jaar en dag onderdeel uitmaakt van de accountantscontrole inzake de getrouwheid van een verantwoording, 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 het beheer. Een (financiële) verantwoording kan immers op getrouwe wijze inzicht geven in de (financiële) gevolgen van een onrechtmatig beheer. De omvangrijke boetes danwel schades zijn dan getrouw verantwoord. 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' en 'bestaande normering'. De accountantscontrole van specifieke uitkeringen, waarbij de rechtmatigheid van het beheer reeds langer expliciet in het oordeel moet worden betrokken, leert dat op deze gebieden nadere afstemmingen noodzakelijk zijn. Bijvoorbeeld via controleprotocollen.

Wat betreft de afbakening van 'het beheer' is het belangrijk dat wordt beseft dat de accountant bij zijn jaarrekeningcontrole alleen toetst op zaken die een duidelijke relatie hebben met het

financiële beheer. Wat precies tot het **financiële** beheer moet worden gerekend is echter nog niet eens altijd even duidelijk. Maar in beginsel kan de rechtmatigheidscontrole op het financiële beheer niet tot relevant andere baten, lasten en balansmutaties leiden dan reeds in het kader van een getrouwe verslaggeving gebruikelijk was. Wel kunnen door een verscherpte aandacht voor de rechtmatigheid – deels nieuwe – risico's dan wel onzekerheden worden gesignaleerd, die tot uitdrukking moeten komen in het oordeel over de rechtmatigheid van dat financiële beheer. Bijvoorbeeld inzake het naleven van Europese regelgeving. Het niet naleven van de Europese aanbestedingsregels heeft in de meeste gevallen geen invloed op het oordeel over de getrouwheid van de jaarrekening. Als er al schadeclaims worden ingediend, dan kunnen deze getrouw worden verantwoord. Echter bij belangrijke investeringen kan het niet naleven van de Europese aanbestedingsregels tot gevolg hebben dat dit in het accountantsoordeel tot uitdrukking komt als een afkeurende verklaring inzake de rechtmatigheid van het financiële beheer. In het BAPG is voorts bepaald dat de accountant inzake handelingen en beslissingen (beheer) van niet-financiële aard, die overigens wel op termijn tot financiële gevolgen kunnen leiden, kan volstaan met het beoordelen van het interne systeem van risico-afwegingen.

Bij de afbakening van **'de mate'** moet worden bedacht dat de weging van bevindingen inzake (on)rechtmatigheden nog niet eenduidig is bepaald. Bij het financiële beheer gaat het in elk geval om financiële transacties c.q. posten. Wanneer door een onrechtmatig beheer financiële schade ontstaat, dan kan in elk geval deze – getrouw te verantwoorden – schade als 'maat' dienen. Deze schade is dan op zich uiteraard wel 'rechtmatig', want anders zou deze immers niet kunnen worden geclaimd. Bij een geconstateerd gebrek in de verplichte uitvoering van het financiële beheer, zoals inzake een verplichte EU-aanbesteding, wordt de gehele transactie zelf als onrechtmatig gekwalificeerd. Deze bevinding telt in beginsel door naar het accountantsoordeel, zelfs als daaraan geen constateerbare schadelijke gevolgen verbonden zijn. In het BAPG wordt echter – in elk geval voor begrotingsrechtmatigheid – voor het accountantsoordeel een onderscheid gemaakt naar zaken welke binnen het uitgezette beleid passen en de strijdigheid met een wettelijke bepaling of een door de raad genomen beslissing. Dit maakt de afweging voor de oordeelsvorming door de accountant gecompliceerder, want dan moet immers de bedoeling van en daarmee het belang voor de wetgever (de raad) worden doorgrond. Dus niet de letterlijke (formele) onrechtmatigheid is uiteindelijk relevant voor het accountantsoordeel, maar de inhoudelijke (materiële) bedoeling van de wetgever. Dit zijn afwegingen die de accountant, met name in grensgevallen, niet zondermeer zelfstandig kan maken. Gelukkig zijn voor de specifieke uitkeringen en de naleving van EU-regelgeving

op dit gebied inmiddels gedragslijnen ontwikkeld en gepubliceerd, bijvoorbeeld via controleprotocollen. Op andere gebieden biedt nader overleg met de regelgever soms de mogelijkheid om duidelijkheid te verkrijgen. Wanneer zo'n overleg echter geen duidelijkheid verschaft dan zal de accountant primair zijn bevindingen rapporteren en zal hij zonedig een en ander als een onzekerheid inzake de rechtmatigheid in zijn accountantsoordeel tot uitdrukking brengen.

Daarmee komen we bij de afbakening van de **'bestaande normering'**. Hiermee wordt bedoeld op de relevante wet- en regelgeving, inclusief de lokale verordeningen en beleidsregels. In de voorgaande paragraaf is reeds aangegeven dat 'de mate' niet altijd eenvoudig danwel eenduidig is vast te stellen. Dit geldt ook voor de 'bestaande normering'. Voor de externe wet- en regelgeving is daar gelukkig inmiddels de nodige ervaring mee opgedaan en heeft dit bijvoorbeeld geresulteerd in controleprotocollen bij de wet- en regelgeving inzake specifieke uitkeringen. Voor de interne wet- en regelgeving, zoals die vastligt in gemeentelijke verordeningen en beleidsregels, heeft een dergelijke afweging veelal echter nog niet expliciet plaatsgevonden. Bovendien is vaak niet eenduidig welke verordeningen en beleidsregels precies van toepassing zijn. Een en ander werd tot nu toe wel bij de accountantscontrole betrokken, maar dit was vooral gericht op het accountantsoordeel omtrent de getrouwheid van de verantwoording. Het gaat dan om de maatregelen die zijn getroffen om de juistheid en volledigheid van de baten, lasten en balansmutaties te waarborgen via de inrichting van de administratieve organisatie (AO) en de interne controle (IC). De feitelijke inrichting van de AO/IC kan echter afwijken van hetgeen bijvoorbeeld formeel in een beheersverordening is vastgelegd. Een dergelijke afwijking hoeft geen gevaar voor de getrouwheid van de verantwoording op te leveren, maar kan wel strijdig zijn met de bedoeling van de gemeenteraad. Bijvoorbeeld de gemeenteraad heeft – al dan niet voor specifieke transacties – de bestel- en budgetbevoegdheid nadrukkelijk op directieniveau gelegd, terwijl in de praktijk echter afdelingshoofden als budgethouder en besteller (blijven) fungeren. Als een en ander streng moet worden gewogen dan zijn wellicht vele handelingen en beslissingen als een onrechtmatig financieel beheer te bestempelen. 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 verordeningen en beleidsregels voor de rechtmatigheid van het financiële beheer moeten worden gewogen naar het accountantsoordeel. Moeilijk toetsbare dan wel niet naleefbare bepalingen zullen in dat kader nadrukkelijk moeten worden heroverwogen.

1.10 Overzicht normenkader, rechtmatigheid en beheersing

Het normenkader voor rechtmatigheid, de uitsplitsing financiële en niet-financiële rechtmatigheid en het beheer laten zich als volgt weergeven:

Normenkader rechtmatigheid	Rechtmatigheid		Financieel beleid, beheer en organisatie (verordeningen artikel 212, 213 en 213A)		
Programmabegroting	Financiële rechtmatigheid <ul style="list-style-type: none"> Toereikendheid van het begrotingsbedrag Juistheid begrotingsprogramma Juistheid begrotingsjaar Misbruik & Oneigenlijk gebruik Calculatie Valuering Adressering Volledigheid Aanvaardbaarheid Levering Voorwaarden 	Niet-financiële rechtmatigheid <ul style="list-style-type: none"> Arbo wetgeving Wet openbaarheid bestuur Kieswet <p>Enzovoorts voor allerlei wet- en regelgeving die géén directe financiële geldstroom veroorzaakt</p>	Harde controls	Informatievoorziening	
Verordeningen artikel 212 en 213			<ul style="list-style-type: none"> Intern systeem van risicoafweging AO Procedure Mandaat 	<ul style="list-style-type: none"> Begroting Tussentijdse informatievoorziening Jaarrekening 	
Overige gemeentelijke verordeningen, beleidsplannen en Raadsbesluiten					
Besluit begroting en verantwoording Begroting					Zachte controls <ul style="list-style-type: none"> Cultuur Personeel en sturing
Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten					
Algemene wet- en regelgeving, Internationale verdragen en Europese richtlijnen met directe invloed op financiële beheershandelingen					
Specifieke wet- en regelgeving inzake uitkeringen (= middelen derden i.v.m. medebewinds-taken)					
Algemene wet- en regelgeving, internationale verdragen en Europese richtlijnen met niet directe invloed op financiële beheershandelingen					

2 Rechtmatigheid en de actoren

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk behandelen wij de betekenis van rechtmatigheid voor de verschillende actoren in en rondom de gemeentelijke organisatie: de gemeenteraad, het college van burgemeester en wethouders, de ambtenaren, de rekenkamer, het audit comité en de accountant. Daarbij gaan wij vooral in op de verantwoordelijkheden zoals deze zijn vastgelegd in de wet- en regelgeving. Ook besteden wij aandacht aan de consequenties voor het functioneren en voor de relatie met de andere actoren.

In algemene zin kan men stellen dat de gemeenteraad en het college van burgemeester en wethouders 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. Deze rechtmatigheidstoets komt neer op het beoordelen of de activiteiten van de gemeente passen binnen het kader van relevante wet- en regelgeving, of de uitgaven en inkomsten van de gemeente passen in het kader van de uitvoering van deze activiteiten en of daarover op een deugdelijke en controleerbare manier verantwoording wordt afgelegd. De rechtmatigheidstoets omvat dan ook 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 (gerelateerd aan de vragen: wat moeten en mogen we doen, welke voorwaarden gelden daarbij en welke middelen zetten we daarvoor 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 hieruit voortvloeiende baten, lasten en balansmutaties en overige, niet financiële uitkomsten (hoe informeren wij elkaar en de belanghebbenden over de financiële en operationele uitkomsten van datgene wat wij hebben gedaan?);
- 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?).

Een belangrijke rol spelen in dit verband daarom de relevante wet- en regelgeving. In de eerste plaats zijn de verantwoordelijkheden van de gemeenteraad en het college van burgemeester en wethouders in het kader van het zorgdragen voor rechtmatig handelen zelf vastgelegd in wet- en regelgeving. In de tweede plaats houden deze verantwoordelijkheden onder meer in dat eigen regelgeving tot stand moet komen om nadere inhoud te geven aan rechtmatig handelen. In de derde plaats houdt rechtmatig handelen ook in dat overige externe wet- en regelgeving moet worden nageleefd. Dit betekent dus dat u in het kader van rechtmatigheid te maken krijgt met zowel externe als interne of 'eigen' wet- en regelgeving.

De verantwoordelijkheden

Zoals in hoofdstuk 2 is uiteengezet, zijn voor de verschillende actoren de primaire verantwoordelijkheden inzake de rechtmatigheid nader geregeld en uitgewerkt in artikel 212 en 213 van de gemeentewet (GW) en in het 'Besluit accountantscontrole provin-

cies en gemeenten' (BAPG). In dit hoofdstuk beperken wij ons tot een tour d'horizon van de formele betekenis van deze wetgeving. In hoofdstuk 4 zullen wij een aantal praktische handvatten presenteren om vorm en inhoud te geven aan de – deels al langer bestaande en deels nieuwe – verantwoordelijkheden.

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. 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. Deze regels hebben binnen de gemeente de status van wettelijke voorschriften. Zo stelt de verordening ex artikel 213a GW de kaders voor de doelmatigheid en doeltreffendheid van het door het college van burgemeester en wethouders gevoerde bestuur en regelt de verordening ex artikel 213 GW de externe accountantscontrole. Andere voorbeelden van eigen regelgeving zijn expliciete beleidsregels en collegebesluiten, het treasurystatuut 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 daar buiten.

Een specifiek onderdeel van de eigen 'regelgeving' is de – door de gemeenteraad vastgestelde – programmabegroting. De begrotingsrechtmatigheid richt zich op het tot stand komen van financiële beheershandelingen binnen de grenzen van de begroting. Deze begrotingsrechtmatigheid kent verschillende invalshoeken, zoals de toereikendheid van het begrotingsbedrag, de toerekening aan het juiste begrotingsjaar en de toerekening aan het juiste programma. De gemeenteraad beschikt over het instrument van de indemniteitsprocedure om begrotingsonrechtmatigheid aan de orde te stellen en af te handelen. De gemeenteraad kan met andere woorden achteraf goedkeuring verlenen aan de begrotingsoverschrijdingen.

De externe wet- en regelgeving

Naast de wetgeving die bepaalt dat de gemeente zelf invulling moet geven aan de verantwoordelijkheden betreffende rechtmatigheid door het opstellen van eigen regelgeving, is een veelheid aan 'relevante' externe wet- en regelgeving van kracht waaraan de gemeente zich bij het uitoefenen van de activiteiten moet houden. Deze wet- en regelgeving zijn nader onder te verdelen, bijvoorbeeld naar:

- 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, 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 comité en de externe accountant hebben vooral de taak om – ieder vanuit zijn specifieke verantwoordelijkheid – objectief te bewaken dat het beheersingsmechanisme in alle opzichten voldoet aan de daaraan te stellen eisen. Het spreekt vanzelf dat alle actoren elkaar daarbij tegenkomen en met elkaar communiceren.

Doelmatige rechtmatigheid?

Eén van de gevolgen van de gewijzigde regelgeving rond dualisering is een verschuiving in de aandacht van de betrokken actoren 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. Om te kunnen meten of een prestatie wordt gerealiseerd en of dit plaatsvindt tegen een minimale opoffering van middelen, zal vooraf duidelijk moeten worden gemaakt wat de doelstellingen en randvoorwaarden zijn. Onder de oude regelgeving viel de beoordeling van de doelmatigheid binnen het taakgebied van de externe accountant. De accountant beoordeelde daarbij niet het doelmatig handelen als zodanig van de gemeente, maar hij beoordeelde wel of de gemeente een beheersings-

systeem had waarmee zij haar doelmatig handelen kon waarborgen. De accountant had in dit verband beperkte mogelijkheden om in het verlengde van zijn primaire opdracht, te weten de controle van de getrouwheid van de jaarrekening, daadwerkelijk inhoudelijk aandacht te besteden aan het doelmatig functioneren van de gemeente, niet in de laatste plaats omdat vaak bruikbare doelmatigheidsnormen ontbraken.

De verantwoordelijkheid voor het waarborgen van de doelmatigheid ligt bij het college van burgemeester en wethouders. Ingevolge de verordening ex artikel 213a GW is het college verplicht om periodiek een (zelf)onderzoek in te stellen naar de *doelmatigheid* en *doeltreffendheid* van het gevoerde bestuur. Ook de rekenkamer *kan* gericht onderzoek doen naar doelmatigheid en doeltreffendheid. De kaders voor doelmatig handelen kunnen – door de gemeenteraad – in de programmabegroting worden aangegeven, waarbij wordt ingegaan op de zogenaamde *W*-vragen: wat men wil bereiken, op welke wijze zal dit bereikt worden en wat het mag kosten. Het te nauwkeurig definiëren van de te bereiken prestaties en effecten heeft consequenties voor de beoordeling van de rechtmatigheid. Men zal dan ook moeten waken voor een situatie waarin enerzijds een te strak door de gemeenteraad gedefinieerde doelmatigheid en doeltreffendheid al te snel zal leiden tot onrechtmatig handelen, anderzijds moet geen sprake zijn van te veel 'ruimte' in de kaders wat zou kunnen leiden tot een weliswaar rechtmatig, maar inhoudelijk weinig concreet en effectief beleid. In hoofdstuk 4 besteden wij nader aandacht aan het op doelmatige wijze omgaan met rechtmatigheid.

Schematisch overzicht van de verantwoordelijkheden

Schematisch kunnen de verantwoordelijkheden van de verschillende actoren 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 comité	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 grenzen van zijn deskundigheid	Uitsluitend indien afzonderlijk overeengekomen (op verzoek van de gemeenteraad) en binnen grenzen van zijn deskundigheid	Uitsluitend indien afzonderlijk overeengekomen (op verzoek van de gemeenteraad) en binnen grenzen van zijn deskundigheid

Uit de voorgaande tabel blijkt dat de verantwoordelijkheid voor zowel een rechtmatige als ook doelmatige en doeltreffende uitvoering van het beleid in eerste instantie een aangelegenheid is van het college van burgemeester en wethouders. In tweede instantie heeft een toets plaats op de door het college getroffen maatregelen: naast het voorgeschreven periodieke zelfonderzoek toetst de accountant de rechtmatigheid en kan de rekenkamer specifiek onderzoek verrichten naar zowel rechtmatigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid.

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 bijstellen;
- het college van burgemeester en wethouders geeft uitvoering aan het beleid: nadere uitwerking van datgene dat in het raadsprogramma en de goedgekeurde begroting is opgedragen;
- het college van burgemeester en wethouders is eerstverantwoordelijke voor het vaststellen van de rechtmatigheid van handelen: het onderkennen van de risico's en uitbrengen van verslag over de wijze waarop is vormgegeven aan het financiële beheer;
- het college van burgemeester en wethouders zorgt voor een doelmatige inrichting van de organisatie en de processen: het treffen van maatregelen om voldoende waarborgen te hebben 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 commissie is niet voorgeschreven: het audit comité wordt samengesteld uit vertegenwoordigers uit gemeenteraad, college van B&W en het ambtelijk apparaat. Het audit comité 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.

In de paragrafen vanaf 2.2. gaan wij op de rollen van de verschillende actoren nader in.

Waar is informatie over rechtmatigheid beschikbaar?

Over het onderwerp rechtmatigheid is inmiddels veel informatie beschikbaar. Omdat nog lang niet op alle punten duidelijkheid bestaat over de verschillende aspecten van rechtmatigheid, zal ook in de komende tijd nog veel informatie verschijnen. Dit zal later ongetwijfeld gevolgd worden door jurisprudentie en mogelijk aanvullende regelgeving. Vooralsnog kunnen gemeenteraadsliden bijvoorbeeld terecht bij hun juridisch adviseur en accountant, de Vereniging van Nederlandse Gemeenten (VNG), het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK), de Vereniging van Lokale Rekenkamers en Vernieuwingsimpuls Dualisme en Lokale Democratie (een gezamenlijk project van VNG en BZK). Uiteraard kan ook veel worden geleerd van andere gemeenten en van collega raads- en collegeleden. De diverse websites van de hiervoor genoemde instanties bieden de nodige handreikingen en verwijzingen.

2.2 Gemeenteraad en rechtmatigheid

Verantwoordelijkheden

De wet dualisering provincie- en gemeentebestuur en in relatie daarmee de na de gemeenteraadsverkiezingen in 2002 in werking getreden 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.

Artikel 213 GW regelt de benoeming van de accountant door de raad, de wijze waarop de accountant over zijn werkzaamheden rapporteert en de specifieke afspraken die de raad met de accountant kan maken over de bij de controle te hanteren toleranties voor goedkeuring van de verantwoording en rapportering van fouten (en onzekerheden). Behalve dat de benoeming van de accountant door en rapportering door de accountant aan de raad nieuwe elementen zijn, spreken we in tegenstelling tot de situatie van vóór 2004 niet alleen over getrouwheidsfouten, maar ook over rechtmatigheidsfouten. Op grond van artikel 213 GW stelt de raad een verordening op waarin deze aspecten worden vastgelegd.

Op grond van artikel 213a GW regelt de raad bij verordening het door het college uit te voeren periodiek onderzoek naar de doelmatigheid en doeltreffendheid van het door het college gevoerde bestuur.

In het duale bestel wordt de functionele scheiding tussen de gemeenteraad en het college van burgemeester en wethouders dus aanzienlijk scherper gesteld. De gemeenteraad heeft naast een rol als volksvertegenwoordiger nu ook daadwerkelijk een kaderstellende- en controlerende rol, waaraan door middel van de hiervoor genoemde verordeningen inhoud moet worden gegeven. De formele verantwoordelijkheden van de gemeenteraad zijn als volgt samen te vatten:

- De gemeenteraad stelt bij verordening (ex art 212 GW) de uitgangspunten voor het financiële beleid, evenals de regels voor het financiële beheer en voor de inrichting van de financiële organisatie vast. Deze verordening dient te waarborgen dat aan de eisen van rechtmatigheid, verantwoording en controle wordt voldaan;
- De gemeenteraad 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 gemeenteraad stelt één of meer accountants aan belast met de controle van de jaarrekening en 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 Besluit accountantscontrole Provincies en Gemeenten.

Betekenis in de praktijk

Wat betekenen deze formele verantwoordelijkheden in de praktijk voor de raad? Wat zijn de onderwerpen waaraan de raad – al dan niet bij verordening – inhoudelijk aandacht moet besteden? En op

welke manier wordt daarmee het rechtmatigheidsvraagstuk beïnvloed? Om op deze vragen antwoord te kunnen geven, herhalen we eerst een stukje theorie over het begrip rechtmatigheid. Zoals ook hiervoor is aangegeven, betekent rechtmatig handelen dat bij het uitoefenen van de activiteiten door de gemeente alle relevante wet- en regelgeving wordt nageleefd. Met andere woorden, de norm voor rechtmatig handelen is de relevante externe- en eigen wet- en regelgeving. Daarbij kan onderscheid worden gemaakt naar rechtmatigheid in relatie tot financiële beheershandelingen en rechtmatigheid in relatie tot handelingen en beslissingen van niet-financiële aard.

Vaststellen van de norm

De gemeenteraad moet uiteraard in de eerste plaats inzicht hebben in de norm om ervoor te kunnen zorgen dat die spelregels worden afgesproken die waarborgen dat de gemeente zich aan de vastgestelde 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. Het is dus van belang dat de gemeente weet met welke wet- en regelgeving zij te maken heeft en hoe deze moet worden geïnterpreteerd en geïmplementeerd. Een voorlopige inventarisatie levert een aantal van circa 150 relevante voorbeelden van externe wet- en regelgeving op, die voor een belangrijk deel ook weer zijn vertaald in verordeningen.

Toetsen aan de norm

Als bekend is waaruit de norm voor rechtmatig handelen bestaat, moet in de tweede plaats worden vastgesteld hoe financiële- en niet-financiële beheershandelingen getoetst kunnen en moeten worden aan die norm. Dit betekent dat vastgesteld moet worden op welk moment en op welke manier beheershandelingen vanuit de optiek van rechtmatigheid moeten worden gecontroleerd. Hiervoor zullen formele instructies moeten worden opgesteld en heldere, eenduidige criteria moeten worden gehanteerd. De gemeenteraad zal het college opdracht moeten geven dit nader uit te werken en zal toe moeten zien op de naleving. Het is vanzelfsprekend uiterst belangrijk dat de gemeenteraad goed geïnformeerd wordt over de kwaliteit van de uitvoering van de rechtmatigheidstoets.

Hoe scherp is de norm?

Hiervoor is al aangegeven dat het niet handelen in overeenstemming met de relevante wet- en regelgeving onrechtmatig is. In de praktijk kan deze scherpe afbakening tussen rechtmatig en onrechtmatig de nodige vragen oproepen.

In de eerste plaats is het niet altijd zonder meer mogelijk om de gevolgen van geconstateerde onrechtmatigheden financieel te kwantificeren. Hoe zwaar moet een formele fout worden gewogen als het niet zeker is of en zo ja, in hoeverre daaraan financiële consequenties zijn verbonden?

In de tweede plaats kan de vraag worden gesteld of het al dan

niet verwijtbaar door de verantwoordingsplichtige niet voldoen aan de rechtmatigheidseis een rol mag spelen bij de beoordeling of sprake is van onrechtmatig handelen.

De gemeenteraad zal zich over deze vragen een mening moeten vormen om de kaders van het beheersingssysteem te kunnen aangeven.

Daarnaast kan sprake zijn van het feit dat de wetgever of toezichthouder onderkent dat (strikte) uitvoering van wet- of regelgeving in de praktijk op ernstige problemen stuit en al dan niet uitdrukkelijk gedoogt dat op bepaalde gronden van de voorschriften wordt afgeweken. Deze situatie kan ook gelden ten aanzien van de uitvoering van eigen, door de gemeenteraad vastgestelde verordeningen. Het is op zijn minst twijfelachtig of in deze gevallen sprake is van onrechtmatig handelen.

Verder kan het voorkomen dat een beheershandeling getoetst moeten worden aan meerdere rechtmatigheidsaspecten en/of meerdere voorschriften. Is het mogelijk, of misschien wel noodzakelijk, om aan deze aspecten en voorschriften een weging te verbinden en zo ja, op welk moment moet de beheershandeling geheel als onrechtmatig worden aangemerkt? De communicatie tussen gemeenteraad, college van burgemeester en wethouders, rekenkamer en accountant over deze 'grenzen' van rechtmatigheid is uitermate belangrijk. Voor alle betrokken partijen moet volstrekt helder zijn hoe regelgeving moet worden geïnterpreteerd vanuit de rechtmatigheidsoptiek en welke onderdelen of aspecten van regelgeving op grond van welke criteria een gewogen oordeel ondergaan.

Tenslotte is in het BAPG een zogenaamde goedkeuringstolerantie opgenomen van 1% van de gemeentelijke lasten. Dit wil zeggen dat als uit de accountantscontrole financiële rechtmatigheidsfouten en/of -onzekerheden blijken die de tolerantie niet overschrijden, een goedkeurend oordeel over de rechtmatigheid van de verantwoording als geheel kan worden afgegeven. De gemeenteraad kan de goedkeuringstolerantie naar beneden bijstellen. De accountant richt zijn controle op rechtmatigheid dan ook in op basis van de afgesproken tolerantie. Met andere woorden: hij probeert niet alle onrechtmatigheden te ontdekken, maar stelt wel vast dat niet meer onrechtmatigheden in de verantwoording voorkomen dan het bedrag van de goedkeuringstolerantie aangeeft. Met nadruk vermelden wij dat het hierbij gaat om het accountantsoordeel over de rechtmatigheid van beheershandelingen met een financieel karakter. Voor waarborging van de rechtmatigheid van beheershandelingen met een niet-financieel karakter beoordeelt de accountant het in de gemeente aanwezige systeem van risicoafweging. Over dit laatste geeft hij geen oordeel in zijn accountantsverklaring. Een goedkeurende verklaring wil dus niet zeggen dat in het geheel geen onrechtmatigheden zijn geconstateerd of dat deze zich niet hebben voorgedaan.

Het mag duidelijk zijn dat de gemeenteraad, mede gezien de hiervoor genoemde vraagstukken regelmatig met het college van burgemeester en wethouders en met de accountant van gedachten zal moeten 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 en de daaruit voortvloeiende aanbevelingen. Over deze onderwerpen zal in voorkomende gevallen ook worden gecommuniceerd met het audit comité en de rekenkamer.

Hoe regelt de gemeenteraad de financiële beheers-handelingen?

De voorschriften aangaande 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 regelen:

De uitgangspunten van het financiële beleid, waaronder:

- De waarderinggrondslag en het afschrijvingsstelsel van de vaste activa;
- De waardering van debiteuren en overige vorderingen;
- De methode van winstneming en vorming van voorzieningen op gebied van de grondexploitatie;
- De noodzakelijk geachte omvang van het weerstandsvermogen;
- Het stelsel 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, onder meer bestaande uit:

- De inrichting van de planning & controlcyclus (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, waarbij moet worden aangegeven:

- De uitgangspunten voor de inrichting van de organisatie voor financiën en control;
- De basiscondities voor de administratieve organisatie en interne controle en als onderdeel daarvan 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 stelsel van risico-inventarisatie en -beheersing;
- De manier waarop het college van burgemeester en wethouders verantwoording aflegt over rechtmatigheid (bijvoorbeeld in de vorm van een bevestiging van het management over de naleving van wet- en regelgeving, een opgave van geconstateerde onrechtmatigheden en een bevestiging van de kwaliteit van de met betrekking tot interne beheersingsmaatregelen).

Het opstellen van diverse verordeningen, 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 manier waarop daarvoor verantwoording wordt afgelegd;
- De grondexploitatie;
- De gemeentelijke belastingen en heffingen.

Voorts moet de gemeenteraad in het kader van de rechtmatige uitvoering van het financiële beheer de volgende zaken regelen:

- Het aanwijzen van een externe accountant belast met de controle van de jaarrekening;
- Het (jaarlijks) – binnen de wettelijke grenzen – vaststellen bepa-

len van de door de accountant te hanteren goedkeurings- en rapporteringstolerantie;

- Het maken van afspraken met de externe accountant over de (eventuele) controle van specifieke aandachtsgebieden en de manier waarop de accountant daarvoor aan de gemeenteraad rapporteert;
- Het goedkeuren van de gecontroleerde jaarrekening, waarbij de gemeenteraad kennis neemt van de bevestiging van het college van burgemeester en wethouders over de bedrijfsvoering en de rechtmatigheid van het (financieel) beheer en van de accountantsverklaring en op grond daarvan décharge verleent aan het college voor het gevoerde bestuur in het betreffende boekjaar;
- 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, de doeltreffendheid en de rechtmatigheid van het door het gemeentebestuur gevoerde bestuur. De rekenkamer(commissie) kan voor de controle van de rechtmatigheid gebruik maken van de bevindingen van de accountant en de door de accountant vanaf 2004 daarvoor af te geven verklaring.

Hoe regelt de gemeenteraad de niet-financiële beheers-handelingen?

De belangrijkste taak van de gemeenteraad ten aanzien van de rechtmatigheid van niet-financiële beheershandelingen is het aangeven van de kaders waarbinnen het college van burgemeester en wethouders zorg moet dragen voor een adequate risicoafweging en een daarop toegespitst beheersingssysteem. Dit systeem omvat onder meer procedurebeschrijvingen, mandaatregelingen en het uitvoeren van audits gericht op de naleving van wet- en regelgeving, maar ook gedragsregels, kwaliteits- en integriteitsstandaarden en een sanctiebeleid. De gemeenteraad zal zich ook periodiek over de opzet en goede werking van dit systeem moeten laten informeren en zondig de kaders moeten bijstellen. Ook in het kader van de niet-financiële beheershandelingen stelt de raad dus de kaders vast en controleert zij de naleving daarvan.

Wat doet de gemeenteraad bij gebleken onrechtmatigheden?

In de nieuwe Gemeentewet is een specifieke maatregel opgenomen in het geval het college van burgemeester en wethouders niet rechtmatig handelt. Deze maatregel heet de indemniteitsprocedure en vervangt de vroegere persoonlijke financiële aansprakelijkheid van collegeleden, die is vervallen vanaf de jaarrekening 2004. 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 indemniteitsbesluit 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 gemeenteraad beoordelen of sprake is van een (financiële) onrechtmatigheid. Uiteindelijk oordeelt echter alleen de gemeenteraad of sprake is van dusdanige onrechtmatigheden dat een indemniteitsprocedure moet worden opgestart. Het is ook de gemeenteraad die – ongeacht of hij het indemniteitsbesluit aan-

neemt of verwerpt – 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

In het duale bestel heeft het college van burgemeester en wethouders meer zelfstandige bevoegdheden gekregen. Deze bevoegdheden gebruikt het college om de door de gemeenteraad gestelde doelen binnen de – eveneens door de raad – gestelde kaders te bereiken. Uiteraard werkt het college daarbij nauw samen met het ambtelijk apparaat. Meer bevoegdheden betekent automatisch dat ook meer verantwoording moet worden afgelegd over de uitoefening daarvan. De verantwoording moet de raad inzicht geven in de vraag of de gestelde doelen binnen de afgesproken randvoorwaarden en kaders zijn gerealiseerd. Eén van die kaders betreft de rechtmatigheid van de (financiële) beheershandelingen. In deze paragraaf gaan wij nader in op de betekenis van het rechtmatigheidsvraagstuk voor het college.

Verantwoordelijkheden

Op het eerste gezicht lijken de verantwoordelijkheden van het college van burgemeester en wethouders op het gebied van rechtmatigheid enigszins af te steken bij de in veel opzichten gedetailleerd vastgestelde verantwoordelijkheden van de gemeenteraad op dit punt. Echter, bedacht dient te worden dat het college van burgemeester en wethouders primair verantwoordelijk is 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. Zoals we in paragraaf 1 van dit hoofdstuk hebben gezien, is het daarbij 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.

Het college is verantwoordelijk voor het tot stand komen van financiële beheershandelingen binnen de grenzen van de begroting (begrotingsrechtmatigheid) en voor de toereikendheid van het beleid ter voorkoming en bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik van wet- en regelgeving. Het college heeft daarom ook zelf behoefte aan controle en, in bredere zin, vooral aan 'control'. Daarom is het belangrijk dat het college actief betrokken is bij de opzet van het beheersingsmechanisme en de betrouwbare werking daarvan bewaakt.

Om adequaat verantwoording te kunnen afleggen moet het college bij voortduring 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 het reilen en zeilen van de organisatie up to date en betrouwbaar?
- Ligt de organisatie nog op koers, kunnen de gestelde doelen binnen de geldende kaders worden bereikt?
- Is er mogelijk sprake van bijzondere of onverwachte situaties die bijsturing of een heroverweging van de gestelde doelen noodzakelijk maken?
- Worden risico's gesignaleerd waarvan niet duidelijk is wat de impact zal zijn op voortgang en/of de uitkomst van de activiteiten?
- Weten wij zeker dat het beheersingssysteem werkt en de rechtmatigheid van (financiële) beheershandelingen is gewaarborgd?
- Bestaat 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.

Voor het informatieve gedeelte speelt de programmabegroting een belangrijke rol. De gemeenteraad stelt de kaders vast voor de beleidsuitvoering door het college en de ambtelijke organisatie. Dit heeft consequenties voor de manier waarop de bedrijfsvoering zal worden georganiseerd: programmatische (beleids)kaders vragen ook om een programmatische werkwijze en verantwoording. Het verankeren van de programmaverantwoordelijkheden in de (top)structuur van de gemeente is dan ook van wezenlijk belang voor de coördinatie van de beleidsuitvoering.

De in het Besluit begroting en verantwoording (Bbv) voorgeschreven indeling van de programmabegroting biedt, via de beleidsbegroting, het programmaplan en de verplichte paragrafen, voldoende mogelijkheden om invulling te geven aan de sturende kaders van de raad. De verplichte paragrafen bieden de gemeenteraad als het ware een dwarsdoorsnede van de programma's vanuit het perspectief van een aantal belangrijke financiële- en organisatorische randvoorwaarden. Het college legt hierover in deze paragrafen verplicht verantwoording af en geeft de raad zodoende de mogelijkheid om te beoordelen of en in hoeverre het realiseren van de in de programma's gestelde doelen gebeurt met inachtneming van de door de raad goedgekeurde uitgangspunten. In het volgend 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

De verplichte paragrafen zijn voor het college afzonderlijke verantwoordingsgebieden. Om de betrouwbaarheid van de verantwoordingsinformatie te waarborgen is een adequaat werkend systeem van interne beheersing noodzakelijk. Dit systeem bestaat uit de onderdelen risicomanagement, administratieve organisatie, interne controle en de interne informatievoorziening.

Het college heeft dit systeem in de eerste plaats zelf nodig om de organisatie te kunnen besturen en vast te stellen of op betrouwbare wijze verantwoording kan worden afgelegd aan de gemeenteraad. Deze verantwoording is vervolgens onderwerp van controle door de raad: heeft het college de gestelde doelen bereikt binnen de vastgestelde kaders en randvoorwaarden. Tenslotte is het systeem van interne beheersing van belang voor de verantwoording door de raad zelf: het behoort uitdrukkelijk tot de taken van de raad om zich bij verordening uit te spreken over de kaders voor de vormgeving van dit systeem en toe te zien op de uitvoering daarvan.

Om een adequaat systeem van interne beheersing te realiseren 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 een betrouwbare gegevensverwerking en informatieverstrekking;
- het beleid ten aanzien van het voorkomen van misbruik en oneigenlijk gebruik is op voldoende niveau vastgesteld, aan alle betrokkenen bekend en voorziet waar nodig in gedetailleerde instructies en sancties;
- binnen de organisatiecultuur zijn kwaliteit en integriteit leidend 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 te kunnen besturen en verantwoording te kunnen afleggen en om de rechtmatigheid van beheershandelingen te kunnen waarborgen. Daarenboven is in artikel 213a GW bepaald dat het college van burgemeester en wethouders periodieke zelfonderzoeken moet uitvoeren naar de doelmatigheid en doeltreffendheid van het gevoerde bestuur. De gemeenteraad heeft daarbij de verantwoordelijkheid om bij verordening regels op te stellen die een zinvolle invulling van deze onderzoeksplicht waarborgen, zoals ten aanzien van de planmatige aanpak, de frequentie van en de rapportage over deze onderzoeken. Het is inmiddels duidelijk dat het niet naleven van de verordening als zodanig als onrechtmatig moet worden gezien.

Daarenboven spelen de antwoorden die uit deze onderzoeken voortvloeien een belangrijke rol bij de beoordeling van de kwaliteit en effectiviteit van het beheersingssysteem.

Relatie met de externe accountant en de rekenkamer

Bij de controle van de jaarrekening zoekt de accountant aansluiting met het interne beheersingssysteem. Hoe beter dit systeem werkt, hoe betrouwbaarder de processen, de gegevensverwerking en verantwoording zullen zijn. Dit geldt niet alleen vanuit het perspectief van de getrouwheid van de financiële informatie, maar ook vanuit het perspectief van de rechtmatigheid van (financiële) beheershandelingen. Vanaf 2004 spreekt de accountant naar aanleiding van zijn controlewerkzaamheden ook een oordeel uit over de rechtmatigheid van de in de verantwoording – lees: de jaarrekening – opgenomen financiële beheershandelingen en gaat hij na of het systeem van interne beheersing de rechtmatigheid van de niet-financiële beheershandelingen in opzet kan waarborgen. De accountant rapporteert zijn bevindingen aan de gemeenteraad, 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 betreft de grenzen van rechtmatigheid 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 en daarbij eventueel gebruik maken van de uitkomsten van het zelfonderzoek door het college en de accountantscontrole. Ook met de rekenkamer zal het college in contact moeten blijven over de aard, opzet en voortgang van de onderzoeken. Het college is verplicht aan de rekenkamer alle voor de onderzoeken noodzakelijke informatie te verstrekken. De rekenkamer is uiteraard gehouden om een kwalitatief goed onderzoek uit te voeren en bij de oordeelsvorming, rapportering en nazorg de vereiste zorgvuldigheid te betrachten.

De actieve informatieplicht van het college

Op verzoek van een raadslid dient het college van burgemeester en wethouders als gevolg van de zogenaamde *passieve informatieplicht* de door het raadslid verlangde informatie te verstrekken. 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 toezichhoudende taken nodig heeft. Dit laat enige ruimte voor interpretatie. Over de manier waarop aan de actieve informatieplicht invulling wordt gegeven moeten het college en de raad dan ook samen afspraken maken. In die afspraken moeten aan de orde komen de onderwerpen, de vertrouwelijkheid, de manier waarop de informatie wordt verstrekt en de frequentie waarmee de informatievoorziening plaatsvindt.

Uit praktisch oogpunt verdient het aanbeveling om de actieve informatieplicht goed af te stemmen op de werkelijke informatie-

behoefte 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. Dit neemt niet weg dat het college primair verantwoordelijk is om de actieve verstrekking van informatie eventueel ruimer in te vullen als daarvoor de noodzaak bestaat. Het maken van afspraken over de afbakening van de actieve informatieplicht is een dynamisch proces. Bij gewijzigde omstandigheden en belangrijke nieuwe ontwikkelingen zullen de afspraken zondig moeten worden aangepast om vroegtijdig de verantwoordelijkheden duidelijk vast te leggen en zodoende achteraf discussie over het al dan niet tijdig en volledig informeren van de raad te voorkomen. Het mag duidelijk zijn dat dit evenzeer in het belang van het college is als in het belang van de gemeenteraad. Het zorgvuldig naleven van de informatieplicht zal naar verwachting ook bij rechtmatigheidsvraagstukken een grotere rol gaan spelen.

Als de uitoefening van specifieke collegebevoegdheden ingrijpende gevolgen heeft voor de gemeente zal het college de raad altijd moeten informeren. De term 'ingrijpende gevolgen' is juridisch niet toetsbaar en vraagt dan ook om enerzijds een inschatting door het college en anderzijds een afbakening – in bijvoorbeeld financiële zin – door de gemeenteraad. De specifieke bevoegdheden van het college betreffen:

- privaatrechtelijke handelingen;
- besluiten over rechtsgedingen, bezwaarprocedures of administratieve beroepsprocedures en de voorbereiding van de civiele verdediging.

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. De vormgeving van de operationele processen, de planning en controlinstrumenten, de gegevensverwerking en de verantwoording moeten zijn afgestemd op het bereiken van de door de raad gestelde programma-doelen, binnen de vastgestelde kaders. Concreet betekent dit voor het college dat de kwaliteit van de beheersingsorganisatie en de besluit- en verantwoordingsprocessen onderwerpen zijn die dagelijks deskundige aandacht vergen. Het college vervult daarbij ook een voorbeeldfunctie binnen de organisatie. Zo moet gewaarborgd worden dat eigen handelen en besluitvorming de toets van kwaliteit en rechtmatigheid kunnen doorstaan. Vooral omdat de grenzen lang niet altijd even scherp zijn, is het bij twijfel verstandig om vooraf duidelijkheid te verkrijgen over de vraag of de rechtmatigheid mogelijk in het geding is. Een gedragscode voor het college en het ambtelijk apparaat kan daarbij een rol spelen. Verder is een open en actieve communicatie met de gemeenteraad onontbeerlijk. 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

Als uitvloeisel van de in dit hoofdstuk weergegeven verantwoordelijkheden van respectievelijk de gemeenteraad en het college van burgemeester en wethouders, is de ambtelijke organisatie verantwoordelijk voor de uitvoering van de (financiële) beheershandelingen conform de interne en externe regels en binnen de gestelde kaders. De ambtelijke organisatie speelt een belangrijke

rol bij de daadwerkelijke uitvoering van de getroffen beheersingsmaatregelen bij activiteiten als beleidsvoorbereiding, interne controle en juridische control. Het ambtelijk apparaat dient bij uitstek op de hoogte te zijn van de details van de relevante wet- en regelgeving om te voorkomen dat onrechtmatige beheershandelingen worden verricht. Ook hier geldt: voorkomen is beter dan genezen. Als niet volstrekt helder is hoe bepaalde wet- en regelgeving moet worden geïnterpreteerd en toegepast, is overleg met het juiste niveau binnen de organisatie noodzakelijk.

De ambtelijke organisatie zal moeten waken voor de praktische en doelmatige uitvoerbaarheid van procedures en instructies en zal het management moeten kunnen aanspreken op onrealistische eisen en afwijkend voorbeeldgedrag.

Het ambtelijk apparaat zal de verantwoordelijkheden voor het adequaat uitvoeren van beheershandelingen moeten kunnen dragen. Dit betekent dat vanuit het oogpunt van personeelsbeleid specifieke eisen moeten worden gesteld aan onder meer deskundigheid en permanente educatie, houding en kritisch gehalte, sociale- en communicatieve vaardigheden.

Een enigszins bijzondere positie in dit verband is die van de gemeentesecretaris. In de gedualiseerde verhoudingen heeft de gemeentesecretaris in feite geen formele rol meer in relatie tot de gemeenteraad. Voor de – coördinatie van de – ondersteuning aan de raad vanuit het ambtelijk apparaat is de nieuwe functie van raadsgriffier gecreëerd. De gemeentesecretaris vervult steeds vaker de rol van algemeen directeur van de ambtelijke organisatie. In deze zin draagt de gemeentesecretaris een zware verantwoordelijkheid voor de kwaliteit van het functioneren daarvan, ook voor wat betreft de implementatie van het systeem van interne beheersing volgens de door het college opgestelde richtlijnen.

Een adequaat systeem van interne beheersing is één van de voorwaarden voor het kunnen waarborgen van de rechtmatigheid van beheershandelingen. 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 rechtmatigeis door:

- het in overeenstemming met relevante wet- en regelgeving uitvoeren van de gemeentelijke activiteiten;
- het ordelijk en controleerbaar laten functioneren van de financiële- en operationele beheersorganisatie;
- het in overeenstemming met relevante wet- en regelgeving verantwoord van de hieruit voortvloeiende baten, lasten en balansmutaties en overige, niet financiële uitkomsten;
- het voorkomen van misbruik en oneigenlijk gebruik van regelingen.

Dit vraagt een transparante en betrouwbare verantwoording van de activiteiten, als onderdeel van de planning en controltaken. Bij het uitoefenen van de taken zal het ambtelijk apparaat geconfronteerd worden met de zelfonderzoeken van het college en de onderzoeken naar onder meer rechtmatigheid door de rekenkamer. De rekenkamer voert deze onderzoeken onafhankelijk uit, maar fungeert daarbij wel als instrument van de gemeenteraad. Zoals we hiervoor al zagen, speelt het systeem van interne beheersing ook een belangrijke rol bij de accountantscontrole. Effectiviteit, doelmatigheid én rechtmatigheid van de beheershandelingen zijn in toenemende mate onderwerp van onderzoek. Om rechtmatigheid van een vraagstuk tot een vanzelfsprekendheid te maken, is een open communicatie tussen alle actoren, zonder voorbehouden en terughoudendheid, een eerste vereiste. Het is

daarom aan te bevelen om ook het ambtelijk apparaat vertegenwoordigd te laten zijn in het audit comité.

2.5 Rekenkamer en rechtmatigheid

In de Wet Dualisering is de verplichting tot invoering van een lokale rekenkamer als laatste geregeld. Pas per 1 januari 2006 zal elke gemeente over een gemeentelijke of lokale rekenkamer moeten beschikken. Het mag daarom opvallend genoemd worden dat reeds drie jaren voor de verplichte invoering dit thema op nagevoeg elke B&W-agenda heeft gestaan. Ook is in de meeste gemeenteraden of commissies gediscussieerd over dit onderwerp. Daarnaast zijn er reeds vele rekenkamers ingesteld. Op de Internetsite www.lokalerekenkamer.nl zijn per medio januari 2004 zo'n 70 'rekenkamers' geregistreerd, waaronder alle provincies. En mogelijk zijn er gemeenten die zich nog niet op deze site hebben gemeld. Voorwaar een pro-activiteit waar menig wetsontwerper jaloers op zal zijn!

In dit hoofdstuk wordt stilgestaan bij een aantal relevante vragen omtrent de rekenkamer. Welke keuzes kunnen of moeten er in dit verband worden gemaakt en hoe is nu precies de verhouding tussen de rekenkamer en de raad, het college en de accountant.

Het belang van een rekenkamer

Tijdens de expertmeeting van lokale rekenkamers in 2002 heeft de heer R.B.M. Mul MPA, directeur Rekenkamer Rotterdam en voorzitter van de Vereniging van Lokale Rekenkamers vier redenen genoemd voor de groei van lokale rekenkamers en onderzoekcommissies in de laatste jaren: *"Vier redenen spelen mijns inziens een belangrijke rol. Door een aantal ontwikkelingen in het openbaar bestuur en maatschappij (horizontalisering, partiële decentralisatie, verzelfstandiging etc.) zijn steeds meer beleidsvelden complexe netwerken van allerlei organisaties geworden. De vraag naar de precieze verantwoordelijkheid daarin van de gemeente of de provincie dringt zich daardoor steeds meer op. Ten tweede is de verhouding tussen burger en bestuur veranderd. Politici en bestuurders worden minder op hun woorden en ideologische verwantschap, en steeds meer op hun presentatie en prestaties verkozen. Dit creëert bij raads- en Statenleden en burgers de behoefte aan publieke verantwoording en aan helderheid om zicht te krijgen op de resultaten. Ten derde is mede als gevolg van het voorgaande binnen het openbaar bestuur de aandacht langzaam maar zeker aan het verschuiven van het maken van plannen en het verdelen en besteden van geld, naar het uitvoeren van plannen en het boeken van resultaat bij een verantwoord financieel beheer. En ten slotte schieten reguliere planning en control, rapportages en monitorgegevens al snel te kort om aan voorgaande behoeftes tegemoet te komen: onderzoek is dan een vereiste."*

De rekenkamer speelt een belangrijke rol in het ondersteunen van de raad bij het uitoefenen van haar controlerende en toezichhoudende rol. De raad kan niet alles zelf onderzoeken, want daarvoor ontbreken de tijd, de middelen en de mensen. De rekenkamer kan de raad steunen 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 specifieke kennis niet in de rekenkamer aanwezig is, kan deze extern worden aangetrokken of ingehuurd.

Het voornoemde betekent overigens geenszins dat de lokale rekenkamer gezien mag worden als een uitvoerend orgaan van de raad voor wat betreft het uitvoeren van een aantal specifieke audits. De positie van de rekenkamer is daarvoor te uniek. Dit unieke zit enerzijds in haar onafhankelijke positie, waarmee zij een 'middel' is tot objectiviteit in de beoordeling van de prestaties van het lokale bestuur. Anderzijds is de rekenkamer er ook ter vergroting van de democratische waarde, aangezien haar functioneren bijdraagt aan het transparant, aanspreekbaar en afrekenbaar maken van de lokale overheidsprestaties voor de burger.

De instelling van de rekenkamer biedt een belangrijke mogelijkheid tot deskundig en onafhankelijk onderzoek naar de uitvoering en effecten van gemeentelijk beleid. De rekenkamer bepaalt verder zelf de onderwerpen die worden behandeld.

Rekenkamer of rekenkamerfunctie

Gemeenten hebben de mogelijkheid 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. Vanuit praktische overwegingen, bijvoorbeeld bij kleinere gemeenten met beperkte middelen, kan toch bewust worden gekozen voor een rekenkamerfunctie. Hierbij heeft de gemeente veel vrijheid bij de inrichting van de functie. Dit maakt het des te belangrijker om maatregelen te treffen die waarborgen dat de onafhankelijkheid in voldoende mate is verzekerd. Alleen dan kan een rekenkamerfunctie een verantwoord alternatief zijn voor de rekenkamer.

In de *Handreiking De lokale rekenkamer en rekenkamerfunctie* wordt (onder meer) een opsomming gegeven van wat wettelijk is voorgeschreven voor een rekenkamer en een rekenkamercommissie. Dit geeft het volgende beeld:

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 kan komen. Een aantal artikelen uit de Wet gemeenschappelijke regelingen kan, in verband met de onafhankelijkheid van de rekenkamer, niet zomaar van toepassing worden verklaard. Hiermee wordt in de gemeentewet gedeeltelijk rekening gehouden.

Verhouding rekenkamer ten opzichte van de raad

Zoals gezegd vervult de rekenkamer een belangrijke rol bij het in staat stellen van de raad om haar controlerende taak uit te oefenen. De raad kan de rekenkamer, gelet op haar onafhankelijke positie, echter geen opdracht geven tot het uitvoeren van bepaalde audits. In principe bepaalt de rekenkamer zelf welke onderwerpen worden behandeld. Voor de rapportages hierover bestaan er in principe ook geen beperkingen. Wel kan de raad verzoeken doen tot bepaalde, wenselijk geachte onderzoeken. Hiervan is sprake indien de raad in meerderheid een dergelijk verzoek ondersteunt. De rekenkamer behoeft – uiteraard op basis van goede gronden – niet aan een dergelijk verzoek te voldoen. Uiteindelijk is het de rekenkamer zelf die bepaalt wat de inhoud van het onderzoeksprogramma wordt.

Tijdens het onderzoek van de rekenkamer is de interactie tussen raad en rekenkamer belangrijk. Dit kan bijvoorbeeld vorm krijgen door een presentatie van de rekenkamer in de raad. Dit biedt de raad de mogelijkheid kennis te nemen van de voortgang, vragen te stellen en eventueel suggesties te doen die bij het vervolg van het onderzoek kunnen worden meegenomen. De uitkomsten van een onderzoek worden door de rekenkamer aan de raad gerapporteerd. Hierbij dient de raad zich (positief) kritisch op te stellen en zich er van te overtuigen dat de onderzoeksvragen concreet en duidelijk zijn beantwoord, de aanbevelingen voldoende zijn onderbouwd en uitsluitend zijn gebaseerd op feiten en argumenten.

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

Verhouding rekenkamer ten opzichte van de accountant

Vaak wordt verondersteld dat de rekenkamer de opdrachtgever voor de accountant zou moeten zijn. In ieder geval als vooruitgeschoven post van de gemeenteraad. Het duale stelsel is echter zo opgebouwd dat zowel rekenkamer als accountant de raad ondersteunen bij zijn controlerende taak. De rekenkamer primair als sluitstuk op de onderdelen doelmatigheid en doeltreffendheid, de accountant primair op het onderdeel rechtmatigheid. Er zijn inmiddels echter enkele situaties bekend waarbij de lokale rekenkamer als opdrachtgever voor de accountant fungeert.

De rekenkamer heeft ook de mogelijkheid om zelfstandig onderzoek te doen naar rechtmatigheid. Dergelijk onderzoek naar rechtmatigheid omvat dan niet de controle van de jaarrekening (dat is de taak van de accountant), maar zal meer gericht zijn op systeemtoetsen, zoals onderzoek naar de wijze waarop de reguliere rechtmatigheidscontrole is georganiseerd en functioneert.

Kortom, de lokale rekenkamer heeft een veel bredere optiek en een vrijere rol. In die vrije rol past de rekenkamer uiteraard wel om het functioneren van de accountant te bezien. Om daarvoor echter een structurele relatie tussen accountant en lokale rekenkamer tot stand te brengen is waarschijnlijk teveel van het goede en roept het beeld op dat de rekenkamer zich daartoe beperkt. De lokale rekenkamer staat dan ook niet aan de top van een 'controlepiramide', doch is veeleer direct in dienst van de raad in zijn rol als toezichhouder. Dus op de top van de piramide, samen met de gemeenteraad. Deze benadering maakt het gemakkelijker om een lokale rekenkamer met niet-raadsleden in te stellen, of een regionale rekenkamer, of anderszins.

Deze relatie zal tot uitdrukking worden gebracht in een controle-toren waarin een overzicht wordt gegeven van de controlebegrippen die onder verantwoordelijkheid van de controlerende functie van de raad en daarmee van de rekenkamer vallen. In de controlepiramide wordt een overzicht gegeven van gemeentelijke en externe instanties die zich bezighouden met controle.

Controle-toren

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

In de controle-toren bestaat het juridische begrip rechtmatigheid uit twee verdiepingen. De eerste verdieping, **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 uitgaven, inkomsten en balansmutaties rechtmatig zijn. De rekenkamer zou zich in dergelijke situaties kunnen baseren op de accountantsverklaring en het verslag van bevindingen waarin wettelijk verplicht onrechtmatigheden gerapporteerd dienen te worden. Gerapporteerde onrechtmatigheden, dan wel een niet goedkeurende verklaring met betrekking tot het rechtmatigheids-criterium, kunnen voor de rekenkamer aanleiding zijn tot aanvullend onderzoek. Het ligt echter voor de hand dat de rekenkamer in de reguliere situatie van een goedkeuring en opmerkingen van ondergeschikte betekenis in het accountantsverslag, zich niet door middel van onderzoek met dit thema bezig zou behoeven te houden. Wel is denkbaar dat de accountantsarbeid gereviewd zou kunnen worden. Een dergelijke controle op de controleur is echter wel heel van het goede. Enerzijds staat de externe accountant onder sterk toezicht van zijn beroepsorganisatie en – naar verwachting in de nabije toekomst – van Autoriteit Financiële Markten (AFM). Anderzijds kan de rekenkamer zijn capaciteit beter elders investeren.

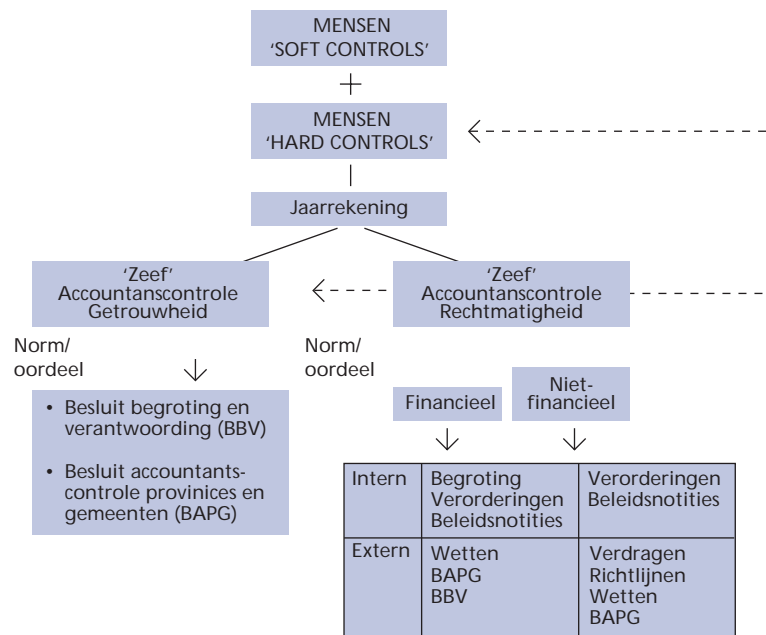
Met betrekking tot de tweede verdieping in de controle-toren, de **niet-financiële rechtmatigheid** is een discussie ontstaan of en in hoeverre dit begrip onder de strekking van de accountantscontrole zou moeten vallen, anders dat de in het BAPG beschreven beoordeling van de uitkomsten van het systeem van risicobeheersing. Het is niet op voorhand aannemelijk dat de accountant in zijn verklaring zich gaat uitspreken over niet-financiële rechtmatigheid. In zijn verslag van bevindingen zal de accountant echter wel ingaan op het interne systeem van risicobeheersing. Risicobeheersing maakt immers deel uit van de inrichting van het financiële beheer om een getrouwe en rechtmatige verantwoording mogelijk te maken. Wat niet onder de accountantsarbeid valt, zal dan wel nadrukkelijk object van onderzoek kunnen zijn van rekenkameronderzoek.

Waar de grenzen liggen tussen de twee genoemde rechtmatigheidsbegrippen wordt elders in deze publicatie uitvoerig geschreven. In deze bijdrage wordt daarom volstaan met enkele puntsgewijze conclusies:

- De rekenkamer zou zijn werk rond rechtmatigheid moeten (kunnen) beperken tot het volgen van de interne inspanningen van de organisatie en de rapportages van de externe accountant.
- De rekenkamer dient vooral alert te zijn op de begripsafbakening tussen de twee vormen van rechtmatigheidscontrole en met name de begrippen die buiten de externe accountantscontrole vallen.
- De rekenkamer zou zo min mogelijk eigen rechtmatigheidsonderzoek moeten verrichten. Maar wel toezicht houden op hoofdlijnen. Kortom: Veel betrokkenheid; weinig werk.

In het volgende overzicht wordt de relatie tussen de controle inzake de getrouwheid van de verantwoording en de rechtmatigheid van het financiële beheer zichtbaar gemaakt.

Accountantsoordeel



De accountantscontrole en het uiteindelijke accountantsoordeel spelen uiteraard een belangrijke rol bij het detecteren van mogelijke (financiële) onrechtmatigheden. Daarnaast heeft de lokale rekenkamer(functie) ook een detecterende taak. Mede op basis van deze uitkomsten zal de raad beoordelen of er sprake is van (financiële) onrechtmatigheden. Echter, het besluit of er sprake is van dusdanige onrechtmatigheden dat er een indenniteitsbesluit moet worden ingediend is niet aan de accountant, noch aan de rekenkamer, maar te allen tijde aan de raad. Het is ook aan de raad om, ongeacht of hij het indenniteitsbesluit aanneemt of verwerpt, eventuele politieke gevolgen aan de procedure te verbinden.

2.6 Audit Committee

Hiervoor is aangegeven dat de gemeenteraad de opdrachtgever van de accountant is. In sommige gevallen is deze taak zelfs overgedragen aan de lokale rekenkamer. Als de lijn via corporate governance en government governance wordt doorgetrokken dan zou echter de instelling van een audit committee logisch zijn als het gremium dat de contacten onderhoud namens de gemeenteraad met de accountant. Een audit committee zou kunnen bestaan uit in ieder geval één representant vanuit elk gemeentelijk gremium, te weten gemeenteraad, college B&W, ambtelijk apparaat.

Het audit committee is er niet alleen voor de accountant, maar eerst en vooral om met betrekking tot de planning & control cyclus binnen een gemeente duidelijke afspraken te kunnen maken. Het zal leiden tot transparante communicatie die zich niet beperkt tot één moment per jaar, te weten vaststelling van de jaarrekening. De jaarrekening zal in de hele planning & control cyclus wel het eindpunt van een cyclus zijn en de begroting het startpunt voor de nieuwe cyclus.

Met de hulp van een audit committee kan de gemeenteraad op financieel gebied zijn 'zwaardere' financiële rol beter vervullen,

hetgeen die zo gewenste impuls voor de lokale democratie op kan leveren. De audit committee is meer dan alleen een financiële adviseur of coach voor raadsleden. Zij moet beslist niet beschouwd worden als 'spion' van de raad of een hinderlijke stoorzender voor de ambtenaren. Integendeel, de audit committee speelt een belangrijke rol in het gezond maken en houden van de gemeentefinanciën. Zij opereert weliswaar 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. Sommige colleges sturen 'alles' naar de raad, waardoor die verdrinkt in informatie en zich te veel op details gaat richten. Andere colleges daarentegen informeren hun raad mondjesmaat, waardoor de die haar controlerende functie evenmin goed kan uitoefenen. Alleen al door afstemming van de informatievoorziening tussen raad, college en ambtenaren helpt de audit committee de kaderstellende- en controlefunctie van de raad aanmerkelijk te verbeteren.

De gemeente kan met de audit committee ook een stap verder gaan. Dan beperkt het werkveld zich niet uitsluitend tot het controleren van de uitkomsten van financiële processen, maar behoren ook de bedrijfsvoering en organisatievraagstukken ertoe. In dat geval kan de commissie doorgroeien naar een gemeentelijke rekenkamerfunctie (wettelijk verplicht vanaf 2006) of daarin integreren wanneer die al bestaat. Voorwaarde daarvoor is dan wel dat de rekenkamerfunctie verantwoordelijk is voor het onderzoek naar de rekening. Voordeel hiervan is dat de communicatie over de meeste belangrijke controlerende taken van de gemeenteraad onder één dak plaatsvindt.

Om als audit committee effectief te opereren en alom het vertrouwen te genieten zullen zowel raad, college als ambtenaren erin vertegenwoordigd moeten zijn. Zo ook de externe en eventuele interne accountant vanwege hun specifieke verantwoorde-

lijkheid en expertise. Vertrouwen is een essentiële factor. Vooral nu taken en verantwoordelijkheden van raad en college scherp gescheiden zijn en de onderlinge relatie steeds verder verzakelijkt. Aldus zou de audit committee moeten bestaan uit enkele raadsleden, de wethouder Financiën, de concerncontroller, eventueel de gemeentesecretaris en de accountant.

Audit committees zijn bij beursgenoteerde ondernemingen al geruime tijd gemeengoed. Ze ondersteunen en adviseren de Raad van Commissarissen bij hun informatievoorziening en helpen de onderneming bij het gezond houden van de financiële huishouding. Ook buitenlandse gemeenten hebben goede ervaringen opgedaan met audit committees, zoals de Canadese stad Calgary. Nederlandse gemeenten kunnen, gezien de almaar toenemende omvang en complexiteit van de financiële taken en verantwoordelijkheden van gemeenteraadsleden, eveneens veel baat hebben bij een audit committee. Hiermee kan op concrete wijze een logisch evenwicht tot stand worden gebracht in de gewijzigde posities van gemeenteraad, college en de ambtelijke organisatie. De audit committee kan bovendien een belangrijke bijdrage leveren aan de o zo gewenste transparantie, doeltreffendheid en rekenschap in de gemeentelijke financiële huishouding.

2.7 Accountant en rechtmatigheid

Hiervoor is ingegaan op de belangrijkste actoren inzake rechtmatigheid. De gemeenteraad die in belangrijke mate als eerste de interen kaders inzake rechtmatigheid moet gaan aangeven via de door haar te autoriseren verordeningen, maar ook door het formuleren van beleidsregels. Het college van Burgemeester en Wethouders (B&W) dat verdere invulling moet geven aan het beleids- en beheerskader inzake rechtmatigheid, ondermeer door het instellen van procedures voor de uitvoering en de verantwoording over de activiteiten. De ambtenaren die bij de uitvoering van hun activiteiten zowel oog moeten hebben voor de interne als de externe rechtmatigheidsaspecten. En daarbij gaat het uiteraard primair om de feitelijke c.q. inhoudelijke rechtmatigheid van die activiteiten, waaraan in sommige gevallen vervolgens ook financiële beheershandelingen verbonden zijn. De accountant vervult vervolgens slechts een bescheiden rol via de externe controle op de financiële rechtmatigheid zoals die in de baten, lasten en balansmutaties van de jaarrekening tot uitdrukking komt.

Nieuwe rol accountant?

Van oudsher werd er bij de accountantscontrole van overheids-huishoudingen aandacht besteed aan de (financiële) rechtmatigheid. Conform de uitwerking bij de rijksoverheid werd daarbij gekeken naar de volgende aspecten:

- De deugdelijkheid financiële verantwoording (jaarrekening). Dit betrof voor de gemeenten het naleven van de comptabiliteitsvoorschriften 1995 (CV/95), die ingaande 2004 zijn vervangen door het BBV.
- De rechtmatigheid van verplichtingen, uitgaven en ontvangsten (in enge financiële zin) welke getrouw, oftewel juist en volledig, in de jaarrekening tot uitdrukking moest komen. Er werd geen expliciet oordeel over de rechtmatigheid gevraagd, noch gegeven. Eventuele bevindingen inzake rechtmatigheid (en doelmatigheid) kwamen in het accountantsrapport / verslag van bevindingen aan de orde.
- Het voorkomen van misbruik en oneigenlijk gebruik van regelingen (in enge financiële zin). Dit werd beoordeeld voor zover relevant voor de juistheid en volledigheid van de baten en lasten c.q. balansposities.

- Een ordelijk en controleerbaar financieel beheer, omdat anders niet eens op een rationele wijze de accountantscontrole kan worden uitgevoerd. Eventuele ernstige tekortkomingen op dit vlak kunnen leiden tot niet-goedkeurende accountantsverklaringen, bijvoorbeeld omdat teveel onzekerheden bij de controle blijven bestaan.

Op grond van het BAPG is de rol van de accountant slechts licht veranderd. De in het BAPG genoemde onderzoeksaspecten komen namelijk goeddeels overeen met hetgeen voorheen al werd gedaan. Er ontstaan door de invoering van het BAPG danook geen nieuwe of andere baten, lasten en balansmutaties. De in het kader van het BAPG benoemde aspecten zijn de volgende:

- Getrouw beeld in de jaarrekening van zowel de baten als de lasten over het jaar als de activa en passiva per jaartijdstip. Dit aspect is geheel ongewijzigd gebleven.
- De in de jaarrekening opgenomen baten en lasten, alsmede balansmutaties (i.c. het financiële beheer) zijn tot stand gekomen in overeenstemming met de begroting en van toepassing zijnde wettelijke regelingen, waaronder gemeentelijke verordeningen. Dit oordeel werd voorheen niet expliciet gegeven, maar terzake werden slechts bevindingen gerapporteerd. Het aspect begrotingsrechtmatigheid krijgt in het BAPG een zwaardere betekenis. De begrotingsoverschrijdingen moeten niet alleen getrouw worden verantwoord, maar de accountant moet ook een kwaliteitsoordeel over de oorzaak van de begrotingsoverschrijdingen geven. Ook worden de gemeentelijke verordeningen nu nadrukkelijk onder de rechtmatigheidscontrole gebracht.
- De jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV 2004). Dit aspect is gelijk gebleven, wel zijn de CV/95 vervangen door het BBV.
- Het jaarverslag is verenigbaar met de jaarrekening. Dat deze werkzaamheden in de accountantsverklaring wordt opgenomen is nieuw, maar een dergelijke beoordeling behoorde altijd al wel tot de gebruikelijke werkzaamheden van de accountant.

Het nieuwe voor de accountant betreft dus 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. Juist deze zaken worden door de in de voorgaande paragrafen benoemde actoren nader vastgesteld en/of uitgevoerd. Wat dat betreft verandert de rol van de accountant dus wel, want hij zal omtrent deze, intern door de gemeente geformuleerde, extra rechtmatigheidsaspecten expliciet overleg moeten voeren. Bijvoorbeeld over de intern te vervaardigen analyses van de oorzaken van begrotingsoverschrijdingen en het zichtbaar / controleerbaar maken van de financiële aspecten die aan de gemeentelijke verordeningen verbonden zijn.

Verantwoordelijkheden

Het is de gemeenteraad die nadrukkelijk verantwoordelijk is voor de opdrachtverlening aan de externe accountant. In het verleden was deze bevoegdheid van de gemeenteraad veelal overgedragen aan het college van B&W, dit is nu niet meer mogelijk. De positie van de accountant is daarmee duidelijker geworden. In het verleden leek het vaak zo dat de accountant de door de ambtenaren opgestelde jaarrekening controleerde ten behoeve van B&W, waarna die door de accountant gecontroleerde jaarrekening werd herbeoordeeld door een financiële commissie ten behoeve van de decharge door de gemeenteraad. Nu gaat de accountant veel

directer communiceren met zijn echte opdrachtgever, de gemeenteraad, die niet meer op de achtergrond kan blijven.

Juist voor het oordeel over de rechtmatigheid en getrouwheid is deze communicatie ook strikt noodzakelijk, want op grond van het BAPG kan de gemeenteraad de door de accountant te hantieren goedkeurings- en de 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. Een goede afstemming over de achtergronden van dit normenkader is uiteraard van belang, mede omdat voor sommige zaken – naast de omvang van de daarmee gemoeide bedragen – ook kwalitatieve aspecten een rol kunnen spelen. Bijvoorbeeld betreffende zaken waarover de gemeenteraad in beleidsregels nadrukkelijk uitspraken heeft gedaan en waarvan de naleving bij de accountantscontrole moet worden gecontroleerd.

Ter bewaking van de onafhankelijkheid van de accountant zal de gemeenteraad, 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 opdat de onafhankelijkheid van de accountant gewaarborgd blijft. Er moet immers worden voorkomen dat de indruk ontstaat dat 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 van B&W blijft voor de accountant uiteraard een belangrijke gesprekspartner. Het college geeft immers een nadere invulling aan hetgeen door de gemeenteraad 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. De inhoud van deze management-letter is uiteraard niet geheim voor de gemeenteraad en desgewenst ontvangt de gemeenteraad van de accountant rechtstreeks een eigen exemplaar ter kennisneming.

Een bijzonder punt van aandacht in de communicatie tussen B&W en de externe accountant is de verantwoordelijkheid van B&W voor een adequaat systeem van risico-management. De accountant kan namelijk van de verantwoorde baten, lasten en balansmutaties wel de rechtmatigheid controleren, maar hetgeen nog

niet verantwoord is valt natuurlijk buiten zijn blikveld. Voor dergelijke nog niet geregistreerde zaken, zoals mogelijke schadeclaims, is de accountant afhankelijk van hetgeen B&W daarover weet en aan de accountant mededeelt. Jaarlijks vraagt de accountant daarom van het college van B&W een schriftelijke bevestiging dat aan hem alle voor de jaarrekeningcontrole relevante informatie is verstrekt.

Afstemming met de lokale rekenkamer

Zoals ook uit een hiervoor opgenomen schema blijkt, kunnen zowel de accountant als de lokale rekenkamer de rechtmatigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid onderzoeken. Het accountantsoordeel over de rechtmatigheid van de in de jaarrekening opgenomen baten, lasten en balansmutaties is echter exclusief voorbehouden aan de accountant. Toch kan een lokale rekenkamer ook zelfstandig onderzoek doen naar de rechtmatigheid van het financiële beheer en daarbij op goede gronden zelfs tot schijnbaar andere conclusies komen dat de accountant die een en ander in het kader van zijn jaarrekeningcontrole ook heeft onderzocht. Een dergelijke schijnbare tegenstelling kan meerdere oorzaken hebben, bijvoorbeeld:

- De lokale rekenkamer betreft bij haar onderzoek ook niet direct financiële aspecten, welke bij de controle door de accountant buiten beschouwing zijn gebleven.
- De accountant heeft bij zijn oordeelsvorming de correcties die in het volgende jaar hebben plaatsgevonden meegewogen omdat deze in de baten, lasten en/of balansmutaties verwerkt moesten worden teneinde een getrouw beeld te krijgen. De lokale rekenkamer heeft echter naar het financiële beheer in het kalenderjaar gekeken.
- De accountant heeft de financiële gevolgen van de onrechtmatigheden als niet materieel voor zijn accountantsoordeel afgewogen, terwijl de lokale rekenkamer bijvoorbeeld juist de (politieke) oorzaken nader 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.

De accountant kan op verzoek c.q. met instemming van de gemeenteraad ook nader onderzoek doen naar de doelmatigheid en ook de doeltreffendheid. De accountant beschikt immers over kennis van bedrijfseconomie, organisatieleer (in het bijzonder de administratieve organisatie en internecontrole), informatievoorziening en –techniek (in het bijzonder de verslaggevingsvoorschriften) en ook over algemene kennis inzake wet- en regelgeving. Deze aspecten zullen veelal relevant zijn wanneer bijvoorbeeld registraties, waarin de uitkomsten / effecten de doelmatigheid en doeltreffendheid zijn vastgelegd, moeten worden onderzocht. In voorkomende gevallen zal de accountant op dit vlak desgewenst ook de lokale rekenkamer kunnen ondersteunen.

3 Rechtmatigheid in de praktijk

3.1 Het zo recht mogelijke spoor

Rechtmatigheid in de praktijk: 'Leuker kunnen we het niet maken, wel makkelijker!'. Na het lezen van de voorgaande hoofdstukken en bestudering van de verordeningen en het 'Besluit Accountantscontrole Provincies en Gemeenten'⁴ (BAPG) zult u denken: wat komt er allemaal op ons af? Welke gevolgen heeft het verzwaren van de control(e) kolom voor een gemeentelijke organisatie? Zeker in tijden waarbij de financiële middelen en -mogelijkheden minder eindeloos zijn dan enige jaren terug moet zo efficiënt mogelijk worden omgegaan met de inzet en beschikbaar stelling van publieke gelden. Immers steeds meer laait de maatschappelijke discussie op over belastingverhogingen en toename van de (lokale) lastendruk voor de burgers. Kan een gemeente het dan nog wel goed doen? Kortom, vele dilemma's.

Eén van deze dilemma's is het voldoen aan rechtmatigheid in combinatie met een streven naar een zo doelmatig mogelijk functionerende organisatie. In het vorenstaande geven wij een hiërarchie aan. Rechtmatigheid prevaleert immers boven doelmatigheid omdat het niet verkoopbaar is dat door bijvoorbeeld een falende control(e) van uw organisatie u financiële risico's loopt die wellicht afgewenteld moeten worden, al is het maar gevoelsmatig, op de burger. Het gaat er dan ook om dat u op een zo efficiënt mogelijke wijze blijft opereren waarbij aandacht bestaat voor de criteria die gelden voor rechtmatigheid. Kan dit dan? Ja! Hiertoe is echter een gedegen aanpak en voorbereiding noodzakelijk. Snelheid is dan ook geboden. Als reeds bij de voorkant, bij inrichting of uitvoering van processen, wordt geanticipeerd op de mogelijke risico's in het kader van rechtmatigheid dan zal de (om)weg voor een gemeentelijke organisatie zo beperkt mogelijk zijn. Wij beseffen ons terdege dat het jaar 2004 al begonnen is en dat gemeenten denken: we hadden deze handreiking graag eerder gehad. Wij onderschrijven dit en hadden ook graag gezien dat deze handreiking op een eerder moment verstrekt had kunnen worden. Gezien de weerbaarheid van de materie heeft het geruime tijd geduurd voordat het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK) een duidelijke uiteenzetting kon geven van het begrip rechtmatigheid en de consequenties hiervan voor de interne organisatie en de externe controle. En zelfs in 2004 zal nog regelmatig blijken dat er verschillende onduidelijkheden en interpretaties zijn van de regels.

In dit hoofdstuk proberen wij een schets te geven van de gevolgen van rechtmatigheid voor gemeentelijke organisaties. Doelstelling is om met het voorliggende 'spoorboekje' een denk-kader te geven voor de invoering en implementatie van rechtmatigheid binnen uw organisatie met ingang van 2004. Wij willen hiermee niet beweren dat de opbouw van denken in rechtmatigheid op 'nul' begint, maar toch bereiken ons uit de praktijk veel signalen die reden geven tot deze extra aandacht.

Aan het eind van het hoofdstuk zullen wij een antwoord geven op de vraag: op welke wijze kan een zo doelmatige rechtmatigheid tot invoering komen?

3.2 De route van rechtmatigheid voor uw gemeentelijke organisatie

3.2.1 De routeplanner

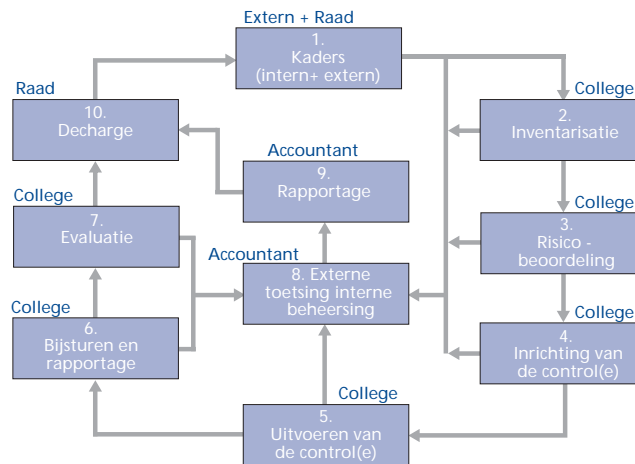
U bent nu eindelijk zover dat u de route voor de uitwerking van uw reis naar een doelmatige rechtmatigheid kan gaan plannen. Afhankelijk van uw rol, Raadslid, Collegelid, ambtenaar of accountant, zijn een aantal zaken direct op u van toepassing. Om een beeld te hebben van de impact en uitwerking door de verschillende groepen van betrokkenen is het zinvol om een compleet plaatje te presenteren.

In de voorgaande hoofdstukken zijn wij ingegaan op enerzijds het kader, de begrippen en de rolverdeling in de nieuwe situatie als gevolg van de invoering van het Duale stelsel. Hiermee is de start-situatie bekend en hopen wij duidelijk te hebben gemaakt wat de reikwijdte van het begrip rechtmatigheid is, hoe dit moet worden geïnterpreteerd en op welke aspecten toetsing kan plaatsvinden (criteria). Overigens is door het Ministerie van BZK in het BAPG aangegeven dat de grenzen rondom het begrip van rechtmatigheid nog wel enige tijd in beweging zullen zijn.

In dit hoofdstuk presenteren wij onze visie over de mogelijke organisatorische gevolgen en implicaties op het gebied van rechtmatigheid. Vermoedelijk zult u tijdens het lezen denken: 'wat komt er allemaal weer 'bij' op de toch al forse workload van de gemeentelijke organisatie?' Hopelijk komt u echter tot de slotsom dat, na de nodige extra inspanning ten behoeve van de implementatie, de invoering van een beter control(e) systeem voor uw organisatie bijdraagt aan een verbetering van de efficiency van de processen binnen de gemeentelijke organisatie. Wij hebben deze overtuiging wel, mits maar doelbewust met rechtmatigheid omgegaan wordt en er geen parafencultuur gaat ontstaan. Dit geldt evenzeer voor de regels die onderdeel zijn van de controle op rechtmatigheid. Zeker voor wat betreft de lokale situatie heeft de Raad, de bevoegdheid om zaken uit te sluiten danwel te vereenvoudigen. Eenvoud is in deze casuïstiek een goede leidraad! Hoe kan de reis van rechtmatigheidsdenken binnen een gemeentelijke organisatie zo succesvol mogelijk verlopen? En hoe ontstaan onderweg zo min mogelijk kansen op tegenvallers? Zoals dit met elke reis het geval is moet u met een goede voorbereiding op pad gaan en hierbij vertrekken vanuit een deugdelijke planning: Waar wil ik naar toe? Wat is mijn route? Hierbij is het doorlopen van stappen in de juiste volgorde essentieel. Als bij vertrek (opzet van de inrichting) bijvoorbeeld niet bekend is welke kaders voor de gemeente gelden dan bestaat de mogelijkheid dat de toetsing aan het einde van de rit niet volkomen is geweest waardoor een aantal wezenlijke aspecten gemist kunnen zijn. Een goede inventarisatie en risico-beoordeling bij vertrek is dan ook van wezenlijk belang.

In de uitwerking hierna wordt het gehele proces beschreven. Of alle stappen doorlopen moeten worden, is uiteraard afhankelijk van de stand van zaken binnen uw organisatie. Dit bepaalt op welk punt kan worden ingestapt. Bij de uitwerking en beoordeling van de rechtmatigheid binnen een gemeentelijke organisatie moeten de volgende stappen worden doorlopen:

4 Staatsblad 362 – 2003 – Besluit van 28 augustus 2003 – 'Nadere voorschriften reikwijdte en rapportering accountantscontrole Provincies en Gemeenten'



3.2.2 De uitwerking

Stap 1 en 2: Aanwezige kaders en inventarisatie

Een gemeente heeft bij de uitvoering van haar activiteiten te maken met een veelheid aan wet- en regelgeving. Het betreft hier Europese, nationale, lokale en specifieke regelgeving. Een deel van deze kaders zijn opgelegd vanuit 'hogere' machten. Hierbij kan onder meer gedacht worden aan: Europese aanbestedingsregels, regels bij aanvragen en verantwoorden van subsidies, de Gemeentewet, etc.

Op andere regelgeving, en dus mogelijk van toepassing op het begrip van rechtmatigheid, heeft een lokale bestuurder direct invloed. In overleg en samenspraak met het College van B&W wordt namelijk met de Raad afgesproken welke aanvullende eisen voor rechtmatigheid gelden. Een deel van de rechtmatigheidsvereisten is reeds vastgelegd in de verordening 212 die door de gemeente is vastgesteld. Als voorbeelden van deze regels kan worden gedacht aan verordeningen (met name 212 en 213), de mandaatregeling, inkoop- en aanbestedingsreglement en de organisatieverordening. Het is evident dat hoe meer regels worden afgesproken c.q. worden overeengekomen met de Raad, hoe belangrijker het is om het toetsingskader goed en volledig in beeld te krijgen.

Wij adviseren om per proces en per activiteit duidelijk in beeld te brengen welke regels mogelijk van toepassing kunnen zijn. Hierbij is het wenselijk om een splitsing te maken tussen de zogenaamde verplichte en niet-verplichte regelgeving. Op basis van dit overzicht kan dan nader 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.

Hoe meer regels de gemeente stelt hoe lastiger het kan worden. Het is dan ook belangrijk dat zeker in het jaar 2004 en 2005 duidelijke afspraken met de Raad worden gemaakt over de minimale spelregels. Wat is onderwerp van de controle op de rechtmatigheid? Hierbij spelen met name de lokale afspraken een rol omdat deze, voor zover niet vastgelegd in de verordeningen, vrijheid geven. Wellicht is de huidige verordening wel te scherp geformuleerd waardoor het spectrum van rechtmatigheid bij discussie met de Raad wel eens te breed kan zijn bepaald. Nu het nog begin 2004 is lijkt het dan ook goed om met de Raad aan de hand van casusposities en de huidige ver-

ordeningen casussen te bespreken en uit te werken. Hierdoor worden de consequenties helder ten aanzien van de implicaties van verordeningen. Als voorbeeld: veel gemeenten hebben de modelverordening 212 van de VNG overgenomen. Deze verordening definieert dat in het kader van rechtmatigheid alle Raadsbesluiten, begrotingswijzigingen en ook collegebesluiten vallen onder de controle van de rechtmatigheid. Is dit de bedoeling?

Wij adviseren in dit kader om niet te fijnmazig te beginnen. Rechtmatigheid is een groeipad waarbij zowel voor de Raad alsook voor het College van B&W sprake moet zijn van een realistische opgave.

Stap 3: Risico-beoordeling

Op basis van een inventarisatie van uw processen, activiteiten, ervaringen uit het verleden en geldende regelgeving (stap 2) kan, mede op basis van de binnen uw organisatie aanwezige kennis bepaald worden waar uw organisatie risico's loopt op het gebied van rechtmatigheid. Deze risico-beoordeling kan het beste worden ingericht op basis van het aanbrengen van een koppeling met de processen (ook snel te herleiden naar kostensoort) die u binnen uw gemeente wenst te beoordelen. Daar waar dit eventueel nog van toepassing is, kan tevens nog een relatie worden gelegd met het programma (begrotingsrechtmatigheid) en product. Als processen kunnen bijvoorbeeld onderkend worden: inkopen, investeringen, subsidieverstrekking, uitkeringen, personele proces, subsidieontvangsten, etc.

Voorbeeld inkopen

Om meer inzicht te geven in de wijze waarop een risico-analyse kan worden ingericht een voorbeeld. Inkopen worden normaliter verantwoord op kostensoort 3.4.: Overige goederen en diensten. Het overgrote deel van de op deze kostensoort verantwoorde lasten hebben normaal gesproken betrekking hebben op inkopen van derden. Welke relevante wet- en regelgeving is mogelijk van belang en welke risico's zijn hiervan af te leiden?

Relevante wet- en regelgeving

- Europese aanbestedingsregels: wanneer en op welke wijze moet Europese aanbesteding plaatsvinden?
- Aanbestedings- en inkooprichtlijnen van de gemeente: wie is

bevoegd tot het aanvragen van offertes en bij welke grensbedragen, welk soort van aanbesteding (openbaar of onderhands) is van toepassing?

- Mandatering: wie is bevoegd tot het doen van inkopen bij mandaat?
- Budgethoudersregeling: tot welke grensbedragen zijn personen bevoegd tot het doen van bestellingen?
- Goedgekeurde begroting (totaalniveau)
- Specifieke regelgeving in het kader van een bijzondere regeling (denk bijvoorbeeld aan GOA/ OALT)

Mogelijke risico's

- Aanbesteding niet conform Europese of lokale regels: bijvoorbeeld het aanvragen van een te gering aantal offertes of het kiezen voor een, gegeven de situatie, foutieve vorm van aanbesteding
- Onbevoegd handelen of overschrijden van bevoegdheden
- Overschrijden van de kaders van de begroting
- Uitgaven doen die niet passen binnen de bestedingscriteria van specifieke regelgeving

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 iedere vertreksituatie zijn anders. Het is dan ook afhankelijk van de mogelijkheden, wensen en huidige situatie welke maatregelen nader getroffen moeten worden c.q. moet wijzigen. Hierbij is telkens de vraag aan de orde: welke maatregelen zijn nu dusdanig doeltreffend en efficiënt om de onderkende

risico's te ondervangen. Hierbij geldt vaak: hoe eenvoudiger hoe beter.

- Om voort te borduren op het inkoopvoorbeeld zoals dat in de voorgaande paragraaf is genoemd kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het vormgeven van de volgende zaken:
- Informatievoorziening over de ontwikkeling van het budget
 - Budgetspelregels: wie mag verplichtingen met derden aangaan en tot welke omvang?
 - Toetsing bij aangaan van verplichtingen: is er nog wel voldoende budget?
 - AO/ IC inkopen: welke routing moet het inkoopproces doorlopen
 - Overeenkomsten, contracten en beschikkingen: duidelijk definiëren van de inkoopvraag, de te verkrijgen prestatie en de hiervoor verschuldigde prijs
 - Inkoopopdracht: opdracht aan potentiële leverancier tot levering op basis van offerte, aanbesteding of overige afspraken
 - Prestatieverklaring: bevestiging dat geleverd is wat als bestelling is opgegeven
 - Factuurcontrole: juiste bedrag op basis van opdrachtverstrekking en levering in rekening gebracht?
 - Betaalbaarstelling: betaling aan de juiste rechthebbende

In het schema hierna hebben wij een en ander in relatie tot het inkoopvoorbeeld aan elkaar gekoppeld. Welke risico's kunnen onderkend worden op de verschillende aspecten van rechtmatigheid. Op welke criteria hebben zij betrekking en wat zijn de mogelijke (beheersings-) maatregelen.

In relatie tot de criteria van rechtmatigheid kunnen deze maatregelen als volgt worden ingezet:

Criteria van rechtmatigheid	Mogelijk risico	Mogelijke maatregelen ter afdekking risico	Korte uitleg
Begrotingscriterium	- Overschrijden van budget	- Informatievoorziening	- Ontwikkeling budget
Voorwaardecriterium	- Levering/ factuur voldoet niet aan overeengekomen afspraak - Foutief aantal offertes	- Overeenkomst, contracten en beschikkingen - Offerterichtlijn	- Inkoop betrekking op contract dat is afgesloten en de specifieke (bestedings-) voorwaarden - Toetsing inkooprichtlijn
MenO criterium	- Verkeerde begunstigde - Prestatie niet geleverd	- Betaalbaarstelling - Inkoopopdracht / inkooprichtlijnen	- Tegengaan van betaling aan een niet rechthebbende
Calculatiecriterium	- Rekening niet juist	- Factuurcontrole	- BTW + Contract opdracht
Valuteringscriterium	- Verkeerde periode	- Factuurcontrole en prestatieverklaring	- Prestatie in de juiste periode verantwoord
Leveringscriterium	- Prestatie niet geleverd	- Prestatieverklaring	- Levering in relatie tot de opdracht
Adresseringscriterium	- Factuur niet gericht aan gemeente	- Opdrachtverstrekking en factuurcontrole	- Factuur en opdracht gericht c.q. afkomstig van de (beoogde) leverancier
Volledigheidscriterium	- Lasten niet volledig verantwoord	- Voortgezette controle op nieuwe verslagperiode	- Alle lasten weergegeven
Aanvaardbaarheids-criterium	- Aangaan verplichting die niet past binnen de bevoegdheden / activiteiten	- Budgetspelregels - Mandatering - Begroting	- Passen binnen de bevoegdheden

Stap 5: Uitvoeren van de control(e)

Met het stellen van de kaders, de inventarisatie en de risico-beoordeling en de inrichting van de controle is de norm gezet voor de toetsing van de rechtmatigheid. Hierdoor is duidelijk inzichtelijk gemaakt welke kaders bestaan, welke potentiële risico's bestaan en welke maatregelen van control(e) zijn opgezet om de bestaande risico's zoveel als mogelijk te beperken. Met andere woorden, de normen zijn bepaald. Nu komt het aan op het vaststellen of het proces ook als zodanig functioneert. Hoe gaat dit in zijn werk?

Om een volkomen beeld te krijgen van de uitgangspunten die ten grondslag liggen aan financieel rechtmatig handelen is de geldende regelgeving geïnventariseerd. Deze regels en de in kaart gebrachte risico's vormen het kompas van de gemeentelijke organisatie om de controle ook daadwerkelijk uit te voeren. Wat zijn

dan de gebruikelijke stappen? Hierbij is er vanuit gegaan dat het de eerste keer is dat een beoordeling van een proces op aspecten van rechtmatigheid plaatsvindt. In de praktijk zal het zo zijn dat aan de hand van bekendheid met het proces, de geldende wet- en regelgeving en ervaringen vanuit het verleden, een aantal stappen eenvoudiger kunnen plaatsvinden danwel de inrichting en uitwerking pragmatischer kan plaatsvinden. In het onderstaande geval wordt uitgegaan van een procescontrol op bijvoorbeeld specifieke voorwaarden van het subsidieproces. Stel dat bijvoorbeeld de rechtmatigheid van de afschrijvingen gecontroleerd zou worden dan kan dit op een eenvoudiger wijze plaatsvinden aan de hand van een toetsing en beoordeling van de verordening 212 en het eventueel nader uitgewerkte activabeleid. Hierbij zal met name sprake zijn van een gegevensgerichte controle in plaats van een procescontrol.

Te doorlopen stappen	Hoe
Selecteren van het proces	Op basis van de afspraken die met de Raad zijn gemaakt, de in kaart gebracht risico's en ook de geldende regelgeving wordt bepaald welke processen in ieder geval voor (specifieke) beoordeling in aanmerking komen.
Verzamelen van de relevante regelgeving	Alvorens gestart kan worden met de inhoudelijke beoordeling van een proces zal de noodzakelijke regelgeving in beeld moeten worden gebracht en zullen uit deze regelgeving de specifieke toetsingspunten i.r.t. rechtmatigheid bezien moeten worden.
Procesinformatie verkrijgen	Om meer inzicht te krijgen in de werking van het proces is het van belang om inzicht te krijgen in het procesverloop, de betrokken functionarissen en de mogelijke pijnpunten uit het verleden. Hierbij kan informatie vanuit een procesbeschrijving of eerdere IC-werkzaamheden belangrijke informatie zijn.
Opstellen van een werkprogramma	Op basis van de verzamelde regelgeving en ook de in kaart gebrachte risico's en toetspunten zal een werkprogramma moeten worden opgemaakt. In dit werkprogramma moet duidelijk vast komen te liggen welk onderdelen in de interne control(e) worden meegenomen en hoe deze worden gecontroleerd.
Bepalen van de massa	Aan de hand van de financiële administratie en ook selectie van het specifieke proces, wat is de afbakening, zal bepaald moeten worden welk massa voor de beoordeling in aanmerking komt.
Omvang van de steekproef bepalen	Op basis van de wettelijke vereisten of nadere afspraken met de gemeenteraad zal bepaald moeten worden wat de omvang is van de steekproef.
Uitvoeren van de controle werkzaamheden	Aan de hand van het werkprogramma zullen de noodzakelijk geachte werkzaamheden moeten worden uitgevoerd. Hierbij is het noodzakelijk dat een directe relatie is gelegd tussen enerzijds de risico's en anderzijds de checks op het gebied van de verschillende onderdelen van rechtmatigheid.
Doornemen van bevindingen	De interne constatering naar aanleiding van de procesbeoordeling worden besproken met de verantwoordelijke directeur, manager, budgethouder of anderszins. Dit kan resulteren in het aanpassen van de bevindingen.
Trekken van conclusies	Afhankelijk van de controlebevindingen zullen zaken worden meegenomen in de conclusie van diegene die intern de beoordeling van het proces heeft uitgevoerd. Daar waar dit nog mogelijk is kan een en ander resulteren in bijstelling in het proces.
Verbetervoorstellen	Het is belangrijk dat de organisatie leert van de signaleringen vanuit de interne beoordeling. Het leren zal met name plaatsvinden aan de hand van de verbetervoorstellen die worden gedaan.
Rapportering	De beoordeling van de processen of activiteiten resulteert in een verslag aan het College. Het totaal aan rapportages en bevindingen wordt ter aflegging van verantwoording aan de Raad afzonderlijk aangeboden.

In het bovenstaande stappenplan zijn we gemakshalve uitgegaan van een gemeente die nog de gehele weg op het gebied van rechtmatigheid en controle en (zelf)evaluatie moet afleggen. Wanneer dit niet het geval is, omdat (op onderdelen) reeds een start is gemaakt met het in beeld brengen van de risico's en treffen van maatregelen dan kunnen uiteraard stappen worden overgeslagen.

Als voorbeeld: in 2004 is een inventarisatie van de risico's uitgevoerd en het werkprogramma voor het proces inkopen opgesteld. In 2005 blijkt dat geen wijziging in de kaders hebben plaatsgevonden en de accountant ook geen opmerking heeft gemaakt over de samenstelling en inhoud van het werkprogramma. Deze stappen kunnen dan ook worden overgeslagen en gestart kan worden met de uitvoering van de controle.

Het gaat hierbij dan enkel om bijvoorbeeld het 'actualiseren' van de geldende wet- en regelgeving. Een bredere inventarisatie én bijvoorbeeld het ontwikkelen van een werkprogramma kan dan beperkt blijven tot een actualisatie op basis van de eventuele wijzigingen.

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) zullen zeker in de eerste jaren een behoorlijk aantal bevindingen naar voren komen. Wat doen we met alle bevindingen? Het is uiteraard belangrijk dat deze bevindingen resulteren in acties binnen de organisatie. Bevindingen die immers afbreuk doen aan het formeel rechtmatig handelen zullen moeten worden voorkomen.

Welke mogelijkheden bestaan er naar aanleiding van de uitkomsten van de controle?

- de controle geeft geen aanleiding tot het doen van bevindingen: na het vastleggen van de controlewerkzaamheden, documenteren hiervan en rapporteren aan het college over het proces stoppen de werkzaamheden
- wel bevindingen maar geen effect op de financiële rechtmatigheid: de controle resulteert in de constatering dat bijvoorbeeld een verbetering in de efficiency van het proces zou moeten plaatsvinden. Denk bijvoorbeeld aan de kwaliteit van dossiervorming bij subsidies. De auditor constateert en rapporteert deze bevinding en doet aanbevelingen. Indien dit de enige constatering is en de noodzakelijke stukken zijn (uiteindelijk) wel traceerbaar dan heeft dit geen consequenties voor de controle
- bevindingen met effect op de financiële rechtmatigheid die 'fout' zijn: de feitelijke bevindingen resulteren in een tekortkoming op het gebied van de financiële rechtmatigheid. Hierbij bestaat nog de mogelijkheid van een fout of een onzekerheid. Bij een fout is duidelijk dat bijvoorbeeld een regel is overtreden. Hierbij kunt u denken aan het niet naleven van een harde regel: bijvoorbeeld het aanvragen van meerdere offertes boven gestelde grensbedragen of het bestellen van goederen door een ander dan de gemandateerde budgethouder.
- bevindingen met effect op de financiële rechtmatigheid die resulteren in een onzekerheid in de controle: in de verordening op de verhuur van sportaccomodaties is vastgelegd dat iedere gebruiker van een sporthal huur moet betalen. Gedurende het jaar heeft geen interne controle plaatsgevonden om vast te stellen dat de huren volledig gefactureerd zijn
- bevindingen met een mogelijk effect op de verantwoording die nog niet bekend zijn: hierbij is niet direct vast te stellen of iets fout is. Als voorbeeld het te laat insturen van een subsidieverantwoording of het indienen van een verantwoording ná het op- en vaststellen van de gemeentelijke jaarrekening. De gemeente kan dan, indien zij tussentijds geen informatie heeft gekregen over de mate waarin wordt voldaan aan de gestelde voorwaarden in de subsidieverordening, niet direct vaststellen of de subsidieontvanger aan alle verplichtingen heeft voldaan. Hierdoor is het niet met zekerheid te zeggen of aanwending van de subsidie conform de gestelde voorwaarden heeft plaatsgevonden.

De evaluatie van de uitgevoerde controlewerkzaamheden moet vervolgens resulteren in het doen van voorstellen voor verbetering van processen en naleving van de gestelde regels. Een andere conclusie zou kunnen zijn dat een regel aanpassing behoeft, omdat in de praktijk blijkt dat een en ander niet werkbaar is.

Als voorbeeld het volgende:

In een gemeente is de bevoegdheid tot inkopen van goederen en dienst gemandateerd aan een sectordirecteur. Deze mag inkopen doen tot een bedrag van € 500.000. In werkelijkheid geeft deze sectordirecteur indirect leiding aan een 5-tal afdelingen met afdelingshoofden met in totaal 200 medewerkers. De praktijk is dat de afdelingshoofden en districtsmanagers de bestellingen doen. Formeel is een en ander niet geregeld. De gegroeide procedure blijkt in de praktijk goed te werken, omdat men binnen de budgetten blijft, de overige formele aanbestedings- en inkoopregels goed volgt en uit een recente benchmark blijkt dat men qua kosten in lijn ligt met vergelijkbare gemeenten.

Er is een aantal mogelijkheden. Zo zou het College kunnen besluiten om de geldende mandaterings- en budgethoudersregeling te handhaven. Dit zou dan resulteren in het laten aftekenen van alle bestellingen door de sectordirecteur. Een andere mogelijkheid bestaat erin dat de mandatering wordt aangepast waarbij de bevoegdheid tot het doen van bestelling wordt geformaliseerd aan de huidige situatie. Mogelijk moeten hierbij, mede vanwege de spreiding van bevoegdheden, wel extra maatregelen worden genomen in het kader van preventief toezicht. Bijvoorbeeld een extra toets op beschikbaarheid van budget.

Stap 8 en 9: Accountantscontrole en -rapportering

De accountant zal met ingang van het jaar 2004 naast de reeds bestaande getrouw beeld verklaring tevens in de verklaring een uitspraak doen over de rechtmatigheid van de financiële beheershandelingen. Alhoewel deze toets ook in het verleden bestond in de controle van de accountant is deze nu explicieter omschreven en moeten onzekerheden of fouten op het gebied van de financiële rechtmatigheid ook worden meegenomen bij de afweging van de verklaring.

Bij het beoordelen van de rechtmatigheid richt de accountant zich zoals eerder is aangegeven op het begrip financiële rechtmatigheid. De werkzaamheden die de accountant verricht zijn gebaseerd op de wettelijke of met de Raad anderszins overeengekomen controletoleranties en de risico-analyse die de accountant heeft uitgevoerd. Bij deze werkzaamheden maakt de accountant, mede in het kader van de efficiency van zijn werkzaamheden zoveel als mogelijk gebruik van de intern verrichte werkzaamheden.

Zoals gezegd is de interne organisatie verantwoordelijk voor het zorgdragen van een getrouw beeld en het rechtmatig handelen van de organisatie. In de modelverordening artikel 212 is een en ander weergegeven in artikel 6-lid 1. Voornoemde handeling houdt dan ook in dat de accountant zich bij zijn werkzaamheden in belangrijke mate zal richten op de risico-inschatting, -beoordeling en uitgevoerde werkzaamheden vanuit de interne organisatie.

Dit is op zich niets 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 gewaarborgd. Het beoordelen van dit getrouwe beeld is

van een duidelijk andere orde dan het toetsen op rechtmatigheid. In de praktijk blijkt duidelijk dat de rechtmatigheidschecks nog niet echt worden toegepast.

Als voorbeeld:

Een gemeente heeft een subsidierelatie met een Welzijnsinstelling. Deze instelling heeft voor het jaar 2002 een aanvraag gedaan om in aanmerking te komen voor een activiteitensubsidie. Deze subsidie wordt al enige jaren aangevraagd. De gemeente heeft hierop op het juiste niveau positief beslist en een maximum verbonden aan de bijdrage. Deze bijdrage wordt in 12 maandelijke voorschotten aan de instelling overgemaakt. De aanvraag is gedateerd op 15 april 2001 terwijl in de subsidieverordening is opgenomen dat een aanvraag gedaan moet worden vóór 1 april van enig jaar. Op basis van de subsidieverordening moet de instelling binnen 4 maanden na afloop van het subsidietijdvak verantwoording afleggen over de besteding van de middelen en moet zij een activiteitenverslag opstellen. Daarnaast is in de subsidieverordening de verplichting opgenomen om per 1 juli van het subsidiejaar een tussentijdse verantwoording in te zenden. Deze tussentijdse verantwoording is bij de gemeente ontvangen op 15 augustus 2002 en de afrekening over het subsidiejaar is ontvangen op 15 mei 2003. De tussentijdse verantwoording en de eindafrekening van zowel dit jaar als ook van voorgaande jaren heeft nooit enige aanleiding gegeven om opmerking te maken over enerzijds de besteding en anderzijds de uitvoering van de activiteiten. De kosten zijn ruimschoots gemaakt en ook de activiteiten zijn omvangrijker geweest dan in de planning was opgenomen.

Getrouwe beeld: op basis van de bovenstaande informatie is geen aanleiding om te twijfelen aan het getrouwe beeld van de verantwoordde subsidiekosten in de verantwoording. De gemeente heeft weliswaar te laat de verantwoordingsinformatie ontvangen maar een en ander resulteert niet in een wezenlijk andere beslissing omdat de overeengekomen prestaties zijn geleverd.

Rechtmatigheid: bij de beoordeling van de rechtmatigheid valt een aantal zaken op. Deze hebben allen betrekking op het niet naleven van de formele richtlijnen met betrekking tot de geldende subsidieverordening. Hierdoor voldoet de verstrekte subsidie niet aan het voorwaarden criterium.

In de interne verantwoording die het College jaarlijks of tussentijds aan de Raad doet, zal zij moeten aangeven dat niet is voldaan aan het voorwaarden criterium, wat de constatering is en wat de omvang van deze 'fouten' is. In deze verantwoording zal zij tevens moeten aangeven welke maatregelen worden getroffen om de geconstateerde onrechtmatigheid in de toekomst te herstellen. Hierbij zijn mogelijke maatregelen: het verzachten van de voorwaarden, opnemen van hardheidsclausule of het beter monitoren van de gemaakte afspraken en toezien op naleving van de gestelde regels.

De accountant zal naast de interne werkzaamheden tevens zelfstandig een oordeel moeten uitvoeren op de werking van bepaalde processen en procedures. 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 hiervan afgeleide accountantsverklaring zullen in een afzonderlijk verslag van bevindingen aan de opdrachtgever, de Raad, kenbaar worden gemaakt.

Afhankelijk van de aard en omvang van de fout zal dit consequenties kunnen hebben voor het mogelijk moeten uitbreiden van de controlewerkzaamheden. De accountant zal namelijk een

onderbouwde uitspraak moeten kunnen doen van de omvang van de geconstateerde fout of onzekerheid. Mogelijk heeft dit (aanvullend) onderzoek ook consequenties voor de strekking van de accountantsverklaring.

Het is aan te bevelen om in de eerste jaren van de controle van de rechtmatigheid in een vroegtijdig stadium 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 van B&W en de accountant een belangrijke rol richting de Raad. Op deze wijze ontstaat duidelijkheid over de reikwijdte en interpretatie. Het tijdig communiceren van de bevindingen zorgt voor begrip en tevens kan dit ertoe bijdragen dat alsnog maatregelen kunnen worden getroffen om verbeteringen aan te brengen.

Deze rapportage staat los van de mogelijkheid die extern bestaat om een afzonderlijke managementletter op te maken die dient ter ondersteuning van het College.

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. Overigens bestaat hierbij de mogelijkheid dat de Raad een mogelijke onrechtmatigheid als gevolg van het niet naleven van interne wet- en regelgeving alsnog accordeert. Dit zal vaak het geval zijn indien volgens de letter van de regel mogelijk niet is voldaan aan de geldende wet- en regelgeving maar wel naar de geest tot uitvoering is gekomen.

Daarnaast staat de Raad een andere mogelijkheid open. Op grond van de interne verantwoording over het financiële beheer en de rapportage van de accountant kan de Raad besluiten tot het opstarten van een indenniteitsprocedure. De Raad kan namelijk van mening zijn dat de gedane constatering dusdanig zijn dat hieraan conclusies verbonden moeten worden. Afhankelijk van de uitkomst kan besloten worden tot het wegsturen van het College of wethouder.

Hierbij moet worden opgemerkt dat het jaar 2004 naar verwachting een bijzonder jaar zal zijn voor de gemeenten. Er zullen ongetwijfeld terreinen zijn die u als gemeente nog niet geheel compleet heeft afgedekt op het gebied van rechtmatigheid. Het is dan van belang dat u tijdig met de Raad in overleg gaat treden over de wijze van handelen en het mogelijk treffen van maatregelen tot herstel.

3.3 Implementatie

Uit de voorgaande paragraaf mag duidelijk zijn dat de formele verantwoordelijkheid voor het financiële beheer en dan met name de rechtmatigheid van handelen explicieter geregeld is dan in het verleden. Met de wijziging van de Gemeentewet, de invoering van het Besluit Begroting en Verantwoording, de introductie van de verordeningen 212, 213 en 213 A en het Besluit Accountantscontrole Provincies en Gemeenten (BAPG) is de control(e)piramide duidelijker in kaart gebracht.

In de handreiking financiële verordeningen is aangegeven dat sprake is van een groeipad ten aanzien van het begrip rechtmatigheid en de interpretatie hiervan. Uiteraard zal sprake zijn van een groeipad, dit staat wel haaks op de invoering van de nieuwe verklaring, zowel getrouw beeld alsook rechtmatig, en het van toepassing zijn van de verordeningen met ingang van het jaar 2004. Je kunt immers niet een 'beetje' rechtmatig handelen.

Maar hoe moet het dan wel? In de volgende paragraaf gaan wij in op een aantal tips, trucs en valkuilen die de invoering van rechtmatigheid met zich meebrengt. Tevens zal in het volgende hoofdstuk worden ingegaan op de gevolgen van de invoering van de rechtmatigheid voor de interne en externe omgeving.

3.4 Waar moeten we op letten: tips, trucs en valkuilen?

3.4.1 Algemeen

Hoe moet het nu verder? De implicaties van de invoering van de interne controle en verantwoording op het aspect rechtmatigheid zijn namelijk best ingrijpend. De gevolgen voor de gemeentelijke organisaties zijn divers. Zoals gezegd in de titel van het hoofdstuk: we kunnen het niet leuker maken maar wel kunnen wij het makkelijker maken. Aan de hand van een aantal concrete onderwerpen zullen wij ingaan op de tips, trucs en valkuilen waarmee rekening gehouden moet worden bij het gereed maken van een gemeentelijke organisatie voor het afleggen van en het kunnen voldoen aan de interne verantwoordelijkheid op het gebied van rechtmatigheid.

Achtereenvolgens zullen wij ingaan op de volgende aspecten: samenwerking met de Raad, verantwoording en controle, procedures en richtlijnen en aanpassing van de gemeentelijke organisatie.

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

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. Hierbij is de mogelijkheid open gehouden om deze zogenaamde toleranties naar beneden bij te stellen. In het kader van de controlerende bevoegdheid zou de mogelijkheid kunnen bestaan dat de Raad op onderdelen van de verantwoording lagere toleranties zal wensen. Gezien de nieuwheid voor de organisatie alsmede het in het BAPG aangeduide groeipad lijkt het ons niet verstandig om zeker in het eerste jaar te werken met beperktere toleranties.

Overleg met de Raad

Zeker in het eerste jaar zal in een groot aantal gevallen geconstateerd worden, dat op een aantal terreinen in formele zin niet geheel zal worden voldaan aan alle voorwaarden. Het is hierbij van belang dat een tijdige uitwisseling van informatie en ook bevindingen plaatsvindt aan de Raad. In onderling overleg kan dan worden besloten om aanvullende werkzaamheden te verrichten of wensen en procedures bij te stellen.

Verantwoording en controle

Beperking

Onderwerp van rechtmatigheid zijn onder meer de geldende wet-

en regelgeving. Daar waar deze regels van 'buiten' komen is niet direct invloed uit te oefenen op een versimpeling hiervan. Op het moment dat sprake is van interne regelgeving dan bestaat in veel gevallen de mogelijkheid om deze daar waar mogelijk en gewenst te versimpelen. De huidige set van regels zou dan ook naar onze mening kritisch moeten worden beoordeeld op haalbaarheid ervan en de doelstelling van de regels. Als immers op voorhand blijkt dat een bepaalde voorwaarde niet realiseerbaar is en ook feitelijk niet wordt toegepast, dan moet de organisatie zich afvragen of aanpassing niet voor de hand ligt.

Uitwerking van interne controle

In de verordeningen van de meeste gemeenten wordt zeer beperkt ingegaan op de wijze waarop de interne verantwoordelijkheid kan worden gedragen voor het begrip rechtmatig beheer. Aangegeven is dat het College eindverantwoordelijk is voor het treffen van de noodzakelijke maatregelen. Om tijdig overeenstemming te krijgen met de Raad is het noodzakelijk dat in een vroeg stadium communicatie plaatsvindt 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. Met het voorleggen van de aanpak en uitwerking zorgt het College ervoor dat de Raad tijdig geïnformeerd is.

Vastlegging van de bevindingen

Laat weten wat je doet en doe wat je zegt! Om achteraf duidelijk aantoonbaar te kunnen maken welke interne werkzaamheden zijn verricht, is het essentieel om de aanpak en uitkomsten goed vast te leggen. In de praktijk blijkt dat uitgevoerde toetsen onvoldoende worden vastgelegd of besproken. Door middel van het duidelijk vastleggen, communiceren en mogelijk ook rapporteren van bevindingen wordt ervoor gezorgd dat duidelijk is, dat de verantwoordelijkheid is genomen. Hiermee willen wij niet betogen dat deze vastleggingen uitgebreid moeten worden gedaan, maar zo doelmatig mogelijk, bijdragend aan het doel. Het naderhand reproduceren van informatie en werkzaamheden werkt enerzijds niet bevorderend in onderlinge relaties en levert daarnaast vaak extra werkzaamheden op.

Onvoldoende aandacht en hiermee inzicht in de risico's

De prioriteit in de dagelijks werkzaamheden bij gemeenten liggen vaak, en ook terecht, op de inhoud. Het gaat immers om de dienstverlening aan burgers en bedrijven. Deze prestaties vinden echter wel plaats in de lokale politieke omgeving en breder in de samenleving. Hierbij horen ook afspraken tussen deze partijen. In de praktijk blijkt regelmatig dat deze, soms formele kant van de zaak, omwille van de efficiency op de tweede plaats komt. Vaak gaat het goed, maar er zijn natuurlijk ook situaties bekend waarbij het te laat hebben van besef over deze afspraken, bijvoorbeeld subsidievoorwaarden of aanbestedingsregels, veel problemen veroorzaken. Zoals eerder gezegd, is een goede voorbereiding van essentieel belang. De eerste inventarisatie en opzet van een goed control(e)programma is hierbij cruciaal.

Te laat beginnen

De verantwoordelijkheid voor het financiële beheer waarvan de rechtmatigheid een onderdeel uitmaakt, is gestart met ingang van 1 januari 2004. Het blijkt dat veel gemeenten de implicaties van deze verantwoordelijkheid nog niet echt op het netvlies hebben. Dit is ook niet zo verwonderlijk omdat de discussie of de interpretatie en reikwijdte van het begrip rechtmatigheid lang op zich heeft laten wachten en de gemeenten in het voorbije jaar met

veel wijzigingen op het gebied van de gemeentelijke rol- en taakverdeling en op het gebied van verantwoording en verslaggeving (BBV) zijn geconfronteerd. Voor zover u nog niet gestart bent met het treffen van maatregelen ter waarborging van een rechtmatig financieel beheer is spoed geboden. Nu bestaat nog de mogelijkheid om zaken te repareren of in overleg te treden met de Raad om mogelijk geconstateerde knelpunten in gezamenlijkheid op te lossen.

Procedures en richtlijnen

Hardheidsclausule

Er zijn altijd situaties denkbaar dat een gestelde regel niet haalbaar is. Hiermee beogen wij niet te propageren dat de uitzondering de regel moet worden. Er moet met name gedacht worden aan die situaties waarbij het evident is dat afwijking acceptabel is, omdat er sprake is van een feit of omstandigheid die afwijking mogelijk moet maken. In verordeningen en regelgeving wordt dan ook 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. Wij adviseren enerzijds na te gaan of de noodzaak bestaat om een dergelijke hardheidsclausule op te nemen in ten aanzien van de op een gemeentelijke organisatie van toepassing zijnde regels. Anderzijds is het in het kader van transparantie gewenst om bij het toepassen van deze hardheidsclausules de Raad hierover tijdig te informeren

Aanpassing regels

Organisaties en werkwijzen veranderen. Dit impliceert dat regels hierop ook aangepast moeten worden. In de praktijk blijkt dat wijzigingen als gevolg van bijvoorbeeld reorganisaties, aanpassing van de werkwijzen, etc. niet in alle gevallen een expliciete vertaling heeft gekregen in de hierop van toepassing zijnde wet- en regelgeving. Hierbij kan onder meer gedacht worden aan de mandateringsregeling en bijvoorbeeld ook de organisatieverordening. Het niet aanpassen van deze regels zou dan bij voorbaat al resulteren in een rechtmatigheidsknelpunt. Dit terwijl dit niet de bedoeling is, omdat over de wijziging van de organisatie wel besloten is, maar niet is geformaliseerd in de bijbehorende spelregels.

Functies en vervanging

In de praktijk komt het nogal eens voor dat bevoegdheden zijn opgehangen aan personen in plaats van aan functies. Door het handelen te verbinden aan personen is het noodzakelijk om bij afwezigheid, ziekte of vertrek geconfronteerd met overdragen van de formele bevoegdheden. In dit kader is het naar onze mening beter om de handelingen te verbinden aan functies en expliciet aandacht te besteden aan bevoegdheden in het kader van vervanging.

Aanpassing van uw organisatie

Verbijzondering interne controle

De meeste gemeenten kennen het principe van integraal management en integrale verantwoordelijkheid van een lijnmanager. Hierbij heeft ondersteuning plaats van enerzijds de inhoudelijke deskundigen op diverse beleidsterreinen. Voor de ondersteuning op het gebied van bedrijfsvoering heeft vaak advisering en ondersteuning plaats door de hiervoor beschikbare stafafdelingen. Vaak gaat het hier om de directie Middelen of een bedrijfsbureau. In de praktijk heeft de lijnmanager nog niet altijd een gevoel van verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van de control(e).

Meestal heeft uitvoering nog vaak plaats bij een gespecialiseerde stafafdeling. Zeker in de beginfase adviseren wij niet al te veel wijzigingen door te voeren in de plaats waar deze control(e) wordt uitgevoerd. Omdat wij verwachten dat de intensiteit en werkload zeker in het jaar 2004 zullen toenemen, is het naar onze mening gewenst om hiervoor een specifieke functionaris of afdeling aan te wijzen.

Houding ten aanzien van controle

Controle is niet alleen het toetsen aan harde normen, richtlijnen en procedures. Het is van belang dat iedereen in de organisatie beseft dat controle een algehele verantwoordelijkheid is. Vaak conflicteert dit met de dagelijkse drukke werkzaamheden op het inhoudelijk terrein van een budgethouder of afdelingshoofd. Echter het handelen is gehouden aan spelregels. Zo zijn er kaders gesteld met betrekking tot inkopen, verstrekken van subsidies, etc. De eerst verantwoordelijke voor het vaststellen of gehandeld wordt conform deze interne afspraken is de lijnmanager. Voor een toegankelijke en efficiënte controle is het van belang dat deze toets aan de voordeur reeds zichtbaar en controleerbaar wordt vastgelegd. Dit voorkomt latere knelpunten in het verkrijgen van zekerheden over adequate toetsing aan de voorkant. Het is dan ook belangrijk dat het belang van een adequate control en de hierbij behorende attitude door iedereen wordt onderkend.

3.5 De control(e) van rechtmatigheid

3.5.1 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. Uiteraard zijn deze wijzigingen afhankelijk van de huidige inrichting en werking van een individuele gemeente. Onderstaand wordt ingegaan op de aspecten van verantwoordelijkheid en IC/Control(e) richting de Raad. De inrichting, samenstelling en het belang van de control komt in de vervoloparagrafen aan de orde.

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 B&W. Het College van B&W zal deze verantwoordelijkheid uiteraard delegeren aan de ambtelijke organisatie. Het is hierbij van belang dat zij dusdanige waarborgen schept c.q. laat scheppen dat deze verantwoordelijkheid kan worden gedragen. Wat bedoelen wij hiermee? 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.

In paragraaf 3.5.2. van dit hoofdstuk gaan wij hierop nader in.

IC/Control(e)

Veel gemeenten beschikken nu nog niet over een afzonderlijke IC-functionaris of Control(e)afdeling die specifiek gericht is op het toetsen van de rechtmatigheid. Veel van de huidige control capaciteit wordt tot op heden met name ingezet voor de advisering en ondersteuning van de lijnafdelingen. Vaak is sprake van een soort van consultantschap. Uiteraard is een dergelijke taakopvatting en -uitvoering van groot belang voor het dagelijks functioneren van

een organisatie. Gevolg hiervan is vaak wel dat een expliciete toets op naleving van wet- en regelgeving vaak impliciet plaatsvindt of zelfs achterwege blijft. Het is belangrijk dat, zeker als gevolg van de invoering van rechtmatigheid maar ook als gevolg van de toenemende eisen van subsidieverstrekkers, de interne control(e) expliciet wordt belegd.

3.5.2 Beheersingssysteem

Inhoud

Een beheersingssysteem van een gemeente bestaat uit een tweetal onderdelen. Grofweg kunnen we deze onderscheiden in de zogenaamde *hard controls* en de *soft controls*.

De hard controls hebben betrekking op al datgene dat qua procedures, richtlijnen, regels en wettelijke vereisten is afgesproken. Dit zijn de zogenaamde formele kaders. 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 deze beide componenten. Moet er nu iets wijzigen als gevolg van de invoering van het fenomeen rechtmatigheid? Ja!

Hard controls

Een gemeente kent tal van spelregels. Deze spelregels zijn enerzijds weggelegd vanuit externe partijen (wetgeving en bijvoorbeeld subsidievoorwaarden) en anderzijds vanuit de interne organisatie. Hierbij kan onder meer gedacht worden aan verordeningen, mandaat, richtlijnen, etc.

Er is dus al het nodige voorhanden. Moet er dan nog meer gebeuren? Ja, zijn wij van mening.

Met het vaststellen van de nieuwe verordeningen 212, 213 en 213A is een aantal belangrijke kaders voor het rechtmatige financiële beheer van gemeenten weergegeven.

Uw gemeente zal mede op basis van deze verordeningen en andere regelgeving en de ingeschatte rechtmatigheidsrisico's dusdanige maatregelen moeten treffen dat de onderkende risico's zijn afgedekt.

Waarom kan dan gedacht worden? Het betreft hier met name de formele maatregelen die u als organisatie randvoorwaardelijk moet treffen om de processen zo goed als mogelijk onder 'schot' te hebben. Als mogelijke maatregelen die geïntroduceerd kunnen worden kunt u denken aan:

- het opstellen van procesbeschrijvingen: hiermee wordt duidelijk wat de rollen zijn van de afzonderlijke functionarissen in het proces en waar de afzonderlijke controlactiviteiten in de organisatie zijn belegd. Veel procesbeschrijvingen geven momenteel wel inhoudelijk het proces weer maar besteden nog betrekkelijk weinig aandacht aan enerzijds de informatievoorziening en anderzijds de toetspunten. Deze zijn in toenemende mate, en niet alleen als gevolg van rechtmatigheid, van belang.
- het maken van concrete afspraken in bijvoorbeeld de mandaat- en budgethoudersregeling.
- de toetsing op naleving van de interne en externe regelgeving door op basis van een opgesteld werkprogramma de naleving van deze regelgeving en afspraken specifiek te laten toetsen. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan naleving van bevoegdheden, vaststellen tijdigheid van afrekening, voldoen aan voorwaarden, etc.
- gestructureerde informatievoorziening aan de budgethouder en

het bestuur om inzichtelijk te maken hoe het onder meer gesteld is met de uitputting van de verschillende budgetten.

- de organisatiestructuur: hoe is het toezicht binnen de organisatie georganiseerd?

Voor zover een gemeentelijke organisatie nog niet of niet in voldoende mate beschikt over bovengenoemde instrumenten is het noodzakelijk dat nagegaan wordt op welke terreinen nog een nadere uitwerking noodzakelijk is. Kort gezegd komt het erop neer dat zowel het College van B&W alsook de Raad bij een goed werkende set van instrumenten tijdig wordt geïnformeerd over afwijkingen ten opzichte van de afspraken. Mede hierdoor zijn zij in staat om tijdig te kunnen bijsturen. Als deze signalen in de huidige praktijk te laat of pas achteraf beschikbaar komen dan zijn dit punten waaraan extra aandacht geschonken moet worden. Denk hierbij bijvoorbeeld aan budgetoverschrijdingen, kredietoverschrijdingen, de lange doorlooptijd van de marap binnen de organisatie waardoor u laat wordt geïnformeerd of knelpunten in de afwikkeling van subsidiedeclaraties. Vaak is met een paar eenvoudige ingrepen een aantal belangrijke stappen te zetten.

Soft controls

Zoals gezegd bestaat de control in een organisatie niet alleen uit 'harde' maatregelen.

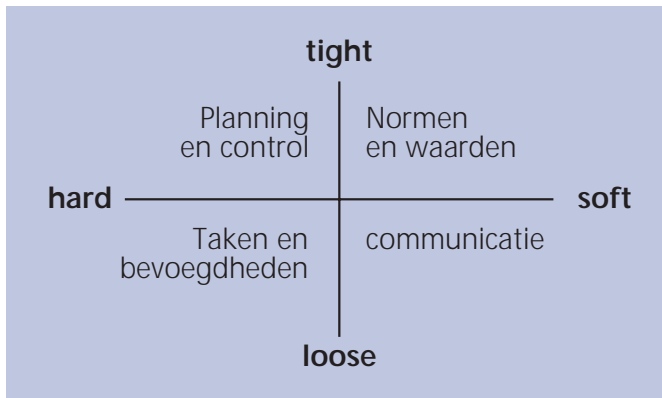
Controls zijn gelukkig meer dan alleen traditionele basisbeheersingsmaatregelen als de onvermijdelijke AO/IC, functiescheidingen en interne planning & controlcyclus, maar hebben tevens betrekking op veel minder voor de handliggende zaken als samenwerking, leiderschap en cultuur.

De wijze waarop het management gebruik maakt van de controls noemen wij 'bedrijfsvoering'. Van een effectieve bedrijfsvoering kan worden gesproken indien het management er in slaagt om het geheel aan controls zodanig vorm te geven en in te zetten dat de doelstellingen worden bereikt. In dit concrete kader: draagt een en ander bij aan rechtmatig handelen. Hierbij zijn basiselementen van soft-controls zoals bijvoorbeeld houding en gedrag ten aanzien van controle of het ter verantwoording roepen van een functionaris bij overtreding van de richtlijnen van groot belang. Stelt u zich voor dat een werknemer zonder enige consequentie de regels mag en kan overtreden dan wordt dit door deze en mogelijke andere medewerkers gezien als ondermijning van uw gezag. Waarom zouden wij ons dan in het vervolg wel aan de regels houden?

De notie dat soft controls een rol spelen in de beheersing van organisaties is overigens verre van nieuw. In de jaren zestig wezen wetenschappers als Simon en March al op het belang van human behavior als bepalende factor voor het realiseren van bedrijfsdoelstellingen. Toch is de interesse voor het fenomeen soft control eerst recent fors toegenomen. Immers, het is de human factor in de organisatie die bepalend is voor succes zoals bovenstaand reeds is gemotiveerd.

De benaming soft controls is overigens erg misleidend. Het verwaarlozen van de soft controls kan catastrofale gevolgen voor uw organisatie hebben. Tegen die achtergrond zijn soft controls soms keihard.

Met de introductie van de verschillende controls is het zinvol om enige structuur aan te brengen in de vorm van een simpel assenkruis:



De relaties tussen de diverse controlvormen worden hiermee zichtbaar. De hard/ticht controls zijn de basis beheersingsmaatregelen in de vorm van de planning en controlcyclus, de AO/IC, de functiescheiding, de organisatiestructuur en de onvermijdelijke set aan beleidsrichtlijnen en procedures die elke gemeente nodig heeft om een deel van de doelstellingen te realiseren. Deze zaken zijn zeker van belang om een soort van minimale set van spelregels en instrumenten te hebben waarop de organisatie kan 'terugvallen'. Zij verschaffen stabiliteit en zekerheid in een situatie waarin de externe omgeving wordt verondersteld niet of nauwelijks te veranderen en de doelstellingen voor een lange periode vast liggen.

Echter, in gemeenteland zijn de actualiteiten niet van de lucht. U heeft dan niet genoeg aan de traditionele maatregelen maar het is cruciaal dat u met name alert en slagvaardig kan reageren op deze snel wijzigende omstandigheden. Dit alles leidt al snel, zoals gezegd, tot een situatie waarin het concept van going concern en de daarop aansluitende controls maar heel beperkt bruikbaar is. De interne en externe auditor zal zich in zijn werkzaamheden veel meer moeten gaan richten op de controls die aansluiten op verandering en dynamiek. Kortom op de soft controls. Niet alleen maar onderzoek naar de kwaliteit van de planning- en controlcyclus of onderzoek naar de mate waarin regels worden nageleefd maar tevens onderzoek naar de kwaliteit van de interne communicatie en onderzoek naar normen en waarden en integriteit om maar eens een aantal belangrijke soft controls te noemen.

Wij hopen met vorenstaande uitleg duidelijk te hebben gemaakt dat de soft controls essentieel zijn voor uw organisatie. De vraag is nu: hoe kunnen we een en ander toetsen en weten wij dat de organisatie hier belang aan hecht?

Als mogelijke vraag- en attentiepunten zijn hierbij te benoemen:

- hoe reageert de organisatie of afdelingen op wijzigingen in de in- en externe omgeving. Denk hierbij bijvoorbeeld aan de invoering van de WWB. Is de organisatie alert op deze wijzigingen en heeft zij het innovatieve vermogen om veranderingen door te voeren?
- reactie op voorgaande controlebevindingen: is de afdeling/functionaris bereid om controlebevindingen op te volgen en hoe staat de leiding van de afdeling c.q. de organisatie tegenover het niet opvolgen van geconstateerde tekortkomingen?
- kritische zelfreflectie: blijkt uit interne evaluatie dat de organisatie zelfstandig bezig is met het beoordelen van de eigen werkzaamheden? Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan een evaluatie van het jaarplan.

- beloningsstructuur: in hoeverre bestaat als gevolg van de beloningsstructuur kans op beïnvloeding van de resultaten? Dit zal normaliter bij een gemeente niet zo vaak voorkomen.
- toezicht: wordt door de leiding van de huishouding voldoende toezicht uitgevoerd op de kritische bedrijfsprocessen.

Op basis van onderzoek naar de 'soft controls' kunnen aandachtspunten worden onderkend die een versteviging van de beheersing inhouden of die een indicatie kunnen geven voor een (tijdelijke) verzwakking van het systeem van beheersing. Dit moet dan aanleiding zijn voor de organisatie en de accountant om hierop alert in te spelen door het treffen van aanvullende / compenserende maatregelen.

Wij zijn van mening dat de aandacht voor 'soft controls' reeds toenemende is maar de komende jaren nog nadrukkelijker op de agenda moet komen te staan binnen gemeenteland. Met name de houding ten aanzien van het opvolgen van controlebevindingen, het aanspreken op gedrag en het treffen van maatregelen is cruciaal voor uw organisatie. Als dit niet voldoende tot ontwikkeling komt dan is dit moeilijk te compenseren door andere maatregelen. Hierdoor kunt u in het kader van rechtmatigheid voor een probleem worden geplaagd. Dit heeft dan vaak direct een uitstraling en gevolg voor andere zaken. Denk bijvoorbeeld aan de afrekening van subsidies. waarbij vanuit subsidieverstrekkingen steeds stringenter eisen gesteld aan de besteding en verantwoording van middelen. Dit gaat regelmatig gepaard met de terugvordering van beschikbaar gestelde bedragen. Ook hier geldt voorkomen is beter dan genezen!

Bij het ontwerpen, inrichten en onderhouden van de soft controls heeft eenieder binnen uw organisatie een taak. Toch zal het in belangrijke mate van het (voorbeeld)gedrag van het (top)management afhangen hoe hiermee wordt omgegaan en of de soft controls bijdragen aan het succes van een organisatie. Immers getoond gedrag is verkregen gedrag.

3.6 Is de spagaat mogelijk?

In het begin van dit hoofdstuk is aangegeven dat een belangrijk dilemma bestaat in de inrichting van de organisatie, wat gaat het kosten, om te voldoen aan de geldende wet- en regelgeving. Kort samengevat: doelmatige rechtmatigheid!

Is dit nu wel mogelijk gezien de verzwaring van de controlpiramide voor uw organisatie? Zeker in de beginperiode zult u naar verwachting aanzienlijk moeten investeren in het opzetten, vormgeven en implementeren van een adequaat intern beheersingsstelsel. 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 deze interne controle.

Hierbij is uiteraard geen generale uitspraak te doen over de investering die hierin gedaan moet worden. De afzonderlijke gemeenten zullen immers niet vanaf een gelijk punt vertrekken.

Levert het ook nog iets op naast het voldoen aan de wettelijke verplichting? Volmondig kan hierop worden geantwoord: Ja! Het duidelijk structureren van de procedures, richtlijnen, control(e) en uitvoeren van werkzaamheden op dit terrein zorgt er voor dat de processen en activiteiten op termijn efficiënter gaan verlopen. Daarnaast zult u naar verwachting bewuster gaan nadenken over de nut en noodzaak van met name de interne regelgeving en

afspraken met (externe) partijen. Dit zou mogelijk kunnen resulteren in een versimpeling van de huidige afspraken. Daarnaast menen wij dat door het tijdiger uitvoeren van controles de werkzaamheden ter herstel, zoals deze vaak in de huidige situatie plaatsvinden, minder vaak en met een beperkter diepgang noodzakelijk zijn.

De balans van dit alles zou dan, ook al is dit misschien op dit moment nog niet overduidelijk, ook op termijn zeker positief kunnen uitvallen. Wat te denken van bijvoorbeeld de preventieve werking van controles, de subsidiegelden die alsnog binnengehaald kunnen worden door een betere check en bewustwording aan de voorkant, het nadrukkelijker sturen en geïnformeerd wor-

den 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 als vanzelf in uw organisatie een aantal versimpelingen doorgevoerd kunnen worden, omdat u tot de ontdekking komt dat enerzijds preventieve afspraken en werking van de control(e) leidt tot een verbetering van het inzicht en anderzijds u ballast in de vaak uitvoerige regelgeving en processen onderkent en hierop de werking van uw organisatie aanpast.

Hiermee kan rechtmatigheid verworven tot een reis die resulteert in: recht op het doel af!

4 Externe accountantscontrole

Hiervoor zijn al vele zaken aan de orde gekomen wat betreft de rechtmatigheid en de interne en externe controle daarvan. In dit hoofdstuk wordt nader ingegaan op de gevolgen voor de externe accountantscontrole. Zoals vermeld betreft de accountantscontrole 'alleen maar' de financiële rechtmatigheid. Deze financiële rechtmatigheid is verbonden aan het financiële beheer inzake de totstandkoming van baten, lasten en balansmutaties. Daarbij wordt een onderscheid gemaakt naar financiële en niet-financiële beheershandelingen. Ook aan niet-direct-financiële beheershandelingen kunnen namelijk, veelal onbedoelde, financiële gevolgen verbonden zijn. Het standaardvoorbeeld betreft de schadeclaims welke kunnen voortvloeien uit allerlei niet-financiële beheershandelingen. Het beheer kan worden onderverdeeld in handelingen:

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

Het afgeven van bouwvergunningen en de bouwinspectie kan bijvoorbeeld worden onderscheiden in de volgende beheershandelingen:

- A. Het vaststellen en innen van de leges bouwvergunningen a.d.h.v. de bouwwaarde en het vigerende legestartief.
- B. Het beoordelen van de technische tekeningen en het uitoefenen van enig toezicht op het bouwproces.
- C. Het beoordelen van passendheid van het bouwwerk binnen de omgeving (schoonheid), hetgeen een kwestie van smaak blijft.

Alleen al voor de financiële beheershandelingen gelden vele interne en externe voorschriften. Bij de beoordeling van die voorschriften (wet- en regelgeving) moet een onderscheid worden gemaakt tussen de formele bepalingen en hetgeen daarmee materieel c.q. 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 bestaan voor de inhoudelijke gevolgen daarvan. Dit maakt de beoordeling/toetsing van de rechtmatigheid extra gecompliceerd want de rechtmatigheidscontrole is in beginsel formeel ingesteld, terwijl van een geconstateerde afwijking vervolgens de mogelijk inhoudelijke gevolgen moeten worden beoordeeld. Wanneer immers wel wordt voldaan aan de (materiële) bedoeling van de wetgever, dan wordt een formele overtreding vaak alsnog goedgekeurd c.q. gedoogd. Het formeel naleven van wet- en regelgeving, waarbij echter een resultaat wordt behaald dat strijdig is met de bedoeling van de wetgever, wordt wel bestempeld als oneigenlijk gebruik. Dit soort zaken zijn voor een accountant vaak niet te evalueren naar 'harde' rechtmatigheidsfouten, zodat hij slechts bevindingen kan rapporteren welke deels als onzekerheden in zijn accountantsoordeel tot uitdrukking zullen komen.

Het is belangrijk dat wordt gerealiseerd dat de accountantscontrole zich primair richt op de directe financiële beheershandelingen (hiervoor genoemd onder punt 1). Dat houdt in dat de accountant dus van vele wet- en regelgeving de juiste uitvoering c.q. naleving niet toetst in het kader van de jaarrekeningcontrole. De accountant – dan wel een andere onderzoeker, zoals een Lokale rekenkamer – kan uiteraard wel nader onderzoek doen naar de niet-financiële rechtmatigheid. Maar dit zijn dan bijzondere opdrachten, waarbij overigens kan blijken dat het niet adequaat naleven van wet- en regelgeving toch financiële gevolgen gaat hebben. Bijvoorbeeld omdat op basis van het onderzoek wordt besloten tot een reorganisatie of tot een investering. Deze mogelijke gevolgen leiden echter pas tot financiële beheershandelingen wanneer daartoe wordt besloten. Zij vloeien dus niet zelfstandig voort uit het geconstateerde.

Voor de beheershandelingen die bij een onzorgvuldige uitvoering mogelijk tot financiële gevolgen kunnen leiden, is een adequaat risicomanagement noodzakelijk dat waarborgt dat binnengekomen schadeclaims en boetes adequaat worden geregistreerd en afgehandeld. De volledigheid van een dergelijke (post)registratie kan echter niet via accountantscontrole worden vastgesteld. Wel kan van een gesignaleerde boete / schadeclaim worden vastgesteld dat deze conform de geldende procedures is behandeld. Ook kan de accountant via eventuele andere kosten, zoals de inhuur van externe advocaten, zelfstandig signaleren dat er sprake kan zijn van juridische geschillen. Het sluitstuk van de accountantscontrole is echter (bestuurs)mededeling van gecontroleerde dat alle lopende c.q. juridische (claim)bekende zaken onder de aandacht van de accountant zijn gebracht.

4.1 Formele en materiële fouten

Alleen al voor de financiële beheershandelingen gelden vele interne en externe voorschriften. Bij de beoordeling van die voorschriften (wet- en regelgeving) moet een onderscheid worden gemaakt tussen de formele bepalingen en hetgeen daarmee materieel c.q. 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 bestaan voor de inhoudelijke gevolgen daarvan. Dit maakt de beoordeling/toetsing van de rechtmatigheid extra gecompliceerd want de rechtmatigheidscontrole is in beginsel formeel ingesteld, terwijl van een geconstateerde afwijking vervolgens de mogelijk inhoudelijke gevolgen moeten worden beoordeeld. Wanneer immers wel wordt voldaan aan de (materiële) bedoeling van de wetgever, dan wordt een formele overtreding vaak alsnog goedgekeurd c.q. gedoogd. Het formeel naleven van wet- en regelgeving, waarbij echter een resultaat wordt behaald dat strijdig is met de bedoeling van de wetgever, wordt wel bestempeld als oneigenlijk gebruik. Dit soort zaken zijn voor een accountant vaak niet te evalueren naar 'harde' rechtmatigheidsfouten, zodat hij slechts bevindingen kan rapporteren welke deels als onzekerheden in accountantsoordeel tot uitdrukking zullen komen.

4.2 Afbakening rol van accountant

Over de uitvoering van de rechtmatigheidscontrole door de

accountant kunnen verschillende verwachtingen bestaan. Veel gebruikers van een 'gewone' accountantsverklaring inzake de getrouwheid van een verantwoording weten niet welke betekenis zij daar moeten geven. 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 ook in het kader van de naleving van wet- en regelgeving allerlei onderzoeken uitvoeren, maar in het kader van de jaarrekeningcontrole wordt alleen maar de rechtmatige totstandkoming van de baten, lasten en balansmutaties gecontroleerd. Ook dit zal ongetwijfeld tot misverstanden leiden. Vooral omdat onrechtmatigheid toch vaak wordt geassocieerd met fraude. Onrechtmatigheid kan echter goedbedoelde en adequaat uitgevoerde beheershandelingen betreffen die echter niet conform de formeel geldende regels zijn uitgevoerd. Daarbij komt ook nog dat zoals in de vorige hoofdstukken reeds is vermeld de gemeenteraad, als opdrachtgever, invloed kan uitoefenen op de diepgang van de controle en de strekking van de accountantsverklaring. De gemeenteraad kan immers de goedkeuringstolerantie op een lager percentage 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. Ook dit zal een verdere verwachtingskloof kunnen veroorzaken, want in andere situaties signaleerde de accountant een en ander immers wel!

4.3 Raakvlakken getrouwheid en rechtmatigheid

In de voorgaande hoofdstukken is reeds ingegaan op de verschillende rechtmatigheidsaspecten. Het is belangrijk dat wordt gerealiseerd dat de rechtmatigheidscontrole en controle inzake de getrouwheid gelijktijdig worden uitgevoerd en dat deze aan elkaar dienstbaar zijn. De aspecten juistheid, tijdigheid, volledigheid en bestaan overlappen bij deze controles elkaar, 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 echter drie aspecten een zwaarder zelfstandig belang. Dat zijn de aspecten: begroting(rechtmatigheid), het naleven van / voldoen aan voorwaarden en het voorkomen van misbruik en oneigenlijk gebruik (M&O).

Via de 'gewone' controle op de getrouwheid wordt gewaarborgd dat alle baten, lasten en balansmutaties in de verslaggeving zijn opgenomen en zijn de 'gewone' rechtmatigheidsaspecten veelal ook voldoende afgedekt. De weging van de controlebevindingen kan echter voor de getrouwheid en de rechtmatigheid tot verschillende conclusies leiden. Stel dat de controlebevinding is dat voor een kostencalculatie of een belastingheffing dan wel de uitkeringen is uitgegaan van foutieve tarieven / normen. De omvang van deze fout is goed bepaalbaar en men heeft in de jaarrekening een correctie opgenomen, bijvoorbeeld via een (na) betalingsverplichting. De getrouwheid van de jaarrekening is dus niet in het geding. Maar voor de rechtmatigheid geldt dat onjuiste beheershandelingen zijn verricht met als gevolg de (na) betalingsverplichting, die op zich weer kan leiden tot een begrotingsonrechtmatigheid.

Ook voor de begrotingscijfers gelden verschillende conclusies ten aanzien van de getrouwheid en de rechtmatigheid. Als de begrotingscijfers (voor en na wijziging) juist zijn opgenomen (art. 27, lid 2 BBV) en de verschillen tussen de begroting na wijziging en de programmarekening zijn juist geanalyseerd (art 28, sub a BBV), dan is de verantwoording getrouw en wordt ook aan de verslaggevingsvoorschriften voldaan. Op grond van de Gemeentewet mogen echter geen bedragen buiten de begroting worden uitgegeven. Daarmee zijn alle begrotingsoverschrijdingen onrechtmatig. In het BAPG is overigens bepaald dat niet elke begrotingsoverschrijding even zwaar telt naar de weging voor het accountantsoordeel. Uitgaven buiten of zelfs in strijd met de beleidsdoelstellingen wegen bijvoorbeeld zwaarder mee voor een niet goedkeurend accountantsoordeel.

De controle op het naleven van (formele) voorwaarden gaat onder de rechtmatigheidscontrole ook een zwaardere betekenis krijgen. Voor vele extern opgelegde voorwaarden wordt overigens al onder de 'gewone' getrouwheidscontrole nagegaan of daaraan is voldaan. Aan de meeste specifieke uitkeringen zijn immers zodanige voorwaarden verbonden, dat de naleving daarvan nadrukkelijk moet worden nagegaan omdat anders geen recht op die uitkeringen bestaat. Vaak moet bij de (subsidie)declaratie zelfs een afzonderlijke accountantsverklaring worden afgegeven, waartoe expliciet wordt getoetst of aan de externe subsidievoorwaarden is voldaan.

Ook voor de rechtmatigheid van de kosten gelden algemene regels, bijvoorbeeld inzake de fiscaliteit, danwel (contract)voorwaarden waarvan de naleving ook al in het kader van de getrouwheid wordt gecontroleerd.

Het voorkomen van misbruik en oneigenlijk gebruik is een aspect wat ook bij de controle op de getrouwheid al de nodige aandacht krijgt. Misbruik door derden wordt bijvoorbeeld voorkomen door adequate interne procedures (bijvoorbeeld verificatie met bewijsstukken e.d.) ter toetsing van de juistheid van lasten. Het eventuele eigen misbruik van externe regelgeving wordt bijvoorbeeld nagegaan bij de controle van het naleven van externe subsidievoorwaarden, de fiscaliteit en van contractvoorwaarden. Het signaleren van mogelijk oneigenlijk gebruik door derden komt bijvoorbeeld bij de analyse van begrotingsoverschrijdingen en/of afgewezen aanvragen aan het licht. Het oneigenlijk gebruik door de gecontroleerde zelf wordt eveneens reeds gesignaleerd bij de controle van het naleven van externe subsidievoorwaarden, de fiscaliteit en van contractvoorwaarden.

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 beginsel – geen nieuwe c.q. 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 zullen soms schokkende 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 welke in het verslagjaar zelf formeel als onrechtmatig kwalificeren. Ook zal vaak blijken dat allerlei goedbedoelde en adequaat uitgevoerde beheershandelingen onrechtmatig zijn omdat zij formeel door onbevoegden zijn verricht.

In de voorgaande paragraaf is reeds gesteld dat met name de financiële gevolgen van de externe wet- en regelgeving reeds adequaat via de controle op de getrouwheid zijn afgedekt.

Voor het doen van de inkopen, die tot lasten leiden, gelden in algemene zin namelijk maar een beperkt aantal externe voorschriften met mogelijke directe financiële gevolgen. Bijvoorbeeld de Europese aanbestedingsregels en de voorschriften inzake verrekentbaarheid van de BTW. Voor de rechtmatigheid van de andere grote kostenpost, de salarissen, zijn de CAO-bepalingen en de fiscale en sociale regels als externe voorschriften relevant. De meer gedetailleerde rechtmatigheidsaspecten inzake de lasten hebben betrekking op hetgeen de organisatie zelf heeft geformuleerd om te waarborgen dat de lasten juist, tijdig en volledig worden verantwoord en dat men daarbij binnen de begroting blijft. Gedacht kan worden aan de budgethoudersregeling, mandaatregeling en formatiebudgetten.

Voor de baten ligt het echter ingewikkelder. Voor de algemene verkopen gelden weinig externe regels, anders dan die inzake de BTW en aanverwante fiscale zaken. Overigens kan een bewust te laag vastgestelde verkoopprijs nog wel strijdig zijn met EU-regels inzake overheidssteun / -subsidiering.

Voor de eigen belastingheffing gelden wel allerlei bijzondere (uitvoerings)voorschriften, maar de directe financiële gevolgen daarvan zijn veelal beperkt. Wel is waarschijnlijk extra interne aandacht noodzakelijk wat betreft de juridische juistheid van allerlei eigen belastingverordeningen. De goedkeuring daarvan door de minister van BZK (naar aanleiding van de beoordeling door de Provincie) bestaat immers niet meer als extra kwaliteitstoets. Het toetsen van de juridische juistheid van allerlei interne en/of externe wet- en regelgeving behoort niet tot de (normale) deskundigheid van de controlerende externe accountant. Uit de beoordeling van de (afwikkeling van de) binnengekomen bezwaarschriften op belastingheffingen zal de accountant voldoende zekerheid verkrijgen omtrent de mogelijke financiële gevolgen van de daaruit signaleerde zaken en kan hij nader (laten) analyseren welke rechtmatigheidsaspecten in het geding zijn.

Aan het verkrijgen van de Algemene Uitkering zijn een aantal voorwaarden verbonden, onder meer inzake de opgave van relevante gegevens. De accountant zal dit reeds in het kader van de getrouwheid nader onderzoeken.

De grootste inkomstenbron van gemeenten betreft echter de zogenaamde specifieke uitkeringen. In het Overzicht Specifieke Uitkeringen 2003 (OSU-2003) zijn 152 regelingen opgenomen en wordt het karakter / doelstelling van de uitkering en het verstrekende Ministerie genoemd. Vele specifieke uitkeringen worden eerst verkregen nadat een (subsidie)declaratie is opgemaakt welke veelal tezamen met een specifieke accountantsverklaring moet worden opgestuurd. De relevante bepalingen voor de accountantscontrole zijn meestal reeds in een controleprotocol vastgelegd. De accountant zal van de verantwoorde baten inzake specifieke uitkeringen nagaan of daarvoor aan de gestelde rechtmatigheidseisen wordt voldaan, voor zover deze relevant zijn voor de daadwerkelijke verkrijging van die baten.

Blijft over de interne wet- en regelgeving zoals die voortvloeit uit de eigen verordeningen en beleidsregels. Via deze verordeningen wordt het financiële beheer nader geregeld. De verordeningen hebben weliswaar wettelijke betekenis maar hetgeen daarin nader wordt geregeld mag natuurlijk niet in strijd zijn met hogere wet- en regelgeving. Wel kan via de eigen verordeningen een verdere inperking plaatsvinden van hetgeen in hogere wet- en regelgeving aan mogelijkheden wordt geboden. De uitkomsten van de eerste pilot-onderzoeken inzake de toetsing op het naleven van de eigen verordeningen en beleidsregels zijn niet bemoedigend. Er wordt vaak een groot verschil geconstateerd tussen hetgeen formeel is geregeld en de daadwerkelijke (informele) uitvoering. Dit kan ook duiden op een noodzakelijke actualisatie van hetgeen via de verordeningen is geregeld. De formele regels worden dan aangepast op hetgeen in de praktijk als adequaat wordt ervaren. Vaak zijn ook geen vastleggingen aanwezig van de formeel uit te voeren werkzaamheden ter vaststelling van de juiste naleving van hetgeen in de verordening is bepaald. Dit kan zelfs de rationele uitvoering van de accountantscontrole belemmeren, er valt dan namelijk niks te controleren.

4.5 Controleprotocollen

De afgelopen jaren is de nodige ervaring opgedaan met het structureren van de rechtmatigheidscontroles wat betreft de specifieke uitkeringen. Om de juistheid, tijdigheid en volledigheid van de declarabele baten en lasten te waarborgen zijn in de desbetreffende regelgeving allerlei voorwaarden opgenomen. Door de subsidiegever is vervolgens via een controleprotocol aangegeven welke zaken uit die regelgeving moeten worden gecontroleerd en soms is zelfs ook nog aangegeven hoe een en ander moet worden gecontroleerd. De subsidiegever danwel wetgever heeft daarmee vooraf de relevantie van de wet- en regelgeving voor de accountantscontrole bepaald en instrueert daarmee de accountant van de subsidieaanvrager.

Toepassing van dezelfde systematiek is ook wenselijk voor de eigen verordeningen, zeker wanneer deze een grote gedetailleerdheid hebben en alleen al uit efficiency overwegingen afwijkingen moeten worden gemaakt. Via verordeningen treedt de gemeenteraad immers op als wetgever en kan zij ook zelf bepalen welke zaken tenminste expliciet onder de accountantscontrole moeten worden gebracht. Dit laat onverlet dat de accountant zijn eigen verantwoordelijkheid behoudt en dat via dergelijke controleprotocollen geen beperkingen aan de accountant kunnen worden opgelegd betreffende de door hem / haar noodzakelijk geachte controlewerkzaamheden. Overigens moet worden voorkomen dat via controleprotocollen zaken worden geregeld die feitelijk thuishoren in de eisen die ten aanzien van de uitvoering moeten worden gesteld. Bijvoorbeeld de eis dat de accountant zaken toetst aan bewijsstukken, houdt in dat de uitvoerder bewijsstukken moet verzamelen, registreren en bewaren.

In het controleprotocol wordt dus aangegeven wat de diepgang van de controle moet zijn per artikel of per onderwerp. Om dat te bepalen, moet een (risico)analyse worden uitgevoerd van de wet- en regelgeving (verordening).

Deze (risico)analyse kan bijvoorbeeld met behulp van het volgende schema worden gemaakt.

Analyse inrichting (intern en/of extern) controleprotocol								
Nr.	Artikelen wet- & regelgeving en aspecten vanuit de toelichtingen	Algemeen NVT (1)	Onderkend risico dan wel registratie- c.q. controle-aspect (2)	Borging via betrokkenheid		Relevantie voor accountantscontrole (5)		
				Intern (3)	Extern (4)	Laag	Normaal	Hoog
1								
2								
3								

- 1 Dit betreft algemene artikelen / toelichtingen die geen gevolgen voor de feitelijke uitvoering hebben.
- 2 Het gaat hier om een nadere aanduiding van hetgeen in het artikel en de toelichting daarop zelf is verwoord, onder meer vertaald naar accountantsrisico's conform de benoemde rechtmatigheidsaspecten.
- 3 Interne kwaliteitsborging betreft de opzet, het bestaan en de werking van de uitvoeringsorganisatie.
- 4 Externe kwaliteitsborging betreft de inspectie / controle door een partij buiten de uitvoeringsorganisatie (bijvoorbeeld de onderwijsinspectie of rijksconsulenten).
- 5 Bij een lage relevantie voor de accountantscontrole beoordeelt de accountant slechts de opzet van de interne organisatie. Het kan zo zijn dat een en ander niet structureel in de uitvoeringsorganisatie zelf wordt ingebed, maar dat bijvoorbeeld wordt gesteund op het zogenaamde 'piepsysteem'. Vaak zullen het ook die zaken betreffen die onder de externe kwaliteitsborging vallen en waarvan de accountant bijvoorbeeld alleen de eventuele inspectierapporten raadpleegt.
Niet altijd is de financiële relevantie van afwijkingen goed inschatbaar. Hierdoor kan het voorkomen dat rechtmatigheidsaspecten bij een (normale) financieel gerichte controle buiten beschouwing zouden kunnen blijven. Dit betreft bijvoorbeeld bepaalde M&O-aspecten, waaraan dan een hoge(re) relevantie voor de accountantscontrole wordt toegekend.

4.6 Begrotingsrechtmatigheid

In de voorgaande hoofdstukken en paragrafen is reeds ingegaan op de begrotingsrechtmatigheid. De begrotingsrechtmatigheid heeft betrekking tot de lasten, welke onrechtmatig zijn wanneer deze de begroting overschrijden. In het BAPG is overigens aangegeven dat de verwijtbaarheid van de begrotingsoverschrijdingen moet meewegen naar de relevantie voor het accountantsoordeel. Er zijn op voorhand al wel zo'n zeven mogelijke oorzaken van begrotingsoverschrijdingen te benoemen welke een verschillende weging zullen krijgen. Voorts moet worden bedacht dat het niet altijd de laatst gerealiseerde lasten hoeven te zijn welke de begrotingsoverschrijding feitelijk veroorzaken. Een begrotingsbudget kan bijvoorbeeld bestaan uit vaste en variabele kosten. Als de in het begin van het begrotingsjaar gerealiseerde variabele kosten hoger uitvallen, terwijl de vaste lasten pas aan het einde van het jaar conform verwachting worden gerealiseerd, dan wordt de begrotingsoverschrijding veroorzaakt door de hogere variabele lasten. Voorts kunnen begrotingsoverschrijdingen ontstaan via doorbelastingen van kosten waarop geen invloed kan worden uitgeoefend. Dergelijke zaken zullen intern reeds door de verantwoordelijke budgethouders moeten worden geanalyseerd wil de accountant op rationele wijze zijn accountantscontrole op de begrotingsrechtmatigheid kunnen uitvoeren.

De begrotingsrechtmatigheid van de lasten kan ook nog worden beïnvloed door de detaillering van de begrotingsposten, zowel naar aantallen begrotingsposten, als naar de relatie met eventuele prestaties en/of de te realiseren baten. Het aantal begrotingsposten wordt groter naarmate een programma verder wordt uitgesplitst naar bijvoorbeeld speerpunten. Dergelijke speerpunten hebben, alleen al vanwege het feit dat zij onder een zelfde programma kunnen worden gerubriceerd, de nodige raakvlakken die rechtmatige toerekening van kosten zal bemoeilijken. Wanneer voorts prestaties, zowel in kwantitatieve als kwalitatieve zin, onder de begrotingsrechtmatigheid worden gebracht dan zal dit nadrukkelijk extra eisen aan de inrichting van de organisatie stellen om ter zake op rationele wijze de accountantscontrole te kunnen uitvoeren. Het verdient aanbeveling de prestatiegegevens te beperken tot die adequaat meetbare eenheden (stuks) welke een duidelijke relatie hebben met de verantwoorde kosten c.q. baten. Bijvoorbeeld inkoop m³ gas respectievelijk aantal betalende bezoekers.

Voorts kunnen voor de te realiseren baten allerlei voorwaarden geleden die betrekking hebben op de daartoe te maken kosten. Alleen op basis van tegenvallende baten, omdat niet aan de subsidievoorwaarden werd voldaan, kwalificeren de feitelijke lasten nog niet als onrechtmatig. Daartoe is het noodzakelijk dat, bijvoorbeeld in de begroting, expliciet wordt aangegeven dat de lasten slechts rechtmatig zijn als de daarmee beoogde (subsidie-)baten kunnen worden gerealiseerd.

4.7 Normering risicomanagement, sanctiebeleid

Aan alle beheershandelingen zijn altijd wel enige 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.

Tot de risico's behoren ook het niet (blijvend) voldoen aan de gestelde voorwaarden door derden. Bijvoorbeeld inzake verstrekte subsidies en/of uitkeringen. Als achteraf blijkt dat ondanks de afspraken niet aan de voorwaarden is voldaan, dan is het verstrekte geld vaak al wel besteed en kan de mogelijke terugbetaling wellicht op problemen stuiten. Het vooraf inventariseren van de mogelijkheid tot terugbetaling c.q. tot betaling achteraf, verkleint dit risico. Het tussentijdse toezicht op de naleving van

subsidie- en/of uitkeringsvoorwaarden verkleint dit risico verder. Ook afspraken vooraf, over de mogelijke gevolgen van het niet geheel kunnen voldoen aan de gestelde voorwaarden, verkleinen de risico's en maken het bovendien gemakkelijker de mogelijke financiële gevolgen te bepalen. Indien dergelijke bepalingen in bijvoorbeeld de subsidieverordening/-beschikking zijn opgenomen, dan behoren zij tot rechtmatigheidstoets op de juiste formele subsidietoekenning.

Bijvoorbeeld: Er moet met behulp van het verstrekte (provinciale) subsidie een minimaal aantal betalende bezoekers worden gerealiseerd. Bij lagere bezoekersaantallen wordt het subsidie naar evenredigheid verminderd (subsidievoorwaarde). Het risico voor de subsidieaanvrager (gemeente) neemt hierdoor natuurlijk wel toe. Maar die kan zijn risico (conform het raadsbesluit c.q. de begroting) weer verkleinen door de aan derden te betalen kosten eveneens afhankelijk te maken van de bezoekersaantallen (contractvoorwaarde). Voor vele activiteiten nemen door risicomanagement de risico's in totaliteit immers niet af, maar gaat het om de (rechtmatige) verdeling van de lasten van dergelijke risico's, zoals die blijkt uit raadsbesluiten, begrotingen en subsidie- en contractvoorwaarden.

Hiervoor is ingegaan op de manier waarop met name financiële risico's kunnen worden beperkt. Maar ambtenaren doen ook vele 'beheers'-handelingen die op zich geen directe financiële gevolgen hebben, zoals beleidsnota's schrijven, vergaderen, groenonderhoud, onderwijs geven, toezicht houden, juridische kwesties regelen, enzovoorts. Ook bij deze beheershandelingen worden risico's gelopen en kunnen er fouten worden gemaakt. Een gebruikelijke manier van risicobeperking c.q. 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 een zorgvuldige procedure voor de afhandeling van bezwaarschriften zal het risico van escalatie kunnen verminderen. Tenminste vanaf het moment dat de geschetste escalatie optreedt zullen de gesignaleerde risico's systematisch geregistreerd moeten worden en zal de accountant ter zake specifiek moeten worden geïnformeerd.

In algemene zin zal de gemeente natuurlijk haar probleemgebieden kennen want deze hebben immers ook de politieke aandacht. De op dat vlak verwachte (mee- en) tegenvallers zijn onder meer meegenomen in de beschouwingen van de BBV-paragraaf weerstandsvermogen en de daarin begrepen risicoparagraaf.

Omdat risico's ook voortvloeien uit niet-financiële beheershandelingen die niet via de financiële administratie traceerbaar zijn, maakt de accountant gebruik van de zogenaamde 'bevestiging bij de jaarrekening' om van de gecontroleerde een officiële opgave te verkrijgen van allerlei niet in de financiële administratie geregistreerde zaken, zoals de relevante (claim)risico's.

4.8 Goedkeurings- en rapporteringstoleranties

In het BAPG wordt gesproken over goedkeurings- en rapportage-toleranties. Als maximale goedkeuringstolerantie is 1% van de totale lasten vastgelegd en is aan de gemeenteraad de bevoegd-

heid 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 namelijk 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 hoeven op te sporen en te corrigeren wordt daar dus op voorhand rekening meegehouden.

De gemeenteraad kan deelbeheren afzonderlijk door de accountant laten controleren. Op grond van het BAPG geldt dan voor zo'n deelbeheer wel de goedkeuringstolerantie van 1% van de totale lasten van dat deelbeheer. Omdat zo'n deelbeheer uiteraard veel minder lasten heeft dan de totale gemeente, wordt dat deelbeheer dus in verhouding veel preciezer gecontroleerd. Het controleren van een afzonderlijk deelbeheer moet wel met de nodige waarborgen worden omgeven, want de toerekening van de kosten en baten aan de diverse deelbeheren levert extra (fouten)risico's op. Bij teveel gesignaleerde risico's en/of fouten zullen aanverwante deelbeheren eveneens bij de controle van het specifieke deelbeheer moeten worden betrokken.

Natuurlijk, kan de gemeenteraad de accountant ook opdracht geven bepaalde onderdelen van de jaarrekening meer in detail te controleren, bijvoorbeeld op het vlak van de bestuurskosten. Dit hoeft echter geen gevolgen voor de goedkeuringstolerantie van de verantwoording als geheel te hebben, wanneer deze specifieke onderdelen extra precies worden gecontroleerd, zonder dat op andere onderdelen de toleranties worden verruimd. Wel zal de wens tot extra controle zijn invloed hebben op de gedetailleerdheid van de bevindingen en waarschijnlijk ook op de gedetailleerdheid van de gewenste rapportage daarover.

Voorts kan de gemeenteraad de rapporteringstolerantie lager vaststellen dan de goedkeuringstolerantie, zodat niet alleen de fouten en bevindingen die direct gevolgen hebben voor de accountantsverklaring worden gerapporteerd, maar ook 'kleinere' fouten. 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.

4.9 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).

Als in de verantwoording fouten worden geconstateerd die niet alsnog worden gecorrigeerd dan komen die fouten veelal ook weer voor in de daarop volgende verantwoording. Al was het maar in de vergelijkende cijfers van het voorgaande jaar. Deze overloop van oude fouten is echter met name relevant wanneer het de toerekening aan het juiste verslagjaar betreft. In die situatie is immer in het ene jaar te veel en het andere jaar te weinig verantwoord of juist andersom. Daarmee bevat de volgende jaarrekening dus op voorhand reeds fouten, omdat de oude jaarrekening niet werd gecorrigeerd. Het spreekt voor zich dat dit ongewenst is en dat daarom geconstateerde fouten zoveel als mogelijk moeten worden gecorrigeerd.

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.

Het aspect verwijtbaarheid speelt ook bij de analyse van zogenaamde 'formeel fouten', zoals het niet naleven van instructies, een belangrijke rol. Soms duidt het niet naleven van (interne) regelgeving op onuitvoerbaarheid of op efficiëntere alternatieven. In zo'n geval ligt aanpassing van de formele (interne) regelgeving voor de hand. Voor de eventuele aanpassing van externe wet- en regelgeving moet uiteraard overleg worden gevoerd met het daartoe bevoegde gezag. Bij de afweging van (efficiëntere) alternatieven voor bestaande procedures moet altijd zorgvuldig worden bepaald wat daarvan de materiële (schade)gevolgen kunnen zijn. Vele procedures zijn namelijk ingesteld om bepaalde risico's te beperken. Maar inmiddels kunnen er (bijvoorbeeld technisch) andere mogelijkheden zijn c.q. kan het risico anders worden ingeschat.

4.10 Kwalitatieve aspecten bij het accountantsoordeel

Los van de kwantitatieve omvang van fouten en onzekerheden kan de accountant ook op basis van kwalitatieve overwegingen zijn goedkeuring onthouden respectievelijk besluiten tot opname van bevindingen in zijn rapportage. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen bij bewust onrechtmatige beheershandelingen. Vanuit vragen is gebleken dat de raad wil weten welke kwalitatieve overwegingen de accountant precies hanteert en zonodig de gelegenheid wil hebben deze criteria bij te stellen (aan te scherpen).

In het BAPG wordt in elk geval al aangegeven dat voor de begrotingsrechtmatigheid een kwalitatieve afweging moet worden gemaakt. Daar speelt het aspect verwijtbaarheid een rol. Hiervoor is reeds een niet-limitatieve opsomming van de mogelijke oorzaken van begrotingsoverschrijdingen gegeven en daarbij is ook de mate van verwijtbaarheid aangeduid.

In RAC 320, Materieel belang in de accountantscontrole, wordt verder genoemd ontoereikende of onjuiste uiteenzetting van waarderingsgrondslagen of het niet goed uiteenzetten van het overtreden van voorschriften van regelgevende instanties. Dat zijn beide voor gemeenten ook rechtmatigheidsaspecten, terwijl de RAC feitelijk alleen over de getrouwheid gaat.

Kwalitatieve aspecten spelen verder vooral een rol bij het ontstaan van onzekerheden in de controle. Hoe gaat een subsidieverstrekker bijvoorbeeld reageren op (wel vermelde) signalen van onuitvoerbaarheid. Maar ook voor gewone zaken als het niet precies naleven van de formele interne bepalingen, zoals tekenbevoegdheid, speelt een kwalitatieve afweging. In het ergste geval uit dit zich in een oordeelonthouding. Voor het afstemmen van dergelijke zaken wil Deloitte zoals reeds vermeld in de tweede helft van 2004 in overleg met de gemeenteraad een correctieslag laten maken.

Ook voor echt hard kwantificeerbare fouten speelt het kwalitatieve aspect nog een rol. Als het fraude is, of men heeft bewust fouten gemaakt (verschrijvingen) ter misleiding / verhulling, dan betreft het blijkbaar voor derden c.q. de gemeenteraad relevante zaken en daarmee wordt het veelal ongeacht de financiële omvang toch materieel. Domme dingen inzake bestuurs- / representatiekosten en bijbaantjes (functievermengingen, bevoordeling) wegen – ook politiek – soms zwaarder dan het daarmee gemoeide zichtbare financiële belang. Het gaat dan om het noodzakelijk vertrouwen dat de accountant moet hebben in de 'eerlijkheid' van gecontroleerde. Dergelijke harde fouten veroorzaken dus ook weer een zodanige onzekerheid (in de controle) dat het door moet wegen naar het uiteindelijke accountantsoordeel.

Wat ook nog meespeelt bij kwalitatieve zaken is de mogelijkheid / noodzaak om een toelichtende paragraaf bij de accountantsverklaring op te nemen. In dergelijke gevallen gaat het echter om een in de verantwoording reeds adequaat vermelde onzekerheid (continuïteit, claim, o.i.d.). Bij overheden wordt dit informatie-instrument deels afgevangen door het eveneens openbare accountantsrapport. De ervaring heeft echter wel geleerd dat het niet onverstandig is om echt penibele zaken op beide plaatsen te vermelden, want het openbare accountantsrapport heeft duidelijk een veel lagere signaleringsstatus dan de accountantsverklaring.

4.11 Oordeelvorming getrouwheid / rechtmatigheid

Hiervoor is reeds vermeld dat de correctie van fouten in de jaarrekening belangrijk is omdat deze fouten anders kunnen doorschuiven naar het volgende jaar. Zij kunnen dan opnieuw van invloed zijn voor het oordeel omtrent de getrouwheid van de verantwoording. Voor rechtmatigheidsfouten kan discussie worden gevoerd omtrent de mogelijkheid van correctie achteraf. Omdat het oordeel omtrent de rechtmatigheid nadrukkelijk gekoppeld is aan de in de jaarrekening verantwoorde baten, lasten en balansmutaties en in deze financiële posten salderingen (van correcties) plaatsvinden, kunnen voor de financiële rechtmatigheid fouten eveneens worden gesaldeerd met hun correctie. Voor het getrouwheidsoordeel kunnen voorts elkaar compenserende fouten in de verantwoording meestal worden gesaldeerd. Voor rechtmatigheidsfouten is dit echter minder eenduidig bepaald. In specifieke regelgeving wordt soms namelijk opgenomen dat voor het oordeel omtrent de rechtmatigheid moet worden uitgegaan van de absolute waarde van de rechtmatigheidsfouten, waartoe de positieve

en negatieve financiële fouten bij elkaar worden opgeteld in plaats van gesaldeerd. Bijvoorbeeld omdat de saldering niet op individueel niveau plaatsvindt, maar er sprake is van verschillende elkaar compenserende fouten. Aan de ene rechthebbende wordt bijvoorbeeld te veel betaald, maar aan een ander te weinig. Op zich kan het voorkomen van vele elkaar compenserende financiële rechtmatigheidsfouten een relevante bevinding zijn, maar op grond van het BAPG kan niet worden geconcludeerd dat zo'n bevinding rechtstreeks gevolgen moet hebben voor het accountantsoordeel. Wel kwalificeert dit veelal als een zodanige (kwalitatieve) bevinding dat een en ander in de accountantsrapportage aan de orde zal worden gesteld. Bovendien kan de gemeenteraad zelf nadere voorwaarden formuleren inzake de afhandeling van fouten, bijvoorbeeld omdat daarmee administratieve lasten kunnen worden bespaard.

Bijvoorbeeld: De gemeenteraad heeft in het kader van de Wet Werk en Bijstand (WWB) bepaald dat financiële fouten van geringe omvang (< € 25) inzake uitkeringen en terugvoering/verhaal niet met betrokkenen zullen worden verrekend.

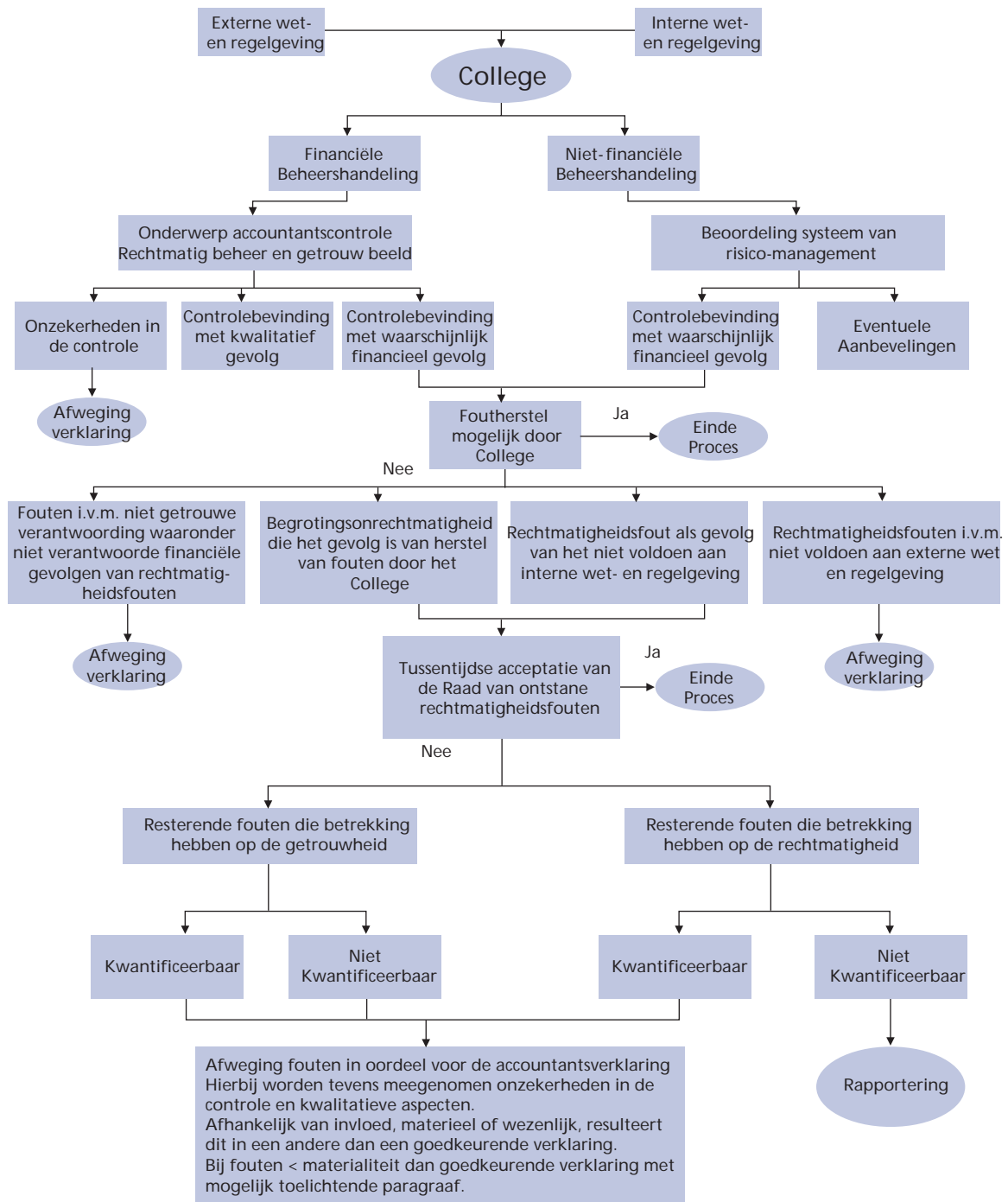
Er moet ingaande 2004 zowel een oordeel worden gegeven over de getrouwheid van de verantwoording als over de rechtmatigheid van de totstandkoming van de baten, lasten en balansmutaties. Er zijn situaties denkbaar waarbij het oordeel omtrent de getrouwheid verschilt van dat inzake de rechtmatigheid. Bijvoorbeeld omdat er verwijtbare begrotingsoverschrijdingen zijn, die overigens 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 zijn te kwantificeren qua financieel belang. Bijvoorbeeld omdat nog onduidelijk is of niet naleven van een subsidievoorwaarde een belemmering zal zijn voor de uitkering van de subsidie. Het is in veel gevallen aan de subsidiegever c.q. 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 moet ontstaan omtrent de verwachte financiële gevolgen van onrechtmatig handelen, de accountant nog vaak vanwege deze onzekerheden in de controle tot een niet goedkeurende accountantsverklaring 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 accountants uiteraard aandringen op correctie. Belangrijke niet gecorrigeerde verschillen zullen wellicht leiden tot een aanvullende waarschuwende paragraaf in de accountantsverklaring.

Samengevat ziet de evaluatie van fouten en de mogelijke doorvertaling in de accountantsverklaring er als volgt uit:



4.12 Tussentijds overleg, correctieslag in 2004

Hiervoor is aangegeven dat de meeste problemen inzake de rechtmatigheid worden verwacht bij de toetsing van de (formeel) juiste naleving van interne voorschriften, zoals deze zijn vastgelegd in verordeningen en beleidsregels. 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 bij de rechtmatigheidscontrole op de volgende gebieden zich veelal wel enige 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 actualiseren en toepassing zichtbaar maken
- d) Aanbestedingsbeleid (ook EU) toetsbaar naleven
- e) M&O-beleid zichtbaar gemaakt in verordeningen en beleidsregels? (tenminste bij belasting-inning en verstrekking van WWB-uitkeringen, maar ook inzake wachtlijsten)
- f) Minimaal risicobeheer regelen, o.a. 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, o.a. 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 kunnen worden voorkomen over 2004 dat 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.

4.13 Rechtmatigheid lokaal bepaald

Met het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten (BAPG) krijgt de gemeenteraad explicieter de mogelijkheid om inzake de accountantscontrole en in het bijzonder de rechtmatigheidscontrole nadere regels te formuleren. Dat kan bijvoorbeeld via de verordeningen ex artikel 212 en 213 Gemeentewet.

Hierna wordt nader uitgelegd dat de invulling van de rechtmatigheidscontrole bij de lokale overheden in sterke mate lokaal wordt bepaald en dat dit aspect dus nadrukkelijk tussen de accountant en zijn opdrachtgever, de gemeenteraad, moet worden afgekaart. In dat kader moeten ook afspraken worden gemaakt welk gewicht aan de afweging van de formele en de materiele rechtmatigheid wordt toegekend. Dat aspect komt namelijk in eerste instantie via de eigen verordeningen en beleidsregels naar voren. Wanneer daarin harde rechtmatigheidsnormen worden gesteld, bijvoorbeeld qua bevoegdheden en vooraf te verstrekken gegevens (voorwaardencriteria) dan is iets veel sneller onrechtmatig dan wanneer ter zake algemene bewoordingen worden gebruikt en men op een lager niveau een en ander regelt en daarbij meer ruimte laat voor eigen afwegingen (discretionaire bevoegdheden, hardheidsclausules, e.d.).

Periodetoerekening rechtmatigheidsfouten

Voor de opdrachtverlening en de wijze waarop over de bevindingen moet worden gerapporteerd is een onderscheid te maken naar:

- **Onderzoeken per periode**, zoals interne (kwaliteits)controleurs en lokale rekenkamers dat veelal doen inzake het (financiële) beheer, maar ook accountants kunnen uitvoeren en;
- **Onderzoek van een verantwoording**, waarin dat (financiële) beheer tot uitdrukking komt en dat tevens het traject tot samenstelling van die verantwoording omvat, inclusief de in dat traject aangebrachte correcties die vallen in de volgende beheersperiode.

Discussiepunt daarbij blijft in hoeverre latere correcties, al dan niet op grond van de uitkomsten van de accountantscontrole, het accountantsoordeel gunstiger mogen laten uitvallen. Bijvoorbeeld informatie wordt alsnog c.q. nogmaals verzameld, de formeel vereiste controlehandeling / autorisatie wordt alsnog uitgevoerd en de daarbij behorende parafen worden alsnog geplaatst. De afwegingen daartoe worden goedgevoerd lokaal bepaald, via de lokale (beheers) verordeningen e.d.

Daarbij moet worden bedacht dat sommige correcties wel tot een getrouwe verantwoording leiden, maar geen rechtmatig beheer opleveren. Denk bijvoorbeeld aan het treffen van een voorziening c.q. het opnemen van een te betalen boete / verschuldigde terugbetaling dan wel het opnemen van een (dubieuze?) vordering op derden. De onrechtmatigheid van dit beheer wordt vaak tevens zichtbaar omdat de financiële begroting ter zake wordt overschreden in samenloop met bijvoorbeeld het niet naleven van het voorwaardencriterium.

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 een verslag inzake het naleven van rechtmatigheidsaspecten door gecontroleerde (B&W) opgesteld en vervolgens door de accountant gecontroleerd en gecertificeerd. Het verslag over de uitvoering (vodu) van de Abw ca. is daar momenteel het beste voorbeeld van in gemeenteland. De gemeenteraad kan een dergelijk verslag uiteraard ook voor andere deelbeheeren instellen.
2. Er moet door de externe controleur (vroeger rijksconsulent, later de accountant) een specifiek voorgeschreven (long form) verslag over het naleven van de rechtmatigheid worden uitgebracht, waarbij al dan niet tevens een oordeel wordt geformuleerd. Het oude Single Audit (SA)-verslag uitvoering Abw ca. was daar een voorbeeld van. Dit is de zware inspectievariant.
3. Er is een specifiek (intern c.q. extern) controleprotocol vervaardigd dat de accountant bij zijn controle moet naleven en op grond waarvan hij eventuele bevindingen, al dan niet op het laagste detailniveau, moet rapporteren en in zijn oordeelvorming moet betrekken. Hiervan zijn, verbonden aan de geldstromen afkomstig van ministeries, vele voorbeelden beschikbaar. Wanneer de gemeenteraad expliciete uitvoerings- c.q. beleidsregels laat opstellen dan hoort daarbij feitelijk ook een (intern) controleprotocol. De eigen organisatie weet dan namelijk ook vooraf waarop (in elk geval) gecontroleerd zal gaan worden en kan deze aspecten nadrukkelijk bij de inrichting van de beheersorganisatie betrekken.
4. Er is door de gemeenteraad een inventarisatie en een afwegingskader gemaakt van de 'harde' rechtmatigheidsaspecten

vanuit de eigen verordeningen en beleidsregels en deze zijn in de opdrachtverstrekking aan de accountant betrokken, onder meer in de vorm van criteria voor rapportering ter zake.

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. Dit betreft vooral de gewone externe wet- en regelgeving, die varieert van het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten (BBV), Gemeentewet, fiscale regels tot bezoldigingsbesluiten (CAO's) e.d.

Over het algemeen is nu reeds een en ander tot en met punt 3 ingevuld voor de externe geldstromen en moet de communicatie met de gemeenteraad zich vooral richten op de inventarisatie van de 'harde' lokale rechtmatigheidsaspecten vanuit verordeningen, beleidsregels, B&W-instructies en dergelijke. Een reeds gesignaleerd probleem daarbij is dat een en ander niet altijd duidelijk vastligt c.q. reeds via (interne) controleprotocollen is uitgewerkt. Dat zal dus eerst nader moeten worden uitgezocht. De niet vermelde (oude) beleidsregels en (vergeten) verordeningen, instructies zijn anders immers niet in de opdrachtverlening aan de accountant betrokken.

Wanneer de wegingsfactoren voor de gevolgen van afwijkingen van de geïnventariseerde interne regels nog niet duidelijk zijn, zal de accountant voorts uiterst voorzichtig in zijn oordeelvorming moeten zijn. Hij is immers niet de rechter die uiteindelijk bepaalt wat precies onrechtmatig is. Veelal zal het ontbreken van een normkader leiden tot een beperking / oordeelonthouding inzake rechtmatigheid en aanleiding geven tot een uitgebreide rapportage van bevindingen. Op basis van genormaliseerde casuïstiek zal vervolgens waarschijnlijk op termijn lokaal een formeel normkader gaan ontstaan, waaraan de accountant vervolgens zijn toetsingsnormen kan ontleen.

Wat betreft de aspecten onder punt 5 moet nadrukkelijk met de gemeenteraad worden gecommuniceerd dat dit – uitgezonderd een nadere zelfscan op de risico's van het al dan niet adequaat naleven van relevante wet- en regelgeving – slechts op de gebruikelijke wijze in de financiële (getrouwheids)controle kan worden betrokken. Daarbij wordt er overigens wel op geattendeerd dat de oordeelvorming kan gaan verschillen van hetgeen voorheen gebruikelijk was omdat nu over de rechtmatigheid expliciet een oordeel moet worden gegeven. Denk bijvoorbeeld aan de gevolgen van het niet naleven van EU-aanbestedingsregels, die nu zwaar in het rechtmatigheidsoordeel worden gewogen en vroeger alleen werden gerapporteerd. Maar ook aan de gevolgen voor de 'gewone' financiële geldstromen als daarbij nu expliciet geformuleerde interne rechtmatigheidsvereisten als bedoeld onder punt 4 via (interne) controleprotocollen zijn geformuleerd.

Oordeelvorming over rechtmatigheid

Inzake de gevolgen van de samenloop van getrouwheids- en rechtmatigheidsfouten naar de oordeelvorming van de accountant worden nog de volgende voorbeelden gegeven:

- a. *Aan specifiek geldende randvoorwaarden, welke direct financiële gevolgen hebben, wordt niet voldaan.* Bijvoorbeeld er wordt niet aan de doelgroepvereisten voldaan, zoals leeftijd, duur werkloosheid, eigen vermogen/inkomen, enzovoorts. Dit zijn harde (materiële) financiële fouten waarvan de gevolgen voor de oordeelvorming over getrouwheid en rechtmatigheid – **zonder correctie** – hetzelfde zijn, zowel voor de verantwoording zelf als voor de daartoe leidende financiële beheershandelingen inzake baten, lasten en balansmutaties.
- b. *De correctie van de onder a vermelde fouten kan voor de getrouwheid en de rechtmatigheid tot verschillende oordelen leiden.* Na adequate correctie kan er sprake zijn van een getrouwe verantwoording over het verstreken boekjaar, ook al hebben de noodzakelijke beheershandelingen (zoals het nader inwinnen van inlichtingen omtrent de – gevolgen van de – stand per ultimo boekjaar) in het nieuwe jaar plaatsgevonden.
- De correctie van het onrechtmatige beheer leidt tot een begrotingsonrechtmatigheid omdat de begroting (wellicht op andere onderdelen) wordt overschreden. Bijvoorbeeld omdat ten onrechte op derden verhaalde c.q. naar een andere periode verschoven kosten alsnog (voor eigen rekening) moeten worden genomen (NB: het onrechtmatige beheer leidt dus tot extra kosten en niet tot lagere baten).
 - Het onrechtmatige beheer zelf kan niet worden gecorrigeerd en begrote baten worden hierdoor gemist omdat een foutief opgemaakte externe declaratie uiteraard wel wordt gecorrigeerd. De niet-declarabele kosten blijven daarmee voor eigen rekening. (NB: begrotingsrechtmatigheid heeft betrekking op extra uitgaven en niet op lagere inkomsten. Doordat binnen de begrotings-omschrijving/-bedrag passende kosten niet aan een nader bepaald voorwaarden criterium voldoen worden echter begrote baten misgelopen.)
 - Na correctie van het onrechtmatige beheer resteren nog kosten die niet onder een benoemde begrotingspost passen, maar wel ergens zo goed mogelijk en desnoods afzonderlijk (getrouw, maar onrechtmatig) moeten worden verantwoord.
- c. *Het onrechtmatige financiële beheer heeft geen directe financiële gevolgen en heeft derhalve geen of beperkte invloed op de getrouwheid van de verantwoording, maar is vooraf als (uiterst) relevant gedefinieerd.* Het niet naleven van de EU-aanbestedingsregels is daar een algemeen bekend extern voorbeeld van. Maar hetzelfde stramien kan ook voor de interne bestel- en aanbestedingsregels zijn geformuleerd. Op dit punt is het onderscheid tussen formele en materiële fouten relevant. In het kader van het getrouwheidsoordeel zullen vele formele fouten, zoals het niet precies volgen van procedures, wellicht tot enige onzekerheid in de controle kunnen leiden die of op andere wijze kan worden weggenomen of die (achteraf) alsnog als niet relevant kan worden bestempeld. Dergelijke formele fouten kunnen echter in het kader van de rechtmatigheid als (politiek) uiterst relevant en dus materieel zijn bestempeld.
- d. *Interne dan wel externe voorschriften (controleprotocollen) bepalen dat in een volgende periode gecorrigeerd onrechtmatig beheer niet kan worden meegewogen in de oordeelvorming over een verstreken periode.* Dit betreft veelal van derden verkregen gelden die jaarlijks op kasbasis (deels) onderling worden afgerekend en waarvoor geldt dat foutief (onrechtmatig) genomen (toekennings-/uitkerings-)besluiten tot herziene besluiten in de nieuwe beheersperiode moeten leiden. Indien de toezichthouder / co-financier van mening is dat er sprake is geweest van (verwijtbaar) onzorgvuldig beheer dan worden soms boetes c.q. strafkortingen opgelegd.

Gemeenteraad bepaalt

Zoals uit het voorgaande blijkt, kan de gemeenteraad in belangrijke mate zelf de aard en omvang van de rechtmatigheidscontrole en de oordeelvorming terzake gaan bepalen. Als er veel en stringent uitgewerkte verordeningen, beleidsregels en B&W-instructies

zijn dan 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. Of toont zich juist in de beperking de meester?

5 Afsluiting

Door de invoering van de Wet Dualisering is een duidelijker onderscheid gaan ontstaan tussen de taken en verantwoordelijkheden van partijen. Zo is een expliciete splitsing aangebracht in toezicht en controle enerzijds en uitvoering en verantwoording anderzijds. Met het vaststellen van de verordeningen 212, 213 en 213a is een nadere uitwerking gegeven van de wijze waarop de control(e) binnen gemeenten moet plaatsvinden. In de verordeningen 212 wordt expliciet aandacht gegeven aan de items van *rechtmatigheid* en *interne controle en –verantwoording*. Met invoering van het nieuwe Besluit Accountantscontrole Provincie en Gemeenten (BAPG) zijn voor gemeenten nadere kaders gepresenteerd voor de toets op rechtmatigheid met ingang van 2004. Deze kaders vormen een vertrekpunt voor gemeenten, accountant en toezichthouder om met elkaar te komen tot een nadere uitlijning en precisering van de rechtmatigheid in de praktijk. Niet alleen is een eerste definitie gegeven die nog nadere uitwerking behoeft, maar tevens zal de uitwerking van rolverdeling tussen partijen en de inrichting van de organisatie nog de nodige tijd vergen. Hiermee beogen wij niet te zeggen dat alles ineens anders moet.

Het is uiteraard niet zo dat gemeenten de afgelopen jaren niets hebben gedaan aan de ontwikkeling van de control(e) functie. Het was immers ook voor de invoering van het BAPG noodzakelijk dat gemeenten rechtmatig handelden, maar een explicitering van dit begrip was tot op heden niet voorhanden. Eveneens was niet exact duidelijk welke rolverdeling er bestond tussen de verschillende participanten in dit proces. Bij de dagelijkse uitvoering van haar taken zijn tal van controles in de diverse systemen en processen ingebed. Dit levert dus geen echte verandering op in de dagelijkse werkzaamheden. Wel zullen gemeenten meer dan nu het geval is expliciet afspraken moeten maken over de reikwijdte en scope van controle. Denk hierbij aan de te hanteren tolerantie voor de accountantscontrole en de nadere invulling van het gedefinieerde begrip van rechtmatigheid. De kaders hiervoor zijn gegeven (BAPG en verordeningen), maar gemeenten kunnen en mogen hiervan afwijken. Met name in de beginfase van de rechtmatigheidstoets is het aan te bevelen om de kaders niet te eng te

stellen en met zowel de Raad alsook de accountant te komen tot maatwerk binnen de gemeente. Belangrijke aspecten hierbij zijn onder meer het inventariseren van de relevante wet- en regelgeving, het uitvoeren van een goede risico-analyse, verder opzetten van een controlemechanisme om de interne verantwoordelijkheid te waarborgen en het afleggen van verantwoording omtrent het rechtmatig beheer.

Levert rechtmatigheid ook nog iets op? Volmondig kan het antwoord hierop zijn: Ja! Het op een gestructureerde wijze omgaan met risico's en het duidelijk structureren van de procedures, richtlijnen, control(e) en uitvoeren van werkzaamheden op dit terrein zorgt er voor dat de processen en activiteiten op termijn efficiënter gaan verlopen. Daarnaast zullen gemeenten bewuster gaan nadenken over de nut en noodzaak van met name de interne regelgeving en afspraken met (externe) partijen. Dit zou mogelijk kunnen resulteren in een versimpeling van de huidige afspraken. Het tijdiger uitvoeren van controles de werkzaamheden ter herstel, zoals deze vaak in de huidige situatie plaatsvinden, minder vaak en met een beperkter diepgang noodzakelijk zijn. De balans van dit alles zou dan, ook al is dit misschien op dit moment nog niet overduidelijk, ook op termijn zeker positief kunnen uitvallen. Wat te denken van bijvoorbeeld de preventieve werking van controles, de subsidiegelden die alsnog binnengehaald kunnen worden door een betere check 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 als vanzelf een aantal versimpelingen doorgevoerd kunnen worden, omdat enerzijds preventieve afspraken en werking van de control(e) leidt tot een verbetering van het inzicht en anderzijds ballast in de vaak uitvoerige regelgeving en processen onderkend wordt waarop de werking van de organisatie aanpast kan worden.

Hiermee kan rechtmatigheid verworden tot een reis die resulteert in: recht op het doel af!

Bijlage 1: Casusposities

1.1 Algemene informatie gemeente Rechterdam

De gemeente 'Rechterdam' telt 110.000 inwoners. De totale lasten bedragen per jaar circa € 400,0 miljoen. De gemeenteraad heeft

overeenkomstig de minimumeisen zoals opgenomen in het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten (BAPG) de goedkeurings- en rapportagetoleranties vastgesteld. Deze zijn opgenomen in onderstaande tabel.

Goedkeurings-/ rapportagetolerantie	Goedkeurend	Met beperking	Oordeelonthouding	Afkeurend
Fouten in de jaarrekening (% van de lasten)	≤ 1%	> 1% en < 3%	-	≥ 3%
Onzekerheden in de controle (% van de lasten)	≤ 3%	> 3% en < 10%	≥ 10%	-

De verschillende cases dienen allen afzonderlijk te worden beoordeeld. De tekortkomingen uit de verschillende cases moeten derhalve niet bij elkaar worden geteld.

1.2 Casus Aanbesteding

De sterk vergrijsde gemeente 'Rechterdam' vraagt voor 2004 een aantal offertes op bij verschillende marktpartijen voor de levering van diensten in het kader van de Wet Voorziening Gehandicapten. Op basis van een interne door de gemeenteraad vastgestelde nota 'Aanbestedingbeleid' neemt de gemeenteraad in mei 2004 het besluit om vanaf 2005 voor een periode van 4 jaar de diensten af te nemen van de firma 'Gezond en Veilig'. Met het contract is per jaar € 8,0 miljoen gemoeid. Voor de vier jaar in totaal derhalve € 32,0 miljoen.

Bij een interne controle door de gemeente blijkt in december 2004 dat de gemeente gezien de omvang van de uitgaven, niet heeft gehandeld overeenkomstig de regels zoals die gelden voor een Europese aanbestedingsprocedure.

Vragen:

1. Is er in 2004 sprake van een onrechtmatigheid? Waarom wel of niet.
Zo ja, heeft dit mogelijk gevolgen voor de accountantsverklaring?
2. Is er in 2005 sprake van een onrechtmatigheid? Waarom wel of niet.
Zo ja, heeft dit mogelijk gevolgen voor de accountantsverklaring?
3. Is er in 2006 sprake van een onrechtmatigheid? Waarom wel of niet.
Zo ja, heeft dit mogelijk gevolgen voor de accountantsverklaring?
4. Kan de door de gemeenteraad vastgestelde nota 'Aanbestedingbeleid' onrechtmatig zijn?

Antwoorden:

1. Is er in 2004 sprake van een onrechtmatigheid? Neen, want een en ander resulteert in 2004 nog niet tot baten, lasten of balansmutaties.

2. Is er in 2005 sprake van een onrechtmatigheid? Ja, de lasten in 2005 ad € 8,0 miljoen zijn in strijd met de EU-aanbestedingsbepalingen toch aangegaan. Het bedrag van € 8,0 miljoen is van invloed op de strekking van de accountantsverklaring (> € 4,0 miljoen).
3. Is er in 2006 sprake van een onrechtmatigheid? Ja, als men ook in 2006 volhardt in het niet naleven van de EU-aanbestedingsbepalingen.
4. Kan de door de gemeenteraad vastgestelde nota 'Aanbestedingbeleid' onrechtmatig zijn? Jazeker, een lagere wetgever mag (ook) niet in strijd met hogere (EU-)wetgeving handelen.

Overwegingen bij de beantwoording:

2004:

Bij de aanbesteding van de diensten in het kader van de Wet voorziening gehandicapten is niet voldaan aan het voorwaarden-criterium. De aanbesteding had op basis van Europese aanbestedingswetgeving moeten plaatsvinden. Het contract wordt in 2004 getekend en op dat moment is dan ook sprake van een onrechtmatige financiële beheershandeling. In 2004 is er echter nog geen sprake van een financiële transactie, die tot baten, lasten danwel een balansmutatie leidt. De onrechtmatige financiële beheershandeling heeft derhalve geen gevolgen voor de accountantsverklaring voor 2004. In het verslag van bevindingen zal de onrechtmatige financiële beheershandeling worden opgenomen en de (mogelijke) gevolgen worden toegelicht.

De vroegtijdige toets op de rechtmatigheid van financiële beheershandelingen benadrukt het belang van een goede registratie van beslissingen, opdrachtverleningen en ook bestellingen. In zo'n registratie kan eventueel ook reeds de toets op de relevante rechtmatigheidsaspecten zichtbaar worden gemaakt. Deze zullen met name de bestelbevoegdheden en het aanbestedingsbeleid betreffen.

2005 en 2006 (t/m 2008):

De transacties vinden plaats in de jaren 2005 tot en met 2008. In de jaren 2005 tot en met 2008 worden de uitgaven voor de Wet voorziening gehandicapten verwerkt in de jaarrekening. In deze jaren komt het onrechtmatige beheer in de financiële verantwoording tot uitdrukking. Bovendien is de gemeente altijd in staat om alsnog tot een Europese aanbesteding te komen. De gemeente kan de onrechtmatige beheershandeling dus corrigeren. Dit zal overigens vermoedelijk wel tot een schadeclaim van de firma 'Gezond en Veilig' en tot extra kosten leiden. Voor de jaren 2005

tot en met 2008 heeft het onrechtmatige beheer van jaarlijks € 8,0 miljoen gevolgen voor de accountantsverklaring. De onrechtmatig uitgegeven bedragen hebben tot gevolg dat vier jaar lang een accountantsverklaring met beperking op grond van het aspect rechtmatigheid wordt verstrekt (fout > 1% < 3%). Uiteraard wordt het onrechtmatige beheer van jaarlijks € 8,0 miljoen in het verslag van bevindingen opgenomen en toegelicht.

Claims 2004 tot en met 2008:

Vanaf het moment dat het contract is getekend in 2004 kunnen derden/benadeelden een schadeclaim indienen. Het inschatten van de omvang van mogelijke claims is arbitrair. En het verwerken in de jaarrekening van het risico op een potentiële claim levert ook een dilemma op. Deze transparantie zal immers de kans op een werkelijke claim alleen maar verhogen. Een feitelijk ingediende schadeclaim zal echter in de jaarrekening van de gemeente 'Rechtdam' moeten worden vermeld en in mogelijk inschatbaar ook moeten worden verwerkt.

De verwerking van (mogelijke) claims derden/benadeelden is een belangrijk aandachtspunt bij het samenstellen en controleren van de jaarrekeningen. Dit geldt ook voor de verwerking van een eventuele claim en extra kosten als gevolg van het corrigeren van de onrechtmatige financiële beheershandeling door alsnog tot Europese aanbesteding over te gaan. Deze posten moeten zowel getrouw als rechtmatig in de jaarrekening worden opgenomen. Tekortkomingen kunnen ook gevolgen hebben voor de strekking van de accountantsverklaring.

Weging van de fout:

Bij de overweging en beantwoording is ervan uitgegaan dat de omvang van de fout de gehele transactie van jaarlijks € 8,0 miljoen betreft. Het is ook denkbaar dat de omvang van de fout wordt bepaald aan de hand van de mogelijke schadeclaim van gedupeerde derden en/of hogere inkoopkosten omdat geen Europese aanbesteding heeft plaatsgevonden. Algemeen uitgangspunt is echter dat er voor de rechtmatigheid een oordeel over de rechtmatige totstandkoming van de gehele transactie (leidend tot een last, bate, balansmutatie) wordt gegeven. De gevolgen van zo'n onrechtmatig beheer (bijvoorbeeld claims / boetes) moeten vervolgens ook nog goed worden verwerkt, want anders komt 'zelfs' de getrouwheid van de verantwoording in het geding.

Nota 'Aanbestedingbeleid':

De nota 'Aanbestedingbeleid' van de gemeente 'Rechtdam' bevat strijdigheden met de Europese aanbestedingswetgeving. De nota "Aanbestedingbeleid" is met betrekking tot deze strijdigheden dus onrechtmatig. Hogere Europese aanbestedingswetgeving staat immers in hiërarchie boven gemeentelijke regelgeving. De strijdigheid in de nota "Aanbestedingbeleid" heeft geleid tot onrechtmatig beheer en is verwijtbaar aan de op- en vaststellers van de nota.

In discussies over dit onderwerp komt naar voren dat de verantwoordelijkheid voor het onrechtmatig handelen door de gemeenteraad wordt overgenomen als de gemeenteraad nadrukkelijk besluit een en ander niet te (laten) corrigeren. Het uitvoerende college handelt daarmee in volgende jaren niet meer onrechtmatig. Het onrechtmatig handelen van de gemeenteraad blijft echter gevolgen hebben voor de accountantsverklaring inzake rechtmatigheid. Deze accountantsverklaring wordt immers niet exclusief ten behoeve van de gemeenteraad afgegeven inzake de oordeelvorming over het interne beheer en de daaraan verbonden decharge (indemniteit), maar ook ten behoeve van externe toezichthouders voor wie ook het oordeel over het rechtmatig handelen van de gemeenteraad zelf relevant is.

1.3 Casus Bestemmingsplan

Bij de gemeente 'Rechtdam' zijn gronden met een bestemming bedrijventerrein verkocht aan projectontwikkelaars. Bij de vaststelling van het bestemmingsplan van dit gebied heeft echter geen toets plaatsgevonden aan de bestaande Europese wetgeving inzake het vogelbeschermingsbeleid (Vogel- en Habitatrichtlijn). Het bestemmingsplan is daarom onrechtmatig vastgesteld. De projectontwikkelaars hebben in een brief kenbaar gemaakt een claim te zullen indienen van circa € 20,0 miljoen, onder meer vanwege de waardedeling van de door hen van de gemeente aangekochte gronden. De claim is in de jaarrekening 2004 in de risicoparagraaf bij het weerstandsvermogen vermeld. Er is geen voorziening gevormd.

Vragen:

Is er in 2004 sprake van een onrechtmatigheid? Waarom wel of niet.

Zo ja, heeft dit mogelijk gevolgen voor de accountantsverklaring?

Antwoord:

Er spelen hier meerdere probleempunten:

1. Wordt er terecht geen voorziening getroffen. Dit moet nader worden onderzocht. Wanneer alsnog een voorziening moet worden getroffen levert dit waarschijnlijk een relevante begrotingsoverschrijding op = onrechtmatig financieel beheer. Als ten onrechte geen voorziening wordt gevormd, dan is dat strijdig met het BBV en heeft dit zowel consequenties voor de getrouwheid als voor de rechtmatigheid.
2. Er zijn wellicht ook nog andere plannen c.q. betrokkenen waarvoor dit probleem relevant kan zijn en waardoor wellicht nog meer claims zijn te verwachten.
3. De waardering van de eventueel in het bezit van de gemeente zijnde gronden binnen c.q. andere activa verbonden aan dit bestemmingsplan, maar ook inzake andere bestemmingsplannen, kan in het geding zijn.
4. Er is nog onvoldoende informatie bekend om te kunnen vaststellen of en in welke mate de goedkeuringstolerantie van 1% (€ 4,0 miljoen) wordt overschreden.

Overwegingen bij de beantwoording:

Niet-financiële rechtmatigheid

Doordat bij het vaststellen van het bestemmingsplan voor een bedrijventerrein geen rekening is gehouden met bestaande Europese wetgeving inzake het vogelbeschermingsbeleid is sprake van een onrechtmatigheid. Deze onrechtmatigheid heeft echter niet direct iets te maken met een financiële beheershandeling. Hier is dus de niet-financiële (on)rechtmatigheid in het geding. Het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten geeft aan dat de gemeente 'Rechtdam' over een intern systeem van risico-afwegingen dient te beschikken dat het bestuur van de gemeente in staat stelt om een goede risico-afweging te maken. Van de accountant wordt niet verwacht dat hij handelingen en beslissingen van niet-financiële aard door gegevensgericht onderzoek inhoudelijk toetst. De accountant kan volstaan met het beoordelen van het interne systeem van risico-afwegingen.

Financiële rechtmatigheid

Het maken en vaststellen van (bestemmings)plannen heeft over

het algemeen geen directe financiële gevolgen. Het feitelijk in exploitatie nemen van het grondcomplex zal echter wel financieel onrechtmatig zijn, want daarmee wordt immers daadwerkelijk in strijd met de (Europese) wetgeving gehandeld. De eventueel gemaakte exploitatiekosten en reeds verantwoorde opbrengsten zijn achteraf gezien dan ook onrechtmatig geweest, maar dat was op moment van feitelijk handelen nog niet bekend. Het (achteraf) signaleren dat niet-financiële beheershandelingen onrechtmatig zijn geweest, kan gevolgen hebben voor de uitkomsten van de daarop gebaseerde (latere) financiële beheershandelingen. Voor het verleden zal een en ander gevolgen kunnen hebben voor (noodzakelijke) balansmutaties en voor het heden kan zal een en ander van invloed zijn op de in het lopende boekjaar verantwoorde financiële transacties. Wellicht moeten immers de gevolgen van deze handelingen worden teruggedraaid en moet er herstel naar de oorspronkelijke (rechtmatige) situatie plaatsvinden. Dergelijke rechtmatigheidsfouten moeten, ook wanneer geen correctie / herstel plaatsvindt, wel worden betrokken bij de afweging van de strekking van de accountantsverklaring en de inhoud van het verslag van bevindingen.

Claims.....getrouwe beeld en rechtmatigheid

In het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten is opgenomen dat indien de accountant met betrekking tot niet-financiële rechtmatigheid risico's signaleert of over aanwijzingen daartoe beschikt hij de mogelijke gevolgen hiervan nader moet onderzoeken. Ook moet hij nagaan of de risico's en de eventuele financiële gevolgen getrouw in de jaarrekening zijn weergegeven. De gemeente 'Recht-dam' heeft van de projectontwikkelaars een brief ontvangen waarin zij kenbaar maken een claim te zullen indienen van circa € 20,0 miljoen. De claim is in de jaarrekening 2004 in de risicoparagraaf bij het weerstandsvermogen vermeld. Er is geen voorziening gevormd. De accountant zal moeten onderzoeken of de vermelding bij de risicoparagraaf toereikend is. Hiervoor zal de accountant deskundigen, zoals juristen en planeconomen moeten raadplegen. Wanneer de kans op toekenning van de claim reëel is en ook het bedrag van € 20,0 miljoen betrouwbaar kan worden bepaald, dient een voorziening te worden gevormd. Vermelding in alleen de risicoparagraaf is dan niet toereikend. Indien de voorziening niet alsnog wordt gevormd in de jaarrekening, zal dit leiden tot een afkeurende accountantsverklaring op grond van het aspect getrouwheid (getrouwe beeld) (fout > 3%). Overigens is hier dan ook sprake van een onrechtmatigheid. De verslaggevingsvoorschriften van het Besluit begroting en verantwoording zijn niet gevolgd (voorwaardencriterium) en de financiële beheershandeling inzake vermogensmutaties voldoet niet aan volledigheidscriterium. De voorzieningen zijn te laag verantwoord.

Het is mogelijk dat de gemeente 'Recht-dam' de kans op toekenning van de claim reëel acht, maar het reële bedrag van de claim op betrouwbare wijze lager dan € 20,0 miljoen becijfert. Ook dan zal voor dit lagere bedrag een voorziening moeten worden gevormd. In de toelichting wordt vermeld dat een claim van € 20,0 miljoen zal worden ingediend met de argumenten waarom dit bedrag te hoog is.

Voorts zal de accountant ook moeten navragen/onderzoeken voor welke (andere) bestemmingsplannen men de (Europese) wetgeving inzake ondermeer het vogelbeschermingsbeleid nog meer niet heeft nagevolgd en wat daarvan de mogelijke gevolgen zijn voor de waardering van die gronden.

Begrotingsonrechtmatigheid

Wanneer na het samenstellen de jaarrekening alsnog wordt aan-

gepast door een voorziening te vormen, geeft de jaarrekening wel een getrouw beeld, maar ontstaat waarschijnlijk een begrotingsonrechtmatigheid. Met behulp van de indenniteitsprocedure wordt (achteraf) over deze onrechtmatigheid met de gemeenteraad gediscussieerd. De interne kaders en afspraken over wanneer een begrotingsoverschrijding als onrechtmatig wordt aangemerkt, betreft de accountant bij zijn accountantsverklaring en verslag van bevindingen.

Betrokkenheid toezichthouder

Aangezien gemeentelijke bestemmingsplannen in sommige gevallen ook nog onderworpen zijn aan provinciaal toezicht, wordt nader ingegaan op de gevolgen van een eventuele goedkeuring van bestemmingsplannen door een toezichthouder. Het feit dat een toezichthouder zal een en ander (ook) niet heeft ontdekt en het bestemmingsplan dus ten onrechte heeft goedgekeurd, heeft namelijk geen gevolgen voor de (on)rechtmatigheid op zich. De primair verantwoordelijke wordt altijd aangesproken op de rechtmatigheid van zijn eigen handelen. Hooguit kunnen ook anderen – desnoods door de rechter – als medeverantwoordelijk worden beschouwd en kan zo'n uitspraak gevolgen hebben voor het mogelijk moeten delen in de ontstane schade.

Fouten uit het verleden

In deze casus komt ook nog naar voren dat in het verleden gedane beheershandelingen onrechtmatig zijn geweest. Hierdoor zijn in dit geval ten onrechte gronden in exploitatie genomen en zijn de daaraan verbonden kosten in het verleden ten onrechte geactiveerd. Als men dit niet corrigeert, is er geen beheershandeling die tot een balansmutatie leidt en zou men kunnen betogen dat er dus ook geen (onrechtmatig?) beheer is. Maar het niet corrigeren van de waardering van deze posten is in elk geval strijdig met de verslaggevingsvoorschriften en uit dien hoofde dus ook onrechtmatig.

Denk er voorts wel aan dat het corrigeren van in het verleden gemaakte fouten moeilijk als een huidig onrechtmatig beheer kan kwalificeren. Maar het kan wel, zoals hiervoor vermeld, een probleem met de begrotingsrechtmatigheid opleveren, dat uiterst zorgvuldig naar het accountantsoordeel moet worden afgewogen.

1.4 Casus Afschrijving

In de programmarekening van gemeente 'Recht-dam' worden de investeringen in onder meer het wagenpark in 50 jaar afgeschreven ten laste van de exploitatie. De daaraan verbonden jaarlijkse afschrijvingslasten bedragen circa € 5,0 miljoen. De afschrijvingstermijn van 50 jaar is gebaseerd op de door de gemeenteraad vastgestelde verordening ex art. 212 Gw.

Vragen:

Is er sprake van een onrechtmatigheid? Waarom wel of niet. Zo ja, heeft dit mogelijk gevolgen voor de accountantsverklaring?

Antwoord:

Ja, want een afschrijvingstermijn van 50 jaar is in strijd met de (externe) verslaggevingsregels, i.c. het BBV. De afschrijvingslast moet waarschijnlijk op 5 jaar gebaseerd zijn, zodat de jaarlijks afschrijvingslasten wellicht € 45,0 miljoen hoger moeten zijn. Dat is meer dan de goedkeuringstolerantie van 1% (€ 4,0 miljoen).

Overwegingen bij de beantwoording:

Rechtmatig!

De afschrijvingstermijn van 50 jaar voor het wagenpark in de begroting en jaarrekening is gebaseerd op de door de gemeenteraad van 'Rechtدام' vastgestelde verordening ex art. 212 Gw. Op het eerste gezicht is de gehanteerde afschrijvingstermijn zelf in de jaarrekening daarom wel rechtmatig.

Toch niet rechtmatig?

Gezien de economische (en technische) levensduur van het wagenpark is een afschrijvingstermijn van 50 jaar echter te lang. De afschrijvingskosten in de jaarrekening zijn daarom te laag en de boekwaarde van het wagenpark (materiële vaste activa) te hoog verantwoord. De jaarrekening geeft geen getrouw beeld. Deze getrouwheidsfout overlapt ook aspecten van rechtmatigheid. Hoewel de afschrijvingstermijn weliswaar overeenkomt met interne regelgeving (programmabegroting en verordening ex. art. 212 Gw) is met deze lange afschrijvingstermijn niet voldaan aan lid 3 van artikel 64 Besluit begroting en verantwoording (Bbv). Dit artikel schrijft voor dat bij het hanteren van een afschrijvingstermijn afstemming met de verwachte toekomstige gebruiksduur moet plaatsvinden. De criteria voorwaarden (afstemming met het Bbv), juistheid (boekwaarde van het wagenpark) en volledigheid (afschrijvingskosten wagenpark) inzake rechtmatigheid zijn niet nageleefd.

De te lange afschrijvingstermijn voor het wagenpark in de programmabegroting en de verordening ex. art. 212 Gw is ook kwalitatief een ernstige tekortkoming in het financiële beheer van de gemeente 'Rechtدام'. Over de verwijtbaarheid kan nog een leuke discussie ontstaan, want wie is verantwoordelijk voor de concepten en wie had moeten wijzen op strijdigheden met het Besluit begroting en verantwoording?

Indien de afschrijvingstermijn niet alsnog wordt verlaagd in de jaarrekening, zal dit worden betrokken bij de oordeelsvorming in de accountantsverklaring voor zowel het aspect getrouwheid als rechtmatigheid. Wanneer de fout > 1% is, kan geen goedkeurende accountantsverklaring worden verstrekt. De accountant neemt de omissie ook op in het verslag van bevindingen.

Begrotingsonrechtmatigheid

Wanneer na het samenstellen de jaarrekening alsnog wordt aangepast door de afschrijvingstermijn te verlagen en een inhaalafschrijving te verantwoorden, geeft de jaarrekening wel een getrouw beeld, maar ontstaat een begrotingsonrechtmatigheid. Met behulp van de indemniteitsprocedure wordt (achteraf) over deze onrechtmatigheid met de gemeenteraad gediscussieerd. De interne kaders en afspraken over wanneer een begrotingsoverschrijding als onrechtmatig wordt aangemerkt, betreft de accountant bij zijn accountantsverklaring en verslag van bevindingen.

Deze casus verduidelijkt het principe dat interne regelgeving niet in strijd mag zijn met externe regelgeving.

1.5 Casus Systeem van risicoafweging

De gemeente 'Rechtدام' beschikt vanaf 2004 over een intern systeem van risicoafweging. Bij de interim-controle van de accountant blijkt dat het interne systeem van risicoafweging diverse tekortkomingen met betrekking tot de toezichthoudende taken (handhaven) van de gemeente niet heeft signaleerd.

Eén van de gesignaleerde tekortkomingen is dat de gemeente geen inspecties heeft uitgevoerd op gas- en elektriciteitsinstallaties in woningen. Volgens de woningwet van 1992 moet de gemeente 'Rechtدام' inspecties uitvoeren op gas- en elektriciteitsinstallaties.

Vraag:

Wat zijn de mogelijke gevolgen van deze constatering voor de accountantscontrole en -verklaring?

Antwoord:

De accountant moet (de gemeente laten) nagaan wat de mogelijke financiële gevolgen van deze constatering zijn. Afhankelijk van deze uitkomst en de adequate verwerking daarvan in de jaarrekening heeft een en ander wellicht consequenties voor de accountantsverklaring.

Overwegingen bij de beantwoording:

Het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten geeft aan dat de gemeente 'Rechtدام' over een intern systeem van risico-afwegingen dient te beschikken dat het bestuur van de gemeente in staat stelt om een goede risico-afweging te maken. De gemeente 'Rechtدام' beschikt over dit systeem. De tekortkomingen geven echter aan dat het interne systeem van risico-afwegingen niet goed functioneert. Van de accountant wordt niet verwacht dat hij handelingen en beslissingen van niet-financiële aard door gegevens gericht onderzoek inhoudelijk toetst. De accountant kan volstaan met het beoordelen van dit interne systeem van risico-afwegingen bij de gemeente 'Rechtدام'. De accountant zal in het verslag van bevindingen opnemen dat het interne systeem van risicoafweging onvoldoende functioneert. De gemeente 'Rechtدام' zal voorts worden gewezen op de mogelijke risico's hiervan.

Echter, in het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten is wel opgenomen dat indien de accountant met betrekking tot niet-financiële rechtmatigheid risico's signaleert of over aanwijzingen daaromtrent beschikt hij de mogelijke gevolgen hiervan nader moet onderzoeken. Ook moet hij nagaan of de risico's en de eventuele financiële gevolgen getrouw in de jaarrekening zijn weergegeven. De accountant zal dan ook gegevens over risico's en mogelijke procedures moeten opvragen bij het bestuur, management, juridische adviseurs en/of de huisadvocaat van de gemeente. De accountant zal expliciet navragen welke risico's zijn verbonden aan de diverse tekortkomingen met betrekking tot de toezichthoudende taken (handhaven), zoals de inspecties op gas- en elektriciteitsinstallaties in woningen. Vervolgens zal de accountant nagaan of de gevolgen van de tekortkomingen en de mogelijke gevolgen getrouw in de jaarrekening zijn opgenomen.

1.6 Casus Subsidiegelden

De gemeente 'Rechtدام' heeft een actuele subsidieverordening. Een belangrijke voorwaarde in de subsidieverordening is dat gesubsidieerde organisaties uiterlijk 1 maart volgend op het boekjaar van het subsidietijdvak de jaarstukken bij de gemeente 'Rechtدام' aanleveren.

Bij de controle in maart 2005 van de jaarrekening 2004 van de gemeente 'Rechtدام' blijken van een groot aantal gesubsidieerde organisaties nog geen jaarstukken te zijn ontvangen.

In de jaarrekening 2004 van de gemeente 'Recht-dam' zijn voor een bedrag van € 6,0 miljoen subsidie-lasten opgenomen, die aan betreffende gesubsidieerde organisaties zijn verstrekt.

Vragen:

1. Is er in de jaarrekening 2004 van de gemeente 'Recht-dam' sprake van een onrechtmatigheid? Waarom wel of niet?
2. Zo ja, heeft dit mogelijk gevolgen voor de accountantsverklaring?
 - a. indien in de subsidieverordening is opgenomen dat bij overschrijding van de termijn van 1 maart de subsidie moet worden teruggevorderd en men dit niet heeft gedaan;
 - b. indien in de subsidieverordening is opgenomen dat bij overschrijding van de termijn van 1 maart een boete of een strafkorting van 10% van het subsidiebedrag van het (volgende) subsidiejaar wordt opgelegd en men dit niet heeft gedaan;
 - c. indien in de subsidieverordening niets is opgenomen met betrekking tot sancties bij overschrijding van de termijn van 1 maart;
 - d. indien de gemeente 'Recht-dam' weliswaar na 1 maart, maar vóór het verstrekken van de accountantsverklaring de jaarstukken van de gesubsidieerde instellingen alsnog ontvangt. En zelfs vaststelt dat de subsidies door de gesubsidieerde instellingen overeenkomstig de subsidieverordening en -beschikking zijn besteed en verantwoord;
 - e. indien uit de jaarstukken 2004 van de gesubsidieerde instellingen (alsnog) blijkt dat de subsidies door de gesubsidieerde instellingen NIET overeenkomstig de subsidieverordening en -beschikking zijn besteed en verantwoord.

Antwoorden:

- 1) Of er in de jaarrekening 2004 van de gemeente 'Recht-dam' sprake van een onrechtmatigheid is, hangt af van de formele betekenis van de gestelde indieningsdatum. Is het een fatale datum of slechts een datum van orde. Als voorts de oorzaak van de niet tijdige indiening uit 2004 stamt, moet de eventuele terugvordering aan 2004 worden toegerekend.
- 2) Zo ja, heeft dit mogelijk gevolgen voor de accountantsverklaring?
 - a. Wanneer in de subsidieverordening is opgenomen dat bij overschrijding van de termijn van 1 maart de subsidie moet worden teruggevorderd en men dit niet heeft gedaan, dan wordt er veelal vanuit gegaan dat de oorzaak daarvan uit 2004 stamt en dat het subsidiebedrag ten onrechte op 2004 drukt. Het subsidiebedrag ad € 6,0 miljoen is meer dan de goedkeuringstolerantie van 1% (€ 4,0 miljoen) maar minder dan 3%, dus verklaring met beperking.
 - b. Wanneer in de subsidieverordening is opgenomen dat bij overschrijding van de termijn van 1 maart een boete of een strafkorting van 10% van het subsidiebedrag van het (volgende) subsidiejaar wordt opgelegd en men dit niet heeft gedaan; Het boetebedrag ad € 0,6 miljoen is minder dan de goedkeuringstolerantie van 1% (€ 4,0 miljoen), dus altijd goedkeuring.

- c. Wanneer in de subsidieverordening niets is opgenomen met betrekking tot sancties bij overschrijding van de termijn van 1 maart bestaat er onzekerheid over de financiële gevolgen, dan klasseert dit hoogstwaarschijnlijk als een onzekerheid in de controle. Het subsidiebedrag ad € 6,0 miljoen is minder dan de goedkeuringstolerantie bij onzekerheden van 3% (€ 12,0 miljoen), dus goedkeuring.
- d. Wanneer de gemeente 'Recht-dam' weliswaar na 1 maart, maar vóór het verstrekken van de accountantsverklaring de jaarstukken van de gesubsidieerde instellingen alsnog ontvangt en vaststelt dat de subsidies door de gesubsidieerde instellingen overeenkomstig de subsidieverordening en -beschikking zijn besteed en verantwoord, is dat formeel een beslissing in 2005. Oftewel terugvordering op 2004 en dubbele toekenning in 2005 (inzake 2004 en 2005). Antwoord verder conform a.
- e. Wanneer uit de jaarstukken 2004 van de gesubsidieerde instellingen (alsnog) blijkt dat de subsidies door de gesubsidieerde instellingen NIET overeenkomstig de subsidieverordening en -beschikking zijn besteed en verantwoord, dan moet een en ander ook worden teruggevorderd en worden toegerekend aan 2004. Antwoord verder conform a.

Overwegingen bij de beantwoording:

Onrechtmatigheid

Bij het verstrekken van subsidies over het jaar 2004 heeft de gemeente 'Recht-dam' de eigen subsidievoorwaarden zoals opgenomen in de subsidieverordening niet nageleefd. De gemeente had de voorwaarde dat gesubsidieerde organisaties uiterlijk 1 maart volgend op het boekjaar van het subsidietijdvak de jaarstukken bij de gemeente 'Recht-dam' dienen aan te leveren, moeten naleven en handhaven. Hierbij wordt nog wel opgemerkt dat belangrijk is op welke wijze in het verleden met de termijn van 1 maart is omgegaan. Het eventueel in het verleden opgewekte vertrouwen dat een latere indiening geen problemen geeft, is ook een kader inzake rechtmatigheid. In de meeste gevallen is er overigens geen sprake van een fatale indieningsdatum, maar van een datum van orde waaraan geen directe sancties zijn verbonden.

Een overschrijding van de termijn met betrekking tot de aan te leveren stukken, betreft bij een harde toepassing echter een onrechtmatigheid met betrekking tot het voorwaardencriterium. Deze onrechtmatigheid raakt een financiële beheershandeling, namelijk een overdracht en betreft daarom een financiële onrechtmatigheid. De formele onrechtmatigheid tast de gehele post subsidie-lasten aan en kan materiële betekenis hebben. Het is echter de vraag aan welk jaar de financiële beheershandeling inzake het handhaven van de subsidievoorwaarden moet worden toegerekend. Het betreft de subsidiebeschikking over 2004 en heeft uit dien hoofde te maken met 2004. De redenen van het niet tijdig kunnen indienen bestaan wellicht reeds OP balansdatum en dan heeft een en ander betrekking op 2004, maar kunnen ook oorzaken NA balansdatum betreffen, waardoor een en ander betrekking heeft op 2005. Het is derhalve voor de gemeente van belang de reden(en) te kennen waarom een en ander niet tijdig wordt ingediend. Deze informatie is overigens waarschijnlijk ook belangrijk voor de feitelijke verdere besluitvorming. De beheershandelingen c.q. besluiten van de gemeente inzake de afrekeningen 2004 vinden voorts in 2005 plaats en de gevolgen daarvan zouden dus ook in 2005 kunnen worden verantwoord.

Terugvorderen

Indien volgens de subsidieverordening de subsidies teruggevorderd moeten worden is het materiële effect groot. De post subsidielasten van de gemeente 'Rechtdam' is dan op zowel het aspect rechtmatigheid als getrouwheid voor een bedrag van € 6,0 miljoen fout. Deze omissie heeft, tenzij een correctie in de jaarrekening plaatsvindt, een accountantsverklaring met beperking tot gevolg (fout > 1% < 3%).

Mocht er duidelijk sprake zijn van een gebeurtenis NA balansdatum dan worden de gevolgen in 2005 verwerkt, maar deze informatie wel reeds in het verslag van bevindingen over 2004 opgenomen en toegelicht. Deze gebeurtenis NA balansdatum heeft immers een zodanige omvang dat deze op zich reeds vermeldenswaardig is, ook voor in de toelichting op de jaarrekening 2004.

Boete of strafkorting

Indien volgens de subsidieverordening een boete moet worden opgelegd of een strafkorting op de (toekomstige) subsidie moet worden toegepast is het materiële effect minder groot. Het feit dat in 2005 een boete wordt opgelegd, maakt dat deze beheershandeling duidelijker aanwijsbaar op 2005 betrekking heeft. De post subsidielasten van de gemeente 'Rechtdam' is dan op zowel het aspect rechtmatigheid als getrouwheid voor een bedrag van 10% van de subsidielasten, zijnde de boete of strafkorting, fout. Dit zal afhankelijk van de financiële omvang niet direct tot een andere dan een goedkeurende accountantsverklaring leiden. Uiteraard wordt de tekortkoming in het verslag van bevindingen opgenomen en toegelicht.

Geen sanctie

Indien geen sancties voor het niet tijdig indienen van de jaarstukken in de subsidieverordening zijn opgenomen, blijft het materiële effect van de tekortkoming onzeker. Hierbij speelt voorts de vraag of het een onzekerheid in de verantwoording betreft of een onzekerheid in de controle. Omdat het nu nog in hoofdzaak het intern gemeentelijk handelen betreft gaan we uit van een onzekerheid in de controle. Als een en ander extern wordt beslist, bijvoorbeeld door de rechter, dan overheerst het karakter van een onzekerheid in de verantwoording (verslaggevingsfout). De onzekerheid in de controle wordt betrokken bij de oordeelsvorming voor de accountantsverklaring. De onzekerheid sec heeft in dit geval echter geen gevolgen voor de strekking van de accountantsverklaring (onzekerheid < = 3%). Uiteraard wordt de tekortkoming wel in het verslag van bevindingen opgenomen en toegelicht.

Herstel achteraf

Het is denkbaar dat de gemeente 'Rechtdam' weliswaar na 1 maart, maar vóór het verstrekken van de accountantsverklaring de jaarstukken van de gesubsidieerde instellingen alsnog ontvangt. De gemeente 'Rechtdam' stelt zelfs vast dat de subsidies door de gesubsidieerde instellingen overeenkomstig de subsidieverordening en –beschikking zijn besteed en verantwoord. Dit betekent dat in 2005 aan de subsidievoorwaarden is voldaan en dat de gemeenteraad het besluit kan nemen de subsidie over 2004 alsnog toe te kennen en ten laste van het begrotingsjaar 2005 te brengen. Deze situatie verandert echter niets aan de constatering dat ten aanzien van het criteriumvoorwaarden over 2004 een onrechtmatigheid heeft plaatsgevonden, op grond waarvan in eerste instantie in 2005 een bate wegens terugvordering zou zijn ontstaan. De eerder genoemde overwegingen ten aanzien van de strekking van de accountantsverklaring wijzigen dan ook niet.

Afspraken maken

Gezien de complexiteit van deze tekortkoming is het raadzaam dat de accountant met de gemeenteraad de kaderstelling met betrekking tot deze interne regelgeving goed afstemt. Het is hierbij cruciaal dat de wederzijdse verwachtingen helder zijn. Daarnaast is het ook raadzaam de kaders niet te strak te regelen en ruimte te laten voor uitzonderingen, zoals hardheidsclausules, om te voorkomen dat formele tekortkomingen direct tot (wellicht onbedoelde) gevolgen voor de accountantsverklaring leidt.

Niet juiste besteding middelen

Het kan ook nog zo zijn dat een en ander betrekking heeft op zaken welke reeds OP balansdatum (2004) speelden. Bijvoorbeeld men heeft een en ander in 2004 niet overeenkomstig de subsidievoorwaarden besteed en ziet daarom af van indiening. De niet juiste besteding heeft in het jaar 2004 plaatsgevonden en moet derhalve ook aan dat jaar worden toegerekend ofwel het over 2004 verstrekte bedrag moet worden teruggevorderd.

Gebeurtenissen na balansdatum

In deze casus komt de lastige kwestie inzake verkregen informatie en/of gebeurtenissen na balansdatum in volle omvang naar voren. Mede in het kader van het oordeel over de rechtmatigheid van beheershandelingen wordt de periodetoerekening nog belangrijker en zal daartoe waarschijnlijk meer informatie moeten worden verzameld dan voor enkele het getrouwheidsoordeel gebruikelijk was. Bij het 'normale' getrouwheidsoordeel wordt er – voorzichtigheidshalve – veelal vanuit gegaan dat de nagekomen informatie betrekking heeft op zaken welke (deels) reeds OP balansdatum spelen.

1.7 Casus Autorisatie

Bij de gemeente 'Rechtdam' is het mandaat- en delegatiebesluit niet geactualiseerd. Ook is de parafenlijst niet actueel. Bij de tussentijdse controle van de accountant blijkt dat mede hierdoor een groot aantal opdrachtverstrekkingen aan leveranciers niet zijn ondertekend door de volgens dit mandaat- en delegatiebesluit bevoegde functionarissen. Naar schatting is hier voor een bedrag van circa € 10,0 miljoen aan opdrachtverstrekkingen mee gemoed.

Vragen:

Is er sprake van een onrechtmatigheid? Waarom wel of niet. Zo ja, heeft dit mogelijk gevolgen voor de accountantsverklaring?

Antwoord:

Afhankelijk van de formele status van het mandaat- en delegatiebesluit kan er sprake zijn van een onrechtmatig financieel beheer met een omvang groter dan de goedkeuringstolerantie van 1% (€ 4,0 miljoen).

Overwegingen bij de beantwoording:

Onrechtmatigheid

Voor de beoordeling van deze casus is het allereerst relevant om te weten welke formele status de mandaat- en delegatieregels hebben. Zijn deze door de gemeenteraad vastgesteld of heeft het college van B&W een en ander nader uitgewerkt, bijvoorbeeld op grond van een algemene bepaling in de beheersverordening. In het eerste geval maken de mandaat- en delegatieregels onderdeel

uit van het formele kader inzake rechtmatigheid en tellen de bevindingen direct door naar de oordeelvorming van de accountant. In het tweede geval moet in nader overleg met de gemeenteraad en het college worden bepaald op welke wijze een en ander in de oordeelvorming van de accountant inzake de rechtmatigheid zal worden betrokken. Het gaat er daarbij met name om wie bevoegd is de (informele) situatie te 'legaliseren'.

Bij het verstrekken van opdrachten aan leveranciers heeft de gemeente 'Rechtendam' formeel de eigen mandaat- en delegatieregels niet nageleefd. De gemeente had het mandaat- en delegatiebesluit en de parafenlijst moeten actualiseren, dan wel de uitvoering moeten corrigeren. De tekortkoming betreft een onrechtmatigheid met betrekking tot het financiële beheer. Het voorwaarden criterium is niet nageleefd. Deze onrechtmatigheid raakt financiële beheershandelingen, namelijk transacties en betreft daarom ook een financiële onrechtmatigheid. De formele onrechtmatigheid tast hiermee de post inkopen aan en het totaalbedrag heeft een materiële omvang. Deze formele onrechtmatigheid van € 10,0 miljoen kan dan ook gevolgen hebben voor de strekking van accountantsverklaring, zijnde een verklaring met beperking. (fout > 1% < 3%). Bij de weging en kwalificatie van de onrechtmatigheid speelt wel een rol in hoeverre sprake is van

een formeel (herstelbaar) manco inzake autorisatie dan wel een 'echt' onbevoegd handelen.

Als uit beleidsstukken bijvoorbeeld blijkt dat de gemeenteraad c.q. het college op de hoogte is van de noodzaak tot aanpassing van de formele mandaat- en delegatieregels en daarmee (informeel) heeft ingestemd met bestaande situatie (gedoogbeleid) dan zal een en ander geen gevolgen voor de accountantsverklaring hebben. Ook een aanpassing van de mandaat- en delegatieregels naar de bestaande situatie geeft (met terugwerkende kracht) aan dat een en ander niet doortelt naar de accountantsverklaring. Dergelijke specifiek geldende omstandigheden benadrukken het belang van een tijdig en zorgvuldig vooroverleg met de gemeenteraad inzake de weging van de controlebevindingen.

De tekortkoming heeft geen betrekking op de getrouwheid. De bestellingen zijn verder gedaan, geleverd en betaald en dus terecht verwerkt als lasten in de jaarrekening van de gemeente 'Rechtendam'. Uiteraard wordt het formeel onrechtmatige beheer van € 10,0 miljoen in het verslag van bevindingen opgenomen en toegelicht (noodzaak afronding aanpassing mandaat- en delegatieregels).

Bijlage 2: Aandachts- en attentiepunten

2.1 Rechtmatigheid de begrippen

In dit hoofdstuk zijn de volgende aandachts- en attentiepunten opgenomen:

- Rechtmatigheid wil zeggen: het voldoen aan wet- en regelgeving. Hierbij moet wet- en regelgeving worden uitgelegd als zowel de interne alsook de externe regelgeving die op een organisatie, in dit kader een gemeente, van toepassing is.
- Rechtmatigheidscontrole is geen nieuw fenomeen echter door de invoering van het BAPG met ingang van 1 januari 2004 maakt deze een expliciet onderdeel uit van de accountantscontrole en het -oordeel.
- De gemeenteraad bepaald voor een belangrijk deel de kaders voor rechtmatigheid. De lokale regels worden namelijk in samenspraak tussen de Raad, College en de accountant bepaald. Hierbij bestaat, in tegenstelling tot de externe wetgeving, de nodige ruimte. We spreken hier dan ook van de zogenaamde Couleur Local: wat wensen partijen met elkaar af te spreken.
- Het is de gemeenteraad die uiteindelijk bepaald welke voorschriften voor de controle en verantwoording van rechtmatigheid gelden. Hierbij is het gememoreerde in het BAPG een minimumpositie.
- Bij de controle van de accountant is de focus met name gericht op de financiële rechtmatigheid. Financiële rechtmatigheid is hierbij te duiden als beheershandelingen die mogelijk kunnen resulteren in financiële implicaties voor de verantwoording.
- Veel gemeenten hebben bij het opstellen van de verordeningen 212, 213 en 213 A gebruik gemaakt van de modelverordeningen van de VNG. Het begrip rechtmatigheid is hierin ook gedefinieerd. De hierin gehanteerde definitie is erg ruim doordat niet is gedefinieerd welke wet- en regelgeving van toepassing is en daarnaast wordt de rechtmatigheid van een groot aantal handelingen getoetst (o.m. alle collegebesluiten). Per situatie zal vastgesteld moeten worden of dit ook inderdaad de gewenste situatie is
- De criteria van rechtmatigheid zijn expliciet beschreven in het BAPG. Deze criteria zijn: begroting, voorwaarde, MenO, Calculatie, Valuterig, Levering, Adressering, Volledigheid en Aanvaardbaarheid. Voor de verdere uitleg verwijzen wij u naar bijlage 3.
- De accountant toetst bij zijn beoordeling met name de financiële rechtmatigheid. Ten aanzien van de niet-financiële rechtmatigheid stelt hij vast dat gemeenten een intern systeem van risico-afweging hebben of onderneemt hij aanvullende actie indien er indicaties zijn dat mogelijke risico's ook resulteren in financiële implicaties.
- Fraude en onrechtmatigheid zijn niet aan elkaar gelijk.
- De gemeente moet zorgen voor een adequaat systeem van risico-afweging. Op basis van een dergelijke afweging kan zij

komen tot een adequate inrichting van het interne beheersingssysteem dat er mede op gericht is zoveel als mogelijk rechtmatigheidsfouten te voorkomen dan wel tijdig te signaleren.

- De mate waarin bevindingen van onrechtmatig handelen doorvertaling moeten krijgen naar de verantwoording en het accountantsoordeel is nog niet geheel uitgediscussieerd. Met name daar waar sprake is van een formele overtreding van de wet, maar inhoudelijk wel het beoogde effect is bereikt
- Inventarisatie van wet- en regelgeving is essentieel. Hiermee wordt namelijk de normering verkregen voor rechtmatigheid. Bij het bepalen van deze normering bestaat vrijheid voor zover sprake is van de lokale wet- en regelgeving.

2.2 Rechtmatigheid en de actoren

In dit hoofdstuk zijn de volgende aandachts- en attentiepunten opgenomen:

- Rechtmatigheidstoets: beoordelen of de activiteiten passen binnen het kader van de relevante wet- en regelgeving, of de uitgaven en inkomsten passen in het kader van de uitvoering van deze activiteiten en of daarover op een deugdelijke en controleerbare manier verantwoording wordt afgelegd.
- Relevante wet- en regelgeving vormen de norm voor de rechtmatigheidstoets. Dit betreft zowel 'externe' wet- en regelgeving als 'interne- of eigen-' wet- en regelgeving, zoals verordeningen, expliciete beleidsregels en collegebesluiten. Een specifiek onderdeel van 'eigen' regelgeving is de begroting.
- Primaire verantwoordelijkheden inzake rechtmatigheid zijn geregeld en uitgewerkt in de artikelen 212 en 213 van de Gemeentewet en in het Besluit Accountantscontrole Provincies en Gemeenten.
- Er moet sprake zijn van een adequate risicoafweging en een daarop toegespitst beheersingsmechanisme waarmee de naleving van alle relevante wet- en regelgeving wordt gewaarborgd. De raad stelt daarvoor de kaders, het college zorgt voor de inrichting en goede werking daarvan (management control systeem). De ambtelijke organisatie functioneert volgens de regels van dit mechanisme.
- Het intern beheersingssysteem is van belang voor het besturen van de organisatie, maar ook voor het afleggen van een controleerbare verantwoording. De kwaliteit van het systeem als geheel wordt bepaald door de kwaliteit van de doelstellingen (programma's en producten), van de risicoanalyse, van de gegevensverwerking en informatieverzorging, van het beleid inzake misbruik en oneigenlijk gebruik en de organisatiecultuur.
- Het ambtelijk apparaat moeten waken voor de praktische en doelmatige uitvoerbaarheid van procedures en instructies en zal de verantwoordelijkheden voor het adequaat uitvoeren van beheershandelingen moeten kunnen dragen. Dit betekent dat specifieke eisen worden gesteld aan deskundigheid en perma-

- nente educatie, houding en kritisch gehalte, sociale- en communicatieve vaardigheden.
- Het college heeft de plicht om de raad actief te informeren over alle zaken die de raad nodig heeft om zijn toezichthoudende en controlerende taken goed uit te oefenen.
 - Zowel de normstelling als het beheersingsmechanisme moeten onder de randvoorwaarde van doelmatigheid tot stand komen: raad en college moeten vormgeven aan *doelmatige rechtmatigheid*.
 - Het college is verplicht om zelf onderzoeken uit te voeren naar de doelmatigheid en doeltreffendheid van het gevoerde bestuur.
 - De instelling van de rekenkamer biedt een belangrijke mogelijkheid tot deskundig en onafhankelijk onderzoek naar de uitvoering van effecten van gemeentelijk beleid. De rekenkamer bepaalt zelf welke onderwerpen worden behandeld.
 - De rekenkamer geeft ondersteuning aan de Raad bij het uitvoeren van haar controlerende en toezichthoudende rol. Zij doet dit door uitvoeren van specifieke audits op zowel rechtmatigheid, doelmatigheid alsook doeltreffendheid. Tijdens de uitvoering van onderzoeken is de interactie over het verloop en de uitkomsten van het onderzoek van belang.
 - Het audit comité is er niet alleen voor de accountant, maar eerst en vooral om met betrekking tot de planning & controlcyclus binnen een gemeente duidelijke afspraken te kunnen maken. Alleen al door afstemming van de informatievoorziening tussen raad, college en ambtenaren helpt de audit comité de kaderstellende- en controlefunctie van de raad aantrekkelijk te verbeteren.
 - De gemeente kan met de audit comité ook een stap verder gaan. Dan beperkt het werkveld zich niet uitsluitend tot het controleren van de uitkomsten van financiële processen, maar behoren ook de bedrijfsvoering en organisatievraagstukken ertoe. In dat geval kan de commissie doorgroeien naar een gemeentelijke rekenkamerfunctie (wettelijk verplicht vanaf 2006) of daarin integreren wanneer die al bestaat. Voorwaarde daarvoor is dan wel dat de rekenkamerfunctie verantwoordelijk is voor het onderzoek naar de rekening.
 - De externe accountant geeft jaarlijks een verklaring af over de rechtmatigheid van financiële beheershandelingen. De raad stelt – binnen de wettelijke grenzen – de toleranties vast die de externe accountant gebruikt bij het inrichten van zijn controlewerkzaamheden en het vormen van zijn oordeel.
 - Bedacht moet worden dat de norm niet altijd scherp is. Bij het toetsen van een beheershandeling spelen de volgende vragen: kunnen de gevolgen van onrechtmatig handelen financieel worden gekwantificeerd, in hoeverre speelt verwijtbaarheid een rol, moeten alle aspecten van rechtmatigheid even zwaar worden gewogen?
 - Over normstelling, beheersingsmechanisme, interpretatie en toetsing zal frequent communicatie plaatsvinden tussen raad, college, ambtelijk apparaat, rekenkamer en externe accountant. Het audit comité kan daarbij een coördinerende rol vervullen.
 - Bij gebleken onrechtmatigheden wordt de indemniteitsprocedure van kracht. Deze procedure betreft de 'vrijwaring van vervolging door middel van een bekrachtiging achteraf (door de raad) van een handeling waartoe men (het college) niet gemachtigd was'.
 - Op grond van het BAPG is de rol van de accountant ten aanzien van rechtmatigheid slechts licht veranderd. De in het BAPG genoemde onderzoeksaspecten komen namelijk goeddeels overeen met hetgeen voorheen al werd gedaan.
 - Het nieuwe betreffende rechtmatigheid 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.
 - Juist voor het oordeel over de rechtmatigheid en getrouwheid is communicatie tussen accountant en gemeenteraad strikt noodzakelijk, want op grond van het BAPG kan de gemeenteraad de door de accountant te hanteren goedkeurings- en de 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.
 - Een bijzonder punt van aandacht in de communicatie tussen B&W en de externe accountant is de verantwoordelijkheid van B&W voor een adequaat systeem van risico-management. De accountant kan namelijk van de verantwoorde baten, lasten en balansmutaties wel de rechtmatigheid controleren, maar hetgeen nog niet verantwoord is, valt natuurlijk buiten zijn blikveld.

2.3 Rechtmatigheid in de praktijk

In dit hoofdstuk zijn de volgende aandachts- en attentiepunten opgenomen:

- De consequenties van de invoering van rechtmatigheid voor uw organisatie zijn afhankelijk van de wijze waarop de huidige organisatie functioneert en is ingericht. Daarnaast is een ander sterk afhankelijk van een adequate voorbereiding waarbij tijdig en volledig inzicht bestaat in de geldende wet- en regelgeving en de risico's binnen de organisatie.
- Het plannen van de reis van rechtmatigheid is essentieel: wat wil ik bereiken en waar wil ik naartoe! Het is hiertoe noodzakelijk om tijdig met de Raad in overleg te treden over de te maken afspraken.
- Wij adviseren u om per proces de relevante wet- en regelgeving in beeld te brengen. Hierbij is het nuttig om een onderscheid te maken tussen de zogenaamde verplichte en niet-verplichte regelgeving.
- Ter uitvoering van een adequate control(e) op de verschillende processen is het noodzakelijk om afzonderlijke werkprogramma's op te stellen.
- Een adequate evaluatie van de uitkomsten van de interne uitgevoerde controles zorgt ervoor dat verbetervoorstellen kunnen worden gedaan ter toekomstige verbetering van de inrichting

en werking van het proces. Hierdoor kunnen mogelijke toekomstige rechtmatigheidsfouten worden voorkomen en mogelijk kan een en ander zelfs resulteren in efficiencyverbetering of verduidelijking van afspraken.

- De interne organisatie is de eerstverantwoordelijke voor het toetsten en vaststellen of rechtmatig handelen heeft plaatsgevonden; dit conform artikel 212. De accountant heeft hierin slechts een toetsende en signalerende rol.
- Op basis van de intern verrichte werkzaamheden, eventueel aangevuld met eigen werkzaamheden, komt de accountant tot een oordeel over de getrouwheid en rechtmatigheid.
- De Raad kan besluiten om rechtmatigheidsfouten te accepteren. Dit kan enkel bij overtreding van de interne regelgeving. De externe regelgeving kan niet door de Raad buiten werking worden gesteld. Daarnaast kan de Raad besluiten tot een indenniteitsprocedure.
- De mogelijkheid bestaat dat de Raad de toleranties voor de controle lager stelt dan is opgenomen in het BAPG. Gezien de implicaties van het BAPG en de rechtmatigheid adviseren wij u om deze zeker in de eerste jaren niet (structureel) bij te stellen.
- Ter voorkoming van rechtmatigheidsfouten adviseren wij u om in de afzonderlijke verordeningen te bezien of hardheidsclausules kunnen worden opgenomen. De strekking van dergelijke clausules is dat de bevoegde partij kan afwijken van een regel door het gemotiveerd beredeneren van de afwijking.
- Veel gemeenten hebben de organisatieverordening en mandaatregeling niet aangepast op basis van de feitelijke inrichting of het functioneren van de organisatie. Mede in dit licht adviseren wij u om bevoegdheden te koppelen aan functies en niet aan personen. Hierbij is de vervanging een kritisch punt.
- Afhankelijk van de aard, omvang, risico's en afspraken binnen uw gemeente adviseren wij u om kritisch te bezien of het noodzakelijk is om een verbijzonderde IC-functionaris aan te stellen. Wij zijn namelijk van mening dat de omvang en inhoud van deze controlewerkzaamheden, per saldo, aanzienlijk zal toenemen.
- Het College is eindverantwoordelijkheid voor naleving van de geldende wet- en regelgeving. Deze verplichting is echter van toepassing voor iedere functionaris die binnen de gemeente werkzaam is voor zijn of haar taakgebied en het dagelijks handelen. Deze gedachte is nog niet altijd breed van toepassing. Inhoud prevaleert nog vaak boven control(e).
- Bij een goed werkend en signalerend intern beheersingssysteem zal het mogelijk zijn om zowel het College alsook de Raad tijdig te informeren over mogelijke rechtmatigheidsitems. Hierdoor bestaat vaak nog de mogelijkheid om tussentijds bij te sturen.
- Naast het formaliseren van procedures en richtlijnen voor de inrichting van de organisatie (hard controls) zijn de soft controls (cultuur, houding, motivatie, etc.) cruciaal in het handhaven en omgaan van een organisatie met rechtmatigheid. Wij zijn van mening dat de aandacht voor deze soft controls binnen gemeenteland al wel groeiende is, maar dat de aandacht hiervoor nog zeker verder mag toenemen.

- Naast de perceptie van het voldoen aan rechtmatigheid mogelijke verzwarende factoren voor uw organisatie gaat betekenen in de sfeer van control(e) zijn wij van mening dat er ook voordelen bestaan. Door het beter inzichtelijk hebben van risico's en stroomlijnen van richtlijnen en procedures ontstaat een betere afstemming en efficiëntere werkwijze.

2.4 Externe accountantscontrole

In dit hoofdstuk zijn de volgende aandachts- en attentiepunten opgenomen:

- De accountant controleert primair de directe financiële behandelingshandelingen en beoordeelt de uitkomsten van het systeem van risicobeheersing voor wat betreft de niet-financiële beheershandelingen.
- De wet kan naar de letter (formeel) en naar de geest (materieel) worden nageleefd. Dat maakt de beoordeling van rechtmatigheidsfouten extra gecompliceerd, maar uiteindelijk zal de echte bedoeling van de wetgever (materieel) de doorslag geven.
- De rol van de accountant wordt voor de leek vaak bepaald door hetgeen waarmee de accountant in de publiciteit komt, bijvoorbeeld een al dan niet tijdig ontdekte fraude. Dit weerspiegelt echter veelal niet de (saai) werkzaamheden die feitelijk worden verricht.
- Daardoor ontstaan soms verwachtingen, die met de normale accountantscontrole niet (kunnen) worden ingevuld.
- De controlewerkzaamheden inzake het getrouwe beeld van de verslaggeving en van de rechtmatigheid van de totstandkoming van de daarin verantwoorde baten, lasten en balansmutaties zijn nagenoeg gelijk. Het oordeel kan echter verschillen want er kan getrouw verslag worden gedaan over een onrechtmatig financieel beheer, dat zich bijvoorbeeld heeft geuit in opgelegde en keurig verantwoorde extra lasten waarmee ook nog de begroting werd overschreden.
- De voor de rechtmatigheidscontrole relevante wet- en regelgeving richt zich met name op de baten / ontvangsten, maar ook op de eigen interne wet- en regelgeving (verordeningen) waarmee nadere voorwaarden voor de uitoefening van het financiële beheer.
- Controleprotocollen kunnen een hulpmiddel zijn om de relevante wet- en regelgeving te analyseren op beheersrisico's en op de gewenste interne en externe controle.
- De begrotingsrechtmatigheid is een nieuw beoordelingsaspect, waarvoor eerst interne analyses moeten worden gemaakt, opdat de accountant de gegeven toelichtingen kan controleren. Voorts wordt de begrotingsrechtmatigheid in belangrijke mate beïnvloed door de mate van detaillering van de begroting.
- Om de gevolgen c.q. risico's van niet-financiële beheershandelingen te kunnen kwantificeren, moet daarvoor normontwikkeling plaatsvinden. Dit maakt een en ander ook intern en extern beter beheersbaar.
- De gemeenteraad kan de goedkeurings- en rapporterings-

toleranties nader vaststellen, desgewenst zelfs op het niveau van deelbeheren.

- De uitkomsten van de accountantscontrole bestaan uit fouten, onzekerheden en bevindingen. Met name fouten zullen zoveel als mogelijk moeten worden gecorrigeerd. Hetgeen door de accountant wordt geconstateerd kan echter ook tot aanpassing van procedures en/of interne regelgeving leiden.
- In de accountantsverklaring moet zowel een uitspraak worden gedaan over de getrouwheid van de verantwoording als over de rechtmatigheid van het financiële beheer. Ten behoeve van de getrouwheid van de verantwoording zijn meer mogelijkheden tot correctie dan inzake het financiële beheer. Een negatief oordeel over de rechtmatigheid van het financiële beheer zal daardoor vaak beeldbepalend zijn voor de accountantsverklaring.

Bijlage 3: BAPG

Besluit van 28 augustus 2003, houdende nadere voorschriften reikwijdte en rapportering accountantscontrole provincies en gemeenten (Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten)

Wij Beatrix, bij de gratie Gods, Koningin der Nederlanden, Prinses van Oranje-Nassau, enz. enz. enz. Op de voordracht van Onze Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties mede namens Onze Minister van Financiën van 9 mei 2003, FO2003/56474; Gelet op artikel 217, zesde lid, van de Provinciewet en artikel 213, zesde lid, van de Gemeentewet; De Raad van State gehoord (advies van 16 juni 2003, nr. W04.03.0175/l); Gezien het nader rapport van Onze Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, mede namens Onze Minister van Financiën, van 19 augustus 2003 (FO2003/69873); Hebben goed gevonden en verstaan:

Artikelen 1 t/m 8

Artikel 1. (Begrippen)

Voor de toepassing van dit besluit wordt verstaan onder: deelverantwoording: een in opdracht van provinciale staten onderscheidenlijk de raad opgestelde afzonderlijke verantwoording van een deel van de provinciale organisatie onderscheidenlijk de gemeentelijke organisatie.

Artikel 2. (Goedkeuringstoleranties)

1. De accountant gebruikt ten behoeve van de oordeelsvorming over de jaarrekening van de provincie, bedoeld in artikel 217, derde lid, van de Provinciewet, onderscheidenlijk de jaarrekening van de gemeente, bedoeld in artikel 213, derde lid, van de Gemeentewet, de volgende goedkeuringstoleranties:
 - a) ten aanzien van fouten in de jaarrekening 1% van de omvangsbasis en
 - b) ten aanzien van onzekerheden in de controle 3% van de omvangsbasis.
2. De omvangsbasis is gelijk aan de totale lasten van de provincie onderscheidenlijk gemeente.
3. De fouten in de jaarrekening en de onzekerheden in de controle kunnen betrekking hebben op het getrouwe beeld, bedoeld in artikel 217, derde lid, onder a van de Provinciewet en/of op de rechtmatigheid van de baten, lasten en balansmutaties, bedoeld in artikel 217, derde lid, onder b van de Provinciewet, onderscheidenlijk op het getrouwe beeld, bedoeld in artikel 213, derde lid, onder a van de Gemeentewet en/of op de rechtmatigheid van de baten, lasten en balansmutaties, bedoeld in artikel 213, derde lid, onder b van de Gemeentewet.
4. De accountant richt zijn controle zodanig in dat een redelijke mate van zekerheid bestaat dat fouten en onzekerheden die afzonderlijk of gezamenlijk de goedkeuringstoleranties voor fouten in de jaarrekening respectievelijk onzekerheden in de controle overschrijden worden ontdekt.
5. De accountant onthoudt een goedkeurende accountantsverklaring aan de jaarrekening indien één der of beide goedkeuringstoleranties, zoals opgenomen in het eerste lid, worden overschreden.

6. Indien provinciale staten onderscheidenlijk de raad opdracht geven over een deelverantwoording een afzonderlijke accountantsverklaring af te geven, dan zijn de goedkeuringstoleranties ten aanzien van fouten in de deelverantwoording 1% en ten aanzien van onzekerheden in de controle 3% van de omvangsbasis van die deelverantwoording. Op grond van (bijzondere) activiteiten van het onderdeel van de provinciale onderscheidenlijk gemeentelijke organisatie kan de accountant voor de berekening van de goedkeuringstoleranties voor bepaalde deelverantwoordingen gemotiveerd kiezen voor een andere omvangsbasis dan de totale lasten van de deelverantwoording.
7. Provinciale staten onderscheidenlijk de raad kunnen de goedkeuringstoleranties voor de gehele jaarrekening of voor deelverantwoordingen op een lager percentage vaststellen.

Artikel 3. (Kwalitatieve aspecten)

Naast de kwantitatieve fouten en onzekerheden in de controle houdt de accountant bij de controle en de oordeelsvorming rekening met kwalitatieve aspecten. Indien kwalitatieve aspecten daartoe aanleiding geven kan de accountant een goedkeurende accountantsverklaring onthouden.

Artikel 4. (Accountantsverklaring)

1. Voor de formulering van de goedkeurende accountantsverklaring hanteert de accountant het model van bijlage 1a voor de provincie onderscheidenlijk bijlage 1b voor de gemeente.
2. Voor de strekking van de accountantsverklaring hanteert de accountant de uitgangspunten en de tabel, zoals opgenomen in bijlage 2.

Artikel 5. (Verslag van bevindingen)

1. De bedragen voor de rapporteringstoleranties die de accountant hanteert ten behoeve van de rapportering in het verslag van bevindingen zijn de bedragen die voortvloeien uit de goedkeuringstoleranties.
2. Provinciale staten onderscheidenlijk de raad kunnen de accountant bedragen voor de rapporteringstoleranties voorschrijven die lager zijn dan de bedragen die voortvloeien uit de goedkeuringstoleranties.
3. Indien de accountant kwalitatieve gebreken van noemenswaardig belang constateert, meldt hij deze in het verslag van bevindingen, ook indien deze gebreken niet leiden tot het onthouden van een goedkeurende accountantsverklaring.

Artikel 6. (Intrekken Besluit accountantscontrole gemeenten)

Het Besluit accountantscontrole gemeenten wordt ingetrokken.
(NB: Maar de toelichting daarop blijft van toepassing, zie memoerie van toelichting BAPG)

Artikel 7. (Inwerkingtreding)

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van het staatsblad waarin het wordt geplaatst.

Artikel 8. (Citeertitel)

Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten.
Lasten en bevelen dat dit besluit met de daarbij behorende nota van toelichting in het Staatsblad zal worden geplaatst.

's-Gravenhage, 28 augustus 2003
De Minister van Binnenlandse Zaken
en Koninkrijksrelaties,
J. W. Remkes
De Minister van Financiën,
G. Zalm

Beatrix

Uitgegeven de achttiende
september 2003
De Minister van Justitie,
J. P. H. Donner

NOTA VAN TOELICHTING

In de toelichting bij het Besluit accountantscontrole gemeenten is aangegeven dat de daarin gestelde voorschriften ook op provincies van toepassing zouden worden. De bevoegdheid om bij amvb nadere regels voor de accountantscontrole bij provincies te stellen, was onderdeel van de Wet dualisering provinciebestuur. Deze wet is inmiddels in werking getreden.

Aan het voornemen om voor provincies gelijklopende regels voor de accountantscontrole te stellen als voor gemeenten wordt uitvoering gegeven door het Besluit accountantscontrole gemeenten te vervangen door dit besluit, het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten.

Voor de inhoudelijke toelichting op deze regels verwijzen wij naar de Nota van toelichting bij het Besluit accountantscontrole gemeenten (gepubliceerd in het Staatsblad 2002, nr. 68), met dien verstande dat waar «gemeenten» is geschreven, daaronder nu tevens dient te worden verstaan «provincies».

In werking treding

Het besluit treedt in werking op de dag na de uitgifte van het staatsblad waarin het wordt geplaatst. Zoals geregeld in de Wet dualisering provinciebestuur (artikel X) en de Wet dualisering gemeentebestuur (artikel V) dienen de accountantsverklaring en het verslag van bevindingen met ingang van de controle van de jaarrekening van 2004 aan de in dit besluit gestelde eisen te voldoen.

De Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties,
J. W. Remkes
De Minister van Financiën,
J. F. Hoogervorst

Bijlage 1a. Tekst goedkeurende accountantsverklaring provincies

In artikel 217, derde lid van de Provinciewet zijn de elementen opgenomen, die de accountant in de accountantsverklaring moet opnemen.

In geval van een goedkeuring van de jaarrekening dient bij het opstellen van de accountantsverklaring de volgende tekst te worden aangehouden door de accountant.

Opdracht

Wij hebben de jaarrekening ... (jaartal) van provincie ... (naam) gecontroleerd. De jaarrekening is opgesteld onder verantwoordelijkheid van het gedeputeerde staten van de provincie (naam). Gedeputeerde staten zijn tevens primair verantwoordelijk voor de naleving van de wet- en regelgeving. Het is onze verantwoordelijkheid de controle als bedoeld in artikel 217, tweede lid van de Provinciewet uit te voeren en een accountantsverklaring inzake de jaarrekening te verstrekken.

Werkzaamheden

Bij onze controle hebben wij nagegaan of de jaarrekening voldoet aan de volgende eisen:

- dat de jaarrekening getrouw weergeeft zowel de baten en de lasten over (jaartal) als de activa en passiva per 31 december (jaartal) en
- dat de in de jaarrekening opgenomen baten en lasten, alsmede de balansmutaties tot stand zijn gekomen in overeenstemming met de begroting, van toepassing zijnde wettelijke regelingen, waaronder provinciale verordeningen en
- dat het jaarverslag met de jaarrekening verenigbaar is.

Tevens hebben wij nagegaan of de jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten.

Onze controle is verricht overeenkomstig in Nederland algemeen aanvaarde richtlijnen met betrekking tot controleopdrachten en in overeenstemming met het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten. Volgens de in Nederland algemeen aanvaarde richtlijnen dient onze controle zodanig te worden gepland en uitgevoerd, dat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen dat de jaarrekening geen onjuistheden van materieel belang bevat. Een controle omvat onder meer een onderzoek door middel van deelwaarnemingen van informatie ter onderbouwing van de bedragen en toelichtingen in de jaarrekening. Tevens omvat een controle een beoordeling van de grondslagen voor financiële verslaggeving die bij het opmaken van de jaarrekening zijn toegepast en van belangrijke schattingen die het bevoegd gezag van de instelling daarbij heeft gemaakt, alsmede een evaluatie van het algehele beeld van de jaarrekening. Wij zijn van mening dat onze controle een deugdelijke grondslag vormt voor ons oordeel.

Oordeel

Wij zijn van oordeel dat de jaarrekening van de provincie (provincienaam) getrouw en in overeenstemming met het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten zowel de baten en de lasten over (jaartal) als de activa en passiva per 31 december (jaartal) weergeeft, en dat de in deze jaarrekening opgenomen baten en lasten, alsmede de balansmutaties tot stand zijn gekomen in overeenstemming met de begroting en met van toepassing zijnde wettelijke regelingen waaronder provinciale verordeningen.

Bijlage 1b. Tekst goedkeurende accountantsverklaring

In artikel 213, derde lid van de Gemeentewet zijn de elementen opgenomen, die de accountant in de accountantsverklaring moet opnemen.

In geval van een goedkeuring van de jaarrekening dient bij het

opstellen van de accountantsverklaring de volgende tekst te worden aangehouden door de accountant.

Opdracht

Wij hebben de jaarrekening (jaartal) van gemeente (plaatsnaam) gecontroleerd. De jaarrekening is opgesteld onder verantwoordelijkheid van het college van burgemeester en wethouders van de gemeente (plaatsnaam). Het college van burgemeester en wethouders is tevens primair verantwoordelijk voor de naleving van de wet- en regelgeving. Het is onze verantwoordelijkheid de controle als bedoeld in artikel 213, tweede lid van de Gemeentewet uit te voeren en een accountantsverklaring inzake de jaarrekening te verstrekken.

Werkzaamheden

Bij onze controle hebben wij nagegaan of de jaarrekening voldoet aan de volgende eisen:

- dat de jaarrekening getrouw weergeeft zowel de baten en de lasten over (jaartal) als de activa en passiva per 31 december (jaartal) en
- dat de in de jaarrekening opgenomen baten en lasten, alsmede de balansmutaties tot stand zijn gekomen in overeenstemming met de begroting, van toepassing zijnde wettelijke regelingen, waaronder gemeentelijke verordeningen en
- dat het jaarverslag met de jaarrekening verenigbaar is.

Tevens hebben wij nagegaan of de jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten.

Onze controle is verricht overeenkomstig in Nederland algemeen aanvaarde richtlijnen met betrekking tot controleopdrachten en in overeenstemming met het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten. Volgens de in Nederland algemeen aanvaarde richtlijnen dient onze controle zodanig te worden gepland en uitgevoerd, dat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen dat de jaarrekening geen onjuistheden van materieel belang bevat. Een controle omvat onder meer een onderzoek door middel van deelwaarnemingen van informatie ter onderbouwing van de bedragen en toelichtingen in de jaarrekening. Tevens omvat een controle een beoordeling van de grondslagen voor financiële verslaggeving die bij het opmaken van de jaarrekening zijn toegepast en van belangrijke schattingen die het bevoegd gezag van de instelling daarbij heeft gemaakt, alsmede een evaluatie van het algehele beeld van de jaarrekening. Wij zijn van mening dat onze controle een deugdelijke grondslag vormt voor ons oordeel.

Oordeel

Wij zijn van oordeel dat de jaarrekening van gemeente (plaatsnaam) getrouw en in overeenstemming met het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten zowel de baten en de lasten over (jaartal) als de activa en passiva per 31 december (jaartal) weergeeft, en dat de in deze jaarrekening opgenomen baten en lasten, alsmede de balansmutaties tot stand zijn gekomen in overeenstemming met de begroting en met van toepassing zijnde wettelijke regelingen waaronder gemeentelijke verordeningen.

Bijlage 2. Goedkeuringstoleranties en strekking accountantsverklaringen

Bij de oordeelsvorming over de jaarrekening spelen de goedkeuringstoleranties een belangrijke rol. De goedkeuringstoleranties zijn kwantitatieve criteria. Als de goedkeuringstoleranties niet worden overschreden, wordt in beginsel een goedkeurende accountantsverklaring afgegeven.

Als één der of beide goedkeuringstolerantie(s) worden overschreden zal geen goedkeurende accountantsverklaring, maar één van de drie andere hieronder aangegeven oordelen, worden verstrekt door de accountant.

Soort verklaring

	goedkeurend	met beperking	oordeelonthouding	afkeurend
Fouten in de jaarrekening (% van lasten)	1%	> 1% < 3%	–	≥ 3%
Onzekerheden in de controle (% van lasten)	3%	> 3% < 10%	10%	–

Zoals in artikel 3 aangegeven kan de accountant, op grond van zijn deskundigheid, ook besluiten dat er kwalitatieve gebreken zijn van dusdanige aard, dat de goedkeuring wordt onthouden.

Nota van Toelichting Besluit accountantscontrole gemeenten (BAG)

Algemeen

Sinds de inwerkingtreding van de Wet dualisering gemeentebestuur dient de accountant in zijn accountantsverklaring, naast een oordeel over het getrouwe beeld, ook een oordeel over de rechtmatigheid van de jaarrekening uit te spreken. *(Met de Wet dualisering gemeentebestuur zijn de Gemeentewet en enige andere wetten gewijzigd. Zie kamerstukken 2000/2001, 27751.)*

Rechtmatigheid is een belangrijk begrip voor gemeenten, omdat gemeenten, zoals alle overheden, publiek geld besteden. De verplichting tot het uitspreken van een rechtmatigheidsoordeel zou echter zonder aanvullende voorschriften op uiteenlopende wijzen kunnen worden ingevuld. Dat is niet gewenst. Zowel de reikwijdte van de accountantscontrole, de accountantsverklaring als het verslag van bevindingen dienen aan bepaalde minimumeisen te voldoen. Deze eisen hebben zowel betrekking op de rechtmatigheid, het nieuwe element in de accountantsverklaring, als het getrouwe beeld van de jaarrekening. Voorts is het wenselijk dat het rechtmatigheids- en getrouw beeld oordeel in de accountantscontrole bij Rijk, provincies en gemeenten dezelfde (minimum) betekenis heeft (zie paragraaf 1). Een en ander wordt in dit besluit geregeld.

Deze toelichting geeft verder de nodige duidelijkheid over de verdeling van verantwoordelijkheden met betrekking tot de accountantscontrole tussen de accountant, het college van burgemeester & wethouders en de raad. De nieuwe rolverdeling tussen raad en college als gevolg van de dualisering heeft ook gevolgen die betrekking hebben op de accountantscontrole. In paragraaf 2 wordt dit nader uitgewerkt.

In paragraaf 3 wordt uitgebreid ingegaan op het begrip rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole. Het begrip wordt zoveel mogelijk afgebakend. Daarnaast worden ook de mogelijkheden en de beperkingen van de accountantscontrole geschetst.

Vervolgens wordt kort ingegaan op de relatie tussen de accountantscontrole bij de jaarrekening van gemeenten en de vereisten bij specifieke uitkeringen (paragraaf 4).

In de artikelsgewijze toelichting tenslotte worden de gebruikte termen en de meer technische aspecten van controle, zoals opgenomen in dit besluit, nader toegelicht.

Dit besluit geldt vooralsnog alleen voor de gemeenten. Na inwerkingtreding van het wetsvoorstel dualisering provinciaal bestuur zullen overeenkomstige regels ook van toepassing worden op de provincies.

Ingevolge de artikelen 33, 57, 66 en 79 van de Wet gemeenschappelijke regelingen is dit besluit ook van toepassing op gemeenschappelijke regelingen waaraan gemeenten deelnemen.

Doel van het Besluit accountantscontrole gemeenten

In deze paragraaf wordt aangegeven wat het doel is van dit besluit. Ook wordt ingegaan op de vormgeving en de relatie met aanverwante wet- en regelgeving. Daartoe wordt eerst een korte schets gegeven van de accountantsverklaring in het bedrijfsleven, bij het Rijk en bij gemeenten, zoals geregeld tot de inwerking-

treding van de Wet dualisering gemeentebestuur. Vervolgens wordt de verandering van de accountantsverklaring in de Gemeentewet via de Wet dualisering gemeentebestuur beschreven. Deze verandering heeft geleid tot een aanscherping van het belang van de rechtmatigheid bij de accountantscontrole, zoals ook reeds gangbaar was bij het Rijk. Tenslotte wordt ingegaan op de zogenoemde verwachtingskloof.

Deze toelichting bevat geen passages met controletechnische zaken, die vanuit het vakgebied van de accountants bekend behoren te zijn en die hier niet nader worden ingevuld of aangescherpt. Ook gaat deze toelichting niet nader in op het oordeel over het getrouwe beeld. Om dit Besluit ook toegankelijk te maken voor niet-accountants, zoals de meeste raadsleden, zijn de door de accountants gehanteerde begrippen in met name de artikelsgewijze toelichting verder uitgewerkt.

Accountantsverklaring bij privaatrechtelijke rechtspersonen en overheden

Privaatrechtelijke rechtspersonen

Privaatrechtelijke rechtspersonen dienen hun jaarrekening en jaarverslag op te stellen met inachtneming van Boek 2, Titel 9 van het Burgerlijk Wetboek (BW). Artikel 393 van het BW regelt dat de jaarrekening van een 'grote' of 'middelgrote' onderneming door een accountant wordt gecontroleerd. Tevens geeft dit artikel aan wat het object en het doel van de accountantscontrole is en dat de accountant het oordeel naar aanleiding van zijn onderzoek weergeeft in de verklaring omtrent de getrouwheid van de jaarrekening. Dit wordt ook wel de getrouw-beeld verklaring genoemd. Naast het BW gelden voor de verslaggeving en de accountantscontrole de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving. Deze richtlijnen worden opgesteld en gepubliceerd door de Raad voor de Jaarverslaggeving.

Gemeenten

Gemeenten dienen hun begroting en hun jaarrekening op te stellen in overeenstemming met de comptabiliteitsvoorschriften. *(Het Besluit comptabiliteitsvoorschriften 1995 zal naar verwachting worden gewijzigd. Het streven is dat de nieuwe comptabiliteitsvoorschriften met ingang van het begrotingsjaar 2004 ingaan. De nieuwe voorschriften betekenen een stap verder richting BW.)* De comptabiliteitsvoorschriften zijn geënt op het BW, hetgeen onder andere betekent dat gemeenten ook een stelsel van baten en lasten hanteren. Op een aantal punten echter is voor andere voorschriften gekozen, bijvoorbeeld omdat, in tegenstelling tot het bedrijfsleven, gemeenten een openbare begroting dienen op te stellen. Voor de inwerkingtreding van de Wet dualisering gemeentebestuur diende de accountantsverklaring op grond van artikel 213 van de Gemeentewet een oordeel over het getrouwe beeld te bevatten, analoog aan de voorschriften voor het bedrijfsleven, met dien verstande dat de comptabiliteitsvoorschriften, en niet het BW, voor de gemeenten gelden *(Daarom wordt in de accountantsverklaring verwezen naar de comptabiliteitsvoorschriften, en niet, zoals in een privaatrechtelijke context, naar de "in Nederland algemeen aanvaarde grondslagen voor financiële verslaggeving")* Ook de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving worden eveneens toegepast bij de verslaggeving en de accountantscontrole van gemeenten. Wij zijn voornemens in overleg onder andere de VNG een stramien voor de verslaggeving van gemeenten op te stellen, analoog aan het stramien voor de verslaggeving van het bedrijfsleven.

Artikel 213 van de Gemeentewet bepaalde dat de accountant in

het verslag van bevindingen ingaat op de vraag of de administratie en het beheer voldoen aan eisen van rechtmatigheid en doelmatigheid (In de Wet dualisering gemeentebestuur is aangegeven dat de doelmatigheidscontrole niet langer als terrein van de accountant, maar van de lokale rekenkamer en de raad zelf wordt gezien.)

Rijk

De departementen stellen hun begroting en financiële verantwoording op volgens de voorschriften in de Comptabiliteitswet. De Comptabiliteitswet regelt verder de accountantscontrole bij het Rijk. De accountantsverklaring bij het Rijk heeft mede betrekking op de rechtmatigheid. Het Besluit Taak DAD en het Handboek Controle DAD bevatten voorts voorschriften voor de reikwijdte van en de rapportering over de accountantscontrole bij het Rijk.

Veranderde positie van het rechtmatigheidsoordeel bij de accountantscontrole overheden

Gemeenten zijn, zoals alle overheden, inkomensbestedende huishoudingen. Aangezien het om de besteding van publiek geld gaat, is het van vitaal belang dat het rechtmatig, dat wil zeggen in overeenstemming met relevante wet- en regelgeving, wordt ontvangen en besteed. Dat geldt zowel voor gemeenten als voor het Rijk. Daarom dient de accountantscontrole bij gemeenten en Rijk nadrukkelijk ook betrekking te hebben op de rechtmatigheid en dient die rechtmatigheid op een vergelijkbare wijze beoordeeld te worden.

Zoals in 1.1 geschetst had de rechtmatigheid een bepaalde rol bij de accountantscontrole bij het Rijk en gemeenten. Deze rol is voor gemeenten aangescherpt in de Wet dualisering gemeentebestuur, in die zin dat zoals eerder gezegd het oordeel over de rechtmatigheid onderdeel zal uitmaken van de accountantsverklaring en niet meer alleen van het verslag van bevindingen.

Het rechtmatigheidsbegrip bij overheden

Het is van belang dat zowel bij het Rijk als bij gemeenten (en in de nabije toekomst provincies) het rechtmatigheidsoordeel onderdeel uitmaakt van de accountantsverklaring. Het is ook van belang dat de diverse bestuurslagen van de overheid gelijkwaardige eisen aan het rechtmatigheidsoordeel in de accountantsverklaring stellen. Dit besluit sluit daartoe in zijn normering aan bij het Handboek Controle DAD, dat geldt voor de accountantscontrole bij het Rijk. Bovendien zijn de principes in dit besluit gebaseerd op de principes die in het algemeen worden gehanteerd bij accountantscontroles, met dien verstande dat in dit besluit bepaalde begrippen nader worden ingevuld ten behoeve van de controle bij gemeenten. Zo is het begrip goedkeuringstolerantie een accountantsbegrip, maar is de specifieke invulling dat de goedkeuringstolerantie 1 procent (of lager indien de raad dat wenst) dient te zijn.

Verwachtingskloof

Dit besluit heeft niet alleen ten doel meer eenheid te brengen in de accountantscontrole bij verschillende overheden, maar ook om aan belanghebbenden, met name de raad, maar eveneens het college, meer duidelijkheid omtrent de accountantscontrole te bieden door het formuleren van minimumeisen aan de accountantscontrole. Dit is van belang vanwege de verwachtingskloof. De verwachtingskloof bestaat uit het verschil tussen wat de

accountant daadwerkelijk doet en wat gebruikers, in dit geval de raad, verwachten van de accountantscontrole. Deze kloof kan uit twee componenten bestaan. Ten eerste – zo blijkt in de praktijk – hebben sommige gebruikers niet-realistische verwachtingen over de accountantscontrole. Zo wordt bijvoorbeeld weleens gedacht dat accountants alle bestedingen één op één controleren, hetgeen niet het geval is, zoals blijkt uit artikel 2, vierde lid. Ten tweede voeren accountants nu hun controle volgens eigen normering uit, waardoor er verschillen zijn in controle-intensiteit. Geëxpliciteerde minimumvereisten verschaffen meer duidelijkheid aan raad en college en aan de accountant zelf. Hierdoor zal de raad naar verwachting zich ervan bewust worden dat hij altijd aanvullende en strengere eisen kan stellen aan de controle dan die voortvloeien uit Gemeentewet en het onderhavige besluit. De aanvullende vereisten dienen dan wel te worden geëxpliciteerd in de opdracht aan de accountant. Ook het feit dat de accountantsverklaring bij de drie overheidslagen dezelfde aspecten zal bevatten voorkomt zoveel mogelijk dat als gevolg van verschillen in de aard van de verklaring uiteenlopende verwachtingen bestaan.

Verantwoordelijkheden

Als gevolg van de inwerkingtreding van de Wet dualisering gemeentebestuur wordt onder andere de functionele scheiding tussen de raad en het college van burgemeester en wethouders scherper. Het college dient zich te concentreren op zijn bestuursbevoegdheden en het afleggen van verantwoording daarover aan de raad: de raad dient zich op zijn beurt te concentreren op zijn verordenende, budgettaire- en controlerende bevoegdheden. De versterking van de controlerende taak van de raad komt op diverse plaatsen tot uiting in de nieuwe Gemeentewet.

Door deze veranderde rolverdeling van college en raad is het van belang dat er, mede met betrekking tot de rechtmatigheid, duidelijkheid is over de positie van de accountantscontrole, in relatie tot elk van beide bestuursorganen.

De raad

De wijzigingen van de Wet dualisering gemeentebestuur die betrekking hebben op de accountantscontrole, zijn mede met het oog op de versterking van de controlerende rol van de raad getroffen. Dit wordt onder meer tot uitdrukking gebracht doordat de accountant de accountantsverklaring en het verslag van bevindingen direct naar de raad in plaats van naar het college stuurt. Daarnaast is het van groot belang voor zijn controlerende taak dat de raad de kaders ten aanzien van de accountantscontrole bepaalt. Dit besluit geeft op een aantal punten nadrukkelijk aan waar de raad extra eisen aan de accountantscontrole kan stellen (artikel 2 en 5).

Het college

Het college van burgemeester en wethouders is primair verantwoordelijk voor de naleving van de relevante wet- en regelgeving (zie ook de toelichting op artikel 4, eerste lid). Hieronder valt ook een toereikend beleid ter voorkoming en bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik van wet- en regelgeving. In de praktijk komt het voor dat het college door de accountant gevraagd wordt een schriftelijke bevestiging bij de jaarrekening te verstrekken, waarin het college onder meer de hiervoor vermelde verantwoordelijkheid erkent en meedeelt dat alle relevante informatie aan de accountant is verstrekt.

De accountant

De verantwoordelijkheid van de accountant voor de controle veronderstelt dat hij algemene kennis van de toepasselijke wet- en regelgeving heeft. Op grond van deze algemene kennis dient de accountant te toetsen of de relevante bepalingen van de wet- en regelgeving door de gemeente in acht zijn genomen. Daarbij kan de accountant gebruik maken van het systeem van interne controle. De accountantscontrole richt zich dan op een beoordeling van de opzet, het bestaan en de werking van het systeem van kwaliteitsborging ter uitvoering van de wet- en regelgeving, aangevuld met deelwaarnemingen (steekproeven). Met name indien er sprake is van relatief gecompliceerde wet- en regelgeving is het van belang dat de accountant het systeem van kwaliteitsborging toetst, teneinde zoveel mogelijk zekerheid te kunnen ontleenen aan de interne controle. De accountant zal een zodanige kennis van de wet- en regelgeving moeten hebben dat hij in staat is zich een oordeel te vormen over de kwaliteit van de door het bestuur getroffen interne beheersingsmaatregelen, alsmede (mogelijke) onrechtmatigheden te herkennen. In twijfelgevallen omtrent de interpretatie van wet- en regelgeving zal de accountant overleg plegen met het verantwoordelijke management dan wel met een (juridische) deskundige. Daarbij is het de accountant die de eindverantwoordelijkheid draagt voor de verrichte werkzaamheden en de accountantsverklaring.

Rapportering van onrechtmatigheden dient plaats te vinden indien er sprake is van een materiële betekenis, die gevolgen heeft voor de accountantsverklaring dan wel overschrijding van de rapporteringstolerantie(s). Dit wordt bepaald door kwantitatieve en kwalitatieve overwegingen (zie verder de artikelsgewijze toelichting).

Rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole

De geldende wet- en regelgeving kan voor een gemeente betrekking hebben op een zeer omvangrijk gebied. Van belang is daarom dat onderscheid wordt gemaakt tussen het juridische begrip rechtmatigheid en het begrip rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole. Dit laatste begrip is een begrip dat minder omvat dan het juridische begrip rechtmatigheid en wordt in dit besluit zo goed mogelijk afgebakend.

Financiële beheershandelingen

Bij rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole bestaat er een duidelijke relatie met het financiële beheer. Financieel beheer (in ruime zin) bevat naast de beheershandelingen ook de vastleggingen daarvan in de administraties. Ook de naleving van de financiële verslaggevingsregels, zoals opgenomen in het Besluit comptabiliteitsvoorschriften 1995, raakt op onderdelen de rechtmatigheid. Rechtmatigheid is een aspect dat duidt op de mate waarin het door het bestuur (het college) gevoerde financiële beheer in overeenstemming is met bestaande normering. Hieronder wordt kort ingegaan op het begrotingscriterium en op de verschillende typen financiële beheershandelingen.

De begroting

Financiële beheershandelingen, die ten grondslag liggen aan de baten en lasten, alsmede de balansposten, dienen tot stand zijn gekomen binnen de grenzen van de geautoriseerde begroting en hiermee samenhangende functies (begrotingscriterium). In de begroting zijn de maxima voor de lasten vermeld die door de raad

zijn vastgesteld. Dit houdt in dat de financiële beheershandelingen dienen te passen binnen de begroting, waarbij de juiste functie, de toereikendheid van het begrotingsbedrag, alsmede het begrotingsjaar van belang zijn.

Zoals aangegeven in de memorie van toelichting op het Wetsvoorstel dualisering gemeentebestuur (Kamerstukken II 2000-2001, 27 751, nr. 3, blz. 46), komt het voor dat na afloop van het begrotingsjaar, als geen besluiten tot wijziging van de begroting meer tot stand kunnen komen, blijkt dat de gerealiseerde bedragen hoger zijn dan de, ook na de laatste begrotingswijziging, geraamde bedragen. Strikt genomen gaat het hier om onrechtmatige uitgaven (ook wel begrotingsonrechtmatigheid genoemd), omdat de overschrijding strijd oplevert met artikel 189, vierde lid van de Gemeentewet. Volgens artikel 28, eerste lid van het Besluit comptabiliteitsvoorschriften dienen deze overschrijdingen (en onderschrijdingen) goed herkenbaar in de jaarrekening te worden opgenomen. Door het vaststellen van de rekening door de raad waarin die uitgaven wel zijn opgenomen worden de desbetreffende uitgaven alsnog geautoriseerd. Het gaat om overschrijdingen waarbij het college bij het doen van de uitgaven binnen het door de raad uitgezette beleid is gebleven. Het is in zijn algemeenheid niet de bedoeling dat de accountant deze overschrijdingen betreft bij de beslissing of al dan niet een goedkeurende accountantsverklaring kan worden gegeven. Wel moet de accountant in het verslag van bevindingen de bedragen, waarvan het college in de jaarrekening heeft aangegeven dat ze nog dienen te worden geautoriseerd, aan de orde stellen. De accountant dient in dat kader in ieder geval aan te geven of het overzicht ex artikel 28, eerste lid, van het Besluit comptabiliteitsvoorschriften 1995 volledig is of niet.

Met een andere categorie overschrijdingen is meer aan de hand. Het gaat dan om overschrijdingen die in de zin van de goedkeurende verklaring als onrechtmatig moeten worden aangemerkt. Dat is zeker het geval bij strijd met een wettelijke bepaling of met een door de raad genomen beslissing. De accountant kan dan in zijn verslag aangeven dat de gesignaleerde onrechtmatigheid niet wordt opgeheven door enkel het vaststellen van de rekening. In die gevallen ligt het voor de hand dat de raad door het in gang zetten van een indenniteitsprocedure een afzonderlijke discussie over dergelijke uitgaven uitlokt. Dan kan de raad beoordelen in hoeverre aan de desbetreffende onrechtmatigheid politieke gevolgen moeten worden verbonden. Het is echter wel steeds de raad, en niet de accountant, die beslist of ten aanzien van bepaalde uitgaven al dan niet een indenniteitsprocedure in gang zal worden gezet.

Verschillende typen beheershandelingen

De financiële beheershandelingen zijn te onderscheiden in de volgende hoofdtypen, namelijk:

- overdrachten aan of van natuurlijke personen en aan rechtspersonen (bijvoorbeeld subsidies en uitkeringen respectievelijk belastingen en heffingen);
- transacties, waarbij een tegenprestatie wordt verkregen of geleverd;
- financieringen, waaronder opgenomen en uitgezette leningen en de daarbij behorende rente en aflossingen;
- vermogensmutaties (bijvoorbeeld rechtstreekse mutaties van reserves en voorzieningen en de afschrijvingssystematiek).

Per hoofdtype kan het rechtmatigheidsbegrip worden ontleend in een aantal criteria.

Bij *overdrachten* vinden verstrekkingen van subsidies en uitkerin-

gen plaats. Hiermee wordt beoogd bepaalde beleidseffecten teweeg te brengen. Overdrachtsuitgaven (en overdrachtsontvangsten) moeten tot stand komen in overeenstemming met wetten die de verhouding tussen de overheid en de burgers / rechtspersonen regelen (publiek recht). Een subsidie is niet vrij te besteden maar is gekoppeld aan activiteiten, waarover achteraf in enigerlei vorm verantwoording moet worden afgelegd; de subsidiegever wil achteraf weten hoe het geld is besteed en welke effecten daarmee zijn bereikt. Bij toetsing van het rechtmatigheidsaspect spelen de subsidievoorwaarden een essentiële rol (voorwaarde-criterium).

Een uitkering is een inkomensoverdracht, waarvoor geldt dat over de besteding achteraf geen verantwoording moet worden afgelegd. De rechtmatigheid, die in relatie tot uitkeringen van belang is, betreft, naast het voldoen aan de voorwaarden, de toetsing op juistheid en volledigheid van de gegevens, die door de belanghebbende zijn verstrekt. Dit ter voorkoming en bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik van wet- en regelgeving (M en O-criterium). Onder misbruik wordt verstaan het opzettelijk niet, niet tijdig, onjuist of onvolledig verstrekken van gegevens met als doel ten onrechte overheidssubsidies of -uitkeringen te verkrijgen of niet dan wel een te laag bedrag aan heffingen aan de overheid te betalen. Onder oneigenlijk gebruik wordt verstaan het door het aangaan van rechtshandelingen, al dan niet gecombineerd met feitelijke handelingen, verkrijgen van overheidsbijdragen of het niet dan wel tot een te laag bedrag betalen van heffingen aan de overheid, in overeenstemming met de bewoordingen van de regelgeving maar in strijd met het doel en de strekking daarvan. Men bedenke dat het onmogelijk is om gegevens van derden individueel te controleren. Tot het gemeentelijk M en O-beleid behoort een mix van maatregelen om zoveel mogelijk juistheid en volledigheid van gegevens van derden te bereiken. Deze mix bestaat uit controle, voorlichting en sanctionering. De accountant zal in zijn onderzoek er vooral op moeten toezien dat het M en O-beleid, gelet op de mogelijkheden die er zijn, voldoende actueel is.

Naast de reeds vermelde criteria met betrekking tot de begroting, de (subsidie)voorwaarden en het voorkomen van misbruik en oneigenlijk gebruik van wet- en regelgeving houdt rechtmatigheid tevens in ieder geval in dat het bedrag van de financiële stroom, gelet op de bepalingen van de regelgeving, juist is vastgesteld (calculatiecriterium), de verantwoording op het juiste tijdstip heeft plaatsgevonden (valuteringscriterium) en de financiële stroom richting de juiste persoon/ instantie is gegaan (adresseringscriterium). Bij inkomende financiële stromen (opbrengsten etc.) is van belang dat deze volledig zijn (volledigheidscriterium).

Bij *transacties en financieringen* spelen, naast een aantal van de hiervoor vermelde criteria, met name het aanvaardbaarheids-criterium en het leveringscriterium een belangrijke rol. Het aanvaardbaarheids-criterium houdt in dat een financiële beheershandeling in het kader van de activiteiten van de gemeente past en in relatie tot de prijs een aanvaardbare tegenprestatie is overeengekomen. Daarnaast moet worden getoetst of de overeengekomen tegenprestatie is ontvangen (leveringscriterium).

Handelingen en beslissingen van niet-financiële aard

Handelingen en beslissingen van niet-financiële aard (bijvoorbeeld in relatie tot de arbeidsomstandighedenwet of de privacywetgeving) vallen buiten de scope van de rechtmatigheidscontrole door de accountant. Het kan echter zijn dat handelingen en beslissingen van niet-financiële aard op termijn kunnen leiden tot financiële gevolgen. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan een

gemeente die niet voldoet aan de arbeidsomstandighedenwet, waardoor er sprake kan zijn van claims en dus van mogelijke financiële gevolgen.

Van de accountant wordt niet verwacht dat hij handelingen en beslissingen van niet-financiële aard door gegevensgericht onderzoek inhoudelijk toetst. De accountant kan in dit kader volstaan met het beoordelen van het interne systeem van risico-afwegingen. De centrale vraag daarbij is of het systeem van risico-afweging zodanig is dat het bestuur in staat is een goede risico-afweging te maken; met andere woorden of de voorwaarden zijn geschapen om risico's goed te beoordelen. Aan de hand van gerichte informatie over lopende procedures waarbij de gemeente betrokken is kan de accountant indicaties krijgen over de eventuele risico's op dit vlak. De juridisch adviseur of de gemeentelijke huisadvocaat kunnen deze gegevens verstrekken. Alleen indien de accountant risico's signaleert of over aanwijzingen daaromtrent beschikt moet hij de (mogelijke) gevolgen hiervan nader onderzoeken en nagaan of de risico's en de eventuele financiële gevolgen getrouw in de jaarrekening zijn weergegeven.

Dynamiek

Hiervoor is het begrip rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole nader afgebakend. Hiermee is voor het overgrote deel duidelijk wat er van de accountant wordt verwacht ten aanzien van de controle van de rechtmatigheid. Bedacht moet echter worden dat in bepaalde situaties sprake kan zijn van een grijs gebied. De wijze van omgaan met rechtmatigheid is niet statisch. In de eerste plaats kan door veranderingen in wet- en regelgeving de wijze van omgaan met rechtmatigheid in het kader van accountantscontrole enige dynamiek ondergaan. Voorts kan sprake zijn van dynamiek in de interpretatie van het rechtmatigheidsbegrip. Een voorbeeld zijn de richtlijnen voor Europese aanbesteding. De introductie van dergelijke richtlijnen impliceren een proces waarin het begrip rechtmatigheid in de praktijk steeds meer wordt uitgekristalliseerd.

Wat onder de rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole valt heeft derhalve een duidelijk niet-veranderlijke kern, maar de randen kunnen in beweging zijn.

Het jaarverslag

Het is gebruikelijk dat de accountant de stukken die niet primair het object van controle vormen, maar wel gelijktijdig met de jaarrekening worden meegestuurd, controleert op consistentie met de jaarrekening. Gemeenten voegen bij de jaarrekening een jaarverslag. De accountant controleert of het jaarverslag niet in strijd is met de jaarrekening.

Bij het Besluit van 19 januari 2001 tot wijziging van het Besluit comptabiliteitsvoorschriften 1995 is de financieringsparagraaf een verplicht onderdeel van het jaarverslag geworden. Aangezien het jaarverslag niet het object van controle van de accountant is hoeft de accountant niet te controleren of de financieringsparagraaf daadwerkelijk onderdeel van het jaarverslag uitmaakt. Het voor-nemen is bij een volgende wijziging van het Besluit comptabiliteitsvoorschriften 1995 meer paragrafen bij het jaarverslag verplicht te stellen. De aanleiding tot dit voornemen is de daartoe strekkende aanbeveling van de Staatscommissie 'dualisering en lokale democratie'. Het is aan de toezichthouder, i.c. gedeputeerde staten, te controleren of de verplichte paragrafen aanwezig zijn en of ze van voldoende kwaliteit zijn. In de nota van toelichting bij de hiervoor genoemde voorgenomen wijziging van het Besluit comptabiliteitsvoorschriften 1995 zal nader op de rol van

de toezichthouder worden ingegaan. Vervolgens zal dit punt in de toezichtskaders worden verwerkt.

Specifieke uitkeringen

Op dit moment worden vaak nog afzonderlijke accountantsverklaringen bij specifieke uitkeringen gevraagd. De hiermee samenhangende controleprotocollen bevatten soms ook regelgeving. De komende jaren zal moeten worden gestreefd naar een situatie dat alle voorschriften worden opgenomen in de regelingen van de betreffende ministeries. Dit geldt ook voor eisen ten aanzien van de verantwoording en controle van de (rechtmatige) besteding. Controleprotocollen kunnen zodoende beperkt blijven tot hun eigenlijke (toelichtende) functie voor accountants, bijvoorbeeld op basis van ervaringen in de praktijk teneinde efficiënte en effectieve controles te bevorderen.

Met het oog op een betere invulling van de single-audit gedachte en de versterking van de controlerende taak van de raad is het wenselijk dat de raad zoveel mogelijk de eisen ten aanzien van de specifieke uitkeringen opneemt in de (jaarlijkse) opdracht aan de accountant. Zo kan worden gewaarborgd dat de door de ministeries benodigde controle-informatie in het verslag van bevindingen bij de accountantscontrole van de jaarrekening wordt opgenomen. Hierdoor zal op termijn de noodzaak – uit controletechnisch oogpunt bezien – tot het verstrekken van aparte accountantsverklaringen voor specifieke uitkeringen aan departementen in hoge mate afnemen.

Aangezien de single-audit gedachte is neergelegd in het Besluit financiële verhoudingen dient een en ander in dat besluit te worden opgenomen. Daartoe zal het Besluit financiële verhoudingen moeten worden gewijzigd.

Doordat zowel aan de departementale accountantsverklaring als aan die van de gemeenten dezelfde eisen gesteld worden, mag overigens verwacht worden dat het aantal (aanvullende) controle-eisen van de ministeries zal afnemen. Aanvullende controle-eisen kunnen evenwel soms nodig blijven. Zo is het denkbaar dat de goedkeuringstolerantie van de geaggregeerde uitgaven van de specifieke uitkering van de mede-overheden (statistisch) niet overeenkomt met de vereiste goedkeuringstolerantie van het desbetreffende onderdeel van de departementale verantwoording. Ook kan het nodig zijn dat de accountant een oordeel moet geven over niet-financiële informatie ten aanzien van een specifieke uitkering.

Financiële gevolgen

De accountantscontrole van het getrouwe beeld en de rechtmatigheid van de jaarrekening is een reeds bestaande verplichting op grond van de Gemeentewet. Voor de inwerkingtreding van de Wet dualisering gemeentebestuur diende de accountant geconstateerde onrechtmatigheden te rapporteren in het verslag van bevindingen. Sedert de inwerkingtreding van de Wet dualisering gemeentebestuur betreft de accountant de rechtmatigheid van de jaarrekening in het oordeel zoals dat zijn neerslag vindt in de accountantsverklaring. Zonder aanvullende voorschriften zou het rechtmatigheidsoordeel op uiteenlopende wijze kunnen worden ingevuld. Dit besluit voorziet er in dat de reikwijdte van de accountantscontrole, de accountantsverklaring en het verslag van bevindingen aan minimumeisen voldoen. In individuele gevallen kan dit ertoe leiden dat de uitgaven voor de accountant hoger worden, structureel zal dat naar verwachting niet het geval zijn.

Artikelsgewijze toelichting

Artikel 2

Eerste lid: Het begrip goedkeuringstolerantie geeft de kwantitatieve grens aan voor het wel of niet afgeven van een goedkeurende accountantsverklaring. De goedkeuringstolerantie is het bedrag dat de som van fouten in de jaarrekening of onzekerheden in de controle aangeeft, die in een jaarrekening maximaal mogen voorkomen, zonder de bruikbaarheid ervan voor de oordeelsvorming door de gebruikers aan te tasten.

In dit lid wordt de goedkeuringstolerantie voor de controle van de gemeentelijke jaarrekening op 1 procent voor de fouten in de jaarrekening en op 3 procent voor de onzekerheden in de controle bepaald. Dat wil zeggen dat de som van fouten respectievelijk onzekerheden maximaal het bedrag mag bereiken dat overeenkomt met 1 procent respectievelijk 3 procent van de omvangsbasis (lid 2). Deze maxima gelden voor het getrouwe beeld en de rechtmatigheid gezamenlijk (zie verder ook de toelichting op lid 3).

Voor fouten en onzekerheden is de goedkeuringstolerantie op verschillende percentages bepaald, omdat een fout in de jaarrekening aanwijsbaar niet correct is, terwijl een onzekerheid in de controle betekent dat de accountant niet kan controleren of iets correct is of niet. Zo kan een fout inhouden dat het college een bedrag heeft uitgegeven aan iets waarvan de raad heeft aangegeven dat in ieder geval niet te willen. De accountant kan een onzekerheid in de controle constateren als bijvoorbeeld bij het controleren van de jaarrekening blijkt dat subsidies zijn uitgekeerd, waarvan achteraf niet kan worden gecontroleerd of dit terecht was.

Van belang is om de goedkeuringstolerantie en de rapporteringstolerantie goed te onderscheiden. De goedkeuringstolerantie is het kwantitatieve criterium voor het al dan niet verstrekken van een goedkeurende accountantsverklaring bij de jaarrekening als geheel. De rapporteringstolerantie is het kwantitatieve criterium voor het al dan niet rapporteren door de accountant van bevindingen in het verslag van bevindingen (zie de toelichting op artikel 5). Voor diverse onderdelen van de jaarrekening kan een rapporteringstolerantie met de accountant worden overeengekomen.

Tweede lid: Zoals bij de accountantscontrole gebruikelijk, is de omvangsbasis het bedrag waarop de accountant de goedkeuringstolerantie baseert. Wat de omvangsbasis is, is een keuze, verband houdend met de soort huishouding en de activiteiten van de organisatie waarvan de jaarrekening wordt gecontroleerd. Gezien de behoefte aan een minimum controle bij overheden regelt dit besluit welke omvangsbasis gebruikt dient te worden. Er is voor de jaarrekening van de gemeente als geheel gekozen voor de totale lasten als omvangsbasis. De reden hiervoor is dat de lasten een goede indicatie geven van de omvang van de activiteiten van inkomensbestedende huishouding, zoals gemeenten. Dit betekent dat de goedkeuringstolerantie wordt berekend op basis van een percentage van de totale lasten, maar dat het bedrag voortvloeiend uit deze goedkeuringstolerantie van toepassing is op de balans en de rekening van baten en lasten tezamen. Hiervoor is gekozen vanwege de comptabele relatie tussen de balans en rekening van baten en lasten.

Derde lid: Aan de accountantverklaring worden door artikel 213, derde lid van de wet, twee eisen gesteld, namelijk:

1. eis van het getrouwe beeld van de jaarrekening als geheel en
2. eis van de rechtmatigheid van de totstandkoming van de baten en lasten, alsmede van de balansmutaties.

Voorts wordt in de accountantsverklaring opgenomen dat de jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met het Besluit comptabiliteitsvoorschriften 1995.

De comptabiliteitsvoorschriften kunnen zowel een relatie met de eis van het getrouwe beeld als een relatie met de eis van rechtmatigheid hebben in het kader van de jaarrekening. De comptabiliteitsvoorschriften bevatten onder meer de voorschriften voor de opstelling van de jaarrekening. Naleving van deze voorschriften moet mede leiden tot een getrouw beeld van de jaarrekening als geheel. In de comptabiliteitsvoorschriften zijn ook artikelen opgenomen die de rechtmatigheid raken. Op onderdelen is er sprake van overlapping van rechtmatigheid en het getrouwe beeld. Dit geldt bijvoorbeeld voor de voorgeschreven afschrijvingsmethoden, die van invloed zijn op de rechtmatige totstandkoming van de afschrijvingskosten en boekwaarden van de activa, maar ook van belang zijn voor de getrouwe weergave van de desbetreffende jaarrekeningposten.

Op de eis van het getrouwe beeld, wordt in dit besluit niet nader ingegaan. De controle van de rechtmatigheid is in de algemene toelichting nader uitgewerkt.

Vierde lid: Het is de accountant die op grond van zijn deskundigheid bepaalt hoe hij zijn controle inricht. De accountant controleert niet alle transacties, maar verricht, naast gegevensgerichte controles, ook systeemgerichte controles, waarbij hij rekening houdt met de mogelijkheid dat diverse onjuistheden van relatief geringe omvang cumulatief kunnen leiden tot een belangrijke afwijking.

De mate van diepgang van de controle is ondermeer afhankelijk van de goedkeuringstolerantie en de kwaliteit van de administratieve organisatie van de gemeente. Naarmate de administratieve organisatie (inclusief interne controle) beter zijn, zal met kleinere steekproeven kunnen worden volstaan. Om meer over de aard van de fouten en onzekerheden in de controle, of het gemeentelijk financieel beheer te weten te komen kan de accountant altijd zijn onderzoek uitbreiden. Ook kan hij de gemeente vragen de jaarrekening aan te passen.

Vijfde lid: Zie de toelichting op artikel 4.

Zesde lid: Bij gemeenten worden veelal onderdelen met een afgezonderd en zelfstandig beheer onderscheiden. Deze afzonderlijke onderdelen van de gemeente hebben dan doorgaans een aparte jaarrekening / deelverantwoording. De raad bepaalt of de accountant bij een dergelijke deelverantwoording een (separate) accountantsverklaring moet afgeven.

Indien de raad heeft bepaald dat er voor een gemeentelijke organisatie een deelverantwoording moet worden opgesteld én tevens heeft bepaald dat bij deze deelverantwoording een afzonderlijke accountantsverklaring moet worden verstrekt door de accountant (middels een separate controleopdracht aan de accountant), dan moet de raad in de opdrachtverstrekking aan de accountant een goedkeuringstolerantie voor de deelverantwoording bepalen van maximaal 1 respectievelijk 3 procent voor fouten in de deelverantwoording respectievelijk onzekerheden in de controle. Dit betekent dat de nauwkeurigheid waarmee de accountant deze deelverantwoording controleert, teneinde daarbij een aparte accountantsverklaring te kunnen afgeven, groter is dan de nauwkeurig-

heid waarmee de accountant de deelverantwoording zou controleren in geval daarbij géén aparte accountantsverklaring wordt gegeven, dus in het kader van de controle van de totale gemeentelijke jaarrekening.

Als omvangsbasis voor de berekening van de goedkeuringstolerantie van deelverantwoordingen geldt in principe, evenals bij de jaarrekening van de totale gemeente, de totale lasten van die gemeentelijke organisatie. Echter, bij de controle van bepaalde deelverantwoordingen, is het vanwege de aard van de activiteiten denkbaar dat de goedkeuringstolerantie op grond van een alternatieve omvangsbasis, zoals het balanstotaal, wordt bepaald. Dit geldt met name voor gemeentelijke organisaties, waarbij investeringen en financieringen wezenlijk zijn, zoals bijvoorbeeld het grondbedrijf of een gemeentelijke kredietbank. Een omvangsbasis uit de balans (bijvoorbeeld het balanstotaal) is dan een betere optie. Dit besluit voorziet in die mogelijkheid. De keuze voor deze alternatieve methode vergt een zorgvuldige overweging en een vakkundige oordeelsvorming van de accountant en dient gemotiveerd in zijn controledossier te worden opgenomen en daarnaast ook aan de raad te worden medegedeeld, bij voorkeur in een zo vroeg mogelijk stadium.

Zevende lid: De maximale goedkeuringstolerantie is 1 procent van de totale lasten. De raad kan beslissen dat een lagere tolerantie gehanteerd moet worden. Hiermee wordt de raad de mogelijkheid geboden de jaarrekening als geheel strenger te laten controleren.

Artikel 3

De goedkeuringstolerantie speelt een belangrijke rol bij de afsluitende oordeelsvorming over de jaarrekeningen. De goedkeuringstolerantie is een kwantitatief criterium. Als de goedkeuringstolerantie wordt overschreden zal geen goedkeurende verklaring worden gegeven. Als de goedkeuringstolerantie niet wordt overschreden, wordt in beginsel een goedkeurende verklaring afgegeven. De accountant kan evenwel, op grond van zijn deskundigheid, ook besluiten dat er kwalitatieve gebreken zijn van dusdanige aard, dat de goedkeuring wordt onthouden. Dit geldt bijvoorbeeld voor:

- bewust onrechtmatige beheershandelingen;
- fouten in de voorgeschreven inrichting, in de correcte weergave van de geautoriseerde begrotingsbedragen en in de toereikendheid van de toelichting;
- M en O- problematiek en onzekerheden in de controle met betrekking tot de rechtmatigheid;
- politieke gevoeligheid van bepaalde functies of posten van de balans of resultatenrekening.

Indien de accountant kwalitatieve gebreken constateert die hij niet als zodanig zwaarwegend acht om een goedkeurende verklaring te onthouden, maar die wel van noemenswaardig belang zijn dan kan hij over deze gebreken in het verslag van bevindingen rapporteren (zie artikel 5, lid 3).

Artikel 4

Eerste lid: Indien de accountant, onder meer rekening houdend met de goedkeuringstolerantie, vaststelt dat aan de eisen en grondslagen en voorschriften voor de opstelling van de jaarrekening is voldaan, verstrekt hij een goedkeurende accountantsverklaring. In bijlage 1 is de tekst opgenomen van een goedkeurende verklaring. Hierin staat onder meer dat het college van burgemeester en wethouders verantwoordelijk is voor de opstelling van

de jaarrekening en de naleving van de wet- en regelgeving en dat de accountant verantwoordelijk is voor het uitvoeren van de controle als bedoeld in artikel 213 van de Gemeentewet en het verstrekken van een accountantsverklaring.

Voor de structuur van de verklaring, zoals opgenomen in bijlage 1 is gekozen, omdat belang wordt gehecht aan één integraal oordeel in de accountantsverklaring. Het alternatief is dat er een afzonderlijk oordeel wordt gegeven over het getrouwe beeld en een afzonderlijk oordeel over de rechtmatigheid. Dit alternatief zou betekenen dat er meer wordt aangesloten bij de structuur van de accountantsverklaring die in de private sector wordt gebruikt. De accountantsverklaring in de private sector beperkt zich tot het oordeel over het getrouwe beeld. De accountantsverklaring voor gemeenten bevat ook een oordeel over de rechtmatigheid. De uitwerking van genoemd alternatief voor gemeenten zou er toe leiden dat afzonderlijke oordelen over het getrouwe beeld en de rechtmatigheid worden opgenomen in één accountantsverklaring. Hierdoor zou het bijvoorbeeld mogelijk zijn dat (het beeld van) de jaarrekening wordt goedgekeurd terwijl er toch sprake is van (materiële) onrechtmatigheden. Mede in het licht van het terugdringen van de verwachtingskloof wordt deze situatie onwenselijk geacht; beide oordelen zijn immers van essentieel belang voor de accountantsverklaring. Daarom is besloten dat indien er géén integraal oordeel uitgesproken kan worden, de accountant in de accountantsverklaring dient aan te geven of dit wordt veroorzaakt door onrechtmatigheden en/of door een niet getrouw beeld.

Tweede lid: Een accountantsverklaring kan 4 verschillende strekkingen hebben: een goedkeurende verklaring, een verklaring met beperking, een verklaring van oordeelonthouding en een afkeurende verklaring. Bijlage 2 geeft aan op basis van welke kwantitatieve criteria de accountant besluit tot een accountantsverklaring met een bepaalde strekking; de omslagpunten tussen de vier mogelijke strekkingen van de accountantsverklaring worden in de tabel van deze bijlage gegeven.

Een goedkeurende accountantsverklaring kan worden onthouden omdat de fouten in de jaarrekening en/of de onzekerheden in de controle betreffende het getrouwe beeld en/of de rechtmatigheid in de verantwoording te hoog worden bevonden. Zoals eerder opgemerkt is de accountantscontrole niet alleen een kwantitatieve aangelegenheid. De accountant dient nadrukkelijk rekening te houden met kwalitatieve factoren (zie artikel 3).

Artikel 5

Eerste lid: In de wet is opgenomen dat de accountant, naast de accountantsverklaring, tevens een verslag van bevindingen

opstelt. In dit verslag moet de accountant onder meer fouten in de jaarrekening en onzekerheden in de controle opnemen, die geen invloed hebben op de strekking van de accountantsverklaring, maar die wel van zodanig belang zijn, dat deze aan de opdrachtgever moeten worden gerapporteerd.

De rapporteringstolerantie(s) is een bedrag dat gelijk aan of lager is dan de bedragen voortvloeiend uit de goedkeuringstolerantie. De goedkeuringstolerantie wordt per onderdeel van de jaarrekening omgerekend tot een bedrag. Boven dit bedrag vindt, per onderdeel, rapportering plaats in het verslag, ongeacht of het totaal van de bedragen de goedkeuringstolerantie overschrijdt.

Tweede lid: Indien de raad in de opdrachtverstrekking aan de accountant géén nadere rapporteringstolerantie(s) voorschrijft dan zijn de rapporteringstolerantie(s) gelijk aan de bedragen die voortvloeien uit de goedkeuringstolerantie. De raad kan met het oog op zijn controlerende functie besluiten de rapporteringstolerantie(s) lager te stellen. Het is, zeker in een duaal stelsel, essentieel dat de raad een afweging maakt over de rapporteringstoleranties van bepaalde functies, posten of delen van de organisatie. Immers, de raad heeft de verantwoordelijkheid om de activiteiten binnen de gemeente en de jaarrekening van de gemeente te analyseren en afwegingen te maken over de gewenste (specifieke) informatie die van de accountant wordt verlangd. Van een specifieke informatiebehoefte kan bijvoorbeeld sprake zijn bij politiek gevoelige trajecten en risicovolle projecten bij gemeentelijke organisaties. Vervolgens kan de raad op grond van deze specifieke informatiebehoeften nadere rapporteringstolerantie(s) vaststellen. Door het aanscherpen van de rapporteringstolerantie(s) kan de rapporteringstolerantie per onderdeel van de jaarrekening variëren.

De raad maakt de specifieke informatiebehoeften en daarbij behorende rapporteringstoleranties, alsmede de daaraan ten grondslag liggende overwegingen, expliciet en gemotiveerd zichtbaar in de opdracht aan de accountant.

De aanscherping van de rapporteringstoleranties en/of de goedkeuringstolerantie kan ertoe leiden dat de accountant extra controle-inspanningen zal moeten verrichten. Geadviseerd wordt hiermee rekening te houden in de opdracht aan c.q. de overeenkomst met de accountant.

Derde lid: Zie de toelichting op artikel 3.

De Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties,
K.G. de Vries
De Minister van Financiën,
G. Zalm

Bijlage 4: Wet- en regelgeving

Voor het onderzoek naar de (financiële) rechtmatigheid van baten, lasten en balansmutaties is een inventarisatie van de relevante wet- en regelgeving noodzakelijk. Uiteraard moet de gemeente zelf in eerste instantie weten welke wet- en regelgeving voor haar van toepassing is en welke rol zij daarin vervult. Maar ook de accountant behoort een algemene kennis van de relevante wet- en regelgeving te hebben. Een in dat kader uitgevoerde globale inventarisatie levert zo'n 130 wetten op welke direct relevant zijn voor de gemeentelijke taakuitoefening. Meer dan de helft daarvan betreft zogenaamde medebewindstaken. Hierna wordt nader geanalyseerd welke baten, lasten en balansmutaties in algemene zin aan deze wet- en regelgeving verbonden zijn. Ook wordt nagegaan of daarmee in het kader van de accountantscontrole specifieke (financiële) rechtmatigheidsaspecten zijn gemoeid.

4.1 Algemene wet- en regelgeving

In algemene zin geldt voor alle baten, lasten en balansmutaties i.c. het financiële beheer van gemeenten de wet- en regelgeving zoals die vastligt in en voortvloeit uit algemeen van toepassing zijnde wet- en regelgeving. In eerste instantie betreft dit hetgeen in algemene zin betrekking heeft op de rechtsvorm. Dus de gemeentewet en de daarop gebaseerde verordeningen. Hiermee worden o.a. de organisatiestructuur, de administratieve inrichting en de bevoegden inzake het financiële beheer nader geregeld. Maar ook het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV) heeft direct zijn invloed op de verantwoording van het financiële beheer. Bijvoorbeeld via de voorschriften inzake rubricering, waardering, activering en afschrijving van financiële transacties. Vervolgens is er algemene wetgeving die weer specifiek geldt voor bepaalde baten c.q. lasten, zoals ondermeer inzake fiscaliteit (o.a. LB, BTW, VpB), sociale wetgeving en CAO-bepalingen. Deze algemene wet- en regelgeving wordt van oudsher in de accountantscontrole betrokken en terzake zullen geen wijzigingen optreden.

De gemeenteraad kan echter wellicht nadere eisen gaan stellen aan de uitvoering van de accountantscontrole. Bijvoorbeeld inzake het toetsen van het specifiek naleven van aspecten uit de eigen verordeningen of van bijzondere CAO-bepalingen. Hierop wordt hierna nog afzonderlijk verder ingegaan.

4.2 Handhavingstaken

Uit het overzicht bij het Rapport inventarisatie handhavingstaken voor gemeentelijke overheden (31 januari 2003, Ministerie van Justitie) blijkt dat aan de 130 direct relevante wetten ruim 270 gemeentelijke handhavingstaken zijn verbonden. Dit zijn deels zaken welke aan een af te geven vergunning c.q. ontheffing zijn gebonden. Op deze aan vergunning c.q. ontheffing gebonden activiteiten – maar ook voor andere taakgebieden – moet toezicht, opsporing, controle dan wel inspectie ofwel handhaving plaatsvinden. De kosten verbonden aan deze handhavingstaken betreffen voornamelijk de personele inzet. Aan deze uitvoeringskosten zelf zijn voor zover kon worden nagegaan over het algemeen geen bijzondere (wettelijke) voorwaarden verbonden. Voor het in te zetten personeel kunnen overigens wel aanvullende (deskundigheids)eisen gelden. Bij de accountantscontrole wordt

echter geen onderzoek gedaan naar de wellicht noodzakelijke specifieke deskundigheden van het in te zetten personeel. Een gebrek aan adequaat geschoold personeel kan echter wel een zodanig risico met zich brengen dat dit intern via het systeem van risicobeheersing moet worden signaleerd en vervolgens onder de aandacht van de accountant moet worden gebracht. Over het algemeen zijn aan het verstrekken van vergunningen, ontheffingen en het uitvoeren van allerlei inspecties maar beperkte directe financiële geldstromen in de vorm van opbrengsten verbonden. De belangrijkste vergunning verbonden directe opbrengst betreft bij de meeste gemeenten de bouwvergunningen.

De volledigheid van dergelijke opbrengsten moet intern worden gewaarborgd. Bijvoorbeeld inzake de volledigheid van de aanvragen, de juiste hantering van (leges)tarieven en heffingsgrondslagen en de inning / incasso. De accountant toetst ook nu reeds voor de belangrijkste geldstromen periodiek – bijvoorbeeld om de 3 jaar – of een en ander nog aan de te stellen eisen voldoet. De accountant toetst echter niet of vergunningen / ontheffingen terecht zijn verleend en ook niet of (toezicht) controles / inspecties adequaat zijn uitgevoerd. Ook hiervoor geldt dat er intern een adequaat systeem van risicobeheersing behoort te functioneren en dat eventuele daadwerkelijke risico's ook onder de aandacht van de accountant worden gebracht.

4.3 Gemeentelijke belastingen

De gemeentelijke belastingen worden uiteraard op wettelijke basis geheven en genereren als zodanig directe opbrengsten. Ook voor deze belastingopbrengsten geldt dat de volledigheid intern dient te worden gewaarborgd en dat de accountant dit periodiek toetst. Vele gemeentelijke belastingen worden overigens op basis van (nagenoeg) vaste heffingsbestanden opgelegd, hetgeen een extra waarborg voor de volledigheid van deze opbrengsten geeft. Zowel aan de Onroerende Zaak Belasting (OZB) als aan de hondenbelasting, toeristenbelasting, enzovoorts zijn voorts handhavingstaken verbonden. Deze handhavingstaken genereren geen zelfstandige directe opbrengsten, maar zijn wel relevant ter waarborging van de volledigheid van het belastingbestand.

De gemeentelijke belastingen worden van oudsher reeds in de accountantscontrole betrokken en inzake de relevante rechtmatigheidsaspecten worden geen wijzigingen verwacht. Overigens is vanaf het jaar 2000 de goedkeuring van de Minister van BZK en het daaraan verbonden provinciale toezicht op de gemeentelijke belastingverordeningen vervallen. Dit benadrukt het belang van een zorgvuldige interne kwaliteitsbewaking op de juridische juiste inhoud van dergelijke belastingverordeningen. Eventuele terzake gesignaleerde risico's zullen ook onder de aandacht van de accountant moeten worden gebracht.

4.4 Specifieke uitkeringen

Aan de eerder genoemde 130 relevante wetten zijn ook uit andere hoofde relevante – directe opbrengsten generende – geldstromen verbonden, namelijk via de zogenaamde specifieke uitkeringen. Uit het Overzicht Specifieke Uitkeringen 2003 (OSU 2003), vervaardigd door de Ministeries van Financiën en van

Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, blijkt dat er ruim 150 specifieke uitkeringen zijn. De Ministeries van OC&W en van VROM spannen met respectievelijk 33 en 30 specifieke uitkeringen de kroon. Uitgezonderd de Ministeries van Financiën (1) en van EZ (8) gelden voor de andere Ministeries 10 tot 17 specifieke uitkeringen. Het financiële belang van het totaal van de specifieke uitkeringen is groot en bedraagt ruim 45% van alle gemeentelijke inkomsten. De Algemene Uitkering en de eigen inkomsten (vnl. belastingen en heffingen) bedragen respectievelijk ruim 35 % en bijna 20% van de totale gemeentelijke inkomsten.

De grootste specifieke geldstromen komen in 2003 bij het Ministerie van SZW en van OC&W vandaan, zoals uit bijgaande aan het OSU ontleende tabel blijkt:

Tabel 5: De vijftien grootste specifieke uitkeringen⁵ (x1000,-)

SZW2002-07	FWA	4.762.000
SZW2002-04	WSW DECENTRAAL	2.033.988
OCW2002-01	BASISONDERWIJS (PERSONEELSKOSTEN)	1.504.622
V&W2002-06	BIJDRAGE EXPLOITATIE OV	1.016.673
OCW2003-31	LUMPSUM VO (PERSONELE KOSTEN)	1.068.926
SZW2002-03	INSTROOM/DOORSTROOMBANEN	893.603
SZW2002-01	GEMEENTELIJK WERKFONDS	764.700
SZW2002-04	JEUGDHULPVERLENING	710.022
V&W2002-13	GEBUNDELDE DOELUITKERING PLUS	484.00
VROM2002-11	STEDELIJKE VERNIEUWING	394.882
OCW2003-02	BASISONDERWIJS (MATERIELE KOSTEN)	247.915
VWS2002-03	OPVANG	220.667
OCW2003-09	GOA	211.883
JUS2003-05	INBURGERING NIEUWKOMERS	176.603
OCW2003-30	LUMPSUM VO (MATERIELE KOSTEN)	153.137
Totaal		14.643.621

Ingaande 2004 verschuift door de invoering van de Wet Werk en Bijstand (WWB) overigens de belangrijkste SZW-geldstroom inzake de financiering van de bijstand naar de Algemene Uitkering. Aan de verkrijging van specifieke uitkeringen zijn specifieke (subsidie)voorwaarden verbonden. Daarom moet veelal bij de (subsidie)afrekening een specifieke accountantsverklaring worden afgegeven. Bij de controle ten behoeve van die specifieke accountantsverklaring wordt nagegaan of aan de gestelde voorwaarden i.c. rechtmatigheidsaspecten wordt voldaan. Voor de uitvoering van de specifieke accountantscontrole is veelal door het ministerie een controle- (en rapportage) protocol vervaardigd, dat de accountant verplicht moet hanteren.

In een aantal gevallen hoeft de specifieke accountantsverklaring pas laat in het jaar en dus na het gereedkomen van de jaarrekening te worden afgegeven. Op het moment van het afgeven van de accountantsverklaring bij de jaarrekening zal voldoende zekerheid moeten bestaan omtrent de rechtmatigheid van ook de specifieke uitkeringen. Dit inzicht in de eventuele financiële gevolgen van pas later af te geven specifieke accountantsverklaringen is ook reeds voor het getrouwheidsoordeel noodzakelijk. Slechts in uitzonderlijke gevallen zal inzake specifieke uitkeringen in het kader van de jaarrekeningcontrole aanvullend onderzoek inzake de rechtmatigheid noodzakelijk zijn. Bijvoorbeeld omdat naar aanleiding van geconstateerde rechtmatigheidsfouten nog overleg loopt inzake de mogelijke financiële en wellicht ook politieke gevolgen.

In een aantal gevallen fungeert de gemeente voor specifieke uitkeringen als een soort tussenpersoon. De door de gemeente ver-

kregen (subsidie)gelden worden dan doorbetaald aan andere organisaties die bijvoorbeeld de uitvoering op zich nemen. In sommige gevallen moeten dergelijke uitvoeringsorganisaties ook aan de voor de gemeente gestelde voorwaarden (blijven) voldoen. Bijvoorbeeld omdat de (subsidie)gelden voor een specifieke doelgroep of voor specifieke activiteiten bestemd zijn. De gemeente zal er ook in deze situatie op moeten blijven toezien dat aan de gestelde (subsidie)voorwaarden wordt voldaan. Zij blijft immers in de meeste gevallen eindverantwoordelijk voor de rechtmatige besteding van verkregen specifieke uitkeringen.

De rechtmatigheidsaspecten die uit specifieke uitkeringen voortvloeien hebben veelal betrekking op randvoorwaarden inzake de besteding van de verkregen middelen, maar soms moeten ook niet-financiële zaken worden getoetst, zoals een al dan niet geformuleerd beleid. Het naleven van de vereiste rechtmatigheidsaspecten wordt primair zichtbaar gemaakt door e.e.a. in een (jaar)rapportage en/of declaratie te verantwoorden. De juistheid van deze verantwoording en veelal ook nog het naleven van aanvullende rechtmatigheidsaspecten, wordt dus via de met een controleprotocol geregelde accountantscontrole nagegaan. Naast de kosten die rechtstreeks voor doelgroepen c.q. projecten worden besteed, kunnen soms ook meer algemene uitvoeringskosten onder de vergoedingsstructuur van een specifieke uitkering vallen. Vaak is dan expliciet voorgeschreven op welke wijze moet worden aangetoond dat de kosten daaraan kunnen worden toegerekend, bijvoorbeeld via een sluitende urenregistratie van de uitgevoerde werkzaamheden.

Het is in veel gevallen nog niet vanzelfsprekend dat bij aanvang van gesubsidieerde projecten een deugdelijke inventarisatie wordt gemaakt van de relevante subsidievoorwaarden en dat de uitvoeringsorganisatie daar adequaat op wordt ingericht. Dit kan tot gevolg hebben dat bij de controle achteraf blijkt dat directe of indirecte (uitvoerings)kosten van zo'n project niet zonder meer als subsidiabele kunnen worden aangemerkt. Soms is dit met extra inspanningen achteraf nog reparabel, maar vaak kunnen mogelijk subsidiabele kosten niet (meer) worden aangetoond en worden terzake ook geen stelposten c.q. ramingen geaccepteerd. Dit risico op verlies van subsidiebedragen neemt toe nu veel subsidiegevers geen accountantsverklaringen van oordeelonthouding, wegens het ontbreken van bijvoorbeeld een adequate kosten c.q. tijdsregistratie, meer accepteren. Het is daarom van belang dat in de beginfase van een (belangrijk) gesubsidieerd project – in overleg met de huisaccountant – reeds wordt getoetst of een en ander conform de subsidievoorwaarden zal kunnen worden uitgevoerd. Ook een tussentijdse toets op het daadwerkelijk naleven van de gestelde subsidievoorwaarden is aan te bevelen. Op dit vlak mogelijk gesignaleerde risico's moeten uiteraard ook onder de aandacht van de accountant worden gebracht.

4.5 Eigen verordeningen en beleidsregels

De rechtmatige totstandkoming van baten, lasten en balansmutaties wordt ook in belangrijke mate ontleend aan de voorschriften zoals die in verordeningen en beleidsregels zijn vastgelegd. Deels worden in de verordeningen zaken in algemene zin geregeld. Dit betreft in veel gevallen bijvoorbeeld de verordeningen ex artikel 212, 213 en 213a GW. Via procedurebeschrijvingen en/of werkinstructies wordt een en ander vervolgens meer in detail uitgewerkt. Deze uitwerkingen van het wettelijk kader (de verordeningen) mogen uiteraard niet in strijd zijn met hetgeen in de verordeningen is vastgelegd. Maar er moet voor worden gewaakt dat elke afwijking van een procedurebeschrijving als onrechtmatig

⁵ Deze vijftien grootste specifieke uitkeringen bevatten 84% van de totale omvang van de specifieke uitkeringsgelden.

moet worden beschouwd terwijl een en ander op grond van de verordening wel acceptabel kan zijn. De procedurebeschrijvingen en werkinstructies moeten dus worden beschouwd als de favoriete uitwerking, maar zijn veelal niet de exclusieve uitwerking. In voorkomende gevallen verdient het aanbeveling om procedurebeschrijvingen / instructies formeel te laten autoriseren, met name wanneer daarin bevoegdheden nader worden geregeld.

In andere gevallen moeten er nadrukkelijk verordeningen worden vastgesteld omdat daarmee de wettelijke noodzakelijke grondslag ontstaat voor het heffen van allerlei rechten en daarmee voorts de te hanteren tarieven zijn vastgelegd. In de bijlage is een globale inventarisatie gegeven van de meest voorkomende verordeningen. De meeste vermelde verordeningen zullen bij alle gemeenten voorkomen, maar sommige zoals inzake havenbeheer, forensen, enzovoorts zijn afhankelijk van de lokale omstandigheden. Beleidsregels zullen intern nadrukkelijk moeten worden geïnventariseerd en vastgelegd en voorts periodiek op hun (huidige) validiteit moeten worden getoetst. Ook voor beleidsregels geldt dat deze niet in strijd mogen zijn met hogere wet- en regelgeving, waaronder de eigen verordeningen. Van de mogelijke beleidsregels is geen algemene opsomming te geven, anders dan de vermelding dat de gemeenteraad op alle gebieden gezaghebbende uitspraken kan doen.

Ten behoeve van de accountantscontrole zal nader moeten worden bepaald welke zaken uit verordeningen en beleidsregels relevant zijn in het kader van het oordeel over de financiële rechtmatigheid. Voor sommige zaken, zoals het juist hanteren van de vastgestelde tarieven, salarisschalen en vergoedingsregels, is dit gemakkelijk bepaalbaar. Voor andere gestelde randvoorwaarden, bijvoorbeeld inzake het personele aanstellingsbeleid betreffende de evenredige vertegenwoordiging van 'minderheden', ligt dit minder duidelijk. Moet de accountant dit toetsen / controleren en welke normen kunnen dan ten behoeve van die controle worden geformuleerd? Zonder nadere uitwerking / afstemming zullen dergelijke zaken, die tot nu toe ook niet bij de controle inzake de getrouwheid van de jaarrekening werden onderzocht, niet tot de financiële rechtmatigheidscontrole behoren. Wel behoren dergelijke beleidsregels c.q. CAO-bepalingen onderdeel uit te maken van het systeem van risicobeheersing en dienen de eventueel gesignaleerde problemen, met name indien deze schadeclaims betreffen, ook onder de aandacht van de accountant te worden gebracht.

4.6 M&O-beleid

Bij het vervaardigen de eigen verordeningen, beleidsregels en het inrichten van de organisatie moet voldoende aandacht worden besteed aan het voorkomen van mogelijk misbruik en oneigenlijk gebruik, zowel door derden als uiteraard ook door de eigen organisatie. Bij de waarborgen tegen misbruik en oneigenlijk gebruik gaat het veelal om het vaststellen van de juistheid en volledigheid van de gegevens (van derden) op grond waarvan vergoedingen / uitkeringen / subsidies worden verstrekt, dan wel rechten / belastingen / bijdragen worden geheven. Er zijn vele mogelijkheden om misbruik en oneigenlijk gebruik te voorkomen. Het duidelijk vooraf aangegeven van de (rand)voorwaarden en van de sanctie mogelijkheden is daar een van. Andere instrumenten betreffen het opvragen van bewijsstukken, het afstemmen met eigen gegevens (bevolkings- /belastingadministratie) en/of van andere instanties (fiscus), of van het verplicht stellen van accountantsverklaringen (subsidies). Veel van deze maatregelen betreffen de normale waarborgen welke noodzakelijk zijn om de juistheid van kosten

en/of de volledigheid van opbrengsten te kunnen garanderen. Volgens het BAPG moet de accountant toetsen of het gemeentelijke M&O-beleid, gelet op de mogelijkheden die er zijn, voldoende actueel. Daarnaast zal ook het M&O-beleid onderdeel uit te maken van het systeem van risicobeheersing en dienen de eventueel gesignaleerde problemen ook onder de aandacht van de accountant te worden gebracht.

4.7 EU-regelgeving

De EU-regelgeving wordt deels overgenomen in Nederlandse wet- en regelgeving, deels blijft de EU-regelgeving rechtstreeks van toepassing. De EU-regelgeving behoort ook tot regelgeving die voor overheden en gemeenten in het bijzonder van belang kan zijn inzake de rechtmatigheid van het financiële beheer. Het inmiddels meest bekende voorbeeld van EU-regelgeving die het financiële beheer regardeert zijn de EU-aanbestedingsregels. Dat deze regelgeving in 2004 voor de strekking van de accountantsverklaring inzake de rechtmatigheid van de balansmutaties relevant kan zijn, blijkt uit het volgende EZ-persbericht dat in februari 2004 bekend is gemaakt:

Naleving Europese Aanbestedingsrichtlijnen

Datum: 18-02-2004

Aanbestedende diensten leven nog steeds vaak de verplichtingen die voortvloeien uit de Europese aanbestedingsrichtlijnen niet na. Van alle categorieën aanbestedende diensten die zijn onderzocht, bleek (in het jaar 2002) slechts in 12 procent van het aantal aanbestedingen (goed voor 35 procent van het aanbestedingsbedrag) aan de verplichtingen te zijn voldaan. Dit blijkt uit het onderzoeksrapport Nalevingsmeting Aanbesteden 2002 dat in opdracht van het Ministerie van Economische Zaken is uitgevoerd door het bureau Significant. Minister Brinkhorst heeft het onderzoek naar de Tweede Kamer gezonden. Hij gebruikt het rapport bij het opstellen van een uitgewerkte visie over nieuwe aanbestedingswetgeving, die hij dit voorjaar naar de Tweede Kamer zal sturen. Daarin zal hij ook voorstellen doen om de naleving van aanbestedingsregels te stimuleren, te ondersteunen en te handhaven. Het onderzoek naar de naleving van de aanbestedingsregels is uitgevoerd onder kerndepartementen, provincies, gemeenten, waterschappen, academische ziekenhuizen, HBO-instellingen, universiteiten, rijksmusea en politieregio's. De naleving was het hoogst bij de kerndepartementen, waar in 59 procent van het aantal aanbestedingen (goed voor 81 procent van het aanbestedingsbedrag) aan de verplichtingen werd voldaan. De laagste nalevingsgraad werd geconstateerd bij gemeenten en HBO-instellingen met 9 procent van het aantal aanbestedingen (goed voor 31 procent respectievelijk 19 procent van het aanbestedingsbedrag).

De volledige tekst van het rapport Nalevingsmeting Aanbesteden 2002 is te vinden op de website van het ministerie van Economische Zaken, www.ez.nl.

De directie financiële gevolgen van het niet-naleven van de EU-aanbestedingsregels, in de vorm van schadeclaims, zijn tot nu toe veelal beperkt gebleven. De financiële transacties zelf zijn echter veelal omvangrijk omdat het immers (meerjarige) investeringsprojecten betreft en zullen derhalve de goedkeuringstoleranties inzake de rechtmatigheid van het financiële beheer kunnen overschrijden.

Andere EU-regelgeving welke direct relevant kan zijn inzake het financiële beheer betreft het verbod op de zogenaamde 'Staatssteun'. Het gaat daarbij niet alleen om zaken welke de Rijksoverheid betreffen, maar ook om gemeentelijk aangelegenheden als: grondverkoop aan een projectontwikkelaar beneden de marktprijs, reddingssteun voor een voetbalclub of het meegeven van een 'bruidsschat' bij de privatisering van een zwembad. Op dit vlak kan de Europese Commissie of kunnen belanghebbenden, de stopzetting en/of terugvordering van niet gemelde c.q. niet goedgekeurde steun eisen. Maar ook zonder zo'n externe eis zal het financiële beheer onrechtmatig zijn als niet aan de gestelde EU-voorwaarden wordt voldaan. Zoals uit de voorbeelden blijkt zal het ook nu veelal gaan om in het kader van de jaarrekeningcontrole relevante bedragen.

De EU-regelgeving is nog steeds in ontwikkeling en gemeenten zullen alert moeten zijn op de risico's welke aan het niet naleven daarvan kunnen zijn verbonden (systeem van risicobeheersing).

4.8 Overzicht relevante wet- en regelgeving

Medebewindstaken

In het kader van de wijziging van de gemeentewet moesten ook allerlei bijzondere wetten worden aangepast op de daarin genoemde bevoegdheden. Dit wetsvoorstel geeft een beeld van de door de dualisering gewijzigde medebewindstaken: Daarnaast is er ook nog sprake van medebewindstaken welke niet door de invoering van de dualisering zijn veranderd.

Links:

- [Aanpassing van bijzondere wetten aan de Wet dualisering gemeentebestuur \(Wet dualisering gemeentelijke medebewindsbevoegdheden\)](#)
- [Tabellen](#)
- [Handhavingsthema's](#)
- [Overzicht Specifieke Uitkeringen 2003](#)
- [Rapport Inventarisatie handhavingstaken voor gemeentelijke overheden, Ministerie van Justitie](#)

Overzicht Specifieke Uitkeringen (OSU)

Zoals hiervoor vermeld zijn er ook allerlei bijzondere subsidieregelingen waaraan voorwaarden en dus rechtmatigheidsaspecten zijn verbonden. Het Overzicht Specifieke Uitkeringen (OSU) geeft een beknopte omschrijving van de doelstelling van de subsidieregelingen en van de daaraan verbonden voorwaarden.

Gemeentelijke handhavingstaken

Begin 2003 het Ministerie van Justitie een rapport gepubliceerd inzake zo'n 270 gemeentelijke handhavingstaken.

Bijlage 5: Voorlopige Deloitte-standpunten

Hierna zijn uitgangspunten opgenomen welke waarschijnlijk naar aanleiding van nadere overleg met het NIVRA nog kunnen wijzigen.

Oordeelsvorming bij samenloop getrouwheid en rechtmatigheid

Voorbeeld goedkeurende accountantsverklaringen

In het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten is de volgende tekst voorgeschreven voor de goedkeurende accountantsverklaringen bij gemeenten:

"Opdracht

Wij hebben de jaarrekening ... (jaartal) van gemeente ... (plaatsnaam) gecontroleerd. De jaarrekening is opgesteld onder verantwoordelijkheid van het college van burgemeester en wethouders van de gemeente (plaatsnaam). Het college van burgemeester en wethouders is tevens primair verantwoordelijk voor de naleving van de wet- en regelgeving. Het is onze verantwoordelijkheid de controle als bedoeld in artikel 213, tweede lid van de Gemeentewet uit te voeren en een accountantsverklaring inzake de jaarrekening te verstrekken.

Werkzaamheden

Bij onze controle hebben wij nagegaan of de jaarrekening voldoet aan de volgende eisen:

- dat de jaarrekening getrouw weergeeft zowel de baten en de lasten over (jaartal) als de activa en passiva per 31 december (jaartal) en*
- dat de in de jaarrekening opgenomen baten en lasten, alsmede de balansmutaties tot stand zijn gekomen in overeenstemming met de begroting, van toepassing zijnde wettelijke regelingen, waaronder gemeentelijke verordeningen.*
- dat het jaarverslag met de jaarrekening verenigbaar is. Tevens hebben wij nagegaan of de jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten.*

Onze controle is verricht overeenkomstig in Nederland algemeen aanvaarde richtlijnen met betrekking tot controle-opdrachten en in overeenstemming met het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten. Volgens de in Nederland algemeen aanvaarde richtlijnen dient onze controle zodanig te worden gepland en uitgevoerd, dat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen dat de jaarrekening geen onjuistheden van materieel belang bevat. Een controle omvat onder meer een onderzoek door middel van deelwaarnemingen van informatie ter onderbouwing van de bedragen en toelichtingen in de jaarrekening. Tevens omvat een controle een beoordeling van de grondslagen voor financiële verslaggeving die bij het opmaken van de jaarrekening zijn toegepast en van belangrijke schattingen die het bevoegd gezag van de instelling daarbij heeft gemaakt, alsmede een evaluatie van het algehele beeld van de jaarrekening. Wij zijn van mening dat onze controle een deugdelijke grondslag vormt voor ons oordeel.

Oordeel

Wij zijn van oordeel dat de jaarrekening van gemeente ... (plaatsnaam) getrouw en in overeenstemming met het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten zowel de baten en de lasten over (jaartal) als de activa en passiva per 31 december (jaartal) weergeeft, en dat de in deze jaarrekening opgenomen baten en lasten, alsmede de balansmutaties tot stand zijn gekomen in overeenstemming met de begroting en met van toepassing zijnde wettelijke regelingen waaronder gemeentelijke verordeningen."

Voor provincies geldt een gelijkkluidende modeltekst.

Anders dan goedkeurende accountantsverklaringen

Indien geen goedkeurende accountantsverklaring kan worden verstrekt, dan dienen volgens de Gedrags- en Beroepsregels Accountants (art 14) volgende bewoordingen te worden gebruikt:

- Een bedenking tegen de jaarrekening dient te worden aangeduid met de woorden 'met uitzondering' en een beperking in de controle dient te worden aangeduid met 'onder voorbehoud'.
- In de accountantsverklaring van oordeelonthouding dienen de woorden 'geen oordeel omtrent de getrouwheid van (aanduiding van de financiële informatie) als geheel' te worden gebruikt.
- In de afkeurende accountantsverklaring dienen de woorden 'niet getrouw' of 'niet juist' te worden gebruikt.

Volgens Richtlijn voor de Accountantscontrole (RAC) 700 moeten, indien de accountant een andere dan een goedkeurende accountantsverklaring geeft, alle van belang zijnde oorzaken en/of omstandigheden duidelijk in de accountantsverklaring te worden omschreven, en tenzij dit niet uitvoerbaar is, een kwantificering van het (de) mogelijke effect(en) daarvan op de jaarrekening. In het algemeen wordt deze informatie uiteengezet in een afzonderlijke paragraaf voorafgaande aan het oordeel eventueel met een verwijzing naar een uitgebreidere uiteenzetting in de toelichting bij die jaarrekening, voor zover deze gegeven is.

Het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten vermeldt: "Omdat zowel de getrouwheid als de rechtmatigheid wordt onderzocht en over beide in één accountantsverklaring een oordeel wordt geformuleerd, moet bij een niet goedkeurende accountantsverklaring nadrukkelijk in de accountantsverklaring zelf worden aangegeven of dit wordt veroorzaakt door onrechtmatigheden en/of een niet getrouw beeld."

Hoe deze laatste bepaling echter moet worden verwoord is niet expliciet uitgewerkt, vandaar dat terzake het volgende wordt geformuleerd.

Voorbeelden van samenloop oordeelsvorming in RAC

Uit de RAC-bundel van voorbeelden van accountantsverklaringen wordt duidelijk dat bij samenloop van een afkeurend oordeel van

wege fouten in de verantwoording met een materiele dan wel wezenlijke beperking in de controle, in het accountantsoordeel uitsluitend de afkeuring tot uitdrukking wordt gebracht.

Bij samenloop van een oordeelonthouding met een bedenking van materieel belang tegen een deel van de jaarrekening, wordt in het accountantsoordeel zowel de oordeelonthouding als de bedenking tot uitdrukking gebracht. Hetgeen logisch is want over die bedenking heeft de accountant immers wel een oordeel, anders zou er geen bedenking bestaan.

Bij de samenloop van een beperking van materieel belang in de controle en een bedenking van materieel belang tegen een deel van de verantwoording worden in de overigens goedkeurende accountantsverklaring deze bevindingen met de termen 'onder voorbehoud' respectievelijk 'met uitzondering van' vermeld.

Stramien verwoording oordelen omtrent getrouwheid en rechtmatigheid

Naar analogie van deze samenloop van bevindingen bij een verklaring inzake getrouwheid heeft de werkgroep het volgende stramien voor verwoording van de samenloop van het getrouwheids- en rechtmatigheidsoordeel geformuleerd:

- a. Afkeurende accountantsverklaring inzake getrouwheid en waarschijnlijk dus ook altijd inzake rechtmatigheid = afkeurende verklaring op beider inhoud en onder de paragraaf bevindingen worden ook eventuele andere manco's vermeld.
- b. Afkeurende accountantsverklaring inzake rechtmatigheid = afkeurende verklaring en onder de paragraaf bevindingen worden ook eventuele andere manco's vermeld.
 - Indien de getrouwheidsverklaring goedkeurend is, wordt een toelichtende paragraaf na het oordeel opgenomen, bijvoorbeeld in de variant:
"Zonder afbreuk te doen aan ons bovenvermelde afkeurende oordeel inzake rechtmatigheid zijn wij van oordeel dat de gevolgen van deze onrechtmatigheid op getrouwe wijze in de jaarrekening zijn verwerkt en dat de jaarrekening van ... (plaatsnaam) derhalve getrouw en in overeenstemming met het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten zowel de baten en de lasten over(jaartal) als de activa en passiva per 31 december (jaartal) weergeeft".
- c. Een oordeelonthouding inzake getrouwheid vanwege wezenlijke onzekerheden in de controle zal waarschijnlijk ook altijd samengaan met een oordeelonthouding inzake rechtmatigheid. Eventuele eveneens aanwezige bedenkingen tegen een deel van de verantwoording zullen zowel inzake getrouwheid als inzake rechtmatigheid gewoon aanvullend in de accountantsverklaring moeten worden vermeld.
- d. De mogelijke gevolgen van een oordeelonthouding inzake wezenlijke onzekerheid omtrent de rechtmatigheid kunnen wellicht wel op adequate wijze, bijvoorbeeld in de vorm van een voorziening dan wel als een voorwaardelijke verplichting, in de verslaggeving worden verwerkt. De onderbouwing van c.q. toelichting bij zo'n post kan wellicht zodanig zijn dat er geen onzekerheid bestaat inzake getrouwheid. In hoeverre een en ander door de gemeenteraad c.q. provinciale staten als rechtmatig zal worden beschouwd moet nog door deze organen worden besloten. Het (achteraf) moeten vormen van een voorziening zal waarschijnlijk altijd gevolgen hebben voor de begrotingsrechtmatigheid.
 - In zo'n situatie moet een oordeelonthouding inzake rechtmatigheid in de accountantsverklaring worden opgenomen, maar is een aanvullende toelichtende paragraaf op zijn plaats,

opnieuw in de vorm van:

- "Zonder afbreuk te doen aan bovenvermelde oordeelonthouding inzake rechtmatigheid zijn wij van oordeel dat de gevolgen van deze onrechtmatigheid op getrouwe wijze in de jaarrekening zijn verwerkt en dat de jaarrekening van gemeente ... (plaatsnaam) derhalve getrouw en in overeenstemming met het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten zowel de baten en de lasten over(jaartal) als de activa en passiva per 31 december (jaartal) weergeeft".
- e. Bij de samenloop van een beperking van materieel belang in de controle inzake getrouwheid en/of rechtmatigheid en een bedenking van materieel belang tegen een deel van de verantwoording inzake getrouwheid en/of rechtmatigheid worden in de overigens goedkeurende accountantsverklaring deze bevindingen met de termen 'onder voorbehoud' respectievelijk 'met uitzondering van' vermeld.

Uitgangspunt is dus dat de gevolgen van onrechtmatigheden in sommige gevallen op getrouwe wijze in de verantwoording kunnen worden opgenomen en wellicht zelfs niet tot een begrotingsonrechtmatigheid zullen leiden. Dit feit moet zodig in een toelichtende paragraaf worden verwoord. De (gevolgen van de) onrechtmatigheden zelf kunnen, in beginsel, veelal niet meer ongedaan worden gemaakt en zullen dus in het accountantsoordeel tot uitdrukking moeten komen zodat deze in de (eind)decharge van het jaarrekeningproces kunnen worden betrokken (indemiteitsprocedure).

Inzake onrechtmatig handelen kan ook reeds tussentijds decharge zijn verleend, bijvoorbeeld bij de begrotingswijziging van de onverwachte extra kosten / mindere baten. Dergelijke onrechtmatigheden behoeven niet (nogmaals) in het accountantsoordeel te worden meegenomen, indien sprake is geweest van tussentijdse accordering door de toezichthouder. Het feit dat een en ander reeds eerder ter decharge is gebracht moet echter wel onder de paragraaf bevindingen in de accountantsverklaring worden vermeld, doch zal geen consequenties hebben voor het accountantsoordeel.

Indien geen tussentijdse accordering is verkregen c.q. daarbij nadere voorwaarden zijn gesteld dan zal een en ander waarschijnlijk wel consequenties voor het accountantsoordeel hebben en zal het voorts veelal wenselijk zijn om aanvullende informatie in een toelichtende paragraaf op het oordeel te vermelden.

Voorbeelden samenloop bevindingen getrouwheid en rechtmatigheid

Zoals hiervoor reeds is vermeld worden activiteiten en de verslaggeving daarover op drie aspecten beoordeeld, namelijk:

1. getrouw beeld verantwoording
2. rechtmatige totstandkoming baten, lasten en balansmutaties
3. naleven verslaggevingsvoorschriften

Algemeen bekend is de samenloop tussen afwijkingen van verslaggevingsvoorschriften en het getrouwe beeld. Bij het welbewust afwijken van geldende verslaggevingsvoorschriften, ten einde het noodzakelijk geachte inzicht te verbeteren, kan er sprake zijn van een getrouw beeld ondanks de vermeldenswaardige afwijking van de formeel geldende verslaggevingsregels. Het niet naleven van de formele verslaggevingsvoorschriften kan echter

een zodanige rechtmatigheidsfout opleveren dat het rechtmatigheidsoordeel niet goedkeurend kan zijn. Bijvoorbeeld omdat geen adequaat inzicht meer wordt gegeven inzake de begrotingsrechtmatigheid.

Door het oordeel over de rechtmatige totstandkoming van de baten en lasten (afzonderlijk en niet per saldo) kan er sprake zijn van een per saldo getrouw beeld, maar van onrechtmatige achterliggende transacties die elkaar wel compenseren (te veel / te weinig uitbetaald). In sommige gevallen is het verslaggevingstechnisch verplicht dat een en ander bruto in plaats van netto (per saldo) moet worden verantwoord. Soms staat een dergelijke bepaling ook in specifieke subsidievoorwaarden.

Een ander voorbeeld betreft de verminderde bouwgrondactiviteiten i.v.m. recessie. Ter vulling van de anders ontstane leegloop gaat men bestemmingsplannen actualiseren. Deze kosten worden vervolgens geactiveerd, want een en ander is toch nuttig voor de toekomst. Dit levert echter een getrouwheids- en een verslaggevingsfout op want deze activering mag niet meer onder het BBV. De afboeking

van de ten onrechte geactiveerde bedragen levert een rechtmatigheidsfout op, want deze kosten waren niet voor dat jaar begroot. Overigens heeft men wel heel doelmatig gehandeld!

Hoe passen specifieke deelverklaringen in dit kader?

Bij een groot aantal specifiek rijksbijdragen (medebewindstaken) hoort een afzonderlijk verantwoordingstraject met een verplichte accountantsverklaring. Door middel van controleprotocollen wordt de aard en de omvang van de uit te voeren werkzaamheden door accountant nader omschreven en veelal gesplitst in controle van de financiële verantwoording en een rechtmatigheidscontrole. Voorlopig blijft deze afzonderlijke manier van verantwoord worden bestaan. De consequentie van het invoeren van de rechtmatigheidscontrole bij de jaarrekening per 1 januari 2004 is dat de rechtmatigheid van specifieke uitkeringen door de accountant moet zijn vastgesteld voor het afgeven van de accountantsverklaring bij de jaarrekening. Dit laatste uiteraard met in acht-neming van de materialiteits en tolerantiegrenzen die in het kader van de jaarrekeningcontrole kunnen worden gehanteerd.