Kadernota Rechtmatigheid 2018

31 oktober 2018

Inhoudsopgave

1. Introductie 3
1.1 Inleiding 3
1.2 Leeswijzer 3
1.3 Richtlijnen 4
1.4 Stellige uitspraken en aanbevelingen 4
2. Raadsleden: het bestuurlijk belang van rechtmatigheid 6
3. Reikwijdte rechtmatigheid 11
3.1. Rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole 11
3.2. Het normenkader 11
3.3. Operationaliseren normenkader 14
3.4. Samenhang in begrippen 15
4. Toetsingscriteria financiële rechtmatigheid 17
4.1. Voorwaardencriterium 17
4.2. Begrotingscriterium 21
4.3. M&O-beleid 26
5. Specifieke onderwerpen 28
5.1 Aan derden uitbestede activiteiten 28
5.2 Sociaal domein 29
5.3 Onroerend zaak transacties en staatssteun 30
5.4 Verbonden partijen 32
6. Fouten en onzekerheden bij de rechtmatigheidscontrole 36
6.1 Fouten met betrekking tot de verslaggeving 36
6.2 Fouten met betrekking tot financiële beheershandelingen 37
6.3 Financiële beheershandelingen en onzekerheden rechtmatigheid 37
6.4 Rechtmatigheid ten opzichte van getrouwheid 37
6.5 Effect van het niet naleven van wet- en regelgeving 38
7. De controleverklaring en toleranties 40
7.1 Controleverklaring 40
7.2 Toleranties 40
Bijlage 1 Artikelen die betrekking hebben op deze notitie 42
Bijlage 2 vervallen notities PRPG naar aanleiding actualisatie 45

1. Introductie

1.1 Inleiding

De commissie BBV geeft via de kadernota rechtmatigheid haar visie over de invulling van het begrip rechtmatigheid in de controleverklaring van de decentrale overheden. Rechtmatigheid heeft een bijzondere positie binnen het BBV omdat dit het enige onderwerp is waarbij de commissie BBV zich niet uitsluitend richt op de toepassing van de verslaggevingsregels, maar ook op de controle van de jaarstukken.

De kadernota rechtmatigheid wordt geactualiseerd als de ontwikkelingen daar aanleiding toe geven. In 2018 is dit het geval omdat er een integratie heeft plaatsgevonden tussen de kadernota rechtmatigheid en notities van (voorheen) het platform rechtmatigheid. De reden voor de integratie is de behoefte aan eenduidigheid.

Rechtmatigheid in de accountantscontrole is een onderwerp dat in ontwikkeling is. Een ingrijpende herziening van deze kadernota kan zodoende wel binnen enkele jaren noodzakelijk zijn. In de huidige situatie maakt het oordeel over de rechtmatigheid onderdeel uit van de controleverklaring van de accountant. De commissie Depla heeft voorgesteld dat het College van burgemeester en wethouders (college) en Gedeputeerde Staten zich rechtstreeks verantwoorden over de rechtmatigheid aan de raad c.q. Provinciale Staten. In de Meicirculaire 2018 staat de verwachting dat de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording met ingang van het verslagjaar 2021 zal kunnen gelden. Het Ministerie van BZK zal de commissie BBV, het IPO, de VNG en de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants betrekken bij het nader uitwerken van deze verplichting (bijv. het model, de scope, criteria), waarbij ook de administratieve lasten in ogenschouw worden genomen.'

Deze notitie bevat een nieuw hoofdstuk dat specifiek gericht is op raadsleden. Op grond van artikel 213 Gemeentewet stelt de raad bij verordening regels vast voor de controle op het financiële beheer en op de inrichting van de financiële organisatie. Deze verordening waarborgt dat de rechtmatigheid van het financiële beheer en van de inrichting van de financiële organisatie wordt getoetst.

Voor het overige is deze notitie hoofdzakelijk gericht op vakspecialisten en accountants van decentrale overheden.

1.2 Leeswijzer

Deze notitie begint met een inleidend hoofdstuk met daarin ook de samenvatting van de stellige uitspraken en aanbevelingen. Hoofdstuk 2 is specifiek gericht op raadsleden en kan zowel zelfstandig door hen worden gebruikt of ter ondersteuning van de advisering door de vakspecialisten. In hoofdstuk 3 wordt ingegaan op de reikwijdte van de accountantscontrole en op het normenkader. In hoofdstuk 4 worden de toetsingscriteria behandeld. In hoofdstuk 5 worden enkele specifieke onderwerpen behandeld. In hoofdstuk 6 wordt ingegaan hoe om te gaan met fouten en onzekerheden bij de rechtmatigheidscontrole. In hoofdstuk 7 wordt ten slotte ingegaan op de controleverklaring zelf.

Daar waar in de notitie (voor de leesbaarheid) alleen van gemeenten en gemeentelijke organen wordt gesproken, worden ook provincies, waterschappen en gemeenschappelijke regelingen bedoeld.

In deze nieuwe notitie is rekening gehouden met de strekking van alle gegeven antwoorden uit de V&A-rubriek. Daarmee vervallen alle tot en met 30 juni 2018 gepubliceerde vragen en antwoorden die betrekking hebben op rechtmatigheid. De bepalingen en richtlijnen van deze notitie treden in werking met ingang van het verslaggevingsjaar 2018.

1.3 Richtlijnen

Richtlijnen van de commissie BBV aan gemeenten en andere decentrale overheden zijn een belangrijk instrument van de commissie BBV om de eenduidige uitvoering en toepassing van het BBV te bevorderen, zoals artikel 75 BBV verlangt. De richtlijnen van de commissie BBV worden – in navolging van de richtlijnen van de Raad voor de jaarverslaglegging – onderverdeeld naar stellige uitspraken en aanbevelingen. De betekenis van beide categorieën kan voor de praktijk van de begrotingscyclus inclusief jaarverslaggeving verschillen.
Met stellige uitspraken geeft de commissie een interpretatie van de regelgeving die leidend is. Dit betekent dat verwacht wordt dat stellige uitspraken worden gevolgd en indien een gemeente toch een afwijkende interpretatie kiest (de gemeente is van oordeel dat in haar specifieke omstandigheden een andere lijn beter past en ook 'BBV-proof' is), zij dit expliciet moet motiveren en kenbaar moet maken bij de begroting en jaarstukken.
Bij aanbevelingen gaat het om uitspraken die 'steun en richting geven aan de praktijk'. De commissie BBV spoort gemeenten aan om deze aanbevelingen te volgen, omdat dat naar haar oordeel bijdraagt aan het inzicht in de financiële positie (transparantie). De richtlijnen die de commissie BBV in deze notitie heeft geformuleerd zijn hierna opgenomen. Bij elk van de richtlijnen wordt aangegeven uit welk hoofdstuk deze is ontleend.

1.4 Stellige uitspraken en aanbevelingen

In deze kadernota zijn de volgende stellige uitspraken en aanbevelingen opgenomen:

Stellige uitspraken

- Bij onduidelijkheden over de interpretatie in de verordeningen over financiële consequenties dient de raad aan te geven welke uitleg hieraan moet worden gegeven. Deze interpretatie van de raad moet vervolgens vastgelegd worden in een raadsbesluit, waarna dit besluit wordt verwerkt in de desbetreffende verordeningen. Zie paragraaf 3.3.2.
- Begrotingsafwijkingen die in formele zin onrechtmatig zijn maar niet meetellen voor het oordeel voor de rechtmatigheid van de accountant worden opgenomen in het verslag van de accountant. De raad moet deze afwijkingen bij het vaststellen van de jaarrekening autoriseren. Zie paragraaf 4.2.3.
- Bij complexe situaties waarin specialisten niet tot een eenduidig oordeel komen, kan de accountant geen uitspraak doen over de rechtmatigheid daarvan. De accountant neemt de situatie op in zijn verslag. Zie paragraaf 6.3.
- De lasten inclusief de toevoegingen aan de reserves vormen de te hanteren omvangbasis voor het berekenen van de goedkeuringstolerantie. Zie paragraaf 7.2.1.

Aanbevelingen:

- De commissie BBV doet de aanbeveling om onderdelen van verordeningen die bij herhaling via raadsbesluit buiten het normenkader worden geplaatst voor wat betreft de financiële consequenties bij actualisatie van de verordeningen in te trekken, te wijzigen of te voorzien van een hardheidsclausule. Zie paragraaf 3.2.1.
- De commissie BBV doet de aanbeveling om door de raad gedelegeerde bevoegdheden aan het college niet op te nemen in het normenkader rechtmatigheid. Zie paragraaf 3.2.2.
- De commissie BBV doet de aanbeveling om meerjarige inkoopcontracten, die zouden moeten voldoen aan Europese aanbestedingsregels maar dat niet doen, in de toelichting op de jaarrekening op te nemen bij de 'niet in de balans opgenomen verplichtingen' voor het volle bedrag waarover het contract is afgesloten. Zie paragraaf 4.1.1.
- De commissie BBV doet de aanbeveling om afspraken tussen college en raad over verschuivingen van uitgaven tussen jaarschijven in een investeringsbudget vast te leggen in de financiële verordening ex artikel 212 Gemeentewet. Zie paragraaf 4.2.2.
- De commissie BBV doet de aanbeveling om kaders op te nemen in de financiële verordening (ex artikel 212 Gemeentewet) indien specifieke budgetten bij onderuitputting op jaareinde in bestemmingsreserves worden opgenomen. Zie paragraaf 4.2.5.
- De commissie BBV doet de aanbeveling tot het maken van een overkoepelend beleidsstuk misbruik & oneigenlijk gebruik (M&O). Deze bevat naast de filosofie, algemene uitgangspunten en risicoanalyse ook maatregelen ter voorkoming en afdoening. Zie paragraaf 4.3.2.

2. Raadsleden: het bestuurlijk belang van rechtmatigheid

Het bestuurlijke belang
Rechtmatigheid is één van de kernbegrippen van goed overheidsbestuur. Burgers en bedrijven moeten er op kunnen vertrouwen dat overheden publieke gelden rechtmatig verwerven en besteden en dat hun vertegenwoordigers in de besturen van overheden er op toezien dat dit gebeurt. Daarom nemen overheden zelf maatregelen in de organisatie die waarborgen verschaffen en zijn er ook in de regelgeving eisen aan de interne en externe controle op rechtmatigheid opgenomen. Het gekozen bestuur ziet toe op de naleving van deze regels en de accountant staat hen daarbij terzijde. Een invulling van dit laatste is dat het oordeel van de accountant over de rechtmatigheid onderdeel uitmaakt van de controleverklaring bij de jaarrekening. Deze verklaring helpt het bestuur om de rechtmatigheid van de verwerving en besteding van publieke middelen te beoordelen en te controleren.

Waarom een kadernota rechtmatigheid
De bedoeling van de kadernota Rechtmatigheid is richting geven aan een eenduidige invulling van het rechtmatigheidsbegrip bij decentrale overheden. Voor accountants is deze nota belangrijk om te voorkomen dat door verschillende accountants (tussen, maar ook binnen kantoren) op verschillende wijze met rechtmatigheidsvraagstukken wordt omgegaan. Voor de (medewerkers bij de) decentrale overheden biedt de nota inzicht in de vraagstukken en afwegingen waarmee de accountant wordt geconfronteerd en geeft daarnaast de belangrijkste kaders voor de besluitvorming en de reikwijdte van de (financiële) rechtmatigheid. Daarmee is de Kadernota vooral een technisch stuk voor direct belanghebbenden. Om bestuurders (waaronder raadsleden) wat meer duiding te geven rond rechtmatigheid om hun controlerende rol goed te kunnen vervullen, is dit hoofdstuk toegevoegd. Hier wordt uitgelegd wat het begrip rechtmatigheid inhoudt, wat de rol van de accountant is, wat zijn oordeel feitelijk behelst en wat er van raadsleden verwacht wordt. Dit belang neemt toe vanaf het moment dat het opstellen van de verklaring van rechtmatigheid verschuift van de accountant naar het college. De daartoe benodigde wetswijziging is in voorbereiding.

Waarom een hoofdstuk voor bestuurders
De raad heeft naast een kaderstellende ook een controlerende functie. In de Gemeentewet is daarom vastgelegd dat de raad kaders stelt voor de controle op het financieel beheer en de inrichting van de financiële organisatie (artikel 213). Dit doet zij via een verordening waarin moet zijn vastgelegd dat de rechtmatigheid van het financiële beheer en van de inrichting van de financiële organisatie wordt getoetst.
In het rapport van de commissie Depla[1] (2014) wordt aangegeven hoe de raad voor zijn (financiële) kaderstellende en controlerende rol onder meer ondersteund wordt door de accountant en de lokale rekenkamer(commissie). De financieel toezichthouder speelt een rol bij de sluitendheid van de begroting, maar kan ook een rol spelen bij de controlerende taak van de raad. Alle drie hebben ze een andere rol:

- De ***accountant*** controleert het getrouwe beeld van de jaarrekening en de rechtmatigheid. Dit doet de accountant in opdracht van de raad. De raad verleent de opdracht en kan ook aanvullende eisen stellen.

[1] https://vng.nl/onderwerpenindex/gemeentefinancien/accountantscontrole-begroting-verantwoording/brieven/rapport-vernieuwing-van-de-begroting-en-verantwoording-van-gemeenten

- ***De lokale rekenkamer(commissie)*** doet met name doelmatigheid- en doeltreffendheidonderzoeken. De lokale rekenkamer(commissie) is onafhankelijk en bepaalt zelf haar agenda. Het doel van de onderzoeken is ondersteuning van de raad bij zijn controlerende taak.
- De ***toezichthouders*** beoordelen jaarlijks of er sprake is van een structureel en reëel evenwicht in de begroting. De raad is verantwoordelijk voor structureel en reëel evenwicht van de begroting maar dit is niet altijd goed na te gaan door de raad. De raad kan ook steun ontlenen aan dit financieel toezicht. Financieel toezicht is er weliswaar allereerst in het belang van de collectiviteit van gemeenten. Gemeenten die geen structureel en reëel evenwicht hebben kunnen uiteindelijk een beroep moeten doen op artikel 12 Financiële verhoudingswet (FVW) en deze artikel 12 – bijdrage wordt gedekt uit het gemeentefonds en dus door alle gemeenten gezamenlijk betaald. Maar het oordeel en de signaleringen van de toezichthouder kan ook de raad in zijn controlerende rol ondersteunen.

Wat doet de accountant
De accountant toetst in opdracht van de raad of de (financiële) verantwoording voldoet aan de voorschriften. Daarbij zijn twee aspecten belangrijk; ***getrouwheid en rechtmatigheid***.
Het gaat er om of er een ***getrouw beeld*** wordt gegeven van het resultaat in de jaarrekening en van alle posten op de balans. Getrouw wil zeggen in overeenstemming met de werkelijkheid en de administratie en in overeenstemming met de regelgeving omtrent de externe verslaggeving (BBV). Daarnaast toetst de accountant ook of de financiële beheers handelingen volgens wet- en regelgeving tot stand zijn gekomen. Dus of die ***rechtmatig*** zijn. Simpel gezegd: sluit de verantwoording aan op de administratie, is de administratie juist en volledig en zijn bij het tot stand komen van de transacties de relevante regels goed nageleefd. Eventuele geconstateerde fouten en onzekerheden moeten binnen bepaalde grenzen blijven, de goedkeuringstoleranties. De accountant toetst niet op doelmatigheid en doeltreffendheid (met andere woorden: zijn de activiteiten op efficiënte wijze uitgevoerd en zijn de gestelde doelen bereikt).

Ook beoordeelt de accountant of het jaarverslag en de jaarrekening wel verenigbaar zijn. Dat wil zeggen of er geen tegenstrijdigheden zitten in de tekst bij het jaarverslag en de financiële verantwoording.
Samengevat, bij de oordeelsvorming door de accountant wordt een onderscheid gemaakt in:
- het getrouwe beeld van de grootte en samenstelling van het vermogen en van de baten en lasten in de jaarrekening;
- de rechtmatige totstandkoming van de in die jaarrekening opgenomen baten en lasten, alsmede balansmutaties;
- het opstellen van de jaarrekening conform de (verslaggevings)regels (BBV) en
- de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening

Begrip rechtmatigheid
De definitie van het begrip rechtmatigheid is: ‘voldoen aan wettelijke kaders en regelgeving’. Hierbij gaat het niet alleen om zogenaamde externe regelgeving, zoals Europese en nationale wetgeving, maar ook om eigen regels van een overheid. Tot deze laatste groep behoren naast verordeningen, beleidsregels, interne afspraken e.d. ook zaken zoals de vastgestelde begroting en formele wijzigingen daarvan.
Tegenover het begrip ‘rechtmatig’ staat ‘onrechtmatig’. Van belang is dat onrechtmatig geen synoniem van fraude is. Bij fraude wordt met opzet niet voldaan aan wetten en regels met doorgaans als doel er zelf beter van te worden. Onrechtmatigheid komt vaak voort uit onzorgvuldigheid, gebrek aan prioriteit

of onwetendheid, waarbij er geen sprake is van er zelf van beter van worden. In het geval van fraude is altijd sprake van onrechtmatig handelen, terwijl onrechtmatigheid niet per definitie gelijk staat met fraude.

Het juridische begrip rechtmatigheid heeft betrekking op alle geldende wetten en regels. Rechtmatigheid is dan het handelen in overeenstemming met alle wetten en regels. In het kader van de accountantscontrole is rechtmatigheid een minder omvattend begrip. Daarbij gaat het om een duidelijke relatie met het financiële beheer; er moet worden vastgesteld dat baten, lasten en balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen, dat wil zeggen overeenkomstig (financiële) wet en regelgeving. Regels met betrekking tot handelingen en beslissingen van niet-financiële aard (bijvoorbeeld in relatie tot arbeidsomstandighedenwet of de privacywetgeving) zijn in beginsel uitgesloten van het rechtmatigheidskader.
De accountant kijkt dus vooral naar de financiële aspecten van rechtmatigheid. Daarbij maakt hij een onderscheid in formele rechtmatigheid en financiële rechtmatigheid. Formele rechtmatigheid (of onrechtmatigheid) is het (niet) naleven van financiële wetgeving met niet directe financiële gevolgen. Formele onrechtmatigheden worden wel opgenomen in het accountantsverslag maar hebben geen invloed op het accountantsoordeel. Financiële onrechtmatigheden beïnvloeden wel het accountantsoordeel.

Criteria en normenkader
De accountant kijkt of aan een aantal voorwaarden (criteria) is voldaan. Gezien het belang van de kaderstellende rol van de raad is het ***begrotingscriterium*** een belangrijk criterium. De accountant kijkt of het budgetrecht van de raad is gerespecteerd en toetst daarom of begrotingsafwijkingen en met name overschrijdingen door de raad zijn geautoriseerd. Deze moeten tijdig, en in elk geval in het begrotingsjaar zelf, aan de raad worden voorgelegd. Als een wijziging niet meer in het jaar zelf is voorgelegd zijn bestedingen boven het begrotingsbedrag strikt genomen onrechtmatig, maar de accountant kijkt per geval in hoeverre er daadwerkelijk sprake is van een onrechtmatigheid (zie tabel bij hoofdstuk 4) die meeweegt in het oordeel van de accountant.
Daarnaast speelt het ***misbruik en oneigenlijk gebruik (M&O) criterium*** bij gemeenten een belangrijke rol. Het M&O-criterium geldt in het bijzonder voor bijdragen om niet en subsidies; worden subsidies terecht verstrekt en worden ze ook voor het doel waarvoor het is gegeven gebruikt? Misbruik kan gelijk worden gesteld met het plegen van fraude om zich onrechtmatig overheidsgelden toe te eigenen en is dan ook onrechtmatig. Bij oneigenlijk gebruik is feitelijk gehandeld in overeenstemming met wet- en regelgeving, maar is dit in strijd met het doel en de strekking van de wet- en regelgeving. Daarmee zijn dergelijke handelingen niet onrechtmatig.
Tenslotte is het ***voorwaardencriterium*** van belang. Bij het voorwaardencriterium gaat het erom dat bepalingen in wet- en regelgeving worden nageleefd. Voor de rechtmatigheidscontrole zijn met name de gestelde voorwaarden, die betrekking hebben op recht (heeft de ontvanger wel recht op de vergoeding of subsidie), hoogte (klopt het bedrag, is de berekening juist) en duur (zijn de juiste termijnen in acht genomen) van belang. Een voorbeeld van het niet naleven van het voorwaarden criterium is het ten onrechte niet Europees aanbesteden van een opdracht.

Het ***normenkader*** voor een rechtmatigheidscontrole betreft de inventarisatie van de voor de accountantscontrole relevante regelgeving van hogere overheden en van de betreffende organisatie zelf. De inventarisatie bestaat uit de externe wetgeving en de eigen regelgeving, voor zover het

financiële beheers handelingen betreft. De wet schrijft voor dat de accountant de eigen regels van de betreffende gemeente controleert die door de raad zijn vastgesteld.
Het normenkader moet actueel worden gehouden en wordt aangepast op basis van nieuwe wet- en regelgeving. Daarom wordt het elk jaar opnieuw vastgesteld. Het normenkader is vooral voor het voorwaardencriterium van belang.

Controleverklaring
De wijze waarop (verslaggeving)fouten/-onzekerheden doorwerken in het accountantsoordeel blijkt uit de strekking van de verschillende accountantsoordelen c.q. de aanvullende teksten bij het accountantsoordeel.
Bij een fout staat onbetwist vast dat de controlebevindingen zonder correctie tot een fout in de jaarrekening zullen leiden. Voorbeelden van fouten zijn aantoonbaar onjuist en/of onvolledig opgenomen posten in de jaarrekening.
Bij een onzekerheid kan de invloed van de controlebevinding op de jaarrekening worden betwist. De onzekerheden zijn te splitsen in onzekerheden in de verantwoording en in de controle. De onzekerheden in de verantwoording betreffen veelal schattingen, interpretaties en toekomstgevolgen. Onzekerheden in de verantwoording betreffen zaken waarover noch de opsteller/ gecontroleerde, noch de accountant definitief uitsluitsel kan geven. De discussie over de verwerking van onzekerheden in de verantwoording kan vaak worden opgelost door dit adequaat in de grondslagen en/of de toelichtingen te verduidelijken. Als een geconstateerde (materiële) verslaggevingsonzekerheid niet adequaat in de jaarrekening wordt toegelicht, dan is er sprake van een verslaggevingsfout die in het accountantsoordeel tot uitdrukking kan komen via een andere dan een goedkeurende verklaring.
Onzekerheden in de controle komen vaak voort uit ontoereikend uitgevoerde maatregelen van interne beheersing. De accountant kan dan door de (accountants)controle niet op rationele wijze de vereiste zekerheid verkrijgen over het getrouwe beeld en de rechtmatige totstandkoming van de baten en lasten en balansposten. Simpel gezegd betekent dit dat in de organisatie betrouwbare informatie ontbreekt zo dat de accountant, ondanks controles, niet met zekerheid kan vaststellen dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft en/of de financiële beheershandelingen rechtmatig tot stand zijn gekomen; hij weet dit simpelweg niet. In dat geval zal afhankelijk van de omvang van de onzekerheid de accountant een goedkeurende verklaring met beperking of een oordeelonthouding afgeven.

De controleverklaring kan vier verschillende strekkingen hebben: goedkeurend, met beperking, oordeelonthouding en afkeurend. Door de combinatie van de uitkomsten van het onderzoek naar de getrouwheid én de rechtmatigheid zijn er verschillende oordelen mogelijk (bijvoorbeeld goedkeurend voor getrouw beeld, maar met beperking voor de rechtmatigheid).
De strekking van de verklaring is afhankelijk van de uitkomsten van het onderzoek. Met behulp van de goedkeuringstoleranties wordt bepaald wanneer er sprake is van een goedkeurende, dan wel afkeurende verklaring, dan wel een beperking dan wel oordeelonthouding. De goedkeuringstolerantie wordt over het algemeen vastgesteld op 1% (maximaal). Dat wil zeggen dat om tot een goedkeurende verklaring te komen er op het totaal van de lasten niet meer dan 1% fout mag zijn. Over het algemeen wordt bij fouten die samen meer dan 3% zijn een afkeurende verklaring gegeven en als de fouten tussen de 1% en 3% liggen een verklaring met beperking.

Eén oordeel met twee aspecten
De toleranties gelden voor het getrouwe beeld en de rechtmatigheid samen. Er is daarom sprake van één oordeel over twee aspecten. Een groot deel van de fouten en/of onrechtmatigheden hebben zowel invloed op de rechtmatigheid als op het getrouwe beeld: Alle getrouwheidsfouten of onzekerheden zijn ook rechtmatigheidsfouten of -onzekerheden. Echter niet alle rechtmatigheidsfouten of onzekerheden zijn ook van invloed op het getrouwe beeld. Zo kan een opdracht verstrekt zijn, die niet-Europees is aanbesteed terwijl dit wel had gemoeten. Dit is een fout in de rechtmatigheid omdat er afgeweken is van regelgeving. Indien in de jaarrekening wordt vermeld dat de aanbesteding ten onrechte niet-Europees heeft plaatsgevonden en de consequenties, als die er zijn, zijn vermeld, beïnvloedt deze fout het getrouwe beeld niet.

Wat te doen naar aanleiding van de controleverklaring?
Betekent een goedkeurende verklaring dat de gemeente(raad) niet meer naar de verklaring of het verslag van bevindingen hoeft te kijken, terwijl een afkeurende verklaring betekent dat de gemeente een groot probleem heeft? Een controleverklaring en het verslag van bevindingen zijn instrumenten ter ondersteuning van de controlerende taak van de raad. De verklaring is dus niet te zien als een papiertje dat gehaald moet worden, waarna het ‘goed’ is. Het is zeer aan te bevelen dat de raad de verklaring en het verslag leest en beziet wat er wordt geconstateerd én wat het college van plan is met de constateringen te doen. Daarbij kan het kwalijker zijn dat het beheer niet op orde is waardoor de accountant een oordeelsonthouding geeft, dan een afkeurende verklaring als gevolg van een grote onrechtmatigheidsfout (bv een onterecht niet Europees aanbesteed contract). De raad zal dat per situatie moeten beoordelen en daar het college op moeten bevragen. Indien de raad ernstige bedenkingen heeft rond de verantwoording kan de raad een indemniteitsprocedure starten.

Indemniteitsprocedure
De indemniteitsprocedure is een procedure waar de raad het college vraagt bepaalde zaken rond onrechtmatigheden nader uit te leggen en/of verbetervoorstellen te doen. Deze procedure vindt vaak zijn aanleiding in de controleverklaring en verslag van bevindingen. De indemniteitsprocedure is nadrukkelijk alleen bedoeld voor die onrechtmatigheden die de raad van politiek belang acht en de vaststelling van de jaarrekening in de weg staan.
Als de indemniteitsprocedure wordt gestart wordt de vaststelling van de jaarrekening opgeschort tot het college met een indemniteitsbesluit komt. Dat is een voorstel waarin college uitlegt hoe de onrechtmatigheid heeft kunnen ontstaan en welke maatregelen zij treft om herhaling te voorkomen. De raad kan vervolgens genoegen nemen met dit besluit en het besluit (en de jaarrekening) vaststellen. De raad kan ook beslissen het besluit (en daarmee de jaarrekening) niet vast te stellen; de toezichthouder doet dat dan. Essentie van de procedure is echter de uitleg van het college en de politieke weging ervan door de raad.

3. Reikwijdte rechtmatigheid

In het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado) wordt onderscheid gemaakt tussen het juridische begrip rechtmatigheid en de rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole. Het juridische begrip rechtmatigheid heeft betrekking op alle geldende wetten en regels. Rechtmatigheid is dan het handelen in overeenstemming met alle wetten en regels. Het begrip rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole is een minder omvattend begrip. Dit hoofdstuk gaat in op de begrenzing van het begrip rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole.

3.1. Rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole

Bij rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole bestaat er een duidelijke relatie met het financiële beheer. Er moet immers worden vastgesteld dat *baten, lasten en balansmutaties* rechtmatig tot stand zijn gekomen. Het gaat om de financiële beheershandelingen.

Hierop dienen twee belangrijke nuances te worden aangebracht:

1. Handelingen en beslissingen van niet-financiële aard dienen wel in algemene zin te worden betrokken bij de inschatting van het algemene risicobeleid en –beheer van de gemeente. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan claims inzake planschade. De ratio hiervan is dat niet-financiële handelingen wel kunnen leiden tot financiële risico's waarvoor bijvoorbeeld een voorziening zou moeten worden gevormd.
2. De accountant gaat na of het jaarverslag geen tegenstrijdigheden bevat ten opzichte van de jaarrekening. Zo worden de paragrafen in het jaarverslag niet op rechtmatigheidsaspecten getoetst. Wel wordt dus gekeken of het beeld dat in de paragrafen wordt gegeven in overeenstemming is met de jaarrekening.

3.2. Het normenkader

Het normenkader voor een rechtmatigheidscontrole betreft de inventarisatie van de voor de accountantscontrole relevante regelgeving van hogere overheden en van de gemeente zelf. Het normenkader moet actueel worden gehouden en worden aangepast op basis van nieuwe wet- en regelgeving.

De accountant ondersteunt de raad in haar controlerende functie. De door de accountant uit te voeren rechtmatigheidscontrole heeft daarbij als doel om vast te stellen dat de baten, lasten en balansmutaties tot stand zijn gekomen in overeenstemming met de bepalingen in de wet- en regelgeving. De accountant controleert of het college van Burgemeester en Wethouders bij het aangaan van transacties met financiële gevolgen de relevante bepalingen heeft nageleefd.

De inventarisatie van regelgeving bestaat uit externe wetgeving en gemeentelijke regelgeving. Onder gemeentelijke regelgeving kunnen verordeningen, raadsbesluiten en collegebesluiten worden verstaan. In deze paragraaf is nader uitgewerkt welke kaders onder het normenkader vallen, hoe met afwijkingen van door het college genomen besluiten/uitgevaardigde voorschriften moet worden omgegaan in de rechtmatigheidsbeoordeling en waar de verantwoordelijkheid ligt voor het opstellen van het normenkader.

3.2.1. Externe wetgeving, verordeningen en raadsbesluiten

Bij de externe wetgeving is alleen wet- en regelgeving van belang die bepalingen bevat over financiële beheershandelingen zoals bijvoorbeeld Europese aanbestedingsrichtlijnen.
Voor verordeningen geldt dat alle verordeningen voor zover die bepalingen bevatten over financiële beheershandelingen onderdeel uitmaken van het normenkader. Andere besluiten van de raad, dus niet zijnde verordeningen, met een kaderstellend karakter en besluiten die bepalingen bevatten over financiële beheershandelingen zijn ook een verplicht onderdeel van het normenkader.

Het is niet mogelijk dat gemeenteraden eigen verordeningen buiten beschouwing mogen laten bij de rechtmatigheidscontrole. Wel kan de raad besluiten dat aan bepaalde onderdelen van verordeningen geen financiële consequenties worden verbonden. Dat kan alleen als deze onderdelen niet verplicht voortvloeien uit hogere regelgeving.

Aanbeveling:
De commissie BBV doet de aanbeveling om onderdelen van verordeningen die bij herhaling via raadsbesluit buiten het normenkader worden geplaatst voor wat betreft de financiële consequenties bij actualisatie van de verordeningen in te trekken, te wijzigen of te voorzien van een hardheidsclausule.

3.2.2. Collegebesluiten

Collegebesluiten vallen niet onder de rechtmatigheidscontrole, tenzij de controle hiervan verplicht is op basis van hogere regelgeving of raadsbesluiten c.q. verordeningen. Collegebesluiten zijn in te delen in kaderstellende besluiten en uitvoerende besluiten. Kaderstellende besluiten hebben een algemene werking voor alle nog te nemen uitvoerende besluiten. Uitvoerende besluiten kunnen door het college worden genomen, bijvoorbeeld in het kader van het dagelijks bestuur en beheer van de gemeente.

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

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

Als het college een besluit heeft genomen om bepalingen in de eigen kaderstellende besluiten aan te passen dan zal de rechtmatigheidscontrole in de periode vóór aanpassing gericht zijn op de “oude” bepalingen en in de periode na aanpassing op de aangepaste bepalingen. Afwijkingen van de “oude” bepalingen met financiële gevolgen in de periode vóór dit besluit leiden tot onzekerheden of fouten in het kader van het rechtmatigheidsoordeel. Afwijkingen van de “oude” bepalingen na dit besluit zijn niet onrechtmatig aangezien het college afwijking toestaat en daartoe handelt binnen haar bevoegdheid. Indien in de besluiten van het college een hardheidclausule is opgenomen en de afwijking is in

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

Aangezien collegebesluiten normaliter niet tot het object van rechtmatigheidscontrole behoren en daarvoor eerst een afzonderlijk raadsbesluit wordt genomen, kan de raad ook het besluit nemen om de collegebesluiten (of bepalingen daaruit) weer uit het normenkader voor de rechtmatigheidscontrole halen.

Aanbeveling:
De commissie BBV doet de aanbeveling om door de raad gedelegeerde bevoegdheden aan het college niet op te nemen in het normenkader rechtmatigheid.

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

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

3.2.3. Opstellen van het normenkader

Het is de verantwoordelijkheid van de gemeente om een volledig overzicht van de relevante wet- en regelgeving op te leveren aan de accountant. Het kan zijn dat het overzicht naar de mening van de accountant niet volledig is. De gemeente zal vervolgens de ontbrekende informatie alsnog moeten opnemen of moeten aangeven waarom bepaalde regelgeving niet in het overzicht is opgenomen. Het normenkader kan in het geval zich geen wijzigingen in de wet- en regelgeving hebben voorgedaan voor meerdere jaren worden vastgesteld.
ndien de accountant van mening is dat het normenkader met opzet niet voldoet, er bijvoorbeeld aantoonbaar verordeningen zijn weggelaten, dan wordt dit opgevat als een subjectieve verhindering[2] en zal de accountant de opdracht teruggeven.

Voor een goede uitvoering van de rechtmatigheidscontrole is belangrijk dat de geldende regelgeving duidelijk vastligt. Het college is primair verantwoordelijk voor de naleving van de wet- en regelgeving en moet dus permanent inzicht hebben in de van toepassing zijnde relevante wet- en regelgeving. Dit betreft het normenkader. Het college stuurt het normenkader naar de raad. De raad hoeft dit normenkader niet expliciet (jaarlijks) vast te stellen, maar kan het normenkader ook bevestigen door het voor kennisgeving aan te nemen.
Het normenkader kan ook door de raad worden vastgesteld door het normenkader bijvoorbeeld aan het raadsbesluit betreffende de controleopdracht aan de accountant toe te voegen.

3.3. Operationaliseren normenkader

Om het normenkader te kunnen gebruiken voor de interne beheersing moet het normenkader worden geoperationaliseerd. Ten behoeve van de uitwerking is het van belang dat bekend is welke bepalingen van de regelgeving relevant zijn voor het rechtmatigheidsbeheer . In het kader van de accountantscontrole gaat het daarbij om de bepalingen waar voor de gemeente financiële consequenties uit kunnen voortkomen. Het operationaliseren van het normenkader is een taak van het college en wordt vastgelegd in het toetsingskader (interne controleplan). In het toetsingskader is per wet/regeling/verordening vastgelegd welke artikelen relevant zijn voor de toetsing.
In deze paragraaf wordt ingegaan op de inrichting van de beheersorganisatie en hoe de raad moet omgegaan met onduidelijkheden over financiële consequenties.

3.3.1. Interne beheersing

Op basis van de relevante bepalingen kan aan de hand van een risicoanalyse worden bepaald, welke beheersingsmaatregelen moeten worden genomen. De beheersorganisatie moet zodanig zijn ingericht dat naleving van wet- en regelgeving (= het normenkader) met voor de gemeente financiële consequenties zichtbaar en toetsbaar wordt vastgelegd. Het uiteindelijk resultaat zal moeten zijn dat een gemeente aantoonbaar wet- en regelgeving naleeft.

3.3.2. Onduidelijkheden over financiële consequenties

Onduidelijkheid in de verordeningen over financiële consequenties moeten worden opgelost. Zodra onduidelijkheden in de interpretatie zijn geconstateerd dient de raad aan te geven welke interpretatie hij geeft. Het achteraf sanctioneren (achteraf door de raad laten aangeven aan welke bepalingen geen

[2] In accountantstermen is subjectieve verhindering en belemmering een onvolkomenheid, die door de organisatie wel kan worden opgeheven, maar waarbij hij geen maatregelen treft om dit te doen. Een objectieve verhindering ontstaat in die situaties, dat de organisatie niet in staat is de belemmering weg te nemen.

financiële consequenties worden verbonden) van het niet naleven van gemeentelijke regelgeving is niet transparant en daarom niet wenselijk.

Stellige uitspraak:
Bij onduidelijkheden over de interpretatie in de verordeningen over financiële consequenties dient de raad aan te geven welke uitleg hieraan moet worden gegeven. Deze interpretatie van de raad moet vervolgens vastgelegd worden in een raadsbesluit, waarna dit besluit wordt verwerkt in de desbetreffende verordeningen.

3.4. Samenhang in begrippen

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

3.4.1. Gemeentewet
De rechtmatigheidscontrole is gebaseerd op de Gemeentewet artikel 213. In het “Besluit accountantscontrole decentrale overheden” (Bado) zijn nadere regels gesteld met betrekking tot de reikwijdte van en de verslaggeving over de rechtmatigheid als onderdeel van de accountantscontrole van jaarrekeningen van gemeenten en provincies.

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

3.4.3 Financiële verordening
De (meeste) bepalingen in de financiële verordening ex. artikel 212 Gemeentewet hebben direct invloed op het tot stand komen van de baten, lasten of balansmutaties in de jaarrekening en maken daarom altijd onderdeel uit van het toetsingskader bij de rechtmatigheidscontrole. In de financiële verordening van veel gemeenten worden ook nota’s voorgeschreven. Het gaat dan bijvoorbeeld om een nota ‘M&O-beleid’ of een nota ‘Onderhoud kapitaalgoederen’. Dergelijke nota’s zijn niet wettelijk verplicht maar als ze in een gemeente zijn vastgesteld, neemt de accountant ze mee in de controle als er financiële consequenties uit voortvloeien.

3.4.4 Opdracht accountant
De raad zal ter afkadering van de rechtmatigheidscontrole allerlei zaken nader moeten regelen en vastleggen, zoals de te hanteren goedkeuringstolerantie, de rapporteringtolerantie, het voor de rechtmatigheidscontrole toe te passen (lokale) normenkader, de wijze en het tijdstip van aanleveren van de te controleren jaarrekening, het te voeren overleg en eventuele tussentijdse rapportages, enzovoorts. De raad kan er voor kiezen om de afspraken voor een deel in de verordening ex. artikel 213 GW en in het raadbesluit inzake de opdrachtverlening c.q. de (jaarlijkse) verplichte

opdrachtbevestiging aan de accountant te laten opnemen. Ook kan de raad de afspraken vastleggen in een zogenoemd controleprotocol.

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

4. Toetsingscriteria financiële rechtmatigheid

De controle van de rechtmatige totstandkoming van de baten en lasten en balansmutaties leidt tot drie extra toetsingscriteria[3] ten opzicht van de controle voor het getrouwe beeld, namelijk het voorwaardencriterium, het begrotingscriterium en het misbruik & oneigenlijk gebruik criterium Dit hoofdstuk gaat in op de drie extra toetsingscriteria ten aanzien van rechtmatigheid.

4.1. Voorwaardencriterium

Het voorwaardecriterium heeft betrekking op de eisen die worden gesteld bij de uitvoering van de financiële beheershandelingen. De eisen/ voorwaarden zijn afkomstig uit diverse interne en externe regelgeving en hebben betrekking op aspecten als doelgroep, termijn, grondslag, administratieve bepalingen, normbedragen, bevoegdheden, bewijsstukken, recht, hoogte en duur. In deze paragraaf gaan wij in op de verschillende onderwerpen ten aanzien van het voorwaardecriterium, waar in de praktijk onduidelijkheid over bestaat.

4.1.1. Meerjarige contracten

Bij meerjarige inkoopcontracten kunnen, afhankelijk van het geraamde inkoopbedrag, de Europese aanbestedingsregels van toepassing zijn. Een onrechtmatigheid bij de contractverlening kan in zo'n geval jaarlijks in de afweging naar de controleverklaring blijven doorwerken, doordat jaarlijks de lasten voortvloeiende uit het inkoopcontract in de jaarrekening zijn opgenomen.

Aanbeveling

De commissie BBV doet de aanbeveling om meerjarige inkoopcontracten, die zouden moeten voldoen aan Europese aanbestedingsregels maar dat niet doen, in de toelichting op de jaarrekening op te nemen bij de 'niet uit de balans blijkende verplichtingen' voor het volle bedrag waarover het contract is afgesloten.

De omvang van de totale fout is de omvang van de besteding (last of investering) in het jaar waarin de onrechtmatigheid wordt geconstateerd verhoogd met de bestedingen van de jaren erna voor de periode van het afgesloten contract. Dit kan alleen indien de bestedingen in de jaren erna (contractueel) verplicht zijn en dit vermeld is bij de niet uit de balans blijkende verplichtingen (hetzij vanwege de materiële omvang van de verplichting hetzij vrijwillig wanneer de omvang van de niet uit de balans blijkende verplichting niet materieel is). Wanneer de fout in het eerste jaar wordt geconstateerd, zal de omvang van de totale fout gelijk zijn aan de opdrachtwaarde.
Als de resterende contractwaarde is vermeld onder de 'niet uit de balans blijkende verplichtingen' is in feite de hele contractwaarde betrokken in de oordeelsvorming. De uitgaven die in het tweede jaar tot uitdrukking komen in de jaarrekening zijn weliswaar onrechtmatig tot stand gekomen, maar aangezien zij al een keer als fout zijn aangemerkt via de totale contractwaarde, worden deze lasten niet opnieuw als fout in de oordeelsvorming van de accountant betrokken. Indien in het eerste jaar het contract niet onder de 'niet uit de balans blijkende verplichtingen' is vermeld, heeft een dergelijke afweging nog niet plaatsgevonden. In dat geval wordt de geconstateerde fout in het tweede jaar in het oordeel van de accountant betrokken.

[3] Er zijn negen toetsingscriteria. De toetsingscriteria voor getrouwheid zijn: calculatiecriterium, valuteringscriterium, leveringscriterium, adresseringscriterium, volledigheidscriterium en aanvaardbaarheidscriterium. De extra toetsingscriteria voor rechtmatigheid zijn: begrotingscriterium, voorwaardecriterium en het M&O criterium.

Bij een enkeljarig contract zal de beoordeling dat deze Europees had moet worden aanbesteed tot een melding van onrechtmatigheid leiden in het jaar van afsluiten van het contract. Als dat niet is gebeurd zal dit in een volgend jaar niet alsnog leiden tot een melding van onrechtmatigheid als er geen lasten van het contract zijn.

In ieder geval meerjarige inkoopcontracten van materieel belang dienen in de toelichting op de jaarrekening bij de 'niet uit de balans blijkende verplichtingen' te zijn opgenomen. Indien dit niet het geval is dan levert dit niet alleen een rechtmatigheidsfout op maar ook een getrouwheidsfout.

4.1.2 Aanbestedingswet

De regels over aanbesteden staan in de Aanbestedingswet 2012 en het Aanbestedingsbesluit. Op 9 maart 2016 is in de Tweede Kamer het Wetsvoorstel tot wijziging van de Aanbestedingswet behandeld. De aangepaste aanbestedingswet 2012 is per 1 juli 2016 in werking getreden. Overeenkomsten die na 18 april 2016 zijn gesloten, moeten voldoen aan de nieuwe aanbestedingsregels. Een verandering die relevant is voor de rechtmatigheidscontrole is het vervallen van de zogenoemde '2b-diensten'. 'Daarvoor in de plaats is de categorie 'sociale en andere specifieke diensten" gekomen. Te denken valt aan zorg, onderwijs en maatschappelijke diensten. Opvallend is dat de administratieve diensten voor deze sociale diensten niet meer als (oude) 2a-diensten gelden. Contracten voor sociale en specifieke diensten met een waarde van meer dan € 750.000 moeten met een aanbestedingsprocedure in de markt worden gezet. Dit is relevant voor de aanbestedingen op het gebied van Wmo en Jeugdzorg.

In de Gids Proportionaliteit (= flankerend beleid bij de Aanbestedingswet 2012) zijn de voorschriften uitgewerkt over de eisen, voorwaarden en criteria die aan inschrijvers en inschrijvingen worden gesteld. Een aanbestedende dienst dient de voorschriften toe te passen of een afwijking in de aanbestedingsstukken te motiveren. De accountant toetst primair of de normbedragen van de Europese aanbesteding zijn nageleefd. Het ten onrechte niet toepassen van de Aanbestedingswet 2012 met betrekking tot deze Europese aanbestedingsnormbedragen bij een aanbesteding van opdrachten leidt tot een financiële rechtmatigheidsfout. Het niet naleven van de overige normbedragen uit de Gids Proportionaliteit (= voor niet-Europese aanbestedingen) rapporteert de accountant alleen in zijn verslag van bevindingen wanneer hij constateert dat de aanbestedende dienst deze normen veelvuldig niet naleeft of slecht gedocumenteerd en/of motiveert. Wanneer de overige normbedragen uit de Gids Proportionaliteit wel onderdeel uitmaken van het normenkader wegen eventuele afwijkingen uiteraard wel mee in het oordeel van de accountant over de financiële rechtmatigheid. De accountant velt geen kwalitatief oordeel over het proces van gunnen en de gunning zelf. Hiervoor is in de wet een mogelijkheid gecreëerd waarbij benadeelde partijen zich tot de rechter kunnen wenden.

4.1.3 Legitieme afwezigheid afrekeningen

Tijdens de afronding van de jaarrekening(controle) zal blijken dat van bijvoorbeeld verstrekte subsidies de afrekeningen nog niet ontvangen zijn. Uitgangspunt is dat de legitieme afwezigheid ervan op zich niet tot een rechtmatigheidsfout leidt. Een voorbeeld hiervan is wanneer een subsidieverslag van de gesubsidieerde instelling nog niet is ontvangen en hier geen financiële gevolgen aan zijn verbonden. Wel zal nu naar andere wegen moeten worden gezocht om voldoende zekerheid over de rechtmatigheid en de getrouwheid te verkrijgen.

Het subsidieproces kent in elk geval een aanvraag, een beschikking inzake subsidieverlening en de subsidievaststelling. Voorts worden vaak voorschotten verleend en afhankelijk van het toegekende subsidiebedrag, wordt ook tussentijdse informatie gevraagd van de gesubsidieerde instelling. De accountant moet in de situatie dat de gewenste informatie nog ontbreekt een verwachting opbouwen betreffende de rechtmatigheid van de verantwoorde subsidiebedragen. Als deze onderbouwing deugdelijk is (aanwezigheid en wijze van documentatie) ter beoordeling van de accountant en wordt gestaafd met ervaringen uit het verleden, dan bestaat er geen reden om te twijfelen aan de getrouwheid en de rechtmatigheid. Dat op zo'n moment – in redelijkheid – nog geen absolute zekerheid kan worden verkregen mag naar de mening van de commissie BBV niet worden vertaald in een onzekerheid in de (accountants)controle met betrekking tot de rechtmatigheid.

Als daarentegen door informatie uit het aanvraagproces, de voorlopige subsidiebeschikking, de verstrekking van voorschotten, negatieve ervaringen uit het verleden, dan wel uit (andere) tussentijdse informatie onzekerheid ontstaat over de rechtmatigheid van de verantwoorde subsidiebedragen en de benodigde informatie niet meer op een redelijke termijn verkregen kan worden, dan zal dit wel meetellen in het rechtmatigheidsoordeel

4.1.4 Gemeenschappelijke Regelingen

Indien een gemeenschappelijke regeling (GR) geen goedkeurende controleverklaring betreffende het aspect rechtmatigheid bij zijn jaarrekening heeft, heeft dit normaal gesproken geen invloed op de controleverklaring van de gemeente aangezien de GR inzake het BBV een zelfstandige verantwoordingsplicht met betrekking tot het getrouwe beeld en rechtmatigheid heeft. Zie ook paragraaf 5.4.

4.1.5 De wet Fido, Schatkistbankieren, Ufdo en Ruddo

De wet Financiering decentrale overheden (Fido), Regeling schatkistbankieren decentrale overheden, Uitvoeringsregel Financiering decentrale overheden (Ufdo) en Regeling uitzettingen en derivaten decentrale overheden (Ruddo) bevatten regels die de risico's voor gemeenten moeten beperken bij lenen en beleggen. De overtredingen van deze wet- en regelgeving leiden tot onrechtmatigheden. Onrechtmatigheden inzake de in deze regelgeving opgenomen voorwaarden voor de kasgeldlimiet en de renterisiconorm zullen alleen worden gerapporteerd en wegen niet mee naar het accountantsoordeel inzake de rechtmatigheid. Aan deze overtredingen van de wet Fido zijn geen (directe) financiële gevolgen verbonden.

Bij het beleggen van gelden kan wel financiële schade worden geleden bij strijdige transacties. Dit is afhankelijk van de aard van de waardepapieren (hoofdsomgarantie) en de eisen van betrouwbaarheid voor de tegenpartij.

Zoals hiervoor vermeld zijn er naast de Fido-regels ook nog andere - voornamelijk interne - voorschriften van toepassing op de financiële transacties betreffende het lenen en beleggen van gelden. Overtredingen van andere financieringsregels dan de wet Fido zullen wél meewegen in het accountantsoordeel betreffende de rechtmatigheid, indien het interne regels betreft die door de raad zijn gesteld en het een financiële onrechtmatigheid (een onrechtmatigheid met mogelijke financiële gevolgen) betreft.

4.1.6 Wet Markt en Overheid

Met ingang van 1 juli 2012 is de Wet markt en overheid (Wet M en O) van toepassing voor overheidsorganisaties. Het doel van deze wet is om oneerlijke concurrentie door overheidsorganisaties met marktpartijen te voorkomen en om zo een gelijkwaardig speelveld te creëren. De Wet Markt en overheid schrijft voor dat bij economische activiteiten de integrale kosten van deze producten en diensten (inclusief winstopslag) doorberekend moeten worden aan de afnemers.

Het in rekening brengen van de integrale kostprijs geldt ook voor door het Rijk aan gemeenten opgedragen taken die worden gezien als economische activiteit. Er is sprake van een economische activiteit indien door de gemeente in concurrentie wordt getreden met marktpartijen. Alleen als de gemeente zelf een besluit neemt dat een economische taak publiek is, is bovenstaande verplichting niet van toepassing. Het niet naleven van de bepalingen van de Wet Markt en Overheid valt onder de categorie niet financiële rechtmatigheid. Bij niet naleven is dus sprake van een formele rechtmatigheidsfout. Wanneer het vermoeden bestaat dat de gemeente in het kader van de mededingingswet niet alle kosten voor een dienst doorberekend, de eigen overheidsbedrijven bevoordeeld, gegevens onjuist gebruikt en functies (van overheid en markt) niet goed scheidt (de vier gedragsregels van de Wet Markt en Overheid in het kader van mededinging) is wel sprake van een mogelijk financieel gevolg en dus van een mogelijke financiële rechtmatigheidsfout of -onzekerheid. In de praktijk zal een vermoeden van niet naleven van de mededingingswet veelal ontstaan als een klacht wordt ingediend of een onderzoek door de Autoriteit Consument en Markt (ACM) wordt ingesteld. Dat zal dan veelal leiden tot een onzekerheid in het kader van de financiële rechtmatigheid. Deze onzekerheid over de rechtmatigheid moet, indien belangrijk voor het inzicht, worden toegelicht in de verantwoording van de gemeente. Wanneer de ACM een boete oplegt of een rechter een uitspraak doet is sprake van een financiële rechtmatigheidsfout.

4.1.7 Wet Normering Topinkomens

Per 1 januari 2013 is de Wet Normering bezoldiging topfunctionarissen publieke en semipublieke sectoren (WNT) in werking getreden. Bij de inwerkingtreding van de WNT is de Wet openbaarmaking uit publieke middelen gefinancierde topinkomens (WOPT) ingetrokken. Per 1 juli 2017 is de Evaluatiewet Wet normering topinkomens in werking getreden, waarmee de Wet normering topinkomens op enkele onderdelen is gewijzigd/ aangepast. De Wet normering topinkomens kent drie regimes:

1. Een algemeen bezoldigingsmaximum
2. Een sectoraal bezoldigingsmaximum
3. Het openbaarmakingsregime

De Wet normering topinkomens voorziet in een instrument waarmee daadwerkelijk kan worden ingegrepen in de bezoldiging van topfunctionarissen in de publieke en semi-publieke sector. Bij het overschrijden van de Wet normering topinkomens-bepalingen is sprake van een onverschuldigde betaling (met inachtneming van het overgangsrecht). De topfunctionaris is verplicht tot terugbetaling(sverplichting) en de afspraken met de topfunctionaris dienen te worden aangepast. Bij het niet opnemen van de terugbetaling in de jaarrekening van de gemeente is sprake van een financiële rechtmatigheidsfout.

4.2. Begrotingscriterium

Bij de rechtmatigheidscontrole vormt het begrotingscriterium een belangrijk toetsingscriterium. In de toelichting op het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado) wordt begrotingsrechtmatigheid omschreven als:
"Financiële beheershandelingen, die ten grondslag liggen aan de baten en lasten, alsmede de balansposten, dienen tot stand te zijn gekomen binnen de grenzen van de geautoriseerde begroting en hiermee samenhangende programma's[4] (begrotingscriterium). In de begroting zijn de maxima voor de lasten vermeld die door de raad zijn vastgesteld. Dit houdt in dat de financiële beheershandelingen dienen te passen binnen de begroting, waarbij het juiste programma, de toereikendheid van het begrotingsbedrag, alsmede het begrotingsjaar van belang zijn."

Als blijkt dat de gerealiseerde bedragen hoger zijn dan de, ook na de laatste begrotingswijziging, geraamde bedragen dan kan er sprake zijn van onrechtmatige uitgaven (begrotingsonrechtmatigheid) aangezien het budgetrecht van de raad in het geding is.

In deze paragraaf gaan wij in op het onderwerp begrotingscriterium en de verschillende onderwerpen die het begrotingscriterium raakt.

4.2.1. Waar zijn de normen voor het begrotingscriterium vastgelegd?

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

4.2.2. Begrotings- en investeringsbudget overschrijdingen

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

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

Strikt genomen gaat het hier om onrechtmatige uitgaven (ook wel begrotingsonrechtmatigheid genoemd), omdat de overschrijding strijd oplevert met artikel 189, vierde lid van de Gemeentewet. Volgens artikel 28 van het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten dienen deze

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

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 betrekt 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 volledig is of niet.
Naast jaarlijks terugkerende budgetten in de exploitatie is binnen een gemeente ook sprake van meerjarige investeringsbudgetten. Vaak maken de raad en het college afspraken over de wijze waarop de jaarschijven binnen een meerjarige investeringsbudget zijn opgebouwd. Zolang aannemelijk is dat het totaal van de uitgaven binnen een investeringsbudget blijven, levert overschrijding van een jaarschijf -tenzij anders door de raad besloten- geen onrechtmatigheid op. Dit wordt toegelicht in de jaarrekening.

Aanbeveling:
De commissie BBV doet de aanbeveling om afspraken tussen college en raad over verschuivingen van uitgaven tussen jaarschijven in een investeringsbudget vast te leggen in de financiële verordening ex artikel 212.

4.2.3. Verschillende typen begrotingsoverschrijdingen

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

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

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

Stellige uitspraak:
Begrotingsafwijkingen die in formele zin onrechtmatig zijn maar niet meetellen voor het oordeel over de rechtmatigheid van de accountant moeten worden opgenomen in het verslag van de accountant. De raad moet deze afwijkingen bij het vaststellen van de jaarrekening expliciet autoriseren.

Voorwaarde is wel dat deze kostenoverschrijdingen dan goed herkenbaar in de jaarrekening zijn opgenomen. Daarnaast moet de accountant in het verslag van bevindingen deze kostenoverschrijdingen, waarvan het college in de jaarrekening aan moet geven dat ze nog dienen te worden geautoriseerd, aan de orde stellen. Wanneer de raad wel nadere regels stelt, gelden uiteraard deze nadere regels als norm voor "passend in het beleid".

Tenslotte zijn er nog de budgetafwijkingen welke weliswaar in financiële zin binnen de begroting blijven, maar waarbij zeer duidelijk is dat aanzienlijk minder prestaties zijn geleverd c.q. activiteiten zijn ontplooid dan in de financiële begroting specifiek als doelstelling was aangegeven en welke niet in de jaarrekening zijn toegelicht vormen een aparte categorie “begrotingsoverschrijdingen”. Indien de accountant dit waarneemt heeft dit geen gevolgen voor de strekking van de controleverklaring. Wel zal de accountant deze waarnemingen opnemen in zijn verslag van bevindingen.

4.2.4. Onttrekken of doteren aan bestemmingsreserves
Onderdeel van de (al dan niet herziene) gemeentelijke begroting vormen ook de mutaties in de bestemmingsreserves.

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

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

4.2.5. Budgetoverheveling tussen begrotingsjaren en rechtmatigheid
Het College van burgemeester en wethouders voert de door de raad vastgestelde begroting uit en de in aanvulling daarop gedurende het jaar vastgestelde beleids- en begrotingsaanpassingen. In de praktijk zal de werkelijke besteding afwijken van de begroting.
Het komt nogal eens voor dat de begrotingsafwijkingen worden veroorzaakt doordat activiteiten, waarvoor de gemeenteraad geld beschikbaar heeft gesteld, nog niet (geheel) zijn uitgevoerd. Dit leidt dan tot een voordelig resultaat ten opzichte van de begroting. De activiteiten worden in het volgende begrotingsjaar (verder) uitgevoerd. Om geschetste problematiek rechtmatig op te lossen geven wij hierna een viertal opties in overweging.

1. Indien de budgethouder/het College van burgemeester en wethouders op basis van interne managementrapportages een goede inschatting kan maken van het bedrag dat moet worden

overgeheveld, kan hij/zij de raad verzoeken het overgebleven bedrag via een begrotingswijziging toe te voegen aan een bestemmingsreserve (bijvoorbeeld "nog uit te voeren werkzaamheden"). Over de vorming van de bestemmingsreserve moet in overeenstemming met de Gemeentewet door de raad zijn besloten uiterlijk 31 december van het betreffende begrotingsjaar. Voor een rechtmatige aanwending in het nieuwe jaar van de overgehevelde middelen zal de begroting van het nieuwe jaar op de 'overheveling' moeten worden aangepast.

2. De raad neemt het besluit dat bij het niet volledig besteden van specifieke budgetten een bestemmingsreserve mag worden gevormd waaruit in een volgend jaar deze specifieke lasten kunnen worden gedekt. Het is een min of meer generiek besluit waarbij de specifieke budgetten worden benoemd. Het is aan de raad om een dergelijk besluit voor één of meerdere jaren te nemen. Ook bij deze optie geldt dat voor een rechtmatige aanwending in het nieuwe jaar van de overgehevelde middelen, de begroting van het nieuwe jaar op de 'overheveling' moet zijn aangepast.

   Aanbeveling:

   De commissie BBV doet de aanbeveling om kaders op te nemen in de financiële verordening (ex artikel 212) indien specifieke budgetten bij onderuitputting op jaareinde in bestemmingsreserves worden opgenomen.

3. Indien de raad niet vóór 31 december heeft besloten de bedragen over te hevelen, leiden de niet bestede middelen als gevolg van achterstand in de uitvoering tot een voordelig effect op het jaarresultaat van de jaarrekening. De raad kan in het begin van het nieuwe begrotingsjaar het besluit nemen de niet uitgevoerde werkzaamheden van het vorige begrotingsjaar alsnog uit te voeren in het huidige begrotingsjaar en de lasten (al dan niet in eerste instantie) te dekken uit de algemene reserve of te dekken uit het budget van het nieuwe begrotingsjaar. Bij deze optie informeert het college van burgemeester en wethouders de raad dus vóóraf en dus zo snel mogelijk over de noodzakelijk geachte 'overheveling' van activiteiten, en zal voor een formeel rechtmatige uitvoering van die activiteiten in het nieuwe jaar de raad vragen dat via besluitvorming in de vorm van een begrotingswijziging te bekrachtigen.

4. Een laatste mogelijkheid is om de uitvoering van de 'overgehevelde' activiteiten en bijhorende lasten gewoon ten laste van de exploitatie in het nieuwe jaar te verantwoorden. Bij de vaststelling van de jaarrekening van het oude jaar en de daarin opgenomen resultaatbestemming stemt de raad op grond van een geactualiseerde uitvoeringsplanning vervolgens in met het overhevelen van de niet aangewende middelen als gevolg van nog niet uitgevoerde activiteiten naar het nieuwe begrotingsjaar. In formele zin worden er dan in het begin van het nieuwe begrotingsjaar activiteiten uitgevoerd en budgetten van het afgesloten jaar naar het nieuwe begrotingsjaar overgeheveld zonder dat daar vooraf voor dat jaar toestemming is gegeven door de raad. Anderzijds zijn het wel activiteiten die passen binnen het beleid van de raad. Het is raadzaam deze afspraken vast te leggen in bijvoorbeeld de financiële verordening (artikel 212 Gemeentewet).

4.3. M&O-beleid

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

4.3.1 Definities

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

Onder misbruik wordt verstaan:
Het opzettelijk niet, niet tijdig, onjuist of onvolledig verstrekken van gegevens met als doel ten onrechte overheidssubsidies of -uitkeringen te verkrijgen of niet dan wel een te laag bedrag aan heffingen aan de overheid te betalen. Misbruik van overheidsgelden kan gelijk worden gesteld met het plegen van fraude om zich onrechtmatig overheidsgelden toe te eigenen. Bij fraude passen beheersmaatregelen zoals fraudepreventie, handhaving, fraudeopsporing en sancties.

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. De beheersmaatregelen die daarbij passen zijn: handhaving, voorlichting, analyse toepassing en actualisering wet- en regelgeving.

Misbruik is onrechtmatig, oneigenlijk gebruik niet. Wanneer sprake is van misbruik van overheidsgelden moeten deze gelden door de gemeente worden teruggevorderd. Als in de jaarrekening van de gemeente geen terugvordering is verantwoord is er geen sprake van een getrouw beeld en een financiële rechtmatigheidsfout. Wanneer oneigenlijk gebruik van overheidsgelden is geconstateerd, is geen sprake van een rechtmatigheidsfout.

4.3.2. Beheersmaatregelen ter voorkoming van M&O

Om misbruik en oneigenlijk gebruik van overheidsgelden te voorkomen zijn beheersmaatregelen nodig die functioneren. De interne en externe controle zullen erop gericht moeten zijn om dat vast te stellen. Het gaat bij het M&O-criterium in het bijzonder om vast te stellen dat in de organisatie effectieve maatregelen zijn getroffen om misbruik te voorkomen, dan wel op te sporen. Dat de vigerende wet- en regelgeving duidelijk is, aangepast is aan actuele omstandigheden en te handhaven is. Om dit te bewerkstellingen is een mix van maatregelen nodig. Een mogelijk uitgangspunt hiervoor is het opstellen van een nota M&O. Het is overigens niet verplicht om voor het voeren van het M&O-beleid een overkoepelende nota vast te stellen.

Twee aspecten vragen daarbij aandacht, te weten:

- De door gemeenten samen te stellen (kader)nota M&O-beleid betreft de algemene uitgangspunten en de filosofie van de organisatie met betrekking tot het voorkómen van misbruik en oneigenlijk gebruik. Deze zullen (moeten) uitmonden in de keuzes die de organisatie terzake

maakt. De uitwerking daarvan in (een mix van) concrete beheersmaatregelen moet geïntegreerd zijn in de administratieve organisatie/ interne controle van de organisatie.
- De (kader)nota M&O-beleid moet geen statisch, maar dynamisch document zijn. Het M&O-beleid moet voldoende actueel zijn, gelet op de mogelijkheden en richtingen die er bestaan in zowel het misbruik en oneigenlijk gebruik zelf, als in de bestrijding daarvan. Het M&O-beleid moet voldoende zijn afgestemd op de meest recente wetgeving en de praktijk.

Aanbeveling:
De commissie BBV doet de aanbeveling tot het maken van een overkoepelend beleidsstuk M&O aan. Deze bevat naast de filosofie, algemene uitgangspunten en risicoanalyse ook maatregelen ter voorkoming en afdoening.

4.3.3 De accountant en toetsing van de beheersmaatregelen inzake M&O

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

Vervolgens zal de accountant toetsen of de opzet die voor het M&O beleid is gemaakt ook feitelijk wordt nageleefd. Tot slot zal de werking van de getroffen maatregelen moeten worden vastgesteld. De basis daarvoor ligt in belangrijke mate bij de uitkomsten van de intern al uitgevoerde controles en evaluaties. De accountant zal deze controles en evaluaties toetsen en beoordelen of naar aanleiding van de uitkomsten in de organisatie de juiste (sanctie)maatregelen zijn getroffen.

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

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

Wanneer de accountant vaststelt dat het M&O-beleid (op onderdelen) niet actueel is en/of vaststelt dat de er geen M&O-beleid bestaat of het M&O-beleid feitelijk niet wordt nageleefd, rapporteert de accountant dat in het verslag van bevindingen. Dit weegt niet mee naar het oordeel van de accountant over de financiële rechtmatigheid.

5. Specifieke onderwerpen

In dit hoofdstuk gaan wij in op specifieke onderwerpen ten aanzien van de financiële rechtmatigheid, waar in de praktijk onduidelijkheid over bestaat.

5.1 Aan derden uitbestede activiteiten[5]

Verschillende gemeenten en provincies laten de uitvoering van bepaalde regelingen zoals belastingheffing en inning, Participatiewet (PW), de verwerking van salarissen, de verwerking van de administratie etc. verzorgen door andere gemeenten, gemeenschappelijke regelingen of andere derden zoals servicebureaus. Belangrijk kenmerk is dat deze regelingen wel door derden organisaties worden uitgevoerd, maar dat de gehele financiële stroom die met deze regelingen gemoeid is, in de begroting en jaarrekening van de gemeente of provincie is opgenomen.

In ieder geval bij de regelingen met financiële stromen van materieel belang zal de gemeente de rechtmatige uitvoering ervan willen vaststellen. Voor deze controle zijn er drie mogelijkheden:

1. De gemeente gaat zelf of laat zelf een controle bij het servicebureau uitvoeren.
2. Het servicebureau verstrekt een accountantsmededeling over de kwalitatieve aspecten van de administratieve organisatie en interne controle. In deze situatie wordt een generieke mededeling (Assurance rapport[6]) van de accountant gevraagd waarin de accountant van het servicebureau rapporteert over de kwalitatieve aspecten van de administratieve organisatie en interne controle. De accountant spreekt daarbij een oordeel met een redelijke mate van zekerheid uit over de toereikendheid daarvan ten behoeve van de waarborging van de rechtmatigheid voor de uitvoering van de regelingen als geheel. Deze variant zal vooral worden toegepast bij een relatief beperkt financieel belang.
3. Het servicebureau overlegt een verantwoording met een rechtmatigheidsverklaring (afgeven door bijvoorbeeld de accountant van het bureau) over de uitvoering van de regeling.

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

3.a Eén specifieke verantwoording en controleverklaring voor alle gemeenten/ provincies (deelnemers) gezamenlijk waarin de voor de individuele deelnemers relevante bedragen worden gespecificeerd. Dit betekent dat ruimere goedkeuringstoleranties kunnen worden toegepast. Hierbij zal per deelnemende gemeente/provincie de opzet en het bestaan van de administratieve organisatie/interne controle (AO/IC) worden vastgesteld. Voor kleinere gemeenten kan voor de toetsing van de werking van de AO/IC met minimaal één deelwaarneming worden volstaan.

[5] Er zijn ook regelingen die gemeenten door derdenorganisaties laten uitvoeren, maar waarvan de gehele financiële stroom die met deze regelingen gemoeid is niet in de begroting en jaarrekening van de gemeente is opgenomen. De gemeente geeft dan uitsluitend een bijdrage voor de uitvoering van de regeling of draagt bij in het tekort van betreffende organisatie. Zie paragraaf 5.4.

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

3.b Een individuele verantwoording met controleverklaring per gemeente/provincie. Bij een gemeente of provincie kan de behoefte leven om meer zekerheid te krijgen over een goede uitvoering van bepaalde regelingen voor de eigen gemeente/provincie door een servicebureau. Deze controleverklaring kan overigens wel een voor specifieke doeleinden bedoelde controleverklaring ('consolidatieverklaring'[7]) zijn. Bij de werkzaamheden voor deze controleverklaring is dan rekening gehouden met de goedkeuringstolerantie van de individuele gemeente waar de verantwoording voor bedoeld is. Uiteraard kan de gemeente meer zekerheid (kleinere goedkeuringstolerantie) verlangen. Dan zal de accountant wel meer werkzaamheden moeten uitvoeren.

Bij alle varianten speelt dat de accountant van de gemeente gebruik maakt van de werkzaamheden van de accountant van een servicebureau. Het uitgangspunt is dat de werkzaamheden en rapportage van de accountant van de uitvoeringsorganisatie in combinatie met de interne controlewerkzaamheden die de gemeente zelf uitvoert, voldoende controle-informatie bieden voor de accountant van de gemeente.

5.2 Sociaal domein

Met ingang van 1 januari 2015 heeft er een decentralisatieslag binnen het sociaal domein plaatsgevonden. Gemeenten zijn sindsdien verantwoordelijk voor jeugdzorg, werk en inkomen en zorg aan langdurig zieken en ouderen. De rechtmatige besteding van de gelden voor deze taken maken onderdeel uit van de (horizontale) verantwoording aan de raad door middel van de gemeentelijke (door een accountant gecontroleerde) jaarrekening.

5.2.1. Kaders rechtmatigheidscontrole sociaal domein

De kaders voor de rechtmatige besteding van de gelden binnen het sociaal domein liggen vast in wet- en regelgeving en de invulling hiervan in de gemeentelijke verordeningen. De voor de rechtmatigheidscontrole relevante regelgeving dient opgenomen te worden in het normenkader dat voor de controle van de jaarrekening wordt vastgesteld en vervolgens (door de accountant) in de rechtmatigheidscontrole wordt betrokken.

Een bijzonder element in de rechtmatigheidscontrole rondom het sociaal domein is dat gemeenten afhankelijk zijn van de uitvoering van deze taken en de aanlevering van informatie hierover door derde partijen (zorgaanbieders). Gemeenten hebben hiertoe, voor de levering van zorg in natura, contracten gesloten met zorgaanbieders. .

Naast zorgaanbieders hebben alle gemeenten te maken met het Centraal administratiekantoor (CAK) en de Sociale Verzekeringsbank (SVB). In de volgende paragrafen wordt hierop ingegaan.

5.2.2. Eigen bijdragen van het Centraal administratiekantoor (CAK)

Een aanvrager van een voorziening, zoals hulp in de huishouding, ondersteuning of een financiële tegemoetkoming (persoonsgebonden budget) is op grond van de Wmo een eigen bijdrage verschuldigd. Het CAK is het publiekrechtelijk zelfstandig bestuursorgaan (zbo) dat door de wetgever is belast met de berekening, oplegging en incasso van de eigen bijdrage.

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

Door de systematiek te kiezen van het vaststellen van de eigen bijdragen door het CAK, heeft de wetgever in feite bepaald, dat de verantwoordelijkheid voor de juistheid en volledigheid van de eigen bijdragen geen gemeentelijke verantwoordelijkheid is en derhalve niet valt onder de reikwijdte van de rechtmatigheidscontrole door de accountant van de gemeente.

5.2.3. Verantwoording PGB's – Sociale Verzekeringsbank

Gemeenten verstrekken ook persoonsgebonden budgetten (PGB) voor maatschappelijke ondersteuning en jeugdzorg. Met ingang van 2015 krijgt de burger niet meer zelf dit "zakje" geld, maar worden deze budgetten van de burger door de Sociale Verzekeringsbank beheerd en rechtstreeks uitbetaald aan de zorgverleners. De fouten die de Auditdienst van de SVB heeft geconstateerd bij de verstrekking van deze budgetten werken door in de strekking van de controleverklaring van de gemeente, tenzij de gemeente aanvullende controle/instrumenten heeft ingezet. De SVB heeft overigens niet tot taak om toe te zien of er ook feitelijk zorg geleverd wordt nadat een PGB is toegekend en betaald. Dat laatste is de taak van de gemeente.

5.2.4. Juistheid kosten zorgaanbieders

De gemeenten ontvangen facturen van zorgaanbieders voor de levering van zorg aan burgers vanuit maatschappelijke ondersteuning en jeugdzorg. De gemeenten kunnen niet altijd vaststellen:

1. of er niet te veel, andere type zorg etc. is gefactureerd dan is toegekend door de gemeente
2. dat de prestaties (geleverde zorg) op de factuur feitelijk ook zijn geleverd.
3. of de kosten en verplichtingen volledig zijn.

Het is aan de gemeente zelf om te beoordelen welke combinatie aan controles wordt uitgevoerd om intern vast te stellen of de in rekening gebrachte kosten juist en rechtmatig zijn. Wij verwijzen naar de door het ISD programma[8], de door de VNG en de werkgroep HADO ontwikkelde handreikingen en het Programma i-Sociaal Domein. Documenten van het Programma i-Sociaal Domein zijn te vinden op de website: http://i-sociaaldomein.nl/

5.3 Onroerend zaak transacties en staatssteun

Voor gemeenten is de staatssteunregelgeving van de Europese Unie (EU) van toepassing. Deze regelgeving is onder andere relevant wanneer het gaat om onroerende zaak transacties. Kernvraag voor het rechtmatigheidsoordeel bij de jaarrekening is of in de dagelijkse praktijk inzake deze transacties sprake is van staatssteun en wat de mogelijke aandachtspunten van de gemeente en/of de accountant in deze zijn.

Staatssteun treedt op als grond/een gebouw wordt verkocht tegen een lagere dan marktconforme prijs. De Europese Commissie (EC) heeft haar beleid omtrent staatssteun en grondtransacties uitgelegd in een Mededeling[9]. In de Mededeling gaat de EC in op de wijze van prijsvorming bij deze transacties. Concreet wordt hiervoor een tweetal mogelijkheden toegestaan die, naar de mening van de EC, zekerheid geven over het vaststellen van een marktconforme prijs en daarmee het voorkomen van staatssteun. Deze twee methoden om de marktconforme prijs vast te stellen zijn: een veiling (1) en een onafhankelijke taxatie (2).

[8] https://vng.nl/onderwerpenindex/sociaal-domein/isd-informatievoorziening-sociaal-domein/brieven-en-documenten
[9] Mededeling betreffende staatssteunelementen bij de verkoop van gronden en gebouwen door openbare instanties (Publicatieblad EG 10.7.1997, C209/3).

In principe moet het doel van de taxatie, waardebepaling ten behoeve van de verkoop van grond/een gebouw zijn. De taxaties in het kader van de Wet waardering onroerende zaken (WOZ) zijn bruikbaar als onafhankelijke taxatie. Uiteraard geldt – net als voor iedere taxatie - dat deze taxatie niet altijd bruikbaar is als onafhankelijke taxatie voor het vast stellen van een marktconforme prijs. In de voetnoot zijn enkele voorbeelden opgenomen, waarbij de WOZ-taxatie niet bruikbaar is als onafhankelijke taxatie[10]

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

1. *Een van de twee mogelijkheden van waardebepaling is toegepast.*
   In dit geval is er geen sprake van staatssteun.

2. *Geen van de twee mogelijkheden van waardebepaling is toegepast*
   Er is sprake van complexe regelgeving, dit gaat buiten de deskundigheid van de accountant. Wanneer de accountant vaststelt dat de gemeente voldoende in het werk heeft gesteld om de situatie te analyseren en te beoordelen, is dat voor de accountant toereikend. De (juridische) onderbouwing moet uiteraard gedocumenteerd zijn. Indien de onderbouwing niet ondubbelzinnig uitwijst dat geen sprake is van staatssteun moet de gemeente de transactie melden aan de Europese Commissie (EC). Het is dan nog onzeker of sprake is van geoorloofde staatssteun. Dat beslist immers de EC. Deze onzekerheid over de rechtmatigheid van deze transactie moet, indien belangrijk voor het inzicht, worden toegelicht in de verantwoording van de gemeente.

De accountant kan een toelichtende paragraaf in de controleverklaring opnemen, indien hij de aangelegenheid van een zodanig belang acht voor het begrip van de gebruikers van de verantwoording als geheel dat hij het gepast vindt hun aandacht daarop te vestigen. Indien de gemeente de onzekerheid niet adequaat toelicht in de verantwoording, moet de accountant dit opnemen in het rapport van bevindingen en kan dit consequenties hebben voor de strekking van de verklaring.

Indien de gemeente de transactie niet heeft gemeld aan de EC is sprake van een niet-financiële rechtmatigheidsfout die de accountant meldt in het rapport van bevindingen. Voorts is het ook in deze situatie onzeker of er sprake is van geoorloofde staatssteun. Ook hier is dan sprake van een aangelegenheid die adequaat moet worden toegelicht.

[10] WOZ-taxaties zijn onafhankelijke taxaties van de marktwaarde van onroerend goed, met als doel waardebepaling voor belastingheffing. De WOZ-taxatie kan niet in álle gevallen staatssteun uitsluiten. In de volgende situaties is een WOZ-taxatie niet de geschikte basis om vast te stellen of de marktwaarde is betaald en dus geen voordeel (staatssteun) is verleend:
- Objecten waarvan de verkoper en koper weten dat deze *in de toekomst een andere bestemming* krijgen, die de waarde zal doen stijgen. De WOZ-taxatie houdt geen rekening met de toekomstige bestemming, maar met de marktwaarde op de peildatum.
- Objecten die *niet vrij zijn van huur en gebruik*. De WOZ-waarde betreft de 'vrije verkoopwaarde vrij van huur en gebruik'. Als een object in gebruik of verhuur is, kan dat een waardedrukkende of eventueel waardevermeerderende werking hebben.
- Objecten waaraan anderszins voorwaarden zijn verbonden of niet in 'vrije en onbezwaarde eigendom' en 'onmiddellijk en in volle omvang in gebruik te nemen' zijn.

5.4 Verbonden partijen

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

Het rechtmatigheidsoordeel van een accountant bij een gemeente kan worden beïnvloed door niet-rechtmatig handelen van een instelling waarmee een gemeente is verbonden indien:

- in de regeling, statuten, oprichtingsakte of overeenkomst is geregeld dat voorwaarden aan de bijdrage zijn verbonden waaraan de instelling zich moet houden om niet gehele of gedeeltelijke vermindering van de bijdrage van de gemeente of provincie te krijgen;
- de verbonden partij een mandaat heeft om namens en met geld van de gemeente of provincies te acteren, waarbij de gemeente of provincie feitelijk opdrachtgever is;
- de verbonden partij een eigen rechtspersoonlijkheid heeft en een aanbesteding doet, terwijl deze verbonden partij binnen de gezagsstructuur van de gemeente of provincie werkzaamheden verricht voor de gemeente of provincie;
- de verbonden partij geen eigen rechtspersoonlijkheid heeft en de opdracht daarmee feitelijk is verstrekt door de gemeente of provincie.

Bij het ontbreken van een goedkeurende rechtmatigheidsverklaring bij een gemeenschappelijke regeling waarin gemeenten samenwerken in de vorm van een openbaar lichaam, bedrijfsvoeringsorganisatie of een gemeenschappelijk orgaan, zijn er in principe geen consequenties. Deze drie vormen van samenwerking hebben namelijk een eigenstandige verantwoordingsplicht en ook een eigen verantwoordelijkheid in het kader van de het BBV en Bado.
In de gemeenschappelijke regeling kunnen echter door de deelnemende gemeenten specifieke eisen worden gesteld met betrekking tot de bekostiging van de samenwerking. Zo kan bepaald zijn dat de GR moet voldoen aan eisen in het kader van de financiële rechtmatigheid en dat anders de bekostiging wordt beperkt of stopgezet. Ook bestaat er een mogelijkheid dat de gemeenschappelijke regeling specifieke wettelijke taken uitvoert en afzonderlijk in rekening brengt bij de gemeenten. Veelal lopen de specifieke Rijksvergoedingen dan ook via de gemeenten en niet via de gemeenschappelijke regeling. Daar waar de gemeenten dan de verantwoordingsplicht richting het Rijk heeft, bijvoorbeeld in het kader van de Participatiewet, zijn er uiteraard wel diverse rechtmatigheidsaspecten aan de orde die (ook) van belang zijn voor de gemeentelijke verantwoording rondom rechtmatigheid[11]. Hierbij zal de accountant op basis van een risicoanalyse, ervaringen uit het verleden, mogelijke wijzigingen in wet- en regelgeving en tussentijdse informatie moeten bepalen of het (nog) ontbreken van informatie over de rechtmatige besteding van de specifieke uitkering gevolgen heeft voor de gemeentelijke verantwoording.

Wanneer er geen nadere eisen of wettelijke voorschriften zijn gesteld dan zijn er geen consequenties. Uiteraard kan het wel zo zijn dat mogelijke rechtmatigheidsconsequenties (in een later stadium) voor rekening van de deelnemende gemeenten kunnen komen. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht

[11] Bij regelingen van vooral het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (SZW) zoals de Wet werk en bijstand (Wwb) en de Wet sociale werkvoorziening (Wsw) geldt dat de rechtmatigheid van de uitvoering van de wet- en regelgeving zowel relevant is voor de verbonden partij als voor de gemeente(n) waarvoor de verbonden partij de betreffende regelingen uitvoert. Het is derhalve uitermate belangrijk dat de gemeenten deze rechtmatigheidseisen ook communiceert met de verbonden partijen dat de gemeenten (tussentijds) weten in hoeverre de uitvoering van de regelingen door de verbonden partijen rechtmatigheid wordt uitgevoerd.

aan het overtreden van de EU-aanbestedingsregels door de GR en de mogelijk hierop volgende boete bij de GR, die echter vervolgens wel aan de gemeenten wordt doorberekend. Dit is echter een algemeen risico en heeft mogelijk consequenties voor de begrotingsrechtmatigheid bij een gemeente, echter niet vanuit de directe aansprakelijkheid en overtreding van de EU aanbestedingsregels.

Ten aanzien van de centrumgemeente en de lichte regeling geldt dat de verantwoording van de baten en lasten plaatsvindt in de jaarrekening van de deelnemende gemeente. Dit houdt dus in dat zij hiermee automatisch vallen onder het regime van de betreffende gemeente voor wat betreft de rechtmatigheidscontrole. Er is namelijk geen sprake van een zelfstandige verantwoording van de gemeenschappelijke regeling, ook al worden er voor de onderlinge kostenverdelingen wel een begroting en een jaar(af)rekening opgesteld.

Bij de laatste twee varianten loopt de financiële afwikkeling veelal geheel via de administratie van de “centrum”gemeente. Die “centrum”gemeente verantwoordt dus alle lasten, waar tegenover de doorbelasting aan de andere deelnemers als bate wordt verantwoord. Ten behoeve van de uitvoering is er veelal sprake van mandaat van bestuursbevoegdheden door het ene gemeentebestuur aan het andere gemeentebestuur. De mandaatverlenende gemeente blijft echter eindverantwoordelijk voor rechtmatige uitvoering. Hierdoor kan bij rechtmatigheidsfouten en onzekerheden een soort “dubbeltelling” ontstaan, namelijk zowel bij de uitvoerende “centrum”gemeente als bij de eindverantwoordelijke deelnemende gemeente aan wie de “onrechtmatige” lasten worden doorberekend. Bij een tijdige signalering kunnen de gesignaleerde onrechtmatigheden echter waar mogelijk nog tijdig alsnog worden gecorrigeerd dan wel geaccordeerd, al dan niet via toepassing van een hardheidsclausule.
Bij de “lichte regeling” kan ook sprake zijn van de variant dat er ten behoeve van de uitvoering géén mandaat van bestuursbevoegdheden door het ene gemeentebestuur aan het andere gemeentebestuur wordt verleend, maar er wel sprake is van op één (administratieve) locatie samenwerkende ambtenaren van de verschillende gemeenten. Besluiten en dergelijke worden dan door de samenwerkende ambtenaren namens hun “eigen” gemeente genomen en bekend gemaakt. Vanuit de afzonderlijke (sub)administratie worden de deelnemende gemeenten periodiek én tenminste jaarlijks, doorbelast voor hun “eigen” activiteiten. Bij deze wijze van samenwerken zullen de hiervoor vermelde “dubbeltellingen” van onrechtmatigheden veelal niet kunnen ontstaan.
Overigens kan een openbaar lichaam tegelijkertijd ook gebruik maken van de centrumgemeente-constructie. Of men concentreert een aantal ambtenaren via detachering op één plaats. De uitvoeringsmodaliteit hoeft dus niet in de weg te staan aan de juridische verschijningsvorm van de regeling.

De rechtmatigheid van transacties in situaties waarin andere rechtspersonen een rol spelen is een complex vraagstuk en afhankelijk van de situatie, waarin de feitelijke en formele verantwoordelijkheidsverdeling, juridische structuur en aard van de overeenkomsten relevant zijn.

<u>Afwegingen voor het oordeel over rechtmatigheid bij aanbestedingen bij de gemeente</u>

Bij het inkopen van diensten, leveringen of werken met een waarde boven het wettelijk bepaalde drempelbedrag zijn overheidslichamen (provincies, gemeenten, publiekrechtelijke verbonden partijen) volgens het Europees aanbestedingsrecht verplicht om deze opdrachten Europees aan te besteden. De juridische structuur kan van invloed zijn op de verplichting Europees aan te besteden. Bij

verbonden partijen is het de vraag wie de aanbestedende dienst is: de gemeente dan wel de verbonden partij van de gemeente. Hieronder beschrijven wij vijf denkbare situaties voor de relatie tussen een verbonden partij die een zelfstandig rechtspersoon is en de gemeente. Hier bij moet niet alleen gedacht worden aan een gemeenschappelijke regeling in de vorm van een openbaar lichaam, maar ook aan publiekrechtelijke of privaatrechtelijke rechtspersonen

1. De verbonden partij besteedt voor de eigen activiteiten diensten en/of werken aan. De gemeente heeft geen bestuursbevoegdheden ten behoeve van de verbonden partijen (gezagscriterium). De financiële bijdrage van de gemeente is algemeen van aard en kent enkele specifieke voorwaarden.

De verbonden partij is in dit geval zelf de aanbestedende dienst en is zelf verantwoordelijk voor de naleving van de voor haar geldende aanbestedingsregels en zal daarover zelf indien nodig verantwoording afleggen in de eigen jaarrekening. In een dergelijk geval handelt de gemeente niet onrechtmatig als sprake is van onrechtmatig uitgevoerde transacties door de verbonden partij. Voor de gemeente is alleen relevant of de verstrekking van de bijdrage aan de verbonden partij voldoet aan de voorwaarden die zijn gesteld aan de bijdrageverstrekking. Indien deze voorwaarden niet zijn nageleefd dan dienen de financiële consequenties adequaat te zijn verwerkt in de jaarrekening van de gemeente of provincie. Indien dat niet het geval is dan is sprake van een rechtmatigheidsfout voor het bedrag waarvoor de financiële consequenties niet juist zijn verwerkt in de jaarrekening.

2. De verbonden partij ontvangt een bijdrage voor specifieke projecten of activiteiten waarvoor zij aanbesteedt en de voorwaarden voor de bijdrage stellen geen nadere regels aan de wijze waarop wordt aanbesteed.

De verbonden partij is in dit geval zelf de aanbestedende dienst en is zelf verantwoordelijk voor de naleving van de voor haar geldende aanbestedingsregels en zal daarover zelf indien nodig verantwoording afleggen in de eigen jaarrekening. De gemeente beoordeelt of aan de voorwaarden is voldaan voor de toekenning van de bijdrage. De aanbestedingsregels vormen geen onderdeel van die voorwaarden en er zijn verder geen specifieke voorwaarden gesteld. In een dergelijk geval is de naleving van de voorwaarden niet relevant voor de rechtmatigheidsvraag en handelt de gemeente dus niet onrechtmatig als de verbonden partij zich niet aan de aanbestedingsregels houdt.

3. De verbonden partij ontvangt een bijdrage voor de specifieke projecten of activiteiten waarvoor zij aanbesteedt en de voorwaarden voor de bijdrage stellen wel nadere regels aan de wijze waarop wordt aanbesteed.

De verbonden partij is in dit geval zelf de aanbestedende dienst en is zelf verantwoordelijk voor de naleving van de voor haar geldende aanbestedingsregels en zal daarover zelf indien nodig verantwoording afleggen in de eigen jaarrekening. In deze situatie kan sprake zijn een onrechtmatigheid in de geldstroom van de gemeente, indien namelijk de voorwaarden voor de bijdrage niet zijn nageleefd. Overigens is het probleem van de onrechtmatige aanbesteding hier het probleem van de instelling en niet van de gemeente. Afhankelijk van de bepalingen die zijn gesteld bij de toekenning van de bijdrage wordt de sanctie van de gemeente of provincie bepaald.

4. De verbonden partij voert activiteiten uit in opdracht van en namens de gemeente en is dus feitelijk uitvoerder.

In deze situatie is de gemeente de partij die Europees moet aanbesteden, omdat zij optreedt als opdrachtgever. De transactie komt in deze situatie ook tot uitdrukking in de jaarrekening van de gemeente.

5. De verbonden partij valt feitelijk binnen de gezagsstructuur van de gemeente bijvoorbeeld doordat de gemeente middels de statuten bepaalt dat er europees aanbesteed moet worden. Binnen deze gezagsstructuur zal de gemeente in het algemeen ook voorwaarden stellen aan de verbonden partij en de door de verbonden partij te ontvangen financiële bijdrage. Daarbij is sprake van inbesteding, waarbij de gemeente feitelijk de aanbestedende dienst[12] is.

De verbonden partij is in dit geval zelf de aanbestedende dienst en is zelf verantwoordelijk voor de naleving van de voor haar geldende aanbestedingsregels en zal daarover zelf indien nodig verantwoording afleggen in de eigen jaarrekening. In deze vijfde situatie is ook sprake van een onrechtmatigheid in de geldstroom van de gemeente. Indien de verbonden partij een transactie met derden sluit, waarbij ten onrechte de aanbestedingsregels niet zijn nageleefd, heeft namelijk de gemeente vanwege de gezagsstructuur in de rol als aanbestedende dienst de aanbestedingsregels niet nageleefd.
Deze situatie lijkt, voor wat betreft het toerekenen van de rechtmatigheid, op de situatie dat de verbonden partij geen eigen rechtspersoonlijkheid heeft.

<u>Inbesteden</u>
Indien een gemeente of provincie een transactie aangaat met een verbonden partij zullen de gemeenten of provincies de aanbestedende dienst zijn. Transacties met een verbonden partij zullen dan ook door de gemeenten of provincies moeten worden aanbesteed.
Een aanbesteding is niet vereist als sprake is van “quasi-inbesteden”. Er is sprake van quasi-inbesteden als een openbaar lichaam een opdracht verleent aan een rechtspersoon (zowel privaatrechtelijk als publiekrechtelijk) waarop het toezicht uitoefent alsof het een eigen overheidsdienst betreft en die het merendeel van haar werkzaamheden verricht voor de overheidslichamen die toezicht uitoefenen.
Voor de transacties van de gemeente of provincie met een ‘privaatrechtelijke’ of ‘publiekrechtelijke’ verbonden partij moet worden beoordeeld of aan de aanbestedingsregels dan wel voorwaarden van “inbesteden" is voldaan.

[12] Bij regelingen van vooral het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (SZW) zoals de Wet werk en bijstand (Wwb) en de Wet sociale werkvoorziening (Wsw) geldt dat de rechtmatigheid van de uitvoering van de wet- en regelgeving zowel relevant is voor de verbonden partij als voor de gemeente(n) waarvoor de verbonden partij de betreffende regelingen uitvoert. Het is derhalve uitermate belangrijk dat de gemeenten deze rechtmatigheidseisen ook communiceert met de verbonden partijen dat de gemeenten (tussentijds) weten in hoeverre de uitvoering van de regelingen door de verbonden partijen rechtmatigheid wordt uitgevoerd.

6. Fouten en onzekerheden bij de rechtmatigheidscontrole

Met de interpretatie van fouten en onzekerheden bij het getrouwheidsoordeel is door accountants reeds jarenlang ervaring opgedaan. Mede gebaseerd op vragen uit de praktijk zijn stellige uitspraken opgesteld over de wijze waarop fouten en onzekerheden[13] beoordeeld moeten worden in het kader van de financiële rechtmatigheidscontrole. Vertrekpunt van de stellige uitspraken is, dat iedere getrouwheidsfout ook een rechtmatigheidsfout is. De rechtmatigheidstoets bevat immers de getrouwheidscriteria aangevuld met drie criteria.

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

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

In de navolgende paragrafen zullen wij hierop ingaan. Daarnaast gaan wij in op de relatie tussen het begrip rechtmatigheid en getrouwheid en het effect van het niet naleven van de wet- en regelgeving.

6.1 Fouten met betrekking tot de verslaggeving

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

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

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

[13] Hierna wordt gesproken over fouten, met inbegrip van onzekerheden.

6.2 Fouten met betrekking tot financiële beheershandelingen

Daarnaast kan de accountant “aanvullende fouten” constateren, bij financiële beheershandelingen waarbij wet- en regelgeving niet wordt nageleefd. Uiteraard geldt dit alleen voor wet- en regelgeving die behoort tot het vastgestelde normenkader. De aandacht blijft beperkt tot die handelingen waaruit financiële gevolgen voortkomen die als baten, lasten en/of balansmutaties in de jaarrekening dienen te worden verantwoord. Met andere woorden: het gaat om de financiële beheershandelingen. Dit sluit in beginsel regels uit met betrekking tot handelingen en beslissingen van niet-financiële aard. Het niet naleven van bepalingen in wet- en regelgeving die geen financiële consequenties voor de gemeente kunnen hebben, zal geen invloed hebben op het accountantsoordeel.

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

6.3 Financiële beheershandelingen en onzekerheden rechtmatigheid

Een accountant kan bij de uitvoering van zijn controle worden geconfronteerd met financiële beheershandelingen waarvan hij de rechtmatigheidsaspecten niet goed kan overzien. Dit kan het geval zijn bij tegengestelde opvattingen van specialisten onderling. Voorbeelden hiervan zijn staatssteun, Europese aanbestedingen, nieuwe aanbestedingswet en wet markt en overheid (mededinging). Als de betreffende dossiers door de specialisten goed gedocumenteerd zijn, dan betrekt de accountant deze beheershandelingen niet bij zijn rechtmatigheidsoordeel. Feitelijk zijn dit onzekerheden waarover noch de opsteller/ gecontroleerde, noch de accountant definitief uitsluitsel kan geven. De discussie over de verwerking van deze onzekerheden kan vaak worden opgelost door dit – voor zover belangrijk en materieel voor de gebruiker van de jaarrekening - adequaat in de toelichting in de jaarrekening te verduidelijken. De accountant neemt deze situaties op in zijn verslag van bevindingen.

Stellige uitspraak:
Bij complexe situaties waarin specialisten niet tot een eenduidig oordeel komen, kan de accountant geen uitspraak doen over de rechtmatigheid daarvan. De accountant neemt de situatie op in zijn verslag.

6.4 Rechtmatigheid ten opzichte van getrouwheid

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

Op grond van het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado) vindt de afweging van fouten voor de getrouwheid en voor de rechtmatigheid plaats naar het totaal van de jaarlijkse

uitgaven, met als kritische meetpunten 1% voor de bedenkingen tegen de verantwoording en 3% voor de afkeuring. Bij het aspect getrouwheid is daarbij sprake van het gesaldeerde effect, terwijl bij het rechtmatigheidsoordeel de absolute waarde van de fouten wordt gecumuleerd. De gesaldeerde invloed van elkaar op transactieniveau compenserende fouten kan dus tot een getrouw beeld leiden, terwijl betreffende de rechtmatige totstandkoming de fouten voor hun absolute waarde bij elkaar worden geteld en wel het rechtmatigheidsoordeel kunnen beïnvloeden.

Het Bado schrijft niet voor dat rechtigmatigheidsfouten dubbel worden geteld. Om die reden worden bij rechtmatigheidsfouten in de exploitatie de daaraan gerelateerde fouten in de balans buiten beschouwing gelaten. Zelfstandige rechtmatigheidsfouten in de balans worden vanzelfsprekend wel eveneens in het rechtmatigheidsoordeel betrokken.

6.5 Effect van het niet naleven van wet- en regelgeving

In het navolgende schema is weergegeven wat het effect is van een afwijking van wet- en regelgeving en de consequenties voor de accountantsrapportering

Afwijkingen van wet- en regelgeving worden ***En betreffen:***	***alleen vermeld in het verslag van bevindingen (VvB)***	***meegewogen in het accountants-oordeel en vermeld in het VvB***
Verslaggevingsaspecten:		
De grondslagen voor waardering en resultaatbepaling zijn niet adequaat toegepast, waardoor in de jaarrekening geen sprake is van een getrouwe weergave van balansposten en baten en lasten.		X
De inrichtingsvereisten voor de jaarrekening zijn niet adequaat nageleefd en deze afwijkingen zijn zo materieel dat de jaarrekening daarmee onvoldoende inzicht biedt in balansposten en baten en lasten en daarmee het getrouwe beeld van de jaarrekening.		X
In het geval dat niet adequaat wordt voldaan aan de inrichtingsvereisten, terwijl de balansposten en de baten en lasten verder getrouw in de jaarrekening zijn weergegeven, worden deze onvolkomenheden niet als te kwantificeren fouten aangemerkt. Het niet voldoen aan de BBV, wordt dan indien de afwijking van de inrichtingsvereisten als materieel en/of wezenlijk is aan te merken tot uitdrukking gebracht in de controleverklaring met de tekst dat “de jaarrekening **niet** in overeenstemming is met…”		X

De inrichtingsvereisten voor de jaarrekening zijn niet adequaat nageleefd maar deze afwijkingen zijn niet zo materieel dat de jaarrekening daarmee onvoldoende inzicht biedt in balansposten en baten en lasten en daarmee in het getrouwe beeld van de jaarrekening. Ook is de afwijking niet zodanig materieel en/of wezenlijk dat dit tot uitdrukking moet worden gebracht in de controleverklaring met de tekst dat “de jaarrekening **niet** in overeenstemming is met…”.	X	
Financiële beheershandelingen:		
Bepalingen in wet- en regelgeving worden niet nageleefd (voorwaardencriterium), maar dit zal geen financiële consequenties hebben die in de jaarrekening tot uitdrukking moeten komen	X	
Bepalingen in wet- en regelgeving worden niet nageleefd (voorwaardencriterium), en hieruit kunnen financiële consequenties voortvloeien die in de jaarrekening tot uitdrukking moeten komen.		X
Er zijn geen effectieve M&O maatregelen en mede als gevolg daarvan zijn rechtmatigheidsafwijkingen en/of onzekerheden geconstateerd die ook consequenties hebben voor jaarrekeningposten (M&O criterium)		X
Er zijn geen effectieve M&O-maatregelen, maar ondanks dat zijn er geen fouten en/of onzekerheden geconstateerd. (M&O criterium)	X	

Met betrekking tot de interpretatie van fouten en onzekerheden op het gebied van het begrotingscriterium verwijzen we naar paragraaf 4.2.

7. De controleverklaring en toleranties

7.1 Controleverklaring

Sinds 2004 wordt in de controleverklaring voor gemeenten ook een oordeel gegeven over de rechtmatigheid. Hierbij wordt verwezen naar model “10.4 Basis voorbeeldtekst goedkeurende controleverklaring bij gemeenten” zoals opgenomen op de internetsite van de NBA[14].

7.2 Toleranties

7.2.1. Omvangbasis voor de bepaling van goedkeuringstoleranties

Algemeen

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

Overwegingen

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

In de notitie “Raamwerk BBV: het stelsel van baten en lasten” van maart 2017 wordt gesteld dat de mutaties in de reserves geen baten of lasten zijn. Echter in dezelfde notitie wordt ook aangegeven dat:

‘…op het moment dat de raad bij de begroting bepaalt dat er een toevoeging, onttrekking, respectievelijk het instellen van een reserve moet plaatsvinden, dit op analoge wijze in de jaarrekening dient te worden verantwoord. Het overzicht van baten en lasten is daardoor inclusief alle toevoegingen en onttrekkingen aan de reserves’.

Dit pleit ervoor om ook de toevoegingen aan de reserves in de omvangbasis voor het bepalen van de goedkeuringstolerantie mee te nemen.

Voor de oordeelsvorming over de rechtmatige totstandkoming van transacties worden de baten en lasten en balansmutaties beoordeeld. Van de balansmutaties vormen juist mutaties in de reserves een

[14] https://www.nba.nl/themas/publieke-sector/accountantsverklaringen-publieke-sector/

specifiek onderdeel van de accountantscontrole. Er is vanzelfsprekend een relatie tussen de baten en lasten en balansmutaties. Bij investeringen worden bijvoorbeeld de afschrijvingslasten in de omvangbasis betrokken, bij vorming van voorzieningen worden de feitelijke dotaties via de lasten bij de omvangbasis betrokken.

Analoog daaraan lijkt het logisch bij toevoegingen aan reserves deze toevoegingen bij de omvangbasis te betrekken. Het is niet consistent dat de mutaties in de reserves wel binnen de reikwijdte van het rechtmatigheidsoordeel (teller) vallen, terwijl de toevoegingen geen onderdeel uitmaken van de omvangbasis (noemer) op basis waarvan de tolerantie wordt bepaald.

Stellige uitspraak:
De lasten inclusief de toevoegingen aan de reserves vormen de te hanteren omvangbasis voor het berekenen van de goedkeuringstolerantie.

7.2.2. Goedkeuringstoleranties

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

Goedkeuringstolerantie	Goedkeurend	Beperking	Oordeelonthouding	Afkeurend
Fouten in de jaarrekening (% omvangbasis)	<= 1%	> 1% < 3%	-	>= 3%
Onzekerheden in de controle (% omvangbasis)	<= 3%	> 3% < 10%	>= 10%	-

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

De rapporteringtolerantie is de tolerantie die uitgangspunt is voor het verslag van bevindingen. Volgens het Bado zijn de bedragen die de accountant hanteert ten behoeve van de rapportering in het verslag van bevindingen, de bedragen die voortvloeien uit de goedkeuringstoleranties. Wanneer de rapporteringtolerantie gelijk is aan de goedkeuringstolerantie komen er alleen bevindingen in het verslag wanneer er geen sprake meer is van een goedkeurende verklaring. Het is daarom mogelijk dat gemeenteraden de rapporteringtolerantie strenger maken (lager dan 1% van de omvangbasis).

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

Bijlage 1 Artikelen die betrekking hebben op deze notitie

In het BBV zijn een groot aantal artikelen opgenomen die onderdeel vormen van de rechtmatigheidscontrole. In het overzicht hieronder worden het nummer van het artikel en de relevantie kort benoemd Daarnaast de artikelen uit de Gemeentewet en de Provinciewet waarin het begrip “rechtmatigheid” expliciet wordt benoemd:

Artikel 27
Betreft de indeling van de programmarekening en de opname van vergelijkende begrotingscijfers. Aangezien de begrotingsrechtmatigheid wordt ontleend aan de begroting ná wijziging is het eventueel ontbreken van de begrotingscijfers vóór wijziging niet direct relevant voor het rechtmatigheidoordeel.

Artikel 28
Betreft de analyse van de begrotingsafwijkingen en is direct relevant in het kader van de begrotingsrechtmatigheid.

Artikel 29
Legt het afsluitmoment van het opstellen van de programmarekening vast en is relevant voor het wel of niet nog rechtmatig opnemen van transacties.

Artikel 30
Betreft de vergelijkende balanscijfers en is relevant vanwege de daaruit blijkende balansmutaties. Overigens blijken de balansmutaties meer in detail uit de toelichting, maar de toelichting mag geen correctie op de balans zelf zijn.

Artikel 31 tot en met 50
Betreft de rubricering en nadere detaillering van de balansposten (grootte en samenstelling vermogen). Fouten in deze balansposten leiden tot onjuiste balansmutaties en deze artikelen zijn uit dien hoofde dus relevant.

Artikel 51
Gaat over de methode van afschrijvingen en is relevant vanwege de toerekening van de lasten aan de begrotingsjaren.

Artikel 52
Betreft de nadere uitsplitsing en het verloopoverzicht van de materiele vaste activa. Via deze overzichten worden zowel de (des)investeringen als de gewone en bijzondere afschrijvingen inzichtelijk gemaakt. Dit overzicht is vooral relevant voor de begrotingsrechtmatigheid van de (des)investeringen en bijzondere afschrijvingen, maar kan ook dienstbaar zijn m.b.t. de Bado-aanbeveling inzake het inzicht in het naleven van de EU-aanbestedingsregels.

Artikel 53
Gaat over de niet in de balans opgenomen belangrijke financiële verplichtingen. Naleving van dit artikel kan met name relevant zijn in het kader van de Bado aanbeveling m.b.t. het inzicht in het naleven van de EU-aanbestedingsregels.

Artikel 54
Betreft de nadere uitsplitsing en het verloopoverzicht van de reserves en is direct relevant voor het inzicht in de rechtmatigheid van deze balansmutaties.

Artikel 55
Betreft de nadere uitsplitsing en het verloopoverzicht van de voorzieningen en is direct relevant voor het inzicht in de rechtmatigheid van deze balansmutaties.

Artikel 56
Betreft het vermelden van rentelast van alle vaste schulden. Het ontbreken of onjuist vermelden van deze informatie tast de rechtmatigheid niet aan tenzij daarmee bewust onrechtmatige transacties, dan politiek relevante informatie wordt verhuld.

Artikel 57
Betreft de specificatie van de borgstellingen hetgeen veelal politiek relevante informatie is, ook al is zonder gedane aanspraken op deze borgstellingen (nog) geen sprake van lasten.

Artikel 58
Legt het afsluitmoment van het opstellen van de balans vast en is relevant voor het wel of niet nog rechtmatig opnemen van transacties.

Artikel 58a
Betreft de bijlage die aan de jaarrekening wordt toegevoegd met verantwoordingsinformatie over ondermeer de rechtmatigheid van specifieke uitkeringen in het kader van single information single audit.

Provinciewet artikel 183

Lid 1: De rekenkamer onderzoekt de doelmatigheid, de doeltreffendheid en de rechtmatigheid van het door het provinciebestuur gevoerde bestuur. Een door de rekenkamer ingesteld onderzoek naar de rechtmatigheid van het door het provinciebestuur gevoerde bestuur bevat geen controle van de jaarrekening als bedoeld in artikel 217, tweede lid.

Provinciewet artikel 216

Lid 1: Provinciale staten stellen bij verordening de uitgangspunten voor het financiële beleid, alsmede voor het financiële beheer en voor de inrichting van de financiële organisatie vast. De verordening waarborgt dat aan de eisen van rechtmatigheidverantwoording en controle wordt voldaan.

Provinciewet, artikel 217

Lid 1: Provinciale staten stellen bij verordening regels vast voor de controle op het financiële beheer en op de inrichting van de financiële organisatie. Deze verordening waarborgt dat de rechtmatigheid van het financiële beheer en van de inrichting van de financiële organisatie wordt getoetst.

Gemeentewet, artikel 182

Lid 1: De rekenkamer onderzoekt de doelmatigheid, de doeltreffendheid en de rechtmatigheid van het door het gemeentebestuur gevoerde bestuur. Een door de rekenkamer ingesteld onderzoek naar de rechtmatigheid van het door het gemeentebestuur gevoerde bestuur bevat geen controle van de jaarrekening als bedoeld in artikel 213, tweede lid.

Gemeentewet artikel 212

Lid 1: De raad stelt bij verordening de uitgangspunten voor het financiële beleid, alsmede voor het financiële beheer en voor de inrichting van de financiële organisatie vast. Deze verordening waarborgt dat aan de eisen van rechtmatigheid verantwoording en controle wordt voldaan.

Gemeentewet artikel 213

Lid 1: De raad stelt bij verordening regels vast voor de controle op het financiële beheer en op de inrichting van de financiële organisatie. Deze verordening waarborgt dat de rechtmatigheid van het financiële beheer en van de inrichting van de financiële organisatie wordt getoetst.

Waterschapswet artikel 108

Lid 1: Het algemeen bestuur stelt bij verordening de uitgangspunten voor het financiële beleid, alsmede voor het financiële beheer en voor de inrichting van de financiële organisatie vast. Deze verordening waarborgt dat aan de eisen van rechtmatigheid, verantwoording en controle wordt voldaan.

Waterschapswet artikel 109

Lid 1: Het algemeen bestuur stelt bij verordening regels vast voor de controle op het financiële beheer en op de inrichting van de financiële organisatie. Deze verordening waarborgt dat de rechtmatigheid van het financiële beheer en van de inrichting van de financiële organisatie wordt getoetst.

Bijlage 2 vervallen notities PRPG naar aanleiding actualisatie

Verbonden partijen en aanbesteding	ingetrokken
Notitie meerjarige contracten	ingetrokken
Notitie aan derden uitbestede activiteiten	ingetrokken
Notitie onroerend zaak transacties en Staatssteun	ingetrokken
Notitie budgetoverheveling tussen begrotingsjaren en rechtmatigheid	ingetrokken
Notitie knelpunten wet maatschappelijke ondersteuning	ingetrokken
De wet Fido en de rechtmatigheidscontrole	ingetrokken
Notitie fouten en onzekerheden bij de rechtmatigheidscontrole	ingetrokken
Notitie gemeenschappelijke regelingen en rechtmatigheidscontrole	ingetrokken
Rechtmatigheid: voorkoming misbruik en oneigenlijk gebruik (M&O)	ingetrokken
Toepassing van het begrotingscriterium	ingetrokken