

Kadernota Rechtmatigheid 2015

1	Commissie BBV en kadernota.....	2
1.1	Inleiding.....	2
1.2	Hoe en waarom van deze kadernota.....	2
1.3	Werkwijze Commissie BBV en de financiële rechtmatigheid	2
2	Reikwijdte en normenkader	3
2.1	Rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole.....	3
2.2	Het normenkader	4
2.3	Operationaliseren normenkader	8
2.4	Praktische begrenzing rechtmatigheidscontrole.....	9
2.5	Samenhang in begrippen.....	10
3	Specifieke onderwerpen	11
3.1	Financiële beheershandelingen waarvan de accountant de rechtmatigheidsaspecten niet goed kan overzien	12
3.2	Voorwaardencriterium.....	12
3.3	Begrotingscriterium	16
3.4	M&O-beleid.....	21
3.5	Financiële verordening ex. Artikel 212 Gemeentewet.....	22
3.6	Fouten en onzekerheden bij de rechtmatigheidscontrole	23
3.7	Aan derden uitbestede activiteiten	27
3.8	Sociaal domein	29
3.9	Onroerend zaak transacties en staatssteun	31
3.10	Verbonden partijen	33
4	De controleverklaring, wat, voor wie en waarom?.....	33
4.1	Controleverklaring.....	33
4.2	Toleranties	34
4.2.1	Omvangsbasis voor de bepaling van de goedkeuringstoleranties	34
4.2.2	Toleranties	35
4.3	Eén oordeel met twee aspecten	36
4.4	Soorten verklaringen.....	36
4.5	Wat te doen naar aanleiding van de controleverklaring?	36
4.6	Indemniteitsprocedure	36

1 Commissie BBV en kadernota

1.1 Inleiding

Voor u ligt de geactualiseerde Kadernota rechtmatigheid van de Commissie BBV. Deze kadernota geeft de visie van de Commissie BBV (eerder het platform rechtmatigheid provincies en gemeenten (PRPG)) over de rechtmatigheid in de controleverklaring van gemeenten, gemeenschappelijke regelingen, waterschappen en provincies. Aangezien rechtmatigheid in de accountantscontrole een onderwerp in ontwikkeling is, is het niet mogelijk een 'tijdloze' visie op rechtmatigheid te geven. Zodra de ontwikkelingen daar aanleiding toe geven zal de Commissie BBV deze kadernota aanpassen.

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

1.2 Hoe en waarom van deze kadernota

In de kadernota worden de belangrijkste vraagstukken uit de praktijk behandeld en wordt richting aangegeven. De vragen die het voormalig PRPG en de Commissie BBV hebben gekregen en signalen uit de praktijk zijn gebruikt om de belangrijkste discussiepunten te bepalen.

De kadernota is bedoeld voor accountants en decentrale overheden. Voor accountants is het belangrijk, omdat de Commissie BBV ziet dat er door verschillende accountants (tussen, maar ook binnen kantoren) soms verschillend met belangrijke onderwerpen wordt omgegaan. Dit document is nadrukkelijk ook voor decentrale overheden¹, omdat in de praktijk op verschillende wijze invulling wordt gegeven aan rechtmatigheid.

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

1.3 Werkwijze Commissie BBV en de financiële rechtmatigheid

De Commissie BBV formuleert stellige uitspraken (voorheen adviezen) en aanbevelingen (voorheen suggesties). Gemeenten en accountants zouden niet moeten afwijken van de stellige uitspraken, tenzij er doorslaggevende argumenten zijn om dat wel te doen. Argumenten om van stellige uitspraken af te wijken dienen door gemeenten en accountants goed gedocumenteerd te worden. Indien gemeenten afwijken van stellige uitspraken wordt van de accountant verwacht dat hij aangeeft of deze afwijkingen vanuit zijn optiek gerechtvaardigd zijn. De Commissie BBV kan ook stellige uitspraken aan bijvoorbeeld de

¹ In dit document wordt verder uitsluitend gesproken over gemeenten. Waar 'gemeenten' / 'gemeenteraden' wordt geschreven, wordt tevens 'provincies' / 'provinciale staten, en "gemeenschappelijke regelingen"/"besturen" bedoeld. Ook ten aanzien van de regelgeving wordt steeds alleen verwezen naar die voor de gemeenten.

wetgever of de NBA geven. Deze zullen de stellige uitspraken als zwaarwegend beschouwen en er alleen gemotiveerd van afwijken.

Van aanbevelingen van de commissie kan wel zonder nadere motivatie worden afgeweken.

De stellige uitspraken van de Commissie BBV hebben betrekking op de begroting of jaarrekening en/of op het financieel beheer. Om de rechtmatigheidscontrole van de baten, lasten en balansmutaties in de gemeenterekening op een verantwoorde wijze te laten verlopen dienen gemeenten en accountants tijdig te worden geïnformeerd door de Commissie BBV. Het is essentieel dat informatie beschikbaar is op een moment dat deze nog goed kan worden verwerkt. Stellige uitspraken die in een boekjaar zijn uitgebracht, gelden met ingang van het volgende begrotingsjaar.

Het voormalig PRPG en de Commissie BBV hebben een aantal notities uitgebracht. De belangrijkste passages met stellige uitspraken uit deze notities zijn in deze kadernota opgenomen.

2 Reikwijdte en normenkader

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.

2.1 Rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole

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

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

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

Hierop dienen twee belangrijke nuances te worden aangebracht:

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

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

2.2 Het normenkader

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

2.2.1 Externe wetgeving en verordeningen en andere besluiten

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 gemeenteraad, dus niet zijnde verordeningen, met een kaderstellend karakter en die bepalingen bevatten over financiële beheershandelingen zijn ook een verplicht onderdeel van het normenkader.

Een veel gestelde vraag is of gemeenteraden eigen verordeningen buiten beschouwing mogen laten bij de rechtmatigheidscontrole. Dit is niet mogelijk. Wel kan de raad besluiten dat aan bepaalde onderdelen van verordeningen geen financiële consequenties worden verbonden. Dat kan uiteraard alleen als deze onderdelen niet verplicht voortvloeien uit hogere regelgeving. In dit geval geeft de Commissie BBV de aanbeveling om de desbetreffende onderdelen van de verordeningen in te trekken, te wijzigen of door een hardheidsclausule op te nemen.

2.2.2 Collegebesluiten

De accountant ondersteunt de gemeenteraad 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, bestaande uit externe wetgeving en gemeentelijke regelgeving. Met andere woorden, er wordt gecontroleerd of het college van Burgemeester en Wethouders bij het aangaan van transacties met financiële gevolgen de relevante bepalingen heeft nageleefd. Het gaat daarbij dus om de spelregels van de raad en hogere wet- en regelgevende organen die als norm gelden voor het college bij het aangaan van transacties. Bij de gemeentelijke regelgeving gaat het, om verordeningen en andere raadsbesluiten. Collegebesluiten vallen niet onder de rechtmatigheidscontrole, tenzij de controle hiervan verplicht is op basis van hogere regelgeving of raadsbesluiten c.q. verordeningen.

Collegebesluiten zijn in te delen in kaderstellend en uitvoerend. Kaderstellende besluiten hebben een algemene werking voor alle nog te nemen uitvoerende besluiten. Uitvoerende

besluiten kunnen door het college worden genomen, bijvoorbeeld in het kader van het dagelijks bestuur en beheer van de gemeente.

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

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

- De accountant toetst alleen of het besluit is genomen;
- De accountant toetst of in het besluit ook de in wet- en regelgeving voorgeschreven bepalingen zijn opgenomen;
- De accountant toetst inhoudelijk of de bepalingen in het besluit adequaat zijn opgevolgd;

Dit laatste is bijvoorbeeld het geval bij wettelijk verplichte kaderstellende collegebesluiten, waarbij is voorgeschreven dat een rechtmatigheidstoets moet worden uitgevoerd, zoals bij de controle van verantwoordingen over de besteding van specifieke uitkeringen (bijv. eigen uitvoeringsregels betreffende de toepassing van de hardheidsclausule).

Alle overige kaderstellende en uitvoerende collegebesluiten vallen niet standaard onder de door de accountant uit te voeren rechtmatigheidscontrole.

De gemeenteraad kan de behoefte hebben om (kaderstellende) collegebesluiten 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 de raad toch de naleving van deze regelgeving wil laten toetsen zijn er twee opties.

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

De Commissie BBV doet de gemeenteraden de aanbeveling om te kiezen voor optie 2. In situatie 1 zou de raad zich moeten afvragen of het toetsen van de regelgeving waar het college toe bevoegd is, zinvol is. Uiteindelijk heeft het college veelal de mogelijkheid om te besluiten over aanpassing en/of afwijking van de eigen regelgeving. Indien de raad afwijkingen van de regelgeving van het college wil laten meewegen in het rechtmatigheidsoordeel van de accountant ligt het meer voor de hand dat de raad de bevoegdheid betreffende deze regelgeving naar zich toe trekt, bijvoorbeeld via een bepaling

in de financiële verordening. De accountant gaat daarom na of de raad doelbewust kiest voor optie 1 dan wel, gezien deze overwegingen, niet alsnog de voorkeur geeft aan optie 2.

Situatie 1

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

Als het college een besluit heeft genomen om bepalingen in de eigen besluiten aan te passen dan zal de 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. Vanzelfsprekend leiden afwijkingen van de aangepaste bepalingen in de periode na het besluit weer tot onzekerheden of fouten in het kader van het rechtmatigheidsoordeel.

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

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

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

Situatie 2

In situatie 2 wordt ingevolge een aparte onderzoeksopdracht de naleving van de regelgeving van het college door de accountant onderzocht. Dit onderzoek valt buiten de reikwijdte van de rechtmatigheidscontrole van de jaarrekening door de accountant. De accountant zal de bevindingen uit dit onderzoek afzonderlijk rapporteren. Daarnaast kan de accountant hierover

tevens rapporteren in het verslag van bevindingen naar aanleiding van de accountantscontrole van de jaarrekening, indien dit van belang is in het kader van het onderzoek van de jaarrekening, dan wel door de gemeenteraad wordt gevraagd.

In onderstaand overzicht is de wijze waarop met afwijkingen van door het college genomen besluiten en/of door het college uitgevaardigde voorschriften moet worden omgegaan in de 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
1	Standaard rechtmatigheidscontrole, waarbij collegebesluiten niet in het normenkader zijn opgenomen	Nee, tenzij: afgeweken is van een collegebesluit m.b.t. financiële beheershandelingen dat op basis van hogere regelgeving of raadsbesluiten c.q. verordeningen onderwerp van rechtmatigheidscontrole is.	Nee, tenzij: afgeweken is van een collegebesluit m.b.t. financiële beheershandelingen dat op basis van hogere regelgeving of raadsbesluiten c.q. verordeningen onderwerp van rechtmatigheidscontrole is.
2	Collegebesluiten/ regelgeving worden doelbewust in het normenkader opgenomen of zijn op basis van wettelijke verplichtingen/ verordeningen onderwerp van rechtmatigheidscontrole	Ja, tenzij: - het college tijdig de regelgeving heeft aangepast; - het college tijdig een besluit heeft genomen om te mogen afwijken van de eigen regelgeving; - het college een hardheidclausule adequaat toepast die is opgenomen in de regelgeving.	Ja, voor zover daartoe aanleiding bestaat
3	Collegebesluiten/regelgeving, welke niet op basis van wettelijke verplichtingen/ verordeningen onderwerp van rechtmatigheidscontrole zijn, welke door de raad bij nader inzien uit het normenkader zijn verwijderd (desgewenst met terugwerkende kracht).	Nee	Nee

2.2.3 Opstellen en vaststellen van het normenkader

Van een gemeente wordt verwacht dat aan de accountant een volledig overzicht van de relevante wet- en regelgeving wordt gegeven. Het kan zijn dat het overzicht naar de mening van de accountant niet volledig is. De accountant zal dan om aanvulling van dit overzicht

vragen. Hij kan in dit kader bijvoorbeeld verwijzen naar ervaringen met overzichten van regelgeving bij andere gemeenten. De gemeente zal vervolgens de ontbrekende informatie alsnog moeten opnemen of moeten aangeven waarom bepaalde regelgeving niet in het overzicht is opgenomen.

Het is dus aan de gemeente om het normenkader op te stellen. Indien de accountant van mening is dat het normenkader niet voldoet, er bijvoorbeeld aantoonbaar verordeningen zijn weggelaten, dan wordt dit opgevat als een subjectieve verhindering² en zal de accountant de opdracht teruggeven³.

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

2.3 Operationaliseren normenkader

2.3.1 Interne beheersing

Om het normenkader te kunnen gebruiken voor de interne beheersing en de accountantscontrole moet het worden geoperationaliseerd. Met andere woorden de regelgeving wordt nader uitgewerkt in kaders, richtlijnen en beheersmaatregelen. Op basis van de relevante bepalingen kan aan de hand van een risicoanalyse worden bepaald, welke beheersmaatregelen moeten worden genomen. Bij het in kaart brengen van de financiële bepalingen uit de externe en interne regelgeving kan de accountant in aanvulling op de controlewerkzaamheden ondersteunende werkzaamheden verrichten en aanbevelingen doen.

De beheersorganisatie moet zodanig zijn ingericht dat de naleving van wet- en regelgeving (= het normenkader) met voor de gemeente financiële consequenties zichtbaar en toetsbaar wordt vastgelegd. Het uiteindelijk resultaat zal moeten zijn dat een gemeente zichtbaar in "control" is.

² In accountantstermen is subjectieve verhindering en belemmering een onvolkomenheid, die door de cliënt wel kan worden opgeheven, maar waarbij door de cliënt geen maatregelen getroffen worden om de belemmering op te heffen. Een objectieve verhindering ontstaat in die situaties, dat de cliënt niet in staat is de belemmering weg te nemen.

³ Vanaf de controle van de jaarrekening 2005 is de zogenaamde 'geen oordeelsverklaring' niet meer mogelijk (zie verder paragraaf 4.4).

2.3.2 Onduidelijkheden over financiële consequenties

Bij onduidelijkheid in de verordeningen over financiële consequenties dan moet dit worden opgelost. De onduidelijkheden zullen dan moeten worden voorgelegd aan de raad.

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

2.4 Praktische begrenzing rechtmatigheidscontrole

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

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

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

2.5 Samenhang in begrippen

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

2.5.1 Gemeentewet

De rechtmatigheidscontrole is gebaseerd op de Gemeentewet. In het “Besluit accountantscontrole 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.

2.5.2 Verordeningen ex. Artikel 212 en 213 Gemeentewet

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

2.5.3 Opdracht accountant

De gemeenteraad zal ter afkadering van de rechtmatigheidscontrole allerlei zaken nader moeten regelen en vastleggen. Bijvoorbeeld over de te hanteren goedkeuringstolerantie, de rapporteringstolerantie, het voor de rechtmatigheidscontrole toe te passen (lokale) normenkader, de wijze en het tijdstip van aanleveren van de te controleren jaarrekening, het te voeren overleg en eventuele tussentijdse rapportages, enzovoorts. De gemeenteraad kan de lokale afspraken bijvoorbeeld ook voor een deel in de verordening ex. Artikel 213 GW en in het raadsbesluit inzake de opdrachtverlening c.q. de (jaarlijkse) verplichte opdrachtbevestiging aan de accountant opnemen. Ook kan de raad de afspraken vastleggen in een zogenoemd controleprotocol.

2.5.4 Normenkader

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

gemeente. Het normenkader kan in het geval er geen wijzigingen in de wet- en regelgeving hebben voorgedaan voor meerdere jaren worden vastgesteld.

2.5.5 Operationaliseren normenkader

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

Het operationaliseren van het normenkader is een taak van het college.

2.5.6 Samenvattend overzicht

Hieronder zijn de begrippen in een overzicht samengevat:

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

3 Specifieke onderwerpen

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

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

Een accountant kan bij de uitvoering van zijn controle worden geconfronteerd met financiële beheershandelingen waarvan hij de rechtmatigheidsaspecten niet goed kan overzien. Voorbeelden hiervan zijn staatssteun, Europese aanbestedingen, nieuwe aanbestedingswet, de wet markt en overheid of planschade.

Het is onwenselijk dat in de hierboven beschreven situatie de accountant de onzekerheid over de specifieke cases één op één door vertaalt naar een onzekerheid in zijn controle. Immers gezien de grote bedragen waar deze onzekerheden betrekking op kunnen hebben, ontstaan er dan onzekerheden die kunnen leiden tot een niet-goedkeurende controleverklaring, terwijl de onzekerheid voort vloeit uit de complexiteit van de regelgeving en jurisprudentie (en de interpretatie daarvan in concrete situaties) en niet uit het al dan niet zichtbaar toetsen op naleving door de gemeente. De Commissie BBV doet daarom de stellige uitspraak dat deze onderwerpen dan worden getoetst, zoals ook wordt getoetst op niet-financiële rechtmatigheid.

3.2 Voorwaardencriterium

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

3.2.1 Meerjarige gevolgen

De meeste investeringen leiden tot lasten, balansmutaties en soms ook baten in de jaarrekeningen van meerdere jaren. Contracten die voor meerdere jaren worden afgesloten hebben ook gevolgen voor meerdere jaarrekeningen. Indien een investering of een contract fouten en/of onzekerheden bevat, wanneer en hoe vaak tellen die dan mee in de controleverklaring? Deze vraag wordt hieronder uitgewerkt.

3.2.1.1 Investeringen

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

3.2.1.2 Meerjarige contracten

Bij meerjarige inkoopcontracten voor leveringen en diensten zijn de jaarlijkse lasten in de jaarrekening opgenomen. Dergelijke contracten leiden veelal niet tot onrechtmatige balansmutaties (voorraden, vooruitbetaald, schuld, enz.). Een onrechtmatigheid bij de contractverlening, bijvoorbeeld bij het niet voldoen aan de Europese regels, zou daarom jaarlijks in de afweging naar de controleverklaring kunnen blijven doorwerken omdat de gemeenteraad geen afwijkingen van hogere regelgeving kan sanctioneren. De Commissie BBV doet de stellige uitspraak aan gemeenten om meerjarige contracten, die bijvoorbeeld

zouden moeten voldoen aan Europese regels, in de toelichting op de jaarrekening bij de 'niet uit de balans blijkende verplichtingen' op te nemen voor het volle bedrag waarover het contract is afgesloten. Het BBV schrijft overigens voor dat van belangrijke contracten de resterende contractwaarde in de toelichting bij de 'niet uit de balans blijkende verplichtingen' worden vermeld.

Als de 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 en worden in het tweede jaar de geconstateerde fouten wel in het oordeel van de accountant betrokken.

3.2.2 Legitieme afwezigheid afrekeningen

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

Uitgangspunt is dat de legitieme afwezigheid ervan op zich niet tot een rechtmatigheidsfout leidt. Een voorbeeld hiervan is wanneer 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 soms wordt ook tussentijdse informatie gevraagd van de gesubsidieerde. Net als bij de getrouwheid moet de accountant in de situatie dat de gewenste informatie – in redelijkheid – nog ontbreekt een verwachting opbouwen betreffende de rechtmatigheid van de verantwoorde subsidiebedragen. Zijn daartoe door de subsidieverstrekker juiste onderbouwingen gegeven en zijn deze goed gedocumenteerd. Als deze onderbouwing deugdelijk is en bijvoorbeeld wordt gestaafd met ervaringen uit het verleden (vorig jaar een prima verantwoording), dan bestaat er geen reden om te twifelen 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 m.b.t. rechtmatigheid.

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

3.2.3 Gemeenschappelijke Regelingen

Indien een gemeenschappelijke regeling (GR) geen goedkeurende 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 heeft. Een niet goedkeurende controleverklaring (betreffende de getrouwheid) bij de jaarrekening van een gesubsidieerde instelling kan echter strijdigheid met interne en/of externe voorschriften opleveren en kan derhalve wel van invloed zijn op het rechtmatigheidsoordeel bij de subsidieverstrekende gemeente.

Een en ander is sterk afhankelijk van het soort GR. Voor een verdere uitwerking van dit thema verwijzen wij u naar een afzonderlijke notitie over Gemeenschappelijke Regelingen en Rechtmatigheid en de paragrafen 3.7 en 3.10.

3.2.4 De wet Fido, Schatkistbankieren, Ufdo en Ruddo

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

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

3.2.5 Aanbestedingswet

Per 1 april 2013 is de nieuwe aanbestedingswet in werking getreden. De aanbestedingswet vervangt het Besluit aanbestedingsregels voor overheidsopdrachten (Bao), het Besluit aanbestedingsregels speciale sectoren (Bass) en de Wet implementatie rechtsbeschermingsrichtlijnen aanbesteden (Wira). De Aanbestedingswet regelt naast de Europese aanbestedingen de nationale aanbestedingen. Voor het doen van aanbestedingen zijn twee richtsnoeren opgesteld. Het eerste richtsnoer regelt dat eisen, voorwaarden en

criteria die aan inschrijvers en inschrijvingen worden gesteld in redelijke verhouding moeten staan tot de opdracht. In de Gids Proportionaliteit zijn de voorschriften hiervoor uitgewerkt. Een aanbestedende dienst dient deze voorschriften toe te passen of een afwijking in de aanbestedingsstukken te motiveren. Bij overheidsopdrachten voor werken die een geraamde waarde hebben onder de Europese drempel moet een aanbestedende dienst de voorschriften uit het Aanbestedingsreglement werken 2012 toepassen of in de aanbestedingsstukken motiveren waarom deze niet worden toegepast. Deze bepalingen brengen voor de gemeente administratieve verplichtingen met zich en deze administratieve verplichtingen vallen niet onder de bepalingen van recht, hoogte en duur en vallen dus onder de formele rechtmatigheid. Bij het niet naleven van deze bepalingen rapporteert de accountant hierover in zijn rapport van bevindingen en materiele toetsing door de accountant is niet vereist. Het ten onrechte niet toepassen van de (Europees) drempelbedragen bij een aanbesteding van opdrachten leidt wel tot een financiële rechtmatigheidsfout.

3.2.6 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 winststopslag) doorberekend moeten worden aan de afnemers. Daarbij gelden enige andere verplichtingen zoals een bevoordelingsverbod van overheidsbedrijven. 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 vallen onder de categorie niet financiële rechtmatigheid. Bij niet naleven is dus sprake van een formele rechtmatigheidsfout. Relevante bevindingen neemt de accountant op in zijn accountantsverslag.

3.2.7 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. De WNT kent drie regimes:

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

De WNT 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 WNT-bepalingen is sprake van een onverschuldigde betaling (met inachtneming van het overgangsrecht). De topfunctionaris is verplicht tot terugbetaling 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.

3.3 Begrotingscriterium

Bij de rechtmatigheidscontrole vormt het begrotingscriterium een belangrijk toetsingscriterium. In de toelichting op het 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’s⁴ (begrotingscriterium). In de begroting zijn de maxima voor de lasten vermeld die door de raad zijn vastgesteld. Dit houdt in dat de financiële beheershandelingen dienen te passen binnen de begroting, waarbij het juiste programma, de toereikendheid van het begrotingsbedrag, alsmede het begrotingsjaar van belang zijn.”

3.3.1 Waar zijn de normen voor het begrotingscriterium vastgelegd?

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

3.3.2 Begrotings- en investeringskredietoverschrijdingen

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

Indien een wijziging niet meer in het jaar zelf is voorgelegd zijn bestedingen boven het begrotingsbedrag strikt genomen onrechtmatig. Toch kan voor de accountant bij de controle vaststaan dat een aantal (begrotings)overschrijdingen binnen de beleidskaders van de gemeenteraad vallen. De toelichting van het 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, eerste lid van het Besluit comptabiliteitsvoorschriften⁵

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.

⁵ Inmiddels artikel 28 van het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten

dienen deze overschrijdingen (en onderschrijdingen) goed herkenbaar in de jaarrekening te worden opgenomen. Door het vaststellen van de rekening door de raad waarin die uitgaven wel zijn opgenomen worden de desbetreffende uitgaven alsnog geautoriseerd. Het gaat om overschrijdingen waarbij het college bij het doen van de uitgaven binnen het door de raad uitgezette beleid is gebleven. Het is in zijn algemeenheid niet de bedoeling dat de accountant deze overschrijdingen betreft bij de beslissing of al dan niet een goedkeurende accountantsverklaring kan worden gegeven. Wel moet de accountant in het verslag van bevindingen de bedragen, waarvan het college in de jaarrekening heeft aangegeven dat ze nog dienen te worden geautoriseerd, aan de orde stellen. De accountant dient in dat kader in ieder geval aan te geven of het overzicht ex artikel 28, eerste lid, van het Besluit comptabiliteitsvoorschriften 1995⁶ volledig is of niet.

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

3.3.3. Verschillende typen begrotingsoverschrijdingen

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

<i>Bij de toetsing van begrotingsafwijkingen kunnen tenminste de volgende “soorten” begrotingsafwijkingen worden onderkend:</i>	<i>Onrechtmatig, maar telt niet mee voor het oordeel</i>	<i>Onrechtmatig, en telt mee voor het oordeel</i>
Kostenoverschrijdingen betreffende activiteiten die niet passen binnen het bestaande beleid en waarvoor men tegen beter weten in geen voorstel tot begrotingsaanpassing heeft ingediend. Bijvoorbeeld de doelgroep c.q. de activiteiten zijn in de praktijk aantoonbaar ruimer geïnterpreteerd dan in regelgeving (subsidieregeling, -verordening) was gedefinieerd.		X
Kostenoverschrijdingen die passen binnen het bestaande beleid, maar waarbij de accountant <u>ondubbelzinnig vaststelt</u> dat die ten onrechte niet tijdig zijn gesignaleerd. Bijvoorbeeld: de verwachte kostenoverschrijding op jaarbasis was via tussentijdse informatie al wel bekend, maar men heeft geen voorstel tot begrotingsaanpassing ingediend en dit is in strijd met de budgetregels zoals afgesproken met de raad.		X

⁶ Zie vorige voetnoot

<i>Bij de toetsing van begrotingsafwijkingen kunnen tenminste de volgende "soorten" begrotingsafwijkingen worden onderkend:</i>	<i>Onrechtmatig, maar telt niet mee voor het oordeel</i>	<i>Onrechtmatig, en telt mee voor het oordeel</i>
Kostenoverschrijdingen die geheel of grotendeels worden gecompenseerd door direct gerelateerde opbrengsten, bijvoorbeeld via subsidies of kostendekkende omzet.	X **)	
Kostenoverschrijdingen bij open einde (subsidie)regelingen. Vaak blijkt vanwege dit open karakter in het kader van het opmaken van de jaarrekening een (niet eerder geconstateerde) overschrijding.	X **)	
Kostenoverschrijdingen die worden gecompenseerd door extra inkomsten die niet direct gerelateerd zijn. Over de aanwending van deze extra inkomsten heeft de raad nog geen besluit genomen		X
Kostenoverschrijdingen betreffende activiteiten welke achteraf als onrechtmatig moeten worden beschouwd omdat dit bijvoorbeeld bij nader onderzoek van de subsidieverstrekker, belastingdienst of een toezichthouder blijkt (bijvoorbeeld een belastingnaheffing). Het zal hier in de praktijk vaak gaan om interpretatieverschillen bij de uitleg van wet- en regelgeving die na het verantwoordingsjaar aan het licht komen. Er zijn dan geen rechtmatigheidsgevolgen voor dat verantwoordingsjaar. Wel zal de gemeente er voor moeten zorgen dat de overschrijdingen getrouw in de jaarrekening worden weergegeven. Ook kunnen er gevolgen zijn voor het lopende jaar. - geconstateerd tijdens verantwoordingsjaar - geconstateerd na verantwoordingsjaar	X	X
Kostenoverschrijdingen op activeerbare activiteiten (investeringen) waarvan de gevolgen voornamelijk zichtbaar worden via hogere afschrijvings- en financieringslasten in het jaar zelf of pas in de volgende jaren. - jaar van investeren - afschrijvings- en financieringslasten in latere jaren	X	X

**) Voor dit type begrotingsoverschrijdingen doet de Commissie BBV aan gemeenteraden de aanbeveling om regels vast te leggen over de vraag of de accountant deze moet meewegen in zijn oordeel. Deze kostenoverschrijdingen zijn strikt formeel onrechtmatig. Er zijn echter verschillende situaties denkbaar waarbij de overschrijdingen binnen het door de raad uitgezette beleid zijn gebleven. In overeenstemming met het Bado is het dan niet de bedoeling dat de accountant deze overschrijding betreft bij de beslissing of al dan niet een goedkeurende controleverklaring kan worden gegeven. 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. Voor een nadere/ meer uitgebreide uitwerking van het begrotingscriterium wordt verwezen naar de Commissie BBV website (www.commissiebbv.nl).

3.3.4 Onttrekken of doteren aan bestemmingsreserves

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

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

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

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

3.3.5 Budgetoverheveling tussen begrotingsjaren en rechtmatigheid

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

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

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

1	<p>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 gemeenteraad verzoeken het overgebleven bedrag via een begrotingswijziging toe te voegen aan een bestemmingsreserve (bijvoorbeeld "nog uit te voeren werkzaamheden"). Over de vorming van de bestemmingsreserve moet in overeenstemming met de Gemeentewet door de gemeenteraad zijn besloten uiterlijk 31 december van het betreffende begrotingsjaar. Voor een rechtmatige aanwending in het nieuwe jaar van de overgehevelde middelen zal de begroting van het nieuwe jaar op de 'overheveling' moeten worden aangepast.</p>
2	<p>De gemeenteraad neemt het besluit dat bij het niet volledig besteden van specifieke budgetten een bestemmingsreserve mag worden gevormd waaruit in een volgend jaar deze specifieke lasten kunnen worden gedekt. Het is een min of meer generiek besluit waarbij de specifieke budgetten worden benoemd. Het is aan de gemeenteraad om een dergelijk besluit voor één of meerdere jaren te nemen. Uit oogpunt van een goede en integrale allocatiefunctie doet de Commissie BBV de stellige uitspraak om terughoudend te zijn met dergelijke besluiten en de kaders daarvoor in de financiële verordening (artikel 212 Gemeentewet) op te nemen. Volgens de Commissie-BBV moet worden voorkomen dat het gepresenteerde gerealiseerde resultaat na bestemming volgend uit de programmarekening via een automatisme van potjes vullen richting nul tendeert. Ook bij deze optie geldt dat voor een rechtmatige aanwending in het nieuwe jaar van de overgehevelde middelen, de begroting van het nieuwe jaar op de 'over heveling' moet zijn aangepast.</p>
3	<p>Indien de gemeenteraad niet vóór 31 december heeft besloten de bedragen over te hevelen, leiden de niet bestede middelen als gevolg van achterstand in de uitvoering tot een voordelig effect op het jaarresultaat van de jaarrekening. De gemeenteraad kan in het begin van het nieuwe begrotingsjaar het besluit nemen de niet uitgevoerde werkzaamheden van het vorige begrotingsjaar alsnog uit te voeren in het huidige begrotingsjaar en de lasten (al dan niet in eerste instantie) te dekken uit de algemene reserve of te dekken uit het budget van het nieuwe begrotingsjaar. Bij deze optie informeert het college van burgemeester en wethouders de gemeenteraad dus vóóraf en dus zo snel mogelijk over de noodzakelijk geachte 'overheveling' van activiteiten, en zal voor een formeel rechtmatige uitvoering van die activiteiten in het nieuwe jaar de gemeenteraad vragen dat via besluitvorming in de vorm van een begrotingswijziging te bekrachtigen.</p>
4	<p>Een laatste mogelijkheid is om de uitvoering van de 'overgehevelde' activiteiten en bijhorende lasten gewoon ten laste van de exploitatie in het nieuwe jaar te verantwoorden. Bij de vaststelling van de jaarrekening van het oude jaar en de daarin opgenomen resultaatbestemming stemt de gemeenteraad op grond van een geactualiseerde uitvoeringsplanning vervolgens in met het overhevelen van de niet aangewende middelen als gevolg van nog niet uitgevoerde activiteiten naar het nieuwe begrotingsjaar. In formele zin worden er dan in het begin van het nieuwe begrotingsjaar activiteiten uitgevoerd en budgetten van het afgesloten jaar naar het nieuwe</p>

<p>begrotingsjaar overgeheveld zonder dat daar vooraf voor dat jaar toestemming is gegeven door de gemeenteraad. Anderzijds zijn het wel activiteiten die passen binnen het beleid van de gemeenteraad. Het is raadzaam deze afspraken vast te leggen in bijvoorbeeld de financiële verordening (artikel 212 Gemeentewet).</p>
--

3.4 M&O-beleid

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

3.4.1 Definities

De 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 overheidsmiddelen kan gelijk worden gesteld met het plegen van fraude om zich onrechtmatig overheidsmiddelen toe te eigenen. Bij fraude passen beheersmaatregelen zoals fraudepreventie, handhaving, fraudeopsporing en sancties.

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.

3.4.2 Controle van de gemeente op M&O

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

Voorkoming Misbruik & Oneigenlijk Gebruik (M&O)' van de Commissie BBV wordt daar uitgebreid op ingegaan (www.commissiebbv.nl).

3.4.3 De accountant en M&O

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

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

In de toelichting op het 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.

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

3.5 Financiële verordening ex. Artikel 212 Gemeentewet

De wijze waarop de verordening ex. artikel 212 Gemeentewet in de rechtmatigheidscontrole dient te worden betrokken, hangt net zoals bij alle andere verordeningen af van de betreffende bepalingen. De (meeste) bepalingen in de financiële verordening hebben direct invloed op het tot stand komen van de baten, lasten of balansmutaties in de jaarrekening en maken daarom altijd onderdeel uit van het toetsingskader bij de rechtmatigheidscontrole. Neem bijvoorbeeld de wettelijke voorgeschreven afschrijvingsbepalingen of de bepalingen aangaande de financieringsfunctie.

In de financiële verordening van veel gemeenten worden ook nota's voorgeschreven. Het gaat dan bijvoorbeeld om een nota 'M&O-beleid' of een nota 'Onderhoud kapitaalgoederen'. Dergelijke nota's zijn niet wettelijk verplicht maar als ze in een gemeente zijn vastgesteld, neemt de accountant ze mee in de controle als er financiële consequenties uit voortvloeien. Wanneer deze niet wettelijk voorgeschreven nota's nog niet zijn vastgesteld, heeft dit naar de mening van de Commissie BBV geen invloed op het rechtmatigheidsoordeel. Wel zal de accountant in zijn rapport van bevindingen vermelden dat deze nota's op basis van de financiële verordening dienen te worden vastgesteld.

3.6 Fouten en onzekerheden bij de rechtmatigheidscontrole

Met de interpretatie van fouten en onzekerheden naar het getrouwheidsoordeel is door accountants reeds jarenlang ervaring opgedaan. Mede gebaseerd op vragen uit de praktijk heeft het voormalig PRPG stellige uitspraken opgesteld over de wijze waarop fouten en onzekerheden⁷ beoordeeld moeten worden in het kader van de financiële rechtmatigheidscontrole. Op de website van de Commissie BBV (www.commissiebbv.nl) zijn de stellige uitspraken in de nota "Fouten en onzekerheden bij de rechtmatigheidscontrole" nader uitgewerkt. 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

3.6.1 Fouten met betrekking tot de verslaggeving

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

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

In het geval dat niet adequaat wordt voldaan aan de inrichtingsvereisten, terwijl de balansposten en de baten en lasten getrouw in de jaarrekening zijn weergegeven, worden deze onvolkomenheden niet als te kwantificeren fouten aangemerkt. Het niet voldoen aan de BBV, wordt alleen indien de afwijking als materieel en/of wezenlijk is aan te merken tot uitdrukking gebracht in de 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.

⁷ Hierna wordt gesproken over fouten, met inbegrip van onzekerheden.

3.6.2 Fouten met betrekking tot financiële beheershandelingen

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

Het niet naleven van bepalingen in wet- en regelgeving die geen financiële consequenties voor de gemeente 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 blijvende mogelijke consequentie voor de betreffende jaarrekeningpost in geld uit te drukken. In het kader van het voorwaarden criterium zal dat beperkt blijven tot de bepalingen recht, hoogte en duur. Alleen daar waar aan de overige bepalingen direct financiële consequenties zijn verbonden en die dus indirect recht, hoogte of duur beïnvloeden, zal kwantificering aan de orde zijn.

3.6.3 Voorbeelden toerekening rechtmatigheidsfouten

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

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

Een ander voorbeeld betreft de afrekening van een subsidie m.b.t. prestatiegegevens. In de subsidieverordening staat omschreven dat te weinig geleverde prestaties moeten worden verrekend en het subsidiebedrag dan overeenkomstig moet worden teruggevorderd. Wanneer de levering van de prestaties niet adequaat kan worden aangetoond, vervalt zelfs het gehele recht op het subsidiebedrag. Indien deze terugvordering niet plaatsvindt dan is het

formeel terug te vorderen bedrag als onrechtmatig aan te merken. Een wellicht wat minder strenge afrekenvariant kan gebaseerd zijn op een verplicht boetesysteem m.b.t. de reeds verstrekte subsidie. Een ten onrechte niet opgelegde boete is dan voor het niet-verantwoorde te vorderen boetebedrag als onrechtmatig aan te merken. Dit ter onderscheid van een boetebedrag dat wellicht als korting op een toekomstig subsidie moet worden opgelegd, zoals verwoord in het eerste voorbeeld.

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

In de onderstaande tabel wordt het voorgaande nader toegelicht met een aantal voorbeelden:

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

3.6.4 Rechtmatigheid ten opzichte van getrouwheid

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

Op grond van het Besluit accountantscontrole 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 is niet zo dat in het Bado wordt voorgeschreven dat individuele rechtmatigheidsfouten zowel voor hun invloed op de baten en/of lasten en de daarmee samenhangende invloed op het vermogen bij elkaar moeten worden opgeteld. Rechtmatigheidsfouten worden, ook als verslaggevingsfout, op transactieniveau en dus maar éénmaal meegeteld naar het rechtmatigheidsoordeel van de verantwoording als geheel.

3.6.5 M&O-criterium

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

3.6.6 Effect van het niet naleven van wet- en regelgeving

<i>Afwijkingen van wet- en regelgeving worden</i>	<i>alleen vermeld in het verslag van bevindingen (VvB)</i>	<i>meegewogen in het accountants-oordeel en vermeld in het VvB</i>
En betreffen:		
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 zeer waarschijnlijk geen financiële consequenties hebben die in de jaarrekening tot uitdrukking moeten komen	X	
Bepalingen in wet- en regelgeving worden niet nageleefd (voorwaardencriterium), en hieruit kunnen financiële consequenties voortvloeien die in de jaarrekening tot uitdrukking moeten komen.		X
Er zijn geen effectieve M&O maatregelen en mede als gevolg daarvan zijn rechtmatigheidsafwijkingen en/of onzekerheden geconstateerd die ook consequenties hebben voor jaarrekeningposten (M&O criterium)		X
Er zijn geen effectieve M&O-maatregelen, maar ondanks dat zijn er geen fouten en/of onzekerheden geconstateerd. (M&O criterium)	X	

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

3.7 Aan derden uitbestede activiteiten⁸

Verschillende gemeenten en provincies laten de uitvoering van bepaalde regelingen zoals belastingheffing en inning, Wet werk en bijstand (Wwb), Wet maatschappelijke ondersteuning (Wmo), Wet sociale werkvoorzieningschap (Wsw) of de verwerking van salarissen, administratie etc. verzorgen door andere gemeenten, gemeenschappelijke regelingen of andere derden zoals servicebureaus etc. Belangrijk kenmerk is dat deze regelingen wel door derden organisaties worden uitgevoerd, maar dat de gehele financiële stroom die met deze regelingen gemoeid is uiteraard wel in de begroting en jaarrekening van de gemeente of provincie is opgenomen.

In ieder geval bij de regelingen met financiële stromen van materieel belang zal de gemeente de rechtmatige uitvoering ervan willen vaststellen. In een aantal gevallen kan de gemeente

⁸ 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. Voor de rechtmatigheidscontrole in deze situaties verwijzen wij naar de notitie betreffende gemeenschappelijke regelingen van het voormalig PRPG van 29 mei 2006.

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

1. De gemeente gaat zelf of laat zelf een controle bij het servicebureau uitvoeren.
2. Het servicebureau verstrekt een accountantsmededeling over de kwalitatieve aspecten van de administratieve organisatie en interne controle. In deze situatie wordt een generieke mededeling (Assurance rapport⁹) 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.

- B1. Eén specifieke verantwoording en controleverklaring voor alle gemeenten/ provincies (deelnemers) gezamenlijk waarin de voor de individuele deelnemers relevante bedragen worden gespecificeerd. Deze variant is prima geschikt om in te richten in overeenstemming met de gedachte van de SISA-systematiek. Dit betekent dat ruimere goedkeuringstoleranties kunnen worden toegepast. Hierbij zal per deelnemende gemeente/provincie de opzet en het bestaan van de administratieve organisatie/interne controle (AO/IC) worden vastgesteld en voor kleinere gemeenten kan voor de toetsing van de werking van de AO/IC met minimaal één deelwaarneming worden volstaan.
- B2. Een individuele verantwoording met 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'¹⁰) 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

⁹ 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.

¹⁰ Zie voorbeeldtekst; hoofdstuk 9 in deel 3 van Handleiding Regelgeving Accountancy op de NIVRA-site.

goedkeuringstolerantie) verlangen. Dan zal de accountant wel meer werkzaamheden moeten uitvoeren.

Bij alle varianten speelt dat door de accountant van de gemeente gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van de accountant van een servicebureau. Het uitgangspunt is dat normaliter de werkzaamheden en rapportage van de accountant van de uitvoeringsorganisatie voldoende controle-informatie biedt voor de accountant van de gemeente zodat aanvullende auditinstructies, reviewgesprekken en / of werkzaamheden niet nodig zullen zijn.

3.8 Sociaal domein

Met ingang van 2015 hebben gemeenten een uitbreiding van hun taken gekregen op het gebied van WMO, Jeugd en Participatie. De bekostiging is geregeld in het Gemeentefonds. Gemeenten hebben geen specifieke verantwoordingsplicht aan het Rijk over de (rechtmatige) bestedingen van deze gelden. De rechtmatige besteding van de gelden voor deze taken maken aldus onderdeel uit van de (horizontale) verantwoording aan de gemeenteraad door middel van de gemeentelijke jaarrekening en de accountantscontrole hierop.

3.8.1. Kaders rechtmatigheidscontrole sociaal domein

De kaders voor de rechtmatige besteding van de gelden binnen het sociaal domein liggen vast in wet- en regelgeving vanuit het Rijk en de invulling hiervan in de gemeentelijke verordeningen. De rechtmatigheidscontrole hierop is niet anders dan op andere wet- en regelgeving. 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.

Voor wat betreft de externe regelgeving komt het Ministerie van VWS met een normenkader sociaal domein. Dit betreft de inventarisatie van de bepalingen van recht, hoogte en duur in de externe wet- en regelgeving. Zodra deze beschikbaar is, zal een verwijzing worden opgenomen op de website van de commissie BBV.

Een bijzonder element in de rechtmatigheidscontrole rondom het sociaal domein is dat gemeenten in grote mate afhankelijk zijn van de uitvoering van deze taken en de aanlevering van informatie hierover door derde partijen (zorgaanbieders). Gemeenten hebben hiertoe contracten gesloten met zorgaanbieders. De bepalingen in deze contracten vallen alleen onder het normenkader voorzover deze (recht-, hoogte- en duur-)bepalingen raken uit de externe wet- en regelgeving en de gemeentelijke verordeningen. Het is dus niet per definitie zo dat het niet naleven van bepaalde contractvoorwaarden gevolgen heeft voor de rechtmatigheidscontrole van de gemeente.

VNG, VWS en zorgaanbieders hebben een 'Modeloplegger rechtmatigheidsvereisten' opgesteld die als leidraad kan dienen voor het stroomlijnen van de verantwoordings-eisen van gemeenten aan aanbieders (vng.nl). Deze modeloplegger kan worden toegepast wanneer eisen in bestaande contracten en de daaraan gekoppelde verantwoording als niet duidelijk,

niet realistisch en/of niet werkbaar worden beschouwd. Met behulp van deze modeloplegger kunnen vereisten worden verduidelijkt en verminderd.

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

3.8.2. Eigen bijdragen van het Centraal administratiekantoor (CAK) (ongewijzigd t.o.v. Kadernota 2013/2014)

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

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

Door de systematiek te kiezen van het vaststellen van de eigen bijdragen door het CAK, heeft de wetgever in feite bepaald, dat de verantwoordelijkheid voor de juistheid en volledigheid van de eigen bijdragen geen gemeentelijke verantwoordelijkheid is. Dat betekent dat door de gemeenten geen zekerheden over omvang en hoogte van de eigen bijdragen kunnen worden verkregen als gevolg van het niet kunnen vaststellen van de juistheid op persoonsniveau, zoals hiervoor is toegelicht. De gemeente zal deze onzekerheid in de jaarstukken moeten noemen, ook al ligt de oorzaak niet bij de gemeente.

3.8.3. Verantwoording PGB's

Gemeenten verstrekken ook persoonsgebonden budgetten (PGB) voor maatschappelijke ondersteuning en jeugdzorg. De burger kon hiermee tot en met 2014 de geïndiceerde zorg inkopen. Met ingang van 2015 krijgt de geïndiceerde burger niet meer zelf dit "zakje" geld, maar worden deze budgetten door de Sociale Verzekeringsbank beheerd en, na het verlenen van de zorg, rechtstreeks uitbetaald aan de zorgverleners. De gemeenten moeten zich via de jaarstukken verantwoorden over de rechtmatigheid van de besteding inclusief misbruik en oneigenlijk gebruik. Naast informatie uit en controle in de gemeente zelf hebben gemeenten hiertoe ook informatie van de Sociale verzekeringsbank nodig. De afspraak is gemaakt dat gemeenten daarvoor van de Sociale Verzekeringsbank ontvangen:

- een financiële verantwoording per wet op totaalniveau met een bijlage per gemeente (SiSa-systematiek) en een controleverklaring
- een verantwoording over de AO/IB met bijgaand assurance-rapport.

3.8.4. Juistheid kosten zorgaanbieders

De gemeenten ontvangen facturen van zorgaanbieders voor de uitvoering van maatschappelijke ondersteuning en jeugdzorg. De gemeenten kunnen niet altijd vaststellen:

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

Hiervoor zijn verschillende oplossingen denkbaar.

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. In de modeloplegger van de VNG zijn een aantal mogelijkheden gegeven voor de aanpak hiertoe.

Voor het bepalen van de volledigheid van de op te nemen verplichting per 31 december inzake nog te ontvangen facturen van zorgaanbieders kan de gemeente mogelijk (slechts) gedeeltelijk gebruik maken van de informatie uit haar eigen administratie over indicering en de contracten met de zorgaanbieders. De gemeente zal dan ook afhankelijk zijn van informatie van de zorgaanbieders. Bijvoorbeeld voor wat betreft de feitelijk geleverde zorg, overgangsccliënten en overlopende trajecten in de jeugdzorg kan dit het geval zijn. De volledigheid zal dus moeten worden gewaarborgd middels afstemming met de zorgaanbieders via een opgave van de openstaande en nog te factureren trajecten, welke eventueel door een accountant wordt gecontroleerd en gecertificeerd.

3.8.5. Aanbesteding

Sommige gemeenten spreken tijdens de contractperiode met zorgaanbieders andere voorwaarden af voor de te leveren zorg dan overeengekomen na de (Europese) aanbesteding. Er kunnen situaties zijn die een aanpassing van de overeenkomst zonder nieuwe aanbesteding rechtvaardigt. De accountant zal moeten vaststellen dat de aanpassing inderdaad juridisch is getoetst door de gemeente.

3.9 Onroerend zaak transacties en staatssteun

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

Het gaat in essentie om het bepalen van een marktconforme prijs bij de verkoop van kavels grond of van gebouwen. Staatssteun treedt op als grond/een gebouw wordt verkocht tegen een lagere dan marktconforme prijs. De Europese Commissie (EC) heeft haar beleid omtrent

staatssteun en grondtransacties uitgelegd in een Mededeling¹¹. In de Mededeling gaat de EC in op de wijze van prijsvorming bij deze transacties. Concreet wordt hiervoor een tweetal mogelijkheden toegestaan die, naar de mening van de EC, zekerheid geven over het vaststellen van een marktconforme prijs en daarmee het voorkomen van staatssteun. Deze twee methoden om de marktconforme prijs vast te stellen zijn: een veiling (1) en een onafhankelijke taxatie (2). Indien taxaties worden gebruikt is uiteraard het doel waarvoor de taxatie is uitgevoerd hierbij van belang. In principe moet het doel van de taxatie 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 - ook voor WOZ-taxaties dat deze taxatie niet altijd bruikbaar is als onafhankelijke taxatie voor het vast stellen van een marktconforme prijs. In de voetnoot zijn enkele voorbeelden opgenomen, waarbij de WOZ-taxatie niet bruikbaar is als onafhankelijke taxatie¹²

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.

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 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

¹¹ Mededeling betreffende staatssteunelementen bij de verkoop van gronden en gebouwen door openbare instanties (Publicatieblad EG 10.7.1997, C209/3).

¹² WOZ-taxaties zijn onafhankelijke taxaties van de marktwaarde van onroerend goed, met als doel waardebepaling voor belastingheffing. De WOZ-taxatie kan niet in alle gevallen staatssteun uitsluiten. In de volgende situaties is een WOZ-taxatie niet de geschikte basis om vast te stellen of de marktwaarde is betaald en dus geen voordeel (staatssteun) is verleend:

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

voor de strekking van de verklaring.

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

3.10 Verbonden partijen

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

De rechtmatigheid van transacties in situaties waarin andere rechtspersonen een rol spelen is een complex vraagstuk en zeer afhankelijk van de feitelijke situatie, waarin de feitelijke en formele verantwoordelijkheidsverdeling, juridische structuur en aard van de overeenkomsten relevant zijn. In februari 2012 heeft de Commissie BBV de notitie Verbonden partijen en aanbesteding gepubliceerd. Deze notitie is opgenomen op de website van de Commissie BBV (www.commissiebbv.nl). 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 handelen, 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.

4 De controleverklaring, wat, voor wie en waarom?

4.1 Controleverklaring

Sinds 2004 wordt in de controleverklaring voor gemeenten ook een oordeel gegeven over de rechtmatigheid. Hierbij wordt verwezen naar model 10.44 zoals opgenomen op de internetsite van de NBA.

4.2 Toleranties

4.2.1 Omvangsbasis voor de bepaling van de goedkeuringstoleranties

Algemeen

Voor de bepaling van welke posten materieel zijn voor de oordeelsvorming over de getrouwheid en rechtmatigheid van de verantwoording is in het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado) de basis vastgelegd. De gemeenteraad 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 omvangsbasis. Zoals ook in de nota van toelichting op het Bado is genoemd, wordt de omvangsbasis 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 omvangsbasis voor gemeenten is in het Bado gedefinieerd als de totale lasten van de gemeente.

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

Overwegingen

Een belangrijke gebruiker van de jaarrekening is de gemeenteraad. De programmarekening 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. De programmarekening geeft 'bottom line' het resultaat na bestemming weer, dat ter beschikking staat aan de gemeenteraad om te bestemmen of toe te voegen dan wel te onttrekken aan de algemene reserve. In de praktijk heeft het resultaat na bestemming een prominentere plaats bij de oordeelsvorming van de gemeenteraad dan het resultaat voor de toevoegingen en onttrekkingen aan de reserves.

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

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

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.

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

Conclusie omvangbasis

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

4.2.2 Toleranties

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)	$\leq 1\%$	$> 1\% < 3\%$	-	$\geq 3\%$
Onzekerheden in de controle (% omvangbasis)	$\leq 3\%$	$> 3\% < 10\%$	$\geq 10\%$	-

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

De rapporteringstolerantie 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 rapporteringstolerantie 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 rapporteringstolerantie strenger maken (lager dan 1% van de omvangbasis).

De gemeenteraad kan ook de goedkeuringstolerantie lager vaststellen. Dat betreft dan de

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

4.3 Eén oordeel met twee aspecten

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

4.4 Soorten verklaringen

Uit de hierboven gegeven tabel blijkt dat er vier basisverklaringen zijn (goedkeurend, met beperking, oordeelonthouding en afkeurend). Door de combinatie van de uitkomsten van het onderzoek naar de getrouwheid en de rechtmatigheid zijn er verschillende verklaringen mogelijk (bijvoorbeeld goedkeurend voor getrouw beeld, maar met beperking voor de rechtmatigheid). Het voert te ver hier op iedere afzonderlijk verklaring in te gaan; zie hiervoor de verschillende modeltekst verklaringen (10.4) zoals opgenomen op de internetsite van de NBA.

4.5 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 gemeenteraad. De verklaring is dus niet te zien als een papertje dat gehaald moet worden, waarna het 'goed' is. Het is zeer aan te bevelen dat de gemeenteraad de verklaring en het verslag leest en beziet wat er wordt geconstateerd en wat het college van plan is met de constatering te doen.

4.6 Indemniteitsprocedure

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

onrechtmatigheden die de raad van politiek belang acht en de vaststelling van de jaarrekening in de weg staan.

De indenniteitsprocedure 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 procedure kan echter bij iedere soort controleverklaring worden gestart; dus ook bij een goedkeurende verklaring. De procedure heeft geen gevolgen voor de uitgebrachte controleverklaring of het verslag van bevindingen. Het is alleen bij financiële onrechtmatigheden mogelijk een indenniteitsprocedure te starten (zie art. 198, tweede lid GW).

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