

De accountant en de rechtmatigheid van de gemeentelijke jaarrekening

Rechtmatigheid houdt in, het voldoen aan wetten en regels. Niets bijzonders zal men denken. Het is immers vanzelfsprekend dat gemeenten wetten en regels naleven! Maar dat blijkt in de praktijk toch iets anders te liggen. Neem bijvoorbeeld de diverse financiële debacles, de bouwfraude, de vuurwerkramp in Enschede, de cafébrand in Volendam en het instorten van een parkeerdek van een groot restaurant in Tiel.

DRS. R.M.J. VAN VUGT RA en S. VAN DER SCHAAF RA

Senior management Deloitte & Touche Accountants, resp. Partner Vakontwikkeling ONP Deloitte & Touche Accountants

Vanwege de extra aandacht voor rechtmatigheid zijn de eisen waaraan de jaarrekening van gemeenten (en straks ook provincies) met betrekking tot rechtmatigheid moet voldoen, aangescherpt. In het nieuwe Besluit accountantscontrole gemeenten (BAG) is opgenomen, dat de accountant in de accountantsverklaring bij de programmarekening van een gemeente expliciet een oordeel moet uitspreken over de 'financiële' rechtmatigheid. Behalve het getrouwe beeld van de jaarrekening, moet de accountant met een redelijke mate van zekerheid vaststellen of de baten en lasten en balansmutaties in de programmarekening tot stand zijn gekomen in overeenstemming met de begroting en met van toepassing zijnde wettelijke regelingen, waaronder gemeentelijke verordeningen.

Het onderzoek naar en de rapportage over de rechtmatigheid wordt daarmee voor de lokale overheden gelijkgetrokken met hetgeen voor de Rijksoverheid gebruikelijk is. Omdat rechtmatigheid een zeer ruim begrip is en ook vele zaken omvat die de accountant niet kan controleren, is in het Besluit accountantscontrole gemeenten de 'rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole' nader uitgewerkt, ook wel korthedshalve aangeduid als financiële rechtmatigheid. De accountant is dus 'slechts' verantwoordelijk voor zijn onderzoek naar de rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole. Het zijn de wetgevende overheidslichamen en dus ook de gemeenten, dan wel de 'rechters' via jurisprudentie, die de hoogste normen voor rechtmatigheid vaststellen. De gemeenteraad doet dat bijvoorbeeld via het vaststellen van

verordeningen en de begroting, maar ook via het formuleren van expliciete beleidsregels. Het College van Burgemeester en Wethouders is – net als iedere burger – verantwoordelijk voor het kennen en naleven van de wetten en regels. Het is veelal aan het college opgedragen om nader invulling te geven aan het stellen van uitvoeringsnormen en toe te zien op de naleving van deze rechtmatigheidscriteria. In het vervolg wordt daar nader op ingegaan. Eerst moet dan wel duidelijk zijn wat rechtmatigheid inhoudt.

Wat moet nu worden verstaan onder rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole? Een belangrijk aspect is de begrotingsrechtmatigheid. Dit houdt in dat de financiële beheershandelingen bij een gemeente binnen de begroting dienen te passen. Begrotingsrechtmatigheid heeft drie aspecten.

- Toereikendheid van het begrotingsbedrag.
- Juistheid toerekening begrotingsjaar.
- Toerekening aan juiste programma.

In *schema 1* is de begrotingsrechtmatigheid toegelicht.

Behalve de begrotingsrechtmatigheid, zijn in het Besluit accountantscontrole gemeenten bij de verschillende beheershandelingen nog andere criteria inzake rechtmatigheid genoemd.

- Het naleven van *voorwaarden*, zoals bijvoorbeeld subsidievoorwaarden.
- Het *Misbruik en Oneigenlijk gebruik* (van regelingen) betreft de toetsing op juistheid en volledigheid van gegevens die door derden zijn verstrekt (M&O).
- De *calculatie* houdt in dat de vastge-

stelde bedragen juist zijn.

- De *valutering* betreft de juistheid van het tijdstip van betaling en de verantwoording van verplichtingen.
- De *adressering* houdt in dat de recht-hebbende waar een financiële stroom naar toe is gegaan, juist is.
- De *volledigheid* houdt in dat alle op-bbrengsten die verantwoord zouden moeten zijn, ook verantwoord zijn.
- De *aanvaardbaarheid* houdt in dat de financiële beheershandeling past bij de activiteiten van de gemeente en dat in relatie tot de kosten een aanvaardbare tegenprestatie is over-eengekomen.
- De *levering* betreft de juistheid van de ontvangen levering.

Het Besluit accountantscontrole ge-meenten besteedt ook aandacht aan handelingen en beslissingen van niet-financiële aard. Hiervoor wordt wel de term *niet-financiële rechtmatigheid* ge-bruikt. Het gaat om het naleven van wetgeving over bijvoorbeeld privacy, milieu, arbeidsomstandigheden en ruimtelijke ordening. Het zal duidelijk zijn dat de lijst met voor de ge-meente relevante externe wet- en re-gelgeving, aangevuld met de interne verordeningen en beleidsregels, een groot aantal bladzijden vult. Het is primair aan de gemeente zo'n lijst op te stellen, want voor de toepasselijk-heid van met name specifieke (subsi-die)regels kan de gemeente zelf keuzes maken. En dat geldt zeker waar het haar eigen interne wet- en regelgeving via verordeningen en dergelijke be-treft. De accountant kan volgens het Besluit accountantscontrole gemeen-ten bij de niet-financiële rechtmatig-heid volstaan met het beoordelen van het interne systeem van risico-afwe-ging. Slechts indien het interne sys-teem van risico-afweging risico's uit-wijst of wanneer de accountant indicaties van bijvoorbeeld advocaten of juristen krijgt over eventuele risi-co's, moet de accountant de mogelijke financiële gevolgen daarvan onderzoe-ken.

Gemeenten worden, behalve wat het eigen (financiële) beheer betreft, ook nog via een andere route met rechtmatigheid geconfronteerd. De terroristische aanslagen van 11 septem-ber 2001 hebben ertoe bijgedragen dat sindsdien zowel op nationaal als op in-ternationaal niveau vele initiatieven zijn ontplooid met het oog op het ont-dekken van ongebruikelijke financiële transacties.

In Nederland is een proces in gang

gezet om de Wet melding ongebruike-lijke transacties (Mot) en Wet identifi-catie dienstverlening (Wid) te wijzigen. De wijzigingen zijn dit jaar ingevoerd. Een belangrijke wijziging betreft de voorgestelde uitbreiding van de kring meldingsplichtigen met accountants, advocaten, notarissen en handelaren van zaken van grote waarde (makelaars). Het niet voldoen aan de wettelijke voorschriften ter zake van identificatie en melding levert een economisch del-ict op. Voordat accountants, advocaten, notarissen en handelaren van zaken van grote waarde (makelaars) een on-gebruikelijke transactie moeten melden, is het veel belangrijker dat gemeenten intern zelf ongebruikelijke transacties signaleren. In de eerste plaats moeten dan de criteria voor een ongebruikelijke transactie helder worden vastgelegd. Vervolgens is cruciaal dat het interne beheerssysteem tijdig signalen van on-gebruikelijke transacties signaleert en rapporteert. Hier ligt derhalve een nauwe relatie met het interne beheers-systeem van een gemeente dat on-rechtmatigheden tijdig moet registre-ren.

Het zal nu duidelijk zijn dat recht-matigheid bij een gemeente een veel omvattend begrip is. Onrechtmatig en fraude zijn overigens wel twee begrip-pen die nadrukkelijk van elkaar moe-ten worden onderscheiden. Bij fraude wordt met opzet niet voldaan aan wet-

ten en regels met als doel er zelf beter van te worden. Onrechtmatigheid komt vaak voort uit gebrek aan bekendheid of belangstelling voor naleving van wetten of regels, waarbij geen sprake is van 'er zelf beter van te worden'. Fraude is wel altijd onrechtmatig, maar een onrechtmatigheid is veelal geen frau-de.

Normen en kaders rechtmatigheid

Om de naleving van vorengenoemde criteria inzake rechtmatigheid (inclu-sief ongebruikelijke transacties) intern en door de accountant te kunnen laten toetsen, is in de eerste plaats essentieel dat de gemeente intern de normen en kaders, waaraan de naleving van wet-ten en regels wordt getoetst, met het 'SMART-principe' (specifiek, meetbaar, acceptabel, realistisch en tijdgebonden) formuleert. Dit stelt hoge eisen aan de kwaliteit van de (programma)begro-ting, gemeentelijke verordeningen, be-leidsplannen en werkinstructies voor de uitvoering, naleving en handhaving van wetgeving en specifieke regelingen waarvoor geld van derden is ontvan-gen.

Vervolgens dient de gemeenteraad duidelijk aan te geven en vast te leggen wat hij onder rechtmatigheid verstaat en op welke wijze daar intern inhoud

Schema 1		
Begrotings-recht-matigheid	Toereikend-heid van het begrotings-bedrag	werkelijke kosten zijn hoger dan begroot, maar worden gecompenseerd door hogere opbrengsten.
		overschrijding van de kosten ten opzichte van de begroting past binnen de door gemeenteraad gestelde kaders, maar kon niet eerder worden gerapporteerd (afrekeningen van subsidies en open-einde-regelingen, afboeking van pas later gebleken oninbare vorderingen).
		overschrijding van de kosten ten opzichte van de begroting past binnen de door de gemeenteraad gestelde kaders, maar is abusievelijk niet eerder gerapporteerd (meerwerk, tegenvallers bij de uitvoering van werkzaamheden).
		overschrijding van de kosten ten opzichte van de begroting past niet binnen de door de gemeenteraad gestelde kaders. De financiële middelen zijn aan andere doelen besteed dan waarvoor de middelen door de gemeenteraad waren toegekend.
		overschrijding van de kosten ten opzichte van de begroting blijkt achteraf doordat uitgaven bij nader onderzoek of controle ten onrechte gedaan blijken te zijn.
		verantwoorde kosten hebben de begroting niet overschreden, maar er zijn voor de verantwoorde kosten veel te weinig werkzaamheden c.q. activiteiten uitgevoerd.
Juistheid toerekening begrotingsjaar		
Toerekening aan juiste programma		

aan wordt geven. De wettelijke eisen, zoals opgenomen in het Besluit accountantscontrole gemeenten is daarbij de minimumpositie. Ook de wetgeving en controleprotocollen voor de verantwoording van de besteding van specifieke uitkeringen geven aan wat als onrechtmatig moet worden beschouwd. De gemeenteraad kan zijn kaderstellende en controlerende functie verder versterken door aanvullend concreet te maken wat hij nog meer onder rechtmatigheid verstaat, bijvoorbeeld door eigen interne controleprotocollen te laten opstellen of door e.e.a. nader in verordeningen dan wel beleidsregels uit te (laten) werken. Ook kan de gemeenteraad aan het College van Burgemeester en Wethouders bijvoorbeeld laten weten wanneer een overschrijding van de uitgaven ten opzichte van de begroting als onrechtmatig wordt betiteld. Hierbij moet worden bedacht, dat de begrotingsrechtmatigheid niet alleen via de begrotingsbedragen in de financiële begroting wordt geregeld, maar ook via de omschrijving van de programma's in het programmaplan en via de inhoud van de paragrafen. Bijvoorbeeld door de nadere invulling van de criteria voor de aanvaardbaarheid van prestaties en de calculatie van tarieven. Waar mogelijk, zal de gemeenteraad op basis van kwantitatieve en kwalitatieve criteria ook moeten aangeven wanneer onrechtmatigheden van materieel of wettelijk belang worden.

Het Besluit accountantscontrole gemeenten biedt eveneens aanvullende mogelijkheden voor de gemeenteraad zijn controlerende taak te versterken. De gemeenteraad kan de accountant vragen de rechtmatigheid met meer nauwkeurigheid dan het wettelijk voorgeschreven minimum, te controleren. De accountant kan ook worden opgedragen om bij bepaalde posten, processen of afdelingen scherper op de rechtmatigheid in algemene zin of op bepaalde criteria van rechtmatigheid te letten, of om gerichte onderzoeken uit te voeren. De gemeenteraad kan de accountant ook verzoeken, naast de rechtmatigheid van de programmarekening, de rechtmatigheid op het niveau van de productenrealisatie en de verdelingsmatrices (functies en categorieën) te controleren.

Voor het formuleren van deze aanvullende verzoeken aan de accountant, is cruciaal dat de gemeenteraad de norm en onderzoeksdoelstelling duidelijk formuleert. De gemeenteraad heeft met de Wet dualisering ook meer

mogelijkheden gekregen om met behulp van de rekenkamer (functie) zelf inhoud te geven aan het onderzoek naar rechtmatigheid. In dit kader is het belangrijk zich te realiseren dat de uitkomsten van specifieke onderzoeken naar de rechtmatigheid van het beheer gedurende een bepaalde periode, kunnen afwijken van het rechtmatigheidsoordeel omtrent baten en lasten en balansmutaties die in een financieel verslag staan. Dit kan enerzijds komen omdat bij het periodeonderzoek in opdracht van de gemeenteraad ook expliciet niet-financiële rechtmatigheidscriteria moeten worden getoetst. Anderzijds biedt het vervaardigen van een financieel verslag vaak nog de mogelijkheid om zaken te corrigeren voordat het verslag definitief wordt opgesteld. Bijvoorbeeld doordat alsnog de ontbrekende gegevens worden opgevraagd of de foutief geboekte bedragen alsnog worden gecorrigeerd.

Interne beheersing rechtmatigheid

Naast het stellen van heldere doelstellingen, normen en kaders ten aanzien van rechtmatigheid, moet de gemeente zorgdragen voor een adequate inrichting en werking van het interne systeem van risicoafweging, administratieve organisatie en interne controle, planning & control en tussentijdse informatievoorziening. Deze harde controls in de organisatie moeten de rechtmatigheid waarborgen. Ook de zachte controls van cultuur, personeel en sturing zijn onmisbaar bij het waarborgen van de rechtmatigheid. De harde en zachte controls moeten er in de eerste plaats voor zorg dragen dat onrechtmatigheden niet voorkomen. Voorts hebben deze controls tot doel dat tijdig (potentiële) onrechtmatigheden worden gesignaleerd en gerapporteerd. Wanneer bijvoorbeeld sprake is van een onrechtmatigheid doordat het begrote bedrag niet toereikend is c.q. zal worden, kan dan tijdig – dat is vóór 31 december van het boekjaar – een begrotingswijziging door de gemeenteraad worden behandeld en goedgekeurd. Bij andere onrechtmatigheden kunnen tijdig verbeteringen in de organisatie worden ingevoerd en herstelacties worden uitgevoerd. Soms ligt bij uitvoeringsproblemen de oplossing ook in het aanpassen van de interne uitvoeringsvoorschriften. Voor de aanpassing van externe uitvoeringsvoorschriften, moet uiteraard overeen-

stemming worden bereikt met de externe regelgever. Het is de verantwoordelijkheid van het College van B&W om op korte termijn na te gaan in hoeverre de harde en zachte controls in de gemeente 'rechtmatigheidsproof' zijn, en zo nodig verbeteringen aangebracht dienen te worden, dan wel noodzakelijke aanpassingen van rechtmatigheidscriteria te motiveren. Het belang van het interne beheersysteem wordt ook in het Besluit accountantscontrole gemeenten benadrukt dat de gemeente dient te beschikken over een intern systeem van risicoafweging dat het gemeentebestuur in staat stelt een goede risico-afweging te maken; een adequaat intern beheersysteem dus.

Rechtmatigheid, de normen en kaders en de eisen inzake de interne beheersing zijn in *schema 2* samengevat.

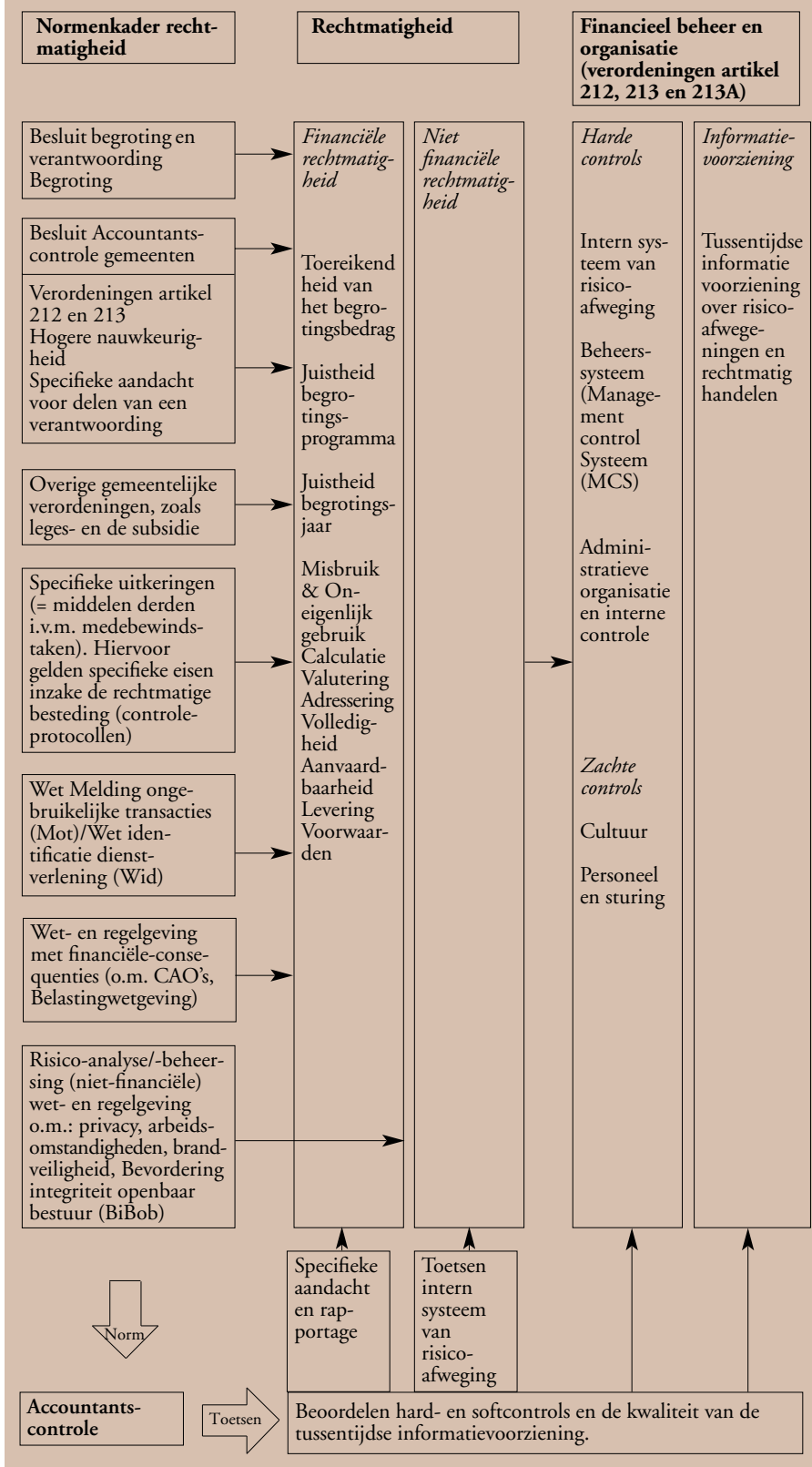
Toch nog onrechtmatigheden?

Uitgangspunt is dat de gemeenteraad duidelijke normen en kaders m.b.t. rechtmatigheid heeft gesteld, en dat het interne beheersysteem onrechtmatigheden tijdig signaleert. De tussentijdse informatievoorziening is tijdig en toereikend; hierdoor zijn vóór 31 december eventueel noodzakelijke begrotingswijzigingen door de gemeenteraad behandeld. Bij het opstellen van de jaarrekening blijken vervolgens toch nog onrechtmatigheden bij bepaalde criteria van rechtmatigheid. Wat moet de gemeente hier nu mee doen? Het basisprincipe is dat de gemeenteraad een duidelijke mogelijkheid moet worden geboden over de onrechtmatigheden te discussiëren. De gemeenteraad kan bij de jaarrekening expliciet op begrotingsonrechtmatigheden worden gewezen en deze alsnog goedkeuren.

Ook is de zogenaamde indemniteitsprocedure voor gemeenten in het leven geroepen. Bij de indemniteitsprocedure worden schematisch de volgende stappen doorlopen (*schema 3*).

Deze indemniteitsprocedure stelt eisen aan de tijdigheid van het samenstellen van de programmarekening. Vóór 15 juli moet de programmarekening bij de externe toezichthouder, de provincie, worden ingediend. De gemeenteraad moet daaraan voorafgaand voldoende gelegenheid hebben om décharge te verlenen en eventuele indemniteitsprocedures te behandelen. In de praktijk betekent dit dat het opstellen en de accountantscontrole van de jaarrekening eind mei afgerond zal

Schema 2



dimensies opgenomen. De accountant geeft een oordeel over de getrouwe weergave van de baten en lasten en de activa en passiva per 31 december en over de rechtmatigheid van de baten en lasten en balansmutaties. Twee dimensies met één integraal oordeel in de accountantsverklaring is opmerkelijk. De dimensies getrouwe beeld en rechtmatigheid overlappen elkaar, maar kunnen ook aan elkaar tegengesteld zijn. Diefstal van computers uit het gemeentehuis komt wellicht door verwijtbaar en daardoor onrechtmatig beheer, maar kan getrouw in de programmarekening zijn verwerkt en toegelicht. Voor het niet naleven van Europese aanbestedingsregels is het onrechtmatig beheer gemakkelijker vaststelbaar, maar de investering kan – samen met de eventuele schadeclaim – geheel getrouw in de programmarekening zijn verwerkt.

Andersom is ook denkbaar. In de programmarekening wordt de investering in een vuilniswagen in 50 jaar afgeschreven ten laste van de exploitatie. Deze lange afschrijvingstermijn is gebaseerd op een besluit van de gemeenteraad. De gehanteerde afschrijvingstermijn is daarom wel rechtmatig, maar niet getrouw. Het is immers niet waarschijnlijk dat de vuilniswagen een levensduur heeft van 50 jaar. De afschrijvingslasten in de programmarekening zijn daarom te laag. Het raadsbesluit (en niet het financieel beheer?) en de begroting zijn inzake deze afschrijvingstermijn dus onrechtmatig want daarin heeft in strijd met lid 3 van artikel 64 Besluit begroting en verantwoording (BBV) geen juiste afstemming op de verwachte toekomstige gebruiksduur plaatsgevonden.

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

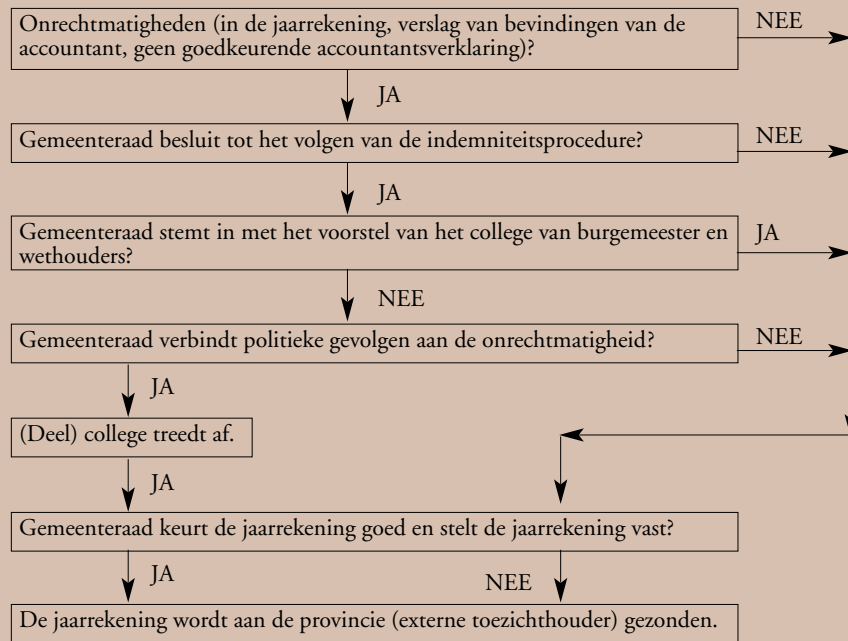
Rechtmatigheid is voor een belangrijk deel een zaak van de gemeenten zelf. De gemeenteraad moet de normen en kaders stellen. Het College van Burgemeester en Wethouders is verantwoordelijk voor het naleven van de wetten en regels. De accountant is 'slechts' verantwoordelijk voor zijn onderzoek naar de rechtmatigheid van het financiële beheer. Wanneer de gemeenteraad de normen en kaders rondom rechtmatigheid duidelijk formuleert en vastlegt en het College van Burgemeester en Wethouders gezorgd heeft voor een adequate inrichting van de harde en zachte controls, dan stuurt

moeten zijn. Dit zal zeker het geval zijn wanneer bijv. op grond van de aard van gesignaleerde begrotingsoverschrijdingen een indemniteitsprocedure niet mag worden uitgesloten.

Accountantsoordeel

Bij de paragraaf 'oordeel' in de nieuwe accountantsverklaring bij de programmarekening van gemeenten, zijn twee

Schema 3



en beheerst de gemeente haar rechtmatigheid.

Is het tegenovergestelde het geval, dan wordt het beheersen en toetsen van de rechtmatigheid bij de gemeente een moeizame aangelegenheid, met bovendien een verhoogd risico op (niet tijdig geconstateerde) onrechtmatigheden. De indemniteitsprocedure dient als sluitstuk inzake de rechtmatigheid te worden beschouwd. Voor gemeenten die de rechtmatigheid intern sturen en beheersen is dit sluitstuk beperkt nodig. Gemeenten die intern de rechtmatigheid niet op orde hebben, zal de indemniteitsprocedure veel werk opleveren, en neemt ook het risico van politieke consequenties toe.

Met dank aan A. Elsenaar RE RA voorzitter Branche-groep lokaal bestuur Deloitte & Touche.