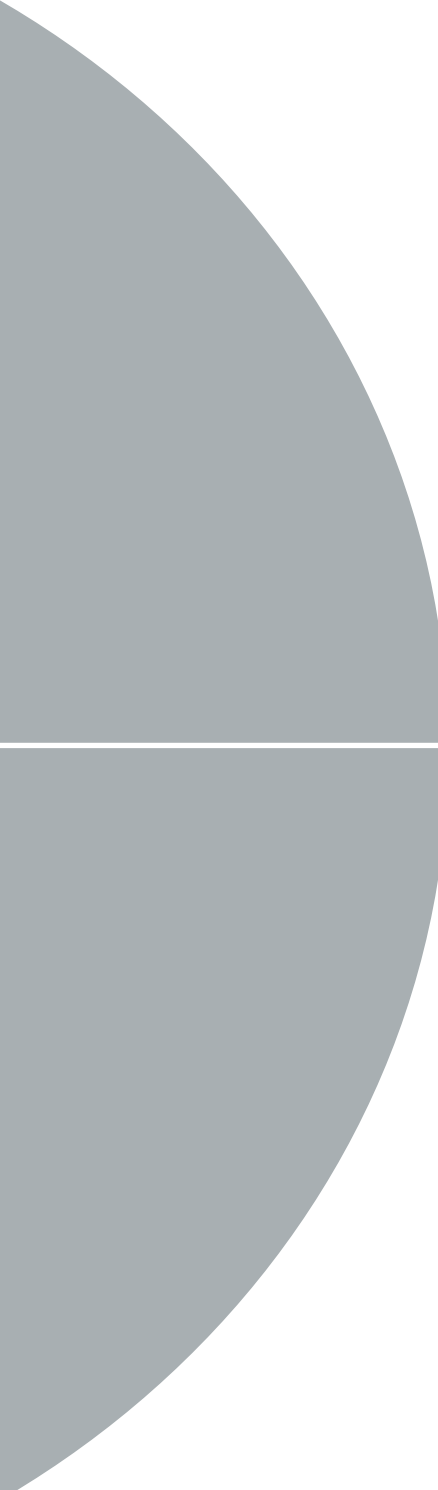


Steeds meer duidelijkheid over rechtmatigheid

Negen HF vragen en
negen Kadernota antwoorden

**A.A.M. MARNEFFE RA en
DRS. M.J.J.M KERKLAAN AA**

Directeur Dienst middelen en
ondersteuning gemeente Helmond en
docent Leer van de accountantscontrole
Universiteit Maastricht, resp. Senior
beleidsmedewerker VNG¹



In de afgelopen periode zijn kort na elkaar drie publicaties verschenen over de rechtmatigheidscontrole bij gemeenten en provincies. Eerst verscheen een in opdracht van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK) uitgevoerd onderzoek² door Haute Finance (HF) naar de rechtmatigheidscontrole 2004 aan de hand van afgegeven accountantsverklaringen en rapporten van bevindingen. Onderdeel hiervan was een opsomming van problemen en vragen.

Kort daarna verscheen de kadernota³ van het Platform Rechtmatigheid Provincies en Gemeenten (PRPG) op de website.

Deze nota heeft mede tot doel om antwoorden te geven op deze problemen en vragen. Tot slot verscheen in oktober een circulaire van de minister van BZK.⁴ Met deze circulaire sluit de minister aan bij de kadernota van het PRPG. Ook de VNG en het NIVRA hebben aangegeven de kadernota te ondersteunen. Daarmee is een breed draagvlak ontstaan voor de voorstellen van het platform voor de inrichting van de rechtmatigheidscontrole.

In dit artikel wordt besproken de bij het HF-onderzoek gesignaleerde problemen en vragen en de antwoorden daarop in de kadernota van het PRPG vanuit het perspectief van de praktijk van de gemeenten. Het PRPG is opgericht door het Ministerie van BZK, het NIVRA, het IPO en de VNG. In dit platform hebben vertegenwoordigers van deze partijen zitting. Later zijn hier overigens ook een ambtenaar van het Ministerie van Financiën en een lid van de Vereniging Van Griffiers aan toegevoegd. Het PRPG heeft zoals gezegd een kadernota uitgebracht. Hiernaast staat op de website van het platform een vragen- en antwoordrubriek. Gemeenten, provincies en accountants kunnen vragen over de uitvoering van de rechtmatigheidscontrole aan het platform stellen. Zie ook hiervoor de website van het platform.

In de conclusies en aanbevelingen van het HF-onderzoek worden negen belangrijke onduidelijkheden en vragen bij de rechtmatigheidscontrole 2004 op een rij gezet. In dit artikel gaan wij in op de antwoorden die hierop in de kadernota van het PRPG worden gegeven en op wat dit betekent voor de gemeentelijke praktijk. Beide documenten bevatten vanzelfsprekend veel meer informatie en worden door de schrijvers van dit artikel dan ook van harte aanbevolen. Dit artikel richt zich echter op de negen door HF geselecteerde punten.

1 Hoe om te gaan met de meerjarige consequenties van een onrechtmatige Europese aanbesteding?

HF: Een standpunt moet worden bepaald over de effecten van onrechtmatige Europese aanbesteding op volgende jaren. In veel gevallen worden de uitgaven voor een Europese aanbesteding over meerder jaren verantwoord. De vraag is wat de gevolgen zijn voor de strekking van de accountantsverklaring in volgende jaren.

Kadernota: Onderwerp van de rechtmatigheidscontrole zijn baten, lasten en balansmutaties in de jaarrekening. Investerings 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 rechtmatigheidscontrole. In de volgende jaren wordt niet gekeken naar de rechtmatigheid van de oorspronkelijke investering. Bij meerjarige inkoopcontracten voor leveringen en diensten zijn de jaarlijkse lasten in de jaarrekening opgenomen. Een onrechtmatigheid bij de contractverlening, bijvoorbeeld bij het niet voldoen aan de Europese regels, zou daarom jaarlijks in de afweging naar de accountantsverklaring kunnen blijven doorwerken omdat de gemeenteraad geen afwijkingen van hogere regelgeving kan sanctioneren. Het PRPG adviseert gemeenten en provincies om meerjarige contracten, die bijvoorbeeld zouden moeten voldoen aan Europese regels, in de toelichting op de jaarrekening bij de 'niet uit de balans blijvende verplichtingen' op te nemen voor het volle bedrag waarover het contract is afgesloten. De accountant neemt deze contracten dan bij de eerste jaarrekening, waarin dit contract zijn uitwerking heeft (heeft geleid tot lasten én adequaat is

opgenomen in de toelichting), voor het volle bedrag éénmalig mee in zijn controle en oordeelvorming.

Praktijk: De rechtmatigheid van Europese aanbesteding van werken en diensten is een belangrijk aandachtspunt omdat de bedragen die er mee zijn gemeoid vaak hoog zijn en de regels niet altijd bekend zijn of goed worden toegepast. Zo moet bijvoorbeeld de toetsing aan de Europese drempelbedragen van diensten plaatsvinden op basis van de totale contractswaarde. Contracten mogen ook niet worden gesplitst. Vaak zien we in grotere gemeenten dat de inkoopbevoegdheid decentraal is geregeld. Indien echter op sector- of dienstniveau zelfstandig contracten worden afgesloten voor dezelfde diensten (bijv. het schoonmaken van de kantoorruimten) dan geldt de cumulatieve waarde van die contracten als aanbestedingswaarde. Het vergt een aantal organisatorische maatregelen om de rechtmatigheid van aanbestedingen te kunnen waarborgen. In ieder geval is een centrale registratie nodig van alle aanbestedingen en inkoopcontracten. Ook is een goed dossier van iedere aanbesteding belangrijk om te kunnen aantonen dat de aanbesteding correct is verlopen. Een inkoopfunctie of inkoopcoördinator op concernniveau kan nuttig zijn om dat aan te sturen en te bewaken. De centrale registratie kan ook worden gebruikt voor de bepaling van de 'niet uit de balans blijvende verplichtingen' in de toelichting op de jaarrekening. Een goede inkooporganisatie levert overigens niet alleen een tevreden accountant op, zeker zo belangrijk is dat een goede inkooporganisatie veel geld kan verdienen voor de gemeente.

2 Hoe om te gaan met onzekerheden (a.g.v. tijdigheid) op het gebied van subsidies, gemeenschappelijke regelingen en specifieke uitkeringen?

HF: Verantwoordingen van subsidies en specifieke uitkeringen zijn veelal nog niet opgesteld bij het opstellen en controleren van de jaarrekening. Het is van belang hiervoor een gedragslijn vast te stellen.

Kadernota: Uitgangspunt is dat de legitieme afwezigheid van een verantwoording op zich niet tot een rechtmatigheidsfout leidt. De accountant moet in die situatie een verwachting opbouwen omtrent de rechtmatigheid. Dit doet hij ondermeer aan de hand van ervaringen bij het aanvraagproces,

de voorlopige subsidiebeschikking, de verstrekking van voorschotten, negatieve ervaringen uit het verleden en andere tussentijdse informatie.

Praktijk: De oplossing die het PRPG hier aanreikt is zeker werkbaar. Het is voor gemeenten wel belangrijk om goed na te denken over de reikwijdte van hun subsidievoorwaarden. Zijn die uitvoerbaar en zijn ze controleerbaar en te handhaven? Vaak kan aanpassing van de subsidievoorwaarden respectievelijk de subsidieverordeningen veel discussie voorkomen. Dat past trouwens ook heel goed in de tendens om te dereguleren. Daarnaast is het van belang dat gemeenten zich ook tussentijds op de hoogte te stellen van de gang van zaken bij de subsidieontvangers. Liggen ze op koers met de realisatie van de afspraken, voldoen ze aan de subsidievoorwaarden? Tussentijds kan nog vaak worden bijgestuurd, na afloop van een jaar is dat veel moeilijker. Waar om een accountantsverklaring van de gesubsidieerde instelling wordt gevraagd is het verstandig om in de subsidievoorwaarden voor te schrijven dat de accountant dan expliciet verklaart dat aan de subsidievoorwaarden is voldaan (rechtmatigheidsverklaring). Indien geen accountantscontrole wordt voorgeschreven kan een bestuursverklaring, met de bevestiging dat aan alle voorwaarden is voldaan en dat de subsidiemiddelen besteed zijn aan het daarvoor bestemde doel, als alternatief dienen.

3 In hoeverre werkt onrechtmatig handelen van een gemeenschappelijke regeling (GR) door in de strekking van de accountantsverklaring bij gemeenten?

HF: Het is van belang om hier een standpunt over in te nemen in verband met de onzekerheid hierover in de praktijk.

Kadernota: Het ontbreken van een goedkeurende verklaring inzake rechtmatigheid bij een GR heeft normaal gesproken geen invloed op de accountantsverklaring van de gemeente aangezien de GR inzake de BBV een zelfstandige verantwoordingsplicht heeft. **Praktijk:** Wel moet de bijdrage zelf natuurlijk aan de gemeentelijke spelregels voldoen (bijvoorbeeld begrotingscriterium en soms ook voorwaardencriterium, afhankelijk van de grondslag voor die bijdrage).

4 Het verkrijgen van duidelijkheid over welke nota's kunnen leiden tot beheershandelingen met financiële consequenties en zodanig ook van invloed zijn op het rechtmatigheidsoordeel.

HF: Veel gemeenteraden hebben bij het opstellen van de financiële verordening de modelverordening van de Vernieuwingsimpuls één op één overgenomen. Hierdoor hebben deze gemeenten ook toegezegd om diverse nota's op te stellen. Wat zijn de gevolgen van het ontbreken van deze nota's voor het rechtmatigheidsoordeel?

Kadernota: Wanneer deze niet wettelijk voorgeschreven nota's nog niet zijn vastgesteld, heeft dit geen gevolgen voor het rechtmatigheidsoordeel. Wel zal de accountant het nog uitblijven van de nota's in zijn bevindingen vermelden.

Praktijk: Het gaat hier bijvoorbeeld om een nota *M&O-beleid* of een nota *Onderhoud kapitaalgoederen*. Dergelijke nota's zijn niet wettelijk verplicht, maar als ze eenmaal zijn vastgesteld, neemt de accountant ze mee in de controle indien en voorzover er financiële consequenties uit voortvloeien. Wanneer deze niet wettelijk voorgeschreven nota's nog niet zijn vastgesteld, heeft dit geen invloed op het oordeel over de rechtmatigheid ervan. Vraag is natuurlijk waarom dergelijke nota's in een verordening worden voorgeschreven als ze toch niet worden opgemaakt. Als de financiële verordening is overgenomen van een (model)verordening, zonder dat is nagedacht of de betreffende nota's in de eigen gemeente wel relevant zijn, zou een opschoning en actualisatie van die verordening nuttig kunnen zijn. Indien de nota's wel van belang worden geacht is het verstandig dat ze in een redelijke tijdspanne worden opgemaakt en toegepast. Zowel de raad (kaderstelling) als de organisatie (inrichting interne beheersing) zijn daar bij gebaat.

5 Dient de accountant zijn rechtmatigheidsoordeel te veranderen, indien blijkt dat de gemeenteraad, in tegenstelling tot de accountant, de begrotingsoverschrijdingen als onrechtmatig beoordeelt?

HF: Als voorbeeld worden hierbij genoemd overschrijdingen die vallen binnen het beleid van de raad of die worden gecompenseerd door hogere baten.

Kadernota: In de nota geeft het PRPG zijn mening over consequenties voor het accountantsoordeel van zes verschillende begrotingsoverschrijdingen. Aangegeven wordt dat de accountant begrotingsafwijkingen die passen binnen het beleid niet betreft bij de beslissing of al dan niet een goedkeurende verklaring kan worden gegeven. Indien de raad het echter niet eens is met deze afwijkingen en deze dus niet autoriseert zijn ze onrechtmatig. Desalniettemin verandert de strekking van de verklaring niet: deze is immers al afgegeven.

Praktijk: Het zal in de praktijk nauwelijks voorkomen dat de raad de afwijkingen niet accepteert indien ze binnen het bestaande beleid vallen of indien er inkomsten tegenover staan, maar volledig uit te sluiten is het niet. In zo'n situatie gaat het dan veelal om een politieke weging van de onrechtmatigheid. De raad kan in dergelijke uitzonderlijke gevallen besluiten om de jaarrekening niet vast te stellen en een indenniteitsprocedure te starten. Het is overigens in alle gevallen van groot belang dat B&W de begrotingsoverschrijdingen in de jaarrekening duidelijk en toereikend toelicht en motiveert waarom deze naar de mening van het college binnen de rechtmatigheidscriteria blijven. De accountant vormt zijn oordeel mede op basis van deze toelichting en de raad kan dan op dezelfde basis een eigen oordeel vormen. Nog beter is het om voor het einde van een jaar de raad een begrotingswijziging voor te leggen om goedkeuring te vragen voor de te verwachten of wellicht zelfs de gerealiseerde overschrijding. Indien de gemeente over een goed budgetbewakingssysteem beschikt moet dat mogelijk zijn. Daarmee wordt voorkomen dat de discussie zich pas afspeelt bij de jaarrekening.

6 Op welke wijze dienen de accountants bij het vormen van het rechtmatigheidsoordeel invulling te geven aan het beoordelen van kostenoverschrijdingen welke in financiële zin binnen de begroting blijven, maar waarbij zeer duidelijk is dat aanzienlijk minder prestaties worden geleverd?

HF: Hier wordt in de geanalyseerde rapporten van bevindingen niet op ingegaan. Toch is het volgens HF aan te bevelen dat het platform aangeeft op welke wijze de accountant hier in het oordeel mee om moet gaan.

Kadernota: Het gaat hier niet om financiële budgetafwijkingen, maar om beoogde prestaties c.q. niet financiële informatie die de accountant soms wel waarneemt maar waar hij niet standaard op toetst. Indien de accountant deze onrechtmatigheden waarneemt heeft dit geen gevolgen voor de strekking van de verklaring. Wel zal de accountant deze waarnemingen opnemen in het verslag van bevindingen.

Praktijk: Het is in de praktijk niet altijd makkelijk om de prestaties van de gemeente te benoemen en zeker niet om ze meetbaar te maken. En waar dat wel mogelijk is, is het vaak moeilijker om een causaal verband te vinden tussen achterblijvende prestaties en de inspanningen en middelen die de gemeente heeft ingezet. Om die reden is het standpunt van het PRPG begrijpelijk. Doordat de accountant zich mag beperken tot de financiële overschrijdingen voorkom je interpretatieverschillen en vooral ook veel discussies tussen gemeenten en accountants over de vraag of een besteding die binnen de begroting bleef nu wel of niet rechtmatig was. Overigens geldt ook in deze situatie dat B&W in de jaarrekening een duidelijke toelichting moet geven over de afwijkingen tussen afgesproken prestaties en gerealiseerde prestaties.

7 Hoe om te gaan met het effect van een ontbrekend overkoepelend M&O-beleid op de strekking van de verklaring?

HF: Om een gelijke interpretatie van de rechtmatigheidstoets is het van belang dat er op dit punt een uitspraak wordt gedaan.

Kadernota: De accountant toetst in het kader van zijn controle opzet (waaronder de actualiteit), naleving en werking van het M&O-beleid. De accountant zal hierbij toetsen aan de eisen van hogere wet- en regelgeving en aan de eigen gemeentelijke regels op dit gebied. Het is geen verplichting (wel een suggestie) om een overkoepelende beleidsnota vast te stellen. De gemeente kan er ook voor kiezen om het M&O-beleid in de verschillende regelingen vorm te geven.

Praktijk: In de praktijk is vaak nog geen overkoepelend M&O beleid vastgesteld en worden de maatregelen in de specifieke verordeningen of beleidsregels opgenomen om te voorkomen dat er misbruik en oneigenlijk gebruik

wordt gemaakt van gemeentelijke regelingen (met name op het gebied van uitkeringen en subsidies, maar ook gemeentelijke belastingen en kwijtschelding zijn voorbeelden). Dit laatste is dus voor de rechtmatigheidscontrole voldoende, maar het vergt wel een stelsel van interne controle waarmee (zichtbaar) wordt getoetst dat die maatregelen ook worden nageleefd en dat, waar van toepassing, sancties ook worden opgelegd. Een overkoepelend M&O beleid is zinvol, op de eerste plaats om gemeentebreed dezelfde uitgangspunten te kunnen toepassen. Daarnaast geeft het opstellen van een overkoepelend beleid de mogelijkheid om na te gaan of het bestaande beleid nog adequaat is, controleerbaar is en te handhaven is. In sommige gevallen leidt dat wellicht tot versoepeling en schrappen van regels (ontbureaucratiseren en dereguleren) maar wellicht dat de raad in sommige gevallen juist strenger wil zijn. Voorzover M&O beleid niet door hogere wet- en regelgeving wordt voorgeschreven (bijvoorbeeld voor sommige gedecentraliseerde rijksregelingen) heeft de gemeente daarin beleidsvrijheid. De accountant moet zich op dit punt aan de keuzes van de gemeenteraad conformeren.

8 Het nogmaals communiceren van het onderscheid tussen de begrippen controleprotocol en normenkader.

HF: Deze begrippen worden in de praktijk door elkaar gehanteerd.

Kadernota: De nota gaat niet expliciet op het controleprotocol in. Het controleprotocol heeft als doel nadere aanwijzingen te geven aan de accountant over de reikwijdte van de controle en de te hanteren toleranties. Het normenkader betreft de inventarisatie (opsomming) van de voor de controle relevante regelgeving van hogere overheden en de gemeente zelf. De relatie tussen beide is dat het normenkader normaal gesproken onderdeel uitmaakt van het controleprotocol. In de kadernota is aangegeven dat zowel externe wet- en regelgeving als alle gemeentelijke verordeningen met bepalingen over financiële beheerhandelingen onderdeel uitmaken van het normenkader. Collegebesluiten maken met uitzondering van aanbestedingen en subsidies geen onderdeel uit van het normenkader. Wel gaat de accountant na of verplichtingen uit hogere regelgeving daadwerkelijk in be-

sluiten zijn opgenomen. Controle van de naleving van de collegebesluiten hoort echter niet onder de accountantscontrole.

Praktijk: In de praktijk is er behoefte aan afstemming tussen raad en accountant over de inhoud van de rechtmatigheidscontrole. Het normenkader (zie kadernota PRPG) vormt daarvoor een belangrijke basis, maar het zegt niet hoe de accountant controleert, met welke diepgang hij dat doet (met welke toleranties) en wat hij dan wel en niet rapporteert. Daarover moeten raad en accountant samen afspraken maken. Dat kan door dit vast te leggen in de controleopdracht of in het bestek dat is gebruikt voor de aanbesteding van de accountantscontrole. Het kan ook door gebruik te maken van een controleprotocol. Een controleprotocol is dus niet verplicht. Bedacht moet worden dat de accountantscontrole en de minimale toleranties wettelijk zijn voorgeschreven. De raad kan de accountant geen beperking opleggen in zijn controle. De raad kan echter wel afspraken maken over een controle die verder gaat dan het wettelijke minimum, bijvoorbeeld door (op deelgebieden) strengere toleranties af te spreken voor de controle en/of de rapportering.

9 Het creëren van eenduidigheid met betrekking tot het begrip toereikend normenkader. Met name de eisen die worden gesteld aan de mate van specificering van het normenkader worden niet eenduidig beoordeeld.

HF: Het verdient aanbeveling om interpretatieverschillen met betrekking tot het normenkader te voorkomen. Met name geldt dit voor de eisen die gesteld worden aan het expliciet maken van het voorwaarden criterium.

Kadernota: Er dient een onderscheid te worden gemaakt tussen een normenkader en een toetsingskader. Het toetsingskader is een apart document en vormt een operationalisering van het normenkader. Hierin wordt aangegeven welke bepalingen van de regelgeving uit het normenkader relevant zijn c.q. aan welke bepalingen financiële consequenties zitten. Het normenkader wordt vastgesteld/bevestigd door de raad. Het toetsingskader is in eerste instantie de verantwoordelijkheid van het college. Alleen indien zich bij de uitwerking onduidelijkheden voordoen worden deze aan de raad voorgelegd.

Praktijk: In de praktijk zal het normenkader vooral een lijst bevatten van alle relevante (met betrekking tot financiële beheershandelingen) wet- en regelgeving, zowel hogere wet- en regelgeving als eigen verordeningen en sommige collegebesluiten. Voor een gemiddelde gemeente zal een dergelijke lijst tussen circa 5 tot 10 pagina's groot zijn.

Daarnaast is er een uitwerking nodig in de vorm van een toetsingskader. Dat toetsingskader is een interne beheersingsmaatregel. Het hoeft dus niet door de raad te worden vastgesteld. Op basis van het toetsingskader wordt de administratieve organisatie ingericht ten behoeve van de interne controle op rechtmatigheid. De accountant kan daarvan vervolgens gebruik maken.

Kern van het toetsingskader is dat wordt aangegeven aan welke bepalingen al dan niet financiële consequenties worden verbonden (uitwerking van het voorwaarden criterium). Voor iedere bepaling kan vervolgens worden aangegeven (via een verwijzing) met welke maatregel in het interne controleplan de naleving op rechtmatigheid is getoetst. De uitvoering van het interne controleplan moet blijken uit een geparafeerde checklist en uit een rapportage met bevindingen. Op basis van die rapportage moet een conclusie worden geformuleerd over de rechtmatigheid van de betreffende uitgave. Een handige methode om te inventariseren welke regelgeving geldend is, is om uit te gaan van de kostensoorten (ofwel de categoriale indeling). Het is naar onze ervaring een goede check om op basis daarvan te inventariseren welke wetten, regels en bepalingen daarbij relevant zijn.

Noten

- 1 Beide auteurs schreven dit artikel op persoonlijke titel.
- 2 'Rechtmatigheid in beeld', onderzoek rechtmatigheid gemeenten, Haute Finance, Zwabenburg, 21 september 2005.
- 3 Kadernota Rechtmatigheid 10 oktober 2005, Platform Rechtmatigheid Provincies en Gemeenten (PRPG), www.platformrechtmatigheid.nl.
- 4 Circulaire accountantscontrole provincies en gemeenten 2004-2005, Ministerie Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, Den Haag, 5 oktober 2005.