

Aanpak rechtmatigheidscontrole

De laatste jaren volgen de financiële ontwikkelingen bij gemeenten elkaar snel op. Na de euro, het BTWcompensatiefonds en de nieuwe BBV-voorschriften, is met ingang van het boekjaar 2004 ook het begrip 'rechtmatigheid' een veelbesproken onderwerp. Door onder meer het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten (BAPG) is, naast de gebruikelijke getrouwheidscontrole, ook een rechtmatigheidscontrole onderwerp van accountantscontrole. Wat betekent dit in het bijzonder voor een relatief kleine gemeente en hoe kan zij van deze ontwikkeling doelmatig gebruik maken in de bedrijfsprocessen?

R.J. ADMIRAAL

Coördinator beleid, planning en control van de gemeente Dantumadeel

Het begrip rechtmatigheidscontrole valt uiteen in de financiële rechtmatigheid en de niet-financiële rechtmatigheid. In het BAPG is geregeld dat de accountant in zijn accountantsverklaring bij de jaarrekening een uitspraak doet over de *financiële rechtmatigheid* van de jaarrekening. Vastgesteld moet worden of de jaarrekening (via de rechtmatigheid van de onderliggende beheershandelingen met financiële gevolgen) naast een getrouw beeld dus ook een rechtmatig beeld geeft. Eén van die aspecten is begrotingsrechtmatigheid (zie voor een gedetailleerde aanpak van de afspraken hiervoor het artikel in de *B&G* van januari jl.). Het BAPG is in het najaar 2005 ook aangepast: met ingang van het verantwoordingsjaar 2005 geeft de accountant twee verklaringen af: één naar aanleiding van zijn getrouwheidsonderzoek en één op basis van zijn rechtmatigheidsonderzoek.

De accountantscontrole beperkt zich volgens het BAPG wat betreft de *niet-financiële rechtmatigheid* tot een beoordeling van het systeem van risicomanagement van de gemeentelijke organisatie, aangevuld met kennisname van de uitkomsten van een centrale registratie van klachten, claims en juridische geschillen. Hierover rapporteert de accountant in het verslag van bevindingen bij de jaarrekening. De controle over de niet-financiële rechtmatigheid is daarmee dus in feite redelijk beperkt. De gemeentelijke organisatie kan zich dus concentreren op de financiële rechtmatigheid.

De gemeenteraad dient de kaders van de accountantscontrole aan te geven. Dit doet hij in de controleverordening (verordening artikel 213) en in een jaarlijks op te stellen controleprotocol. Daarin worden bijvoorbeeld de rapportage- en goedkeuringstoleranties vastgelegd. De speelruimte daarin is in feite beperkt, het gaat met name om accenten voor de controle. De 'hogere wetgeving' (zowel nationaal als internationaal) geldt onverminderd voor de hele jaarrekeningcontrole.

Normenkader

In het oktobernummer van *B&G* werd het voorbeeld van de aanpak van de gemeente Nieuwegein toegelicht. Daarbij werd met name ingegaan op de toestandkoming van het normenkader bij een grotere gemeente. Hoe moet een kleine gemeente dit oppakken, en wat belangrijker is: wat moet er gebeuren nadat het normenkader er is? De gemeente Dantumadeel is een plattelandsgemeente in het noordoosten van Friesland met een kleine 20.000 inwoners en een begrotingstotaal van ruim € 35 mln. In december 2003 is in *B&G* de gemeentelijke organisatie en werkwijze met programmasturing uitgebreider beschreven. De gemeente is een relatief kleine gemeente, waardoor het financiële apparaat natuurlijk beperkt is en de inzet van de (financiële) medewerkers dus zeer gericht moet worden gestuurd. Over de jaarrekening 2004 heeft de externe accountant geen uitspraak gedaan over de rechtmatigheid omdat er volgens de accountant geen zichtbare (formeel vastgelegde) interne controle was uitgevoerd. Daarop is besloten om aan de hand van een intern controleplan de in 2005 uit te voeren interne controle zoveel mogelijk schriftelijk vast te leggen.

Het interne controleplan gaat uit van een pragmatische aanpak, waarbij geen uitgebreide controleprotocollen of procedures per activiteit worden beschreven en uitgebreide vastlegging van handelingen worden gevraagd. Het uitgangspunt is om in de praktijk op basis van dit controleplan de rechtmatigheidstoets verder in te vullen.

Het schema op blz. 30 geeft het proces weer.

Het normenkader is een kader dat onder verantwoordelijkheid van het college valt. De gemeenteraad stelt dit kader dus *niet* vast, in de verordeningen 212 en 213 (de financiële beheersverordening en de controleverordening) heeft de raad immers de kaders al aangegeven.



Het is belangrijk dat er een actueel en gedragen normenkader is. Dit kader moet dus organisatiebreed zijn en getoetst door alle managers, waarbij de mogelijkheid er is om te snoeien in verouderde, overbodige of praktisch gezien onuitvoerbare regels en zaken als het ontbreken van normstelling bij uitzonderingssituaties of onduidelijke dan wel op meerdere wijzen te interpreteren regels aan te passen. Daarmee is vastgelegd op welke regels namens het college de naleving zal worden getoetst.

Aan de hand van dit normenkader kon een risico-analyse van de processen binnen de gemeente worden uitgevoerd. Daarbij is in het najaar 2005 een uitdraai van alle financiële lasten van de gemeente gemaakt. Deze lasten zijn globaal te splitsen in een aantal processen, welke bij elke gemeente voorkomen:

Er kan globaal een aantal processen worden onderscheiden, namelijk:

- 1 Subsidies.
- 2 Investerings.
- 3 Onroerend Zaakbelasting.
- 4 Rioolbelasting.
- 5 Afvalstoffen.
- 6 Salarissen en overige personele lasten.
- 7 Onderwijs (waaronder leerlingvervoer).
- 8 Inkopen.
- 9 Wet voorziening Gehandicapten (WvG).
- 10 Grondexploitatie.
- 11 Wet Werk en Bijstand, Kinderopvang etc.
- 12 Bouwleges.
- 13 Verhuuropbrengsten.
- 14 Begraafrechten.
- 15 Treasury.
- 16 Debiteuren.
- 17 Overige baten en lasten.

Per proces is een evaluatie gemaakt van het gemoeide bedrag en de risico's. Dit is met name een evaluatie van de financiële controllers van de gemeente geweest. Daarna is bekeken wie verantwoordelijk is voor de vastlegging van de procedures en zijn gesprekken gevoerd met de verantwoordelijke medewerkers. Dit betekent dus ook een organisatiebrede tijdsbelasting voor de

medewerkers van de gemeente. Er is nadrukkelijk uitgezocht in hoeverre de naleving van de regels reeds wordt gegarandeerd via externe waarborgen in de vorm van bijvoorbeeld externe toezichthouders en inspecteurs en accountantsverklaringen bij diverse subsidiestromen. Bij de aanwezigheid van externe toezichthouders is ook nagegaan of de externe controles voor 2005 reeds daadwerkelijk zijn uitgevoerd, dan wel vóór de afronding van de jaarrekening 2005 (in 2006) in een zodanig stadium zijn dat het risico kan worden afgewogen. Dit is bijvoorbeeld het geval bij processen van sociale zaken en onderwijs, waarbij separate interne controle plaatsvindt en aparte accountantsverklaringen worden afgegeven.

Aan de hand van deze risico-analyse van de processen is een achttal specifieke (deel)processen benoemd, waarbij steekproefsgewijze controle heeft plaatsgevonden op hoe de product- en stafgroepen processen hebben uitgevoerd en of en hoe dit is vastgelegd. De belangrijkste te beantwoorden vraag daarbij is of alles volgens de afspraken uitgevoerd is. De volgende processen zijn daarbij uitgebreid belicht: aanbestedingen, personele uitgaven (ruim eenderde van de begroting van Dantumadeel), grondexploitatie, inkopen, subsidies, de WvG, het leerlingvervoer en belastingen en heffingen.

Dit is de kern van de interne controle, waarbij de financiële organisatie in feite met accountantsogen naar de processen van de gemeente gaat kijken. Hoe is formeel geregeld hoe de processen dienen te lopen en hoe daarover verantwoord wordt en hoe is de praktijk? Door uitgebreid dossieronderzoek, spitwerk en gesprekken met medewerkers in het najaar van 2005 zijn voor alle geselecteerde processen korte en bondige rapportages gemaakt welke in december jongstleden in het college van BenW zijn besproken.

De hoofdconclusies naar aanleiding van de interne controle zijn dat er op hoofdlijnen sprake is van rechtmatig handelen door de organisatie, maar

dat het een lastig traject is geweest om alles boven tafel te krijgen omdat de in de organisatie aanwezige gegevens niet altijd gestructureerd en vergelijkbaar zijn. Bij een deel van de organisatie blijkt er ook nog steeds onbekendheid met de afgesproken regels en procedures, deze onbekendheid leidt soms tot het niet naleven van afgesproken procedures en dus tot onrechtmatige handelingen of onzekerheden met betrekking tot het al dan niet rechtmatig handelen. Dit is met name het geval bij aanbestedingen van investeringsprojecten. Voor een deel is hier sprake van onzekerheden en bij een beperkter deel kan sprake zijn van fouten.

Omdat de interne controle in 2005 plaatsgevonden heeft is het nog mogelijk geweest om bepaalde geconstateerde fouten en onzekerheden te herstellen. De interne reparatiemogelijkheden zijn uiteraard meteen opgepakt. Daarbij moet worden bedacht dat daarmee niet automatisch alles is hersteld: het jaar was immers nog niet afgesloten, waardoor er nog diverse uitgaven en ontvangsten en dus mogelijk ook nieuwe onregelmatigheden kunnen plaatsvinden. Daarnaast kunnen additionele feiten naar boven komen tijdens (het voorbereiden van) het opstellen van de jaarrekening én bijvoorbeeld tijdens de accountantscontrole jaarrekening 2005.

Externe controle financiële rechtmatigheid

De bevindingen van de interne controle 2005 zijn ook besproken met de externe accountant. Daarbij heeft deze de opzet en de aanpak als goed beoordeeld. De accountant zal de bevindingen eerst wegen als de definitieve bevindingen gereed zijn. Dan zal de waarde van de interne controle blijken. De diepgang moet natuurlijk voldoende zijn voor de accountant om een toets te doen op de resultaten. Dan zal de externe accountant ook zijn professionele mening geven over de interpretatie van de interne controle. Indien in het gemeentelijk aanbestedingsbeleid voorgeschreven is dat er altijd 7 offertes worden gevraagd en bij de interne controle blijkt dat er slecht 6 zijn opgevraagd, is het dan juist dat de gemeente geconcludeerd heeft dat dit een fout is, of valt dit te interpreteren als een onzekerheid? Vervolgens is de vraag: geldt bij een fout in de aanbesteding dan het totale investerings-

krediet als fout of alleen de jaarlijkse kapitaalslasten.

De externe accountant zal zijn controle op de financiële rechtmatigheid niet alleen baseren op de resultaten van de interne controle. De gemeentelijke jaarrekening is natuurlijk zijn belangrijkste referentiepunt, in zijn accountantsverklaring en in het verslag van bevindingen bij de jaarrekening gaat hij nader in op de (belangrijkste) bevindingen van zijn rechtmatigheidscontrole.

Grote winstpunten

Er is de afgelopen jaren al veel gezegd en geschreven over rechtmatigheid. Daarbij is veel duidelijk geworden over de interpretatie van rechtmatigheid. De aandacht voor rechtmatigheid betekent een extra belasting voor de organisatie, maar heeft ook positieve kanten. Door de aandacht voor de rechtmatigheid zijn de financiële me-

dewerkers dieper de processen ingegaan, waardoor beter zicht is gekomen op de risico's en de achtergronden van de processen. Maar wat voor de gemeente Dantumadeel belangrijker is: organisatiebreed zijn de medewerkers hun blik op de processen en de afgesproken werkwijzen gaan verbreden.

Door een pragmatische aanpak is het mogelijk gebleken om in relatief kort tijdsbestek in de tweede helft van 2005 een uitgebreide interne controle op te zetten. Het voordeel van de uitvoering in het najaar betekent ook dat beperkte reparatie nog mogelijk is. Of de aanpak ook zal leiden tot een goedkeurende rechtmatigheidsverklaring zal nog moeten blijken. De accountant maakt in zijn oordeel zijn eigen afweging op basis van zijn eigen beroepspraktijk. De pragmatische insteek en beoordeling vanuit de 'control' praktijk hoeft niet overeen te komen met de accountantsbril. Daarnaast gebruikt de accountant de jaarstukken als basis van

zijn controle. Dit betekent dat de jaarrekening grotendeels af dient te zijn en de interne controle ook naar de jaarlasten terug te brengen moet zijn. Dit is een andere insteek dan vanuit de processen. De interne controle is daarmee ook nog niet af, maar zal in samenspraak met de accountant ten tijde van het voltooien van de jaarrekening moeten worden vervolgd.

De vergrote aandacht voor 'doen zoals het afgesproken is' en de verbrede blik op de (risico's) van de gemeentelijke processen zijn in ieder geval al grote winstpunten voor de organisatie.

Literatuur

P.T. Beumer, 'De rechtmatigheidsverklaring in een vijf stappenplan', *B&G*, oktober 2005, pag. 5-8.

Circulaire accountantscontrole provincies en gemeenten 2004-2005, Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, 5 oktober 2005.

G.H. de Vries en R.J. Admiraal, 'De programmabegroting op zijn Dantumadeels', *B&G*, december 2003, pagina 22-23.

T.L. van Zessen, 'Stoepen met Budgetrecht', *B&G*, januari 2006, pag. 10-14.