

De PRPG-kadernota 2006

SYTZO VAN DER SCHAAF Accounting and Auditing Center Deloitte

Het Platform Rechtmatigheid Provincies en Gemeenten (PRPG) heeft begin oktober 2006 zijn tweede en daarmee geactualiseerde kadernota gepubliceerd om de interne en externe rechtmatigheidscontroles bij provincies en gemeenten te faciliteren.

In dit artikel worden de belangrijkste wijzigingen ten opzichte van de vorige kadernota toegelicht, zijnde die betreffende collegebesluiten en fouten/-onzekerheden.

De veranderingen in de *Kadernota 2006* ten opzichte van de *Kadernota 2005* betreffen:

- 1 Er is niet langer onderscheid tussen adviezen en suggesties. De Kadernota bevat adviezen, tenzij anders aangegeven, waar gemeenten en accountants niet van zouden moeten afwijken. Het PRPG zal antwoorden op gestelde vragen zoveel mogelijk afleiden van de Kadernota.
- 2 Het PRPG heeft over diverse onderwerpen notities uitgebracht. De hoofdlijnen daarvan worden in de PRPG-kadernota in principe als adviezen overgenomen. De notities zelf zijn als achtergrondinformatie te beschouwen.
- 3 De afbakening en relevantie van collegebesluiten is in de *Kadernota 2006* nader uitgewerkt en sterker afgebakend op de juridische betekenis daarvan in het duale bestel.
- 4 De betekenis van fouten en onzekerheden bij de rechtmatigheidscontrole is naar aanleiding van gestelde vragen en gebleken onduidelijkheden nadrukkelijk verder uitgewerkt. Daaraan is in de *Kadernota 2006* een nieuwe paragraaf van bijna vijf pagina's gewijd en er is ook een achterliggende notitie van 14 pagina's vervaardigd.
- 5 De paragraaf over de 'geen onderzoek'-verklaring is in *Kadernota 2006* vervallen, aangezien deze accountantsverklaring alleen voor het invoeringsjaar 2004 kon worden toegepast.

Bij de invoering van het duale bestel is de controlerende rol van de gemeenteraad¹ versterkt en mede daartoe is ook de rechtmatigheidscontrole ingevoerd. Die rechtmatigheidscontrole wordt dus ten behoeve van de gemeenteraad uitgevoerd op de naleving door het college van wet- en regelgeving, waaronder ook de lokale verordeningen vallen. Deze wettelijke regels betreffen de relatie tussen de controlerende gemeenteraad en het beherende/besturende c.q. uitvoerende college.

De feitelijke uitvoering vindt veelal door ambtenaren plaats en het college moet daartoe via eigen besluiten nadere regels stellen en/of bevoegdheden toekennen. De collegebesluiten zijn daardoor te onderscheiden in kaderstellende en uitvoerende besluiten.

Via de kaderstellende collegebesluiten worden beleidsregels geformuleerd die vervolgens voor de desbetreffende uitvoerende besluiten gelden. De uitvoerende besluiten kunnen, via delegatie of mandaat, namens het college door o.a. aangewezen ambtenaren worden genomen c.q. gerealiseerd. De kaderstellende besluiten betreffen dus de relatie tussen het (intern) controlerende/besturende college en de beherende c.q. uitvoerende ambtenaren.

In allerlei externe wet- en regelgeving, maar ook in de lokale (212) verordeningen, wordt wel voorgeschreven dat het college nadere (interne) beleidsregels moet stellen. Dat vindt dus plaats via de kaderstellende collegebesluiten. De accountant toetst in het kader van de rechtmatigheidscontrole of dergelijke collegebesluiten ook daadwerkelijk zijn genomen. Soms wordt in de regelgeving ook de nadere inhoud van zo'n kaderstellend besluit

voorgeschreven. Dan wordt door de accountant ook getoetst of e.e.a. daadwerkelijk in het kaderstellende collegebesluit wordt opgenomen. Daarmee is de rechtmatigheidscontrole op de naleving van die wet- en regelgeving afgerond. De interne naleving van de in het kaderstellende collegebesluit opgenomen bepalingen valt dus niet standaard onder de rechtmatigheidscontrole die ten behoeve van de gemeenteraad moet worden uitgevoerd.

De naleving van de bepalingen in kaderstellende collegebesluiten kan overigens wel relevant zijn om op een zorgvuldige wijze transacties af te wikkelen, maar eventuele geconstateerde afwijkingen vallen primair de onder de (eind)verantwoordelijkheid van het college. Het college kan dergelijke afwijkingen bijvoorbeeld alsnog accorderen of laten corrigeren, maar in ernstige gevallen zal het college de gemeenteraad (actief) moeten informeren omtrent de geconstateerde onregelmatigheden. Bijvoorbeeld wanneer interne bevoegdheden (delegatie/mandaat) zijn overtreden.

Natuurlijk kan ook in externe regelgeving c.q. in een controleprotocol zijn opgenomen dat de naleving van kaderstellende collegebesluiten moet worden getoetst op rechtmatigheid. Bijvoorbeeld inzake het tijdig toepassen van een hardheidsclausule of het tijdig verlenen van vrijstellingen. Ook de gemeenteraad kan in de desbetreffende verordening, c.q. in een afzonderlijk raadbesluit, opnemen dat bepaalde kaderstellende collegebesluiten op naleving moeten worden getoetst. Soms is dit overigens wat onduidelijk beschreven, want dan moet de verplicht door het college opgestelde beleidsnotitie door de gemeenteraad worden vastgesteld.

Door zo'n vaststelling wordt het kaderstellende collegebesluit feitelijk een raadbesluit! Dit geldt in veel gevallen voor de kaderstellende besluiten

inzake subsidies en aanbesteding. Mede daarom zijn deze in de *Kadernota 2005* als zodanig benoemd. Dit is echter geen algemene regel en daarom worden deze besluiten inzake subsidies en aanbesteding niet meer in de *Kadernota 2006* vermeld. Uiteraard moeten de op verzoek van de gemeenteraad te toetsen kaderstellende collegebesluiten ook in het normen- en toetsingskader worden opgenomen.

Voorts moet worden bedacht dat de overtreding van een kaderstellend collegebesluit zodanig ernstig kan zijn dat daarmee hogere c.q. algemene wet- en regelgeving wordt overtreden. Bijvoorbeeld inzake de begrotingsrechtmatigheid (GW) of inzake de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (GW/Awb).

Deze nieuwe paragraaf in de PRPG-kadernota betreft wezenlijke interpretaties over de manier waarop fouten² (en onzekerheden) bij de rechtmatigheidscontrole betekenis hebben naar het accountantsoordeel over de rechtmatige totstandkoming van baten, lasten alsmede balansmutaties.

Vertrekpunt is dat iedere getrouwheidsfout ook een rechtmatigheidsfout is. De rechtmatigheidscontrole bevat namelijk de getrouwheidscriteria aangevuld met drie criteria (begroting, voorwaarden en M&O). Verder wordt het onderscheid gemaakt naar fouten m.b.t. de verslaggeving en fouten m.b.t. financiële beheershandelingen.

Fouten m.b.t. de verslaggeving zijn te onderscheiden in het

- onjuist c.q. niet-consistent toepassen van de grondslagen van waardering en resultaatbepaling. Deze (getrouwheids)fouten hebben direct invloed op de desbetreffende bedragen en daarmee, wanneer ze materieel en/of wezenlijk zijn, op de strekking van de accountantsverklaring;
- niet adequaat voldoen aan inrichtingsvereisten volgens het BBV.

Deze fouten worden aangemerkt als niet (financieel) kwantificeerbaar wanneer de balansposten, baten en lasten wel getrouw in de jaarrekening zijn weergegeven. Het niet voldoen aan het BBV wordt, alleen als de afwijking materieel en/of wezenlijk is, in de accountantsverklaring tot uitdrukking gebracht via de tekst 'dat de jaarrekening niet in overeenstemming is met'



Fouten en onzekerheden bij de rechtmatigheidscontrole

Fouten m.b.t. financiële beheershandelingen zijn te onderscheiden in het:

- niet-naleven van bepalingen die geen financiële consequenties hebben. Dergelijke fouten hebben geen invloed op het accountantsoordeel, maar worden indien ze in het toetsingskader zijn opgenomen alleen gerapporteerd.
- Niet-naleven van bepalingen die financiële gevolgen hebben en daarmee de baten, lasten en/of balansmutaties beïnvloeden.

Deze fouten worden gekwantificeerd door de uit de regelgeving blijvende mogelijke consequenties voor de desbetreffende jaarrekeningpost in geld uit te drukken.

Andere belangrijke interpretaties betreffen de erkenning dat:

- getrouwheidsfouten vaak alsnog in de verslaggeving kunnen worden gecorrigeerd, maar dat een onrechtmatige totstandkoming vaak niet meer alsnog kan worden opgeheven.
- bij de afweging naar het aspect getrouwheid er sprake kan zijn van een gesaldeerd effect, terwijl bij het rechtmatigheidsoordeel de absolute waarde van fouten wordt gecumuleerd.
- individuele rechtmatigheidsfouten niet zowel voor de invloed op de baten en/of lasten als voor de daarmee samenhangende invloed op het vermogen bij elkaar moeten worden opgeteld. Rechtmatigheidsfouten worden, ook als verslaggevingsfout, op transactieniveau en dus maar eenmaal meegeteld naar het rechtmatigheidsoordeel van de verantwoording als geheel.

Deze interpretaties van de betekenis van fouten en onzekerheden bij de rechtmatigheidscontrole lijken wellicht vanzelfsprekend, maar zijn feitelijk baanbrekend. In sommige gevallen werd door een gemeenteraad, een lokale rekenkamer of een controlerend accountant in het verleden namelijk wel het uitgangspunt 'Wet = Wet => Fout = Fout' aangehangen.

Daardoor had dan elke (geringe) afwijking van een bepaling inzake de totstandkoming en/of verantwoording van een financiële beheershandeling tot gevolg dat de financiële beheershandeling voor het volle bedrag als onrechtmatig werd beschouwd. Met de vastlegging van deze PRPG-interpretatie over de betekenis van fouten (en onzekerheden) is daarmee een einde gekomen, tenminste voor wat betreft de accountantscontrole op de rechtmatige totstandkoming van baten, lasten alsmede balansmutaties. Bijvoorbeeld rekenkamers kunnen daarover nog hele andere opvattingen (blijven) huldigen.

Noten

- 1 Met gemeenteraad/gemeente wordt ook Provinciale Staten/Provincie bedoeld.
- 2 Hierna wordt gesproken over fouten, met inbegrip van onzekerheden.