

Rechtmatigheidsverantwoording:

Met de invoering van het Besluit accountantscontrole provincie en gemeenten (BAPG) per 1 januari 2004 is de accountantscontrole bij gemeenten en provincies uitgebreid. Het bijzondere is echter dat de verantwoording over rechtmatigheid tot op heden niet expliciet en wettelijk geborgd in de jaarrekening plaatsvindt. Daarnaast is het op dit moment de accountant die een uitspraak doet over het rechtmatig handelen bij gemeenten. De huidige wijze van verantwoording en rolverdeling kan beter. Bovendien levert het voordelen op voor de verantwoordingsplichtige en de toezichthouder.

F.A.J. van Kuijk RA RO EMIA Deloitte Accountants BV

In de eerste jaren van de controle op rechtmatigheid is de focus met name gericht geweest op de vraag: 'Wat moet worden getoetst?' Deze vraag lijkt beantwoord door de uitgebreide discussies die in het veld hebben plaatsgevonden en de diverse aanwijzingen van het Platform Rechtmatigheid Provincies en Gemeenten (PRPG).

Logica huidige verantwoordingswijze rechtmatigheid ontbreekt

Nu duidelijk is geworden wat moet worden getoetst, is een vervolgvraag interessant: 'Hoe moet de rechtmatigheidsverantwoording plaatsvinden?', 'Wie is hiervoor verantwoordelijk?' en 'Op welke wijze zou de controle ingestoken moeten worden?'

Volgens het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten (BAPG) moet de accountant een oordeel afgeven over rechtmatigheid. Op basis van het BAPG luidt de strekking van de accountantsverklaring:

'Wij zijn van oordeel dat de jaarrekening van gemeente... (plaatsnaam) getrouw en in overeenstemming met het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten zowel de baten en de lasten over... (jaartal) als de activa en passiva per 31 december... (jaartal) weergeeft, en dat de in deze jaarrekening opgenomen baten en lasten, alsmede de balansmutaties tot stand zijn gekomen in overeen-

stemming met de begroting en met van toepassing zijnde wettelijke regelingen waaronder gemeentelijke verordeningen.'

Uit voorgaande verwoording blijkt dat de accountant een afzonderlijke uitspraak doet over rechtmatigheid. Het betreft hier geen uitspraak over het getrouwe beeld van de verantwoording inzake rechtmatigheid, maar er is sprake van direct reporting. De accountant rapporteert zelfstandig over de rechtmatigheid. Is dit logisch?

Naar onze mening niet. Een toelichting:

- 1 Het is de verantwoordingsplichtige die zich moet verantwoorden over het rechtmatig handelen en dus idealiter een verantwoording aflegt waarbij de uitkomst door de accountant wordt bevestigd.
- 2 In de lokale wet- en regelgeving, financiële verordening van gemeenten, is aangegeven dat het College van burgemeester en wethouders zich moet verantwoorden over het rechtmatige beheer. In het BAPG is dit nu juist niet het geval. De nadruk, denk alleen al aan de titel 'Besluit Accountantscontrole....' wordt nu sterk gelegd op de rapportering door de accountant. Echter in de circulaire 'Vernieuwde accountantscontrole provincies en gemeenten (BZK, Oktober 2004)' werd al specifiek ingegaan op de verantwoordelijkheid van het College in dezen. Tot op heden heeft nog geen nadere uitwerking plaatsgevonden van deze verantwoordelijkheid en de wijze waarop deze verantwoor-

delijkheid kan worden afgelegd.

- 3 Beoordelen en controleren van de verantwoording is niet iets wat op enkele momenten in het jaar en alleen door derden kan worden uitgevoerd. Aangezien de controle van de rechtmatigheid, meer dan bij getrouwheid, betrekking heeft op individuele transacties, is de gemeente en dus ook het controlerend orgaan gebaat bij een periodieke en tussentijdse verantwoording.
- 4 Het effect, zowel financieel als politiek, van afwijkingen is bij de rechtmatigheid groter dan bij de getrouwheid. Financieel doordat bij rechtmatigheid positieve en negatieve fouten niet gesaldeerd mogen worden. Bij een afwijking van bijvoorbeeld een vastgesteld tarief is bij rechtmatigheid zowel een hoger als ook een lager tarief een afwijking van de gestelde norm. Deze compenseren elkaar niet. Bij het getrouwe beeld vindt in beginsel wel saldering plaats van afwijkingen met een tegengestelde invloed. Politiek doordat het uiteraard gevoelig ligt als een gemeente niet aan haar eigen regelgeving of die van derden kan voldoen. Wanneer afwijkingen worden geconstateerd dan zijn deze vaak niet herstelbaar, zeker niet wanneer het gaat om afwijkingen van externe regelgeving. Bijvoorbeeld een fout in de procedure van de EU-aanbestedingsregels is na de gunning in de meeste gevallen niet meer te corrigeren. Dergelijke fouten tellen dan direct door naar het (accountants)oordeel.

voorrecht of verplichting?

Bovenstaande redenen geven naar onze mening voldoende grondslag en aanwijzing voor eigen onderzoek en verantwoording door de organisatie van de verantwoordingsplichtige zelf.

De wijze van verantwoording kan eenvoudig

Voor getrouwheid bestaan diverse modellen in de verschillende verslaggevingsvoorschriften omtrent de wijze van verantwoording. Zo geldt voor gemeenten het Besluit begroting en verantwoording. In deze verslaggevingsvoorschriften is aangegeven welke samenstelling de jaarstukken hebben en welke spelregels voor onderdelen van de verslaggeving gelden. Hiermee is een uniform en duidelijk kader geschapen waaraan de verantwoordingsplichtige moet voldoen.

Zijn deze normen bij de verantwoording over rechtmatigheid ook zo helder? Het antwoord hierop is tweeledig: ja en nee. Ten eerste ja; op basis van de uiting van de wetgever is het duidelijk dat het College een rol heeft in de uitvoering en interne toetsing op de rechtmatigheid. Hierover staat in de modelverordening 212 van gemeenten het volgende:

Uit het vorenstaande blijkt dat het College de resultaten van de interne toetsing op de rechtmatigheid van de beheershandelingen en het plan van verbetering ter kennisgeving aan de raad moet aanbieden.

Uit de praktijk blijkt dat de interne controle op rechtmatigheid vaak tijdig is uitgevoerd. Het ontbreekt echter nog aan het structureel of tijdig aanbieden van de resultaten aan de raad. Dit zou volgens de modelverordening feitelijk wel moeten. Een geëigend instrument hiervoor zou zijn om de verantwoording samen te laten vallen met de reguliere rapportages, zoals Marap, bestuursrapportages en jaarrekening. Deze worden toch al aangeboden aan de raad

en hebben ook betrekking op de rapportage van financiële beheershandelingen. Hierdoor ontstaat tevens tussentijds een transparant inzicht en wordt invulling gegeven aan de actieve informatieplicht door het College aan de raad.

Jaarrekening niet geschikt voor rechtmatigheid

In de huidige constellatie doet de accountant een uitspraak over het volgende:

‘...dat de in deze jaarrekening opgenomen baten en lasten, alsmede de balansmutaties tot stand zijn gekomen in overeenstemming met de begroting en met van toepassing zijnde wettelijke regelingen waaronder gemeentelijke verordeningen.’

Zoals gezegd vindt tot op dit moment, bij de lagere overheden, nog te beperkt en geformaliseerd afzonderlijke zichtbare specifieke verantwoording plaats over de rechtmatigheid van de baten, lasten en balansmutaties. De huidige getrouwheidsverantwoording is ook direct de verantwoording die de accountant controleert en, afhankelijk van zijn bevindingen, certificeert voor het aspect rechtmatigheid. De vraag is of deze verantwoording nu ook geschikt is om te dienen als verantwoording voor rechtmatigheid. Wij zijn van mening dat dat niet het geval is. Naar onze mening is, met de huidige set van verantwoording, de jaarrekening onvoldoende specifiek op het aspect rechtmatigheid.

In de ‘Nadere voorschriften controle en overige standaarden (COS)’ wordt in richtlijn 200 ‘Doelstelling en algemene uitgangspunten van de controle van financiële overzichten’ een aantal interessante gezichtspunten gepresenteerd waaraan in de huidige wijze van presenteren en verantwoorden over rechtmatigheidscontrole niet wordt voldaan.

Modelverordening 212 voor gemeenten

Artikel 6. Interne controle

- 1 Het college draagt ten behoeve van het getrouwe beeld en de rechtmatigheid van de jaarrekening zorg voor de jaarlijkse interne toetsing van de getrouwheid van de informatieverstrekking, en de rechtmatigheid van de beheershandelingen. Bij afwijkingen neemt het college maatregelen tot herstel.
- 3 Het college draagt zorg voor de jaarlijkse interne toetsing van een aantal bedrijfsonderdelen op juistheid, volledigheid en tijdigheid van de bestuurlijke informatievoorziening, de rechtmatigheid van beheershandelingen en op misbruik en oneigenlijk gebruik van de gemeentelijke regelingen. Ieder bedrijfsonderdeel van de gemeente wordt minimaal eens in de pm jaar getoetst.
- 4 Het college zorgt op basis van de resultaten van de toets bedoeld in het derde lid indien nodig voor een plan van verbetering. Het college neemt op basis van het plan van verbetering maatregelen voor herstel van de tekortkomingen.
- 5 De resultaten van de toets en het plan van verbetering worden ter kennisgeving aan de raad aangeboden.

Gelet op bovenstaande analyse en de bedoelingen van de wetgever zouden wij verwachten dat het College in de verantwoordingsstukken expliciete verantwoording aflegt over rechtmatigheid. Deze verantwoording zou opgenomen moeten worden in de financiële overzichten. De accountant kan vervolgens een getrouwheidsverklaring afleggen over zowel de grootte en samenstelling van het vermogen, het resultaat en de financiële rechtmatigheidsverantwoording. Hiermee verschuift het oordeel van de accountant van een ‘direct

Artikel	Voldoet geheel	Voldoet deels	Voldoet niet	Toelichting
200-3		●		Er is door het opstellen van het normen- en toetsingskader wel sprake van criteria die van toepassing zijn voor de controle. Deze criteria zijn echter niet beschikbaar voor alle gebruikers doordat deze criteria niet algemeen bekend zijn of onderdeel uitmaken van de financiële overzichten.
200-33			●	Er is geen herkenbare verantwoording waarover de accountant een accountantsverklaring aflegt. De accountant doet aan direct reporting en geeft hiermee een eigenstandig oordeel over de rechtmatigheid. Daarnaast is de rechtmatigheid geen expliciet en voorgeschreven onderdeel van de financiële overzichten.
200-36			●	De grondslagen voor de verantwoording over rechtmatigheid zijn niet verplicht opgenomen in de financiële overzichten die ten behoeve van de controle en verantwoording beschikbaar komen.
200-37		●		De accountant zal vaststellen dat er sprake is van toepasbare criteria. Deze zijn er wanneer er sprake is van een adequaat normen- en toetsingskader dat ook is vastgesteld door het bevoegde gezag. De grondslagen, te weten de kaders voor toetsing, zie ook 200-36, zijn niet opgenomen in de financiële overzichten.

Tabel: Huidige wijze rechtmatigheidsverantwoording in relatie tot de COS

reporting'-situatie naar een 'assertion based'-verklaring. In dit laatste geval toetst de accountant de bewering van u, de verantwoordingsplichtige!

Aanbevolen verantwoordingsmethodiek

Wil deze methode van verantwoording van toepassing kunnen zijn dan moeten de huidige financiële overzichten worden aangepast. Om de rechtmatigheidsverantwoording vorm te geven en zo te voldoen aan de 'reguliere eisen' van controle en verantwoording en recht te doen aan de verantwoordelijkheidsstructuur moeten regels worden opgesteld omtrent de inhoudelijke en feitelijke presentatie van de verantwoording. Deze regels zouden opgenomen kunnen worden in het BBV of het BAPG en dienen de volgende elementen te bevatten:

- de uitgangspunten en veronderstellingen voor het normen- en toetsingskader;
- de wijze van toetsing en de uitkomsten hiervan door de verantwoordingsplichtige omtrent het aspect van rechtmatigheid: 'Wat zijn de bevindingen?' en 'Welke fouten zijn geconstateerd?';
- de maatregelen die de verantwoordingsplichtige heeft getroffen dan wel gaat treffen om de beheersing van rechtmatigheid te verbeteren.

Met het vormgeven van een rechtmatigheidsverantwoording door de verantwoordingsplichtige wordt tevens gekomen tot een gelijkshakeling tussen rijksoverheid en lagere overheden. Bij deze eerste groep van organisaties is de rechtmatigheidsverantwoording reeds onderdeel van de bedrijfsvoeringsmededeling van het management. In deze bedrijfsvoeringsmededeling doet het management een uitspraak en legt hiermee dus verantwoording af over de uitkomsten en acties op het terrein van de rechtmatigheidscontrole. Deze uitwerking wordt ook onderschreven door Kerklaan in zijn bijdrage in B&G februari 2008.

Een dergelijke methodiek is, gelet op de vorenstaande analyse, ook voor gemeenten aan te bevelen. Een instrument dat hiervoor feitelijk al aanwezig is, zijn de paragrafen. In bijvoorbeeld de paragraaf bedrijfsvoering of een afzonderlijke rechtmatigheidsparagraaf kan de verantwoording eenvoudig en transparant plaatsvinden.

Rechtmatigheidsverantwoording: een voorrecht!

De afgelopen vier jaar hebben vele positieve ontwikkelingen op het terrein van de rechtmatigheidscontrole bij lokale overheden plaatsgevonden. Zo is meer duidelijkheid ontstaan over de normen

voor de uitvoering van de rechtmatigheidscontrole en zijn gemeenten ook succesvol gebleken in het aantoonbaar maken van rechtmatig handelen. Toch hebben deze voorbije jaren ook een aantal belangrijke leerpunten laten zien. Zo is met name gebleken dat de huidige wijze van verantwoorden niet aansluit bij de wettelijke bedoelingen van de rechtmatigheidscontrole en reguliere governance- en verantwoordingseisen.

Wanneer de huidige inconsistentie in de verantwoording en rolverdeling wordt opgelost, bestaat meer gelijkshakeling in de verschillende verantwoordingstrajecten tussen rijksoverheid en de lokale overheid.

Ten slotte dient het voor de verantwoordingsplichtige een recht te zijn om verantwoording af te leggen in plaats van dit te ervaren als een verplichting. Het management moet er op staan de mogelijkheid te hebben om zelf aan te geven wat het succes is geweest van de geïmplementeerde beheersmaatregelen en het niet aan een accountant over laten om hierover een uitspraak te doen. Een verdere evolutie van de rechtmatigheidscontrole, die recht doet aan de verantwoordelijkheden en eisen van transparantie (ook richting de raad als toezichthouder), is naar onze mening daarom een logische volgende stap.