

ook ex naar EC

Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties



Datum

24 november 2004

Kenmerk

2004-0000029651

Onderdeel

DGKB/BFO

Inlichtingen

mr. H.E. Postma

T 070-426 6963

F 070-426 7555

Blad

1 van 19

Aantal bijlagen

0

Bezoekadres

Schedeldoekshaven

200

2511 EZ Den Haag

Postadres

Postbus 20011

2500 EA Den Haag

Internetadres

www.minbzk.nl

PROV. BESTUUR VAN DRENTHE
No.: _____
Ingek. - 1 DEC 2004
Class nr.: _____
TE BEH. DOOR: _____

Aan gemeenteraden en provinciale staten, colleges en gedeputeerde staten

Onderwerp Vernieuwde accountantscontrole bij provincies en gemeenten

Doelstelling informeren over de uitvoering van wet- en regelgeving

Juridische grondslag Gemeentewet, Provinciewet, Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten

Relaties met andere circulaire

Ingangsdatum 24 november 2004

Geldig tot

Circulaire

Datum
24 november 2004

Kenmerk
2004-0000029651

Blad
2 van 19

Circulaire Rechtmatigheidscontrole door de accountant	
Inhoudsopgave:	
Voorwoord	p. 3
1. Leeswijzer	p. 5
3. Kort overzicht van de accountantsverklaring in het dualistisch bestel	p. 5
4. Rechtmatigheid <i>Reikwijdte: welke regels</i> <i>Regelgeving van de gemeente zelf</i> <i>Verordeningen</i> <i>Begroting</i> <i>Collegebesluiten</i> <i>Meer informatie</i>	p. 6 p. 7 p. 7 p. 7 p. 8 p. 8 p. 9
5. Verantwoordelijkheden <i>De raad</i> <i>Het college</i> <i>De accountant</i> <i>Model voor de verklaring</i>	p. 9 p.10 p.12 p.12 p.13
6. Geen goedkeurende verklaring, en dan? <i>Maatregelen om de rechtmatigheid (in de toekomst) te verbeteren</i> <i>Indemniteitsbesluiten</i>	p.13 p.14 p.15
Slotopmerking	p.17
Meer informatie	p.19



Voorwoord

In de eerste helft van 2005 presenteren gemeenten en provincies hun jaarrekeningen over 2004. De eerste jaarrekeningen waar accountantsverklaringen nieuwe stijl bij gevoegd zijn. In deze verklaringen spreekt de accountant zich voor het eerst in zijn oordeel uit over de rechtmatigheid van de totstandkoming van de baten, lasten en balansmutaties die in de jaarrekening worden verantwoord. Deze rechtmatigheid is belangrijk voor gemeenten, omdat die, zoals alle overheden, publiek geld besteden en innen. Burgers moeten er op kunnen vertrouwen dat de overheid de publieke (belasting)gelden rechtmatig verwerft en besteedt, en dat hun vertegenwoordigers er op toezien dat dit gebeurt. De accountantsverklaring helpt de raad om de rechtmatigheid van de verwerving en besteding van de middelen van de gemeente te controleren. Uiteindelijk is het doel dat we hiermee willen bereiken natuurlijk: de rechtmatige besteding van publieke middelen en een transparante verantwoording daarvan door de overheid.

Inmiddels hebben accountants aangegeven dat ze verwachten een groot aantal niet-goedkeurende accountantsverklaringen (afkeurende verklaringen en oordeelsonthoudingen) te zullen moeten afgeven.

Hoe komt dat? Zijn frauduleuze praktijken wijd verbreid? Nee, fraude is niet het onderwerp van de rechtmatigheidscontrole, al kan een accountant natuurlijk wel eens op fraude stuiten. Lappen gemeenten dan op grote schaal de regels aan hun laars of leveren ze slechte prestaties? Daar gaan we niet van uit.

De meeste problemen worden verwacht bij de toetsing van de eigen interne gemeentelijke voorschriften. Niet overal ligt even duidelijk vast welke interne verordeningen en beleidsregels nog van kracht zijn, dan wel welke precieze (financiële) betekenis aan de opgenomen bepalingen moet worden gegeven. Soms zijn beleidsregels nog niet geheel geïmplementeerd of is voorgenomen wijziging van de regelgeving nog niet doorgevoerd.

Een ander probleem is dat in veel gemeenten de administratie er nog niet (voldoende) op is ingesteld om zichtbaar te maken dat financiële transacties conform de regels zijn afgehandeld. De accountant kan dan niet controleren of de wetten en regels zijn nageleefd, en kan daar dus geen verdere accountantscontrole op uitvoeren. De lat voor het openbaar bestuur is, waar het gaat over rechtmatigheid en transparantie, door de rechtmatigheidsverklaring zeker een stukje hoger gelegd. Dat zal de kwaliteit van het bestuur ten goede komen. Maar het ziet er naar uit dat we niet helemaal zonder struikelen over die lat heen zullen komen.

Een niet-goedkeurende verklaring is natuurlijk pijnlijk voor een gemeente. Het geeft een slechte pers (de eerste berichten in een groot landelijk dagblad zijn al verschenen) en scepsis bij de burgers. Door goede en duidelijke informatie over de oorzaken en over de aanpak van de problemen door gemeenten en accountants, kan negatieve publiciteit naar mijn mening voor een belangrijk deel

Datum
24 november 2004

Kenmerk
2004-0000029651

Blad
4 van 19

worden gerelativeerd. Over het algemeen zal het ontbreken van een goedkeurende verklaring zoals gezegd *niet* betekenen dat er gerommeld of gefraudeerd is. Wel betekent het veelal, dat het schort aan een voldoende controleerbare naleving van regels. De oorzaken kunnen in de regels, in de uitvoering, of in de administratieve verwerking van de uitvoering liggen. De belangrijkste slag die dit eerste jaar gemaakt moet worden, is de aard en oorzaken van onrechtmatigheden helder op tafel te krijgen, zodat de komende jaren acties kunnen worden ondernomen, waardoor er wel goedkeurende accountantsverklaringen kunnen worden afgegeven. Want tenslotte, zoals Confucius al zei: *Fouten hebben en ze niet verbeteren, dat is pas fouten hebben!*

DE MINISTER VAN BINNENLANDSE ZAKEN EN KONINKRIJKSRELATIES,

J.W. Remkes



1. Leeswijzer

Deze circulaire is in de eerste plaats bedoeld voor de leden van gemeenteraden en van provinciale staten. Ter wille van de leesbaarheid wordt steeds gesproken van gemeenten, en van de gemeentelijke organen, maar mutatis mutandis geldt het besprokene evenzeer voor provincies en voor provinciale staten.

De circulaire is opgebouwd als volgt.

Eerst wordt kort gerecapituleerd welke vernieuwingen bij de dualisering in de regels voor de accountantscontrole zijn ingevoerd. Ook wordt aangegeven wat de functie van de accountantsverklaring in het dualistisch systeem is (paragraaf 2). Vervolgens gaan we in op het begrip rechtmatigheid: wat toetst de accountant? (paragraaf 3). Voorts gaan we in op de verantwoordelijkheden: wat is de rol van de raad, van het college en van de accountant (paragraaf 4). Tenslotte komt de vraag aan de orde hoe de raad kan omgaan met een niet-goedkeurende accountantsverklaring (paragraaf 5). In het bijzonder wordt daarbij ook de indenniteitsprocedure onder de loep genomen.

2. Kort overzicht van de accountantsverklaring in het dualistisch bestel

Sinds maart 2002 is de Wet dualisering gemeentebestuur van kracht. Een aantal onderdelen van de dualisering is onmiddellijk ingegaan. Andere tot de dualisering behorende onderdelen hadden wat meer tijd nodig. Zo zijn er op de dualisering toegesneden regels voor de begroting en de verantwoording opgesteld, die met ingang van het begrotingsjaar 2004 van kracht zijn geworden (Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV)).

Een onderdeel van het gedualiseerde stelsel van begroting en verantwoording is de herziening van de regelgeving voor de accountantscontrole op de gemeentelijke jaarrekening. Deze herziening omvat, kort samengevat, de volgende onderdelen:

- De band tussen de accountant en de raad is versterkt. Eenduidig is vastgelegd dat de accountant de jaarrekening controleert in opdracht van de raad, en ten behoeve van de controlerende taak van de raad.
- De accountantsverklaring betreft met ingang van de jaarrekening over 2004 naast het zogenaamde "getrouwe beeld" ook de rechtmatigheid van de totstandkoming van baten en lasten en balansmutaties (i.c. het financieel beheer).
- Er zijn regels gesteld voor het maximale bedrag (een percentage van het totale rekeningsbedrag van de lasten) aan fouten en onzekerheden dat een jaarrekening mag bevatten om nog in aanmerking te komen voor een goedkeurende verklaring, de toleranties. Deze zijn neergelegd in het Besluit accountantscontrole gemeenten, (Besluit van 19 november 2001, Staatsblad 2002, nr. 68), en vervolgens in het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten, (Besluit van 28 augustus 2003, Staatsblad 2003, 362).



Datum
24 november 2004

Kenmerk
2004-0000029651

Blad
6 van 19

Het moment dat de accountantsverklaringen nieuwe stijl zullen worden afgegeven nadert dus met rasse schreden. Als een verrassing komt dit niet. Het Besluit accountantscontrole gemeenten is immers al eind 2001 genomen. Toen was ook al bekend dat de nieuwe regels met ingang van de jaarrekening 2004 zouden worden toegepast. De accountantskantoren met een grote gemeentelijke klantenkring en het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) zijn dan ook al geruime tijd aan de slag om de nieuwe regels te operationaliseren. Deze instanties hebben inmiddels aangegeven dat ze in het eerste jaar de nodige startproblematiek verwachten.

3. Rechtmatigheid

De meest ingrijpende vernieuwing is het oordeel over de rechtmatigheid in de accountantsverklaring. Dat is dan ook het hoofdonderwerp van deze circulaire.

Over de reikwijdte en strekking van het oordeel over de rechtmatigheid is al het nodige gepubliceerd. De nota van toelichting bij het Besluit accountantscontrole gemeenten geeft een uitgebreide aanzet. Voorts is informatie gegeven in de Handreiking financiële verordeningen en controleverordeningen van de Vernieuwingsimpuls (een coproductie van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties en de VNG, VNG-uitgeverij, 2003, ook te downloaden van www.vernieuwingsimpuls.nl).

Uitgangspunt is, dat de accountant (naast zijn onderzoek van het getrouwe beeld) alleen de financiële rechtmatigheid toetst. Dat wil zeggen dat het gaat om rechtmatigheid van beheershandelingen die leiden tot financiële transacties die in de jaarrekening worden verantwoord ofwel het financieel beheer waarvan de uitkomsten zijn opgenomen in de jaarrekening. Onderzocht wordt, zo zegt de Gemeentewet (artikel 213, 3^e lid), of de baten en lasten alsmede de balansmutaties¹ rechtmatig tot stand zijn gekomen. Dit betekent dat de accountant moet onderzoeken of activa & passiva, baten & lasten² én garanties die in de jaarrekening verantwoord worden tot stand zijn gekomen in overeenstemming met wetten en overige regels. Het begrip financiële rechtmatigheid reikt dus minder ver dan het juridische begrip rechtmatigheid, waarbij voor alle processen zou moeten worden getoetst of aan alle wet- en regelgeving wordt voldaan.

¹ Onder balansmutaties dient niet alleen te worden verstaan het verschil tussen begin en eindbalans, maar alle beheershandelingen die tot het balanstotaal hebben geleid. Dat is dus niet beperkt tot de verplicht voorgeschreven mutatieoverzichten in de jaarrekening. Overigens vragen "daarmee overeenstemmende" balansmutaties met name aandacht als ze direct voortvloeien uit de (on)rechtmatige baten of lasten.

² Zoals verplichtingen, uitgaven, ontvangsten, schulden, vorderingen etc.



Reikwijdte: welke regels?

De wet- en regelgeving waarom het gaat is te onderscheiden in regelgeving die voor de gemeente een gegeven is, afkomstig van de EU, het rijk en de provincie, en regels die de gemeente zelf heeft gesteld:

Regels die voor de gemeente een gegeven zijn:

- Europese regels (bijvoorbeeld de Europese aanbestedingsrichtlijnen)
- Wetten (bijvoorbeeld Gemeentewet, Wet op het BTW Compensatiefonds, sociale verzekeringswetgeving, Wet Financiering decentrale overheden)
- AMVB's (waaronder het Besluit begroting en verantwoording en de regels m.b.t. de reikwijdte van de verslaglegging omtrent de accountantscontrole, het Besluit accountantscontrole)
- Ministeriële regelingen (Bijvoorbeeld de Regeling uitzettingen en derivaten, en de Regeling informatie voor derden)
- Provinciale verordeningen

en regelgeving van de gemeente zelf:

- Gemeentelijke verordeningen en overige raadsbesluiten (bijvoorbeeld de verordeningen 212 en 213 Gemeentewet, subsidieverordening, belastingverordeningen, enz)
- Begroting
- Collegebesluiten (bijvoorbeeld mandaatbesluiten)

Regelgeving van de gemeente zelf

Op de regelgeving van de gemeente gaan we hier iets nader in. Voor de accountant is dit een gecompliceerd onderdeel, iedere gemeente heeft immers haar eigen regelgeving, die in veel opzichten kan verschillen van andere gemeenten. Welke gemeentelijke regelgeving moet de accountant toetsen?

Verordeningen

Gemeentelijke verordeningen worden vastgesteld door de raad. De meeste bevatten voorschriften die bindend zijn voor de burgers van de gemeente, of voor anderen die zich binnen de gemeentegrenzen ophouden, bijvoorbeeld bedrijven of verkeersdeelnemers. Sommige verordeningen zijn meer intern op de gemeentelijke organisatie gericht, bijvoorbeeld de financiële verordening en de controleverordening bedoeld in artikel 212 en 213 van de Gemeentewet. Voor beide typen geldt, dat de accountant ze in zijn rechtmatigheidscontrole dient te betrekken, voor zover de regels betrekking hebben op financiële beheershandelingen en transacties. Dit laatste is het bepalende criterium voor de vraag of er sprake is van regelgeving die voor de rechtmatigheidstoets relevant is. Wel kan de raad besluiten dat aan bepaalde formele aspecten die wel zijn voorgeschreven, maar in de praktijk niet gebruikt worden, vooralsnog geen



financiële consequenties worden verbonden, ook niet jegens derden, en dat ze daarom in 2004 niet bij de controle worden betrokken. Bij de operationalisering van deze uitgangspunten heeft de raad, als regelgever, een belangrijke verantwoordelijkheid, in samenwerking met de accountant, in zijn rol als onafhankelijk deskundige en ondersteuner van de raad. In de paragraaf waarin de verantwoordelijkheid van de raad aan de orde is, wordt dit nader uitgewerkt.

Begroting

De raad stelt door middel van de begroting bedragen beschikbaar voor de in de begroting aangegeven activiteiten. Binnen dat kader mag het college uitgaven doen, verplichtingen aangaan enz. Als de beschikbaar gestelde bedragen voor een bepaalde activiteit of taak niet toereikend zijn, moet aan de raad worden gevraagd de begroting te wijzigen. De accountant zal controleren of de bedragen juist en volledig in de jaarrekening worden verantwoord en de verschillen met de gewijzigde begroting juist worden gepresenteerd. Daardoor worden zowel begrotingsonder- als overschrijdingen zichtbaar. Het college dient een analyse van deze afwijkingen te maken en daarbij onder meer te verantwoorden waaraan overschrijdingen te wijten zijn. Deze verantwoording, en de vraag of het college binnen het door de raad vastgestelde beleid is gebleven, zal de accountant bij zijn oordeelsvorming betrekken.

Collegebesluiten

Van collegebesluiten valt minder makkelijk op voorhand te zeggen of de gestelde regels deel uit moeten maken van de rechtmatigheidscontrole. Als vuistregel geven wij hier, dat collegebesluiten in ieder geval in de controle van de rechtmatigheid worden betrokken voor zover ze een noodzakelijke uitwerking zijn van rijks- of gemeentelijke (dus door de raad vastgestelde) regelgeving. Zaken als mandaten en volmachten, benodigde medeparafen of ondertekeningen en dergelijke zullen in een gedualiseerd stelsel over het algemeen in een collegebesluit zijn geregeld. Dit soort besluiten dient bij de controle van de rechtmatigheid te worden betrokken. In principe kan het college ook besluiten om handelingen die in afwijking van zijn eigen besluiten zijn verricht achteraf te bekrachtigen. Een orgaan dat bevoegd is te besluiten kan immers ook zijn besluiten herzien.

Afwijkingen van collegebesluiten kunnen echter zodanig in strijd zijn met de kaders die de raad heeft gesteld, of anderszins zodanig inbreuk maken op een ordelijk en controleerbaar beheer, dat het college daarover verantwoording aan de raad moet afleggen (actieve informatieplicht).³ De accountant moet dan

³ Dit kan inhouden dat het college aan de raad moet melden dat onder zijn leiding en toezicht onrechtmatige beheershandelingen hebben plaatsgevonden die niet door het college kunnen worden bekrachtigd en waaraan het college zich namens de gemeente ook niet wenst te verbinden. Deze (duidelijk) onrechtmatig verrichte financiële beheershandelingen worden dan dus ook jegens derden aangevochten

vaststellen of aan de actieve informatieplicht is voldaan, als dat is nagelaten zou dat tot onzekerheid bij de controle kunnen leiden.

Daarnaast kunnen er echter ook collegebesluiten zijn die een ordelijke bedrijfsvoering dienen, zonder dat afwijking daarvan meteen reden geeft om tot onrechtmatigheid of tot onzekerheid in de controle te concluderen. Er kan immers sprake zijn van een adequaat alternatief. Zo kan het college een procedure hebben vastgelegd die moet waarborgen dat de gemeentelijke subsidieverordeningen worden nageleefd. Stel dat niet precies de procedure wordt gevolgd, maar dat wel op andere wijze toetsbaar is geborgd dat de regels worden nageleefd? De accountant zal daarvan melding maken in het verslag, vanuit het oogpunt van een ordelijke bedrijfsvoering is dit immers niet goed. Maar als het college afwijkingen van de vastgelegde procedure van tevoren goedkeurt, hoeven deze niet in de oordeelsvorming van de accountant te worden betrokken.

Meer informatie

De accountantskantoren die het meest actief zijn in de gemeentelijke praktijk en het NIVRA zijn inmiddels ver gevorderd met de uitwerking van een operationeel kader. Het Nivra heeft een Audit Alert over dit onderwerp uitgebracht (Audit Alert 13, te downloaden van de website van het Nivra: www.nivra.nl). Uitgangspunt voor het Nivra is dat gemeenten een toetsingskader moeten opstellen. Daarin wordt beschreven welke regelgeving voor de gemeente relevant is, en op welke wijze is gewaarborgd dat aan deze regels wordt voldaan. De accountant toetst aan de hand van het kader. Als er geen (toereikend) kader is, dan zal de accountant niet toetsen en (dus) ook geen oordeel ter zake uitspreken. De VNG heeft op 12 augustus 2004 een ledenbrief over het onderwerp accountantscontrole uitgebracht, waar een inventarisatie van de belangrijkste regelgeving is bijgevoegd (te vinden op www.vng.nl, onderdeel Ledenbrieven). Enkele grote gemeenten hebben inmiddels een op de eigen gemeente toegesneden toetsingskader ontwikkeld, waarin de voor de gemeente relevante landelijke regelgeving t.a.v. de financiële beheershandelingen is opgenomen. Enkele accountantskantoren hebben ook boekjes uitgebracht over dit onderwerp, bijvoorbeeld Deloitte: *Een boekje open over rechtmatigheid*.

5. Verantwoordelijkheden

Het is belangrijk dat de verantwoordelijkheden van de verschillende partijen duidelijk zijn omlind. De accountant stelt zelf geen normen, maar toetst aan normen. In (onder andere) de nota van toelichting bij het Besluit accountantscontrole gemeenten is uitgebreid op de verschillende verantwoordelijkheden in relatie tot de rechtmatigheid ingegaan. In paragraaf 4 werd al de Audit Alert van het Nivra genoemd. Daarin geeft het Nivra een

(bijvoorbeeld inzake onbevoegd verleende garantstellingen) en komen bijvoorbeeld ook tot uitdrukking in schadeclaims en juridische geschillen.



handreiking voor accountants voor het verrichten van rechtmatigheidscontrole. De gemeentelijke accountant zal waarschijnlijk van deze publicatie gebruik maken. Onder andere wordt in de Audit Alert uiteengezet hoe de normen waaraan de accountant toetst tot stand moeten komen. Aansluitend bij de Audit Alert 13 van het Nivra geven we hier een overzicht van zowel de formele verantwoordelijkheid als de praktische werkwijze om tot een normenkader voor de accountantscontrole te komen.

De raad

De raad is verantwoordelijk voor de opdracht aan de accountant. In het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten is vastgelegd wat de controle minimaal behelst. Binnen dat wettelijk kader kan de raad een aantal keuzes maken, bijvoorbeeld door de goedkeurings- of de rapporteringstolerantie lager (dat is strenger) te stellen dan het wettelijk maximum. Daarnaast moet bepaald worden aan welke wet- en regelgeving getoetst wordt. De raad heeft hier een belangrijke rol. Op grond van een door de raad vastgesteld overzicht van voor de gemeente geldende regelgeving dient de accountant de uitvoering door het college van burgemeester en wethouders te toetsen. Overigens geldt daarvoor een wettelijke ondergrens. Alle regelgeving die voor de gemeente relevant is, en direct op financiële beheershandelingen betrekking heeft, dient te worden getoetst. Eerder werd al genoemd de ledenbrief van de VNG over het onderwerp accountantscontrole, waar een inventarisatie is bijgevoegd. Deze inventarisatie kan goed als basis worden gebruikt, waarbij de lijst kan worden aangepast aan de gemeentelijke omstandigheden. In het bijzonder de volledigheid van de inventarisatie van de eigen regelgeving verdient aandacht. Als een toetsingskader kennelijk omissies vertoont – bijvoorbeeld omdat daarin de gemeentelijke regelgeving niet volledig is opgenomen – dan is de basis voor een deugdelijke accountantscontrole op die onderdelen niet aanwezig, hetgeen er toe kan leiden dat geen goedkeurende verklaring kan worden afgegeven.

De raad kan dus geen verordeningen - of bepalingen uit verordeningen - die betrekking hebben op het (directe) financieel beheer buiten de accountantscontrole op de getrouwheid en/of de rechtmatigheid houden. Dat zou immers in strijd zijn met het Besluit accountantscontrole. Wel kan de raad besluiten dat aan bepaalde formele aspecten die wel zijn voorgeschreven, maar in de praktijk niet gebruikt worden, vooralsnog geen financiële consequenties worden verbonden, ook niet jegens derden, en dat die aspecten daarom in 2004 niet bij de controle worden betrokken. Het gaat dan om voorschriften die niet onmisbaar zijn voor een controleerbare rechtmatige afhandeling van financiële beheershandelingen, maar bijvoorbeeld wel extra waarborgen bieden tegen misbruik of oneigenlijk gebruik danwel nuttig zijn voor een efficiënte afhandeling,



zoals voorschriften voor de indieningsdatum of te gebruiken formulieren⁴. Als aan deze formele vereisten met terugwerkende kracht extra aandacht zou moeten worden besteed dan wordt daarmee zowel richting derden als naar de eigen uitvoeringsorganisatie een bestaande praktijk aangescherpt. Dit kan botsen met rechtsbeginselen als gewekt vertrouwen en gewoonterecht. De raad kan in die gevallen vooraf de uitvoeringspraktijk sanctioneren. Mocht evenwel blijken dat de afwijking van formele voorschriften toch financiële consequenties heeft, dan dient het college dit te melden aan de raad en aan de accountant. Een dergelijke aanpak kan slechts tijdelijk zijn, letter en praktijk moeten zo snel als mogelijk is met elkaar in overeenstemming worden gebracht.

Daarmee ontstaat in elk geval voor de accountantscontrole een bruikbaar overzicht van de toepasselijke wet- en regelgeving en de daaruit relevante financiële bepalingen. Dit laat overigens onverlet dat er wellicht ook nog oude of juist zeer recente interne en externe wet- en regelgeving van kracht kan zijn of kan worden. Zodra dit wordt gesignaleerd zullen deze ook moeten worden gezien op relevantie voor de accountantscontrole.

Let wel: de raad is verantwoordelijk voor de officiële *vaststelling*. Voor de *inventarisatie* van de regels en de *opstelling* van een toetsingskader dient het ambtelijk apparaat te zorgen. Het is de verantwoordelijkheid van het college ervoor te zorgen dat dat naar behoren gebeurt.

Van de accountant mag de raad verwachten dat deze, uit hoofde van zijn vaktechnische en algemene kennis van relevante wet- en regelgeving, de raad behulpzaam is bij het beoordelen van de juistheid, volledigheid en relevantie van het aan de raad voorgestelde toetsingskader, en van de plausibiliteit van de interpretatie van nationale en Europese regelgeving. De accountant kan echter geen garantie geven dat alle mogelijk relevante wet- en regelgeving qua

⁴ Bijvoorbeeld: Als een subsidieafrekening wat te laat wordt ingediend dan hoeft dat niet te leiden tot een financiële onrechtmatigheid. Veelal wordt betrokkene immers ook gemaand tot indiening, waarbij een volgende termijn wordt gesteld en eventueel een sanctie wordt vermeld. Dat staat echter allemaal niet in de (subsidie)verordening (die noemt bijvoorbeeld een bepaalde datum, eventueel met een boetebepaling), maar is het bestaande (informele) vaststellingsbeleid. De vaststelling van de relevantie van het naleven van de indieningsdatum is dus een aspect van bekrachtiging van het bestaande vaststellingbeleid, waarbij naast de (subsidie)verordening ook nog andere rechtsbeginselen relevant zijn, zoals gewekt vertrouwen / behoorlijk bestuur / gewoonterecht, op grond waarvan je rechtmatigheidsaspecten niet opeens met terugwerkende kracht strenger kunt gaan toepassen, niet alleen jegens derden maar ook naar het eigen personeel toe. Voorwaarde is wel dat ook in de informele vaststellingspraktijk verzekerd is dat de subsidie controleerbaar wordt gebruikt voor het doel waarvoor ze verstrekt is.



financiële aspecten op voorhand worden gesignaleerd.⁵ Verder is de raad verantwoordelijk voor de controle op de uitvoering van het beleid door het college. Dat betekent ook dat de raad het college ter verantwoording moet roepen als hij dat nodig oordeelt, en dient in te grijpen als hij van oordeel is dat de rechtmatigheid in de uitvoering tekort schiet (zie ook paragraaf 6). Het is dan ook van belang dat het college reageert op de tekortkomingen die de accountant heeft gesignaleerd, en aangeeft welke verbeteracties in gang zijn gezet of zijn voorgenomen.

Het college

Het college is verantwoordelijk voor de rechtmatigheid van de uitvoering. Dit betreft zowel het financiële als het niet-financiële beheer. Alleen het eerste is relevant voor de accountantscontrole. Het college dient zodanige maatregelen te treffen dat de rechtmatigheid van de algehele uitvoering gewaarborgd is. Het college geeft aan op welke wijze het ervoor heeft gezorgd dat de regels worden nageleefd. Het dient over de uitvoering verantwoording af te leggen aan de raad, en te zorgen voor een zodanig transparante administratie dat verantwoording en controle over deze verantwoording mogelijk zijn.

De accountant

De accountant is verantwoordelijk voor de controle van de verantwoording die is afgelegd in de jaarrekening. Hij dient te controleren of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de baten en lasten en de financiële positie van de gemeente, en hij dient voorts te toetsen of de verantwoorde baten, lasten en balansmutaties op rechtmatige wijze tot stand zijn gekomen.⁶ Hij gebruikt daarvoor het door de raad vastgestelde toetsingskader. Als het kader hem onvoldoende in staat stelt om de rechtmatigheid te beoordelen, zal hij zijn controle niet kunnen uitvoeren en dit manco in zijn verklaring als bevinding vermelden. Het Nivra beveelt aan dat de accountant van het college een schriftelijke bevestiging verlangt inzake een juiste en volledige informatieverstrekking over zaken die in het kader van de getrouwheid dan wel de rechtmatigheid van belang kunnen zijn. Het college verklaart dan, dat de baten en lasten en balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen en getrouw zijn verantwoord. Als bepaalde posten niet rechtmatig tot stand zijn gekomen of niet getrouw zijn verantwoord, dan licht het college dit toe. Met een dergelijke bevestiging, waarvan een voorbeeld in de Audit Alert 13 is opgenomen, wordt nog eens benadrukt dat de verantwoordelijkheid voor de rechtmatigheid van de

⁵ Overigens dient men zich ook te realiseren dat geldverstrekkers, meestal andere overheden, vaak ook eigen controleprotocollen en dergelijke hebben opgesteld. Het zou dubbelop zijn als de gemeente voor deze transacties ook nog een eigen protocol zou hanteren. Dat is dus niet nodig. Wel zal te zijner tijd verdere stroomlijning mogelijk zijn. We gaan op dit onderwerp hier niet verder in.

⁶ Voor wat betreft het niet-financiële beheer gaat de accountant opzet en werking van de administratieve organisatie en de interne controle toetsen (systeemcontrole).



uitvoering van het beheer en de getrouwheid van de verantwoording bij het college ligt. Aan de verantwoordelijkheid van de accountant voor de controle doet de bevestiging van het college echter niets af: de accountant zal toch met eigen ogen moeten controleren of ook naar zijn oordeel de beheershandelingen en transacties die tot de in de jaarrekening verantwoorde baten en lasten hebben geleid rechtmatig zijn geweest en of de verantwoording getrouw is. Tenslotte is de accountant verantwoordelijk voor een degelijke en begrijpelijke onderbouwing van zijn oordeel in het verslag van bevindingen. Ook als de verklaring goedkeurend is dient de accountant zaken die hem zijn opgevallen en die hij van belang acht te melden aan de raad.

Model voor de verklaring

Bij het Besluit accountantscontrole is het model voor de goedkeurende verklaring opgenomen. Het is een geïntegreerde verklaring, de fouten in de jaarrekening en de onzekerheden in de controle tellen op tot één totaalbedrag aan fouten en één totaalbedrag aan onzekerheden, ongeacht of ze voortkomen uit de controle op het getrouwe beeld of de rechtmatigheidscontrole. De totale bedragen moeten onder de goedkeuringstoleranties blijven. Bij de Audit Alert 13 zijn modellen opgenomen voor de niet-goedkeurende verklaringen, waarin een onderscheid wordt gemaakt in rechtmatigheid en getrouw beeld. De bedoeling is om de redenen voor het niet-goedkeuren direct in de verklaring zichtbaar te maken. Voor de toepassing van de goedkeuringstoleranties blijven de totaalbedragen het criterium.⁷

6. Geen goedkeurende verklaring, en dan?

In de inleiding werd al even aangestipt dat accountants vrezen voor een grote hoeveelheid niet-goedkeurende verklaringen in het eerste jaar inzake de rechtmatigheid van het financieel beheer. Met de getrouwheid van de verantwoording zal het net als in vorige jaren in de meeste gevallen wel goed zitten. Deze verwachtingen zijn gebaseerd op hun waarnemingen bij de lopende controlewerkzaamheden. Het is uiterst belangrijk dat de accountant in zijn verslag duidelijk aangeeft waardoor geen algehele goedkeuring kan worden afgegeven. De gemeenteraad moet immers wel weten of de eventuele financiële gevolgen van een kennelijk onrechtmatig financieel beheer juist en volledig - en dus getrouw - in de verantwoording zijn opgenomen. Dit kan bijvoorbeeld door in het accountantsoordeel, na de niet-goedkeuring inzake de rechtmatigheid van het financieel beheer, aan te geven dat de financiële gevolgen van het gesignaleerde onrechtmatige financieel beheer wel getrouw in de verantwoording zijn verwerkt.

Consequentie is dat de gemeenteraad zal worden gevraagd om een jaarrekening vast te stellen, die qua verantwoording weliswaar getrouw is, maar waarbij aan

⁷ Ik zal nog nader met het NIVRA overleggen inzake de te hanteren (model)teksten. Het Besluit accountantscontrole voorziet namelijk alleen in modelteksten voor goedkeurende accountantsverklaringen.



het achterliggende financieel beheer kennelijk nogal wat mankeert. Hoe ga je daar als raad mee om? Wat zijn de mogelijkheden?

In de eerste plaats is het zaak de redenen voor de niet-goedkeurende verklaring duidelijk in beeld te hebben. Dan kan worden besloten hoe het college aan de slag moet gaan om het financieel beheer zo snel mogelijk te verbeteren. Voorts heeft de raad de mogelijkheid om met betrekking tot bepaalde onrechtmatige baten, lasten en daarmee overeenstemmende balansmutaties een indenniteitsprocedure te starten. Uiteraard heeft de raad altijd de mogelijkheid om de politiek verantwoordelijke wethouder(s) ter verantwoording te roepen, en de vraag of er nog voldoende vertrouwen aanwezig is aan de orde te stellen. Of de onrechtmatigheden in de jaarrekening daartoe aanleiding geven is een kwestie van politieke afweging en zeker niet zonder meer een gegeven. In de volgende subparagrafen wordt dit verder uitgewerkt.

Maatregelen om de rechtmatigheid (in de toekomst) te verbeteren

De mogelijkheden die de raad en het college hebben om onrechtmatigheden recht te zetten of voor de toekomst te vermijden hangen uiteraard af van de aard van de onrechtmatigheid. In paragraaf 4 werd al een overzicht gegeven van de soorten wetten en regels waarmee gemeenten te maken hebben. Europese regels en regelgeving van het rijk en de provincie zijn voor de gemeente een gegeven. Als er financiële beheershandelingen zijn verricht die in strijd zijn met deze regelgeving, dan dient te worden onderzocht of het mogelijk is om deze onrechtmatigheid alsnog recht te zetten. Bijvoorbeeld door het alsnog ontbinden van een aangegane transactie of het terugvorderen van een subsidie. Meestal zal herstel niet meer mogelijk zijn. De jaarrekening verantwoordt immers over handelingen die reeds hebben plaatsgevonden. Het gebouw is neergezet, de subsidie is verstrekt, het contract is gesloten. In dergelijke gevallen is het vooral van belang dat duidelijk wordt wat de oorzaak van het onrechtmatig handelen is geweest, en dat maatregelen worden getroffen die een herhaling in de toekomst moeten voorkomen. Als er onvoldoende beheersmaatregelen zijn om een toetsbare naleving van de regels te waarborgen, moet het beheersinstrumentarium verbeterd worden.

Als er strijd is met de eigen - gemeentelijke - regels, zijn er meer opties. De raad zal zich daarop moeten beraden. Ook dan zal het zelden mogelijk zijn om de handeling achteraf alsnog in overeenstemming te brengen met de regels. Wel kan de onrechtmatige handeling alsnog worden geaccordeerd, als er bijvoorbeeld een bevredigende uitleg over bijzondere omstandigheden is gegeven (soort hardheidsclausule achteraf). De raad heeft echter, als gemeentelijk regelgever, wel de mogelijkheid om de regels in overeenstemming te brengen met de handeling. Over het algemeen zal het overigens geen aanbeveling verdienen om dat met terugwerkende kracht te doen. Het zal echter zeker nuttig zijn om gemeentelijke regels, die slecht gevolgd blijken te worden, tegen het licht te houden. Waarom wordt de regel overtreden? Is deregulering gewenst? Moet



meer ruimte worden geboden voor maatwerk in individuele gevallen, bijvoorbeeld door het opnemen van een hardheidsclausule? Kan de regel zodanig worden gewijzigd dat hij makkelijker te handhaven en/of na te leven is?

Indien de conclusie is dat de regel goed is, maar de naleving slecht, dan zal, net als voor hogere regelgeving, moeten worden nagegaan waaraan het te wijten is dat de regel niet wordt nageleefd, en moeten maatregelen worden getroffen om te zorgen dat in de toekomst rechtmatig gehandeld wordt. In dat geval is er een verantwoordelijkheid van de raad om het college op te dragen maatregelen te nemen die een adequate naleving verzekeren.

Indemniteitsbesluiten

Met de dualisering werd artikel 198 Gemeentewet herzien. Daarmee werd het indemniteitsbesluit geïntroduceerd. De procedure is als volgt: als de raad tot het oordeel komt dat uitgaven in de begroting niet rechtmatig zijn gedaan, stelt hij het college van dat standpunt op de hoogte. Dat is een politiek en niet een objectief oordeel (zie later). Daarbij wordt aangegeven op welke gronden de raad tot dit standpunt is gekomen. Het college dient dan binnen twee maanden een indemniteitsbesluit voor te leggen. De raad moet over het indemniteitsbesluit besluiten alvorens de rekening vast te stellen. De indemniteitsprocedure geeft de gelegenheid om posten die naar het oordeel van de raad onrechtmatig tot stand zijn gekomen, uit het geheel van de rekening te lichten, en via een aparte procedure te behandelen. De raad bepaalt vervolgens dat de rekening kan worden vastgesteld, mits ook het indemniteitsbesluit wordt vastgesteld. Als de raad het indemniteitsbesluit, en in verband daarmee de rekening, niet vaststelt, of niet naar behoren vaststelt, dan zullen gedeputeerde staten dat doen. Het is dus niet mogelijk om de rekening vast te stellen, maar bepaalde bedragen daarbuiten te laten. De raad kan besluiten om het indemniteitsbesluit, en daarmee de rekening *niet* vast te stellen, maar over het algemeen heeft dat weinig zin. Uiteindelijk zal het college, via de vaststelling door GS, toch gedechargeerd worden.

De term indemniteitsbesluit is enigszins verwarrend. Indemniteit betekent bekrachtiging achteraf van een handeling waartoe men niet gemachtigd was. Door de bekrachtiging wordt de onrechtmatigheid als het ware achteraf opgeheven. Zo letterlijk is dat echter niet altijd nodig, en ook niet altijd mogelijk. Een indemniteitsbesluit is enerzijds niet vereist om een onrechtmatigheid op te heffen, anderzijds ook niet altijd in staat om een onrechtmatigheid op te heffen. Veel onrechtmatigheden worden opgeheven door het vaststellen van de jaarrekening. Wanneer uitgaven zijn gedaan in strijd met hogere regelgeving is de gemeenteraad echter niet bevoegd om de onrechtmatigheid op te heffen. In dat geval wordt het college gedechargeerd zonder dat de onrechtmatigheid is opgeheven. Een handeling in strijd met hogere wet- en regelgeving kan door een besluit van de gemeenteraad immers niet achteraf gewettigd worden.



De term indemniteitsprocedure is gekozen naar analogie van de procedure bij het rijk. Bij het rijk wordt een indemniteitsprocedure echter gevoerd wanneer de Algemene Rekenkamer dit noodzakelijk acht. Bij de gemeente beslist de raad zelf of hij een indemniteitsprocedure nodig vindt.

Artikel 198 is enerzijds dwingend geformuleerd. Als de raad tot het oordeel komt dat baten, lasten of balansmutaties onrechtmatig tot stand zijn gekomen, dan volgt daaruit wettelijk de kennisgeving aan het college en de verplichting een indemniteitsbesluit voor te leggen. Anderzijds is het wel aan de raad om tot dat oordeel te komen. De procedure is ingevoerd om de raad een politiek instrument te geven om het college aan te spreken op onrechtmatigheden. Daarom is het uitgangspunt dat artikel 198 zo wordt geïnterpreteerd dat het nadrukkelijk aan de raad is te beslissen of hij een indemniteitsprocedure start. Het oordeel van de accountant zal daarbij een belangrijk hulpmiddel zijn, maar het is niet de accountant die beslist of een indemniteitsprocedure wordt gestart.

Het is dus mogelijk dat een post, gegeven het oordeel van de accountant, objectief gezien onrechtmatig is, maar dat de raad daarover niet het politieke oordeel van onrechtmatigheid velt. Enige voorbeelden van omstandigheden waarbij dit zich kan voordoen:

- Begrotingsonrechtmatigheid: Er zijn uitgaven gedaan waarmee begrotingsposten worden overschreden. Het BBV schrijft voor, dat de jaarrekening een analyse bevat van de verschillen tussen de begroting na wijziging en de programmarekening.⁸ De raad kan door het vaststellen van de jaarrekening de verschillen bekrachtigen. Een indemniteitsbesluit is daarvoor niet nodig. De raad *kan* er wel voor kiezen om een indemniteitsbesluit te laten maken, bijvoorbeeld als hij de afwijking van de begroting dusdanig ernstig vindt dat er een afzonderlijk debat aan gewijd moet worden.
- Strijd met de eigen gemeentelijke regelgeving of raadsbesluiten. In sommige gevallen zal het mogelijk zijn om door een nieuw raadsbesluit aan de verrichte handelingen alsnog een juridische basis te geven, dus de onrechtmatigheid er aan te ontnemen. Dat kan met een indemniteitsbesluit. Ook dan is de raad niet verplicht een indemniteitsbesluit te vragen. Het college zal, normaal gesproken, reageren op de verklaring en het verslag van de accountant. Dat zal onder meer inhouden dat het college aangeeft op welke wijze de onrechtmatigheden die de accountant signaleert, zullen worden opgelost. Als de raad zich daarin kan vinden dan kan hij door het

⁸ Als aan dit voorschrift wordt voldaan en een en ander niet in strijd is met een wettelijke bepaling of met een door de raad genomen beslissing, en past in het door de raad vastgestelde beleid dan zal de accountant deze begrotingsoverschrijdingen niet betrekken bij de beslissing of al dan niet een goedkeurende accountantsverklaring kan worden gegeven.



aannemen van de rekening daarmee instemmen. Een indemniteitsbesluit is dan niet nodig.

- Strijd met hogere wet- en regelgeving. Als er strijd met hoger regelgeving is, is de gemeenteraad uiteraard niet in staat aan de desbetreffende handelingen achteraf de onrechtmatigheid te ontnemen. Soms zal reparatie tot op zekere hoogte mogelijk zijn. In andere gevallen zal geanalyseerd moeten worden hoe de onrechtmatigheden veroorzaakt zijn, en hoe ze in de toekomst kunnen worden voorkomen. Het college kan eigener beweging een analyse geven en een voorstel doen. Als de raad daarmee de kwestie voldoende behandeld vindt, zal hij de rekening vaststellen. Als het college geen voorstel doet dat naar het oordeel van de raad voldoende zekerheid biedt dat het probleem wordt opgelost, dan zal de raad een indemniteitsbesluit willen.

Kortom: de raad beslist dus zelf wanneer een indemniteitsbesluit nodig is. De zinsnede: "Indien de raad tot het oordeel komt dat baten, lasten en daarmee overeenstemmende balansmutaties die in de jaarrekening voorkomen niet rechtmatig tot stand zijn gekomen" dient niet als een objectieve, neutrale vaststelling te worden opgevat, maar als een politiek oordeel. De raad neemt het geheel van de verantwoording: feiten, analyse, (toekomstgerichte) oplossingen in beschouwing, en als hij oordeelt dat het totaalplaatje onrechtmatig is, zal hij een indemniteitsprocedure starten. De redenen die de raad hiervoor heeft, kunnen divers zijn. Misschien is de raad van mening dat de mogelijke financiële consequenties van een aanvechtbaar besluit niet naar behoren zijn verantwoord en afgedekt. Misschien acht de raad een analyse niet voldoende. Misschien vindt de raad dat een onrechtmatigheid dermate ernstig is dat overwogen moet worden het vertrouwen in een of meer wethouders op te zeggen. Of misschien vindt de raad dat een bepaalde onrechtmatigheid zo ernstig is dat hij niet de verantwoordelijkheid wil nemen om de rekening, met deze onrechtmatigheid erin, vast te stellen. Dat kan er in het uiterste geval toe leiden dat niet de raad, maar gedeputeerde staten de rekening vaststellen.

Slotopmerking

Het is van groot belang dat de verwerving en besteding van publieke middelen door de overheid, i.c. gemeenten en provincies, rechtmatig en controleerbaar geschiedt. De raden en staten hebben daarvoor, als controlerende organen, een belangrijke taak. De rechtmatigheidscontrole door de accountant ondersteunt hen daarbij. Het openbaar bestuur is daarmee gebaat, maar het ziet er naar uit dat we wel eerst een moeilijk jaar door moeten. Het ontbreken van een goedkeurend oordeel inzake de rechtmatigheid van het financieel beheer zal meestal niet betekenen dat er gefraudeerd of gerommeld is. Het is daarom belangrijk om in de accountantsverklaring, het verslag van bevindingen van de accountant, en in de college- en raadsbesluiten t.a.v. de accountantscontrole goed uit te dragen welke oorzaken aan de onthouding van goedkeuring ten grondslag liggen, en hoe voor

Datum
24 november 2004

Kenmerk
2004-0000029651

Blad
18 van 19

de toekomst verbeteringen zullen worden bereikt. De aard en de oorzaak van de onrechtmatigheden zullen dit jaar helder moeten en kunnen worden, en verbeteracties of wijziging van regels dienen vervolgens plaats te vinden, zodat de komende jaren wel een goedkeurende accountantsverklaring kan worden verkregen.

Het is mijn bedoeling de invoering van de vernieuwde accountantscontrole bij gemeenten en provincies de eerstkomende jaren te volgen, en zoveel mogelijk te ondersteunen. Vooralsnog gaat het om de volgende activiteiten:

- Er wordt een platform rechtmatigheid ingericht, waarin Nivra, VNG, IPO, en de ministeries van BZK en van Financiën samenwerken om de vragen die bij de uitvoering van de nieuwe regels voor de accountantscontrole bij accountants en gemeenten en provincies rijzen te beantwoorden. Het platform zal alle betrokken organisaties gevraagd en ongevraagd van advies dienen.
- Op 2 maart 2005 organiseert het ministerie een seminar, waar op basis van de lopende controle 2004 de stand van zaken kan worden opgemaakt, een antwoord op mogelijk inmiddels gerezen vragen kan worden gezocht
- Na afsluiting van het eerste controlejaar zullen de ervaringen worden geëvalueerd, en zal op basis van de evaluatie nieuwe informatie worden verstrekt.



Datum
24 november 2004

Kenmerk
2004-0000029651

Blad
19 van 19

Meer informatie

Informatie over de rechtmatigheidscontrole door de accountant is onder andere te vinden in:

De Nota van toelichting bij het Besluit accountantscontrole gemeenten, Staatsblad 2002, nr. 68.

Audit Alert 13. Uitgave van het Nederlands instituut voor registeraccountants (Nivra). Te vinden op de website van het Nivra: www.nivra.nl.

Een boekje "open" over rechtmatigheid (uitgave van Deloitte, branchegroep lokaal bestuur, met bijdragen van A. Elsenaar RA en anderen)

Handreiking voor de financiële verordeningen en controleverordeningen (artikel 212, 213, 213a Gemeentewet). Vernieuwingsimpuls dualisme en lokale democratie, VNG Uitgeverij, en Haag 2003. (Toegezonden aan alle gemeenten en provincies. Ook te vinden op de website van de vernieuwingsimpuls, www.vernieuwingsimpuls.nl).

Nieuwsbrief Bestuursmiddelen, gezamenlijke uitgave van Deloitte en FAMO, nrs. 2004-56, 2004-70 en 2004-86

Ledenbrief van de VNG, 12 augustus 2004: accountantscontrole 2004. (Ook te vinden op de website van de VNG: www.vng.nl)

