



Vereniging van  
Nederlandse Gemeenten

**Brief aan de leden  
T.a.v. het college**

frontoffice tel.  
(070) 373 8021

uw kenmerk

bijlage(n)

3

onderwerp  
accountantscontrole 2004

ons kenmerk  
MARZ/Gf/2004002557

datum

12 augustus 2004

Lbr. 04/112

**Samenvatting**

De gemeenten worden met ingang van de jaarrekening 2004 geconfronteerd met een rechtmatigheidsoordeel van de accountant. Deze zal beoordelen of baten, lasten en balansmutaties in de jaarrekening in overeenstemming met relevante wet- en regelgeving tot stand zijn gekomen. Voor gemeenten was het tot voor kort onduidelijk hoe de accountant de rechtmatigheidscontrole zou uitvoeren. Accountants vonden dat de wet in onvoldoende mate aangaf wat de reikwijdte van de rechtmatigheidstoets was en op welke wijze met onbillijkheden moest worden omgegaan. Het Rijk wilde niet meer duidelijkheid verschaffen. Gevolg hiervan was dat gemeenten niet goed wisten hoe ze op de rechtmatigheidscontrole moesten inspelen. Door een initiatief van de VNG en door publicaties van onder meer het koninklijk Nederlands Instituut van Register Accountants (Nivra) en Deloitte is er nu meer helderheid geschapen, maar staat wel vast dat er nog veel moet gebeuren bij gemeenten. Ook wordt van de raad verwacht dat hij de accountant nadrukkelijk aanstuurt. De VNG acht de tijd te kort voor een goede voorbereiding van de gemeenten op de rechtmatigheidscontrole 2004. Daarom heeft de VNG de Minister uitstel gevraagd. Dat het tot uitstel komt is echter onzeker, daarom adviseren wij gemeenten niet af te wachten, maar de nodige acties te ondernemen ter voorbereiding op de uitvoering van de rechtmatigheidscontrole. Deze ledenbrief informeert de gemeenten over de uitvoering van de accountantscontrole 2004 en geeft handreikingen voor een voorbereiding hierop.

© VNG

Extra exemplaren van deze brief kunt u downloaden van het VNG-net, [www.vng.nl/vngbrieven/ledenbrieven](http://www.vng.nl/vngbrieven/ledenbrieven).  
Kopiëren t.b.v. intern gebruik door leden VNG is toegestaan.

Postbus 30435  
Nassaulaan 12

2500 GK Den Haag  
2514 JS Den Haag

Tel 070 373 83 93

Fax 070 363 56 82

[www.vng.nl](http://www.vng.nl)



Vereniging van  
Nederlandse Gemeenten

## Aan de leden

frontoffice tel. (070) 373 8021	uw kenmerk	bijlage(n) 3
Onderwerp accountantscontrole 2004	ons kenmerk MARZ/Gf/2004002557 Lbr. 04/112	datum 12 augustus 2004

Geacht college,

### 1. Aanleiding

Met ingang van de gemeentelijke jaarrekening 2004 geeft de accountant een uitgebreide verklaring af. Tot en met de jaarrekening 2003 was het accountantsoordeel bij de jaarrekening, net als in het bedrijfsleven, beperkt tot het getrouwe beeld. Met andere woorden: de accountant ging na of de jaarrekening niet dusdanige fouten en/of onzekerheden bevatte dat hierdoor het oordeel van de gebruiker over het gevoerde financiële beheer werd beïnvloed. Met ingang van begrotingsjaar 2004 is de reikwijdte van het accountantsoordeel verruimd en beoordeelt de accountant naast het getrouwe beeld ook of de baten, lasten en balansmutaties rechtmatig (in overeenstemming met relevante wet-regelgeving) tot stand zijn gekomen.

Het is lang onduidelijk geweest hoe de accountant de rechtmatigheidscontrole zou uitvoeren en op welke wijze hij tot zijn oordeel zou komen. De wet gaf volgens de accountants in onvoldoende mate aan wat de reikwijdte van de rechtmatigheidstoets was en op welke wijze met onbillijkheden moest worden omgegaan. Gemeenten wisten hierdoor weer niet welke aanpassingen ze in hun beheersorganisatie moesten doorvoeren om toch tot een goedkeurende accountantsverklaring te komen.

Pas juli 2004 is een aantal initiatieven afgerond om tot een zogenaamde 'opharding' van het rechtmatigheidsbegrip te komen. Zo heeft de VNG accountants en hoofden Financiën van gemeenten met elkaar in contact gebracht om tot een overzicht van regelgeving te komen dat onderwerp kan zijn van de rechtmatigheidscontrole.

Verder heeft het koninklijk Nederlands Instituut van Register Accountants (Nivra) een Audit Alert en een discussierapport over rechtmatigheid gepubliceerd en heeft Deloitte (*Meer dan*) een boekje 'open' over rechtmatigheid aan de VNG aangeboden. Deze documenten zijn te raadplegen via [www.vngnet.nl](http://www.vngnet.nl), beleidsveld Gemeentefinanciën.

Wat de VNG betreft geven deze initiatieven weliswaar enige duidelijkheid, maar geven ze ook aan dat er nog veel moet gebeuren bij gemeenten. De raad zal nadere eisen moeten stellen aan de accountant en gemeenten zullen hun beheersorganisatie nader moeten aanpassen. Hiervoor is meer tijd nodig. De VNG verzoekt de minister dan ook om de rechtmatigheidscontrole geleidelijker in te voeren. Dat het tot uitstel komt is echter onzeker, daarom adviseren wij gemeenten niet af te wachten, maar de nodige acties te ondernemen ter voorbereiding op de uitvoering van de rechtmatigheidscontrole.

In deze ledenbrief worden de gemeenten geïnformeerd over de belangrijkste conclusies die op dit moment kunnen worden getrokken over de uitvoering van de accountantscontrole 2004. Tevens wordt ingegaan op de mogelijkheden die de gemeente en met name de gemeenteraad heeft om alsnog een goedkeurende verklaring over de rechtmatigheid te realiseren. Bij deze brief ontvangt u als bijlagen het eerdergenoemde overzicht van regelgeving, een artikel van Sytzo van der Schaaf RA en Rob Ellermeijer RA, getiteld 'In de problemen door de rechtmatigheid??' en verkorte versies van cases zoals opgenomen in het Nivra-rapport en *Meer dan een boekje 'open' over rechtmatigheid*.

## **2. Onduidelijkheid voor de controle van 2004**

Lange tijd verkeerden gemeenten in het ongewisse over de wijze waarop de accountant de rechtmatigheidscontrole zou uitvoeren. De regelgeving, het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten (BAPG), was hiervoor te onduidelijk en accountants aarzelden met het geven van een eigen invulling. Ook door bovengenoemde publicaties is de onduidelijkheid niet geheel weggenomen. Wel wordt er nu voor het eerst een bepaalde richting gegeven. Om als gemeente(raad) te kunnen bepalen hoe je in kan spelen op de nieuwe wijze van controleren door de accountant, dient in ieder geval op vier vragen een duidelijk antwoord te zijn gegeven:

1. Wat is onderwerp van controle voor de accountant?
2. Aan welke regelgeving toetst de accountant?
3. Hoe controleert de accountant?
4. Hoe weegt de accountant onvolkomenheden?

### **2.1 Wat is onderwerp van controle voor de accountant?**

Wat er door de accountant wordt gecontroleerd staat in het BAPG. Het BAPG maakt een duidelijk onderscheid tussen het juridische begrip rechtmatigheid en de rechtmatigheid in het kader van de

accountantscontrole. Dit laatste rechtmatigheidsbegrip is minder omvattend. Rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole heeft betrekking op de baten en lasten en de balansmutaties in de jaarrekening. Aan deze baten en lasten en balansmutaties liggen financiële beheershandelingen ten grondslag (bijvoorbeeld het opleggen van een belastingaanslag of het verstrekken van een subsidie). De accountant controleert of deze financiële beheershandelingen uitgevoerd zijn volgens de regels en of dit in de administratie traceerbaar is.

Handelingen en beslissingen van niet-financiële aard, bijvoorbeeld het wijzigen van een bestemmingsplan, leiden niet per definitie tot baten en lasten in de jaarrekening of tot balansmutaties. Wel kunnen zich financiële risico's voordoen (claims). Van de accountant wordt niet verwacht dat hij deze handelingen van niet-financiële aard inhoudelijk toetst door onderliggende bescheiden te controleren. Wel toetst hij het gemeentelijk systeem van risicoafweging. Hierbij gaat hij na of eventueel voorkomende (juridische) risico's door de eigen gemeentelijke organisatie tijdig worden ondervangen.

## **2.2 Aan welke regelgeving toetst de accountant?**

Accountants vonden de omschrijving in het BAPG: 'de begroting en van toepassing zijnde wettelijke regelingen' te onduidelijk om er zelf een nadere invulling aan te geven. Het Rijk was van mening dat de accountant wel met het BAPG uit de voeten kon en wilde geen nadere stappen zetten tot verduidelijking. Wat het Rijk betreft was dit aan de accountants.

Door deze patstelling wisten de gemeenten niet waar ze aan toe waren. Om deze patstelling te doorbreken en aan de onzekerheid voor gemeenten een einde te maken, heeft de VNG vertegenwoordigers van Deloitte en Ernst & Young (de twee accountantskantoren met de meeste gemeenten in hun klantenbestand) en hoofden Middelen/Financiën van gemeenten met elkaar in contact gebracht.

De accountants hebben een lijst opgesteld van relevante algemene wet- en regelgeving (zie bijlage 1). Hoewel het een forse lijst is, betreft het volgens de accountants een minimumkader voor de rechtmatigheidstoets in 2004. Deze lijst staat nog los van de geldstromen die door hogere overheden (bijvoorbeeld de rijksoverheid) worden geïnitieerd, hierbij kan worden gedacht aan specifieke uitkeringen en subsidies. Volgens de betrokken hoofden Financiën is het overzicht voor 2004 werkbaar.

De twee rechterkolommen van het overzicht bevatten de te toetsen regelgeving. De kolom 'externe regelgeving' geeft aan welke algemene wet- en regelgeving kan leiden tot financiële

beheershandelingen. Veelal zal de gemeenteraad ter verdere implementatie en uitvoering eigen verordeningen en/of beleidsregels opstellen. Deze zijn te vinden in de kolom ‘interne regelgeving’. De kolom ‘externe regelgeving’ bevat weinig extra nieuwe voorschriften voor het financiële beheer. Risico’s aangaande onrechtmatigheid worden vooral gevonden in de kolom interne regelgeving. Volgens Van der Schaaf en Ellermeijer (bijlage 2) hebben de belangrijkste risico’s in de kolom externe regelgeving betrekking op de Europese regelgeving voor aanbestedingen en staatssteun. De Europese regelgeving aangaande staatssteun is echter dusdanig onduidelijk dat het nog maar zeer de vraag is of deze regelgeving door de accountant zal worden meegenomen in zijn controle over 2004.

### 2.3 Hoe controleert de accountant?

De vervolgvraag is: op welke wijze toetst de accountant de financiële beheershandelingen aan de van toepassing zijnde wettelijke regelingen? In het BAPG worden de verschillende criteria genoemd die de accountant meeneemt bij zijn beoordeling van de rechtmatigheid.

<b>Rechtmatigheidscriteria</b>	<b>1</b>	<b>2</b>
1. Begrotingscriterium		•
2. Calculatiecriterium	•	
3. Valueringscriterium	•	
4. Voorwaardecriterium		•
5. Volledigheidscriterium	•	
6. Adresseringscriterium	•	
7. Aanvaardbaarheidscriterium	•	
8. M&O-criterium		•
9. Leveringscriterium	•	

1 = Afgedekt door de controle leidend tot het getrouwheidsoordeel

2 = Niet afgedekt door de controle leidend tot het getrouwheidsoordeel

Zo dient bijvoorbeeld ten aanzien van een verstrekte subsidie te worden getoetst of deze binnen de grenzen van de begroting totstandkomt, of aan de voorwaarden voor verkrijging is voldaan, of gegevens door de belanghebbende juist zijn verstrekt, of de subsidie goed is berekend, en of de uitbetaling op een juiste wijze is verlopen. Bovenstaande tabel, geeft aan dat drie criteria niet door de accountant worden meegenomen bij de controle van het getrouwe beeld. De accountant toetst geen andere transacties. Nieuw is wel dat de accountant ten aanzien van financiële beheershandelingen voortaan ook toetst of deze tot stand zijn gekomen binnen de geautoriseerde begroting, of aan

geformuleerde voorwaarden voor verkrijging of verstrekking wordt voldaan en of gegevens door belanghebbende onjuist, onvolledig of ontijdig worden verstrekt.

Van de gemeentelijke regelgeving is het overigens de raad die moet vaststellen aan de hand van welke voorwaarden de financiële beheershandelingen worden gecontroleerd. Dit staat als volgt verwoord in Audit Alert 13 van het Nivra:

‘Een gemeenteraad dient dan ook op grond van een overzicht van alle voor de betreffende gemeente geldende wet- en regelgeving het voorwaardencriterium te operationaliseren. Concreet betekent dit dat door de gemeenteraad limitatief moet zijn bepaald aan welke in wet- en regelgeving vastgelegde, voor de gemeente relevante voorwaarden de accountant moet toetsen.’

‘De gestelde voorwaarden hebben in het algemeen betrekking op:

- de omschrijving van de doelgroep respectievelijk het project;
- de heffings- en/of declaratiegrondslag;
- normbedragen;
- de bevoegdheden;
- het voeren van een administratie;
- het verkrijgen en bewaren van bewijsstukken;
- aan te houden termijnen besluitvorming, betaling, declaratie e.d.

De precieze invulling verschilt per wet respectievelijk regeling respectievelijk verordening.’

De voorwaarden die door de accountant getoetst dienen te worden legt de raad veelal vast in een controleprotocol.

Het feit dat de accountant voortaan ook de drie nieuwe rechtmatigheidscriteria in zijn controle zal meenemen, heeft consequenties voor de gemeentelijke beheersorganisatie. Op de consequenties voor de beheersorganisatie en op de aansturing van de accountant door de raad wordt later in deze ledenbrief nader ingegaan.

#### **2.4 Hoe weegt de accountant onvolkomenheden?**

Een laatste vraag die kan worden gesteld is: hoe weegt de accountant de resultaten van zijn onderzoek? Neem het volgende voorbeeld. Een museum dient ter verantwoording van een ontvangen subsidie binnen drie maanden na afloop van het boekjaar een verslag op te stellen over de besteding van de subsidie, met hierin opgenomen het aantal bezoekers van het museum. Stel nu dat de gemeente het verslag van het museum twee dagen te laat ontvangt en het museum is vergeten het aantal bezoekers te vermelden. Er wordt dan niet volledig aan het voorwaardencriterium voldaan. Moet de

accountant nu vaststellen dat de subsidie onrechtmatig is verstrekt? Had het subsidiegeld door de gemeente moeten worden teruggevorderd met alle consequenties van dien? In de gemeentelijke praktijk zal dit niet gebeuren en wordt met dergelijke kleine onvolkomenheden vaak redelijk en billijk omgegaan.

Met het recent verschijnen van een aantal publicaties over de rechtmatigheidscontrole van het Nivra en Deloitte is er enige duidelijkheid gekomen. In deze uitgaven komen onder meer cases aan de orde. Bijlage 3 vat deze cases op hoofdlijnen samen. Hoewel hieraan geen definitieve rechten kunnen worden ontleend en samenvattingen niet volledig zijn, kunnen gemeenten wel richtinggevende conclusies trekken aan de hand van het schema en hierop anticiperen. De belangrijkste conclusies zijn als volgt:

- Indien een normenkader ontbreekt of onvoldoende helder is, is dit voor de accountant een onzekerheid in de controle. De accountant kan en mag niet zelf interpreteren wat rechtmatig inhoudt.
- Indien onrechtmatig handelen door wet- of regelgever wordt gedoogd, betreft de accountant dit bij het vormen van zijn oordeel.
- Bij het niet voldoen aan de subsidieverordening is zonder tussenkomst van de raad een subsidievaststelling onrechtmatig.
- Het niet verantwoorden van over oude jaren terug te vorderen subsidiebedragen in de jaarrekening is in het kader van de accountantscontrole onrechtmatig.
- Onterecht niet teruggevorderde (overschotten op) gemeentelijke bijdragen kunnen consequenties hebben voor het accountantsoordeel. De accountant baseert zijn oordeel in een aantal gevallen mede op redelijkheid en billijkheid.
- Het volharden in een fout maakt deze niet aanvaardbaar. De accountant redeneert dat een onrechtmatig afgesloten meerjarig contract altijd nog kan worden ontbonden, desnoods met schadevergoeding.
- Het niet voldoen aan de voorwaarden van het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten (BBV) kan zowel consequenties hebben voor het oordeel van de accountant over het getrouwe beeld als voor het oordeel over de rechtmatigheid.
- Indien begrotingsoverschrijdingen niet door de raad worden geautoriseerd zijn deze onrechtmatig en vormen ze mogelijk onderdeel van een indenniteitsprocedure.
- Indien op programmaniveau is geautoriseerd, hebben begrotingsoverschrijdingen op productniveau geen gevolgen voor het oordeel van de accountant.
- De raad kan ten aanzien van de eigen regelgeving bepalen dat bij het (op onderdelen) niet volgen van deze regelgeving er toch geen sprake hoeft te zijn van onrechtmatigheid.

- Weging van de fout: uitgangspunt is dat voor het bepalen van de rechtmatigheid een oordeel wordt gegeven over de gehele transactie. De omvang van de fout wordt dus niet bepaald door de eventuele schadeclaim. Wel zal de claim goed moeten worden verwerkt in de jaarrekening.
- Het vaststellen van een onjuist bestemmingsplan is geen financiële beheershandeling en dus niet financieel onrechtmatig. Indien gronden reeds in exploitatie zijn genomen, zijn kosten geactiveerd. Deze moeten worden afgeboekt.
- Interne regelgeving mag niet in strijd zijn met hogere externe regelgeving. Indien foutieve afschrijvingstermijnen alsnog worden aangepast ontstaat er mogelijk een begrotingsonrechtmatigheid.
- Het is raadzaam dat de accountant de kaderstelling goed afstemt met de gemeenteraad. Het is cruciaal dat wederzijdse verwachtingen helder zijn. Regel kaders niet te strak en laat ruimte voor uitzonderingen, bijvoorbeeld via hardheidsclausules.
- De formele status van een besluit is bepalend voor het antwoord op de vraag of het een kader vormt voor de accountantscontrole. Is het geen raadsbesluit, verordening of regelgeving van hogere overheden, dan zal met de raad moeten worden overlegd of de naleving ervan onder de accountantscontrole valt.

### **3. Gemeentelijke voorbereiding op de accountantscontrole 2004**

Nu er meer duidelijkheid is over de wijze waarop de accountant de rechtmatigheidscontrole zal invullen, kunnen gemeenten stappen zetten om zich te verzekeren van een goedkeurende accountantsverklaring over 2004. Immers, goed werk leveren als gemeente betekent niet automatisch een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening 2004.

#### **3.1 De definitie van rechtmatigheid in de financiële verordening**

Gemeenten wordt in verband met voortschrijdend inzicht aangeraden om de definiëring van het begrip rechtmatigheid in de financiële verordening ex. artikel 212 Gemeentewet nog eens goed onder de loep te nemen. De modelverordening van de Vernieuwingsimpuls bevat een ruime definitie: 'rechtmatigheid is het in overeenstemming zijn met geldende wet- en regelgeving, waaronder gemeentelijke verordeningen, raadsbesluiten en collegebesluiten'.

Door het schrappen van de definitie van rechtmatigheid uit de financiële verordening, valt de gemeente weer terug op de definitie van rechtmatigheid volgens het BAPG: 'het in overeenstemming zijn met de begroting en van toepassing zijnde wettelijke regelingen'. In het programma van eisen bij de aanbesteding, in het controleprotocol of in een apart raadsbesluit kan de raad vervolgens aangeven wat de accountant onder 'van toepassing zijnde wettelijke regelingen' dient te verstaan. De modelverordening ex. artikel 213 Gemeentewet bevat geen aangepaste definitie van rechtmatigheid.



Door het verwijderen van de ruimere definitie van rechtmatigheid uit de financiële verordening kan de gemeenteraad bij het opstellen van een controleprotocol een bewust besluit nemen over de wenselijkheid om 'collegebesluiten' onder de rechtmatigheidscontrole te laten vallen. Er zijn twee belangrijke argumenten om dit niet te doen.

Het eerste argument komt voort uit het dualisme. Het dualisme regelt een scheiding van posities en taken tussen college en raad. De raad stelt kaders aan het college en het college legt verantwoording af aan de controlerende raad. De raad stelt een programmabegroting vast en instrueert het college door middel van verordeningen. Tussen de college en de ambtenaren bestaat een vergelijkbare relatie als tussen de raad en het college. Het college stelt kaders aan de ambtenaren en deze leggen weer verantwoording af aan het college. Het college stelt een productenraming vast en instrueert door middel van collegebesluiten.

Het lijkt vanuit duaal perspectief dan ook het meest logisch om de verordeningen van de raad wel en de besluiten van het college niet onder de rechtmatigheidscontrole van de accountant te laten vallen. Immers, met de meeste collegebesluiten heeft de raad geen of nauwelijks bemoeienis. Het college is ervoor verantwoordelijk. Een uitzondering moet hierbij worden gemaakt voor die besluiten waarvan de raad de aanwezigheid in een verordening vereist. Heeft de raad bijvoorbeeld artikel 26 lid 3 uit de modelverordening van de Vernieuwingsimpuls overgenomen, dan zal de accountant bij de rechtmatigheidstoets wel toetsen of het college in een besluit heeft vastgelegd hoe de verlening van mandaten en volmachten voor het aangaan van verplichtingen is geregeld.

Het tweede argument is de afweging tussen doelmatigheid en rechtmatigheid. Indien van de accountant ook wordt gevraagd om financiële beheershandelingen aan collegebesluiten te toetsen, dan zal dit leiden tot meer werkzaamheden van de accountant. De vraag is echter of de raad met de uitkomsten van de controle ook iets doet. Neem het volgende voorbeeld: De inkooporders van de sector groen worden niet ondertekend door de bevoegde directeur maar door zijn plaatsvervanger. Deze inkopen zullen door de accountant als onrechtmatig worden aangemerkt. Materieel is er echter niet zo heel veel aan de hand. De gemeente koopt keurig in bij de marktpartij met de beste prijs-kwaliteitverhouding en de burger merkt er niets van. Het college zal alleen het delegatie- en mandaatbesluit moeten aanpassen aan de wijze waarop de inkoop in de gemeente verloopt. Wel wordt de gemeente, indien het collegebesluit wordt meegenomen in de rechtmatigheidscontrole, geconfronteerd met een vergrote kans op een afkeurende verklaring en een hogere accountantsrekening.

Mochten gemeenteraden toch de collegebesluiten in de rechtmatigheidstoets van de accountant willen betrekken, dan wordt aanbevolen om dit pas op een later moment dan bij de jaarrekening 2004 te doen. Gezien het late tijdstip waarop enige duidelijkheid is ontstaan over de inhoud van de rechtmatigheidstoets, wordt hiermee de gemeentelijke organisatie ook de tijd gegund om aan de eisen van de toets te voldoen. Let wel: de accountant blijft wel gebruikmaken van collegebesluiten bij de getrouwheidscontrole.

Naast het eventueel schrappen van de definitie van rechtmatigheid is het sowieso raadzaam om de financiële verordening na te lopen op andere onrealistische eisen. De ervaring is dat nogal wat gemeenteraden de modelverordening van de Vernieuwingsimpuls een op een hebben overgenomen zonder zich af te vragen, zoals op pagina 30 van de *Handreiking financiële verordeningen* is aangegeven, wat de uitgangspositie van de gemeente is en welke vereisten nu al realistisch zijn.

### **3.2 De goedkeuringstolerantie voor de jaarrekening**

Stel de goedkeuringstolerantie voor de jaarrekening niet lager dan 1%. In het BAPG staat geregeld dat gemeenteraden de wettelijk voorgeschreven tolerantie van 1% naar beneden kunnen bijstellen voor de gehele jaarrekening of op onderdelen. Het is af te raden om in het eerste jaar dat de rechtmatigheidscontrole wordt uitgevoerd, met alle onzekerheden van dien, de tolerantie naar beneden bij te stellen.

### **3.3 Het voorwaardencriterium**

Het voorwaardencriterium is vooral van toepassing bij specifieke uitkeringen, bijstandsuitkeringen, subsidies en aanbestedingen. Zoals eerder gesteld dient de gemeenteraad nader aan te geven op welke wijze de accountant met dit voorwaardencriterium omgaat (Audit Alert 13 Nivra). Een volgende stap op weg naar een goedkeurende accountantsverklaring met betrekking tot de rechtmatigheid is het bezien van de gemeentelijke verordeningen (en eventueel raadsbesluiten) op de hierin gestelde voorwaarden. Bij elke voorwaarde zal een gemeente moeten nagaan of financiële beheershandelingen hieraan op een consequente wijze worden getoetst. Zo nee, dan kan een raad zich afvragen of het wel verstandig is om deze voorwaarde ook op te laten nemen in de accountantstoets. Tevens kan ze zich afvragen of de voorwaarde niet uit de verordening moet worden gehaald of moet worden aanpast.

Hiernaast is het aan te bevelen om in een aantal verordeningen zogenaamde hardheidsclausules op te nemen in verband met mogelijke bijzondere problemen of onbillijkheden in de uitvoering van de verordening die op voorhand niet zijn te voorzien. Van der Schaaf en Ellermeijer gaan hier in hun artikel nader op in. Door het opnemen van een hardheidsclausule in de subsidieverordening wordt het bijvoorbeeld mogelijk gemaakt om van de verordening af te wijken indien een subsidieaanvrager zich

door overmacht niet aan de termijn van de aanvraagprocedure kan houden. Het nalopen van de verordeningen op overbodige voorwaarden en het opnemen van hardheidsclausules kan leiden tot een behoorlijke deregulering, waardoor de kans op een doeltreffende beleidsuitvoering toeneemt.

#### *Het controleprotocol*

De raad stelt ter nadere instructie van de accountant veelal een controleprotocol vast. Dit protocol is vergelijkbaar met de controleprotocollen die we kennen in het kader van de specifieke uitkeringen. Het nog voor 1 januari 2005 doornemen en aanpassen van de verschillende verordeningen, op een wijze zoals hierboven geschetst, is een hele klus. Alternatief is het gebruiken van het controleprotocol om aan te geven aan welke voorwaarden uit welke verordeningen en besluiten de accountant financiële beheershandelingen moet toetsen bij zijn rechtmatigheidscontrole. Enerzijds vergroot het gebruiken van het controleprotocol de flexibiliteit. Anderzijds kan een gemeenteraad zich afvragen of het logisch is om bepalingen in een verordening voor langere tijd te handhaven, terwijl in het controleprotocol wordt aangegeven dat de accountant ze niet op hoeft te nemen in zijn rechtmatigheidstoets. Uit het oogpunt van deregulering blijft het controleren van verordeningen op overbodige regelgeving aanbevelenswaardig. In onderstaand kader wordt nader ingegaan op de verschillende instrumenten waarover de raad beschikt om de accountant aan te sturen.

#### **Instrumenten van de raad**

De raad beschikt over verschillende instrumenten om de accountant te instrueren voor zijn controle: de controleverordening, het programma van eisen bij de aanbesteding en het controleprotocol. Eventueel kan ook een apart raadsbesluit worden genomen. De raad zal een keuze moeten maken wat hij op welke plek wil regelen. Hieronder volgt een mogelijke uitwerking:  
In de *controleverordening* ex. artikel 213 Gemeentewet regelt de raad zaken op 'wettelijk niveau'. Hierin wordt onder meer vastgelegd dat de gemeenteraad bij aanbesteding van de controleopdracht het programma van eisen vaststelt en dat daarin de toleranties en de inrichtingseisen van de rapportages worden opgenomen. In het *programma van eisen* wordt nader vastgelegd wat en deels hoe de accountant moet controleren. Hier komen dus onder meer de toleranties en de inrichtingseisen aan bod. Ook wordt aangegeven welke gemeentelijke regelingen door de accountant worden betrokken in de controle en welke algemene uitgangspunten door de accountant dienen te worden gehanteerd bij de invulling van het voorwaardencriterium. Bijvoorbeeld: alleen die voorwaarden meenemen die daadwerkelijk de duur en hoogte van de geldstroom bepalen. De detaillering vindt plaats in het *controleprotocol*. Het voorwaardencriterium kan hier nader worden uitgewerkt. Nu in veel gemeenten aanbestedingsprocedures zijn afgerond, zullen de eerste paar jaar relatief veel zaken in het controleprotocol worden vastgelegd. Een controleprotocol kan op verschillende manieren

worden opgebouwd. De gemeenteraad kan aangeven waar de accountant niet geacht wordt naar te kijken of waar hij juist wel naar dient te kijken. Zo kan de gemeenteraad in het protocol aangeven dat de accountant collegebesluiten niet hoeft te toetsen en ook de beleidsverslagen van lokaal verstrekte subsidies niet in zijn controle hoeft te betrekken. Maar de gemeenteraad kan in het controleprotocol ook limitatief aangeven welke voorwaarden uit welke verordeningen door de accountant in de controle worden betrokken. De VNG streeft ernaar om eind september op de VNG-site voorbeeld(en) van een controleprotocol te plaatsen. In de tussentijd houden wij ons aanbevolen voor goede voorbeelden.

#### *Geconstateerde onrechtmatigheden*

Indien een gemeente in de loop van 2004 wordt geconfronteerd met onrechtmatigheden, bijvoorbeeld door de eigen interne controle of de tussentijdse controle van de accountant, dan kan de raad door een besluit achteraf deze onrechtmatigheden alsnog legaliseren. Dit moet dan wel voor 2005 gebeuren en de raad kan dit alleen besluiten ten aanzien van de interne/gemeentelijke regelgeving. Op deze wijze kan de raad bijvoorbeeld onvolkomenheden bij subsidievaststellingen alsnog rechtmatig maken. Regelgeving van hogere overheden kan niet door de raad buiten werking worden gesteld.

### **3.4 Het begrotingscriterium**

Begrotingsoverschrijdingen in 2004 kunnen nog wel na 1 januari 2005 worden goedgekeurd door de raad. In het BAPG is opgenomen dat de accountant in zijn verslag van bevindingen aangeeft welke begrotingsoverschrijdingen nog moeten worden geautoriseerd door de raad. Strikt genomen zijn deze begrotingsoverschrijdingen onrechtmatig. Ze dienen goed herkenbaar in de jaarrekening te worden opgenomen. Het gaat enerzijds om overschrijdingen waarbij het college binnen het door de raad uitgezette beleid is gebleven. Door het vaststellen van de rekening worden ze alsnog geautoriseerd. Met andere overschrijdingen is meer aan de hand. Dit betreft overschrijdingen in strijd met de wet of een besluit van de raad. Over deze overschrijdingen kan een aparte discussie worden gevoerd door middel van een indemniteitsprocedure. De raad kan dan beoordelen of aan deze onrechtmatigheden politieke gevolgen moeten worden verbonden. Het spreekt ook in dit kader voor zich, dat voorkomen beter is dan genezen. Zorg er dus als gemeente voor dat de bewaking van de begroting op orde is.

### **3.5 Het M&O-criterium**

Na het voorwaardencriterium en het begrotingscriterium vormt het M&O-criterium de derde uitbreiding van het toetsingskader van de accountant. De accountant zal nagaan of de gemeente over interne procedures beschikt die opzettelijk misbruik en oneigenlijk gebruik van subsidies, uitkeringen of bijdragen ondervangen of voorkomen dat door het niet juist, volledig of tijdig verstrekken van gegevens een te laag bedrag aan heffingen wordt betaald. Het onderzoek naar misbruik en oneigenlijk

gebruik is voor de gemeente niet nieuw.

Voor sommige specifieke uitkeringen, bijvoorbeeld de bijstand, moet reeds worden nagegaan of gegevens verstrekt door een burger overeenkomen met die van de Belastingdienst. Zoals aangegeven in een van de casussen uit het Nivra-rapport (zie bijlage 3, casus 2) kan het ontbreken van een adequaat M&O-beleid op een beleidsterrein leiden tot een onzekerheid voor de accountant in de controle en eventueel tot een niet-goedkeurende verklaring.

### **3.6 De niet-financiële rechtmatigheid**

Van der Schaaf en Ellermeijer behandelen in hun artikel ook de niet-financiële rechtmatigheid. Zij schetsen een minimale en een maximale invulling. De minimale invulling bestaat uit een centrale registratie van klachten, claims en juridische geschillen en een door budgethouders jaarlijks op te leveren overzicht van risico's en corresponderende maatregelen. Gemeenten wordt geadviseerd om een dergelijke inventarisatie nog in 2004 aan de hand van de productenraming uit te voeren.

### **3.7 Voorbereiden op de rechtmatigheidscontrole**

In deze ledenbrief is ingegaan op de accountantscontrole van het boekjaar 2004. Naar aanleiding van recente publicaties is er enige duidelijkheid over de wijze waarop deze controle zal worden uitgevoerd. Voor de VNG is deze duidelijkheid te laat en onvoldoende. We vragen de minister dan ook om een latere invoering, met name wat betreft de toetsing van de eigen gemeentelijke regelgeving. Het meenemen van Europese aanbestedingsregels in de controle is langzamerhand onvermijdelijk. Wanneer de minister onverhoopt niet tot gedeeltelijke uitstelverlening besluit, dan moet worden voorkomen dat te veel gemeenten met een niet-goedkeurende verklaring worden geconfronteerd. In deze brief worden de gemeenten handreikingen hiervoor gedaan. Onderstaand schema vat ze nog één keer samen.

- Neem de definiëring van het begrip rechtmatigheid in de financiële verordening nog eens goed onder de loep. Verwijder eventueel de definitie uit de verordening.
- Loop de financiële verordening na op onrealistische eisen.
- Stel als raad de goedkeuringstolerantie voor de jaarrekening niet lager dan 1%.
- Verwijder uit de verordeningen voorwaarden waar door de gemeente toch niet op wordt getoetst.
- Neem in een aantal verordeningen hardheidsclausules op om bijzondere problemen of onbillijkheden in de uitvoering voor te zijn.

- Stel een protocol op voor de accountantscontrole en gebruik dit om aan te geven aan welke voorwaarden uit de verordeningen en besluiten de accountant de financiële beheershandelingen moet toetsen bij zijn rechtmatigheidscontrole. De raad operationaliseert het voorwaarden criterium.
- Legaliseer via een raadsbesluit voor 31 december 2004 waargenomen onrechtmatige beheershandelingen. De raad kan dit alleen ten aanzien van de interne/gemeentelijke regelgeving besluiten.
- Zorg als college dat de bewaking van de begroting op orde is.
- Handhaaf als college een goede procedure ter controle van door derden verstrekte gegevens in verband met mogelijk misbruik en oneigenlijk gebruik van subsidies, uitkeringen, bijdragen of heffingen.
- Inventariseer nog in 2004 aan de hand van de productenraming mogelijke risico's op claims of juridische geschillen.
- Handhaaf het overblijvende kader voor de rechtmatigheidscontrole consequent, met als belangrijk attentiepunt de Europese aanbestedingsregels en staatssteunregels.

### **3.8 De accountant en de raad**

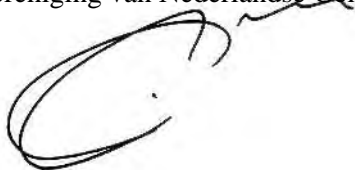
Deze ledenbrief informeert de gemeenten over de uitvoering van de accountantscontrole 2004 en geeft handreikingen voor een voorbereiding hierop. Mede door de ingewikkeldheid van de materie is het geen eenvoudige brief geworden. De VNG adviseert de colleges wel om de ledenbrief ook onder de raadsleden te verspreiden. De brief is van belang voor het aansturen van de accountant door de raad. Wij gaan er vanuit dat raadsleden met vragen bij de griffie en of het ambtelijk apparaat terecht kunnen. Voor meer ingewikkelde vragen kunnen de huisaccountant en de VNG als achtervang dienen. De VNG heeft hiervoor op [www.vng.nl](http://www.vng.nl) een vraag- en antwoordenrubriek geopend. Deze kan worden bereikt door achtereenvolgens te kiezen voor Gemeentefinanciën, financiële functie en accountantscontrole.

Ook opent de VNG per 1 september een apart e-mailadres voor vragen: [accountantscontrole@vng.nl](mailto:accountantscontrole@vng.nl). Voor vragen die specifiek op de situatie in uw gemeente betrekking hebben moet echter veelal worden verwezen naar de huisaccountant.

Wij vertrouwen erop u hiermee voldoende informatie te hebben verstrekt ter voorbereiding op de accountantscontrole van de jaarrekening 2004.

Deze ledenbrief staat ook op VNG-net. Kijk op [www.vng.nl](http://www.vng.nl) onder VNG-brieven. De digitale versie staat onder het beleidsveld Gemeentefinanciën.

Hoogachtend,  
Vereniging van Nederlandse Gemeenten

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized 'P' followed by a horizontal line and a small flourish.

mr. R.J.J.M. Pans,  
voorzitter directieraad