

De rechtmatigheidsverklaring in een vijf stappenplan

Sinds de jaarrekening 2004 worden gemeenten door de accountant niet alleen gecontroleerd op het getrouwe beeld van de cijfers in de jaarrekening, maar ook op de rechtmatige totstandkoming ervan. Veel gemeenten hebben de rechtmatigheidscontrole-2004 voorbij laten gaan vanwege de omvang van de werkzaamheden, alsmede het korte tijdsbestek waarin dit moest worden geïmplementeerd. Andere gemeenten hebben wel een volledige controle doorlopen. Hoe kan de rechtmatigheidscontrole snel en effectief door de eigen organisatie worden voorbereid? Een voorbeeld uit de gemeente Nieuwegein.

DRS. P.T. BEUMER CFM
Hoofd afdeling Financiën van de gemeente Nieuwegein¹

Voorafgaand aan de afgeving van de verklaring door de accountant moeten, kort samengevat, vijf stappen worden doorlopen.

Opstellen normenkader

De controle op de rechtmatigheid is in beginsel veelomvattend: alle bepalingen met een (mogelijk) financieel gevolg zijn onderwerp van controle. In een circulaire van het Ministerie van Binnenlandse zaken van 24 november 2004 staat het uitgangspunt kort samengevat:

- De accountant toetst (naast zijn onderzoek van het getrouwe beeld) de financiële rechtmatigheid. Alleen die regels zijn relevant voorzover ze betrekking hebben op financiële beheershandelingen en transacties. Financiële beheershandelingen betreffen activiteiten die over het algemeen leiden tot uitgaven en ontvangsten en/of wijzigingen in de bezittingen en schulden van de gemeente.
- Het betreft hogere wetgeving en raadsbesluiten met een financieel belang. Voorts zijn die collegebesluiten (inclusief mandaten) in ieder geval relevant voor zover ze een uitwerking van een rijksregeling of raadsverordening zijn.

Op het gebied van begrotingsrechtmatigheid en de uitvoering van interne en externe regelgeving is het ondoenlijk voor de accountant om de naleving van alle regels te controleren binnen het bestek van de jaarrekeningcontrole. Om richting te geven aan de accountantscontrole is het noodzakelijk tot een afbakening te komen van de te controleren onderwerpen die van belang zijn voor de accountantsverklaring. Door het opstellen van een normenkader kan de accountant en de organisatie zich bij de controle vooral

richten op die onderdelen die door de raad als belangrijk en relevant zijn bestempeld. Onder een normenkader wordt een overzicht van regels verstaan die door de accountant op naleving kan worden getoetst. Het opstellen van een normenkader kan het beste door de ambtelijke organisatie plaatsvinden in overleg met een afvaardiging van de raad, de accountant, het college (de wethouder Financiën).

Het opstellen van een normenkader, eigenlijk twee normenkaders, is de eerste en belangrijkste stap: een normenkader voor begrotingsrechtmatigheid en een normenkader wet- en regelgeving om de rechtmatigheid van de uitgaven na te gaan. De inhoud van het normenkader bepaalt in hoge mate hoe effectief de controle kan plaatsvinden.²

Normenkader 1.

Wet en regelgeving

Het eerste kader dat door de organisatie moet worden opgesteld, is het normenkader wet- en regelgeving. De uitgaven van de gemeente worden in het verband van de jaarrekeningcontrole hieraan getoetst. Dit kader moet praktisch hanteerbaar zijn voor de controle. Het is zaak een kader op te stellen met vermelding van interne en externe wet- en regelgeving, die bepalingen en artikelen bevatten met een financieel belang. Dit kader moet ten aanzien van de interne regelgeving limitatief te zijn, zodat tijdens de controle niet nog andere regelgeving kan worden betrokken. Het kader voor externe regelgeving is uit vele circulaires en rapporten van accountantskantoren over te nemen.

In de meeste gemeenten is een lijst beschikbaar met alle raads- en collegebesluiten. Het is belangrijk om deze vaak omvangrijke lijst om te bouwen tot een praktisch overzicht waarin de niet-relevante besluiten zijn uitgesloten.



Gemeentehuis Nieuwegein

ten. Door de oorspronkelijke lijst achterteenvolgens te toetsen op een drietal criteria wordt uiteindelijk een bruikbaar normenkader verkregen.

Ten eerste moet de lijst worden uitgesplitst in regelgeving met een financieel belang en zonder financieel belang.

Ten tweede heeft de wetgever ten aanzien van de interne (gemeentelijke) regelgeving aangegeven dat collegebesluiten alleen meegenomen hoeven te worden voor zover ze een uitwerking zijn van een rijksregeling of raadsverordening. Zelfstandige regelgeving van B&W kan dus worden uitgesloten.

Ten derde is het aan te bevelen in de te controleren regels een prioritering aan te geven op basis van het materiële belang (omvang lasten en baten) dat met de uitvoering gemoeid is (om zo verordeningen voor kleinere bedragen uit te sluiten). Na deze toetsing blijft een lijst met de belangrijkste regelgeving met een financieel belang over.

Vervolgens moeten de te controleren artikelen worden benoemd zodat er heel gericht kan worden gecontroleerd. In dat verband is het nuttig een eventuele hardheidsclausule apart te vermelden. Bij een afwijking op eerdere artikelen kan deze clausule nog wel eens uitkomst geven. Het voorgaande proces resulteert in een bestand met onderstaande indeling.

Normenkader 2.

Begrotingsrechtmatigheid

Een belangrijk nieuw onderdeel van de accountantscontrole vormt de controle op de begrotingsrechtmatigheid. Ook hiervoor is een normenkader nodig. De controle op de begrotingsrechtmatigheid omvat meerdere aspecten en kan uit verschillende invalshoeken worden benaderd.

- *Verantwoording op het juiste begrotingsonderdeel en verantwoording op het juiste begrotingsjaar*

Deze controles maakten reeds deel uit van het accountantsonderzoek, daarom wordt er slechts kort op ingegaan. De verantwoording op het juiste begrotingsonderdeel (programma, algemene dekkingsmiddelen, kostenplaats etc.) en het juiste begrotingsjaar (toerekening volgens het stelsel van lasten en baten) dient primair te worden gewaarborgd door interne procedures. De accountant toetst de invulling en naleving van de interne procedures.

Nr	Naam raadsbesluit, collegebesluit, mandaat:	Nr. Gem.	Datum raadsbesluit blad	Materieel belang	1 Artikelen met financieel belang/ sanctionering	2 Artikel hardheids- clausule
				totaal lasten	totaal baten	
1						
2						

• *Toereikendheid van het begrotingsbedrag*

Het nieuwe element in de controle is de toereikendheid van het begrotingsbedrag. Als blijkt dat de gerealiseerde bedragen hoger zijn dan de, ook na de laatste begrotingswijziging, geraamde bedragen is sprake van onrechtmatige uitgaven (begrotingsonrechtmatigheid). De overschrijding is in strijd met het budgetrecht van de gemeenteraad. Door het vaststellen van de rekening door de gemeenteraad werden in het verleden de betreffende uitgaven alsnog geautoriseerd. Van dit automatisme is een expliciete procedure gemaakt.

Deze procedure is als volgt. Het is vanaf 2004 zaak om te bepalen of het college bij de uitgaven die overschrijdingen veroorzaken, binnen het door de Raad uitgezette beleid is gebleven. Het is niet de bedoeling dat de accountant deze overschrijdingen betreft bij de beslissing of al dan niet een goedkeurende accountantsverklaring kan worden gegeven. Wel moet de accountant in het verslag van bevindingen de bedragen, waarvan het college in de jaarrekening heeft aangegeven dat ze nog dienen te worden geautoriseerd, aan de orde stellen. De accountant moet aangeven of het overzicht in de jaarrekening een toereikend inzicht biedt voor de oordeelsvorming door de raad.

In het normenkader begrotingsrechtmatigheid wordt geregeld welke overschrijdingen voor de raad acceptabel zijn en welke niet. Door in de jaarrekening aan te geven tot welke categorie een bepaalde overschrijding behoort, kan de raad vrij eenvoudig de betreffende post betrekken bij zijn oordeelsvorming over de jaarrekening i.c. autorisatie van die overschrijdingen.

In Nieuwegein zijn in het normenkader 11 soorten overschrijdingen gecategoriseerd op basis van de volgende criteria:

- a Hadden de overschrijdingen al dan niet voorkomen kunnen worden? (J/N)

- b Is sprake van overschrijdingen die wel of niet passen binnen het bestaande beleid? Bestaand beleid wil in dit verband zeggen het in de programmabegroting geformuleerde beleid ten aanzien van programma's, algemene dekkingsmiddelen en reservemutaties. Aan dit criterium is een wegingsfactor gehangen ten behoeve van de beoordeling van de betreffende post (hoog, middel of laag).

In de jaarrekening kan vervolgens een analyse worden gepresenteerd van de aard/soort begrotingsoverschrijding afgezet tegen het normenkader. De invulling van het begrotingscriterium is beperkt tot onderwerpen die van enig materieel belang zijn. In praktische zin wordt het aantal overschrijdingen dan beperkt tot posten die relevant zijn voor de totale begrotingsuitvoering.

Voorbespreking normenkader met raad

De rechtmatigheidscontrole uitvoeren is zowel nieuw voor de raad als voor de organisatie. Het is belangrijk om met de raad af te stemmen wat hij belangrijk vindt. Een groot aantal regels is niet uit te sluiten. Hogere regelgeving, zoals Europese aanbestedingsregels, moeten bijvoorbeeld worden gecontroleerd. Wat betreft de eigen regels kan de raad bepalen alleen verordeningen vanaf een bepaald bedrag mee te nemen of om formele bepalingen zoals inzend- en beslissingstermijnen (nog) niet mee te nemen. Daarnaast kan de raad verlangen dat voor bepaalde financieel kleinere onderwerpen veel strenger gekeken wordt (bijvoorbeeld bestuurdersdeclaraties).

Met de raad wordt eveneens afgesproken in hoeverre geconstateerde fouten en onzekerheden meewegen in de accountantsverklaring en het rapport van bevindingen. Hiertoe worden de zogenaamde goedkeurings- en rapporteringstoleranties vastgesteld.

Het is belangrijk dat de wederzijdse verwachtingen van de controle wor-

den uitgesproken zodat de controle niet wordt uitgevoerd onder de dreiging van 'bijltesdag'.

Besluitvorming raad

Na de voorbespreking met een delegatie van de raad moet het normenkader en de uitgangspunten voor de accountantscontrole door de raad worden vastgesteld. Pas dan is er sprake van een kader. Als een gemeenteraad dit kader heeft vastgesteld, is de accountant verplicht volgens dit kader te controleren. Er is dan geen weg terug.

Opstellen controleprogramma en uitvoeren controle

Als er een duidelijk normenkader is opgesteld, is de controle door de organisatie echter geen ingewikkelde en tijdrovende bezigheid. De controle betreft met name de toetsing van de uitgaven aan het normenkader wet- en regelgeving. Het is vanuit kostenoverwegingen en vanuit organisatie-inzicht sterk aan te bevelen de controle zelf te doen en de accountant dit te laten toetsen.

De eerste stap is om het normenkader praktisch te vertalen door per verordening de controlemaatregel te benoemen. Het is verstandig de controlemaatregelen vooraf met de accountant af te stemmen. Sommige controles zitten namelijk ook in de getrouw beeldcontroles. Het merendeel van de controles op basis van het normenkader zitten in het inkoopproces (economische categorie 3; met name aanbestedingen) en het subsidie- en inkomensoverdrachtenproces (economische categorie 4).

Vervolgens kunnen de controles worden uitgezet onder de controlerende medewerkers. Deze dienen vervolgens de controle uit te voeren en de controles en de uitkomsten te vermelden op een controleformulier (*zie onderstaand voorbeeld*). De bescheiden die ten grondslag liggen aan de controle

Controleformulier rechtmatigheid 2004	
<i>Invullen door organisatie-onderdeel:</i>	
Verordening/besluit	
Artikel(en)	
Controle maatregel:	
Conclusie:	
Naam en paraaf	

kunnen achter het formulier worden gevoegd. Wanneer alle controleformulieren zijn ontvangen, is er sprake van een compleet controledossier dat door de accountant makkelijk kan worden getoetst.

Wanneer de controle tijdig is uitgevoerd, zijn ook nog herstelacties mogelijk. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen als een aanbesteding van een dienst wel volgens de Europese regels toelaatbaar was, maar volgens de eigen aanbestedingsregels niet. Dan kan met een B&W-besluit alsnog goedkeuring aan de aanbesteding worden verleend.

Het is ook om een andere reden belangrijk om op de voortgang in het proces te letten. Bepaalde onderwerpen van belang voor de goedkeuring van de gemeentelijke jaarrekening komen van externe partijen. Indien de gemeente bijvoorbeeld een bestuurs-

commissie voor het openbaar onderwijs heeft met een externe administratie is het van belang dat de accountantsverklaring en de controle van de rijksvergoedingen gereed zijn als de accountant de verklaring bij de gemeentelijke jaarrekening af gaat geven. Hetzelfde geldt overigens voor materiële onderdelen van de gemeentelijke jaarrekening die een specifieke verklaring nodig hebben (zoals de Wet Werk en Bijstand).

Rapportage in het jaarverslag

Op grond van de jaarrekeningcijfers worden de overschrijdingen toegelicht met het kader voor de begrotingsrechtmatigheid. De accountant rapporteert in zijn rapport van bevindingen of dit toereikend is.

De bevindingen van de rechtmatigheidscontrole op basis van het normenkader wet- en regelgeving, in het bijzonder de afwijkingen van het nor-

menkader, kunnen aan de hand van het interne controledossier worden samengevat in de jaarrekening (apart hoofdstuk). De organisatie doet bij een gedegen onderzoeksanpak het merendeel van de rechtmatigheidscontrole dus zelf. De accountant rapporteert ook hierover in zijn rapport van bevindingen, maar betreft dit tevens in zijn oordeel over de jaarrekening. Wat dit oordeel is, zou als het goed is, reeds bekend moeten zijn op basis van de eigen controle.

Noten

- 1 De auteur dankt de senior medewerkers van de afdeling Financiën van de gemeente Nieuwegein, H. Harkema en T. van Leuven, voor hun kritisch doornemen van de tekst van dit artikel.
- 2 De normenkaders van de gemeente Nieuwegein voor 2004 zijn te vinden op het raadsinformatiesysteem op de website www.nieuwegein.nl, documentnummers 2005-001 en 2005-002.

De rechtmatigheidscontrole, met name het eigen controlewerk, geeft een goed inzicht hoe de organisatie de regelgeving uitvoert en laat zien waar nadere maatregelen in de begrotingsuitvoering nodig zijn. In Nieuwegein is het controle-onderzoek een positieve ervaring geweest. Zo kwamen we er achter dat er nog verordeningen van kracht waren die allang niet meer werden uitgevoerd, dat er subsidie teveel was uitbetaald en dat dossiervorming op bepaalde terreinen weer te wensen over liet. Daarnaast zagen we ook dat bepaalde afdelingen hun zaken heel goed op orde hadden. Het is belangrijk van tevoren met de raad te bespreken dat het niet halen van een goedkeurende rechtmatigheidsverklaring niet op voorhand erg hoeft te zijn. De organisatie moet ook de gelegenheid krijgen om van de eerste jaren leerjaren te maken.