

Kadernota Rechtmatigheid 2017

1	Inleiding	2
2	Commissie BBV en kadernota	4
2.1	Kadernota rechtmatigheid	4
2.2	Werkwijze Commissie BBV	4
2.3	Stellige uitspraken en aanbevelingen	4
3	Reikwijdte rechtmatigheid.....	6
3.1.	Rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole	6
3.2.	Het normenkader	6
3.3.	Operationaliseren normenkader	10
3.4.	Samenhang in begrippen	10
4	Toetsingscriteria financiële rechtmatigheid	13
4.1.	Voorwaardencriterium	13
4.2.	Begrotingscriterium	16
4.3.	M&O-beleid.....	21
5	Specifieke onderwerpen	23
5.1	Aan derden uitbestede activiteiten.....	23
5.2	Sociaal domein	24
5.3	Onroerend zaak transacties en staatssteun	26
5.4	Verbonden partijen.....	27
6	Fouten en onzekerheden bij de rechtmatigheidscontrole	29
6.1	Fouten met betrekking tot de verslaggeving.....	29
6.2	Fouten met betrekking tot financiële beheershandelingen.....	30
6.3	Financiële beheershandelingen waarvan de accountant de rechtmatigheidsaspecten niet goed kan overzien.....	30
6.4	Rechtmatigheid ten opzichte van getrouwheid.....	30
6.5	Effect van het niet naleven van wet- en regelgeving	31
7	De controleverklaring, wat, voor wie en waarom?	33
7.1	Controleverklaring.....	33
7.2	Toleranties.....	33

1 Inleiding

Voor u ligt de geactualiseerde Kadernota rechtmatigheid van de Commissie BBV. De kadernota is geactualiseerd, maar niet ingrijpend veranderd. De specifieke onderwerpen (voorheen paragraaf 3.7 t/m 3.10) zijn nu in een apart hoofdstuk opgenomen (hoofdstuk 5). Daarnaast is de beoordeling van fouten en onzekerheden bij de rechtmatigheidscontrole (voorheen paragraaf 3.6) opgenomen in een apart hoofdstuk (hoofdstuk 6).

De kadernota is bedoeld voor accountants en decentrale overheden¹. Met deze nota wordt beoogd richting te geven aan een eenduidige invulling van het rechtmatigheidsbegrip bij decentrale overheden, in het kader van de rechtmatigheidscontrole door de accountant en zijn oordeel hierover bij de jaarrekening. Voor het accountants is het belangrijk kennis te nemen van deze nota om te voorkomen dat door verschillende accountants (tussen, maar ook binnen kantoren) op verschillende wijze met rechtmatigheidsvraagstukken wordt omgegaan. Voor de decentrale overheden biedt de nota inzicht in de vraagstukken en afwegingen waarmee de accountant wordt geconfronteerd en geeft daarnaast de belangrijkste kaders voor de besluitvorming en de reikwijdte van de (financiële) rechtmatigheid.

Deze kadernota geeft de visie van de Commissie BBV over de rechtmatigheid in de controleverklaring van gemeenten, gemeenschappelijke regelingen, waterschappen en provincies. Rechtmatigheid in de accountantscontrole, is een onderwerp dat in ontwikkeling is. Een ingrijpende herziening van deze kadernota kan zodoende wel binnen enkele jaren noodzakelijk zijn. In de huidige situatie maakt het oordeel over de rechtmatigheid onderdeel uit van de controleverklaring van de accountant. De commissie Depla heeft voorgesteld dat het College van B&W en Gedeputeerde Staten zich rechtstreeks verantwoorden over de rechtmatigheid aan de gemeenteraad c.q. Provinciale Staten. Momenteel wordt onderzocht of er voor een wijziging in deze zin voldoende draagvlak is en zo ja hoe deze vorm kan krijgen. Aangezien deze wijziging zonder (onder meer) een aanpassing van de Gemeentewet niet mogelijk is, zal de invoering van een rechtmatigheidsverantwoording of –verklaring nog enkele jaren kunnen duren. Op dat moment zal ook Kadernota rechtmatigheid een meer fundamentele herziening ondergaan.

Wel staat op korte termijn een wijziging van het Bado (Besluit accountantscontrole decentrale overheden) op stapel. In het Bado werd voorheen een blauwdruk opgenomen van de tekst van de controleverklaring. Deze blauwdruk werd echter niet regelmatig geactualiseerd en was sterk verouderd. In de nieuwe versie van het Bado wordt aangesloten bij de praktijk die zich ontwikkeld heeft, waarbij de NBA (Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants) voorbeeldteksten aan de beroepsgroep ter beschikking stelt voor de opstelling voor de controleverklaring. De minister van BZK heeft echter de mogelijkheid om hier een tekst voor in de plaats te stellen, indien hij dat wenselijk of noodzakelijk acht.

¹ In dit document wordt verder uitsluitend gesproken over gemeenten. Waar 'gemeenten' / 'gemeenteraden' wordt geschreven, wordt tevens 'provincies' / 'provinciale staten, en "gemeenschappelijke regelingen" / "besturen" bedoeld. Ook ten aanzien van de regelgeving wordt steeds alleen verwezen naar die voor de gemeenten.

Deze kadernota begint met een inleidend hoofdstuk. In hoofdstuk 2 wordt verder ingegaan op het doel en reikwijdte van de kadernota en de werkwijze van de Commissie BBV. In hoofdstuk 3 wordt ingegaan op de reikwijdte van de accountantscontrole en op het normenkader. In hoofdstuk 4 worden de toetsingscriteria behandeld. In hoofdstuk 5 worden enkele specifieke onderwerpen behandeld. In hoofdstuk 6 wordt ingegaan hoe om te gaan met fouten en onzekerheden bij de rechtmatigheidscontrole. In hoofdstuk 7 wordt ten slotte ingegaan op de controleverklaring zelf.

2 Commissie BBV en kadernota

2.1 Kadernota rechtmatigheid

In de kadernota worden de belangrijkste vraagstukken uit de praktijk behandeld en wordt richting aangegeven. De vragen die de Commissie BBV heeft gekregen en signalen uit de praktijk zijn gebruikt om de belangrijkste discussiepunten te bepalen. In dit document geeft de Commissie BBV een invulling aan de belangrijkste vraagstukken bij rechtmatigheid. Voor een nadere uitwerking of gedetailleerdere onderwerpen kunt u terecht op de website van de Commissie BBV: www.commissiebbv.nl.

2.2 Werkwijze Commissie BBV

De richtlijnen van de Commissie BBV zijn onderverdeeld in stellige uitspraken en aanbevelingen.

Met stellige uitspraken geeft de Commissie een interpretatie van de regelgeving die leidend is. Gemeenten zouden niet moeten afwijken van de stellige uitspraken, tenzij er doorslaggevende argumenten zijn om dat wel te doen. Argumenten om van stellige uitspraken af te wijken dienen door de gemeenten goed gedocumenteerd te worden bij de begroting en de jaarstukken. Indien gemeenten afwijken van stellige uitspraken wordt van de accountant verwacht dat hij aangeeft of deze afwijkingen vanuit zijn optiek gerechtvaardigd zijn. De gemeenten zullen de stellige uitspraken als zwaarwegend beschouwen en er alleen gemotiveerd van afwijken. De stellige uitspraken van de Commissie BBV hebben betrekking op de begroting of jaarrekening en/of op het financieel beheer.

Bij aanbevelingen gaat het om uitspraken die 'steun en richting geven aan de praktijk'. De Commissie BBV adviseert gemeenten de aanbevelingen te volgen omdat dat naar haar oordeel bijdraagt aan het inzicht in de financiële positie (transparantie). Van aanbevelingen van de Commissie BBV kan wel zonder nadere motivatie worden afgeweken.

Om de rechtmatigheidscontrole van de baten, lasten en balansmutaties in de gemeenterekening op een verantwoorde wijze te laten verlopen dienen gemeenten en accountants tijdig te worden geïnformeerd door de Commissie BBV. Daartoe heeft de Commissie BBV een aantal notities uitgebracht. Daarbij is het essentieel dat informatie beschikbaar is op een moment dat deze nog goed kan worden verwerkt.

2.3 Stellige uitspraken en aanbevelingen

In deze kadernota zijn de volgende stellige uitspraken en aanbevelingen opgenomen:

Stellige uitspraken

- Bij onduidelijkheden over de uitleg in de verordeningen over financiële consequenties is het aan de raad om aan te geven welke uitleg hier aan moet worden gegeven. De Commissie BBV doet de stellige uitspraak om de interpretatie van de raad vast te leggen in een raadsbesluit, waarna dit besluit wordt verwerkt in de desbetreffende verordeningen. Zie paragraaf 3.3.2.

- Een onrechtmatigheid bij de contractverlening, bijvoorbeeld bij het niet voldoen aan de Europese regels, zou jaarlijks in de afweging naar de controleverklaring kunnen blijven doorwerken omdat de gemeenteraad geen afwijkingen van hogere regelgeving kan sanctioneren. De Commissie BBV doet de stellige uitspraak aan gemeenten om meerjarige contracten in de toelichting op de jaarrekening bij de 'niet uit de balans blijkende verplichtingen' op te nemen voor het volle bedrag waarover het contract is afgesloten. Zie paragraaf 4.1.1.
- De gemeenteraad kan het besluit nemen om een bestemmingsreserve te vormen indien specifieke budgetten niet volledig zijn besteed. De Commissie BBV doet de stellige uitspraak om terughoudend te zijn met dergelijke besluiten en de kaders daarvoor in de financiële verordening (ex artikel 212 Gemeentewet) op te nemen. Zie paragraaf 4.2.5.
- Staatssteun, Europese aanbestedingen, de nieuwe aanbestedingswet, de wet markt en overheid of planschade zijn onderwerpen waarbij de accountant kan worden geconfronteerd met financiële beheershandelingen waarvan de rechtmatigheidsaspecten niet goed te overzien zijn. De Commissie BBV doet daarom de stellige uitspraak dat deze onderwerpen dan worden getoetst, zoals ook wordt getoetst op niet-financiële rechtmatigheid. Zie paragraaf 6.3.

Aanbevelingen:

- De gemeenteraad kan de behoefte hebben om naleving van kaderstellende (niet tot het normenkader behorende) collegebesluiten te laten toetsen door een accountant. De Commissie BBV doet de aanbeveling om de gemeenteraad een afzonderlijk besluit te laten nemen en daarmee een aanvullend onderzoeksopdracht te verstrekken aan de accountant. Zie paragraaf 3.2.2.
- De gemeenteraad heeft de mogelijkheid om achteraf te besluiten dat aan bepaalde onderdelen van verordeningen geen financiële consequenties worden verbonden. Dat kan alleen als deze onderdelen niet verplicht voortvloeien uit hogere regelgeving. De Commissie BBV geeft als aanbeveling zoveel mogelijk te voorkomen dat achteraf moet worden aangegeven aan welke bepalingen geen financiële consequenties worden verbonden. Zie paragraaf 3.3.2.
- Kostenoverschrijdingen die (geheel/ grotendeels) worden gecompenseerd door opbrengsten en kostenoverschrijdingen bij open einde (subsidie)regelingen zijn onrechtmatig, maar tellen niet mee voor het oordeel. De Commissie BBV doet de gemeenteraad de aanbeveling om regels vast te leggen over de vraag of de accountant deze moet meewegen in zijn oordeel. Zie paragraaf 4.2.3.
- Het is niet verplicht om voor het voeren van het M&O-beleid een overkoepelende nota vast te stellen. De Commissie BBV doet de aanbeveling aan gemeenten om wel een overkoepelend beleidsstuk te maken. Zie paragraaf 4.3.3.
- De Commissie BBV doet de aanbeveling om de lasten inclusief de toevoegingen aan de reserves als omvangbasis te hanteren voor het berekenen van de goedkeuringstolerantie. Zie paragraaf 7.2.1.

3 Reikwijdte rechtmatigheid

In het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado) wordt onderscheid gemaakt tussen het juridische begrip rechtmatigheid en de rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole. Het juridische begrip rechtmatigheid heeft betrekking op alle geldende wetten en regels. Rechtmatigheid is dan het handelen in overeenstemming met alle wetten en regels. Het begrip rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole is een minder omvattend begrip. Dit hoofdstuk gaat in op de begrenzing van het begrip rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole.

3.1. Rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole

Bij rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole bestaat er een duidelijke relatie met het financiële beheer. Er moet worden vastgesteld dat *baten, lasten en balansmutaties* rechtmatig tot stand zijn gekomen. Het gaat om de financiële beheershandelingen. Voorbeelden hiervan zijn:

- overdrachten aan of van natuurlijke personen en rechtspersonen (bijvoorbeeld subsidies, uitkeringen, belastingen en heffingen);
- transacties waarbij een tegenprestatie wordt verkregen of geleverd;
- financieringen, waaronder opgenomen en uitgezette leningen en daarbij behorende rente en aflossingen;
- vermogensmutaties zoals mutaties van reserves en voorzieningen en de afschrijvingssystematiek.

Bovenstaande sluit in beginsel regels uit met betrekking tot handelingen en beslissingen van niet-financiële aard (bijvoorbeeld in relatie tot arbeidsomstandighedenwet of de privacywetgeving).

Hierop dienen twee belangrijke nuances te worden aangebracht:

1. Handelingen en beslissingen van niet-financiële aard dienen wel in algemene zin te worden betrokken bij de inschatting van het algemene risicobeleid en –beheer van de gemeente. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan claims inzake planschade. De ratio hiervan is dat niet-financiële handelingen wel kunnen leiden tot financiële risico's waarvoor bijvoorbeeld een voorziening zou moeten worden gevormd.
2. De accountant gaat na of het jaarverslag geen tegenstrijdigheden bevat ten opzicht van de jaarrekening. Zo worden de paragrafen in het jaarverslag niet op rechtmatigheidsaspecten getoetst. Wel wordt dus gekeken of het beeld dat in de paragrafen wordt gegeven in overeenstemming is met de jaarrekening.

3.2. Het normenkader

Het normenkader voor een rechtmatigheidscontrole betreft de inventarisatie van de voor de accountantscontrole relevante regelgeving van hogere overheden en van de gemeente zelf. Het normenkader moet actueel worden gehouden en worden aangepast op basis van nieuwe wet- en regelgeving.

De accountant ondersteunt de gemeenteraad in haar controlerende functie. De door de accountant uit te voeren rechtmatigheidscontrole heeft daarbij als doel om vast te stellen dat de baten, lasten en balansmutaties tot stand zijn gekomen in overeenstemming met de bepalingen in de wet- en regelgeving. De accountant controleert of het college van Burgemeester en Wethouders bij het aangaan van transacties met financiële gevolgen de relevante bepalingen heeft nageleefd.

De inventarisatie van regelgeving bestaat uit externe wetgeving en gemeentelijke regelgeving. Onder gemeentelijke regelgeving kunnen verordeningen, raadsbesluiten en collegebesluiten worden verstaan. In deze paragraaf is nader uitgewerkt welke kaders onder het normenkader vallen, hoe met afwijkingen van door het college genomen besluiten / uitgevaardigde voorschriften moet worden omgegaan in de rechtmatigheidsbeoordeling en waar de verantwoordelijkheid ligt voor het opstellen van het normenkader.

3.2.1. Externe wetgeving, verordeningen en raadsbesluiten

Bij de externe wetgeving is alleen wet- en regelgeving van belang die bepalingen bevat over financiële beheershandelingen zoals bijvoorbeeld Europese aanbestedingsrichtlijnen. Voor verordeningen geldt dat alle verordeningen voor zover die bepalingen bevatten over financiële beheershandelingen onderdeel uitmaken van het normenkader. Andere besluiten van de gemeenteraad, dus niet zijnde verordeningen, met een kaderstellend karakter en besluiten die bepalingen bevatten over financiële beheershandelingen zijn ook een verplicht onderdeel van het normenkader.

Het is niet mogelijk dat gemeenteraden eigen verordeningen buiten beschouwing mogen laten bij de rechtmatigheidscontrole. Wel kan de raad besluiten dat aan bepaalde onderdelen van verordeningen geen financiële consequenties worden verbonden. Dat kan alleen als deze onderdelen niet verplicht voortvloeien uit hogere regelgeving. In dit geval geeft de Commissie BBV de aanbeveling om de desbetreffende onderdelen van de verordeningen in te trekken, te wijzigen of door een hardheidsclausule op te nemen.

3.2.2. Collegebesluiten

Collegebesluiten vallen niet onder de rechtmatigheidscontrole, tenzij de controle hiervan verplicht is op basis van hogere regelgeving of raadsbesluiten c.q. verordeningen. Collegebesluiten zijn in te delen in kaderstellende besluiten en uitvoerende besluiten. Kaderstellende besluiten hebben een algemene werking voor alle nog te nemen uitvoerende besluiten. Uitvoerende besluiten kunnen door het college worden genomen, bijvoorbeeld in het kader van het dagelijks bestuur en beheer van de gemeente.

Kaderstellende collegebesluiten, betrekking hebbend op financiële beheershandelingen, kunnen verplicht zijn gesteld door hogere regelgeving of raadsbesluiten c.q. verordeningen. Indien het opstellen en nemen van een collegebesluit verplicht wordt gesteld, toetst de accountant alleen of het voorgeschreven besluit daadwerkelijk door het college is genomen. Indien wet- en regelgeving ook inhoudelijke eisen aan het collegebesluit stelt, wordt ook gecontroleerd of aan deze eisen is voldaan.

De gemeenteraad kan de behoefte hebben om kaderstellende collegebesluiten en door het college uitgevaardigde voorschriften door de accountant te laten toetsen in het kader van de rechtmatigheidscontrole. Dit is een bijzondere situatie. De raad vraagt dan namelijk controle op de naleving van regelgeving, waarvan de raad de bevoegdheid voor de totstandkoming en toepassing heeft overgedragen aan het college. Dergelijke regelgeving wordt normaal gesproken niet in het normenkader opgenomen en is normaliter geen onderwerp van rechtmatigheidscontrole.

Als de raad toch de naleving van deze regelgeving wil laten toetsen zijn er twee opties.

1. De raad neemt een afzonderlijk besluit om één of meerdere collegebesluiten/regelgeving op te nemen in het normenkader voor de accountantscontrole van de jaarrekening. De accountant moet de naleving van deze regelgeving dan in de rechtmatigheidscontrole meenemen en geconstateerde fouten en/of onzekerheden in het oordeel meewegen;
2. De raad neemt een besluit om aan de accountant een aanvullende onderzoeksopdracht te verstrekken. De accountant rapporteert over de bevindingen naar aanleiding van deze onderzoeksopdracht in een afzonderlijk uit te brengen rapport van bevindingen. Dit onderzoek valt buiten de reikwijdte van de rechtmatigheidscontrole van de jaarrekening door de accountant.

De Commissie BBV doet de gemeenteraden de aanbeveling om te kiezen voor optie 2.

Als het college een besluit heeft genomen om bepalingen in de eigen besluiten aan te passen dan zal de rechtmatigheidscontrole in de periode vóór aanpassing gericht zijn op de “oude” bepalingen en in de periode na aanpassing op de aangepaste bepalingen. Afwijkingen van de “oude” bepalingen met financiële gevolgen in de periode vóór dit besluit leiden tot onzekerheden of fouten in het kader van het rechtmatigheidsoordeel. Afwijkingen van de “oude” bepalingen na dit besluit zijn niet onrechtmatig aangezien het college afwijking toestaat en daartoe handelt binnen haar bevoegdheid. Indien in de besluiten van het college een hardheidclausule is opgenomen en de afwijking is in overeenstemming met de hardheidclausule, dan is het afwijken van de besluiten onder bepaalde voorwaarden, zoals in de hardheidclausule geregeld, toegestaan. In dat geval is eveneens rechtmatig gehandeld.

Aangezien collegebesluiten normaliter niet tot het object van rechtmatigheidscontrole behoren en daarvoor eerst een afzonderlijk raadsbesluit wordt genomen, kan de raad ook het besluit nemen om de collegebesluiten (of bepalingen daaruit) weer uit het normenkader voor de rechtmatigheidscontrole halen.

In onderstaand overzicht is de wijze waarop met afwijkingen van door het college genomen besluiten en/of door het college uitgevaardigde voorschriften moet worden omgegaan in de rechtmatigheidscontrole kort samengevat.

		Afwijkingen wegen mee in het rechtmatigheidsoordeel van de accountant	Afwijkingen worden door de accountant gerapporteerd in het verslag van bevindingen naar aanleiding van de accountantscontrole van de jaarrekening
1	Standaard rechtmatigheidscontrole, waarbij collegebesluiten niet in het normenkader zijn opgenomen	Nee, tenzij: afgeweken is van een collegebesluit m.b.t. financiële beheershandelingen dat op basis van hogere regelgeving of raadsbesluiten c.q. verordeningen onderwerp van rechtmatigheidscontrole is.	Nee, tenzij: afgeweken is van een collegebesluit m.b.t. financiële beheershandelingen dat op basis van hogere regelgeving of raadsbesluiten c.q. verordeningen onderwerp van rechtmatigheidscontrole is.
2	Collegebesluiten/ regelgeving worden doelbewust in het normenkader opgenomen of zijn op basis van wettelijke verplichtingen/ verordeningen onderwerp van rechtmatigheidscontrole	Ja, tenzij: - het college tijdig de regelgeving heeft ingetrokken; - het college tijdig een besluit heeft genomen om te mogen afwijken van de eigen regelgeving; - het college een hardheidclausule adequaat toepast die is opgenomen in de regelgeving.	Ja, voor zover daartoe aanleiding bestaat
3	Collegebesluiten/regelgeving, welke niet op basis van wettelijke verplichtingen/ verordeningen onderwerp van rechtmatigheidscontrole zijn, welke door de raad bij nader inzien uit het normenkader zijn verwijderd (desgewenst met terugwerkende kracht).	Nee	Nee

3.2.3. Opstellen van het normenkader

Het is de verantwoordelijkheid van de gemeente om een volledig overzicht van de relevante wet- en regelgeving op te leveren aan de accountant. Het kan zijn dat het overzicht naar de mening van de accountant niet volledig is. De gemeente zal vervolgens de ontbrekende informatie alsnog moeten opnemen of moeten aangeven waarom bepaalde regelgeving niet in het overzicht is opgenomen. Het normenkader kan in het geval er geen wijzigingen in de wet- en regelgeving hebben voorgedaan voor meerdere jaren worden vastgesteld.

Indien de accountant van mening is dat het normenkader met opzet niet voldoet, er bijvoorbeeld aantoonbaar verordeningen zijn weggelaten, dan wordt dit opgevat als een subjectieve verhindering² en zal de accountant de opdracht teruggeven³.

3.3. Operationaliseren normenkader

Om het normenkader te kunnen gebruiken voor de interne beheersing moet het normenkader worden geoperationaliseerd. Ten behoeve van de uitwerking is het van belang dat bekend is welke bepalingen van de regelgeving relevant zijn voor het rechtmatigheidsbeheer. In het kader van de accountantscontrole gaat het daarbij om de bepalingen waarvoor de gemeente financiële consequenties uit kunnen voortkomen. Het operationaliseren van het normenkader is een taak van het college en wordt vastgelegd in het toetsingskader. In het toetsingskader is per wet/regeling/verordening vastgelegd welke artikelen relevant zijn voor de toetsing.

In deze paragraaf wordt ingegaan op de inrichting van de beheersorganisatie en hoe de gemeenteraad moet omgaan met onduidelijkheden over financiële consequenties.

3.3.1. Interne beheersing

Op basis van de relevante bepalingen kan aan de hand van een risicoanalyse worden bepaald, welke beheersingsmaatregelen moeten worden genomen. De beheersorganisatie moet zodanig zijn ingericht dat naleving van wet- en regelgeving (= het normenkader) met voor de gemeente financiële consequenties zichtbaar en toetsbaar wordt vastgelegd. Het uiteindelijk resultaat zal moeten zijn dat een gemeente zichtbaar in "control" is.

3.3.2. Onduidelijkheden over financiële consequenties

Bij onduidelijkheid in de verordeningen over financiële consequenties dan moet dit worden opgelost. Zodra onduidelijkheden in de interpretatie zijn geconstateerd dient de raad aan te geven welke interpretatie hij geeft. Het achteraf sanctioneren (achteraf door de raad laten aangeven aan welke bepalingen geen financiële consequenties worden verbonden) van het niet naleven van gemeentelijke regelgeving is niet transparant. De Commissie BBV geeft daarom de aanbeveling zoveel mogelijk te voorkomen dat achteraf moet worden aangegeven aan welke bepalingen geen financiële consequenties worden verbonden. De Commissie BBV doet de stellige uitspraak om de interpretatie vast te leggen in een raadsbesluit, waarna dit besluit wordt verwerkt in de desbetreffende verordeningen.

3.4. Samenhang in begrippen

Voor het nader invullen en concretiseren van de rechtmatigheidscontrole worden in de praktijk verschillende instrumenten gebruikt. In deze paragraaf wordt ingegaan op het gebruik van deze instrumenten. Daarnaast wordt aangegeven welke instrumenten een verplicht karakter hebben en of een instrument het domein van de gemeenteraad of het college van burgemeester en wethouders betreft.

² In accountantstermen is subjectieve verhindering en belemmering een onvolkomenheid, die door de cliënt wel kan worden opgeheven, maar waarbij door de cliënt geen maatregelen getroffen worden om de belemmering op te heffen. Een objectieve verhindering ontstaat in die situaties, dat de cliënt niet in staat is de belemmering weg te nemen.

³ Vanaf de controle van de jaarrekening 2005 is de zogenaamde 'geen oordeelsverklaring' niet meer mogelijk (zie verder paragraaf 4.4).

3.4.1. Gemeentewet

De rechtmatigheidscontrole is gebaseerd op de Gemeentewet. In het “Besluit accountantscontrole decentrale overheden” (Bado) zijn nadere regels gesteld met betrekking tot de reikwijdte van en de verslaggeving over de rechtmatigheid als onderdeel van de accountantscontrole van jaarrekeningen van gemeenten en provincies.

3.4.2 Verordeningen ex. artikel 212 en 213 Gemeentewet

In de verordening ex. artikel 212 Gemeentewet (GW) regelt een gemeente het gemeentelijke financiële beleid, beheer en de financiële organisatie zodanig dat aan de eisen van rechtmatigheid, verantwoording en controle wordt voldaan. In de verordening ex. artikel 213 GW worden de regels voor de accountantscontrole zodanig vastgelegd dat de toetsing van de rechtmatigheid van het financiële beheer en van de financiële organisatie is gewaarborgd. Verder regelt de verordening ex. artikel 213 GW een aantal zaken met betrekking tot de opdrachtverlening aan de externe accountant. Deze verordeningen zijn een wettelijke verplichting en het domein van de gemeenteraad.

3.4.3 Financiële verordening

De (meeste) bepalingen in de financiële verordening ex. artikel 212 Gemeentewet hebben direct invloed op het tot stand komen van de baten, lasten of balansmutaties in de jaarrekening en maken daarom altijd onderdeel uit van het toetsingskader bij de rechtmatigheidscontrole. In de financiële verordening van veel gemeenten worden ook nota's voorgeschreven. Het gaat dan bijvoorbeeld om een nota 'M&O-beleid' of een nota 'Onderhoud kapitaalgoederen'. Dergelijke nota's zijn niet wettelijk verplicht maar als ze in een gemeente zijn vastgesteld, neemt de accountant ze mee in de controle als er financiële consequenties uit voortvloeien. Wanneer deze niet wettelijk voorgeschreven nota's nog niet zijn vastgesteld, heeft dit naar de mening van de Commissie BBV geen invloed op het rechtmatigheidsoordeel. Wel zal de accountant in zijn rapport van bevindingen vermelden dat deze nota's op basis van de financiële verordening dienen te worden vastgesteld.

3.4.4 Opdracht accountant

De gemeenteraad zal ter afkadering van de rechtmatigheidscontrole allerlei zaken nader moeten regelen en vastleggen, zoals de te hanteren goedkeuringstolerantie, de rapporteringstolerantie, het voor de rechtmatigheidscontrole toe te passen (lokale) normenkader, de wijze en het tijdstip van aanleveren van de te controleren jaarrekening, het te voeren overleg en eventuele tussentijdse rapportages, enzovoorts. De gemeenteraad kan er voor kiezen om de afspraken voor een deel in de verordening ex. artikel 213 GW en in het raadbesluit inzake de opdrachtverlening c.q. de (jaarlijkse) verplichte opdrachtbevestiging aan de accountant te laten opnemen. Ook kan de raad de afspraken vastleggen in een zogenoemd controleprotocol.

3.4.5 Normenkader

Voor een goede uitvoering van de rechtmatigheidscontrole is belangrijk dat de geldende regelgeving duidelijk vastligt. Het college is primair verantwoordelijk voor de naleving van de wet- en regelgeving en moet dus permanent inzicht hebben in de van toepassing zijnde relevante wet- en regelgeving. Dit betreft het normenkader. Het college stuurt het normenkader naar de raad. De raad hoeft dit normenkader niet expliciet vast te stellen, maar kan het normenkader ook bevestigen door het voor kennisgeving aan te nemen.

Het normenkader kan ook door de gemeenteraad worden vastgesteld door het normenkader bijvoorbeeld aan het raadsbesluit betreffende de controleopdracht aan de accountant toe te voegen.

3.4.6 Samenvattend overzicht

Hieronder zijn de begrippen in een overzicht samengevat:

Onderwerp	Instrument	Verplicht/ optioneel	Domein
Inrichten rechtmatigheidsbeheer	Verordening ex Artikel 212	Verplicht	Gemeenteraad
Inrichten accountantscontrole	Verordening ex Artikel 213	Verplicht	Gemeenteraad
Opdrachtverstrekking accountant	Raadsbesluit (Bijvoorbeeld via een controleprotocol)	Verplicht	Gemeenteraad
Inventarisatie wet- en regelgeving	Normenkader	Verplicht	1. College 2. Gemeenteraad (minimaal ter kennisneming)
	Toetsingskader	Optioneel	College
Operationaliseren rechtmatigheidsbeheer	Beheersmaatregelen (o.a. controleplan en werkprogramma's)	Verplicht	College

4 Toetsingscriteria financiële rechtmatigheid

De controle van de rechtmatige totstandkoming van de baten en lasten en balansmutaties leidt tot drie extra toetsingscriteria⁴ ten opzicht van de controle voor het getrouwe beeld, namelijk het voorwaardencriterium, het begrotingscriterium en het misbruik & oneigenlijk gebruik criterium. Dit hoofdstuk gaat in op de drie extra toetsingscriteria ten aanzien van rechtmatigheid.

4.1. Voorwaardencriterium

Het voorwaardencriterium heeft betrekking op de eisen die worden gesteld bij de uitvoering van de financiële beheershandelingen. De eisen/ voorwaarden zijn afkomstig uit diverse interne en externe regelgeving en hebben betrekking op aspecten als doelgroep, termijn, grondslag, administratieve bepalingen, normbedragen, bevoegdheden, bewijsstukken, recht, hoogte en duur. In deze paragraaf gaan wij in op de verschillende onderwerpen ten aanzien van het voorwaardencriterium, waar in de praktijk onduidelijkheid over bestaat.

4.1.1. Meerjarige contracten

Bij meerjarige inkoopcontracten kunnen, afhankelijk van het geraamde inkoopbedrag, de Europese aanbestedingsregels van toepassing zijn. Een onrechtmatigheid bij de contractverlening zou in zo'n geval jaarlijks in de afweging naar de controleverklaring kunnen blijven doorwerken, doordat jaarlijks de lasten voortvloeiende uit het inkoopcontract in de jaarrekening zijn opgenomen. De Commissie BBV doet de stellige uitspraak om meerjarige inkoopcontracten, die zouden moeten voldoen aan Europese regels, in de toelichting op de jaarrekening bij de 'niet in de balans opgenomen verplichtingen' op te nemen voor het volle bedrag waarover het contract is afgesloten.

Als de contractwaarde is vermeld onder de 'niet in de balans opgenomen verplichtingen' is in feite de hele contractwaarde betrokken in de oordeelsvorming. De uitgaven die in het tweede jaar tot uitdrukking komen in de jaarrekening zijn weliswaar onrechtmatig tot stand gekomen, maar aangezien zij al een keer als fout zijn aangemerkt via de totale contractwaarde, worden deze lasten niet opnieuw als fout in de oordeelsvorming van de accountant betrokken. Indien in het eerste jaar het contract niet onder de 'niet in de balans opgenomen verplichtingen' is vermeld, heeft een dergelijke afweging nog niet plaatsgevonden. In dat geval wordt de geconstateerde fout in het tweede jaar in het oordeel van de accountant betrokken.

4.1.2 Legitieme afwezigheid afrekeningen

Tijdens de afronding van de jaarrekening(controle) zal blijken dat van bijvoorbeeld verstrekte subsidies de afrekeningen nog niet ontvangen zijn. Uitgangspunt is dat de legitieme afwezigheid ervan op zich niet tot een rechtmatigheidsfout leidt. Een voorbeeld hiervan is wanneer een subsidieverslag van de gesubsidieerde instelling nog niet is ontvangen en hier geen financiële gevolgen aan zijn verbonden. Wel zal nu naar andere wegen moeten worden gezocht om voldoende zekerheid over de rechtmatigheid en de getrouwheid te verkrijgen.

⁴ Er zijn 9 toetsingscriteria. De toetsingscriteria voor getrouwheid zijn: calculatiecriterium, valuteringscriterium, leveringscriterium, adresseringscriterium, volledigheidscriterium en aanvaardbaarheidscriterium. De toetsingscriteria voor rechtmatigheid zijn: begrotingscriterium, voorwaardencriterium en het M&O criterium.

Het subsidieproces kent in elk geval een aanvraag, een beschikking inzake subsidieverlening en de subsidievaststelling. Voorts worden vaak voorschotten verleend en afhankelijk van het toegekende subsidiebedrag, wordt ook tussentijdse informatie gevraagd van de gesubsidieerde. De accountant moet in de situatie dat de gewenste informatie nog ontbreekt een verwachting opbouwen betreffende de rechtmatigheid van de verantwoorde subsidiebedragen. Als deze onderbouwing deugdelijk is (aanwezigheid en wijze van documentatie) ter beoordeling van de accountant en wordt gestaafd met ervaringen uit het verleden, dan bestaat er geen reden om te twijfelen aan de getrouwheid en de rechtmatigheid. Dat op zo'n moment – in redelijkheid – nog geen absolute zekerheid kan worden verkregen mag naar de mening van de Commissie BBV niet worden vertaald in een onzekerheid in de (accountants)controle met betrekking tot de rechtmatigheid.

Als daarentegen door informatie uit het aanvraagproces, de voorlopige subsidiebeschikking, de verstrekking van voorschotten, negatieve ervaringen uit het verleden, dan wel uit (andere) tussentijdse informatie onzekerheid ontstaat over de rechtmatigheid van de verantwoorde subsidiebedragen dan kan dit wel meetellen in het rechtmatigheidsoordeel.

4.1.3 Gemeenschappelijke Regelingen

Indien een gemeenschappelijke regeling (GR) geen goedkeurende controleverklaring betreffende het aspect rechtmatigheid bij zijn jaarrekening heeft, heeft dit normaal gesproken geen invloed op de controleverklaring van de gemeente aangezien de GR inzake het BBV een zelfstandige verantwoordingsplicht heeft. Of hier toch sprake van is, hangt sterk af van het soort GR. Voor een verdere uitwerking van dit thema verwijzen wij u naar een afzonderlijke notitie over Gemeenschappelijke Regelingen en Rechtmatigheid.

4.1.4 De wet Fido, Schatkistbankieren, Ufdo en Ruddo

De wet Financiering decentrale overheden (Fido), Regeling schatkistbankieren decentrale overheden, Uitvoeringsregel Financiering decentrale overheden (Ufdo) en Regeling uitzettingen en derivaten decentrale overheden (Ruddo) bevatten regels die de risico's voor gemeenten moeten beperken bij lenen en beleggen. De overtredingen van deze wet- en regelgeving leiden tot onrechtmatigheden. Onrechtmatigheden inzake de in deze regelgeving opgenomen voorwaarden voor de kasgeldlimiet en de renterisiconorm zullen alleen worden gerapporteerd en wegen niet mee naar het accountantsoordeel inzake de rechtmatigheid. Aan deze overtredingen van de wet Fido zijn geen (directe) financiële gevolgen verbonden.

Bij het beleggen van gelden kan wel financiële schade worden geleden bij strijdige transacties. Dit is afhankelijk van de aard van de waardepapieren (hoofdsomgarantie) en de eisen van betrouwbaarheid voor de tegenpartij.

Zoals hiervoor vermeld zijn er naast de Fido-regels ook nog andere - voornamelijk interne - voorschriften van toepassing op de financiële transacties betreffende het lenen en beleggen van gelden. Overtredingen van andere financieringsregels dan de wet Fido zullen wél meewegen naar het accountantsoordeel betreffende de rechtmatigheid, mits het interne regels betreft die door de raad zijn gesteld en het een financiële onrechtmatigheid (een onrechtmatigheid met mogelijke financiële gevolgen) betreft.

4.1.5 Aanbestedingswet

De regels over aanbesteden staan in de Aanbestedingswet 2012 en het Aanbestedingsbesluit. Op 9 maart 2016 is in de Tweede Kamer het Wetsvoorstel tot wijziging van de Aanbestedingswet behandeld. De aangepaste aanbestedingswet 2012 is per 1 juli 2016 in werking getreden. Overeenkomsten die na 18 april 2016 zijn gesloten, moeten voldoen aan de nieuwe aanbestedingsregels. Een verandering die relevant is voor de rechtmatigheidscontrole is het vervallen van de zogenaamde '2b-diensten'. 'Daarvoor in de plaats is de categorie 'sociale en andere specifieke diensten' gekomen. Te denken valt aan zorg, onderwijs en maatschappelijke diensten. Opvallend is dat de administratieve diensten voor deze sociale diensten niet meer als (oude) 2a-diensten gelden. Contracten voor sociale en specifieke diensten met een waarde van meer dan € 750.000 moeten met een aanbestedingsprocedure in de markt worden gezet. Dit is relevant voor de aanbestedingen op het gebied van Wmo en Jeugdzorg.

Voor het doen van aanbestedingen zijn twee richtsnoeren opgesteld. Het eerste richtsnoer regelt dat eisen, voorwaarden en criteria die aan inschrijvers en inschrijvingen worden gesteld in redelijke verhouding moeten staan tot de opdracht. In de Gids Proportionaliteit zijn de voorschriften hiervoor uitgewerkt. Een aanbestedende dienst dient deze voorschriften toe te passen of een afwijking in de aanbestedingsstukken te motiveren. Bij het niet naleven van deze bepalingen rapporteert de accountant hierover in zijn rapport van bevindingen. Het ten onrechte niet toepassen van de Aanbestedingswet 2012 bij een aanbesteding van opdrachten leidt tot een financiële rechtmatigheidsfout.

4.1.6 Wet Markt en Overheid

Met ingang van 1 juli 2012 is de Wet markt en overheid (Wet M en O) van toepassing voor overheidsorganisaties. Het doel van deze wet is om oneerlijke concurrentie door overheidsorganisaties met marktpartijen te voorkomen en om zo een gelijkwaardig speelveld te creëren. De Wet Markt en overheid schrijft voor dat bij economische activiteiten de integrale kosten van deze producten en diensten (inclusief winstopslag) doorberekend moeten worden aan de afnemers. Daarbij gelden enige andere verplichtingen zoals een bevoordelingsverbod van overheidsbedrijven. Het in rekening brengen van de integrale kostprijs geldt ook voor door het Rijk aan gemeenten opgedragen taken die worden gezien als economische activiteit. Er is sprake van een economische activiteit indien door de gemeente in concurrentie wordt getreden met marktpartijen. Alleen als de gemeente zelf een besluit neemt dat een economische taak publiek is, is bovenstaande verplichting niet van toepassing. Het niet naleven van de bepalingen van de Wet Markt en Overheid valt onder de categorie niet financiële rechtmatigheid. Bij niet naleven is dus sprake van een formele rechtmatigheidsfout. Relevante bevindingen neemt de accountant op in zijn accountantsverslag.

4.1.7 Wet Normering Topinkomens

Per 1 januari 2013 is de Wet Normering bezoldiging topfunctionarissen publieke en semipublieke sectoren (WNT) in werking getreden. Bij de inwerkingtreding van de WNT is de Wet openbaarmaking uit publieke middelen gefinancierde topinkomens (WOPT) ingetrokken. Per 1 juli 2017 is de Evaluatiewet Wet normering topinkomens in werking getreden, waarmee de Wet normering topinkomens op enkele onderdelen is gewijzigd/ aangepast. De Wet normering topinkomens kent drie regimes:

1. Een algemeen bezoldigingsmaximum
2. Een sectoraal bezoldigingsmaximum
3. Het openbaarmakingsregime

De Wet normering topinkomens voorziet in een instrument waarmee daadwerkelijk kan worden ingegrepen in de bezoldiging van topfunctionarissen in de publieke en semi-publieke sector. Bij het overschrijden van de Wet normering topinkomens-bepalingen is sprake van een onverschuldigde betaling (met inachtneming van het overgangsrecht). De topfunctionaris is verplicht tot terugbetaling en de afspraken met de topfunctionaris dienen te worden aangepast. Bij het niet opnemen van de terugbetaling in de jaarrekening van de gemeente is sprake van een financiële rechtmatigheidsfout.

4.2. Begrotingscriterium

Bij de rechtmatigheidscontrole vormt het begrotingscriterium een belangrijk toetsingscriterium. In de toelichting op het Bado wordt begrotingsrechtmatigheid omschreven als:

“Financiële beheershandelingen, die ten grondslag liggen aan de baten en lasten, alsmede de balansposten, dienen tot stand te zijn gekomen binnen de grenzen van de geautoriseerde begroting en hiermee samenhangende programma’s⁵ (begrotingscriterium). In de begroting zijn de maxima voor de lasten vermeld die door de raad zijn vastgesteld. Dit houdt in dat de financiële beheershandelingen dienen te passen binnen de begroting, waarbij het juiste programma, de toereikendheid van het begrotingsbedrag, alsmede het begrotingsjaar van belang zijn.”

In deze paragraaf gaan wij in op het onderwerp begrotingscriterium en de verschillende onderwerpen die het begrotingscriterium raakt.

4.2.1. Waar zijn de normen voor het begrotingscriterium vastgelegd?

Met de controle op de juiste toepassing van het begrotingscriterium wordt getoetst of het budgetrecht van de gemeenteraad is gerespecteerd. De toe te passen normen voor het begrotingscriterium zijn op hoofdlijnen door de wetgever bepaald (artikel 189, 190 en 191 van de Gemeentewet) en worden door de gemeenteraad zelf nader ingevuld en geconcretiseerd. Dit gebeurt door middel van de begroting en via de verordening op het financieel beheer ex artikel 212 van de Gemeentewet.

4.2.2. Begrotings- en investeringskredietoverschrijdingen

Begrotingsafwijkingen en -overschrijdingen (beleidsmatig en/of financieel) behoeven autorisatie door de gemeenteraad. In de regel zullen begrotingswijzigingen vooraf door het college aan de raad worden voorgelegd ter autorisatie. Hiermee wordt toestemming gevraagd voor het te realiseren beleid en voor de besteding van het benodigde bedrag. Slechts indien de omstandigheden een autorisatie vooraf niet mogelijk maken, zal achteraf een begrotingswijziging moeten worden voorgelegd. Indien de raad ermee instemt wordt de besteding alsnog geautoriseerd en is deze rechtmatig. Begrotingswijzigingen moeten volgens de Gemeentewet tijdens het jaar zelf nog aan de gemeenteraad worden voorgelegd.

⁵ In het Bado wordt gesproken over functies. Inmiddels is de gemeentelijke begroting echter ingedeeld a.h.v. programma's. De hier aangehaalde tekst is op dit punt geactualiseerd.

Indien een wijziging niet meer in het jaar zelf is voorgelegd zijn bestedingen boven het begrotingsbedrag strikt genomen onrechtmatig. Toch kan voor de accountant bij de controle vaststaan dat een aantal (begrotings)overschrijdingen binnen de beleidskaders van de gemeenteraad vallen. De toelichting van het Bado zegt hierover:

Strikt genomen gaat het hier om onrechtmatige uitgaven (ook wel begrotingsonrechtmatigheid genoemd), omdat de overschrijding strijd oplevert met artikel 189, vierde lid van de Gemeentewet. Volgens artikel 28 van het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten dienen deze overschrijdingen (en onderschrijdingen) goed herkenbaar in de jaarrekening te worden opgenomen. Door het vaststellen van de rekening door de raad waarin die uitgaven wel zijn opgenomen worden de desbetreffende uitgaven alsnog geautoriseerd.

Het gaat om overschrijdingen waarbij het college bij het doen van de uitgaven binnen het door de raad uitgezette beleid is gebleven. Het is in zijn algemeenheid 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 dient in dat kader in ieder geval aan te geven of het overzicht volledig is of niet.

Het wel of niet vaststellen van de jaarrekening door de gemeenteraad heeft geen invloed op de strekking van de rechtmatigheidsverklaring van de accountant. De verklaring wordt immers afgegeven bij de door het College van burgemeester en wethouders opgemaakte jaarrekening.

4.2.3. Verschillende typen begrotingsoverschrijdingen

De algemene lijn is dus dat begrotingsoverschrijdingen die binnen de beleidskaders van de raad passen niet meegewogen worden in het accountantsoordeel. Toch is het toetsen van begrotingsrechtmatigheid ingewikkelder dan het wellicht op het eerste gezicht lijkt. Er kunnen zeven verschillende begrotingsoverschrijdingen worden onderscheiden. In onderstaand overzicht wordt aangegeven wat naar de mening van de Commissie BBV de consequentie van betreffende overschrijding moet zijn voor het accountantsoordeel.

<i>Bij de toetsing van begrotingsafwijkingen kunnen tenminste de volgende "soorten" begrotingsafwijkingen worden onderkend:</i>	<i>Onrechtmatig, maar telt niet mee voor het oordeel</i>	<i>Onrechtmatig, en telt mee voor het oordeel</i>
Kostenoverschrijdingen betreffende activiteiten die niet passen binnen het bestaande beleid en waarvoor men tegen beter weten in geen voorstel tot begrotingsaanpassing heeft ingediend. Bijvoorbeeld de doelgroep c.q. de activiteiten zijn in de praktijk aantoonbaar ruimer geïnterpreteerd dan in regelgeving (subsidierегeling, -verordening) was gedefinieerd.		X

<i>Bij de toetsing van begrotingsafwijkingen kunnen tenminste de volgende "soorten" begrotingsafwijkingen worden onderkend:</i>	<i>Onrechtmatig, maar telt niet mee voor het oordeel</i>	<i>Onrechtmatig, en telt mee voor het oordeel</i>
Kostenoverschrijdingen die passen binnen het bestaande beleid, maar waarbij de accountant <u>ondubbelzinnig vaststelt</u> dat die ten onrechte niet tijdig zijn geautoriseerd. Bijvoorbeeld: de verwachte kostenoverschrijding op jaarbasis was via tussentijdse informatie al wel bekend, maar men heeft geen voorstel tot begrotingsaanpassing ingediend en dit is in strijd met de budgetregels zoals afgesproken met de raad.		X
Kostenoverschrijdingen die geheel of grotendeels worden gecompenseerd door direct gerelateerde opbrengsten, bijvoorbeeld via subsidies of kostendeekkende omzet.	X **)	
Kostenoverschrijdingen bij open einde (subsidie)regelingen. Vaak blijkt vanwege dit open karakter in het kader van het opmaken van de jaarrekening een (niet eerder geconstateerde) overschrijding.	X **)	
Kostenoverschrijdingen die worden gecompenseerd door extra inkomsten die niet direct gerelateerd zijn. Over de aanwending van deze extra inkomsten heeft de raad nog geen besluit genomen		X
Kostenoverschrijdingen betreffende activiteiten welke achteraf als onrechtmatig moeten worden beschouwd omdat dit bijvoorbeeld bij nader onderzoek van de subsidieverstrekker, belastingdienst of een toezichthouder blijkt (bijvoorbeeld een belastingnaheffing). Het zal hier in de praktijk vaak gaan om interpretatieverschillen bij de uitleg van wet- en regelgeving die na het verantwoordingsjaar aan het licht komen. Er zijn dan geen rechtmatigheidsgevolgen voor dat verantwoordingsjaar. Wel zal de gemeente er voor moeten zorgen dat de overschrijdingen getrouw in de jaarrekening worden weergegeven. Ook kunnen er gevolgen zijn voor het lopende jaar. - geconstateerd tijdens verantwoordingsjaar - geconstateerd na verantwoordingsjaar	X	X
Kostenoverschrijdingen op activeerbare activiteiten (investerings ofwel totaal geautoriseerd krediet) waarvan de gevolgen voornamelijk zichtbaar worden via hogere afschrijvings- en financieringslasten in het jaar zelf of pas in de volgende jaren. - jaar van investeren - afschrijvings- en financieringslasten in latere jaren	X	X

**) Voor dit type begrotingsoverschrijdingen doet de Commissie BBV aan gemeenteraden de aanbeveling om regels vast te leggen over de vraag of de accountant deze moet meewegen in zijn oordeel. Deze kostenoverschrijdingen zijn strikt formeel onrechtmatig. Er zijn echter verschillende situaties denkbaar waarbij de overschrijdingen binnen het door de raad uitgezette beleid zijn gebeven. In overeenstemming met het Bado is het dan niet de bedoeling dat de accountant deze overschrijding betreft bij de beslissing of al dan niet een goedkeurende controleverklaring kan worden

gegeven. Voorwaarde is wel dat deze kostenoverschrijdingen dan goed herkenbaar in de jaarrekening zijn opgenomen. Daarnaast moet de accountant in het verslag van bevindingen deze kostenoverschrijdingen, waarvan het college in de jaarrekening aan moet geven dat ze nog dienen te worden geautoriseerd, aan de orde stellen. Wanneer de raad wel nadere regels stelt, gelden uiteraard deze nadere regels als norm voor "passend in het beleid".

Tenslotte zijn er nog de budgetafwijkingen welke weliswaar in financiële zin binnen de begroting blijven, maar waarbij zeer duidelijk is dat aanzienlijk minder prestaties zijn geleverd c.q. activiteiten zijn ontplooid dan in de financiële begroting specifiek als doelstelling was aangegeven en welke niet in de jaarrekening zijn toegelicht vormen een aparte categorie "begrotingsoverschrijdingen". Indien de accountant dit waarneemt heeft dit geen gevolgen voor de strekking van de controleverklaring. Wel zal de accountant deze waarnemingen opnemen in zijn verslag van bevindingen. Voor een nadere/ meer uitgebreide uitwerking van het begrotingscriterium wordt verwezen naar de Commissie BBV website (www.commissiebbv.nl).

4.2.4. Onttrekken of doteren aan bestemmingsreserves

Onderdeel van de (al dan niet herziene) gemeentelijke begroting vormen ook de mutaties in de bestemmingsreserves. Hierover is in de in de hoofdlijnennotitie resultaatbestemmen van maart 2007 van de Commissie BBV onder andere opgenomen:

"In de rekening kunnen de toevoegingen en onttrekkingen aan elk van de bestemmingsreserves worden verwerkt tot maximaal het bedrag dat via de begroting (swijzigingen) door de raad is goedgekeurd voor de betreffende bestemmingsreserve. Verder kunnen er raadsbesluiten zijn die inhouden dat specifiek benoemde saldi, bijvoorbeeld een overschot op de uitvoering van de Wmo, ook nog in het lopende begrotingsjaar ten gunste of ten laste van een specifieke bestemmingsreserve mogen worden gebracht (...). Het gerealiseerde resultaat na bestemming volgend uit de programmarekening (nu: het overzicht van baten en lasten) wordt in de eindbalans afzonderlijk opgenomen als onderdeel van het eigen vermogen. In het volgende jaar kan de raad vervolgens besluiten over de bestemming van het resultaat vorig boekjaar".

Mutaties in de reserves die niet door een voor 31 december van het verslagjaar genomen raadsbesluit zijn gedekt, zijn dus in strijd met de Gemeentewet en het BBV. Dit zijn derhalve onrechtmatigheden met betrekking tot externe regelgeving en wegen derhalve mee bij de oordeelsvorming inzake zowel getrouwheid als rechtmatigheid in de controleverklaring.

4.2.5. Budgetoverheveling tussen begrotingsjaren en rechtmatigheid

Het College van burgemeester en wethouders voert de door de gemeenteraad vastgestelde begroting uit en de in aanvulling daarop gedurende het jaar vastgestelde beleids- en begrotingsaanpassingen. In de praktijk zal de werkelijke besteding afwijken van de begroting. Het komt nogal eens voor dat de begrotingsafwijkingen worden veroorzaakt doordat activiteiten, waarvoor de gemeenteraad geld beschikbaar heeft gesteld, nog niet (geheel) zijn uitgevoerd. Dit leidt dan tot een voordelig resultaat ten opzichte van de begroting. De activiteiten worden in het volgende begrotingsjaar (verder) uitgevoerd. Om geschetste problematiek rechtmatig op te lossen geven wij hierna een viertal opties in overweging.

1	<p>Indien de budgethouder/het College van burgemeester en wethouders op basis van interne managementrapportages een goede inschatting kan maken van het bedrag dat moet worden overgeheveld, kan hij/zij de gemeenteraad verzoeken het overgebleven bedrag via een begrotingswijziging toe te voegen aan een bestemmingsreserve (bijvoorbeeld "nog uit te voeren werkzaamheden"). Over de vorming van de bestemmingsreserve moet in overeenstemming met de Gemeentewet door de gemeenteraad zijn besloten uiterlijk 31 december van het betreffende begrotingsjaar. Voor een rechtmatige aanwending in het nieuwe jaar van de overgehevelde middelen zal de begroting van het nieuwe jaar op de 'overheveling' moeten worden aangepast.</p>
2	<p>De gemeenteraad neemt het besluit dat bij het niet volledig besteden van specifieke budgetten een bestemmingsreserve mag worden gevormd waaruit in een volgend jaar deze specifieke lasten kunnen worden gedekt. Het is een min of meer generiek besluit waarbij de specifieke budgetten worden benoemd. Het is aan de gemeenteraad om een dergelijk besluit voor één of meerdere jaren te nemen. Uit oogpunt van een goede en integrale allocatiefunctie doet de Commissie BBV de stellige uitspraak om terughoudend te zijn met dergelijke besluiten en de kaders daarvoor in de financiële verordening (artikel 212 Gemeentewet) op te nemen. Volgens de Commissie-BBV moet worden voorkomen dat het gepresenteerde gerealiseerde resultaat na bestemming volgend uit de programmarekening via een automatisme van potjes vullen richting nul tendert. Ook bij deze optie geldt dat voor een rechtmatige aanwending in het nieuwe jaar van de overgehevelde middelen, de begroting van het nieuwe jaar op de 'over heveling' moet zijn aangepast.</p>
3	<p>Indien de gemeenteraad niet vóór 31 december heeft besloten de bedragen over te hevelen, leiden de niet bestede middelen als gevolg van achterstand in de uitvoering tot een voordelig effect op het jaarresultaat van de jaarrekening. De gemeenteraad kan in het begin van het nieuwe begrotingsjaar het besluit nemen de niet uitgevoerde werkzaamheden van het vorige begrotingsjaar alsnog uit te voeren in het huidige begrotingsjaar en de lasten (al dan niet in eerste instantie) te dekken uit de algemene reserve of te dekken uit het budget van het nieuwe begrotingsjaar. Bij deze optie informeert het college van burgemeester en wethouders de gemeenteraad dus vóóraf en dus zo snel mogelijk over de noodzakelijk geachte 'overheveling' van activiteiten, en zal voor een formeel rechtmatige uitvoering van die activiteiten in het nieuwe jaar de gemeenteraad vragen dat via besluitvorming in de vorm van een begrotingswijziging te bekrachtigen.</p>
4	<p>Een laatste mogelijkheid is om de uitvoering van de 'overgehevelde' activiteiten en bijhorende lasten gewoon ten laste van de exploitatie in het nieuwe jaar te verantwoorden. Bij de vaststelling van de jaarrekening van het oude jaar en de daarin opgenomen resultaatbestemming stemt de gemeenteraad op grond van een geactualiseerde uitvoeringsplanning vervolgens in met het overhevelen van de niet aangewende middelen als gevolg van nog niet uitgevoerde activiteiten naar het nieuwe begrotingsjaar. In formele zin worden er dan in het begin van het nieuwe begrotingsjaar activiteiten uitgevoerd en budgetten van het afgesloten jaar naar het nieuwe begrotingsjaar overgeheveld zonder dat daar vooraf voor dat jaar toestemming is gegeven door de gemeenteraad. Anderzijds zijn het wel activiteiten die passen binnen het beleid van de gemeenteraad. Het is raadzaam deze afspraken vast te leggen in bijvoorbeeld de financiële verordening (artikel 212 Gemeentewet).</p>

4.3. M&O-beleid

In het Bado wordt onder het rechtmatigheidsbegrip ook het Misbruik en Oneigenlijk gebruik (M&O) criterium genoemd. In deze paragraaf wordt eerst ingegaan op wat M&O is. Vervolgens wordt aangegeven wat een gemeente minimaal zou moeten doen betreffende M&O. Tot slot wordt stilgestaan bij de belangrijkste aspecten van de accountantscontrole ten aanzien van M&O.

4.3.1 Definities

De rechtmatigheidseis betreft ook de toetsing op juistheid en volledigheid van de gegevens, die door de belanghebbenden zijn verstrekt om het voldoen aan voorwaarden aan te tonen. Dit ter voorkoming en bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik van wet- en regelgeving (M&O-criterium).

Onder misbruik wordt verstaan:

Het opzettelijk niet, niet tijdig, onjuist of onvolledig verstrekken van gegevens met als doel ten onrechte overheidssubsidies of -uitkeringen te verkrijgen of niet dan wel een te laag bedrag aan heffingen aan de overheid te betalen. Misbruik van overheidsgelden kan gelijk worden gesteld met het plegen van fraude om zich onrechtmatig overheidsgelden toe te eigenen. Bij fraude passen beheersmaatregelen zoals fraudepreventie, handhaving, fraudeopsporing en sancties.

Onder oneigenlijk gebruik wordt verstaan:

Het door het aangaan van rechtshandelingen, al dan niet gecombineerd met feitelijke handelingen, verkrijgen van overheidsbijdragen of het niet dan wel tot een te laag bedrag betalen van heffingen aan de overheid, in overeenstemming met de bewoordingen van de regelgeving maar in strijd met het doel en de strekking daarvan. De beheersmaatregelen die daarbij passen zijn: handhaving, voorlichting, analyse toepassing en actualisering wet- en regelgeving.

Misbruik is onrechtmatig, oneigenlijk gebruik niet.

4.3.2. Controle van de gemeente op M&O

Om misbruik en oneigenlijk gebruik van overheidsgelden te voorkomen zijn beheersmaatregelen nodig die functioneren. De interne en externe controle zullen erop gericht moeten zijn om dat vast te stellen. Het gaat bij het M&O-criterium in het bijzonder om vast te stellen dat in de organisatie effectieve maatregelen zijn getroffen om misbruik te voorkomen, dan wel op te sporen. Dat de vigerende wet- en regelgeving duidelijk is, aangepast is aan actuele omstandigheden en te handhaven is. Om dit te bewerkstelligen is een mix van maatregelen nodig. Deze vallen buiten de scope van deze kadernota, maar in de nota 'Rechtmatigheid: Voorkoming Misbruik & Oneigenlijk Gebruik (M&O)' van de Commissie BBV wordt daar uitgebreid op ingegaan (www.commissiebbv.nl).

4.3.3 De accountant en M&O

Het is dus aan de gemeente om effectieve maatregelen te nemen om misbruik en oneigenlijk gebruik te voorkomen. De accountant zal bij de rechtmatigheidscontrole inzake het voorkómen van misbruik en oneigenlijk gebruik in de eerste plaats bezien welke eisen de wet- en regelgeving stelt ten aanzien van M&O, wat daarin is geregeld omtrent de handhaving en hoe

zich dat heeft vertaald naar de opzet van de interne organisatie. Daarbij zal aandacht worden besteed aan de aandacht in de organisatie voor misbruikpreventie en -opsporing, maatregelen om de wet- en regelgeving regelmatig te toetsen op actualiteit en handhavingmogelijkheden en het sanctiebeleid. Voor de eigen wet- en regelgeving bepaalt de gemeenteraad zelf hoever hij gaat in de eisen die aan het M&O beleid te stellen zijn.

Vervolgens zal de accountant toetsen of de opzet die voor het M&O beleid is gemaakt ook feitelijk wordt nageleefd. Tot slot zal de werking van de getroffen maatregelen moeten worden vastgesteld. De basis daarvoor ligt in belangrijke mate bij de uitkomsten van de intern al uitgevoerde controles en evaluaties. De accountant zal deze controles en evaluaties toetsen en beoordelen of naar aanleiding van de uitkomsten in de organisatie de juiste (sanctie)maatregelen zijn getroffen.

In de toelichting op het Bado wordt expliciet ingegaan op de actualiteit van het M&O-beleid: *“De accountant zal in zijn onderzoek er vooral op moeten toezien dat het M en O-beleid, gelet op de mogelijkheden die er zijn, voldoende actueel is.”*

De actualiteit van het (specifieke) M&O-beleid is daarom ook een aandachtspunt van de accountant. De actualiteit wordt in elk geval vastgesteld door het M&O-beleid te bezien op wijzigingen benodigd voor de afstemming op nieuwe wet- en regelgeving en op specifieke ontwikkelingen, zoals daadwerkelijk gesignaleerd misbruik en/of oneigenlijk gebruik. Het is overigens niet verplicht om voor het voeren van het M&O-beleid een overkoepelende nota vast te stellen. De Commissie BBV geeft wel de aanbeveling aan gemeenten om een overkoepelend beleidsstuk te maken. De gemeente kan er echter ook voor kiezen het M&O-beleid in de verschillende regelingen vorm te geven. Op de Commissie BBV-website (www.commissiebbv.nl) wordt in de eerder genoemde nota ‘Rechtmatigheid: Voorkoming Misbruik & Oneigenlijk Gebruik (M&O)’ uitgebreid ingegaan op het M&O-beleid en de wijze waarop de gemeente deze vorm kan geven.

5 Specifieke onderwerpen

In dit hoofdstuk gaan wij in op specifieke onderwerpen ten aanzien van de financiële rechtmatigheid, waar in de praktijk onduidelijkheid over bestaat.

5.1 Aan derden uitbestede activiteiten⁶

Verschillende gemeenten en provincies laten de uitvoering van bepaalde regelingen zoals belastingheffing en inning, Participatiewet (PW), de verwerking van salarissen, de verwerking van de administratie etc. verzorgen door andere gemeenten, gemeenschappelijke regelingen of andere derden zoals servicebureaus. Belangrijk kenmerk is dat deze regelingen wel door derden organisaties worden uitgevoerd, maar dat de gehele financiële stroom die met deze regelingen gemoeid is, in de begroting en jaarrekening van de gemeente of provincie is opgenomen.

In ieder geval bij de regelingen met financiële stromen van materieel belang zal de gemeente de rechtmatige uitvoering ervan willen vaststellen. Voor deze controle zijn er drie mogelijkheden:

1. De gemeente gaat zelf of laat zelf een controle bij het servicebureau uitvoeren.
2. Het servicebureau verstrekt een accountantsmededeling over de kwalitatieve aspecten van de administratieve organisatie en interne controle. In deze situatie wordt een generieke mededeling (Assurance rapport⁷) van de accountant gevraagd waarin de accountant van het servicebureau rapporteert over de kwalitatieve aspecten van de administratieve organisatie en interne controle. De accountant spreekt daarbij een oordeel met een redelijke mate van zekerheid uit over de toereikendheid daarvan ten behoeve van de waarborging van de rechtmatigheid voor de uitvoering van de regelingen als geheel. Deze variant zal vooral worden toegepast bij een relatief beperkt financieel belang.
3. Het servicebureau overlegt een verantwoording met een rechtmatigheidsverklaring (afgeven door bijvoorbeeld de accountant van het bureau) over de uitvoering van de regeling.

Wanneer het servicebureau een verantwoording met een controleverklaring overlegt (mogelijkheid 3) zijn er twee varianten.

B1. Eén specifieke verantwoording en controleverklaring voor alle gemeenten/ provincies (deelnemers) gezamenlijk waarin de voor de individuele deelnemers relevante bedragen worden gespecificeerd. Dit betekent dat ruimere goedkeuringstoleranties kunnen worden toegepast. Hierbij zal per deelnemende gemeente/provincie de opzet en het bestaan van de administratieve organisatie/interne controle (AO/IC) worden vastgesteld. Voor kleinere

⁶ Er zijn ook regelingen die gemeenten door derdenorganisaties laten uitvoeren, maar waarvan de gehele financiële stroom die met deze regelingen gemoeid is niet in de begroting en jaarrekening van de gemeente is opgenomen. De gemeente geeft dan uitsluitend een bijdrage voor de uitvoering van de regeling of draagt bij in het tekort van betreffende organisatie. Voor de rechtmatigheidscontrole in deze situaties verwijzen wij naar de notitie betreffende gemeenschappelijke regelingen van het voormalig PRPG van 29 mei 2006.

⁷ Nader uitgewerkt door het NIVRA (de NBA) in COS 402 -12A en 12B. In COS 402-12A gaat het om het beoordelen van de opzet en het bestaan (de implementatie). In COS 402-12B gaat het om het beoordelen van de opzet, het bestaan (de implementatie) en de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen.

gemeenten kan voor de toetsing van de werking van de AO/IC met minimaal één deelwaarneming worden volstaan.

B2. Een individuele verantwoording met controleverklaring per gemeente/provincie. Bij een gemeente of provincie kan de behoefte leven om meer zekerheid te krijgen over een goede uitvoering van bepaalde regelingen voor de eigen gemeente/provincie door een servicebureau. Deze controleverklaring kan overigens wel een voor specifieke doeleinden bedoelde controleverklaring ('consolidatieverklaring'⁸) zijn. Bij de werkzaamheden voor deze controleverklaring is dan rekening gehouden met de goedkeuringstolerantie van de individuele gemeente waar de verantwoording voor bedoeld is. Uiteraard kan de gemeente meer zekerheid (kleinere goedkeuringstolerantie) verlangen. Dan zal de accountant wel meer werkzaamheden moeten uitvoeren.

Bij alle varianten speelt dat door de accountant van de gemeente gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van de accountant van een servicebureau. Het uitgangspunt is dat normaliter de werkzaamheden en rapportage van de accountant van de uitvoeringsorganisatie voldoende controle-informatie biedt voor de accountant van de gemeente zodat aanvullende auditinstructies, reviewgesprekken en / of werkzaamheden niet nodig zullen zijn.

5.2 Sociaal domein

Met ingang van 1 januari 2015 is de Participatiewet (PW) in werking getreden. Met de invoering van deze wet, zijn drie regelingen (de Wwb, Wsw en een deel van de Wajong) samengevoegd tot 1 regeling. Daarnaast hebben gemeenten sinds 2015 een uitbreiding van hun taken gekregen vanuit de Jeugdwet en Wet Maatschappelijke Ondersteuning en zijn ze verantwoordelijk voor jeugdzorg en voor de ondersteuning van mensen die niet op eigen kracht zelfredzaam zijn bijvoorbeeld door ziekte, een beperking of ouderdom. De bekostiging van deze uitbreiding van taken is geregeld in het gemeentefonds. Gemeenten hebben geen specifieke verantwoordingsplicht aan het Rijk over de (rechtmatige) bestedingen van deze gelden. De rechtmatige besteding van de gelden voor deze taken maken aldus onderdeel uit van de (horizontale) verantwoording aan de gemeenteraad door middel van de gemeentelijke (door een accountant gecontroleerde) jaarrekening.

5.2.1. Kaders rechtmatigheidscontrole sociaal domein

De kaders voor de rechtmatige besteding van de gelden binnen het sociaal domein liggen vast in wet- en regelgeving vanuit het Rijk en de invulling hiervan in de gemeentelijke verordeningen. De voor de rechtmatigheidscontrole relevante regelgeving dient opgenomen te worden in het normenkader dat voor de controle van de jaarrekening wordt vastgesteld en vervolgens (door de accountant) in de rechtmatigheidscontrole wordt betrokken.

Een bijzonder element in de rechtmatigheidscontrole rondom het sociaal domein is dat gemeenten in grote mate afhankelijk zijn van de uitvoering van deze taken en de aanlevering van informatie hierover door derde partijen (zorgaanbieders). Gemeenten hebben hiertoe, voor de levering van zorg in natura, contracten gesloten met zorgaanbieders. De bepalingen in deze contracten vallen alleen onder het normenkader voorzover deze (recht-, hoogte- en duur-)bepalingen raken uit de externe wet- en regelgeving en de gemeentelijke verordeningen. Het is

⁸ Zie voorbeeldtekst; hoofdstuk 9 in deel 3 van Handleiding Regelgeving Accountancy op de NIVRA-site.

dus niet per definitie zo dat het niet naleven van bepaalde contractvoorwaarden gevolgen heeft voor de rechtmatigheidscontrole van de gemeente.

Naast zorgaanbieders hebben alle gemeenten te maken met het Centraal administratiekantoor (CAK) en de Sociale Verzekeringsbank. In de volgende paragrafen wordt hierop ingegaan.

5.2.2. Eigen bijdragen van het Centraal administratiekantoor (CAK)

Een aanvrager van een voorziening, zoals hulp in de huishouding, ondersteuning of een financiële tegemoetkoming (persoonsgebonden budget) is op grond van de Wmo een eigen bijdrage verschuldigd. Het CAK is het publiekrechtelijk zelfstandig bestuursorgaan (zbo) dat door de wetgever is belast met de berekening, oplegging en incasso van de eigen bijdrage. Het CAK verstrekt aan de gemeenten een totaaloverzicht van de geïncasseerde eigen bijdragen waarna maandelijks afstorting aan de gemeenten plaats vindt.

Gemeenten kunnen op deze overzichten van het CAK wel de aantallen personen en omvang van de zorgverlening in totaal beoordelen met de eigen Wmo-administratie. Probleempunt is dat gemeenten niet beschikken over de inkomensgegevens van de personen om de eigen bijdrage op persoonsniveau te kunnen berekenen. Hierdoor is het voor gemeenten niet mogelijk de juistheid op persoonsniveau en volledigheid van de eigen bijdragen als geheel te kunnen vaststellen.

Door de systematiek te kiezen van het vaststellen van de eigen bijdragen door het CAK, heeft de wetgever in feite bepaald, dat de verantwoordelijkheid voor de juistheid en volledigheid van de eigen bijdragen geen gemeentelijke verantwoordelijkheid is en derhalve niet valt onder de reikwijdte van de rechtmatigheidscontrole door de accountant van de gemeente. Dat betekent dat door de gemeenten geen zekerheden over omvang en hoogte van de eigen bijdragen kan worden verkregen als gevolg van het niet kunnen vaststellen van de juistheid op persoonsniveau, zoals hiervoor is toegelicht. De gemeente zal deze onzekerheid in de jaarstukken moeten noemen, ook al ligt de oorzaak niet bij de gemeente.

5.2.3. Verantwoording PGB's – Sociale Verzekeringsbank

Gemeenten verstrekken ook persoonsgebonden budgetten (PGB) voor maatschappelijke ondersteuning en jeugdzorg. Met ingang van 2015 krijgt de burger niet meer zelf dit "zakje" geld, maar worden deze budgetten van de burger door de Sociale Verzekeringsbank beheerd en, na het verlenen van de zorg, rechtstreeks uitbetaald aan de zorgverleners. De gemeenten moeten zich via de jaarstukken verantwoorden over de rechtmatigheid van de besteding inclusief misbruik en oneigenlijk gebruik. Naast informatie uit de processen van het verstrekken van de PGB's en controle in de gemeente zelf hebben de accountants van gemeenten hiertoe ook informatie van de Sociale verzekeringsbank nodig. Gemeenten ontvangen hiertoe een financiële verantwoording met de betaalde PGB's per wet op totaalniveau met een bijlage per gemeente (SiSa-systematiek) en een controleverklaring van de accountant van de Sociale Verzekeringsbank. De accountant van de gemeente kan hiervan gebruik maken voor zijn oordeel over de getrouwheid en rechtmatigheid van de post PGB's in de jaarrekening.

5.2.4. Juistheid kosten zorgaanbieders

De gemeenten ontvangen facturen van zorgaanbieders voor de levering van zorg aan burgers vanuit maatschappelijke ondersteuning en jeugdzorg. De gemeenten kunnen niet altijd vaststellen:

1. of er niet te veel, andere type zorg etc. is gefactureerd dan is toegekend door de gemeente
2. dat de prestaties (geleverde zorg) op de factuur feitelijk ook zijn geleverd.
3. of de kosten en verplichtingen volledig zijn.

Het is aan de gemeente zelf om te beoordelen welke combinatie aan controles wordt uitgevoerd om intern vast te stellen of de in rekening gebrachte kosten juist en rechtmatig zijn. Wij verwijzen naar de door het ISD programma⁹, de door de VNG en de werkgroep HADO ontwikkelde handreikingen en het Programma i-Sociaal Domein. Documenten van het Programma i-Sociaal Domein zijn te vinden op de website: <http://i-sociaaldomein.nl/>

5.3 Onroerend zaak transacties en staatssteun

Voor gemeenten is de staatssteunregelgeving van de Europese Unie (EU) van toepassing. Deze regelgeving is onder andere relevant wanneer het gaat om onroerende zaak transacties. Kernvraag voor het rechtmatigheidsoordeel bij de jaarrekening is of in de dagelijkse praktijk inzake deze transacties sprake is van staatssteun en wat de mogelijke aandachtspunten van de gemeente en/of de accountant in deze zijn.

Staatssteun treedt op als grond/een gebouw wordt verkocht tegen een lagere dan marktconforme prijs. De Europese Commissie (EC) heeft haar beleid omtrent staatssteun en grondtransacties uitgelegd in een Mededeling¹⁰. In de Mededeling gaat de EC in op de wijze van prijsvorming bij deze transacties. Concreet wordt hiervoor een tweetal mogelijkheden toegestaan die, naar de mening van de EC, zekerheid geven over het vaststellen van een marktconforme prijs en daarmee het voorkomen van staatssteun. Deze twee methoden om de marktconforme prijs vast te stellen zijn: een veiling (1) en een onafhankelijke taxatie (2).

In principe moet het doel van de taxatie, waardebepaling ten behoeve van de verkoop van grond/een gebouw zijn. De taxaties in het kader van de Wet waardering onroerende zaken (WOZ) zijn bruikbaar als onafhankelijke taxatie. Uiteraard geldt – net als voor iedere taxatie - dat deze taxatie niet altijd bruikbaar is als onafhankelijke taxatie voor het vast stellen van een marktconforme prijs. In de voetnoot zijn enkele voorbeelden opgenomen, waarbij de WOZ-taxatie niet bruikbaar is als onafhankelijke taxatie¹¹

⁹ <https://vng.nl/onderwerpenindex/sociaal-domein/isd-informatievoorziening-sociaal-domein/brieven-en-documenten>

¹⁰ Mededeling betreffende staatssteunelementen bij de verkoop van gronden en gebouwen door openbare instanties (Publicatieblad EG 10.7.1997, C209/3).

¹¹ WOZ-taxaties zijn onafhankelijke taxaties van de marktwaarde van onroerend goed, met als doel waardebepaling voor belastingheffing. De WOZ-taxatie kan niet in alle gevallen staatssteun uitsluiten. In de volgende situaties is een WOZ-taxatie niet de geschikte basis om vast te stellen of de marktwaarde is betaald en dus geen voordeel (staatssteun) is verleend:

- Objecten waarvan de verkoper en koper weten dat deze *in de toekomst een andere bestemming* krijgen, die de waarde zal doen stijgen. De WOZ-taxatie houdt geen rekening met de toekomstige bestemming, maar met de marktwaarde op de peildatum.
- Objecten die *niet vrij zijn van huur en gebruik*. De WOZ-waarde betreft de 'vrije verkoopwaarde vrij van huur en gebruik'. Als een object in gebruik of verhuur is, kan dat een waardedrukkende of eventueel waardevermeerderende werking hebben.
- Objecten waaraan anderszins voorwaarden zijn verbonden of niet in 'vrije en onbezwaarde eigendom' en 'onmiddellijk en in volle omvang in gebruik te nemen' zijn.

Indien er bij de verkoop van grond/een gebouw een potentieel voordeel is, dat kleiner is dan het de-minimisplafond van € 200.000 per onderneming in een periode van drie jaar, dan is er geen sprake van mogelijk ongeoorloofde staatssteun. Indien er een potentieel voordeel is, dat groter is dan het de-minimisplafond van € 200.000 per onderneming in een periode van drie jaar, kunnen de volgende situaties zich voordoen:

1. *Een van de twee mogelijkheden van waardebeoordeling is toegepast.*
In dit geval is er geen sprake van staatssteun.
2. *Geen van de twee mogelijkheden van waardebeoordeling is toegepast*
Er is sprake van complexe regelgeving, dit gaat buiten de deskundigheid van de accountant. Wanneer de accountant vaststelt dat de gemeente voldoende in het werk heeft gesteld om de situatie te analyseren en te beoordelen, is dat voor de accountant toereikend. De (juridische) onderbouwing moet uiteraard gedocumenteerd zijn. Indien de onderbouwing niet ondubbelzinnig uitwijst dat geen sprake is van staatssteun moet de gemeente de transactie melden aan de EC. Het is dan nog onzeker of sprake is van geoorloofde staatssteun. Dat beslist immers de EC. Deze onzekerheid over de rechtmatigheid van deze transactie moet, indien belangrijk voor het inzicht, worden toegelicht in de verantwoording van de gemeente.

De accountant kan een toelichtende paragraaf in de controleverklaring opnemen, indien hij de aangelegenheid van een zodanig belang acht voor het begrip van de gebruikers van de verantwoording als geheel dat hij het gepast vindt hun aandacht daarop te vestigen. Indien de gemeente de onzekerheid niet adequaat toelicht in de verantwoording, moet de accountant dit opnemen in het rapport van bevindingen en kan dit consequenties hebben voor de strekking van de verklaring.

Indien de gemeente de transactie niet heeft gemeld aan de EC is sprake van een niet-financiële rechtmatigheidsfout die de accountant meldt in het rapport van bevindingen. Voorts is het ook in deze situatie onzeker of er sprake is van geoorloofde staatssteun. Ook hier is dan sprake van een aangelegenheid die adequaat moet worden toegelicht.

5.4 Verbonden partijen

Verbonden partijen zijn volgens artikel 1 BBV die partijen waarin een provincie of een gemeente zowel een bestuurlijk als een financieel belang heeft. Te denken valt aan gemeenschappelijke regelingen of andere rechtspersonen waar een deel van de activiteiten van de gemeente is belegd.

In februari 2012 heeft de Commissie BBV op het gebied van rechtmatigheid de notitie "Verbonden partijen en aanbesteding" gepubliceerd. Het rechtmatigheidsoordeel van een accountant bij een gemeente kan worden beïnvloed door niet-rechtmatig handelen van een instelling waarmee een gemeente is verbonden indien:

- in de regeling, statuten, oprichtingsakte of overeenkomst is geregeld dat voorwaarden aan de bijdrage zijn verbonden waaraan de instelling zich moet houden om niet gehele of gedeeltelijke vermindering van de bijdrage van de gemeente of provincie te krijgen;

- de verbonden partij een mandaat heeft om namens en met geld van de gemeente of provincies te acteren, waarbij de gemeente of provincie feitelijk opdrachtgever is;
- de verbonden partij een eigen rechtspersoonlijkheid heeft en een aanbesteding doet, terwijl deze verbonden partij binnen de gezagsstructuur van de gemeente of provincie werkzaamheden verricht voor de gemeente of provincie;
- de verbonden partij geen eigen rechtspersoonlijkheid heeft en de opdracht daarmee feitelijk is verstrekt door de gemeente of provincie.

Daarnaast heeft de Commissie BBV in oktober 2016 in het kader van de toepassing van het BBV de notitie “Verbonden Partijen” uitgebracht. Deze notitie treedt in werking met ingang van het begrotingsjaar 2018. Voor het boekjaar 2017 is de notitie “Verbonden Partijen” d.d. 10 november 2014 nog geldig.

6 Fouten en onzekerheden bij de rechtmatigheidscontrole

Met de interpretatie van fouten en onzekerheden bij het getrouwheidsoordeel is door accountants reeds jarenlang ervaring opgedaan. Mede gebaseerd op vragen uit de praktijk zijn stellige uitspraken opgesteld over de wijze waarop fouten en onzekerheden¹² beoordeeld moeten worden in het kader van de financiële rechtmatigheidscontrole. Op de website van de Commissie BBV (www.commissiebbv.nl) zijn de stellige uitspraken in de notitie “Fouten en onzekerheden bij de rechtmatigheidscontrole” nader uitgewerkt. Vertrekpunt van de stellige uitspraken is, dat iedere getrouwheidsfout ook een rechtmatigheidsfout is. De rechtmatigheidstoets bevat immers de getrouwheidscriteria aangevuld met drie criteria.

De door de accountant geconstateerde “aanvullende” fouten in het kader van de rechtmatigheidscontrole (dus voortkomend uit de toets aan de aanvullende criteria) kunnen als volgt worden ingedeeld:

1. Fouten m.b.t. de verslaggeving.
2. Fouten m.b.t. financiële beheershandelingen

In de navolgende paragrafen zullen wij hierop ingaan. Daarnaast gaan wij in op de relatie tussen het begrip rechtmatigheid en getrouwheid en het effect van het niet naleven van de wet- en regelgeving.

6.1 Fouten met betrekking tot de verslaggeving

De accountant kan constateren dat de verslaggeving niet in overeenstemming is met het BBV. Dit kan worden veroorzaakt door het niet juist en niet consistent toepassen van de grondslagen van waardering en resultaatbepaling óf dat niet adequaat wordt voldaan aan de inrichtingsvereisten, zoals opgenomen in de BBV.

In geval van het niet juist en niet consistent toepassen van de grondslagen van waardering en resultaatbepaling is het getrouwe beeld van de jaarrekening in het geding en daarmee ook de rechtmatigheid. Dit zijn dus geen aanvullende fouten, maar getrouwheidsfouten die meewegen in het rechtmatigheidsoordeel als rechtmatigheidsfout.

In het geval dat niet adequaat wordt voldaan aan de inrichtingsvereisten, terwijl de balansposten en de baten en lasten getrouw in de jaarrekening zijn weergegeven, worden deze onvolkomenheden niet als te kwantificeren fouten aangemerkt. Het niet voldoen aan de BBV, wordt alleen indien de afwijking als materieel en/of wezenlijk is aan te merken tot uitdrukking gebracht in de controleverklaring met de tekst dat “de jaarrekening **niet** in overeenstemming is met...” Indien de afwijking niet als materieel en/of wezenlijk is aan te merken, zal dit niet tot uitdrukking worden gebracht in de controleverklaring. In beide gevallen maakt de accountant wel melding van de afwijking in het Verslag van bevindingen.

¹² Hierna wordt gesproken over fouten, met inbegrip van onzekerheden.

6.2 Fouten met betrekking tot financiële beheershandelingen

Daarnaast kan de accountant “aanvullende fouten” constateren, bij financiële beheershandelingen waarbij wet- en regelgeving niet wordt nageleefd. Uiteraard geldt dit alleen voor wet- en regelgeving die behoort tot het vastgestelde normenkader. De aandacht blijft beperkt tot die handelingen waaruit financiële gevolgen voortkomen die als baten, lasten en/of balansmutaties in de jaarrekening dienen te worden verantwoord. Met andere woorden: het gaat om de financiële beheershandelingen. Dit sluit in beginsel regels uit met betrekking tot handelingen en beslissingen van niet-financiële aard. Het niet naleven van bepalingen in wet- en regelgeving die geen financiële consequenties voor de gemeente kunnen hebben, zal geen invloed hebben op het accountantsoordeel.

Financiële beheershandelingen waarbij wet- en regelgeving opgenomen in het normenkader niet is nageleefd en waaruit financiële gevolgen kunnen voortkomen die de baten, lasten en/of balansmutaties in de jaarrekening beïnvloeden, leiden tot fouten die meewegen voor het accountantsoordeel. Deze fouten worden gekwantificeerd door de uit regelgeving in het normenkader blijvende mogelijke consequentie voor de betreffende jaarrekeningpost in geld uit te drukken. In het kader van het voorwaardencriterium zal dat beperkt blijven tot de bepalingen recht, hoogte en duur. Alleen daar waar aan de overige bepalingen direct financiële consequenties zijn verbonden en die dus indirect recht, hoogte of duur beïnvloeden, zal kwantificering aan de orde zijn.

6.3 Financiële beheershandelingen waarvan de accountant de rechtmatigheidsaspecten niet goed kan overzien

Een accountant kan bij de uitvoering van zijn controle worden geconfronteerd met financiële beheershandelingen waarvan hij de rechtmatigheidsaspecten niet goed kan overzien. Voorbeelden hiervan zijn staatssteun, Europese aanbestedingen, nieuwe aanbestedingswet en wet markt en overheid.

Het is onwenselijk dat in de hierboven beschreven situatie de accountant de onzekerheid over de specifieke cases één op één door vertaalt naar een onzekerheid in zijn controle. Immers gezien de grote bedragen waar deze onzekerheden betrekking op kunnen hebben, ontstaan er dan onzekerheden die kunnen leiden tot een niet-goedkeurende controleverklaring, terwijl de onzekerheid voort vloeit uit de complexiteit van de regelgeving en jurisprudentie (en de interpretatie daarvan in concrete situaties) en niet uit het al dan niet zichtbaar toetsen op naleving door de gemeente. De Commissie BBV doet daarom de stellige uitspraak dat deze onderwerpen dan worden getoetst, zoals ook wordt getoetst op niet-financiële rechtmatigheid.

6.4 Rechtmatigheid ten opzichte van getrouwheid

De rechtmatigheid is uitgebreider is dan de getrouwheid. Getrouwheidsfouten kunnen veelal alsnog in de verslaggeving worden gecorrigeerd, maar een onrechtmatige totstandkoming van baten, lasten of balansmutaties kan vaak niet meer alsnog worden opgeheven.

Op grond van het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado) vindt de afweging van fouten voor de getrouwheid en voor de rechtmatigheid plaats naar het totaal van de jaarlijkse uitgaven, met als kritische meetpunten 1% voor de bedenkingen tegen de

verantwoording en 3% voor de afkeuring. Bij het aspect getrouwheid is daarbij sprake van het gesaldeerde effect, terwijl bij het rechtmatigheidsoordeel de absolute waarde van de fouten wordt gecumuleerd. De gesaldeerde invloed van elkaar op transactieniveau compenserende fouten kan dus tot een getrouw beeld leiden, terwijl betreffende de rechtmatige totstandkoming de fouten voor hun absolute waarde bij elkaar worden geteld en wel het rechtmatigheidsoordeel kunnen beïnvloeden.

Het Bado schrijft niet voor dat rechtmatigheidsfouten dubbel worden geteld. Om die reden worden bij rechtmatigheidsfouten in de exploitatie de daaraan gerelateerde fouten in de balans buiten beschouwing gelaten. Zelfstandige rechtmatigheidsfouten in de balans worden vanzelfsprekend wel eveneens in het rechtmatigheidsoordeel betrokken.

6.5 Effect van het niet naleven van wet- en regelgeving

In het navolgende schema is weergegeven wat het effect is van een afwijking van wet- en regelgeving en de consequenties voor de accountantsrapportering

Afwijkingen van wet- en regelgeving worden	alleen vermeld in het verslag van bevindingen (VvB)	meegewogen in het accountantsoordeel en vermeld in het VvB
En betreffen:		
Verslaggevingsaspecten:		
De grondslagen voor waardering en resultaatbepaling zijn niet adequaat toegepast, waardoor in de jaarrekening geen sprake is van een getrouwe weergave van balansposten en baten en lasten.		X
De inrichtingsvereisten voor de jaarrekening zijn niet adequaat nageleefd en deze afwijkingen zijn zo materieel dat de jaarrekening daarmee onvoldoende inzicht biedt in balansposten en baten en lasten en daarmee het getrouwe beeld van de jaarrekening.		X
In het geval dat niet adequaat wordt voldaan aan de inrichtingsvereisten, terwijl de balansposten en de baten en lasten verder getrouw in de jaarrekening zijn weergegeven, worden deze onvolkomenheden niet als te kwantificeren fouten aangemerkt. Het niet voldoen aan de BBV, wordt dan indien de afwijking van de inrichtingsvereisten als materieel en/of wezenlijk is aan te merken tot uitdrukking gebracht in de controleverklaring met de tekst dat “de jaarrekening niet in overeenstemming is met...”		X

De inrichtingsvereisten voor de jaarrekening zijn niet adequaat nageleefd maar deze afwijkingen zijn niet zo materieel dat de jaarrekening daarmee onvoldoende inzicht biedt in balansposten en baten en lasten en daarmee in het getrouwe beeld van de jaarrekening. Ook is de afwijking niet zodanig materieel en/of wezenlijk dat dit tot uitdrukking moet worden gebracht in de controleverklaring met de tekst dat “de jaarrekening niet in overeenstemming is met...”.	X	
Financiële beheershandelingen:		
Bepalingen in wet- en regelgeving worden niet nageleefd (voorwaardencriterium), maar dit zal geen financiële consequenties hebben die in de jaarrekening tot uitdrukking moeten komen	X	
Bepalingen in wet- en regelgeving worden niet nageleefd (voorwaardencriterium), en hieruit kunnen financiële consequenties voortvloeien die in de jaarrekening tot uitdrukking moeten komen.		X
Er zijn geen effectieve M&O maatregelen en mede als gevolg daarvan zijn rechtmatigheidsafwijkingen en/of onzekerheden geconstateerd die ook consequenties hebben voor jaarrekeningposten (M&O criterium)		X
Er zijn geen effectieve M&O-maatregelen, maar ondanks dat zijn er geen fouten en/of onzekerheden geconstateerd. (M&O criterium)	X	

Voor meer informatie over de interpretatie van fouten en onzekerheden bij rechtmatigheid wordt verwezen naar de notitie “Fouten/onzekerheden bij de rechtmatigheidscontrole” op de website van de Commissie BBV. Met betrekking tot de interpretatie van fouten en onzekerheden op het gebied van het begrotingscriterium verwijzen we naar paragraaf 4.2.

7 De controleverklaring, wat, voor wie en waarom?

7.1 Controleverklaring

Sinds 2004 wordt in de controleverklaring voor gemeenten ook een oordeel gegeven over de rechtmatigheid. Hierbij wordt verwezen naar model “10.4 Basis voorbeeldtekst goedkeurende controleverklaring bij gemeenten” zoals opgenomen op de internetsite van de NBA.

7.2 Toleranties

7.2.1. Omvangbasis voor de bepaling van goedkeuringstoleranties

Algemeen

Voor de bepaling welke posten materieel zijn voor de oordeelsvorming over de getrouwheid en rechtmatigheid van de verantwoording is in het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado) de basis vastgelegd. De gemeenteraad stelt de te hanteren goedkeuringstolerantie vast. Volgens het Bado dient de door de accountant te hanteren goedkeuringstolerantie te worden vastgesteld op maximaal 1% van de omvangbasis. Zoals ook in de nota van toelichting op het Bado is genoemd, wordt de omvangbasis in zijn algemeenheid door de accountant gekozen, rekening houdend met de soort huishouding en de activiteiten van de organisatie waarvan de jaarrekening wordt gecontroleerd. De omvangbasis voor gemeenten is in het Bado gedefinieerd als de totale lasten van de gemeente.

Overwegingen

Een belangrijke gebruiker van de jaarrekening is de gemeenteraad. Het overzicht van baten en lasten waarin financieel verantwoording wordt afgelegd over de activiteiten van de gemeente is een overzicht van baten en lasten per programma, de dekkingsmiddelen en de toevoegingen en onttrekkingen aan de reserves. Het overzicht van baten en lasten geeft ‘bottom line’ het resultaat na bestemming weer, dat ter beschikking staat aan de gemeenteraad om te bestemmen of toe te voegen dan wel te onttrekken aan de algemene reserve. In de praktijk heeft het resultaat na bestemming een prominentere plaats bij de oordeelsvorming van de gemeenteraad dan het resultaat voor de toevoegingen en onttrekkingen aan de reserves.

In de notitie “Raamwerk BBV: het stelsel van baten en lasten” van maart 2017 wordt gesteld dat de mutaties in de reserves geen baten of lasten zijn. Echter in dezelfde notitie wordt ook aangegeven dat:

‘...op het moment dat de raad bij de begroting bepaalt dat er een toevoeging, onttrekking, respectievelijk het instellen van een reserve moet plaatsvinden, dit op analoge wijze in de jaarrekening dient te worden verantwoord. Het overzicht van baten en lasten is daardoor inclusief alle toevoegingen en onttrekkingen aan de reserves’.

Dit pleit ervoor om ook de toevoegingen aan de reserves in de omvangbasis voor het bepalen van de goedkeuringstolerantie mee te nemen.

Voor de oordeelsvorming over de rechtmatige totstandkoming van transacties worden de baten en lasten en balansmutaties beoordeeld. Van de balansmutaties vormen juist mutaties in de reserves een specifiek onderdeel van de accountantscontrole. Er is vanzelfsprekend een relatie tussen de baten en lasten en balansmutaties. Bij investeringen worden bijvoorbeeld de afschrijvingslasten in de omvangbasis betrokken, bij vorming van voorzieningen worden de feitelijke dotaties via de lasten bij de omvangbasis betrokken.

Analoog daaraan lijkt het logisch bij toevoegingen aan reserves deze toevoegingen bij de omvangbasis te betrekken. Het is niet consistent dat de mutaties in de reserves wel binnen de reikwijdte van het rechtmatigheidsoordeel (teller) vallen, terwijl de toevoegingen geen onderdeel uitmaken van de omvangbasis (noemer) op basis waarvan de tolerantie wordt bepaald.

De Commissie BBV doet de aanbeveling om de lasten inclusief de toevoegingen aan de reserves als omvangbasis te hanteren voor het berekenen van de goedkeuringstolerantie.

7.2.2. Goedkeuringstoleranties

Het Bado bepaalt dat de goedkeuringstolerantie ten aanzien van fouten in de jaarrekening 1% van de omvangbasis bedraagt. Ten aanzien van onzekerheden in de controle bedraagt de goedkeuringstolerantie 3% van de omvangbasis. De consequenties van overschrijding van toleranties laat zich in het volgende schema vertalen:

Goedkeuringstolerantie	Goedkeurend	Beperking	Oordeelonthouding	Afkeurend
Fouten in de jaarrekening (% omvangbasis)	$\leq 1\%$	$> 1\% < 3\%$	-	$\geq 3\%$
Onzekerheden in de controle (% omvangbasis)	$\leq 3\%$	$> 3\% < 10\%$	$\geq 10\%$	-

Fouten (of het totaal van de fouten) die groter zijn dan 1% en/of onzekerheden die groter zijn dan 3% zijn worden in vaktermen 'van materieel belang' genoemd. Fouten (of het totaal van de fouten) die groter zijn dan 3% en/of onzekerheden die groter zijn dan 10% worden 'van wezenlijk belang' genoemd.

De rapporteringstolerantie is de tolerantie die uitgangspunt is voor het verslag van bevindingen. Volgens het Bado zijn de bedragen die de accountant hanteert ten behoeve van de rapportering in het verslag van bevindingen, de bedragen die voortvloeien uit de goedkeuringstoleranties. Wanneer de rapporteringstolerantie gelijk is aan de goedkeuringstolerantie komen er alleen bevindingen in het verslag wanneer er geen sprake meer is van een goedkeurende verklaring. Het is daarom mogelijk dat gemeenteraden de rapporteringstolerantie strenger maken (lager dan 1% van de omvangbasis).

De gemeenteraad kan ook de goedkeuringstolerantie lager vaststellen. Dat betreft dan de totale jaarrekening, of een deelverantwoording van een dienst of onderdeel, waarover een aparte accountantscontrole wordt uitgevoerd. Het verlagen van de goedkeuringstolerantie zal als consequentie hebben, dat de accountant sneller een niet goedkeurende verklaring zal afgeven en dat de hoeveelheid uit te voeren werkzaamheden door de accountant zullen toenemen.

7.2.3. Eén oordeel met twee aspecten

De toleranties gelden voor het getrouwe beeld en de rechtmatigheid samen. Er is daarom sprake van één oordeel over twee aspecten. Een groot deel van de fouten en/of onrechtmatigheden hebben zowel invloed op de rechtmatigheid als op het getrouwe beeld: Alle getrouwheidsfouten of onzekerheden zijn ook rechtmatigheidsfouten of -onzekerheden. Echter niet alle rechtmatigheidsfouten of onzekerheden zijn ook van invloed op het getrouwe beeld. Zo kan een opdracht verstrekt zijn die niet-Europees is aanbesteed terwijl dit wel had moeten. Dit is een fout in de rechtmatigheid. Indien in de jaarrekening wordt vermeld dat de procedure niet is gevolgd en de consequenties, als die er zijn, zijn vermeld beïnvloedt deze fout het getrouwe beeld niet.

7.2.4. Soorten verklaringen

Uit de tabel in paragraaf 7.2.2. blijkt dat er vier basisverklaringen zijn (goedkeurend, met beperking, oordeelonthouding en afkeurend). Door de combinatie van de uitkomsten van het onderzoek naar de getrouwheid en de rechtmatigheid zijn er verschillende verklaringen mogelijk (bijvoorbeeld goedkeurend voor getrouw beeld, maar met beperking voor de rechtmatigheid). Het voert te ver hier op iedere afzonderlijk verklaring in te gaan. Zie hiervoor de verschillende modeltekst verklaringen (10.4) zoals opgenomen op de internetsite van de NBA.

7.2.5. Wat te doen naar aanleiding van de controleverklaring?

Betekent een goedkeurende verklaring dat de gemeente(raad) niet meer naar de verklaring of het verslag van bevindingen hoeft te kijken, terwijl een afkeurende verklaring betekent dat de gemeente een groot probleem heeft? Een controleverklaring en het verslag van bevindingen zijn instrumenten ter ondersteuning van de controlerende taak van de gemeenteraad. De verklaring is dus niet te zien als een papiertje dat gehaald moet worden, waarna het 'goed' is. Het is zeer aan te bevelen dat de gemeenteraad de verklaring en het verslag leest en beziet wat er wordt geconstateerd én wat het college van plan is met de constatering te doen.

7.2.6. Indemniteitsprocedure

De accountant rapporteert over onrechtmatigheden. De gemeente gaat aan de slag om deze onrechtmatigheid op te lossen. Er kunnen echter gevallen zijn waarbij de raad oordeelt dat bepaalde onrechtmatigheden 'politiek' zijn en de vaststelling van de jaarrekening in de weg staan. Bijvoorbeeld dat er een begrotingsoverschrijding was waarbij de oorzaak van de overschrijding is dat het college geld heeft uitgegeven aan een project waarvan de raad had aangegeven tegen het project te zijn. Het gaat dus om *uitzonderlijke* gevallen op basis van een politieke weging door de raad. In die gevallen kan de indemniteitsprocedure worden gestart. Het is dus een misverstand dat de raad standaard en dus altijd een indemniteitsprocedure zou moeten starten over alle door de accountant gevonden onrechtmatigheden. De indemniteitsprocedure is nadrukkelijk alleen bedoeld voor die onrechtmatigheden die de raad van politiek belang acht en de vaststelling van de jaarrekening in de weg staan.

De indemniteitsprocedure is een procedure waar de raad het college vraagt bepaalde zaken rond onrechtmatigheden nader uit te leggen en/of verbetervoorstellen te doen. Deze procedure vindt vaak zijn aanleiding in de controleverklaring en verslag van bevindingen. De procedure kan echter bij iedere soort controleverklaring worden gestart; dus ook bij een goedkeurende verklaring. De procedure heeft geen gevolgen voor de uitgebrachte controleverklaring of het

verslag van bevindingen. Het is alleen bij financiële onrechtmatigheden mogelijk een indenniteitsprocedure te starten (zie art. 198, tweede lid Gemeentewet).

Indien de indenniteitsprocedure wordt gestart wordt de vaststelling van de jaarrekening opgeschort. De raad kan vervolgens genoeg nemen met dit besluit en het besluit (en de jaarrekening) vaststellen. Het is ook mogelijk dat de raad vindt dat het college/wethouder dusdanig heeft geblunderd dat de wethouder naar huis wordt gestuurd. Ook dan kan de raad het indenniteitsbesluit (en de jaarrekening) vaststellen. De raad kan ook beslissen het besluit (en daarmee de jaarrekening) niet vast te stellen; de toezichthouder doet dat dan. Ondanks dat deze mogelijkheid er is, is deze niet aanbevelenswaardig. Essentie van de procedure is de uitleg van het college en de politieke weging ervan door de raad.