

RECHTMATIGHEID IN BEELD

ONDERZOEK RECHTMATIGHEID GEMEENTEN





RECHTMATIGHEID IN BEELD

Onderzoek rechtmatigheid gemeenten

Opdrachtgever: Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties
Schedeldoekshaven 200
Postbus 20011
2500 EA Den Haag

Opdrachtnemer: Haute Finance B.V.
Domineeslaan 91
1161 BW Zwanenburg
Telefoon: 020-407 2000
www.hautefinance.nl

Adviseurs: Peter van Osnabrugge
Sonja v.d. Werf
Robin Vermeulen

Zwanenburg, 21 september 2005



Inhoudsopgave

1	<u>INLEIDING</u>	3
2	<u>LEESWIJZER</u>	4
3	<u>DOELSTELLING EN OPZET ONDERZOEK</u>	5
3.1	DOELSTELLING	5
3.2	ONDERZOEKSOPZET	5
3.3	GEANALYSEERDE GEMEENTEN	6
4	<u>DE AFGEGEVEN VERKLARINGEN</u>	7
4.1	AFGEGEVEN VERKLARINGEN RECHTMATIGHEID	7
4.2	CONTROLETOLERANTIES	8
4.3	GOEDKEURENDE VERKLARING	9
4.4	VERKLARING MET BEPERKING	9
4.5	AFKEURENDE VERKLARING	9
4.6	VERKLARING MET OORDEELSONTHOUDING	9
4.7	'GEEN ONDERZOEK'-VERKLARING	10
5	<u>DE ANALYSE</u>	11
5.1	ALGEMEEN	11
5.2	INTERNE CONTROLE RECHTMATIGHEID	11
5.3	NIEUWE CRITERIA IN DE RECHTMATIGHEIDSCONTROLE	12
5.3.1	HET VOORWAARDENCRITERIUM	13
5.3.2	HET BEGROTINGSCRITERIUM	19
5.3.3	HET M&O-CRITERIUM	20
5.4	NIET FINANCIËLE BEHEERSHANDELINGEN	21
6	<u>OPZET CONTROLEPROTOCOLLEN EN NORMENKADERS</u>	22
6.1	DOELSTELLING	22
6.2	OPZET VAN HET AANVULLEND ONDERZOEK	22
6.3	TOTAALBEELD	23
6.4	TOETSPUNTEN CONTROLEPROTOCOLLEN EN NORMENKADERS	25
6.4.1	EXTERNE WET- EN REGELGEVING	25
6.4.2	INTERNE WET- EN REGELGEVING	26
6.4.3	UITSLUITEN BEPAALDE FINANCIËLE ASPECTEN	26
6.4.4	VOLDOENDE UITGEWERKT NORMENKADER	27
6.5	CONCLUSIES DEELWAARNEMING	28
6.5.1	BEOORDELING ONTVANGEN CONTROLEPROTOCOLLEN EN NORMENKADERS	28
6.5.2	OVERIGE INTERPRETATIEVERSCHILLEN	31
6.5.3	NADERE UITWERKING VAN BEGROTINGSCRITERIUM	31
6.5.4	DATUM VAN VASTSTELLING CONTROLEPROTOCOL	32
6.6	CONCLUSIES NADER ONDERZOEK	32



7	RECHTMATIGHEID EUROPESE AANBESTEDINGEN	34
7.1	DOELSTELLING	34
7.2	OPZET VAN HET AANVULLEND ONDERZOEK	34
7.3	TOTAALBEELD	35
7.3.1	RICHTLIJN	35
7.3.2	LOOPTIJD	37
7.3.3	KENNISNIVEAU OMTRENT EUROPESE AANBESTEDINGEN	38
7.3.4	ORGANISATIE VAN DE INKOOPFUNCTIE	38
7.3.5	OVERIGE BEVINDINGEN	39
7.4	ADVIEZEN IN RAPPORTEN VAN BEVINDINGEN	39
7.5	CONCLUSIES NADER ONDERZOEK	40
8	CONCLUSIES EN AANBEVELINGEN	41
8.1	CONCLUSIES	41
8.2	AANBEVELINGEN	42
	LIJST MET AFKORTINGEN	44
	BIJLAGE 1 INVENTARISATIEFORMULIER PER GEMEENTE	45
	BIJLAGE 2 KORTE VRAGENLIJST EUROPESE AANBESTEDINGEN	46
	BIJLAGE 3 ONDERZOEK RECHTMATIGHEID PROVINCIES	48



1 Inleiding

Vanaf begrotingsjaar 2004 geldt een nieuw kader (regelgeving) voor de financiële functie van gemeenten. Een reden hiervoor is dat met de invoering van de dualisering van het gemeentebestuur ook de regels voor de begroting en de verantwoording van gemeenten daarop zijn aangepast. Een belangrijk doel van de dualisering van het gemeentebestuur en van de aanpassing van de regelgeving is om de controlerende taak van de raad te versterken.

Een onderdeel van het gedualiseerde stelsel van begroting en verantwoording is de herziening van de regelgeving voor de accountantscontrole op de gemeentelijke jaarrekening. Onderdeel van deze herziening is dat de accountantsverklaring met ingang van het jaar 2004 naast het zogenaamde 'getrouwe beeld' ook de rechtmatigheid van de totstandkoming van baten, lasten en balansmutaties betreft. Hierdoor is met ingang van het verslagjaar 2004 de controle op de rechtmatigheid van de financiële beheershandelingen verplicht gesteld. Onrechtmatigheden in de zin van dit onderzoek betekenen overigens niet dat de gemeente frauduleus heeft gehandeld. Fraude is wel onrechtmatig, maar een onrechtmatigheid is meestal geen fraude.

Uitgangspunt van het rechtmatigheidsonderzoek bij de jaarrekening is dat de accountant alleen de financiële rechtmatigheid toetst. Dit betekent dat de accountant moet onderzoeken of activa, passiva, baten en lasten die in de jaarrekening zijn verantwoord tot stand zijn gekomen in overeenstemming met wetten en regelgeving.

Gezien het feit dat de invoering van de rechtmatigheidstoets voor alle partijen lastig blijkt te zijn, heeft het ministerie van BZK aan Haute Finance opdracht gegeven om onderzoek uit te voeren naar de stand van zaken van de rechtmatigheid bij de gemeenten. Uit het onderzoek zal moeten blijken op welke gebieden er nog onduidelijkheden en/of knelpunten bestaan bij uitvoering van de rechtmatigheidsonderzoeken.

Parallel aan het onderzoek naar de stand van zaken met betrekking tot de rechtmatigheid bij de gemeenten, is door het ministerie van BZK een onderzoek uitgevoerd naar de stand van zaken bij de provincies. De uitkomsten van dit onderzoek zijn als bijlage bij dit rapport opgenomen.

De bevindingen van het onderzoek, die niet herleidbaar zijn tot de individuele gemeenten, zijn besproken in een begeleidingscommissie. In de begeleidingscommissie zijn naast het ministerie van BZK ook leden vertegenwoordigd van het platform rechtmatigheid provincies en gemeenten.



2 Leeswijzer

Het onderzoek naar de stand van zaken met betrekking tot de rechtmatigheid gaat in op de 420 accountantsverklaringen en rapporten van bevindingen van gemeenten die van 3 mei tot en met 7 september 2005 zijn ontvangen. Dit betekent dat de bevindingen van 88% van de gemeenten zijn meegenomen in het rapport.

In hoofdstuk 3 zal kort worden ingegaan op de doelstelling van het onderzoek en de onderzoeksopzet. Vervolgens wordt in hoofdstuk 4 een totaaloverzicht gepresenteerd met de afgegeven rechtmatigheidsverklaringen. De onderliggende redenen die ten grondslag liggen aan de accountantsverklaringen worden in hoofdstuk 5 behandeld.

Naar aanleiding van de onderzoeksbevindingen is besloten om een tweetal onderwerpen te selecteren voor een nader onderzoek. Het betreft de onderwerpen “Opzet controleprotocollen en normenkaders” en “Rechtmatigheid Europese aanbestedingen”. De bevindingen van het nader onderzoek staan beschreven in de hoofdstukken 6 en 7.

Tot slot wordt in hoofdstuk 8 een aantal aanbevelingen gedaan.



3 Doelstelling en opzet onderzoek

3.1 Doelstelling

Gezien het feit dat de invoering van de rechtmatigheidstoets voor alle partijen lastig blijkt te zijn, heeft het ministerie van BZK een begeleidingstraject opgezet. In dit kader is opdracht gegeven onderhavig onderzoek uit te voeren.

Doel van het onderzoek is om aan de hand van de accountantsverklaringen en de rapporten van bevindingen van de gemeenten inzicht te verkrijgen in de stand van zaken met betrekking tot rechtmatigheid bij de gemeenten. Hiertoe dient inzicht verschaft te worden over de strekking van de afgegeven verklaringen en over de onderliggende redenen die ten grondslag liggen aan het oordeel.

De analyse van de onderliggende redenen zal moeten uitwijzen op welke gebieden er nog onduidelijkheden en/of knelpunten bestaan bij uitvoering van de rechtmatigheidsonderzoeken .

3.2 Onderzoeksofzet

Het onderzoek is uitgevoerd in de volgende 5 stappen:

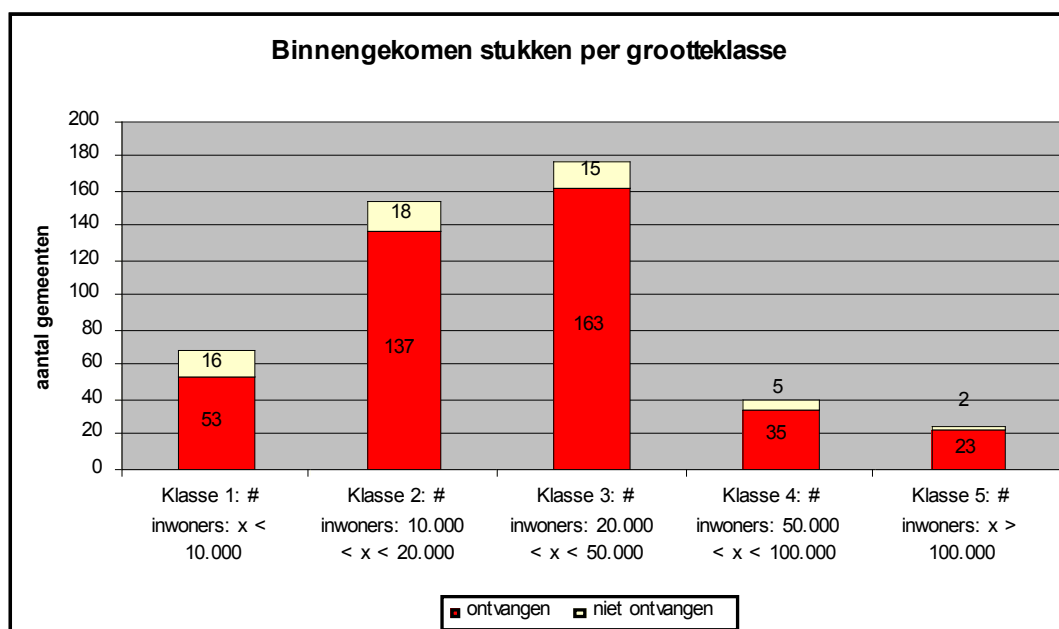
1. Het, bij alle gemeenten, opvragen van de accountantsverklaring en de rapporten van bevindingen bij de jaarrekening 2004;
2. Het tellen van het aantal keer dat elke mogelijke strekking (goedkeurend, verklaring met beperking, oordeelsonthouding, afkeurende verklaring, 'geen onderzoek'-verklaring) van de accountantsverklaring over rechtmatigheid is afgegeven;
3. Het inventariseren van de verschillende redenen genoemd in de verslagen van bevindingen die de accountant ertoe gebracht heeft om een accountantsverklaring met een bepaalde strekking af te geven en het tellen van het aantal keer dat elk van de geïnventariseerde redenen is opgevoerd in het rapport van bevindingen (beide acties, het inventariseren en het tellen, per mogelijke strekking van de accountantsverklaring over rechtmatigheid);
4. Het maken van een nadere analyse op hoofdlijnen van de redenen;
5. Nader onderzoek van de redenen bij een aantal gemeenten, afhankelijk van de uitkomsten van stap 4 van het onderzoek.

De onderzoeksbevindingen, die niet herleidbaar zijn tot de individuele gemeenten, zijn besproken in een begeleidingscommissie. In de begeleidingscommissie zijn naast het ministerie van BZK ook leden vertegenwoordigd van het platform rechtmatigheid provincies en gemeenten. Na bespreking in de begeleidingscommissie worden de onderzoeksbevindingen gebruikt om het begeleidingstraject te verbeteren.

3.3 Geanalyseerde gemeenten

De accountantsverklaringen en de rapporten van bevindingen van de gemeenten hebben als belangrijkste informatiebronnen voor het onderzoek gediend. Het streven was om de informatie van zoveel mogelijk gemeenten te betrekken in de analyse. Aangezien medio augustus nog niet alle gemeenten het jaarrekeningtraject hebben afgerond, is het niet mogelijk geweest om alle 467 gemeenten mee te nemen in de analyse.

De onderliggende rapportage is gebaseerd op de rapporten en accountantsverklaringen van 411 van de 467 gemeenten (88% van het totaal). Daarnaast zijn er nog negen gemeenten geanalyseerd, waarbij sprake was van een herindeling per 1 januari 2005. In deze gevallen gaan de accountantsverklaringen in op de bevindingen in de oude gemeenten. Inclusief de stukken van de heringedeelde gemeenten zijn er 420 accountantsverklaringen en rapporten van bevindingen ontvangen. Het aantal geanalyseerde gemeenten is voldoende om een representatief beeld te schetsen van de stand van zaken met betrekking tot de rechtmatigheid.



Grafiek 1: binnengekomen stukken per grootteklasse

Na binnenkomst van de rapporten van bevindingen is er voor iedere gemeente een samenvatting gemaakt met de belangrijkste bevindingen en aanbevelingen uit het rapport van bevindingen. In bijlage 1 is een (leeg) voorbeeld opgenomen van dit formulier.



4 De afgegeven verklaringen

4.1 Afgegeven verklaringen rechtmatigheid

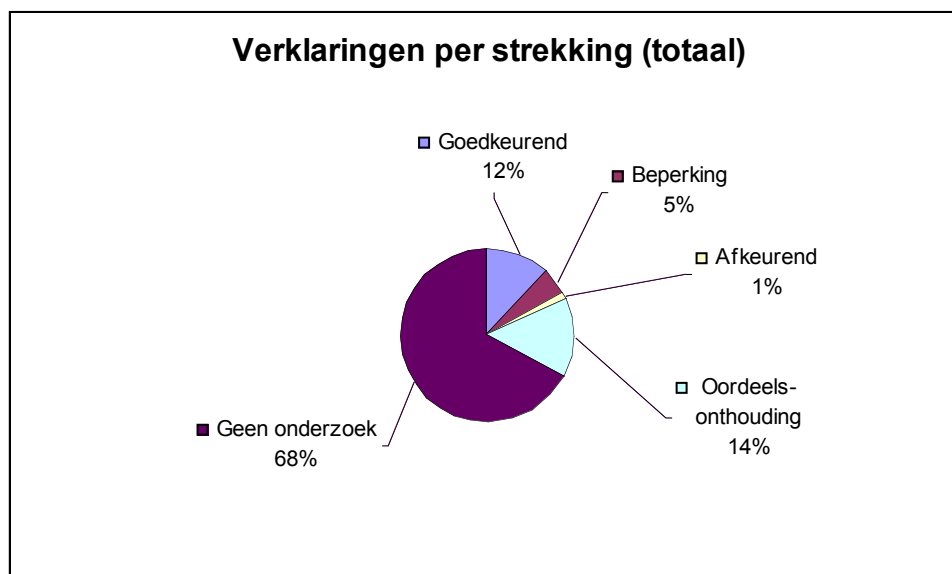
In onderstaande tabel zijn de strekkingen van de accountantsverklaringen met betrekking tot de rechtmatigheid per grootteklasse opgenomen. De gemeenteklassen zijn als volgt opgebouwd:

Gemeenteklasse 1: < 10.000 inwoners
 Gemeenteklasse 2: tussen de 10.000 en 20.000 inwoners
 Gemeenteklasse 3: tussen de 20.000 en 50.000 inwoners
 Gemeenteklasse 4: tussen 50.000 en 100.000 inwoners
 Gemeenteklasse 5: > 100.000 inwoners
 HI : Gemeenten die per 1-1-2005 zijn heringedeeld

Oordeel	Klasse 1		Klasse 2		Klasse 3		Klasse 4		Klasse 5		HI		Totaal	
Goedkeurend	1	2%	10	7%	26	16%	6	17%	6	26%	0	0%	49	12%
Beperking	2	4%	3	2%	9	5%	0	0%	6	26%	1	11%	21	5%
Afkeurend	1	2%	2	2%	1	1%	1	3%	0	0%	0	0%	5	1%
Oordeelsonthouding	7	13%	17	12%	22	14%	10	29%	3	13%	1	11%	60	14%
Geen onderzoek	42	79%	105	77%	105	64%	18	51%	8	35%	7	78%	285	68%
	53		137		163		35		23		9		420	100%
Niet ontvangen	16		18		15		5		2		3		59	
Totaal gemeenten*	69		155		178		40		25		12		479	

* incl. herindelingsgemeenten

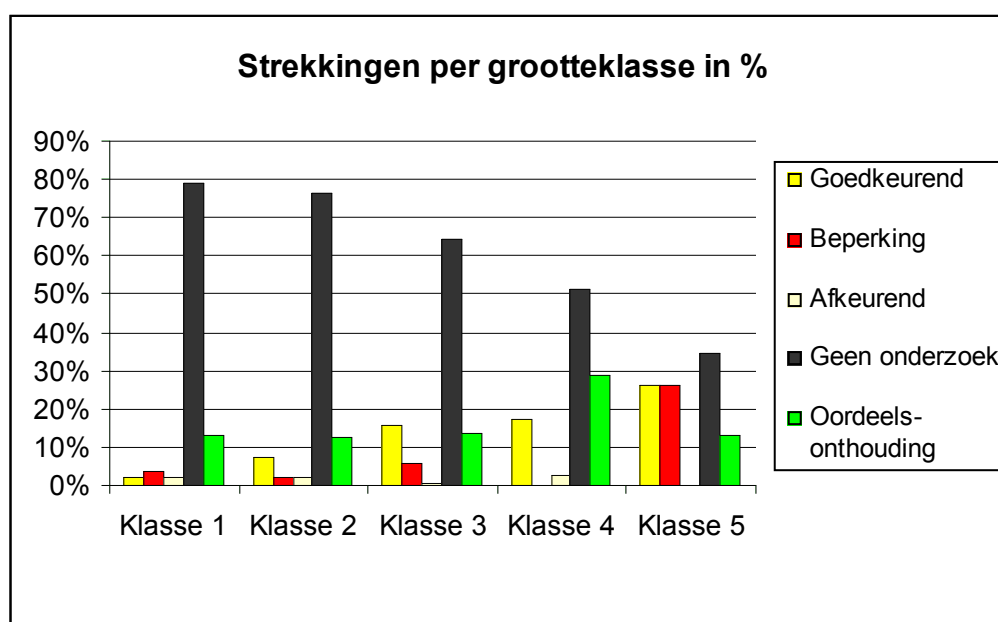
Tabel 1: strekkingen verklaringen per grootteklasse



Grafiek 2: verklaringen per strekking (totaal)

Op basis van de binnengekomen accountantsverklaringen valt te concluderen dat vooral in de gemeenten met minder dan 20.000 inwoners 'geen onderzoeks'-verklaringen zijn afgegeven. Een mogelijke oorzaak zou kunnen zijn dat kleine gemeenten, gezien het kleinere ambtenarenapparaat, minder in staat zijn geweest om het controleprotocol in een laat stadium nog aan te passen.

Een ander opvallend feit is dat er bij de grotere gemeenten procentueel meer goedkeurende verklaringen zijn afgegeven. Dit kan verband houden met het feit dat er bij grotere gemeenten eerder sprake is van een verbijzonderde interne controlefunctie. Vanuit de kennis en capaciteit die in deze functie is gebundeld, kan het initiatief gekomen zijn om aandacht te besteden aan de inbedding van de rechtmatigheid in de processen. Hierdoor zijn de grotere gemeenten mogelijk beter in staat geweest om de rechtmatigheidsonderzoeken te verrichten. Daarnaast bleek uit de tijdstippen van ontvangst van de accountantsverklaringen dat de grotere gemeenten het rekeningtraject eerder afronden.



Grafiek 3: strekkingen per grootteklasse in %

Voor wat betreft de strekking van de accountantsverklaringen over het getrouwe beeld bevat 95% van de geanalyseerde gemeenten een goedkeurend oordeel, 4% een oordeel met beperking en 1% een afkeurende verklaring.

4.2 Controletoleranties

In 99% van de geanalyseerde rapporten van bevindingen is gewerkt met een controletolerantie van 1% voor fouten en 3% voor onzekerheden. Slechts één gemeente werkt met een foutentolerantie van 0,5%.

In onderstaande tabel staat weergegeven wanneer een verklaring met een bepaalde strekking (uitgaande van een foutentolerantie van 1% en een onzekerheidstolerantie van 3%) wordt afgegeven.

Goedkeuringstolerantie	Goedkeurend	Beperking	Oordeels-onthouding	Afkeurend	Geen onderzoek
Fouten in de jaarrekening	≤ 1%	> 1% < 3%		≥ 3%	a.g.v. ontbreken
Onzekerheden in de jaarrekening	≤ 3%	> 3% < 10%	≥ 10%		toetsbaar normenkader

Tabel 2: toleranties



In de rapporteringstolerantie zit meer variatie. Een aantal gemeenten werkt met rapporteringstoleranties die gelijk zijn aan de goedkeuringstoleranties. Andere gemeenten kiezen voor rapporteringstoleranties die lager liggen dan de goedkeuringstoleranties.

4.3 Goedkeurende verklaring

Van de ontvangen en geanalyseerde gemeenten hebben 49 gemeenten een goedkeurende verklaring voor de rechtmatigheid verkregen. Ondanks het feit dat deze gemeenten hebben kunnen toetsen dat de organisatie over 2004 rechtmatig heeft gewerkt, wil dit niet zeggen dat al deze gemeenten de opzet van het rechtmatigheidsbeheer in de organisatie hebben afgerond. Uit de rapporten van bevindingen blijkt dat bij veel gemeenten, na afloop van het jaar, in- of extern aanvullend onderzoek is verricht. Ook voor de gemeenten met een goedkeurende verklaring is het van belang om in 2005 de rechtmatigheidscontroles in te bedden in de bedrijfsvoering zodat de rechtmatigheidscontroles gedurende het jaar uitgevoerd kunnen worden.

4.4 Verklaring met beperking

In 21 gevallen is een verklaring met beperking afgegeven.

De meest voorkomende redenen voor het afgeven van een beperkende verklaring zijn: geconstateerde onzekerheden met betrekking tot het verstrekken van subsidies, onzekerheden bij de verantwoording van doeluitkeringen en onzekerheden dan wel onrechtmatigheden met betrekking tot de uitvoering van Europese aanbestedingen.

Bij een vijftal gemeenten is het ontbreken van een overkoepelend M&O-beleid aanleiding voor de accountant geweest voor het afgeven van een rechtmatigheidsverklaring met beperking. Dit is opvallend omdat blijkt dat het merendeel van de gemeenten nog niet de beschikking heeft over een overkoepelend M&O-beleid. In de meeste gevallen heeft het ontbreken van het overkoepelend M&O-beleid echter geen effect op de strekking van de verklaring. Hieruit kan worden geconcludeerd dat het effect van een ontbrekend overkoepelend M&O-beleid op de strekking van de rechtmatigheidsverklaring nog niet geheel duidelijk is. In paragraaf 5.3.3 wordt hier nader op ingegaan.

4.5 Afkeurende verklaring

In vijf gevallen is een afkeurende verklaring voor rechtmatigheid afgegeven. In al deze gevallen speelt het niet naleven van Europese regels bij één of meerdere aanbestedingen een hoofdrol.

4.6 Verklaring met oordeelonthouding

Bij 100% van de 60 geanalyseerde verslagen met een oordeelonthouding was sprake van een geconstateerde onzekerheid groter dan 10%. Bij het merendeel van de onderzochte gemeenten wordt de onzekerheid expliciet toegeschreven aan het feit dat de gemeenten nog onvoldoende in staat zijn geweest om de beheerorganisatie aan te passen aan de nieuwe eisen die worden gesteld inzake het rechtmatigheidsbeheer. Met andere woorden: de interne controles zijn nog niet voldoende zichtbaar ingebed in de diverse bedrijfsprocessen. Wanneer de gemeenten vervolgens

niet in staat zijn geweest om het ontbreken van de controles in de processen te repareren door het uitvoeren van een rechtmatigheidsonderzoek na afloop van het boekjaar, dan leidt dit tot (grote) onzekerheden met betrekking tot het vaststellen van de rechtmatigheid.

4.7 ‘Geen onderzoek’-verklaring

In 68% (285 gevallen) van de binnengekomen accountantsverklaringen is een ‘geen onderzoek’-verklaring opgenomen. ‘Geen onderzoek’-verklaringen worden alleen afgegeven in 2004.

Uit nadere analyse van de rapporten van bevindingen blijkt dat ‘geen onderzoek’-verklaringen worden afgegeven bij gemeenten die voor 2004 geen normenkader hebben opgesteld. Deze gemeenten hebben ervoor gekozen om de energie te richten op de rechtmatigheidscontrole 2005. Dit komt voor bij 38% van de gemeenten waar geen onderzoek is uitgevoerd.

Daarnaast worden ‘geen onderzoek’-verklaringen afgegeven bij gemeenten waarbij de accountant van mening is dat op basis van het vastgestelde normenkader geen volledig onderzoek kan worden uitgevoerd (54% van de gevallen). De normenkaders worden om een tweetal redenen als ontoereikend aangemerkt. Enerzijds komt het voor dat de accountant van mening is dat het normenkader niet volledig is. Dit is het geval als een deel van de interne regels die betrekking hebben op financiële beheershandelingen en transacties worden uitgesloten van toetsing. Anderzijds komt het voor dat de accountant van mening is dat het normenkader niet voldoende specifiek is uitgewerkt. In 8% is niet te achterhalen wat de reden is van het niet uitvoeren van de rechtmatigheidscontrole door de accountant.

Naar aanleiding van de analyse van de rapporten van bevindingen is de indruk ontstaan dat er niet eenduidig wordt omgegaan met de eisen die aan de controleprotocollen en het normenkader worden gesteld. Aangezien de rapporten van bevindingen niet voldoende informatie bevatten om inzicht te krijgen in de opzet van de controleprotocollen en normenkaders is een nader onderzoek uitgevoerd naar de opzet. De bevindingen van dit nader onderzoek zijn vermeld in hoofdstuk 6.



5 De analyse

5.1 Algemeen

Na het analyseren van 420 rapporten van bevindingen kan worden geconcludeerd dat de omvang en de inhoud van de rapporten onderling enorm verschilt. De verschillen zijn vooral te vinden in de gevallen waarbij een verklaring van ‘geen onderzoek’ is afgegeven. Ondanks het feit dat het in de verwachting lag dat accountants in zouden gaan op de geconstateerde bevindingen inzake de rechtmatigheid, wordt er in 152 gevallen in zijn geheel niet ingegaan op de rechtmatigheid. Volstaan wordt met een vermelding van de redenen waarom er geen onderzoek is gedaan.

De percentages in de onderstaande paragrafen geven dan ook slechts een indicatie van de omvang van het geconstateerde feit. Indien ieder rapport van bevindingen in zou gaan op alle rechtmatigheidsbevindingen dan zouden de genoemde percentages hoger uitkomen.

Ter indicatie zullen in paragraaf 5.3.1 ook geschoonde percentages worden opgenomen. In het geschoonde percentage worden de ‘geen onderzoek’-gemeenten geëlimineerd. Aangezien er in 285 gevallen sprake is van een ‘geen onderzoek’-verklaring bevat het geschoonde percentage informatie van 135 gemeenten.

5.2 Interne controle rechtmatigheid

Een belangrijke constatering is dat in het merendeel van de onderzochte rapporten wordt geconstateerd dat de beheerorganisatie en de interne controle nog niet is ingericht op de toetsing van de rechtmatigheid. Het rechtmatigheidsonderzoek voor de jaarrekening 2004 heeft dan ook sterk geleund op achteraf uitgevoerde extra controlemaatregelen. Gezien het feit dat de vastlegging en dossiervorming in veel gevallen nog te wensen overlaat, is het voor veel gemeenten niet meer mogelijk om de (on)rechtmatigheid van de handelingen te reconstrueren. Voorts zijn de uitgevoerde (interne) controles naar de rechtmatigheid niet voldoende zichtbaar.

Aanbevelingen genoemd in rapporten van bevindingen

Het is aan te bevelen om met ingang van 2005 interne controleplannen op te stellen, waarin expliciet wordt ingegaan op de rechtmatigheidscontrole. Idealiter wordt de rechtmatigheidstoets ingebed in de planning- en controlcyclus. Een voorbeeld van het inbedden van het rechtmatigheidsbeheer in de planning- en controlcyclus is het opnemen van een rechtmatigheidsparagraaf in de programbegroting, programrekening en de tussentijdse rapportages.

Om de interne controle effectief uit te kunnen voeren, dient te worden vastgelegd hoe de rechtmatigheid in de processen wordt gewaarborgd. Om de controles zichtbaar te maken is het noodzakelijk om bij de uitvoering van de processen een goede dossiervastlegging te realiseren. In de accountantsrapporten wordt aanbevolen om dit eveneens op te nemen in het controleprotocol. Verder kan in een intern controleplan opgenomen worden waarop de uitvoering van de verordeningen moet worden getoetst.

Aandachtspunt

Een zeer belangrijk aandachtspunt voor een goede inbedding van de rechtmatigheid in de beheerorganisatie is dat er op de werkvloer duidelijkheid bestaat over nut en noodzaak van de rechtmatigheidscontrole. De rechtmatigheidscontroles moeten niet worden gezien als een

'kunstje' van de financiële en interne controle-afdelingen. Het is daarom zaak dat er binnen de gemeenten ook een goede communicatie plaatsvindt, gericht op de medewerkers van de diverse vakafdelingen (welzijn, cultuur etc.).

5.3 Nieuwe criteria in de rechtmatigheidscontrole

Het begrip rechtmatigheid bevat een 9-tal criteria. Zes van de criteria voor rechtmatigheid gelden ook voor de getrouwheidscontrole. Dit zijn juistheid van calculatie, tijdigheid van verantwoording, volledigheid, juiste adressering, aanvaardbaarheid en juistheid levering.

In het kader van de controle van de rechtmatigheid dient daarnaast te worden getoetst of wordt voldaan aan de drie nieuwe criteria:

1. Het voorwaardencriterium
De besteding en inning van gelden door gemeenten zijn aan bepaalde voorwaarden gebonden. De voorwaarden liggen vast in wet- en regelgeving (algemene verbindende voorschriften van de Europese Unie, formele wetten, algemene maatregelen van bestuur, ministeriële regelingen, raadsbesluiten, verordeningen).
2. Het begrotingscriterium
Financiële beheershandelingen moeten passen binnen het kader van de door de raad geautoriseerde programma's in de begroting.
3. Het M&O-criterium
De interne toetsing op juistheid en volledigheid van gegevens die door derden zijn verstrekt bij het gebruik van overheidsregelingen (misbruik) en de interne toetsing of derden bij het gebruik van overheidsregelingen geen (rechts)handelingen hebben verricht die in strijd zijn met het doel of de strekking van de regeling (oneigenlijk gebruik).

Op de in de rapporten van bevindingen genoemde aandachtspunten met betrekking tot de bovenstaande drie nieuwe criteria zal in de onderstaande paragrafen nader worden ingegaan.



5.3.1 Het voorwaardencriterium

Het aantal keer dat een bevinding in de 420 geanalyseerde rapporten is vermeld staat opgenomen in onderstaande tabel. Zodra een bepaalde bevinding wordt gemeld in de rapporten van bevindingen, dan wordt dit meegenomen in de telling. Wanneer een bevinding in de rapporten wordt opgenomen, betekent dit niet dat de betreffende gemeente structureel onrechtmatig bezig is op het gesignaleerde gebied. Ook incidentele onrechtmatigheden worden opgenomen in de rapporten van bevindingen en komen derhalve ook in onderstaande tellingen terecht.

	Aantal rapporten met bevindingen	% t.o.v. totaal	Genoemde bevindingen m.b.t. onzekerheden			Genoemde bevindingen m.b.t. onrechtmatigheden		
			Aantal rapporten	% t.o.v. totaal	% geschoond ¹	Aantal rapporten	% t.o.v. totaal	% geschoond
Subsidieverstrekking (§ 5.3.1.1)	124	30%	93	22%	32%	64	15%	14%
Aanbestedingen (§ 5.3.1.2)	108	26%	57	14%	25%	66	16%	26%
Specifieke uitkeringen/ gemeenschappelijke regelingen (§ 5.3.1.3)	89	21%	89	21%	25%	2	1%	1%
Treasurystatuut en kasgeldlimiet (§ 5.3.1.4)	23	5%	11	3%	4%	12	3%	1%
Naleving verordening artikel 212 (§ 5.3.1.5)	69	17%	37	9%	9%	46	11%	7%

Tabel 3: tellingen voorwaardencriterium

5.3.1.1 Subsidieverstrekingen

Telling

In de rapporten van bevindingen die nader ingaan op het voorwaardencriterium is de rechtmatige uitvoering van de subsidieverstrekking een veel voorkomend risicopunt. In 30% van de geanalyseerde rapporten (124 stuks) zijn opmerkingen opgenomen met betrekking tot de onzekerheden en onrechtmatigheden die bij het subsidieproces zijn gesignaleerd.

Analyse op basis van de rapporten van bevindingen

In 22% van de geanalyseerde rapporten van bevindingen wordt melding gemaakt van onzekerheden. Voor het ontstaan van de onzekerheden worden de volgende oorzaken gesignaleerd:

- Een gebrekkige dossiervastlegging, waardoor achteraf bij de (interne) controle niet meer kan worden geconstateerd of de subsidieverstrekking rechtmatig was (in 59 verslagen, 14%);
- Het ontbreken van een adequate AO/IC op het gebied van subsidieverstrekking (in 48 verslagen, 12%);
- Een tijdsprobleem: Het te laat binnenkomen van de jaarverantwoordingen van de gesubsidieerde instellingen, waardoor niet met zekerheid is vast te stellen of de gesubsidieerde instelling heeft voldaan aan de subsidievoorwaarden (in 17 verslagen, 4%).

De onrechtmatigheid is te wijten aan:

¹ Het geschoonde percentage geeft het percentage waarbij de 'geen onderzoek'-verklaringen zijn geëlimineerd in de tellingen. Aangezien er bij de 420 geanalyseerde gemeenten in 285 gevallen sprake is van een 'geen onderzoek'-verklaring bevat de kolom informatie van 135 gemeenten.

- Het niet naleven van de subsidieverordening (in 64 verslagen, 15%). Het verstrekken van subsidies zonder beschikking en het te laat indienen van een aanvraag zijn hier voorbeelden van.

Aanbevelingen genoemd in rapporten van bevindingen

Veelal wordt door de accountant geadviseerd om de onzekerheid met betrekking tot het tijdschijnsprobleem te ondervangen door met de gesubsidieerde instellingen afspraken te maken over de indiening van de jaarverantwoording. De voorkeur gaat ernaar uit om de aanlevering van de stukken aan te laten sluiten met de planning voor het opstellen van de jaarrekening van de gemeente zelf. Is de instelling niet in staat om de stukken vóór vaststelling van de gemeenterekening aan te leveren, dan wordt veelvuldig aangeraden om nadere afspraken te maken over het opstellen van tussentijdse rapportages of het voeren van voortgangsgesprekken met de betreffende instelling.

Het reduceren van de onzekerheid als gevolg van een onvolledige dossiervastlegging zou kunnen worden ondervangen door het gebruik van checklists, die in het subsidiedossier worden opgenomen. Hierdoor is in één oogopslag te zien of alle noodzakelijke stukken aanwezig zijn. Dit vergemakkelijkt ook de interne controle op het subsidieproces.

Om te voorkomen dat een overschrijding van de termijnen genoemd in de subsidieverordening per definitie zal leiden tot onrechtmatigheid, wordt veelvuldig aanbevolen om in de verordening een hardheidsclausule op te nemen.

Daarnaast komt het voor dat door de accountant wordt aanbevolen om de termijnen in de subsidieverordening te beschouwen als termijnen van orde. Aangezien overschrijding van de termijnen niet meer leidt tot financiële gevolgen naar derden, is een overschrijding van de genoemde termijnen niet meer onrechtmatig.

Tot slot raden de accountants aan om een toetsing uit te voeren op de haalbaarheid van de eisen van de subsidieverordening. Het aanpassen van de indieningstermijnen van aanvraag en verantwoording en het aanbrengen van een differentiatie in de omvang van de aan te leveren stukken zijn hierbij belangrijke toetspunten. De omvang van de in te leveren stukken kan bijvoorbeeld worden gekoppeld aan de hoogte van de subsidiebedragen.

5.3.1.2 (Europese) aanbesteding

Telling

In de doorgenomen rapporten van bevindingen wordt in 108 gevallen (26%) nader ingegaan op onrechtmatigheden en/of onzekerheden met betrekking tot de naleving van de in- en externe regelgeving op het gebied van aanbestedingen. Het betreft de naleving van zowel de gemeentelijke aanbestedingsregels als de Europese aanbestedingsregels.

Analyse op basis van de rapporten van bevindingen

Het ontbreken van een goede interne controle (in 42 verslagen, 10%) en een onvolledige dossiervastlegging (in 15 verslagen, 4%) worden genoemd als oorzaken die onzekerheid met betrekking tot de rechtmatigheid veroorzaken.

In 66 rapporten (16%) wordt nader ingegaan op geconstateerde fouten. Fouten in de controle worden zowel veroorzaakt door het niet naleven van interne regelgeving (27 gevallen, 7%) als door het niet naleven van externe Europese regelgeving (47 gevallen, 11%). Daarnaast ontstaan



bij grote gemeenten veelal onzekerheden met betrekking tot het Europees aanbesteden. Oorzaak hiervan is dat de gemeente de grensbedragen bewaakt op dienstniveau, in plaats van op het niveau van de gehele gemeente. Hierdoor kan het voorkomen dat niet in alle gevallen Europees wordt aanbesteed. Naar de onrechtmatigheden op het gebied van Europese aanbestedingen is een kort aanvullend onderzoek verricht. De bevindingen met betrekking tot dit aanvullend onderzoek zijn opgenomen in hoofdstuk 7.

Wanneer men alleen de 49 gemeenten met een goedkeurende accountantsverklaring met betrekking tot de rechtmatigheid bekijkt, blijkt dat bij 14 gemeenten (29%) de regels voor Europese aanbesteding een keer zijn overtreden. Dit wil echter niet zeggen dat de regels voor Europese aanbesteding binnen deze gemeenten structureel worden overschreden. Ook in incidentele gevallen wordt een overtreding van de Europese regelgeving meegenomen in de rapporten van bevindingen.

Aanbevelingen genoemd in rapporten van bevindingen

Het bevorderen van een goede dossiervastlegging kan worden ondersteund door het gebruik van checklists (zie ook subsidies).

Daarnaast zal een goede uitvoering van het aanbestedingsbeleid in veel gevallen worden bevorderd door het benoemen van een centraal aanspreekpunt cq adviespunt. Deze aanbeveling komt dan ook in een aantal van de rapporten van bevindingen terug. Bij veel kleine gemeenten kan een centraal aanspreekpunt de kennis binnen de organisatie vergroten. Bij grote gemeenten zal het centrale aanspreekpunt een belangrijke rol kunnen vervullen in de coördinatie tussen de verschillende diensten. Door het centrale aanspreekpunt ook de interne controle op de aanbestedingen te laten uitvoeren, zal ook het proces van interne controle worden verbeterd.

Aandachtspunt

Belangrijk aandachtspunt bij een overschrijding van de richtlijnen voor Europese aanbesteding is dat er een standpunt moet worden bepaald over de effecten van een onrechtmatige Europese aanbesteding op volgende jaren. In veel gevallen worden de uitgaven voortvloeiend uit een Europese aanbesteding over meerdere jaren uitgegeven. De vraag is of de onrechtmatige uitgaven dan ook effect hebben op de strekking van de accountantsverklaring in een volgend jaar. Door de accountants wordt hiermee op verschillende wijze omgegaan. Aanbevolen wordt om deze vraag in de overleggen van het platform rechtmatigheid te bespreken.

5.3.1.3 Specifieke uitkeringen en bijdragen gemeenschappelijke regelingen

Telling

De gemeenten ontvangen diverse geormerkte rijksbijdragen (WWB, kinderopvang, OALT, WIN, JGZ etc.). Voor de besteding van dergelijke rijksbijdragen is wet- en regelgeving opgesteld. In 89 rapporten van bevindingen (21%) wordt geconstateerd dat nog niet vastgesteld kan worden of is voldaan aan deze wet- en regelgeving, waardoor niet duidelijk is of de gelden rechtmatig zijn besteed.

Analyse op basis van de rapporten van bevindingen

De geconstateerde onzekerheden met betrekking tot de geormerkte rijksbijdragen wordt veroorzaakt doordat de verantwoordingen ten tijde van het opstellen van de gemeenterekening nog niet zijn opgesteld.

Een soortgelijk probleem is eveneens gesignaleerd bij de rechtmatigheid van de uitgaven voor gemeenschappelijke regelingen en bestuurscommissies onderwijs. Ook van deze organen is in veel gevallen nog geen verantwoording (met accountantsverklaring) ontvangen, waardoor de uitgaven tot de onzekerheden worden gerekend.

Aanbevelingen genoemd in rapporten van bevindingen

Veelvuldig wordt geadviseerd om afspraken te maken met gemeenschappelijke regelingen en bestuurscommissies over het tijdig indienen van de jaarverantwoordingen. Dit voorkomt onzekerheden in de rekeningcijfers van de gemeenten.

Aandachtspunten

Aangezien bij veel gemeenten de verantwoordingen niet zijn opgesteld is het zaak om voor 2005 een standpunt in te nemen omtrent de gedragslijn met betrekking tot de (nog) niet verantwoorde uitgaven van geormerkte rijksbijdragen. Ook voor 2005 zullen veel gemeenten niet in staat zijn om de rechtmatigheid van deze uitgaven vast te stellen voordat het rekeningproces is afgerond. Om te voorkomen dat al de nog niet gecontroleerde uitgaven als onzeker of onrechtmatig worden beoordeeld, kan bijvoorbeeld worden besloten dat extrapolatie van de reeds geconstateerde fouten is toegestaan om de foutmarge te berekenen.

Voorts is het belangrijk om een standpunt in te nemen met betrekking tot de vraag in hoeverre onrechtmatig handelen of onzekerheden met betrekking tot de rechtmatigheid bij gemeenschappelijke regelingen doorwerken in de strekking van de rechtmatigheidsverklaring van een gemeente. Aanbevolen wordt om deze vraag in de overleggen van het platform rechtmatigheid te bespreken.

5.3.1.4 Naleving wet Fido en treasurystatuut

Telling

Bevindingen in het kader van de wet Fido en het treasurystatuut zijn in 23 rapporten (5%) opgenomen.

Analyse op basis van de rapporten van bevindingen

In vijf gevallen wordt een overschrijding van de kasgeldlimiet gesignaleerd. De naleving van het treasurystatuut wordt zeven maal onrechtmatig uitgevoerd. In deze gevallen zijn onrechtmatigheden geconstateerd met betrekking tot de ondertekening van opdrachten tot aantrekken en aflossen van gelden

Er is eveneens 11 maal een onzekerheid met betrekking tot de goede uitvoering van het treasurystatuut geconstateerd. De onzekerheden worden voornamelijk veroorzaakt door het ontbreken van een adequate interne controle. In drie gevallen is de onzekerheid veroorzaakt doordat mondeling aangevraagde offertes niet zijn vastgelegd.

5.3.1.5 Verordening artikel 212

Telling

In 69 rapporten (17%) wordt expliciet vermeld dat de betreffende gemeente nog niet voldoet aan de gemeentelijke verordening artikel 212.

Analyse op basis van de rapporten van bevindingen

Bij de telling dient opgemerkt te worden dat de in de accountantsrapporten opgenomen bevindingen niet altijd effect hebben op de strekking van het oordeel.

Veel gemeenten hebben bij het opstellen van de verordening artikel 212 gemeentewet (een belangrijk deel van) de modelverordening van de vernieuwingsimpuls één op één overgenomen. Hierdoor hebben deze gemeenten toegezegd om diverse nota's op te stellen. Voorbeelden zijn: de nota reserves en voorzieningen, de nota activabeleid, de nota risicomanagement, de nota leges/tarieven en de nota grondbeleid.

In meerdere rapporten wordt expliciet vermeld dat de gemeente nog niet alle gemeentelijke beleidsnota's die worden vermeld in de verordening heeft opgesteld. Aangezien het ontbreken van de nota's niet in alle gevallen zal leiden tot financiële beheershandelingen hoeft dit geen effect te hebben op de strekking van de rechtmatigheidsverklaring.

Naast het ontbreken van nota's wordt er 46 maal (11%) in het kader van de naleving van de verordening 212 een opmerking gemaakt over het hanteren van afschrijvingstermijnen die niet aansluiten bij de termijnen genoemd in de verordening. Dit heeft wel invloed op de strekking van de rechtmatigheidsverklaring.

Aanbevelingen genoemd in rapporten van bevindingen

Veelal (59 rapporten) wordt door de accountant geadviseerd om het ambitieniveau van de verordening aan te passen.

Aandachtspunt

In veel gevallen zal het ontbreken van een beleidsnota geen gevolgen hebben voor de strekking van de rechtmatigheidsverklaring omdat er niet altijd sprake is van financiële consequenties. Er zijn echter een aantal nota's, die de gemeente door de raad heeft laten vaststellen, die wel degelijk kunnen leiden tot beheershandelingen met financiële consequenties. Om hierover duidelijkheid te verkrijgen is het van belang dat eenduidig wordt vastgesteld welke nota's invloed kunnen hebben op de strekking van het rechtmatigheidsoordeel. Hier kan een rol weggelegd zijn voor het platform rechtmatigheid.

5.3.1.6 Besluit begroting en verantwoording

Analyse op basis van de rapporten van bevindingen

De uitvoering van het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV) heeft bij veel gemeenten voor problemen gezorgd. Veel van deze problemen zijn in een laat stadium, op advies van de accountant, nog gecorrigeerd. Vooral het onderscheid maatschappelijk en economisch nut bij de geactiveerde uitgaven, de wijzigingen met betrekking tot de indeling in reserves en voorzieningen en het verscherpen van de regels met betrekking tot activering van lasten heeft geleid tot discussie. Ook bestaat er onduidelijkheid over de wijze van afschrijven van investeringen met maatschappelijk nut.

Alhoewel de opbouw van de foutentelling niet altijd is opgenomen in de rapporten van bevindingen, blijkt uit de tekstuele toelichtingen dat in veel gevallen een verkeerde categorisering van activa en reserves leidt tot een flink aandeel in de foutentelling voor de rechtmatigheid.

Het niet voldoen aan het Besluit Begroting en Verantwoording leidt niet altijd tot fouten in de rechtmatigheid. Indien bijvoorbeeld bepaalde, volgens BBV verplichte, toelichtingen ontbreken, dan wordt dit wel in de rapporten van bevindingen vermeld, maar de bevinding heeft geen invloed op het rechtmatigheidsoordeel.

5.3.1.7 Overige aandachtspunten

Tellingen

Opvallend is dat slechts in vier rapporten van bevindingen wordt ingegaan op staatsteun. Dit is opvallend omdat bekend is dat de uitvoering van de complexe staatsteunregels tot knelpunten kunnen leiden. In één rapport wordt aangegeven dat staatsteun nog geen onderdeel is geweest van de rechtmatigheidstoets. Pas vanaf 2005 zal staatsteun waarschijnlijk onderdeel zijn van de rechtmatigheidstoets. De reden die hiervoor wordt gegeven is dat de financiële omvang moeilijk is te kwantificeren.

Daarnaast wordt incidenteel (in minder dan 1% van de geanalyseerde rapporten) melding gemaakt van het niet voldoen aan het leveringscriterium, het niet volgens de interne regels uitvoeren van de verhuur van gemeentelijke eigendommen, het niet volgen van mandateringsbesluiten en het niet naleven van het budgethoudersprotocol.



5.3.2 Het begrotingscriterium

Telling

In circa 24% (99 verslagen) van de geanalyseerde rapporten wordt vermeld dat het begrotingscriterium leidt tot onzekerheden in de rechtmatigheidscontrole. Met betrekking tot het begrotingscriterium worden de volgende zaken vermeld:

- Overschrijdingen van de programma's (in 78 verslagen; 19%);
- Overschrijdingen van kredieten (in 25 verslagen; 6%). In deze gevallen worden de investeringskredieten per afzonderlijk project vastgesteld;
- Niet door de raad geaccordeerde begrotingswijzigingen (in 20 verslagen, 5%).

Analyse op basis van de rapporten van bevindingen

Uit de teksten van de rapporten van bevindingen betreffende de 'geen onderzoek'-verklaringen blijkt dat de accountant in veel gevallen nog geen afweging heeft gemaakt of er sprake is van begrotingsoverschrijdingen die niet rechtmatig zijn. Dit komt onder andere voor als uit de toelichtingen op de overschrijdingen onvoldoende blijkt of de overschrijdingen binnen het door de raad vastgestelde beleid liggen of dat de hogere lasten worden gecompenseerd door hogere baten. In een klein aantal gevallen worden overschrijdingen bij gemeenten met een 'geen onderzoek'-verklaring direct als onrechtmatig gekwalificeerd. Aangezien dit alleen is voorgekomen bij 'geen onderzoek'-verklaringen heeft dit geen invloed gehad op de strekking van de verklaring.

In een aantal gevallen wordt expliciet in het rapport van bevindingen vermeld dat men bij het afgeven van het rechtmatigheidsoordeel vooruitloopt op de goedkeuring van de raad. Door goedkeuring van de jaarrekening worden de overschrijdingen alsnog rechtmatig. Indien onverhoopt niet alle overschrijdingen worden geautoriseerd dan geeft de accountant aan dat dit van invloed is op de af te geven accountantsverklaring, omdat dan sprake zou zijn van onrechtmatige uitgaven.

In alle rapporten waarbij wordt ingegaan op het begrotingscriterium is gekeken naar de hoogte van de uitgaven in relatie tot de begroting. In geen van de rapporten is ingegaan op kostenoverschrijdingen, welke in financiële zin binnen de begroting blijven, maar waarbij aanzienlijk minder prestaties worden geleverd.

Aanbevelingen genoemd in rapporten van bevindingen

Indien de over- en onderschrijdingen worden meegeteld in de onzekerheid, dan adviseren de accountants om in het controleprotocol op te nemen welke over- en onderschrijdingen verwijtbaar zijn en welke niet. Hierbij wordt geadviseerd om de over- en onderschrijdingen in een aantal categorieën in te delen. Per categorie kan dan vervolgens worden aangegeven of de over- en onderschrijdingen tot stand zijn gekomen in overeenstemming met het bestaande beleid.

Voorts wordt veelvuldig geadviseerd om uit de toelichtingen op overschrijdingen duidelijk te laten blijken waardoor de overschrijdingen worden veroorzaakt.

Aandachtspunten

Om interpretatieverschillen van het begrotingscriterium bij de rekening te voorkomen, is het van belang dat er volgens een eenduidige gedragslijn wordt gehandeld. Hiervoor kan worden aangesloten bij hetgeen in de brief van het ministerie van BZK dd. 24 november 2004 wordt gesteld. Hierin wordt vermeld dat als uit de toelichting op de rekening blijkt dat de overschrijding binnen het door de raad vastgestelde beleid past, de accountant deze overschrijding niet zal

betrekken bij de beslissing voor een goedkeurende verklaring. De raad *kan* er wel voor kiezen om een indemniteitsbesluit te laten maken, bijvoorbeeld als hij de afwijking van de begroting dusdanig ernstig vindt dat er een afzonderlijk debat aan gewijd moet worden.

Een ander aandachtspunt in het begeleidingstraject is de vraag of het noodzakelijk is dat de accountant het oordeel verandert indien blijkt dat de gemeenteraad niet heeft ingestemd met begrotingsoverschrijdingen, die door de accountant zijn bestempeld als overschrijdingen die binnen het beleid van de raad vallen of die worden gecompenseerd door hogere baten.

Zoals bij de analyse is vermeld, wordt er in de reeds geanalyseerde rapporten van bevindingen niet ingegaan op kostenoverschrijdingen, welke in financiële zin binnen de begroting blijven, maar waarbij aanzienlijk minder prestaties worden geleverd. Aangezien de beoordeling van de prestaties een stuk gecompliceerder is om vast te stellen dan budgetoverschrijdingen, is het aan te bevelen om in het platform rechtmatigheid aan te geven op welke wijze de accountants met deze categorie om moeten gaan bij het formuleren van het rechtmatigheidsoordeel.

In een aantal rapporten van bevindingen wordt door de accountant geadviseerd om in het controleprotocol verschillende categorieën over- en onderschrijdingen te specificeren. Men kan zich afvragen of deze categorisering in het controleprotocol moet worden opgenomen. Een andere mogelijkheid is om de rubricering in verwijtbare en niet verwijtbare overschrijdingen landelijk te laten vaststellen. Hiermee wordt voorkomen dat iedere gemeenteraad een uitspraak moet doen over de te hanteren rubricering.

5.3.3 Het M&O-criterium

Telling

Op het gebied van het M&O-criterium worden in de rapportages weinig onrechtmatigheden geconstateerd. Slechts in vijf gevallen wordt melding gemaakt van onrechtmatigheden.

Analyse op basis van de rapporten van bevindingen

Uit de rapporten van bevindingen valt te concluderen dat verreweg de meeste gemeenten nog geen overkoepelend gemeentebreed M&O-beleid hebben opgesteld.

Opvallend is dat het ontbreken van een overkoepelend beleid bij een vijftal gemeenten aanleiding voor de accountant is geweest voor het afgeven van een rechtmatigheidsverklaring met beperking. Dit ondanks het feit dat er bij deze gemeenten op onderdelen wel degelijk procedures en regels zijn ter voorkoming van misbruik en oneigenlijk gebruik. Aangezien een overkoepelend M&O-beleid bij de meeste gemeenten nog niet is opgesteld, valt te concluderen dat er verschillende gedragslijnen worden gehanteerd bij de beoordeling van het M&O-beleid.

Een mogelijke oorzaak van de afwijkende gedragslijn is dat de accountant van mening is dat het opstellen van een overkoepelend M&O-beleid voortvloeit uit de bepalingen van het Besluit Accountantscontrole Provincies en Gemeenten. Dit valt op te maken uit een aantal rapporten van bevindingen. In deze gevallen staat de volgende standaardpassage opgenomen in het rapport van bevindingen: *“Volgens de bepalingen van het Besluit Accountantscontrole Provincies en Gemeenten moet een gemeente beschikken over een overkoepelend M&O-beleid. Een dergelijk overkoepelend beleid is nog niet opgesteld. Dit betekent overigens niet dat er geen procedures voor handen zijn. In veel gevallen zijn in de verordeningen en procedures bepalingen opgenomen ter voorkoming van misbruik en oneigenlijk gebruik.”*



Aanbevelingen genoemd in rapporten van bevindingen

Aangezien veel gemeenten in de verordening artikel 212 hebben opgenomen dat er eens in de vier jaar een nota M&O-beleid moet worden opgesteld, wordt door de accountants veelvuldig geadviseerd om in 2005 een notitie M&O-beleid op te stellen waarin de gemeentebrede kaders met betrekking tot het M&O-beleid worden verwoord.

Aandachtspunt

Om een gelijke interpretatie van de rechtmatigheidstoets te bereiken is het van belang dat er een uitspraak wordt gedaan over de invloed van ontbrekend overkoepelend M&O-beleid op de strekking van de accountantsverklaring.

5.4 Niet financiële beheershandelingen

Handelingen en beslissingen van niet-financiële aard vallen buiten de scope van de rechtmatigheidscontrole door de accountant. De accountant toetst deze handelingen en beslissingen niet inhoudelijk door gegevensgericht onderzoek. Volstaan wordt in dit kader met het beoordelen van het interne systeem van risico-afwegingen. Het is derhalve van belang dat de gemeenten voldoende inzicht hebben in de risico's.

Aanbevelingen op basis van de rapporten van bevindingen

Bij het in kaart brengen van de risico's met betrekking tot niet-financiële beheershandelingen kan aansluiting worden gezocht bij een aantal andere producten die de gemeenten nog moeten opstellen of onlangs hebben opgesteld. Met name de koppeling met (de nota) risicomanagement is hiervoor zeer geschikt.

6 Opzet controleprotocollen en normenkaders

Naar aanleiding van de analyse van de rapporten van bevindingen is naar het onderwerp “Opzet controleprotocollen en normenkaders” een kort aanvullend onderzoek verricht. De bevindingen van dit onderzoek worden in dit hoofdstuk gepresenteerd.

De aanleiding voor dit aanvullend onderzoek was dat de indruk bestond dat er niet eenduidig is omgegaan met de eisen die aan de controleprotocollen en normenkaders zijn gesteld.

In de praktijk blijkt dat er begripsverwarring bestaat tussen de begrippen controleprotocol en normenkader. Deze begrippen worden niet eenduidig en door elkaar heen gehanteerd. In de meeste gevallen hebben de gemeenten het normenkader als onderdeel van het controleprotocol opgenomen. Wanneer er in dit hoofdstuk wordt gesproken over controleprotocol, dan betreft dit het controleprotocol inclusief het daarbij opgenomen normenkader.

Het normenkader vormt de basis voor het rechtmatigheidsonderzoek door de accountant.

6.1 Doelstelling

De doelstelling van het aanvullende onderzoek “Opzet controleprotocollen en normenkaders” is: *“Het verkrijgen van nader inzicht in de door de gemeenten vastgestelde controleprotocollen en normenkaders voor de rechtmatigheidscontrole 2004”*.

Uit het nader onderzoek moet blijken aan welke voorwaarden de controleprotocollen en de normenkaders 2004 moesten voldoen om door de accountant te worden beoordeeld als toereikend voor een volkomen onderzoek. Verder moet uit het onderzoek blijken of gestelde eisen uniform zijn gehanteerd.

6.2 Opzet van het aanvullend onderzoek

Om inzicht te krijgen in de controleprotocollen en de normenkaders is de informatie uit de rapporten van bevindingen niet voldoende. Voor aanvullende informatie zijn een aantal controleprotocollen met normenkaders opgevraagd.

Steekproef

Van 50 gemeenten zijn de controleprotocollen met de normenkaders opgevraagd.

Bij het trekken van deze steekproef is rekening gehouden met de verschillende oordelen die de gemeenten voor rechtmatigheid hebben ontvangen en met de verschillende accountantskantoren die de controle hebben uitgevoerd.

De verschillende oordelen zijn ingedeeld in twee groepen: gemeenten waar onderzoek is verricht en gemeenten waar geen onderzoek is verricht. Bij de deelwaarneming is maximale variatie in beide genoemde aspecten aangebracht.

	Normenkaders op basis waarvan onderzoek is uitgevoerd	Normenkaders op basis waarvan geen onderzoek is uitgevoerd
Deloitte	11	10
Ernst & Young	6	3
KPMG	6	1
PWC	11	1
Overig	1	0

Tabel 4: samenstelling deelwaarneming

Opgemerkt moet worden dat de steekproef geen dwarsdoorsnede is van de totale populatie. De totale populatie omvat namelijk ook een behoorlijk aantal gemeenten die geen controleprotocol en normenkader hebben vastgesteld. Deze groep bevat geen relevante informatie voor dit aanvullende onderzoek.

Respons

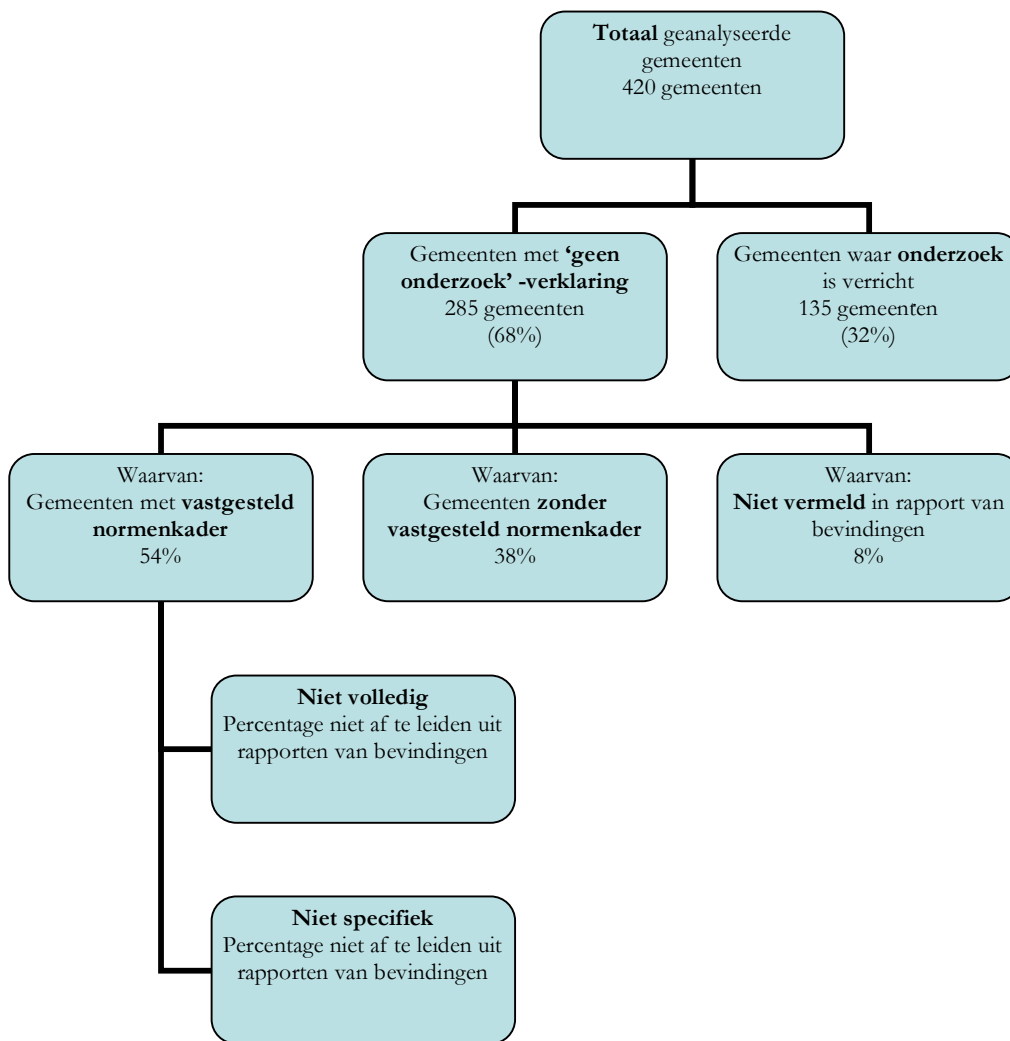
Van de 50 opgevraagde controleprotocollen en normenkaders zijn er 21 ontvangen.

6.3 Totaalbeeld

Alvorens in te gaan op de conclusies naar aanleiding van het aanvullend onderzoek, wordt in deze paragraaf het totaalbeeld met betrekking tot de normenkaders geschetst.

Totaal zijn er 420 gemeenten geanalyseerd. Bij 32% van de gemeenten heeft een onderzoek naar de rechtmatigheid plaatsgevonden. In deze gevallen is het vastgestelde normenkader door de accountant als toereikend aangemerkt. In 68% van de gevallen is een verklaring van ‘geen onderzoek’ afgegeven. Enerzijds komt dit doordat de gemeenten nog geen normenkader hebben vastgesteld (38%), anderzijds wordt dit veroorzaakt doordat het normenkader door de accountant als niet toereikend wordt aangemerkt (54%).

Schematisch kunnen de 'geen onderzoek'-verklaringen als volgt worden onderverdeeld:



In 92% van de geanalyseerde rapporten van bevindingen met een 'geen onderzoek'-verklaring wordt nader ingegaan op de onderliggende redenen die ten grondslag liggen aan het verstrekken van een 'geen onderzoek'-verklaring. In 8% van de rapporten wordt niet nader ingegaan op de redenen van het afgeven van een 'geen onderzoek'-verklaring.

In 38% van de 285 geanalyseerde 'geen onderzoek'-gemeenten heeft de gemeente nog geen normenkader vastgesteld. In een aantal gevallen blijkt uit de accountantsrapporten dat het een bewuste keuze van de gemeente is geweest om alle energie met betrekking tot de rechtmatigheid op 2005 te richten.

Daarentegen heeft 54% van de gemeenten met een 'geen onderzoek'-verklaring wel een vastgesteld normenkader. In het aanvullend onderzoek is nader ingegaan op de redenen die ten grondslag liggen aan de beslissing van de accountant om het normenkader aan te merken als onvoldoende. Aangetekend dient te worden dat binnen deze groep de meeste gemeenten, ondanks de 'geen onderzoek'-verklaring, veel tijd hebben gestoken in het verkrijgen van een goedkeurende rechtmatigheidsverklaring over 2004.

De deelwaarneming is geselecteerd vanuit de groep gemeenten met een toereikend normenkader en de groep met een vastgesteld normenkader waar desondanks geen onderzoek is uitgevoerd.

6.4 Toetspunten controleprotocollen en normenkaders

Om een vergelijking te maken tussen de 21 ontvangen controleprotocollen en normenkaders zijn alle stukken beoordeeld op de onderstaande punten. Deze punten betreffen zaken die veelal door accountants als eis worden gesteld bij de beoordeling. De resultaten zijn weergegeven in de tabel van paragraaf 6.5.1.

Deze punten zullen hieronder worden toegelicht.

1. Externe wet- en regelgeving;
2. Interne wet- en regelgeving;
 - 2a. Verordeningen;
 - 2b. Begroting;
 - 2c. Hoogte, duur en doelgroep/object van financiële beheershandelingen;
 - 2d. Raads- en collegebesluiten;
3. Uitsluiten bepaalde financiële aspecten;
4. Voldoende uitgewerkt normenkader.

6.4.1 Externe wet- en regelgeving

De externe wet- en regelgeving is afkomstig uit de EU, het rijk en de provincie. Het betreft Europese regels, wetten, AMVB's, ministeriële regelingen en provinciale verordeningen. De externe wet- en regelgeving is voor de gemeenteraad een gegeven. Ten aanzien van de externe wet- en regelgeving geldt dat de subsidievoorwaarden van rijk, provincie en andere derden expliciet dienen te worden gemaakt door het opnemen van de betreffende wet- en regelgeving.

In het normenkader moet worden aangegeven op welke externe wet- en regelgeving de accountant dient te toetsen. Is de externe wet- en regelgeving opgenomen dan is dit in de tabel van paragraaf 6.5.1 aangegeven met een "v".

6.4.2 Interne wet- en regelgeving

Onder de regelgeving van de gemeenten zelf vallen:

- Verordeningen;
- Begroting;
- Raads- en collegebesluiten.

Gemeentelijke verordeningen worden vastgesteld door de raad. De accountant dient ze in zijn rechtmatigheidscontrole te betrekken voor zover de regels betrekking hebben op financiële beheershandelingen en transacties. De gemeenteraad kan besluiten om aan onderdelen van de lokale regelgeving geen financiële consequenties jegens derden te verbinden. In dat geval hebben deze onderdelen, mocht bij de controle blijken dat hiervan is afgeweken, ook geen consequenties voor de rechtmatigheidscontrole en voor het rechtmatigheidsoordeel.

Voor de interne wet- en regelgeving geldt dat de minimumvariant (uitsluitend hoogte, duur en doelgroep/object van financiële beheershandelingen) expliciet is gemaakt door van de reeds vastgestelde interne regelgeving aan te geven welke onderdelen (veelal artikelen) betrekking hebben op de te toetsen rechtmatigheidsaspecten.

In de begroting worden de bedragen beschikbaar gesteld voor de diverse activiteiten. Binnen dat kader mag het college uitgaven doen, verplichtingen aangaan etc. Het college dient een analyse te maken van de afwijkingen tussen begroting en werkelijkheid en daarbij onder meer te verantwoorden waaraan deze overschrijdingen te wijten zijn.

Collegebesluiten worden in ieder geval in de controle van de rechtmatigheid betrokken voor zover ze een noodzakelijke uitwerking zijn van rijks- of gemeentelijke regelgeving. Daarnaast kunnen er echter ook collegebesluiten zijn die een ordelijke bedrijfsvoering dienen, zonder dat afwijking daarvan meteen reden geeft om onrechtmatigheid of onzekerheid in de controle te concluderen.

In het normenkader moet worden aangegeven aan welke onderdelen van de regelgeving financiële consequenties worden verbonden. De gemeente dient daarom een inventarisatie te maken van de interne regelgeving. Het is niet mogelijk om per gemeente in detail te toetsen of de inventarisatie die gemeenten hebben gemaakt van interne regelgeving volledig is. Dit komt omdat geen enkele gemeente identieke wet- en regelgeving hanteert. Heeft de gemeente de inventarisatie uitgevoerd, dan is dit in de tabel van paragraaf 6.5.1 aangegeven met een “v”.

6.4.3 Uitsluiten bepaalde financiële aspecten

Het ministerie van BZK heeft aangegeven dat gemeenten de mogelijkheid hebben om aan onderdelen van de lokale regelgeving geen financiële consequenties jegens derden te verbinden. Omdat veel verordeningen en interne regels niet zijn opgesteld als norm voor rechtmatigheidscontrole, maar meer als richtlijn voor de inrichting van de organisatie en de uitvoering van beheershandelingen, hebben veel gemeenten gebruik gemaakt van deze mogelijkheid. Het is daarom ook van groot belang dat de gemeenten de verordeningen doorlopen op overbodige voorwaarden.

In de beoordeling van de ontvangen controleprotocollen en normenkaders is gekeken in hoeverre er zaken zijn uitgesloten met betrekking tot de financiële rechtmatigheid met direct



effect op derden. Zijn er geen uitsluitingen gedaan met betrekking tot de financiële rechtmatigheid met direct effect op derden dan is dit in de tabel van paragraaf 6.5.1 aangegeven met een “v”.

6.4.4 Voldoende uitgewerkt normenkader

Het blijkt in de praktijk moeilijk om vast te stellen in welke mate een normenkader moet zijn uitgewerkt om toereikend te zijn voor een accountantscontrole. Er blijken grote interpretatie verschillen te bestaan tussen gemeenten en accountants en tussen accountants onderling. Relevante vragen hierbij zijn: Moet alle wet- en regelgeving die door de accountant wordt getoetst op artikelniveau worden weergegeven? Geldt dit ook voor de externe wet- en regelgeving? Of zijn accountants zelf prima in staat om te bepalen wat wel en niet aan de rechtmatigheidstoets moet worden onderworpen? In de tabel van paragraaf 6.5.1 is getoetst of het normenkader voldoende is uitgewerkt. De normenkaders zijn getoetst aan onderstaand citaat dat met regelmaat in accountantsrapporten is te vinden:

“Per verordening moet expliciet aangegeven worden welke bepalingen getoetst moeten worden. Dit is noodzakelijk omdat er geen onduidelijkheid mag bestaan over welke bepalingen door de accountant getoetst gaan worden. Wanneer in algemene zin wordt aangegeven dat bepalingen inzake hoogte, duur en doelgroep/ object moeten worden getoetst, kan er veel interpretatieruimte ontstaan inzake welke bepalingen nu getoetst moeten worden. Vallen bijvoorbeeld termijnbepalingen hieronder? Of alleen als expliciet is aangegeven dat sancties volgen bij het niet naleven van termijnen?”

Deze uitwerking kan inhouden dat het normenkader op artikelniveau is uitgewerkt, maar ook kan er een tekstuele toelichting worden gegeven op de wet- en regelgeving die is opgenomen in het normenkader. In deze tekstuele toelichting is gedetailleerd aangegeven wat er precies getoetst zal moeten worden door de accountant. Indien een controleprotocol voldoet aan deze gedetailleerde uitwerking, dan is dit in de tabel van paragraaf 6.5.1 aangegeven met een “v”.

6.5 Conclusies deelwaarneming

6.5.1 Beoordeling ontvangen controleprotocollen en normenkaders

Om een vergelijking te maken tussen de ontvangen normenkaders zijn alle ontvangen normenkaders beoordeeld op de in paragraaf 6.4 genoemde toetspunten. Daarnaast is gekeken in hoeverre de controleprotocollen zijn gebaseerd op het voorbeeldprotocol dat de VNG, gebaseerd op informatie van het NIVRA en na overleg met de verschillende accountantskantoren, in oktober 2004 heeft gepresenteerd.

In onderstaande tabel is aangegeven aan welke toetspunten de normenkaders voldoen.

Het doel van de tabel is om een vergelijking tussen de verschillende normenkaders mogelijk te maken. Er wordt geen uitspraak gedaan over het feit of het niet voldoen aan één van de toetspunten een terechte reden is om geen rechtmatigheidsonderzoek uit te voeren.

Gem	Oordeel	1	a	b	2	c	d	3	4	o.b.v. Voorbeeld Protocol?
1	Goedkeurend	V	V	V	V	V	V	X	X	Ja
2	Goedkeurend	V	V	X	V	V	V	V	X	Nee
3	Goedkeurend	V	V	X	V	V	V	V	V	Ja
4	Goedkeurend	V	V	X	V	X	X	X	X	Ja
5	Goedkeurend	V	V	X	V	X	X	X	X	Ja
6	Goedkeurend	V	V	X	V	V	V	V	X	Ja
7	Beperking	V	V	X	V	V	V	V	X	Ja
8	Beperking	V	V	X	V	V	O	V	V	Nee
9	Beperking	V	V	V	V	V	V	O	V	Ja
10	Oordeelsonthouding	V	V	X	V	O	O	O	X	Ja
11	Oordeelsonthouding	O	O	X	O	O	O	V	X	Nee
12	Oordeelsonthouding	X	V	X	O	O	X	X	X	Nee
13	Oordeelsonthouding	X	V	V	O	O	V	V	X	Nee
14	Geen onderzoek	X	X	X	O	O	X	O	X	Nee
15	Geen onderzoek	X	X	X	O	O	X	O	X	Nee
16	Geen onderzoek	V	V	X	V	V	X	X	X	Ja
17	Geen onderzoek	V	V	X	V	V	X	X	X	Ja
18	Geen onderzoek	V	V	V	V	V	V	V	X	Ja
19	Geen onderzoek	V	V	V	V	V	X	X	X	Ja
20	Geen onderzoek	V	X	X	V	V	X	X	X	Ja
21	Geen onderzoek	X	X	X	O	O	X	X	X	Nee

Tabel 5: vergelijking ontvangen normenkaders/controleprotocollen

Legenda:

1 = Alle externe wetgeving opgenomen

2 = Alle interne wetgeving opgenomen

2a = verordeningen; 2b = begroting; 2c = hoogte, duur, doelgroep, 2d = raads/collegebesluiten

3 = Geen uitsluitingen opgenomen m.b.t. financiële rechtmatigheid met direct effect derden

4 = Normenkader voldoende uitgewerkt (op artikelniveau)

V= voldoet; X = voldoet niet; O = onduidelijk/onbekend

Uit de tabel valt te concluderen dat de opzet van de controleprotocollen en de normenkaders een grote variatie vertoont. Dit bemoeilijkt de vergelijking. Om toch enige vergelijking te maken is er in onderstaande analyse een onderscheid gemaakt tussen controleprotocollen op basis van het voorbeeldprotocol en de overige controleprotocollen.

6.5.1.1 Protocol op basis van voorbeeld

Van de 21 ontvangen controleprotocollen zijn er 13 in belangrijke mate gebaseerd op het model dat de VNG, gebaseerd op informatie van het NIVRA en na overleg met de verschillende accountantskantoren, in augustus 2004 heeft opgesteld.

In acht gevallen was de accountant van mening dat op basis van dit protocol met normenkader een volledig onderzoek uitgevoerd kon worden. In vijf gevallen was dit volgens de accountant niet mogelijk.

Controleprotocol o.b.v. voorbeeldprotocol	Onderzoek	Geen onderzoek	Totaal
Aangepast n.a.v. nadere uitleg rechtmatigheid	6	1	7
Niet aangepast n.a.v. nadere uitleg rechtmatigheid	2	4	6
	8	5	13

Tabel 6: vergelijking protocollen op basis van voorbeeld

Voorbeeldprotocollen aangepast n.a.v. nadere uitleg rechtmatigheid november 2004

Van de 13 gemeenten die de voorbeeldverordening als basis hebben genomen, hebben zeven gemeenten het voorbeeldprotocol aangepast naar aanleiding van de brief van BZK d.d. 24 november 2004. Concreet betekent dit dat de gemeenten alle interne regelgeving onderdeel laten uitmaken van het normenkader. De zeven gemeenten voldoen dus allen aan de eis dat alle verordeningen en de nadere uitwerking van regelgeving in raads- en/of collegebesluiten worden meegenomen in de controle.

Bij zes van de zeven gemeenten met een volledig normenkader bood het controleprotocol de accountant voldoende handvatten om een volledig onderzoek uit te voeren. In één geval is er geen onderzoek uitgevoerd, omdat de accountant van mening was dat de uitwerking van het voorwaardencriterium niet voldoende expliciet is gemaakt. De accountant stelt zich op het standpunt dat er geen onduidelijkheid mag bestaan over welke bepalingen door de accountant getoetst moeten worden. Wanneer in algemene zin wordt aangegeven dat bepalingen inzake hoogte, duur en doelgroep/object moeten worden getoetst, kan er volgens de accountant veel interpretatieruimte ontstaan inzake welke bepalingen moeten worden getoetst.

Aangezien drie van de zeven gemeenten de uitwerking van het voorwaardencriterium expliciet (op artikelniveau) hebben gemaakt, blijkt dat de eisen die aan de normenkaders worden gesteld niet eenduidig zijn. In één geval is het ontbreken van de uitwerking van het voorwaardencriterium op artikelniveau reden tot het niet uitvoeren van een onderzoek, in drie andere gevallen is er, ondanks het ontbreken van de nadere uitwerking toch een controle uitgevoerd.

Voorbeeldprotocollen niet aangepast n.a.v. nadere uitleg rechtmatigheid november 2004

Zes gemeenten hebben het controleprotocol niet meer aangepast naar aanleiding van de brief van het ministerie van BZK d.d. 24 november. Bij deze gemeenten omvat het normenkader niet alle interne regelgeving. De nadere uitwerking van regelgeving in raads- en/of collegebesluiten zijn niet in het normenkader opgenomen en bepaalde verordeningen zijn uitgesloten voor rechtmatigheidstoetsing. In vier van de zes gevallen is dit voor de accountant reden geweest om geen onderzoek naar rechtmatigheid te verrichten. Ondanks het feit dat het normenkader niet volledig was, is er bij twee gemeenten wel een rechtmatigheidsonderzoek verricht.

Dit blijkt onder meer uit de volgende passage in het rapport van bevindingen:

“Lange tijd is het onduidelijk geweest wat minstens onder de accountantscontrole moest vallen. Eind 2004 werd het minimum meer helder. Het gaat om de financiële rechtmatigheid met effect op derden. Vervolgens is dat toetsingskader bij de controle geweest. Indien wij het minimum hadden kunnen hanteren zoals opgenomen in het controleprotocol 2004, hadden wij eigen verordeningen niet in ons rechtmatigheidsonderzoek betrokken.”

In deze twee gevallen was het voorwaardencriterium ook niet nader uitgewerkt.

6.5.1.2 Overige controleprotocollen

Acht gemeenten hebben een controleprotocol vastgesteld welke niet is gebaseerd op het voorbeeldprotocol. In zes gevallen is onderzoek naar rechtmatigheid verricht.

In twee gevallen is geen onderzoek naar rechtmatigheid verricht. Gezien de summiere opzet van de controleprotocollen is dit niet verwonderlijk.

In één geval is per verordening op artikelniveau aangegeven wat er getoetst dient te worden. In de overige zeven gevallen is het voorwaardencriterium niet nader geconcretiseerd.

Opvallende passage in een van de protocollen is:

“In de circulaire van BZK wordt aangegeven dat in specifieke situaties naast verordeningen ook Raadsbesluiten en zelfs Collegebesluiten als interne kaderstelling kunnen gelden. Dit leidt tot een zeer sterke verruiming van het rechtmatigheidsbegrip. Vooralnog stellen wij voor om alleen verordeningen en raadsbesluiten die leiden tot aanpassing van de begroting als interne kaderstelling voor rechtmatigheid aan te merken.”

Ondanks het feit dat alle collegebesluiten worden uitgesloten is hier wel rechtmatigheidsonderzoek verricht.

Bij één gemeente met een goedkeurende verklaring is in het controleprotocol expliciet opgenomen dat er: *“een aantal aanpassingen op de verordening worden voorgesteld die meer aansluiten bij de gangbare praktijk. Deze zullen t.z.t. separaat aan u worden voorgelegd maar nu worden meegenomen bij het vaststellen van het kader door de accountant.”*

6.5.1.3 Conclusies opzet controleprotocol

Uit bovenstaande analyse kan worden geconcludeerd dat er niet eenduidig wordt omgegaan met de eisen die aan de controleprotocollen en de normenkaders worden gesteld. Er blijken interpretatieverschillen te bestaan tussen accountants over de eisen die aan de controleprotocollen worden gesteld. Ook tussen accountants van hetzelfde accountantskantoor doen deze interpretatieverschillen zich voor.

Interpretatieverschillen bestaan er over de concretisering van het voorwaardencriterium en over de in het protocol geformuleerde reikwijdte.

Aan het nader concretiseren van het voorwaardencriterium worden verschillende eisen gesteld. Er zijn voorbeelden waarbij de accountant de uitwerking van het voorwaardencriterium op artikelniveau uitgewerkt wil hebben, alvorens onderzoek uit te voeren. In andere gevallen wordt wel aanbevolen om het voorwaardencriterium op artikelniveau uit te werken, maar het ontbreken ervan is geen belemmering geweest voor het uitvoeren van het rechtmatigheidsonderzoek.

6.5.2 Overige interpretatieverschillen

Er bestonden eveneens interpretatieverschillen over de noodzaak van het opstellen van een controleprotocol. Uit ontvangen informatie blijkt dat zich situaties hebben voorgedaan, waarbij de accountant erop stond dat er een controleprotocol werd opgesteld. Dit ondanks het feit dat de gemeente zelf reeds had aangegeven dat ze geen protocol wilde opstellen, omdat 2004 als een overgangsjaar werd beschouwd, waarbij er op voorhand werd uitgegaan dat er geen goedkeurende verklaring werd ontvangen. Daarentegen zijn er ook voldoende gemeenten, waarbij voor 2004 geen controleprotocollen zijn opgesteld en vastgesteld/bevestigd. Hier blijkt de accountant het vaststellen van een controleprotocol niet als onoverkomelijk te beoordelen.

In veel gemeenten zijn de controleprotocollen in samenwerking met de accountant opgesteld. Uit ontvangen informatie blijkt dat er ook meningsverschillen zijn geweest over de mogelijkheden met betrekking tot het uitvoeren van een controle.

In een aantal gevallen was de gemeente van oordeel dat er op basis van het vastgestelde protocol een rechtmatigheidsonderzoek gedaan kon worden, terwijl de accountant van mening was dat dit nog niet mogelijk was. In veel gevallen ontbrak in deze gevallen de nadere uitwerking van het voorwaardencriterium. De begrippen hoogte, duur en doelgroep waren niet voldoende gespecificeerd.

Ook is een reactie ontvangen waarbij de gemeente zich op het standpunt heeft gesteld dat het vaststellen van een controleprotocol niet noodzakelijk is voor de accountant om rechtmatigheidsonderzoek te verrichten. De onderbouwing voor deze mening is dat de accountant alle verordeningen zijn aangereikt. Omdat er geen uitsluitingen zijn, moet rechtmatigheidscontrole volgens de gemeente mogelijk zijn.

6.5.3 Nadere uitwerking van begrotingscriterium

In diverse rapporten van bevindingen wordt door de accountant geadviseerd om in het controleprotocol op te nemen welke over- en onderschrijdingen verwijtbaar zijn en welke niet. Hierbij wordt geadviseerd om de over- en onderschrijdingen in een aantal categorieën in te delen.

Per categorie kan dan vervolgens worden aangegeven of de over- en onderschrijdingen tot stand zijn gekomen in overeenstemming met het bestaande beleid.

Uit de ontvangen 21 controleprotocollen is in vijf gevallen het begrotingscriterium nader gespecificeerd door een onderverdeling in verschillende categorieën. Het ontbreken van de onderverdeling van het begrotingscriterium is geen reden geweest voor het niet uitvoeren van het rechtmatigheidsonderzoek.

In een aantal gevallen wordt door de accountant wel opgemerkt dat het aanbeveling verdient om de categorisering wel op te nemen in het controleprotocol voor 2005.

6.5.4 Datum van vaststelling controleprotocol

Voor de 50 gemeenten uit de steekproef is gekeken naar de datum van vaststelling.

	Vaststelling controleprotocol In 2004	Vaststelling controleprotocol 1e kwartaal 2005	Vaststelling controleprotocol 2e kwartaal 2005
Datum vaststelling	36%	42%	22%

Tabel 7: datum vaststelling

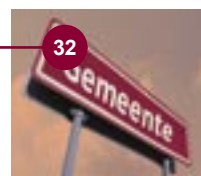
Uit de gegevens blijkt dat veel gemeenten tot ver in 2005 nog actief zijn geweest met het vormgeven van het controleprotocol en overige werkzaamheden voor de controle op de rechtmatigheid 2004.

6.6 Conclusies nader onderzoek

Uit de geanalyseerde controleprotocollen en normenkaders blijkt dat vorm en inhoud behoorlijk verschilt. Er is weliswaar een groot aantal gemeenten dat zich bij het opstellen van het controleprotocol heeft gebaseerd op het voorbeeldprotocol, maar ook in deze gevallen zijn er door de gemeenten nuancerings en aanvullingen aangebracht. Door de verscheidenheid in de opzet van de protocollen is het moeilijk om een vergelijking te maken.

Op basis van de ontvangen informatie kan worden geconcludeerd dat niet altijd duidelijk is waaraan het controleprotocol moet voldoen. Het komt voor dat de gemeente van oordeel was dat er op basis van het vastgestelde protocol met normenkader onderzoek kon worden verricht, terwijl de accountant van mening was dit niet mogelijk was. Ook tussen accountants zijn er interpretatieverschillen. In sommige gevallen is er door een accountant onderzoek verricht op basis van een controleprotocol dat identiek is aan het controleprotocol van een gemeente waarbij geen onderzoek is verricht. Interpretatieverschillen zijn met name waar te nemen in de beoordeling van de eisen die gesteld worden aan het expliciet maken van het voorwaardencriterium.

Uit de beoordeling van de normenkaders blijkt dat veel gemeenten van de mogelijkheid gebruik hebben gemaakt om aan onderdelen in de verordeningen geen financiële consequenties jegens derden te verbinden. De reden hiervoor is dat veel verordeningen en interne regels niet zijn opgesteld als norm voor rechtmatigheidscontrole, maar meer als richtlijn voor de inrichting van de organisatie en de uitvoering van beheershandelingen. Het is daarom van groot belang dat de gemeenten de verordeningen doorlopen op overbodige voorwaarden.



Aandachtspunten

In de praktijk blijkt dat er begripsverwarring bestaat tussen de begrippen controleprotocol en normenkader. Deze begrippen worden niet eenduidig en door elkaar heen gehanteerd. Aanbevolen wordt om het onderscheid tussen het controleprotocol en het normenkader nogmaals te communiceren.

Het verdient aanbeveling om interpretatieverschillen met betrekking tot de opzet van het normenkader te voorkomen. Interpretatieverschillen zijn met name waar te nemen in de beoordeling van de eisen die gesteld worden aan het expliciet maken van het voorwaardencriterium. Is het echt noodzakelijk om per verordening expliciet op artikelniveau aan te geven welke bepalingen getoetst moeten worden?

7 Rechtmatigheid Europese aanbestedingen

Naar aanleiding van de analyse van de rapporten van bevindingen is naar het onderwerp “Rechtmatigheid Europese aanbestedingen” een kort aanvullend onderzoek verricht. De bevindingen van dit onderzoek worden in dit hoofdstuk gepresenteerd.

De aanleiding voor het aanvullend onderzoek is dat bij meerdere gemeenten fouten c.q. onzekerheden zijn geconstateerd op het gebied van de naleving van deze richtlijnen rondom Europese aanbestedingen.

7.1 Doelstelling

De doelstelling van het aanvullende onderzoek “Rechtmatigheid van Europese aanbestedingen” is:

“Het verkrijgen van nader inzicht in de knelpunten die zich bij gemeenten voordoen op het gebied van Europese aanbestedingen”.

7.2 Opzet van het aanvullend onderzoek

Voor het nader onderzoek “Rechtmatigheid van Europese aanbestedingen” zal gebruik gemaakt worden van de rapporten van bevindingen.

Voorts is er een enquête (zie bijlage 2) gehouden onder 47 gemeenten waarin de volgende aspecten centraal stonden:

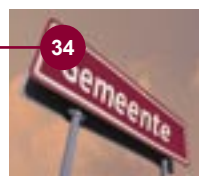
- De naleving van gemeenten op het gebied van de richtlijnen;
- De duidelijkheid van de richtlijnen;
- De problemen zoals die door de gemeenten worden ervaren bij uitoefening van de richtlijnen;
- De organisatie van de inkoopfunctie.

Selectie gemeenten aanvullend onderzoek

Alle gemeenten waar in het rapport van bevindingen een opmerking is opgenomen op het gebied van Europese aanbestedingen, zijn meegenomen in het aanvullend onderzoek. Het betreft 47 gemeenten. Van de betreffende gemeenten zijn de rapporten van bevindingen doorlopen. Ook is naar al deze gemeenten een korte vragenlijst per email toegestuurd.

Respons

11 gemeenten hebben de vragenlijst ingevuld geretourneerd. In combinatie met de informatie in de rapporten van bevindingen geeft dit een indruk van de problemen die gemeenten ervaren met het uitvoeren van de richtlijnen met betrekking tot Europese aanbestedingen.



7.3 Totaalbeeld

In de tot op heden 420 doorgenomen rapporten van bevindingen wordt in 47 gevallen (12%) nader ingegaan op onrechtmatigheden met betrekking tot de naleving van de regelgeving voor Europese aanbesteding. De onrechtmatigheden komen voor bij gemeenten in alle grootteklassen. De strekkingen van het rechtmatigheidsoordeel bij deze 47 gemeenten zijn als volgt verdeeld: 14 maal goedkeurend, 5 maal oordeelonthouding, 6 maal beperking, 5 maal afkeurend, 17 maal geen onderzoek.

Onrechtmatige aanbestedingen leiden niet zonder meer tot getrouwheidsfouten. Dit zou pas het geval zijn als de gemeente zou worden aangesproken door derden op niet-naleving en deze lasten niet, niet juist of niet volledig verantwoord zouden worden. Het risico van het niet conform de regelgeving gunnen van overheidsopdrachten is gelegen in de financiële risico's als gevolg van juridische procedures aangespannen door een "overgeslagen" derde partij. Onrechtmatige aanbestedingen leiden in de meeste gevallen daarentegen wel tot rechtmatigheidsfouten.

Het ontbreken van een goede interne controle en een onvolledige dossiervastlegging zijn oorzaken die onzekerheid met betrekking tot de rechtmatigheid van Europese aanbestedingen veroorzaken.

In de onderstaande paragrafen staan de bevindingen met betrekking tot de Europese aanbestedingen. Opgemerkt dient te worden dat de bevindingen zijn gebaseerd op 47 rapporten van bevindingen en 11 retour ontvangen vragenlijsten.

7.3.1 Richtlijn

Gemeenten zijn verplicht om inkopen die de drempelwaarden overschrijden, aan te besteden volgens de daarop van toepassing zijnde richtlijnen, te weten:

- Richtlijn 93/36/EEG betreffende de coördinatie van de procedures voor het plaatsen van overheidsopdrachten voor leveringen.
- Richtlijn 92/50/EEG betreffende de coördinatie voor het plaatsen voor overheidsopdrachten voor dienstverlening.
- Richtlijn 93/37/EEG betreffende de coördinatie van de procedures voor het plaatsen van overheidsopdrachten voor de uitvoering van werken.
- Richtlijn 97/52/EG betreffende wijzigingen met betrekking tot de drempelbedragen, de motiveringsplicht bij afwijzing, verkorte termijnen bij de plaatsing van een vooraankondiging, de wijze waarop inschrijvingen kunnen worden ingediend en het statistisch overzicht.

Onrechtmatigheden met betrekking tot Europese aanbestedingen kunnen voorkomen als gevolg van het niet naleven van de richtlijnen Diensten, Werken en Leveringen.

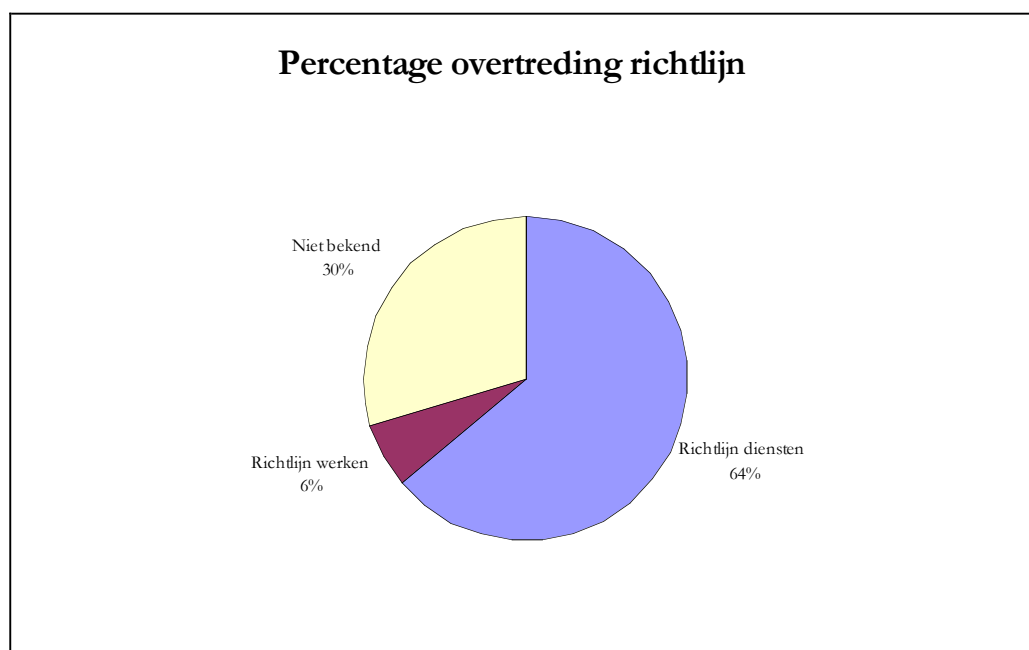
	Richtlijn		
	Werken	Diensten en/of Leveringen	Niet bekend
Aantal gevallen van niet naleven	3	30	14

Tabel 8: naleving richtlijnen

Uit de analyse blijkt dat onrechtmatigheden met betrekking tot de Europese aanbestedingen vooral voorkomen als gevolg van het niet naleven van de richtlijn Diensten en/of Leveringen. Oorzaak hiervan kan zijn dat het drempelbedrag voor aanbesteding van diensten en leveringen (€ 236.945) veel lager ligt dan het grensbedrag voor de levering van werken (€ 5.923.624).

Een andere reden kan zijn dat er binnen veel gemeentelijke organisaties op de afdelingen buitenruimte/ruimtelijke ordening van oudsher meer ervaring is met het aanbesteden in zijn algemeenheid. Aangezien aanbestedingen van werken vooral op deze afdelingen worden uitgevoerd, kan dit een reden zijn dat de richtlijn Werken minder overtreden wordt.

Uit de geanalyseerde rapporten van bevindingen blijkt dat vooral bij de aanbesteding van diensten voor leerlingenvervoer en inhuur van derden de grenzen worden overschreden.



Grafiek 4: percentage overtreding richtlijn

Beperkt regime

Bij een aanbesteding binnen de richtlijn Diensten bestaat een onderverdeling tussen diensten waarbij:

- het volledige regime van "diensten" toepasselijk is (IA) en
- diensten waarbij slechts een zeer beperkt gedeelte (IB) van toepassing is.

Voor diensten waarop slechts een deel van de richtlijn van toepassing is mag men de aanbesteding onderhands uitvoeren. Men dient alleen de voorschriften om de technische specificaties in de contractuele documenten op te nemen en de juiste technische voorschriften toe te passen, alsmede het publiceren van de aankondiging van de gegunde opdracht in het Publicatieblad van de EG. Diensten waarop het volledige regime van toepassing is, dienen altijd openbaar aanbesteed te worden.

Deze regel blijkt bij meerdere gemeenten niet te worden nageleefd. In acht gevallen wordt hiervan in de rapporten van bevindingen een opmerking gemaakt. Belangrijkste oorzaak is dat de kennis met betrekking tot het beperkte regime ontbreekt.

Niet naleven van de publicatieplicht heeft geen effect op het rechtmatigheidsoordeel 2004. De belangrijkste reden hiervoor is dat het te laat melden geen financiële consequenties heeft.

7.3.2 Looptijd

	Looptijd			
	1 jaar	Meerjarig	Vervolg opdracht	Niet bekend
Looptijd opdracht	4	13	2	26

Tabel 9: looptijden opdrachten

Uit de analyse blijkt dat in veel gevallen het niet naleven van de Europese regelgeving met betrekking tot aanbestedingen wordt veroorzaakt doordat er bij de aanbesteding geen rekening wordt gehouden met de looptijd van de contracten. De beslissing van de aanbestedingsvorm wordt, veelal ten onrechte, gebaseerd op de contractwaarde van één jaar.

Belangrijk aandachtspunt bij een overschrijding van de richtlijnen voor Europese aanbesteding als gevolg van een meerjarige looptijd is dat er een standpunt moet worden bepaald over de effecten van een onrechtmatige Europese aanbesteding op volgende jaren. De vraag is of de onrechtmatige uitgaven dan ook effect hebben op de strekking van de accountantsverklaring in een volgend jaar. Door de accountants wordt hiermee op verschillende wijze omgegaan.

In een aantal gevallen wordt in de rapporten van bevindingen opgemerkt dat de onrechtmatige aanbesteding ook in de volgende jaren nog mee zal tellen in de foutentelling. In andere gevallen wordt door de accountant geadviseerd om de aanbesteding op te nemen onder de 'niet uit de balans blijvende verplichtingen'. De onrechtmatigheid heeft in dit geval geen effect op de rechtmatigheidsverklaring van komende jaren.

Aanbevolen wordt om deze vraag in de overleggen van het platform rechtmatigheid te bespreken.

7.3.3 Kennisniveau omtrent Europese aanbestedingen

Uit de respons van de opgestelde enquête blijkt dat in 36% van de gevallen de gemeente van mening is dat er binnen de organisatie niet voldoende kennis aanwezig is over Europese aanbestedingen.

Eén gemeente geeft aan dat alle aspecten m.b.t. Europese aanbestedingen onduidelijk zijn. Een andere geeft aan dat er met name onduidelijkheden bestaan op het gebied van meerjarige opdrachten. Daarnaast wordt door een gemeente opgemerkt dat het vakgebied dusdanig complex is dat een 100%-score niet mogelijk is.

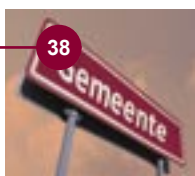
7.3.4 Organisatie van de inkoopfunctie

Bij 14 van de nader geanalyseerde gemeenten is uit de rapporten van bevindingen af te leiden dat de inkoopfunctie niet is gecentraliseerd. In deze gevallen is er in de meeste gevallen ook geen sprake van een centrale registratie.

Indien er sprake is van zelfstandige aanbestedende diensten of sectoren/afdelingen, dan wordt het bewaken van de drempelbedragen van Europese aanbestedingen hierdoor bemoeilijkt. Dit omdat volgens de richtlijnen soortgelijke opdrachten binnen één gemeente bij elkaar opgeteld moeten worden. Daarnaast schrijven de EU-richtlijnen voor dat gemeenten de waarde van de afzonderlijke, regelmatige of gelijksoortige overheidsopdrachten over een periode van 12 maanden vanaf de eerste opdracht bij elkaar op moeten tellen (bij opdrachten langer dan 12 maanden de geraamde omzet gedurende de contractperiode). Door deze optelsom van opdrachten (de zogenaamde vraagaggregatie) zal vaker het drempelbedrag worden overschreden. Dit speelt vooral als er sprake is van soortgelijke opdrachten van zelfstandige onderdelen binnen een gemeente. Opgemerkt dient te worden dat er per richtlijn verschillende regels zijn met betrekking tot de looptijden. Het gebrek aan coördinatie en kennis over de regels met betrekking tot de vraagaggregatie leidt tot onrechtmatigheden.

In één van de rapporten van bevindingen van een grote gemeentelijke organisatie met verschillende diensten wordt melding gemaakt van een aantal onduidelijkheden met betrekking tot de Europese aanbestedingsregels. Deze onduidelijkheden hebben een relatie met de organisatiestructuur van de gemeente. De onduidelijkheid bij de gemeente betreft de vraag of de verschillende diensten van de gemeente kunnen worden beschouwd als zelfstandig aanbestedende diensten. De gemeentelijke diensten staan namelijk niet, zoals bijvoorbeeld de ministeries, de waterschappen en de ziekenhuizen, op een formeel overzicht van zelfstandig aanbestedende diensten.

Een andere onduidelijkheid bestaat er op het gebied van interne opdrachtverstrekkingen. Hierbij is het de vraag of inkopen die de drempels van de Europese aanbesteding overschrijden zonder meer aan de diensten van de gemeente mogen worden gegund. Een uitspraak van het Europese Hof begin januari 2005 (arrest stad Halle) is hierin vrij duidelijk. Uit de uitspraak blijkt dat er geen sprake is van inbesteden zodra een private partij aandelen van een entiteit in handen heeft. Bij het verlenen van een opdracht aan een gezamenlijk entiteit waarin kapitaal zit van een private onderneming kan er dus nooit sprake zijn van inbesteden. De niet-toepassing van de aanbestedingsregels bij dit soort semi-publieke overheden heeft tot gevolg dat de private onderneming -met kapitaalbreng- een oneerlijk voordeel geniet tegenover zijn directe concurrenten. Nederlandse overheden, dienen hier in de praktijk rekening mee te houden.



Uit de respons op de enquête en de informatie uit de rapporten blijkt dat meerdere gemeenten bezig zijn om de organisatie of coördinatie te centraliseren. Hierdoor proberen de gemeenten de bewaking van de (Europese) aanbestedingsregels te verbeteren.

7.3.5 Overige bevindingen

Veelvuldig wordt door accountants opgemerkt dat er voor een goede beoordeling van Europese aanbestedingen de expertise van een jurist noodzakelijk is. Dit impliceert dat niet alle gemeenten en accountants voldoende expertise in huis hebben om te waarborgen dat de Europese regelgeving inzake aanbestedingen wordt nageleefd. Dat de Europese wetgeving inzake aanbestedingen als zeer gecompliceerd wordt ervaren, blijkt ook uit de respons op de enquête, waarin wordt gemeld dat het voorkomt dat er sprake is van verschillende interpretaties van de wetgeving.

Naast het feit dat de regelgeving als zeer complex wordt ervaren wordt ook aangegeven dat men liever niet overgaat tot Europese aanbesteding omdat men nieuwe toetreders op de markt niet vertrouwd.

Verder is uit de respons op de enquête op te maken dat de gemeenten momenteel wel de nodige aandacht besteden aan Europese aanbestedingen. Procedures worden opnieuw opgesteld, nota's aanbestedingsbeleid worden opgesteld en, zoals eerder vermeld, centrale bewaking van de drempelbedragen wordt ingesteld.

7.4 Adviezen in rapporten van bevindingen

In de verschillende rapporten van bevindingen worden door de accountants de onderstaande adviezen gegeven op het gebied van Europese aanbesteding.

- Binnen de gemeente moeten (formele) notities in het kader van inkoop en aanbestedingsbeleid zijn opgesteld die aansluiten op de Europese aanbestedingsregels;
- Gemeenten moeten beschikken over een centrale registratie van de verschillende soorten inkopen binnen de gemeente. Hierdoor is organisatorisch gewaarborgd dat de regels rondom Europees Aanbesteden worden nageleefd;
- Het is van belang om op korte termijn alle lopende contracten in kaart te brengen en te toetsen of de waarde van deze contracten de grensbedragen voor EU-aanbestedingsregels overschrijden. Met behulp van inventarisatie kan voorkomen worden dat in de toekomst onterecht contracten worden afgesloten zonder dat aanbesteding heeft plaatsgevonden volgens de EU-regels;
- Het is van belang om een cultuuromslag door te voeren waarbij niet meer automatisch aan de huisleverancier opdracht verstrekt wordt;
- Tevens is het noodzakelijk dat de juiste kennis van Europese aanbestedingsregels in de organisatie aanwezig is.

Om onrechtmatigheden met betrekking tot het niet naleven van de Europese regelgeving te corrigeren, wordt in sommige gevallen aanbevolen om te onderzoeken of de mogelijkheid bestaat, tegen betaling van een schadevergoeding, het contract voortijdig te beëindigen.

7.5 Conclusies nader onderzoek

Een gebrek aan kennis over de inhoud van de richtlijnen, het ontbreken van een professionele inkoopfunctie en onduidelijkheid over de interpretatie van de richtlijnen zijn belangrijke redenen voor de onrechtmatigheden met betrekking tot Europese aanbestedingen. Daarnaast is het ontbreken van een centrale bewaking op de grensbedragen een belangrijke oorzaak voor het niet naleven van de richtlijnen.

Uit de bevindingen van de (beperkte) steekproef is te concluderen dat onrechtmatigheden met betrekking tot Europese aanbestedingen vooral voorkomen bij aanbestedingen volgens de Richtlijnen Diensten en Leveringen. Met name bij de diensten met een meerjarige looptijd blijkt dat er, ten onrechte, niet altijd wordt aanbesteed.

Uit de rapporten van bevindingen en de respons op de vragenlijst blijkt wel dat veel gemeenten bezig zijn met het verbeteren van de inkoopfunctie. Door deze maatregelen zal de naleving van de Europese richtlijnen beter gewaarborgd worden.



8 Conclusies en aanbevelingen

8.1 Conclusies

Na analyse van 420 rapporten van bevindingen kan worden geconcludeerd dat er bij het merendeel van de gemeenten (68%) geen rechtmatigheidsonderzoek over 2004 heeft plaatsgevonden. Voor het niet uitvoeren van een rechtmatigheidsonderzoek worden twee redenen genoemd; de betreffende gemeente heeft geen normenkader vastgesteld of de accountant was van mening dat het vastgestelde normenkader niet toereikend was om een volledig onderzoek uit te voeren. Een opvallende constatering is dat uit nader onderzoek blijkt dat de eisen die door de accountants aan de normenkaders worden gesteld niet eenduidig zijn. Zowel tussen accountants onderling als tussen accountant en gemeente bestaan interpretatieverschillen over de eisen waaraan een normenkader moet voldoen. Interpretatieverschillen zijn met name waar te nemen in de beoordeling van de eisen die gesteld worden aan het expliciet maken van het voorwaarden criterium.

Uit het hoge percentage 'geen onderzoek'-verklaringen blijkt dat veel gemeenten in 2005 nog een forse inspanning moeten doen om een toereikend normenkader voor 2005 te formuleren.

Bij 32% (135 gevallen) van de gemeenten heeft wel een rechtmatigheidsonderzoek over 2004 plaatsgevonden. Deze onderzoeken hebben geleid tot de volgende oordelen: 49 maal een goedkeurende verklaring, 21 maal een verklaring met beperking, 5 maal een afkeurende verklaring en 60 maal een oordeelsonthouding.

De verklaringen met oordeelsonthouding zijn afgegeven omdat de geconstateerde onzekerheid groter is dan 10%. De oorzaak van deze grote onzekerheid is dat het rechtmatigheidsonderzoek 2004 voor het grootste gedeelte heeft gesteund op controles die na afloop van het jaar zijn uitgevoerd. Omdat niet al de uitgevoerde handelingen achteraf gereconstrueerd kunnen worden ontstaat er een grote onzekerheid. Een belangrijke actie die gemeenten moeten ondernemen om in de toekomst een goedkeurende verklaring te verkrijgen is het inrichten van de beheerorganisatie en de interne controle op de toetsing van de rechtmatigheid. Het toetsingsproces zal niet meer na afloop van het jaar, maar gedurende het jaar plaats dienen te vinden. Hierdoor is het beter mogelijk om knelpunten te signaleren en tijdig bij te sturen.

Uit de analyse van de rapporten van bevindingen komt naar voren dat de onzekerheden en onrechtmatigheden zich vooral op het gebied van subsidieverstrekingen, (Europese) aanbestedingen, specifieke uitkeringen en gemeenschappelijke regelingen voordoen. Ook het hanteren van afschrijvingstermijnen die strijdig zijn met de BBV of de afschrijvingstabel van de verordening artikel 212 en het hanteren van een verkeerde categorisering van reserves en voorzieningen, leidt in veel gevallen tot fouten die meetellen in het rechtmatigheidsoordeel. Een opvallende constatering is dat slechts in vier rapporten van bevindingen nader wordt ingegaan op de naleving van de regelgeving inzake staatsteun.

Nader onderzoek naar de naleving van de Europese aanbestedingsregels leert dat de overtredingen van de regelgeving worden veroorzaakt door het ontbreken van een centrale registratie en bewaking op aanbestedingen en het ontbreken van de benodigde kennis over de complexe regelgeving. De overtredingen doen zich vooral voor bij het aanbesteden van diensten met een meerjarige looptijd.

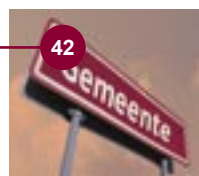
8.2 Aanbevelingen

Over een aantal zaken met betrekking tot de rechtmatigheid bestaat nog onduidelijkheid. Deze komen in aanmerking om te worden besproken in het platform rechtmatigheid. Dit zijn:

- Hoe om te gaan met de meerjarige consequenties van een onrechtmatige Europese aanbesteding?;
- Hoe om te gaan met onzekerheden (a.g.v. tijdigheid) op het gebied van subsidies, gemeenschappelijke regelingen en specifieke uitkeringen?;
- In hoeverre werkt onrechtmatig handelen van een gemeenschappelijke regeling door in de strekking van de accountantsverklaring bij gemeenten?;
- Het verkrijgen van duidelijkheid over welke nota's kunnen leiden tot beheershandelingen met financiële consequenties en zodanig ook van invloed zijn op het rechtmatigheidsoordeel;
- Dient de accountant zijn rechtmatigheidsoordeel te veranderen, indien blijkt dat de gemeenteraad, in tegenstelling tot de accountant, de begrotingsoverschrijdingen als onrechtmatig beoordeeld?;
- Op welke wijze dienen de accountants bij het vormen van het rechtmatigheidsoordeel invulling te geven aan het beoordelen van kostenoverschrijdingen welke in financiële zin binnen de begroting blijven, maar waarbij aanzienlijk minder prestaties worden geleverd?;
- Hoe om te gaan met het effect van een ontbrekend overkoepelend M&O-beleid op de strekking van de verklaring?;
- Het creëren van eenduidigheid met betrekking tot het begrip toereikend normenkader. Met name de eisen die worden gesteld aan de mate van specificering van het normenkader worden niet eenduidig beoordeeld;
- Het nogmaals communiceren van het onderscheid tussen de begrippen controleprotocol en normenkader.

Naar aanleiding van de bevindingen in de accountantsrapporten wordt er in hoofdstuk 5 een aantal aanbevelingen voor de gemeenten geformuleerd. De aanbevelingen kunnen als volgt worden samengevat:

- Het opstellen van interne controleplannen met aandacht voor rechtmatigheidsaspecten;
- Het inbedden van de rechtmatigheidstoets in de planning- en controlcyclus;
- Het verbeteren van de dossiervorming (bijv. met het gebruik van checklists) bij subsidieverstrekking en aanbestedingen;
- Het maken van afspraken met gesubsidieerde instellingen over de tijdige indiening van de verantwoordingsdocumenten;
- Het opnemen van een hardheidsclausule in de subsidieverordening;
- Het screenen van de interne regelgeving op overtollige bepalingen;
- Het aanstellen van een centraal aanspreekpunt of coördinatiepunt voor de uitvoering van het aanbestedingsproces;
- Het maken van afspraken met gemeenschappelijke regelingen en bestuurscommissies over de tijdige indiening van verantwoordingsdocumenten;
- Het verkrijgen van inzicht in de rechtmatigheid van specifieke uitkeringen voordat de gemeenterekening wordt opgesteld;
- Het opstellen van een procedure die ingaat op het begrotingscriterium. Uit de procedure moet af te leiden zijn of overschrijdingen rechtmatig dan wel onrechtmatig zijn. Het indelen van de overschrijdingen in categorieën kan verhelderend werken. De te hanteren categorieën zouden landelijk kunnen worden vastgesteld, zodat niet iedere gemeenteraad een uitspraak hoeft te doen over de te hanteren categorieën;
- Het opstellen van een integrale M&O-nota, waarin de gemeentebrede kaders met betrekking tot het M&O-criterium worden vastgelegd.

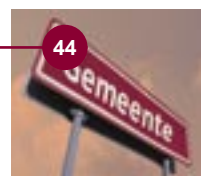


Voor wat betreft de rechtmatigheidstoets van niet-financiële beheershandelingen is het aan te bevelen om bij het in kaart brengen van de risico's een koppeling te maken met risicomanagement.

Tot slot is het erg belangrijk dat het rechtmatigheidsdenken zich door alle medewerkers binnen de gemeentelijke organisatie eigen wordt gemaakt. Voorkomen moet worden dat het hele rechtmatigheidsverhaal wordt weggezet in de hoek van de afdelingen financiën en AO/IC. Voor een goede rechtmatige uitvoering van de bedrijfsprocessen is het van belang dat iedereen (met name de budgethouders) stilstaat bij de rechtmatigheid van de uitgevoerde handelingen. Om dit te realiseren zal er binnen de gemeentelijke organisaties veel aandacht moeten worden besteed aan het motiveren van de medewerkers, het geven van cursussen en workshops, het creëren van draagvlak en het beïnvloeden van de organisatiecultuur.

Lijst met afkortingen

AO/IC	Administratieve Organisatie/ Interne Controle
AMVB	Algemene Maatregel van Bestuur
BBV	Besluit Begroting en Verantwoording
BZK	Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties
EG	Europese Gemeenschap
EU	Europese Unie
Wet FIDO	Wet Financiering Decentrale Overheden
IPO	Interprovinciaal Overleg
JGZ	Jeugdgezondheidszorg
M&O	Misbruik en Oneigenlijk gebruik
NIVRA	Nederlands Instituut voor Registeraccountants
OALT	Onderwijs Allochtone Levende Talen
VNG	Vereniging Nederlandse Gemeenten
WIN	Wet Inburgering Nieuwkomers
WWB	Wet Werk en Bijstand



Bijlage 1 Inventarisatieformulier per gemeente

Gemeente	
Datum beoordeeld	
Grootteklasse	
Provincie	
Accountantsbureau	
Recent herindeling ondergaan?	
Accountantsverklaring	
Bevindingen getrouwheid	
Bevindingen rechtmatigheid	
Reikwijdte	
Gehanteerde toleranties	
Analyse rechtmatigheid	
Algemeen	
Begrotingscriterium	
M&O-criterium	
Voorwaardencriterium	
Aanbevelingen	
Algemeen	
Begrotingscriterium	
M&O-criterium	
Voorwaardencriterium	
Aandachtspunten	

Bijlage 2 Korte vragenlijst Europese aanbestedingen

Algemeen

Hebben er zich in 2004 bij uw gemeente gevallen voorgedaan waarbij de regels voor Europese aanbestedingen niet zijn nageleefd?

Zo ja, is er sprake van het niet naleven van de Richtlijn Werken en/of de Richtlijn Diensten en Leveringen?

Zijn de regels voor Europese aanbesteding binnen uw organisatie voldoende duidelijk?

Zo nee, op welk gebied bestaan er onduidelijkheden (bijv. hoe om te gaan met meerjarige contracten, het splitsen van opdrachten etc.)?

Zijn er binnen uw organisatie redenen waardoor de uitvoering van de regels moeilijk zijn te hanteren?

Positionering van de inkoopfunctie

Is er binnen uw gemeente sprake van een centrale inkoopfunctie of mogen diensten cq organisatieonderdelen zelfstandig aanbesteden?

Zo nee, hoe worden de Europese aanbestedingen gemeentebreed bewaakt?

Overige

Heeft u nog overige op- en/of aanmerkingen met betrekking tot Europese aanbestedingen?

Bijlage 3 Onderzoek rechtmatigheid provincies

Binnengekomen gegevens

De accountantsverklaringen bij de jaarrekening 2004 van alle twaalf provincies zijn ontvangen. Van elf provincies zijn tevens de rapporten van bevindingen opgestuurd. Bij één provincie zal de rekening pas na medio augustus in de provinciale staten behandeld worden.

Afgegeven verklaringen rechtmatigheid

In onderstaande tabel zijn de strekkingen van de accountantsverklaringen met betrekking tot de rechtmatigheid opgenomen.

Oordeel m.b.t. rechtmatigheid	provincies
Goedkeurend	4 (33%)
Beperking	0 (0%)
Afkeurend	0 (0%)
Oordeelsonthouding	4 (33%)
Geen onderzoek	4 (33%)
totaal	12 (100%)

Goedkeurende verklaring

Vier provincies hebben een goedkeurende verklaring voor de rechtmatigheid verkregen. Dit wil niet zeggen dat al deze provincies de opzet van het rechtmatigheidsbeheer in de organisatie volledig hebben afgerond. In drie gevallen wordt nog gewerkt aan verdere specificering van het normenkader en/of aan voortgaande implementatie van het beheersings- en verantwoordingsinstrumentarium.

Oordeelsonthouding

Bij vier provincies is sprake van een accountantsverklaring met oordeelsonthouding. In alle vier gevallen wordt dit mede toegeschreven aan onzekerheid over de mate waarin de provincies in staat zijn geweest de interne beheerorganisatie aan te passen aan de nieuwe eisen die worden gesteld inzake het rechtmatigheidsbeheer. Bij deze provincies wordt naast verdere specificering van het normenkader gewerkt aan de noodzakelijke opzet en/of implementatie van het beheersings- en verantwoordingsinstrumentarium.

Geen onderzoek

Bij vier provincies is een “geen onderzoek”-verklaring opgenomen. In alle gevallen is dat gemotiveerd op grond van het ontbreken van een door Provinciale Staten(PS) vastgesteld toetsbaar normenkader. De betreffende provincies hadden wel een normenkader, maar daarbij is echter veelal nog niet volledig rekening gehouden met de eisen uit de BZK-circulaire van 24-11-2004.

Ook voor deze provincies geldt, dat wordt gewerkt aan de noodzakelijke specificering van het normenkader en aan (zodanig verdere opzet en) voortgaande implementatie van het beheersings- en verantwoordingsinstrumentarium.

Beoordeling normenkader

Aan de hiervoor genoemde motiveringen van de verstrekte accountantsverklaringen met betrekking tot de rechtmatigheid kan de indruk ontleend worden dat verschillende accountants de (concretisering van de) normenkaders anders beoordelen. Hoewel met betrekking tot de rechtmatigheid verklaringen met drie verschillende strekkingen zijn afgegeven, geldt voor vrijwel



alle provincies dat verdere specificering van het normenkader en/of voortgaande implementatie van het beheersings- en verantwoordingsinstrumentarium aan de orde is.

Beknopte analyse rechtmatigheid

Begrotingscriterium

Bij acht provincies wordt in de accountantsrapporten vermeld dat sprake is van begrotingsoverschrijdingen. In de meeste gevallen worden die overschrijdingen toereikend toegelicht en bij de jaarrekening geautoriseerd. Bij geen enkele provincie is sprake van een indenniteitsprocedure.

M&O-criterium

Bij zeven provincies is in het accountantsrapport aandacht besteed aan het M&O-criterium. In al die gevallen beschikt de provincie niet over een overkoepelend M&O-beleid. Veelal wordt teruggevallen op diverse bepalingen hieromtrent in andere externe en interne regelgeving.

Voorwaardencriterium

Voor vrijwel alle provincies geldt dat wordt gewerkt aan verdere specificering (en opnieuw laten vaststellen door PS) van het normenkader en aan (zonodig opzet en) voortgaande implementatie van het beheersings- en verantwoordingsinstrumentarium.

In de accountantsrapporten zijn daarnaast verschillende aanbevelingen en aandachtspunten opgenomen. De belangrijkste daarvan hebben betrekking op: BBV (voornamelijk betreffende de presentatie van de jaarcijfers en de kwaliteit van de toelichtingen daarbij), administratieve organisatie en interne controle bij subsidieverstrekingen en (Europese) aanbestedingen.

WWW.HAUTEFINANCE.NL

COLOFON

RECHTMATIGHEID IN BEELD

© 2005, MINISTERIE VAN BINNENLANDSE ZAKEN EN KONINKRIJKRELATIES.
AUTEURSRECHT VOORBEHOUDEN.

GEHELE OF GEDEELTELIJKE OVERNEMING OF REPRODUCTIE VAN DE INHOUD
VAN DEZE UITGAVE OP WELKE WIJZE DAN OOK, ZONDER VOORAFGAANDE SCHRIFTELIJKE
TOESTEMMING VAN DE AUTEURSRECHTHEBBENDE IS VERBODEN, BEHOUDENS DE BEPERKINGEN
BIJ DE WET GESTELD. HET VERBOD BETREFT OOK GEHELE OF GEDEELTELIJKE BEWERKING.

TEKST

HAUTE FINANCE B.V.
DOMINEESLAAN 91
1161 BW ZWANENBURG
TELEFOON: 020-407 2000

VORMGEVING

DE BONDT GRAFIMEDIA, BARENDRECHT

UITGAVE

SEPTEMBER 2005