



HAUTE CONSULTING
B A L A N C E I N B U S I N E S S

Groei in rechtmatigheid

Onderzoek rechtmatigheid 2006

In opdracht van:

Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties



Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties

Oprachtnemer: Haute Consulting B.V.¹
Domineeslaan 91
1161 BW Zwanenburg
Telefoonnummer: 020 – 407 20 00
Faxnummer: 020 – 407 20 20
Website: www.Haute-Consulting.nl

Auteur : Wouter Knoppers, Consultant Organisatie en Bedrijfsvoering

¹) Haute Finance B.V. is met ingang van 1 januari 2007 getransformeerd naar Haute Equipe B.V. Vanaf die datum zijn consultancyvraagstukken ondergebracht bij Haute Consulting B.V.

Inhoudsopgave

1	INLEIDING	3
2	LEESWIJZER	4
3	DOELSTELLING EN OPZET ONDERZOEK	5
3.1	DOELSTELLING	5
3.2	ONDERZOEKSOPZET	5
3.3	GEANALYSEERDE GEMEENTEN	6
3.4	PLATFORM RECHTMATIGHEID PROVINCIES EN GEMEENTEN (PRPG)	7
3.5	ONDERZOEKEN HAUTE FINANCE 2004 EN 2005	7
4	AFGEGEVEN VERKLARINGEN	8
4.1	AFGEGEVEN OORDEEL RECHTMATIGHEID	8
4.1.1	Goedkeurende verklaring	9
4.1.2	Afkeurende verklaring.....	10
4.1.3	Verklaring met beperking.....	10
4.1.4	Oordeelsonthouding	11
4.1.5	Ander oordeel	11
4.1.6	Aanbevelingen NIVRA	12
4.2	AFGEGEVEN OORDEEL GETROUWHEID	12
4.3	TIJDS TIP AFGIFTE ACCOUNTANTSVERKLARINGEN	12
4.4	MODELTEKSTEN ACCOUNTANTSVERKLARING	13
4.4.1	Aanbeveling NIVRA.....	13
4.5	WOPT.....	14
5	ONDERZOEKSKADER RECHTMATIGHEID	15
5.1	ALGEMEEN	15
5.2	OPDRACHT AAN DE ACCOUNTANT	15
5.3	GOEDKEURINGSTOLERANTIES	16
5.4	RAPPORTERINGSTOLERANTIES	16
5.5	NORMENKADER	17
5.6	TOETSINGSKADER	18
5.7	INTERNE CONTROLE RECHTMATIGHEID	19
5.7.1	Aanbeveling NIVRA.....	20
6	CRITERIA IN DE RECHTMATIGHEIDSCONTROLE	21
6.1	BEGROTINGSCRITERIUM	21
6.2	VOORWAARDENCRITERIUM	23
6.2.1	Inkoop en Aanbesteding	24
6.2.2	Wet FIDO.....	25
6.2.3	Ontvangen gelden, subsidieverstrekingen en verbondenpartijen.....	25
6.2.4	Bevoegdheden	27
6.2.5	Artikel 212	27
6.2.6	BBV	27
6.2.7	Aanbeveling gemeenten en Commissie BBV	28
6.3	M&O CRITERIUM.....	29
6.4	OVERIGE ASPECTEN	29
6.4.1	WOPT	29
6.4.2	Aanvullend onderzoek door accountant.....	30
6.4.3	Aanbevelingen door accountant.....	30
6.4.4	Actuele ontwikkelingen aangegeven door accountant.....	31
6.4.5	Aanbeveling NIVRA.....	31



7	SISA	32
7.1	BEVINDINGEN	32
7.2	DATERING SISA TABEL.....	33
7.2.1	Aanbeveling NIVRA en BZK (incl. SISA)	33
8	VERGELIJKING ONDERZOEK 2004 - 2006	34
8.1	ORDELEN 2004 – 2006 PER GEMEENTE KLASSE	34
9	AANVULLENDE ONDERZOEKEN.....	36
9.1	EUROPESE AANBESTEDINGEN	36
9.1.1	Opzet van het aanvullende onderzoek.....	36
9.1.2	Afgegeven verklaringen.....	36
9.1.3	Door de accountant geconstateerde bevindingen.....	37
9.1.4	Samenvatting bevindingen	40
9.1.5	Aanbeveling Gemeenten.....	41
9.2	BEGROTINGSCRITERIUM	41
9.2.1	Opzet van het aanvullende onderzoek.....	42
9.2.2	Afgegeven verklaringen.....	42
9.2.3	Melden van overschrijdingen aan de raad	42
9.2.4	Accorderen van overschrijdingen door de raad.....	43
9.2.5	Tijdstip van overboeken begrotingsoverschrijdingen naar reserves.....	43
9.2.6	Samenvatting bevindingen	44
10	CONCLUSIES EN AANBEVELINGEN	45
10.1	AANBEVELINGEN VOOR PRPG	45
10.2	AANBEVELINGEN VOOR GEMEENTEN.....	45
10.3	AANBEVELINGEN VOOR BBV	45
10.4	AANBEVELINGEN VOOR NIVRA	45
10.5	AANBEVELINGEN VOOR BZK (INCL. SISA)	45
11	LIJST MET AFKORTINGEN.....	46
	BIJLAGE 1: INVENTARISATIEFORMULIER.....	I
	BIJLAGE 2: MODELTEKSTEN.....	IV
	BIJLAGE 3: RECHTMATIGHEID PROVINCIES 2006	V

1 Inleiding

Vanaf het begrotingsjaar 2004 geldt een nieuw kader (regelgeving) voor de financiële functie van gemeenten. Een reden hiervoor is dat met de invoering van het dualisme bij gemeenten ook de regels voor de begroting en de verantwoording van de gemeenten daarop zijn gewijzigd. Een belangrijk doel van de dualisering van het gemeentebestuur en van de aanpassing van de regelgeving is de controlerende taak van de gemeenteraad te versterken. Om deze controlerende taak te versterken bevat het accountantsoordeel met ingang van 2004 naast het zogenaamde "getrouwe beeld" ook de "rechtmatigheid" van de totstandkoming van baten, lasten en balansmutaties. Hiertoe is met ingang van het verslagjaar 2004 de controle op de rechtmatigheid van de financiële beheershandelingen verplicht gesteld.

Gezien het feit dat de invoering van de rechtmatigheidstoets voor gemeenten en accountants lastig bleek te zijn, heeft het ministerie van Binnenlandse zaken en Koninkrijksrelaties (BZK) in 2005 en 2006 aan het detacherings- en consultancybureau Haute Finance opdracht gegeven onderzoek uit te voeren naar de stand van zaken van de rechtmatigheid bij de gemeenten. De resultaten van deze onderzoek zijn vastgelegd in de rapporten "Rechtmatigheid in beeld" (d.d. 21 september 2005) en "Eindrapportage rechtmatigheid 2005" (d.d. oktober 2006).

Mede naar aanleiding van deze rapportages heeft het Platform Rechtmatigheid Provincies en Gemeenten (PRPG) in een kadernota een nadere uitwerking van het rechtmatigheidsbeheer voor gemeenten en de controle hierop door de accountant gegeven. Deze kadernota wordt regelmatig geactualiseerd en inmiddels is de kadernota 2007 gepubliceerd. Het PRPG is ingesteld door het Ministerie van BZK, VNG, IPO en NIVRA met als doel zwaarwegende adviezen uit te brengen over de borging van de rechtmatigheid bij provincies en gemeenten. Met de kadernota wordt hier op een praktische wijze invulling aan gegeven.

Om de voortgang van de rechtmatigheid bij de gemeenten verder te monitoren heeft het ministerie van BZK ook over het verslagjaar 2006 een onderzoek naar de stand van zaken van de rechtmatigheid bij de gemeenten laten uitvoeren. Dit onderzoek is uitgevoerd door Haute Consulting, wat samen met Haute Finance onderdeel uitmaakt van Haute Equipe.

Voor dit onderzoek zijn de gegevens via BZK door het CBS aangeleverd, dit in tegenstelling tot de voorgaande jaren toen de gemeenten rechtstreeks hun gegevens konden aanleveren. Deze wijziging is het gevolg van de invoering van SISA (Single Information, Single Audit) bij de gemeenten. De gegevens van 415 gemeenten (91%) konden hierdoor in het onderzoek betrokken worden. Dit is gelijk aan het percentage betrokken gemeenten in 2005. Indien wij de resultaten van de rapportages over 2006 vergelijken met die over 2004 en 2005 dan kan geconstateerd worden dat de rechtmatigheid "leeft" binnen de gemeenten en dat er sprake is van een positieve ontwikkeling. Over het jaar 2006 heeft 65% van de gemeenten een goedkeurende verklaring ontvangen. In 2005 was dit nog 45% en in 2004 was dit nog maar 12%.

De bevindingen van het onderzoek, die niet herleidbaar zijn tot de individuele gemeenten en accountants(kantoren), zijn besproken in een begeleidingscommissie. In de begeleidingscommissie zijn naast het ministerie van BZK ook leden vertegenwoordigd van het PRPG, NIVRA en VNG.

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.

2 Leeswijzer

Voor het onderzoek naar de stand van zaken met betrekking tot de rechtmatigheid bij de Nederlandse gemeenten over 2006, zijn 415 accountantsverklaringen en rapporten van bevindingen geanalyseerd. Dit betreft 91% van de 458 gemeenten die Nederland in 2006 kende. Dit percentage van 91% is gelijk aan het percentage geanalyseerde gemeenten over het verslagjaar 2005. Over het verslagjaar 2004 is van 88% van de gemeenten een analyse uitgevoerd. Wederom kan gesteld worden dat, met dit percentage, de gepresenteerde analysegegevens als representatief beschouwd kunnen worden.

Hoofdstuk 3 gaat kort in op de doelstelling en de opzet van het onderzoek. Tevens wordt er kort aandacht besteed aan de verdeling van de ontvangen analysegegevens over de door BZK vastgestelde grootteklasse. **In hoofdstuk 4** wordt ingegaan op de door de accountant afgegeven verklaringen. Er wordt met name aandacht besteed aan de afgegeven oordelen in de verklaringen en het tijdstip van afgifte van de verklaringen. Vervolgens wordt in **hoofdstuk 5** het onderzoekskader met betrekking tot rechtmatigheid voor gemeenten belicht. Ondermeer de opdrachtbevestiging aan de accountant (veelal in de vorm van een controleprotocol), het normen- en toetsingskader en interne controles komen aan de orde. De criteria in de rechtmatigheidscontrole worden in **hoofdstuk 6** behandeld, waarna in **hoofdstuk 7** ingegaan wordt op de voor 2006 verplichte SISA tabel. In **hoofdstuk 8** vindt een vergelijking plaats van de belangrijkste onderzoeksresultaten met die van de voor 2004 en 2005 gehouden onderzoeken.

Naar aanleiding van de onderzoekbevindingen zijn een tweetal onderwerpen nader geanalyseerd. Dit betreffen de geconstateerde fouten en onzekerheden met betrekking tot Europese aanbestedingen en de handelswijze van gemeenten bij programma- en kredietoverschrijdingen (begrotingscriterium). De bevindingen van deze aanvullende onderzoeken zijn in **hoofdstuk 9** weergegeven.

Tot slot worden er in **hoofdstuk 10**, de naar aanleiding van de onderzoeksresultaten geformuleerde aanbevelingen, per doelgroep weergegeven.

3 Doelstelling en opzet onderzoek

3.1 Doelstelling

Doel van het onderzoek was inzicht te verkrijgen in de voortgang én in de stand van zaken met betrekking tot rechtmatigheid bij de gemeenten. Daarbij diende het onderzoek inzicht te verschaffen in de strekking van de afgegeven verklaringen en over de redenen die hebben geleid tot het afgeven van de verklaringen. Bij de analyse is tevens aandacht besteed aan de specifieke uitkeringen, die in het kader van single-information single-audit (SISA) voor 2006 in het rapport van bevindingen zijn opgenomen.

3.2 Onderzoeksopzet

Het onderzoek bestond uit 7 stappen:

1. Het bijhouden van welke gemeenten de accountantsverklaringen over de rechtmatigheid bij de jaarrekening 2006 en het verslag van bevindingen beschikbaar waren;
2. Het tellen van het aantal keer dat elke mogelijke strekking (goedkeurend, oordeelsonthouding, afkeurende verklaring, verklaring met beperking) van de accountantsverklaring over rechtmatigheid is afgegeven.
3. Het inventariseren van de verschillende redenen genoemd in de rapporten 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;
6. Het bespreken van de onderzoeksbevindingen (die niet herleidbaar zijn tot de individuele gemeenten en accountantskantoren) in een begeleidingscommissie, waarin naast het ministerie van BZK ook leden vertegenwoordigd zijn van het PRPG, het NIVRA en de VNG;
7. Het presenteren van de eindrapportage.

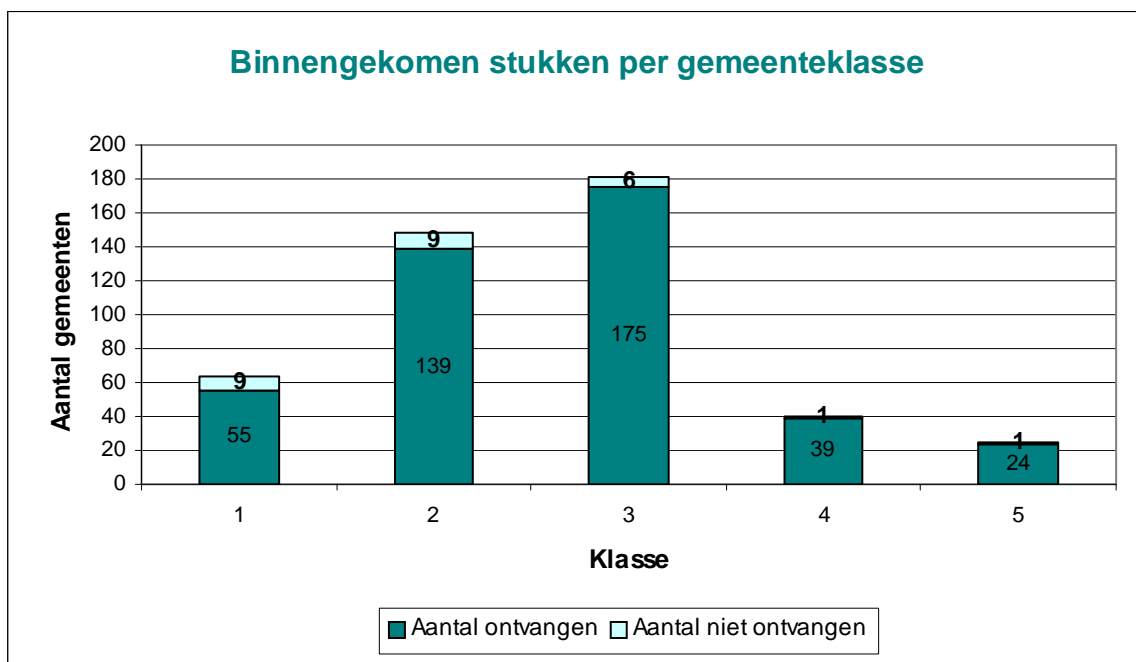
De resultaten worden per gemeentelijke grootteklasse weergegeven. De gemeenteklassen zijn als volgt opgebouwd:

- Klasse 1 : < 10.000 inwoners
- Klasse 2 : > 10.000 < 20.000 inwoners
- Klasse 3 : > 20.000 < 50.000 inwoners
- Klasse 4 : > 50.000 < 100.000 inwoners
- Klasse 5 : > 100.000 inwoners

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. De informatie werd via het CBS, met tussenkomst van BZK aan Haute Consulting beschikbaar gesteld.

Nederland telde in 2006, 458 gemeenten. In eerste instantie duurde het vrij lang voordat de accountantsverklaringen en rapporten van bevindingen beschikbaar kwamen. Dit werd veroorzaakt door het feit dat gemeenten voor het eerst volgens nieuwe regels de stukken (digitaal) aan moesten bieden bij het CBS. Door het naar een latere datum verschuiven van de uiterste aanleverdatum van stukken voor het onderzoek zijn uiteindelijk van 432 gemeenten de stukken voor het onderzoek ontvangen. Van 26 gemeenten zijn de stukken niet tijdige genoeg ontvangen om in het onderzoek betrokken te kunnen worden. Bij 17 gemeenten bleken de ontvangen stukken niet compleet. In de toegezonden bestanden was dan de accountantsverklaring of het rapport van bevindingen dubbel opgenomen in plaats van ieder document een exemplaar. De onderliggende rapportage is dan ook gebaseerd op de rapporten en accountantsverklaringen van 415 gemeenten (91% van de 458 gemeenten in Nederland gedurende 2006).



Grafiek 1: binnengekomen stukken per grootteklasse

Na binnenkomst van de accountantsverklaringen en rapporten van bevindingen is van de gegevens van iedere gemeente, aan de hand van een analyseformulier, een samenvatting gemaakt. In bijlage 1 is een blanco voorbeeld van dit formulier opgenomen.

3.4 Platform Rechtmatigheid Provincies en Gemeenten (PRPG)

Gedurende 2006 heeft het Platform Rechtmatigheid Provincies en Gemeenten (PRPG) meerdere notities uitgebracht die zowel provincies en gemeenten als accountants een leidraad geven bij het toepassen van het BAPG en in het bijzonder de rechtmatigheid in de praktijk. Daarnaast heeft het PRPG meerdere vragen via de vraag en antwoordrubriek op hun site beantwoord. Belangrijkste richtlijn voor zowel Provincies, Gemeenten als Accountants bij de rechtmatigheidscontrole 2006, is de Kadernota Rechtmatigheid waarvan op 5 oktober 2006 een herziene versie door het PRPG is gepubliceerd.

Bij de beoordeling van de accountantsverklaringen en rapporten van bevindingen zijn de 'Kadernota Rechtmatigheid' d.d. 5 oktober 2006 en de overige adviezen en suggesties van het platform als leidraad gehanteerd. In deze rapportage wordt zonedig verwezen naar de kadernota, adviezen en suggesties van het platform.

Tijdens de afronding van het onderzoek is de kadernota rechtmatigheid 2007 door het PRPG uitgebracht. Een aantal van de aanbevelingen en constateringn uit dit onderzoek worden in deze kadernota al behandeld. Indien noodzakelijk wordt dit in de tekst aangegeven.

3.5 Onderzoeken Haute Finance 2004 en 2005

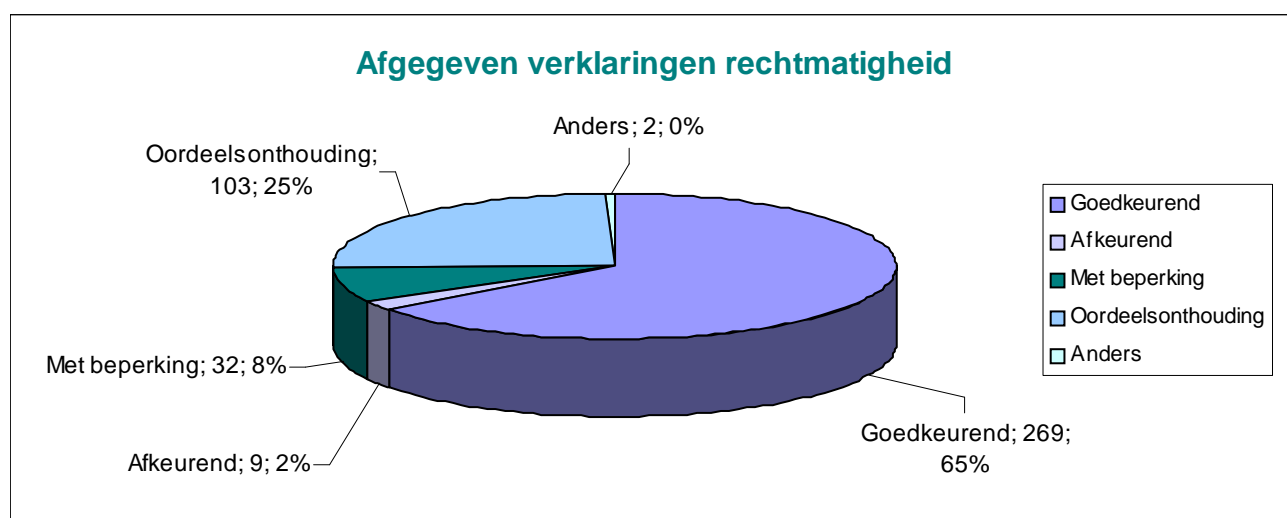
De onderzoeken rechtmatigheid gemeenten 2004 en 2005 hebben geleid tot meerdere aanbevelingen aan zowel het PRPG, de gemeenten, als het NIVRA. De aanbevelingen uit het onderzoek 2005 zijn door betrokken partijen voorvarend opgepakt en ingevuld. Met name de vernieuwde kadernota (5 oktober 2006) van het PRPG heeft voor 2006 hierin een belangrijke rol als richtinggevend instrument voor zowel gemeenten als accountants bij de rechtmatigheid gespeeld.

4 Afgegeven verklaringen

Ten opzichte van de onderzoeken die over 2004 en 2005 hebben plaatsgevonden, kan worden geconstateerd dat er een duidelijke vooruitgang is waar te nemen als het gaat om het aantal goedkeurende oordelen in het kader van de rechtmatigheid. Was het aantal verklaringen over 2005 met een goedkeurend oordeel rechtmatigheid nog 45%, voor 2006 bedraagt het aantal verklaringen met een goedkeurend oordeel 65%. In onderstaande paragrafen wordt ingegaan op de afgegeven verklaringen en wordt waar mogelijk aangegeven op welke wijze deze verklaringen tot stand zijn gekomen.

4.1 Afgegeven oordeel rechtmatigheid

Onderstaande grafiek geeft een overzicht van de bevindingen met betrekking tot de afgegeven verklaringen rechtmatigheid. Per type oordeel is weergegeven het aantal en het percentage ten opzichte van het geanalyseerde totaal.



Grafiek 2: verklaringen per strekking

In de onderstaande tabel zijn de strekkingen van de accountantsverklaringen met betrekking tot de rechtmatigheid per gemeenteklasse weergegeven.

Aantal afgegeven rechtmatigheidsverklaringen per klasse												
Type verklaring	Klasse 1		Klasse 2		Klasse 3		Klasse 4		Klasse 5		Totaal	
	#	%	#	%	#	%	#	%	#	%	#	%
Goedkeurend	30	59%	82	60%	113	67%	26	72%	18	78%	269	65%
Afkeurend	1	2%	2	1%	4	2%	2	6%	0	0%	9	2%
Met beperking	4	8%	6	4%	13	8%	4	11%	5	22%	32	8%
Oordeelsonthouding	16	31%	45	33%	38	22%	4	11%	0	0%	103	25%
Anders	0	0%	1	1%	1	1%	0	0%	0	0%	2	0%
Geanalyseerd	51	80%	136	92%	169	93%	36	90%	23	92%	415	91%
Niet geanalyseerd	13	20%	12	8%	12	7%	4	10%	2	8%	43	9%
Totaal gemeenten	64		148		181		40		25		458	100%

Tabel 1: strekking verklaringen per grootteklasse

4.1.1 Goedkeurende verklaring

Van de geanalyseerde verklaringen/rapporten hebben 269 van de 415 gemeenten een goedkeurend oordeel (65%) voor de rechtmatigheid verkregen. Ten opzichte van het over het verslagjaar 2005 gehouden onderzoek is dit een aanzienlijke vooruitgang. De eindrapportage over 2005 gaf aan dat in totaal 45% van de geanalyseerde gemeenten een goedkeurend oordeel had ontvangen. In 2004 was dit percentage 12%.

Goedkeurende verklaringen			
	Aantal	Totaal aantal geanalyseerd	% van Geanalyseerd
Klasse 1	30	51	59%
Klasse 2	82	136	60%
Klasse 3	113	169	67%
Klasse 4	26	36	72%
Klasse 5	18	23	78%
Totaal	269	415	65%

Tabel 2: afgegeven goedkeurende verklaringen per grootteklasse

Opgemerkt wordt dat in een beperkt aantal gevallen de in de accountantsverklaring afgegeven goedkeurende verklaringen, volgens het rapport van bevindingen onder voorwaarden blijkt te zijn afgegeven.

"... Wij hebben onze goedkeurende verklaring afgegeven onder het uitgangspunt dat de raad instemt met het raadsvoorstel om de handelswijze die het college in de praktijk volgt m.b.t. tot aankoop van grond achteraf te accorderen ..."

"... Met betrekking tot de accountantsverklaring wijzen wij erop dat deze alleen wordt afgegeven indien de Raad voorafgaand aan de vaststelling van de jaarrekening het besluit neemt dat aan de overschrijding van de termijnen inzake de subsidieverlening geen financiële consequenties zijn verbonden..."

De jaarrekeningen van betrokken gemeenten maakten geen onderdeel uit van het onderzoek. Of de 'voorwaarden' ook hierin terugkomen kon dan ook niet vastgesteld worden.

Uit de accountantsverklaringen en rapporten van bevindingen blijkt niet waarom er in deze gevallen niet gekozen is voor een afkeurend oordeel óf een verklaring met beperking.

4.1.2 Afkeurende verklaring

In negen gevallen is er een afkeurende verklaring aangetroffen.

Afkeurende verklaringen			
	Aantal	Totaal aantal geanalyseerd	% van Geanalyseerd
Klasse 1	1	51	2%
Klasse 2	2	136	1%
Klasse 3	4	169	2%
Klasse 4	2	36	6%
Klasse 5	0	23	0%
Totaal	9	415	2%

Tabel 3: afgegeven afkeurende verklaringen per grootteklasse

Onderbouwing van deze afkeurende verklaringen is te vinden in het niet voldoen aan de Europese aanbestedings- of eigen inkoopregels (bij acht van de negen gemeenten geconstateerd). Opgemerkt wordt dat in Hoofdstuk 9, aanvullende onderzoeken, verslag wordt gedaan van het aanvullend uitgevoerde onderzoek naar de omvang van de geconstateerde fouten en onzekerheden met betrekking tot Europese aanbestedingen. Bij de resterende gemeente was vanuit het BBV geconstateerd dat er een voorziening was zonder voldoende onderbouwing voor de vorming daarvan.

4.1.3 Verklaring met beperking

Bij de 415 gecontroleerde accountantsverklaringen zijn er 32 verklaringen met beperking afgegeven. Dit is 8% van de onderzochte gemeenten.

Verklaringen met beperking			
	Aantal	Totaal aantal geanalyseerd	% van Geanalyseerd
Klasse 1	4	51	8%
Klasse 2	6	136	4%
Klasse 3	13	169	8%
Klasse 4	4	36	11%
Klasse 5	5	23	22%
Totaal	32	415	8%

Tabel 4: afgegeven verklaringen met beperking per grootteklasse

Deze verklaringen zijn vooral tot stand gekomen door ten onrechte niet Europees aanbesteden, maar ook het hanteren van een onjuiste aanbestedingsvorm (bijvoorbeeld onderhands in plaats van openbaar aanbesteden) leidt tot een verklaring met beperking. Ook komen bevindingen met betrekking tot overige uitkeringen en subsidieverstrekingen voor, die voor de accountant aanleiding zijn om een verklaring met beperking af te geven. Vooral onvoldoende maatregelen van interne beheersing en een gebrek aan vastlegging van (interne) controle resultaten spelen hierbij een rol. Een laatste aanleiding voor het afgeven van een verklaring met beperking betreft het onjuist activeren en waarderen (niet conform het BBV). Uit de onderbouwing in de rapporten van bevindingen is veelal niet mogelijk de fouten en/of onzekerheden die hebben geleid tot het afgeven van een verklaring met beperking, exact te kwantificeren. Voor een deel wordt dit veroorzaakt door het gebruik van Pro Memorie (P.M.) posten.

4.1.4 Oordeelsonthouding

Er zijn door de accountants 103 oordeelsonthoudingen afgegeven (25%). Uit de analyse komt naar voren dat de oordeelsonthoudingen voornamelijk veroorzaakt worden door onvoldoende (aantoonbaar maken van) interne controle. Wat bovendien opvalt, is dat bij de afgegeven oordeelsonthoudingen uit het rapport van bevindingen blijkt dat er veelal ook sprake is van programma overschrijdingen. Hierbij is niet in alle gevallen duidelijk of deze, vóór het vaststellen van de jaarrekening, alsnog door de raad geautoriseerd zijn (begrotingscriterium). Om hier inzicht in te krijgen is een nadere analyse uitgevoerd van zowel de rapporten van bevindingen als de jaarstukken van de desbetreffende gemeenten. Hiervan wordt in Hoofdstuk 9 verslag gedaan. Ook komen er opmerkingen voor met betrekking tot het niet, of onvoldoende naleven van de BBV aan de orde.

Verklaringen met oordeelsonthouding			
	Aantal	Totaal aantal geanalyseerd	% van Geanalyseerd
Klasse 1	16	51	31%
Klasse 2	45	136	33%
Klasse 3	38	169	22%
Klasse 4	4	36	11%
Klasse 5	0	23	0%
Totaal	103	415	25%

Tabel 5: afgegeven verklaringen met oordeelsonthouding

Bij veel gemeenten waarbij een oordeelsonthouding is afgegeven met als basis het ontbreken van voldoende maatregelen van interne controle, zijn er door de accountant ook concrete fouten en/of onzekerheden gemeld. Onduidelijk is in hoeverre deze in het oordeel betrokken zijn. Het beeld zou kunnen ontstaan dat in een aantal gevallen een oordeelsonthouding prevaleert boven een afkeurende verklaring.

4.1.5 Ander oordeel

Bij twee gemeenten (in klasse 2 en 3) is een afwijkend oordeel aangetroffen.

In het ene geval geeft de accountant in de paragraaf bevindingen aan dat er gedurende 2006 in ontoereikende mate sprake was van intern uitgevoerde maatregelen van interne beheersing. Een oordeelsonthouding (modeltekst 1^e) zou hierbij verwacht worden. De accountant heeft echter een goedkeurende verklaring afgegeven, onder voorbehoud van het gebrek aan interne controle en hetgeen in de jaarrekening is vermeld inzake begrotingsafwijkingen.

In het andere geval is er volgens de bevindingen in de accountantsverklaring sprake van het 'abusievelijk' niet Europees aanbesteden van een pensioenverzekering. In het oordeel wordt een goedkeuring afgegeven voor rechtmatigheid, met uitzondering van de financiële mutatie als gevolg van de afgesloten pensioenverzekering. Zowel uit de accountantsverklaring als het rapport van bevindingen blijkt niet hoe dit oordeel dient te worden geïnterpreteerd. Waarom er niet voor gekozen is om een verklaring met beperking af te geven is niet duidelijk.

4.1.6 Aanbevelingen NIVRA

Het NIVRA hanteert modelteksten voor de af te geven oordelen. Om een eenduidige interpretatie van de af gegeven oordelen mogelijk te maken is het wenselijk dat uitsluitend van de NIVRA modelteksten gebruik wordt gemaakt. Het verdient aanbeveling om eigen formuleringen vooraf voor te leggen aan het bureau vaktechniek van het desbetreffende accountantskantoor.

Met name indien er sprake is van een niet goedkeurende accountantsverklaring, is het rapport van bevindingen een belangrijk instrument om inzicht te geven in de achtergrond van het verkregen oordeel. De samenhang tussen afgegeven verklaring én het rapport van bevindingen verdient in deze gevallen dan ook bijzondere aandacht. Accountants zouden hier meer aandacht aan kunnen besteden.

4.2 Afgegeven oordeel getrouwheid

Voor wat betreft de strekking van de accountantsverklaringen over het getrouwe beeld hebben 406 van de geanalyseerde gemeenten een goedkeurend oordeel (dit is 98%). Negen gemeenten (2%) ontvingen een verklaring met beperking.

4.3 Tijdstip afgifte accountantsverklaringen

In de Gemeentewet is in artikel 200 aangegeven dat het college de vastgestelde jaarrekening en het jaarverslag, vergezeld van de accountantsverklaring en het rapport van bevindingen binnen twee weken na vaststelling, maar in ieder geval vóór 15 juli van het jaar, volgend op het begrotingsjaar, aan Gedeputeerde Staten zendt. Met de invoering van SISA geldt aanvullend hierop dat de gemeenten de jaarstukken, vergezeld van de accountantsverklaring en het rapport van bevindingen en SISA bijlage, ook vóór 15 juli naar het CBS dienen te versturen.

Aantal per maand afgegeven verklaringen per grootteklasse							
Klasse	1	2	3	4	5	Totaal	
Maand							
Jan	0	0	0	0	0	0	0%
Feb	0	0	0	0	0	0	0%
Mrt	1	3	5	1	0	10	2%
Apr	5	20	39	8	10	82	18%
Mei	22	78	97	19	10	226	50%
Jun	20	31	26	8	2	87	19%
Jul	2	4	2	0	0	8	2%
Aug	1	0	0	0	1	2	0%
Totaal ontvangen	51	136	169	36	23	415	91%
Niet ontvangen	13	12	12	4	2	43	9%
Totaal	64	148	181	40	25	458	100%

Tabel 6: verdeling afgegeven verklaringen over periode januari - augustus

Gezien het bestuurlijke traject dat de jaarstukken af moeten leggen voor aanbidding aan, en vaststelling door de gemeenteraad kan verwacht worden dat deze stukken medio juni volledig zijn. Uit bovenstaand overzicht blijkt dat 405 verklaringen tot en met juni zijn afgegeven en 10 verklaringen na juni.

4.4 Modelteksten accountantsverklaring

Met ingang van 31 december 2006 dienen de nieuwe modelteksten accountantsverklaring gehanteerd te worden. Dit naar aanleiding van de invoering nadere voorschriften Controle- en overige standaarden, COS 700. Met de invoering van de nieuwe controlestandaard en de daaruit voortvloeiende wijzigingen in de accountantsverklaringen volgt het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) de aanpassingen zoals deze zijn opgenomen in de 'International Standards on Auditing (ISA)' van het International Federation of Accountants (IFAC).

De modelteksten zoals opgenomen in Audit Alert 17 (d.d. 9 februari 2006), zijn dan ook vervangen door nieuwe modelteksten, waarin ook opgenomen is het SISA-traject en de Wet openbaarmaking uit publieke middelen gefinancierde topinkomens (WOPT).

Onderstaande tabel geeft weer in hoeverre de nieuwe modelteksten zijn gehanteerd.

Soort afgegeven modelteksten					
Model	Rechtmatigheid	Getrouwheid	Fouten/Onzekerheden	Aantal	%
10.3.1.1.a	Goedkeurend	Goedkeurend	R: Fout < 1% Onzekerheid < 3 % G: Fout < 1% Onzekerheid < 3 %	269	65%
10.3.1.1.b	Beperkend	Goedkeurend	R: Fout > 1% en <3 % G: Fout < 1% Onzekerheid < 3 %	14	3%
10.3.1.1.c	Beperkend	Goedkeurend	R: Onzekerheid >3 % en <10 % G: Fout < 1% Onzekerheid < 3 %	11	3%
10.3.1.1.d	Afkeurend	Goedkeurend	R: Fout > 3 % G: Fout < 1% Onzekerheid < 3 %	9	2%
10.3.1.1.e	Oordeelsonthouding	Goedkeurend	R: Onzekerheid >10 % G: Fout < 1% Onzekerheid < 3 %	99	24%
10.3.1.1.f	Beperkend	Afkeurend	R: Onzekerheid > 3 % en < 10 % G: Fout > 3 %	0	0%
10.3.1.1.g	Beperkend	Beperkend	R: Onzekerheid > 3 % en < 10 % G: Fout > 1% en < 3 %	5	1%
Anders				8	2%
Totaal				415	100%

Tabel 7: soort afgegeven NIVRA modelteksten (R = Rechtmatigheid, G = Getrouwheid)

In acht gevallen is niet volledig gebruik gemaakt van de modelteksten. Bij vier verklaringen wordt dit veroorzaakt door het ontbreken van een modeltekst voor het afgegeven oordeel. Dit betreft combinaties van een *goedkeurend oordeel* voor getrouwheid met een *afkeurend oordeel* of *oordeelsonthouding* voor rechtmatigheid. In twee gevallen heeft de accountant een eigen formulering gebruikt voor het rechtmatigheidsoordeel, waarbij uit de strekking van het oordeel niet eenduidig duidelijk blijkt wat voor oordeel er precies is afgegeven. Deze twee gevallen zijn in paragraaf 4.1.5 al toegelicht. In de overige twee gevallen ontbreekt in het rechtmatigheidsoordeel het zinsdeel '... *rechtmatig tot stand zijn gekomen*...'. Waarom de accountant voor het weglaten hiervan heeft gekozen wordt uit de onderzochte stukken niet duidelijk.

4.4.1 Aanbeveling NIVRA

Het NIVRA hanteert modelteksten voor de af te geven oordelen. Om een eenduidige interpretatie van de af gegeven oordelen mogelijk te maken is het wenselijk dat uitsluitend van de NIVRA modelteksten gebruik wordt gemaakt. Het verdient aanbeveling om eigen formuleringen vooraf voor te leggen aan het bureau vaktechniek van het desbetreffende accountantskantoor.

4.5 WOPT

Op 1 maart 2006 is de Wet openbaarmaking uit publieke middelen gefinancierde topinkomens (WOPT) van kracht geworden. Deze wet regelt dat elke instelling die overwegend uit publieke middelen wordt gefinancierd, jaarlijks het inkomen per functie moet publiceren, indien dit inkomen uitgaat boven dat van de Minister (artikel 6 WOPT). Niet naleving van deze WOPT-rapporteringsverplichting leidt tot een alinea onder 'Verklaring betreffende andere wettelijke voorschriften en/of voorschriften van regelgevende instanties'.

In de 415 geanalyseerde accountantsverklaringen zijn geen bevindingen gemeld met betrekking tot het niet voldoen aan de WOPT.

5 ONDERZOEKSKADER RECHTMATIGHEID

5.1 Algemeen

De accountant voert zijn rechtmatigheidsonderzoek uit in opdracht van de Raad. De uitgangspunten voor het onderzoek worden vastgelegd in een opdracht, veelal gebeurt dit via een zogenaamd controleprotocol. Een verdere uitwerking van het onderzoekskader vindt plaats door het opstellen van een normenkader door de gemeente. Dit betreft de inventarisatie van de voor de accountantscontrole relevante regelgeving. Het normenkader wordt vastgesteld door de Raad, waarbij "kennis nemen van" als vaststelling kan worden beschouwd. Een nadere uitwerking van het normenkader (operationalisering) kan plaats vinden in het toetsingskader. Aangegeven dient te worden welke bepalingen van de regelgeving relevant zijn, c.q. aan welke bepalingen financiële consequenties verbonden zijn. Bij onduidelijkheid betreffende de operationalisatie van gemeente specifieke regelgeving dient de Raad aan te geven welke invulling zij wenst dat hieraan wordt gegeven. Uiteindelijk dient het toetsingskader als input voor de uit te voeren interne controles. De opzet en aanpak hiervan kan vastgelegd worden in een intern controleplan. Ook is het mogelijk dat het normenkader direct wordt uitgewerkt in een intern controleplan, zonder een toetsingskader als tussenstap. Alles tezamen vormt bovenstaande het onderzoekskader waarbinnen de accountant vast kan stellen of er al dan niet rechtmatig gehandeld is. In onderstaande paragrafen wordt aan de hand van de onderzoeksbevindingen een beeld geschetst in hoeverre genoemde onderzoekskaders bij gemeenten aanwezig.

In haar kadernota rechtmatigheid 2007 heeft het PRPG nogmaals aangegeven dat het toetsingskader niet verplicht is. De nadruk komt te liggen op de inbedding in de bedrijfsvoering van rechtmatigheid. Dit dient aantoonbaar te zijn (bijvoorbeeld door het voorhanden hebben van een intern controleplan en/of werkprogramma's).

5.2 Opdracht aan de accountant

Ter begrenzing van de rechtmatigheidscontrole dient de gemeenteraad een aantal zaken (waaronder de te hanteren controletoleranties) nader te regelen en vast te leggen in een raadsbesluit. Er bestaat geen wettelijke verplichting om dit middels een 'controleprotocol' te doen, toch kiest het merendeel van de onderzochte gemeenten hier wel voor.

Aanwezigheid controleprotocol						
Klasse	1	2	3	4	5	Totaal
Aanwezig						
Ja	46	126	152	34	17	375
Nee	0	1	0	0	0	1
Onbekend	5	9	17	2	6	39
Totaal	51	136	169	36	23	415

Tabel 8: aanwezigheid controleprotocol

5.3 Goedkeuringstoleranties

Voor de goedkeuringstoleranties ligt de wettelijke minimum norm vast in het Besluit Accountantscontrole Provincies en Gemeenten (BAPG). Dit betreft 1% van de totale begrotingsomvang voor fouten en 3% van de totale begrotingsomvang voor onzekerheden.

Fout- en onzekerhedentolerantie		
Marge t.o.v. totale begroting	Aantal gemeenten	% van onderzochte gemeenten
Fouttolerantie < 1%	2	0%
Fouttolerantie 1%	412	99%
Fouttolerantie > 1%	1	0%
Totaal	415	100%
Onzekerhedentolerantie < 3%	1	0%
Onzekerhedentolerantie 3%	414	100%
Onzekerhedentolerantie > 3%	0	0%
Totaal	415	100%

Tabel 9: Fout- en onzekerhedentolerantie

Gelijk 2005 zijn er twee gemeenten die gekozen hebben voor een strengere fouttolerantie (tolerantie 0,5%) en één gemeente voor een strengere onzekerhedentolerantie (tolerantie 1%). De twee gemeenten die gekozen hebben voor een strengere fouttolerantie betreffen klasse 5 (> 100.000 inw.) gemeenten. De gemeente die gekozen heeft voor een strengere onzekerheden tolerantie betreft een klasse 2 (>10.000, <20.000 inw.) gemeente.

5.4 Rapporteringstoleranties

Behalve de goedkeuringstoleranties geeft de gemeenteraad middels het controleprotocol of opdrachtbevestiging ook aan wanneer de accountant een fout of onzekerheid dient te rapporten in het rapport van bevindingen.

Bij 223 gemeenten blijkt uit het rapport van bevindingen welke rapporteringstolerantie de gemeente heeft gekozen. Drie van deze gemeenten hebben de tolerantie uitgedrukt in een percentage van hun begroting. Vijf van de gemeenten hebben gekozen voor een verschillende rapporteringstolerantie voor fouten en onzekerheden. De overige 215 gemeenten hebben een vast bedrag gehanteerd als rapporteringstolerantie.

5.5 Normenkader

De gemeente dient aan de accountant een volledig overzicht van de voor de rechtmatigheidscontrole relevante wet- en regelgeving te geven. Het college stuurt het normenkader ook naar de raad. Deze hoeft het niet expliciet vast te stellen, maar kan het normenkader ook bevestigen door het voor kennisgeving aan te nemen.

Uit de analyse blijkt dat meer dan de helft van de gemeenten een door de raad geaccordeerd normenkader heeft (54%). Bij 189 gemeenten (45,5%) blijkt uit de accountantsverklaring of het rapport van bevindingen niet of er een (volledig) normenkader aanwezig is. Bij drie gemeenten blijkt uit de accountantsverklaring of het rapport van bevindingen expliciet dat er geen (volledig) normenkader aanwezig was. Deze drie gemeenten hebben een oordeelsonthouding ontvangen op grond van onvoldoende maatregelen van interne controle. Bij één van deze gemeenten bleek expliciet uit het rapport van bevindingen dat de gemeente sinds 2004 nog geen maatregelen had getroffen om rechtmatig handelen te waarborgen, waaronder het opstellen van een normenkader. Uit de accountantsverklaring of het rapport van bevindingen blijkt niet dat de accountant op grond van specifieke omstandigheden heeft geoordeeld dat het om een niet verwijtbare situatie ging. Gezien de tekst in de kadernota van het PRPG zou er in dit geval sprake zijn van een subjectieve verhindering en had de opdracht mogelijk door de accountant terug gegeven dienen te worden

Aanwezigheid normenkader						
Klasse	1	2	3	4	5	Totaal
Aanwezig						
Ja	21	72	97	16	17	223
Nee	2	0	1	0	0	3
Onbekend	28	64	71	20	6	189
Totaal	51	136	169	36	23	415

Tabel 10: Aanwezigheid normenkader

Bij het onderzoek is naar voren gekomen dat in 62 gevallen het normenkader in 2007 door de raad is geaccordeerd. Vraag is in hoeverre in deze gevallen het normenkader gedurende het boekjaar 2006 een kader voor de interne controle geweest kan zijn. In negen gevallen is er gebruik gemaakt van een normenkader uit 2005. Gezien het feit dat het normenkader jaarlijks wijzigt, in ieder geval als gevolg van toevoegingen en wijzigingen in hogere wet- en regelgeving, is de vraag is in hoeverre deze normenkaders volledig zijn geweest voor het boekjaar 2006.

In vergelijking met 2005 valt op dat het minder duidelijk is of er een actueel normenkader aanwezig is. In 2005 bleek in 94,5% van de gevallen uit de accountantsverklaring of het rapport van bevinden dat er een normenkader was. Voor 2006 is dit gedaald naar 54%. Toch heeft dit niet geleid tot een hoger percentage waarbij een onvolledig of geen normenkader is vastgesteld. In 2005 was dit 1,6%, in 2006 1%. Een gevolgtrekking zou kunnen zijn dat de accountantsverklaringen en rapporten van bevindingen onduidelijker zijn voor wat betreft de aanwezigheid van een al dan niet actueel normenkader. Waar in 2005 dit nog 4% was, is in 2006 dit 45,5% geworden.

5.6 Toetsingskader

Het toetsingskader wordt niet als verplicht beschouwd om een goede uitwerking van de accountantscontrole mogelijk te maken. Immers de gemeente kan er bijvoorbeeld ook voor kiezen om het normenkader direct te operationaliseren in een intern controleplan. Bij het uitwerken van het toetsingskader is de gemeente leidend, maar kan de gemeente besluiten dit op te dragen aan de accountant.

Bij 20 gemeenten is uit de analyse gebleken dat er geen toetsingskader aanwezig was. Bij meer dan de helft (58%) is niet uit de beschikbare stukken te achterhalen of er een toetsingskader is opgesteld. Veelal zal echter in het rapport van bevindingen enkel worden opgenomen dat het toetsingskader aanwezig is, indien dit door de raad is vastgesteld of voor kennisgeving is aangenomen. In 153 gevallen (37%) blijkt expliciet uit de stukken dat er wel een toetsingskader aanwezig is.

Aanwezigheid toetsingskader						
Klasse	1	2	3	4	5	Totaal
Aanwezig						
Ja	15	45	70	14	9	153
Nee	2	8	9	1	0	20
Onbekend	34	83	90	21	14	242
Totaal	51	136	169	36	23	415

Tabel 11: aanwezigheid toetsingskader

Bij de 20 gemeenten waarbij er geen toetsingskader aanwezig was, is er in 13 gevallen een oordeelsonthouding afgegeven. Motivatie hiervan was het ontbreken van voldoende maatregelen van interne controle. Eén gemeente had naast het ontbreken van voldoende maatregelen van interne controle ook te maken met meerdere getrouwheidsfouten en een aanbestedingsfout. Samen leidde deze tot een afkeurende verklaring voor rechtmatigheid (en een beperking voor getrouwheid). In de overige zes gevallen is er een goedkeurende verklaring afgegeven. In één geval bleek uit de stukken dat er wel interne controles waren uitgevoerd, in een ander geval dat er deels interne controles waren uitgevoerd. Bij de overige 4 gemeenten kon op basis van de beschikbare stukken niet vastgesteld worden of er interne controle zijn uitgevoerd.

Als we de onderzoeksresultaten van 2006 vergelijken met die van 2005 dan valt op dat het percentage gemeenten waarbij blijkt dat er een toetsingskader aanwezig is, licht gedaald is (2005: 45%; 2006: 37%). Opvallend is de stijging van het aantal gemeenten waarbij onbekend is of er een toetsingskader is (van 41% in 2005 naar 58% in 2006).

In haar kadernota rechtmatigheid 2007 heeft het PRPG nogmaals aangegeven dat het toetsingskader niet verplicht is. De nadruk komt te liggen op de inbedding in de bedrijfsvoering van rechtmatigheid. Dit dient aantoonbaar te zijn (bijvoorbeeld door het voorhanden hebben van een intern controleplan en/of werkprogramma's).

5.7 Interne controle rechtmatigheid

Interne controle naar de rechtmatigheid vindt idealiter in het proces plaats en anders door middel van evenwichtig over het jaar verdeelde steekproeven. Om inzichtelijk te maken hoe dit geregeld is kan een gemeente het toetsingskader uitwerken in een intern controleplan. Óf vanuit het normenkader een intern controleplan opstellen. Op basis van het intern controleplan en de resultaten van de uitgevoerde controles kan de accountant zich dan een beeld vormen of de gemeente 'in control' is op het vlak van rechtmatigheid. Uiteraard kan ook volstaan worden met controles achteraf, maar los van het feit dat dit over het algemeen leidt tot meer werk, beperkt dit de gemeente ook in de mogelijkheid tot het tijdig kunnen herstellen van geconstateerde tekortkomingen.

Hoewel een intern controleplan dus niet verplicht of noodzakelijk is geeft de aanwezigheid ervan wel een beeld in hoeverre gemeente structureel de aandacht voor rechtmatigheidsborging en -toetsing in de bedrijfsvoering hebben ingebed.

Uit de analyses blijkt dat er zelden in het rapport van bevindingen wordt aangegeven of de gemeente een intern controleplan heeft, waarin aandacht aan rechtmatigheid wordt geschonken. In 68% van de gevallen is het onbekend of er een intern controleplan is. Bij 77 gemeenten (18,5%) blijkt uit het rapport van bevindingen dat er een intern controleplan is waarin specifiek aandacht aan rechtmatigheid besteed wordt. In de overige 13,5% (57 gemeenten) geeft de accountant expliciet aan dat er géén intern controleplan aanwezig is.

Aanwezigheid intern controleplan						
Klasse	1	2	3	4	5	Totaal
Aanwezig						
Ja	10	25	31	8	3	77
Nee	6	26	24	1	0	57
Onbekend	35	85	114	27	20	281
Totaal	51	136	169	36	23	415

Tabel 12: aanwezigheid intern controleplan

Duidelijker is het beeld betreffende het daadwerkelijk uitvoeren van interne controles naar rechtmatigheid door de gemeente. In 61% van de gevallen geeft de accountant in de accountantsverklaring of het rapport van bevindingen aan of er interne controle heeft plaats gevonden, wanneer én of deze volledig was. In onderstaande tabel is dit weergegeven.

Interne controle uitgevoerd						
Klasse	1	2	3	4	5	Totaal
Uitgevoerd						
Ja	15	43	60	11	11	140
Achteraf	8	13	19	3	2	45
Deels	5	23	33	6	3	70
Nee	6	22	11	5	0	44
Onbekend	17	35	46	11	7	116
Totaal	51	136	169	36	23	415

Tabel 13: uitgevoerde interne controles rechtmatigheid

Bij de tabel op de voorgaande pagina wordt met 'Ja' bedoeld dat er gedurende 2006 sprake is geweest van interne controles rechtmatigheid. Met 'Achteraf' wordt aangegeven dat de interne controles niet gedurende het uitvoeren van financiële beheershandelingen zijn uitgevoerd, maar achteraf. Veelal in 2007. Met 'Deels' wordt aangegeven dat er wel gedeeltelijk interne controles zijn uitgevoerd maar dat niet alle relevante processen zijn betrokken, of dat de omvang van de controles te gering was. 'Nee' geeft aan dat de accountant expliciet vermeldt dat er géén interne controles zijn uitgevoerd. Met 'Onbekend' wordt aangegeven dat er uit de accountantsverklaring of het rapport van bevindingen niet te herleiden viel of er interne controles zijn uitgevoerd.

Het aantal gemeenten dat aantoonbaar voldoende maatregelen van interne controle heeft getroffen en uitgevoerd gedurende 2006 betreft 140 gemeenten. Dit is procentueel bijna gelijk aan 2005; 34% voor 2006 en 32,5% voor 2005. Het aantal gemeenten dat, procentueel gezien, achteraf de controles heeft uitgevoerd is iets toegenomen. 11% in 2006 tegen 7% in 2005. Het aantal gemeenten waarbij deels interne controles zijn uitgevoerd is licht gedaald. 20,5% in 2005, nu in 2006 is het percentage 17%.

In 2005 is in het onderzoek de groep gemeenten die geen interne controle hebben uitgevoerd en de groep gemeenten waarvan niet vast gesteld kon worden of er interne controle werd uitgevoerd als één groep geteld. Deze groep besloeg toen 39%. In het onderzoek 2006 zijn deze groepen wel afzonderlijk geteld. Uit het onderzoek blijkt dat bij 116 gemeenten niet uit de accountantsverklaring of het rapport van bevindingen valt af te leiden of er interne controles hebben plaats gevonden. 44 gemeenten hebben volgens de accountantsverklaring of het rapport van bevindingen géén interne controle uitgevoerd. De totale omvang van deze twee groepen is 38% en daarmee bijna gelijk aan 2005.

Van de 44 gemeenten die géén interne controle hebben uitgevoerd hebben 37 een oordeelsonthouding ontvangen, gebaseerd op het accountantsoordeel dat er onvoldoende maatregelen van interne beheersing zijn aangetroffen. Van de overige zeven gemeenten die géén interne controle hebben uitgevoerd heeft er één gemeente een afkeurende verklaring voor rechtmatigheid ontvangen. Deze is gebaseerd op het niet voldoen aan Europese en interne inkoop en aanbestedingsregels. Dit hing dus niet direct samen met het niet uitvoeren van interne controles. Eén andere gemeente heeft een verklaring met beperking ontvangen. Deze was gebaseerd op onvoldoende uitgevoerde maatregelen van interne controle ten aanzien van subsidieverstrekingen en onderhoudskosten huisvesting onderwijs.

De overige vijf gemeenten hebben ondanks het niet uitvoeren van interne controles toch een goedkeurende verklaring voor rechtmatigheid ontvangen. Uit de rapporten blijkt niet dat de accountant deze onderzoeken alsnog (volledig) heeft uitgevoerd. Vraag is in hoeverre er een goedkeurende verklaring verstrekt kan worden als er geen interne controles zijn uitgevoerd om zekerheid te verstrekken dat rechtmatig gehandeld is.

5.7.1 Aanbeveling NIVRA

Het verdient aanbeveling bij het opstellen van de rapporten van bevindingen te streven naar meer uniformiteit met betrekking tot de beschrijving van ondermeer normenkader, interncontroleplan, rapporteringstolerantie en relevante ontwikkelingen. Ook met betrekking tot de onderbouwing van bijvoorbeeld de bevindingen en het oordeel is het wenselijk hierover afspraken te maken. Het hanteren van een "best practice" kan hierbij een oplossing bieden.

6 Criteria in de rechtmatigheidscontrole

De rechtmatigheidscontrole is een aanvullende (juistheids)controle op de baten, lasten en balansmutaties, die in het kader van de getrouwheidscontrole al op getrouwheidsaspecten zijn gecontroleerd. De controle van de rechtmatige totstandkoming van de baten, lasten en balansmutaties leidt tot drie extra toetsingscriteria ten opzicht van de getrouwheidscontrole; het voorwaardencriterium, het begrotingscriterium en het misbruik & oneigenlijk gebruik criterium. In onderstaande paragrafen wordt ingegaan op de onderzoeksbevindingen met betrekking tot bovenstaande genoemde criteria. Bij de weergegeven tabellen en aantallen wordt veelal een % gegeven. Dit is het aantal constatering uitgedrukt in een percentage ten opzichte van de het aantal onderzochte gemeenten (415 = 100%)

6.1 Begrotingscriterium

De essentie van het begrotingscriterium ligt in het feit dat financiële beheershandelingen dienen tot stand te zijn gekomen binnen de grenzen van de vastgestelde begroting en hiermee samenhangende programma's. Als blijkt dat de gerealiseerde bedragen hoger zijn dan de, ook na de laatste begrotingswijziging, geraamde bedragen is in beginsel sprake van onrechtmatige uitgaven (begrotingsonrechtmatigheid) aangezien mogelijk het budgetrecht van Provinciale Staten of de gemeenteraad in het geding is.

Zover mogelijk dient het college afwijkingen tijdens het boekjaar nog aan de raad voor te leggen. Afwijkingen waarbij dat niet mogelijk was dienen in de jaarrekening goed toegelicht te worden, bijvoorbeeld door te verwijzen naar raadsbesluiten of informatieverstrekking aan de raad. Zo maakt het college duidelijk waarom het vindt dat de afwijkingen passen binnen het door de raad vastgestelde beleid. Via het vaststellen van de rekening door de gemeenteraad worden de adequaat toegelichte begrotingsafwijkingen alsnog geautoriseerd. Op basis van deze toelichting stelt de accountant vast of de afwijkingen rechtmatig zijn. Begrotingsafwijkingen die passen binnen het door de raad gestelde beleid betreft de accountant niet in de beslissing om een al dan niet goedkeurende verklaring af te geven, maar rapporteert hij wel in het rapport van bevindingen.

Aanvullend hierop wordt opgemerkt dat in die gevallen dat de raad begrotingsafwijkingen niet autoriseert de accountant zijn verklaring niet hoeft in te trekken of aan te passen. Immers de verklaring is bij de aangeboden jaarrekening afgegeven. Wel kan het zo zijn dat de gemeente de jaarrekening, naar aanleiding van de raadsbehandeling, dient aan te passen. Als dat zo is zal de accountant ook een nieuwe accountantsverklaring dienen af te geven.

In de kadernota rechtmatigheid 2007 is dit standpunt door het PRPG nader onderbouwd en uitgewerkt. Belangrijkste hierbij betreft de kanttekening, dat het overschrijden van de begroting onrechtmatig is, maar niet in alle gevallen hoeft te worden meegewogen in het accountantsoordeel.

Uit de analyse is naar voren gekomen dat er bij 121 gemeenten, dit is 29% van de 415 onderzochte gemeenten, één of meerdere bevindingen m.b.t. begrotingsoverschrijdingen zijn geconstateerd.

Gemeenten waarbij een bevinding mbt het begrotingscriterium is vastgesteld							
Klasse	1	2	3	4	5	Totaal	%
Aantal gemeenten	19	34	51	9	8	121	29%

Tabel 14: aantal gemeenten waarbij een bevinding mbt begrotingscriterium is vastgesteld

Bij het begrotingscriterium komen vooral overschrijdingen voor op programmaniveau, dit betreft 21% van de 415 onderzochte gemeenten. Bij 4% van de onderzochte gemeenten er sprake van kredietoverschrijdingen. Door de accountant is in 38 gevallen (9%) aangegeven dat er achteraf door de raad autorisatie is verleend bij programma-overschrijdingen, waardoor deze niet in het oordeel betrokken hoeven te worden. In de andere genoemde gevallen is niet vast te stellen in hoeverre de overschrijdingen door het college zijn toegelicht ("passend binnen het beleid") en op basis daarvan in het oordeel betrokken zijn. Om hier meer duidelijkheid in te verkrijgen is er een aanvullend onderzoek uitgevoerd waarvan de resultaten in Hoofdstuk 9 besproken worden.

Specificatie vastgestelde bevindingen begrotingscriterium							
Klasse	1	2	3	4	5	Totaal	%
Bevinding							
Programma overschrijding	14	21	39	6	6	86	21%
Krediet overschrijding	0	4	10	1	2	17	4%
Autorisatie achteraf	7	12	13	5	1	38	9%
Overige	0	1	2	0	1	4	1%

Tabel 15: specificatie begrotingscriterium

Het aantal gemeenten waarbij een kredietoverschrijding is genoemd is ten opzichte van 2005 bijna gelijk gebleven (2005; 6%). Er is in 2005 geen onderscheid gemaakt naar achteraf door de raad geautoriseerde (dus rechtmatige) overschrijdingen en niet geautoriseerde programma overschrijdingen. Als de aantallen bevindingen van programma overschrijdingen én de autorisaties achteraf opgeteld worden zijn er 103 gemeenten (25%) in 2006 waarbij er sprake is geweest van programma overschrijdingen. Ten opzichte van 2005 is dit percentage bijna gehalveerd (2005; 40%). Hieruit blijkt derhalve dat het begrotingscriterium steeds beter wordt nageleefd.

6.2 Voorwaardencriterium

Het voorwaardencriterium is conform de opdracht onderverdeeld in meerdere aandachtsgebieden, gelijk aan de onderzoeken 2004 en 2005. Ieder aandachtsgebied kent weer een aantal aspecten waaraan bijzondere aandacht in de analyse is besteed:

Aandachtsgebieden voorwaardencriterium	
Inkoop & Aanbesteding	Art 212
Interne regelgeving	Kostprijsberekening
Externe regelgeving	Afschrijvingstermijnen
Staatssteun	BBV
Uitkeringen, Verstrekkingen en Ontvangsten	Activabeleid
Verbonden partijen	Reserves en Voorzieningen
Leerlingenvervoer	Toerekening baten en lasten juiste boekjaar
Onderwijshuisvesting	Risicoparagraaf
Overige uitkeringen, verstrekkingen en ontvangsten	Toelichting bij rekening
Wet FIDO	Weerstandsvermogen
Overschrijding kasgeldlimiet	Prestatie-indicatoren
Treasurystatuut	Overige BBV
Bevoegdheden	
Mandaat & Delegatie	
Overige bevoegdheden	

Tabel 16: aandachtsgebieden en aspecten voorwaardencriterium

Het aantal malen dat een bevinding met betrekking tot één van de aandachtsgebieden in de geanalyseerde rapporten voorkomt, staat opgenomen in onderstaande tabel. Zodra een aspect van een aandachtsgebied wordt gemeld in de rapporten van bevindingen, wordt dit meegenomen in de telling. Zo kan in een rapport bijvoorbeeld meerdere malen een bevinding zijn opgenomen betreffende de verschillende aspecten van inkoop en aanbesteding.

Totalen voorwaardencriterium			
Criterium	Bevindingen	Gemeenten	% van geanalyseerde gemeenten
Inkoop & Aanbesteding	116	99	24%
Subsidieontvangsten en verstrekkingen	106	96	23%
Wet FIDO	16	15	4%
Bevoegdheden	4	4	1%
Art. 212	17	17	4%
BBV	348	208	50%

Tabel 17: getelde totalen voorwaardencriterium

In de volgende paragrafen wordt nader ingegaan op de specifieke aandachtsgebieden.

6.2.1 Inkoop en Aanbesteding

In de geanalyseerde rapporten van bevindingen worden 117 bevindingen genoemd met betrekking tot de naleving van regelgeving betreffende Inkoop & Aanbesteding of staatssteun. In totaal betreft het 99 gemeenten (24% van de gecontroleerde gemeenten) waarbij een of meerdere bevindingen zijn aangetroffen met betrekking tot inkoop en aanbesteding of staatssteun.

Aantal gemeenten waarbij een bevinding mbt Inkoop&Aanbesteding is vastgesteld							
Klasse	1	2	3	4	5	Totaal	%
Aantal Gemeenten	5	29	44	13	8	99	24%

Tabel 18: aantal gemeenten met bevinding inkoop en aanbesteding en staatssteun

Bij een nadere analyse blijkt dat er minder bevindingen zijn dan in 2005. Was er toen nog bij 34% van de gecontroleerde gemeente een bevinding, nu is dat 24%.

Het verschil kan worden verklaard door het lagere aantal bevindingen met betrekking tot staatssteun (13 gemeenten in 2005, 1 gemeente in 2006) en de afname van het aantal bevindingen met betrekking tot interne regelgeving (90 gemeenten in 2005, 59 gemeenten in 2006).

Met betrekking tot staatssteun valt op dat de accountants wel meerdere malen adviseren om voldoende maatregelen van interne beheersing op te stellen om mogelijke fouten en onzekerheden met staatssteun te voorkomen.

Voor wat betreft de bevindingen met betrekking tot het niet voldoen aan de EU-aanbestedingsregels is het percentage gemeenten waarbij een bevinding is aangetroffen bijna gelijk aan 2005, toen 15% nu 13% (56 gemeenten). Een nadere analyse van deze bevindingen wordt in Hoofdstuk 9 gegeven.

Opvallend is dat in 2005 nog veelvuldig door accountants genoemd werd dat met betrekking tot sommige specifieke regelgeving (waaronder EU-aanbestedingsregels en staatssteun) niet altijd tot een stellig oordeel gekomen kan worden en deze regelgeving daarom niet in het oordeel betrokken werd. In 2006 is deze opmerking van de accountant niet meer geconstateerd. Dit kan verklaard worden door het feit dat, het niet tot een stellig oordeel kunnen komen in deze bijzondere gevallen, in de tussenliggende periode (nogmaals) door het PRPG is bekrachtigd.

6.2.2 Wet FIDO

Naar aanleiding van het onderzoek rechtmatigheid 2005 en vragen in de 'vraag en antwoordrubriek' van het PRPG heeft het platform uitgewerkt hoe er met geconstateerde overtredingen van de Wet Financiering Decentrale Overheden (FIDO) omgegaan dient te worden.

Overtreding van de Wet FIDO leidt tot onrechtmatige balansmutaties, baten en lasten. Echter gezien de definiëring in de PRPG-notitie "Fouten en onzekerheden bij de rechtmatigheidscontrole" zullen de bevindingen inzake kasgeldlimiet en renterisiconorm betreffende het inlenen van gelden alleen worden gerapporteerd en niet meewegen in het accountantsoordeel inzake rechtmatigheid. Aan deze overtredingen van de Wet Fido zijn, volgens het PRPG, zelf namelijk geen (directe) financiële gevolgen verbonden.

Bij het beleggen of uitzetten van gelden kunnen Fido-strijdige transacties ontstaan. Deze kunnen wel tot financiële schade leiden en wegen dus wel mee in het accountantsoordeel inzake de rechtmatigheid.

Aantal gemeenten waarbij een bevinding mbt de Wet FIDO is vastgesteld							
Klasse	1	2	3	4	5	Totaal	%
Aantal Gemeenten	3	4	6	2	0	15	4%

Tabel 19: aantal gemeenten met bevinding Wet FIDO en/of treasury

Uit bovenstaande tabel blijkt dat bij 15 gemeenten bevindingen met betrekking tot de Wet FIDO of treasury zijn geconstateerd. Het aantal bevindingen in 2006 ligt 1,5% lager dan dat in 2005 (6%).

Er zijn negen overschrijdingen van de kasgeldlimiet gerapporteerd en er zijn 7 bevindingen met betrekking tot het niet rechtmatig handelen volgens het Treasurystatuut. Dit betreft vooral het niet volgens het statuut aanvragen van meerdere offertes bij het aantrekken van gelden. Oorzaak hiervan is dat de meeste Nederlandse gemeenten de BNG als preferred banker hebben aangewezen en in ieder geval voor kortlopende leningen eigenlijk uitsluitend met de BNG contracten afsluiten.

6.2.3 Ontvangen gelden, subsidieverstrekingen en verbondenpartijen

Met ingang van het boekjaar 2006 is de SISA (Single Information, Single Audit) in werking getreden. Voor 2006 betrof dit 29 specifieke uitkeringen die niet meer afzonderlijk, maar gelijk met de jaarrekening dienden te worden verantwoord. De analyse van de rapporten van bevindingen is hierop aangepast. Over de SISA wordt in hoofdstuk 7 afzonderlijk verslag gedaan.

Gemeenten waarbij een bevinding mbt uitkeringen, verstrekkingen of ontvangsten is vastgesteld							
Klasse	1	2	3	4	5	Totaal	%
Aantal Gemeenten	13	29	44	6	4	96	23%

Tabel 20: aantal gemeenten met bevinding uitkeringen, verstrekkingen of ontvangsten

In totaal is er bij 96 gemeenten (23%) een bevinding met betrekking tot het ontvangen of uitgeven van subsidiegelden of verbonden partijen geconstateerd.

Specificatie vastgestelde bevindingen uitkeringen, verstrekkingen of ontvangsten							
Klasse	1	2	3	4	5	Totaal	%
Bevinding							
Verbonden partijen	1	2	5	1	0	9	2%
Leerlingenvervoer	1	3	9	0	0	13	3%
Onderwijshuisvesting	1	2	2	0	0	5	1%
Overige	11	23	35	6	4	79	19%
Totaal	14	30	51	7	4	106	

Tabel 21: specificatie uitkeringen, verstrekkingen of ontvangsten

Met betrekking tot verbonden partijen heeft het PRPG een advies uitgebracht in de notitie Gemeenschappelijke regelingen en rechtmatigheidscontrole, d.d. 29-05-2006. Volgens het PRPG kan geconcludeerd worden dat bij een gemeenschappelijke regeling waarin gemeenten samenwerken in de vorm van een openbaar lichaam of een gemeenschappelijk orgaan, er bij het ontbreken van een rechtmatigheidsverklaring er in principe geen consequenties zijn voor de accountantsverklaring van de deelnemende gemeenten. De beide vormen van samenwerking hebben namelijk een eigenstandige verantwoordingsplicht en ook een eigen verantwoordelijkheid in het kader van het BBV en BAPG.

Indien het een gemeenschappelijke regeling betreft waarbij er sprake is van een centrum gemeente of een lichte regeling, geldt dat de verantwoording van baten en lasten in principe plaatsvindt in de jaarrekening van de gemeente. Hiermee vallen zij automatisch onder de rechtmatigheidscontrole van de betreffende gemeente. De gemeenschappelijke regeling kent namelijk geen zelfstandige verantwoording.

Naast de gemeenschappelijke regelingen bestaan er nog altijd de diverse bestuurscommissie binnen gemeenten. Deze bestuurscommissies maken op grond van de Gemeentewet gewoon deel uit van de gemeentelijke bestuursorganen. Hierdoor lopen deze zondermeer mee in het gemeentelijke verantwoordings- en controletraject.

Wat betreft verbonden partijen (Gemeenschappelijke regelingen, dienstverleningsovereenkomsten, onderling uitbestede diensten, etc) valt op dat er in 2005 bij 16% van de onderzochte gemeenten bevindingen werden aangetroffen, nu is dat nog slechts 2%.

Verstrekkingen (subsidies en tegemoetkomingen)

Bij zowel de bevindingen met betrekking tot leerlingenvervoer als onderwijshuisvesting is er nog slechts een zeer laag percentage gemeenten waarbij bevindingen zijn geconstateerd.

Onder 'overig' bevindingen vallen alle andere in de rapporten van bevindingen aangegeven zaken met betrekking tot de door de gemeente ontvangen of uitgegeven subsidiegelden en tegemoetkomingen. Deze bevindingen hebben voornamelijk betrekking op het ontbreken van voldoende maatregelen van interne beheersing (AO/IC) en een onvoldoende mate van dossiervorming.

6.2.4 Bevoegdheden

Het bevoegdheidencriterium maakt niet direct deel uit van de voor de financiële rechtmatigheidstoets van belang zijnde aspecten (recht, hoogte en duur). Toch kiezen veel gemeenten ervoor om hier aandacht aan (te laten) besteden bij het rechtmatigheidsonderzoek. Daarnaast geldt dat in een aantal gevallen het, al dan niet juist uitoefenen van bevoegdheden een direct gevolg heeft voor de rechtmatige totstandkoming van baten, lasten en balansmutaties en daardoor in ieder geval in het rechtmatigheidsoordeel betrokken dient te worden.

Bij slechts 1% van de onderzochte gemeenten (4 gemeenten) is er een bevinding geconstateerd.

6.2.5 Artikel 212

Het al dan niet betrekken van de financiële verordening ex. Artikel 212 Gemeentewet in de rechtmatigheidscontrole hangt, net zoals bij alle andere verordeningen, af van de betreffende bepalingen. De (meeste) bepalingen in de financiële verordening hebben direct invloed op het tot stand komen van de baten, lasten of balansmutaties in de jaarrekening en maken daarom altijd onderdeel uit van het toetsingskader bij de rechtmatigheidscontrole. Neem bijvoorbeeld de wettelijke voorgeschreven afschrijvingsbepalingen of de bepalingen aangaande de financieringsfunctie.

Bij 17 gemeente (4%) is een bevinding opgenomen met betrekking tot de verordening artikel 212 in relatie met financiële rechtmatigheid. De meeste van deze bevindingen worden door de accountants bij de gemeenten tot 50.000 inwoners gemeld. Het merendeel van de geconstateerde bevindingen heeft betrekking op onjuiste afschrijvingstermijnen.

6.2.6 BBV

Het Besluit Begroting en Verantwoording kent meerdere bepalingen die van belang zijn voor de financiële rechtmatigheid. In totaal zijn er 348 bevindingen betreffende het BBV aangetroffen. Het gaat hierbij om 208 gemeenten, dat is 50% van de onderzochte gemeenten. In 2005 betrof dit percentage 52%.

Aantal gemeenten waarbij een bevinding mbt BBV is vastgesteld							
Klasse	1	2	3	4	5	Totaal	%
Aantal Gemeenten	22	70	82	21	13	208	50%

Tabel 22: aantal gemeenten met bevinding BBV

Meer specifiek blijkt het vooral te gaan om bevindingen met betrekking tot reserves en voorzieningen (bij 25% van de gemeenten). Ook in 2005 werden hierover de meeste BBV bevindingen gerapporteerd (30%).

Specificatie vastgestelde bevindingen BBV								
Klasse	1	2	3	4	5	Totaal	%	
Bevinding								
Activabeleid	7	22	30	10	1	70	17%	
Reserves en voorzieningen	10	30	44	14	4	102	25%	
Toerekening baten/lasten juist boekjaar	5	16	19	6	1	47	11%	
Risicoparagraaf	1	2	3	0	0	6	1%	
Toelichting rekening	4	7	6	0	2	19	5%	
Weerstandvermogen	0	3	7	1	2	13	3%	
Prestatie-indicatoren	0	5	2	0	1	8	2%	
Overige	11	27	32	8	5	83	20%	
Totaal	38	112	143	39	16	348		

Tabel 23: specificatie bevindingen BBV

Veelal worden de bevindingen met betrekking tot het BBV niet door de accountant in het oordeel betrokken. Enerzijds doordat de gemeenten, geconfronteerd met de bevindingen, deze nog aanpassen in de jaarstukken. De accountant vermeldt de bevindingen dan als zijnde door de gemeente gecorrigeerd. Anderzijds doordat bevindingen niet direct leiden tot fouten of onzekerheden of niet als zodanig gekwantificeerd kunnen worden. De accountant voorziet de bevinding in die gevallen veelal van een advies aan de gemeente om tot verbetering te komen.

De commissie BBV doet in haar 'vraag&antwoord' rubriek uitspraken over de uitwerking van het BBV in de praktijk. Gemeenten blijken hier vaak nog onvoldoende bekend mee te zijn. Om een meer integrale benadering van de onderwerpen uit de 'vraag&antwoord' rubriek mogelijk te maken publiceert de commissie tegenwoordig ook notities en richtlijnen. Door het op gebundelde wijze aanbieden van haar standpunten zou voor gemeenten en accountants de hantering van het BBV eenvoudiger moeten worden.

6.2.7 Aanbeveling gemeenten en Commissie BBV

Gezien het hoge percentage van bevindingen met betrekking tot het BBV (50%) wordt hier wederom aandacht voor gevraagd. Veel van de geconstateerde bevindingen zijn terug te leiden tot onvoldoende bekendheid met het BBV en de uitspraken van de commissie BBV. Zowel vanuit gemeenten als vanuit de commissie BBV zou dit opgepakt kunnen worden.

6.3 M&O criterium

Het PRPG stelt in haar nota 'Rechtmatigheid: Voorkoming Misbruik & Oneigenlijk gebruik(M&O)' dat het voor gemeenten niet verplicht is om een overkoepelende nota M&O-beleid vast te stellen. Wel doet het PRPG de suggestie om een overkoepelend beleidsstuk te maken. De gemeente kan er echter ook voor kiezen om het M&O-beleid in de verschillende regelingen vorm te geven.

De accountant zal bij haar controles vast stellen in hoeverre de gemeente de feitelijke bepalingen in de specifieke voorschriften om een rechtmatige totstandkoming van baten en lasten te waarborgen naleeft. Bovendien blijkt uit het BAPG dat van de accountant verwacht wordt dat deze de actualiteit van de getroffen M&O-maatregelen beoordeelt.

Manco's in de getroffen M&O-maatregelen zullen (tenzij daardoor aantoonbaar misbruik is veroorzaakt en dus rechtmatigheidsfouten zijn ontstaan) veelal resulteren in een onzekerheid in de controle omdat de van derde ontvangen informatie niet op juistheid en/of volledigheid kan worden getoetst.

Aantal gemeenten waarbij een bevinding mbt M&O-beleid is vastgesteld							
Klasse	1	2	3	4	5	Totaal	%
Aantal Gemeenten	8	27	14	5	2	56	13%

Tabel 24: aantal gemeenten met bevinding M&O beleid

De geconstateerde bevindingen hebben alle betrekking op het in niet voldoende mate aanwezig zijn van beleid om Misbruik en Oneigenlijk gebruik tegen te gaan. In een enkel geval wordt door de accountant nog aangegeven dat er een gemeente breed beleid dient te zijn, dit in tegenspraak met het advies van het PRPG dat dit wenselijk, maar niet noodzakelijk is. Wel dienen er dan M&O maatregelen in de belangrijkste processen opgenomen te zijn. Het aantal bevindingen is in het afgelopen jaar wel gedaald van 30% (2005) naar 13% (2006). Uit de analyse blijkt niet dat het, niet in voldoende mate aanwezig zijn van beleid om M&O tegen te gaan, een reden is geweest om geen goedkeurende verklaring af te geven.

6.4 Overige aspecten

In aanvulling op het voorwaarde-, begrotings- en M&O-criterium is ook onderzocht in hoeverre er bevindingen waren met betrekking tot de WOPT en hoe vaak de Raad opdracht geeft aan de accountant om specifieke aandacht aan een of meerdere onderwerpen te besteden. Daarnaast is bijgehouden hoe vaak de accountant specifieke aanbevelingen geeft aan de gemeente, met betrekking tot rechtmatigheid én welke ontwikkelingen volgens de accountants in 2007 van belang zijn voor de gemeenten.

6.4.1 WOPT

Volgens de Wet Openbaarmaking uit Publieke middelen gefinancierde Topinkomens (WOPT) dient in 2006 in de jaarstukken melding gedaan te worden én dient dit bij het ministerie van BZK gemeld te worden wanneer een publieklichaam medewerkers in dienst heeft, of oud medewerkers vergoedingen betaalde die uitkomen boven het gemiddelde jaarsalaris van de minister (€ 171.000 voor 2006). In de accountantsverklaring en rapporten van bevindingen zijn er geen mededelingen door de accountants gedaan van het niet voldoen aan de WOPT.

6.4.2 Aanvullend onderzoek door accountant

Aan de hand van de rapportages van bevindingen is vastgesteld dat bij 23 gemeenten de gemeenteraad expliciet aan de accountant heeft gevraagd bijzondere aandacht aan een of meer specifieke onderwerpen te geven. Uiteraard is het mogelijk dat er meer aanvullende onderzoeken zijn uitgevoerd waarover de accountant in een afzonderlijke rapportage of brief rapporteert. Uitgevoerde onderzoeken betreffen voornamelijk onderzoeken naar subsidiebeleid, personeelskosten en inkoop. Ten opzichte van 2005 is het percentage gemeenten dat aanvullend onderzoek laat doen gehalveerd van 13% naar 6% (2006).

6.4.3 Aanbevelingen door accountant

Naast de bevindingen met betrekking tot getrouwheid en rechtmatigheid geeft de accountant veelal ook adviezen aan de gemeente. Ondermeer betreffende specifieke posten van de jaarrekening en om de rechtmatige totstandkoming van baten, lasten en balansmutaties te waarborgen. In totaal heeft de accountant bij 293 (71%) van de onderzochte gemeenten een of meerdere aanbevelingen gegeven. Niet in alle gevallen is er een directe relatie te leggen tussen de bevindingen en de aanbevelingen. Soms zijn er ook aanbevelingen, terwijl daar geen bevindingen tegenover staan.

Aantal gemeenten waarbij de accountant adviezen heeft gegeven							
Klasse	1	2	3	4	5	Totaal	%
Aantal Gemeenten	28	103	116	31	15	293	71%

Tabel 25: aantal gemeenten waarbij accountant adviezen heeft gegeven

Veel genoemde aanbevelingen en adviezen zijn:

- Opstellen en actualiseren beheerplannen;
- Opstellen en actualiseren procesbeschrijvingen;
- Interne controle (maatregelen) inbedden in processen;
- Tijdige (gedurende boekjaar) uitvoeren IC;
- Actualiseren grondexploitaties;
- Verbeteren IC maatregelen rondom SISA regelingen;
- Structurele aanpak risicobeheer;
- Actualiseren normen- en toetsingskader;
- Versterken AO/IC.

Overall hebben de meeste adviezen betrekking op het verbeteren van de AO/IC in de gemeenten.

6.4.4 Actuele ontwikkelingen aangegeven door accountant

Behalve aanbevelingen attendeert de accountant de gemeenten ook op gebeurtenissen en ontwikkelingen die van invloed kunnen zijn op de financiële organisatie van de gemeente. Dit is gebeurd bij 35 (8%) van de gemeenten.

Meest genoemde ontwikkelingen zijn:

- Wet Maatschappelijke Ondersteuning;
- Uitbreiding SISA-regeling;
- Wet Algemene Bepalingen Omgevingsrecht;
- (Uitspraken commissie) BBV;
- Kadernota en adviezen PRPG;
- Wet Sociale Werkvoorziening;
- Grond Exploitatie Wet.

6.4.5 Aanbeveling NIVRA

Het verdient aanbeveling bij het opstellen van de rapporten van bevindingen te streven naar meer uniformiteit met betrekking tot de beschrijving van ondermeer normenkader, interncontroleplan, rapporteringstolerantie en relevante ontwikkelingen. Ook met betrekking tot de onderbouwing van bijvoorbeeld de bevindingen en het oordeel is het wenselijk hierover afspraken te maken. Het hanteren van een "best practice" kan hierbij een oplossing bieden.

7 SISA

Met ingang van het verantwoordingsjaar 2006 behoren gemeenten voor het eerst met betrekking tot een 29-tal specifieke uitkeringen zich te verantwoorden middels de Single Information, Single Audit (SISA) methodiek. In plaats van per specifieke uitkering afzonderlijk verantwoording af te leggen, vindt nu één verantwoording middels een bijlage bij de jaarrekening plaats. In het rapport van bevindingen wordt middels een gestandaardiseerde 'SISA-tabel' inzicht gegeven in de fouten en onzekerheden die voortkomen uit de controle van de SISA regelingen.

7.1 Bevindingen

De rapporten van bevindingen bevatten een gestandaardiseerde SISA-tabel, waarin door de accountant geconstateerde fouten en onzekerheden met betrekking tot de SISA regelingen zijn opgenomen. Onderstaande tabel geeft het aantal fouten en/of onzekerheden weer per SISA regelingen. Bij de 16 niet opgenomen SISA regelingen zijn geen fouten of onzekerheden geconstateerd.

Totalen per SISA regeling		
Regeling	Fout	Onzeker
APCB	0	1
GBKV	0	1
OAB	1	9
Schadevergoeding o.g.v. wet milieubeheer	0	1
Brede doeluitkering verkeer en vervoer	0	1
ISV	0	3
SIV	1	1
WWB	23	14
IOAW	3	2
IOAZ	0	2
Bijstandsverlening zelfstandigen	2	13
Antilliaanse jongeren	0	2
Tijdelijke subsidieregeling Schuldhulpverlening 2006	0	1
Totaal	30	51

Tabel 26: getelde bevindingen per SISA regeling

Uit bovenstaande tabel blijkt dat er vooral met betrekking tot de WWB fouten en onzekerheden zijn geconstateerd.

Uit de toelichting in de SISA tabel is zelden exact te achterhalen wat de geconstateerde fout of onzekerheid veroorzaakt heeft. Daarnaast valt op dat de relatie tussen de in het rapport van bevindingen gemelde fouten of onzekerheden, met betrekking tot financiële beheershandelingen waarbij specifieke uitkeringen een rol spelen, en diegene die genoemd zijn in de SISA tabel niet altijd te leggen is. Voor een deel wordt dit veroorzaakt doordat voor de SISA controle wettelijke (aangescherpte) rapporteringstoleranties gelden die kunnen afwijken van de gemeentelijke rapporteringstoleranties.

7.2 Datering SISA tabel

Gedurende het onderzoek bleek dat de SISA tabel in 186 gevallen (45%) gedateerd was na de datering van de accountantverklaring. Aangezien SISA onderdeel uit maakt van het accountantsoordeel was de verwachting dat de SISA tabel vóór de accountantsverklaring was ingevuld en gedateerd.

Na een nader onderzoek van de accountantsverklaringen en rapporten van bevindingen bleek dat er in 150 gevallen sprake was van een SISA tabel waarin geen fouten of onzekerheden werden gemeld (controlegetal SISA tabel = 0). In deze gevallen kan de latere datering verklaard worden door het feit dat voor een aantal accountants en gemeenten het niet duidelijk was dat ook dan de SISA tabel ingevuld en in het rapport van bevindingen opgenomen diende te worden. Deze zijn dan ook later alsnog toegevoegd. Veelal voorzien van een begeleidende brief van de accountant waarin bovenstaande wordt uitgelegd en toegelicht:

"... Achteraf is gebleken dat in het RvB voor het CBS een tabel met controlegetal diende te worden opgenomen. Het genoemde rapport alsnog aanpassen is achteraf niet mogelijk aangezien de gemeenteraad de jaarstukken al heeft vastgesteld. Vandaar dat gekozen is de voor het CBS noodzakelijke informatie in deze brief op te nemen..."

In de overige 36 gevallen zijn er volgens de SISA tabel wél fouten en/of onzekerheden geconstateerd (controlegetal SISA tabel > 0). Uit de beschikbare stukken kon geen verdere informatie gehaald worden om te verklaren waarom in deze 36 gevallen de SISA tabel ná de accountantsverklaring gedateerd was.

SISA tabel afgegeven na accountantsverklaring, met controle getal > 0							
Klasse	1	2	3	4	5	Totaal	%
Aantal	5	8	14	6	3	36	9%

Tabel 27: SISA tabel afgegeven na accountantsverklaring, waarbij controle getal > 0

Gezien het feit dat 2006 het eerste jaar was dat middels de SISA systematiek verantwoording werd afgelegd over 29 specifieke uitkeringen, kan het zijn dat in een aantal gevallen (in de tabel met fouten en onzekerheden ontbrak bijvoorbeeld een controlegetal of er was gebruik gemaakt van een onjuist Excel-bestand voor aanlevering aan het CBS) een nieuwe tabel nodig was, zonder dat de tabel inhoudelijk wijzigde.

7.2.1 Aanbeveling NIVRA en BZK (incl. SISA)

Het is wenselijk om vroegtijdig met gemeenten en accountants afspraken te maken omtrent de wijze waarop de SISA-tabel met de daarin opgenomen fouten en/of onzekerheden moet worden aangeboden.

8 Vergelijking onderzoek 2004 - 2006

8.1 Oordelen 2004 – 2006 per gemeente klasse

Oordelen periode 2004 - 2006 rechtmatigheid									
	Jaar	Oordeel							
		Goedkeurend	Beperking	Afkeurend	Oordeelsonthouding	Ander oordeel	Totaal	Niet geanalyseerd.	Totaal
Klasse 1	2004	1	2	1	7	42	53	16	69
	2005	16	3	2	34	1	56	7	63
	2006	30	4	1	16	0	51	13	64
Klasse 2	2004	10	3	2	17	105	137	18	155
	2005	58	7	5	67	0	137	11	148
	2006	82	6	2	45	1	136	12	148
Klasse 3	2004	26	9	1	22	105	163	15	178
	2005	83	7	3	70	0	163	16	179
	2006	113	13	4	38	1	169	12	181
Klasse 4	2004	6	0	1	10	18	35	5	40
	2005	17	2	2	16	0	37	2	39
	2006	26	4	2	4	0	36	4	40
Klasse 5	2004	6	6	0	3	8	23	2	25
	2005	18	3	1	3	0	25	0	25
	2006	18	5	0	0	0	23	2	25
HI	2004	0	1	0	1	7	9	3	12
	2005	0	0	0	0	8	8	5	13
	2006	0	0	0	0	0	0	0	0
Totaal aantal	2004	49	21	5	60	285	420	59	479
	2005	192	22	13	190	9	426	41	467
	2006	269	32	9	103	2	415	43	458
Totaal percentage	2004%	12%	5%	1%	14%	68%	88%	12%	100%
	2005%	45%	5%	3%	49%	2%	91%	9%	100%
	2006%	65%	8%	2%	25%	0%	91%	9%	100%

Tabel 28: vergelijking oordelen periode 2004 – 2006

In 2004 en 2005 golden er voor herindelingsgemeenten (HI) uitzonderingen met betrekking tot de af te geven verklaringen. Per verslagjaar 2006 dienen herindelingsgemeenten ook de rechtmatigheid te laten toetsen gelijk de andere gemeenten. Voor 2006 zijn de herindelingsgemeenten dan ook niet als aparte groep geanalyseerd.

In 2006 kon er geen verklaring van 'geen onderzoek' meer afgegeven worden. De in 2004 en 2005 afgegeven verklaringen met deze strekking zijn, om de vergelijkbaarheid te vergroten, in de tabel in de kolom 'ander oordeel' opgenomen. In 2006 zijn er twee gemeenten geweest die een verklaring met een andere strekking (zie 4.1.5) als de voorgeschreven varianten hebben ontvangen. Ook deze zijn in de kolom 'ander oordeel' opgenomen.

Uit de analyses in de voorgaande hoofdstukken en paragrafen is duidelijk geworden dat het aantal gemeenten wat aantoonbaar rechtmatig handelt nog steeds toeneemt. Gedurende het boekjaar 2006 is dit voor het eerst meer dan de helft van de gemeenten. Het probleem bij de gemeenten die géén goedkeurende verklaring hebben gekregen zit grotendeel nog steeds in het aantoonbaar maken van het rechtmatig handelen, wat dan ook leidt tot een oordeelsonthouding. Het aantal gemeenten met een afkeurende verklaring is over de drie jaar relatief laag en gelijkblijvend in aantal.

9 Aanvullende onderzoeken

Op verzoek van de begeleidingscommissie is er naar een tweetal onderwerpen aanvullend onderzoek uitgevoerd. Dit betrof:

- Europese aanbestedingen en
- Begrotingscriterium.

In dit hoofdstuk wordt per aanvullend onderzoek verslag gedaan van de wijze van onderzoek, de bevindingen en eventuele aanbevelingen.

9.1 Europese aanbestedingen

Doelstelling van het aanvullende onderzoek naar Europese aanbestedingen was om te bepalen of er een verband bestaat tussen de omvang van de gemeenten en de omvang van de door de accountant geconstateerde bevindingen met betrekking tot Europese aanbestedingen.

9.1.1 Opzet van het aanvullende onderzoek

Om inzicht te krijgen in de bevindingen van de accountants met betrekking tot Europese aanbestedingen zijn de rapporten van bevindingen nader geanalyseerd. Bijzondere aandacht is besteed aan de onderbouwing van de bevindingen en de wijze waarop de bevindingen in het oordeel zijn betrokken. Deze gegevens zijn afgezet tegen de grootteklasse en de afgegeven oordelen. De gegevens van alle 56 gemeenten waarbij door de accountant één of meerdere bevindingen op het gebied van Europese aanbestedingen zijn vastgesteld zijn in het aanvullende onderzoek betrokken (zie ook paragraaf 6.2.1, inkoop en aanbesteding). Voor een juiste interpretatie van de gegevens was het noodzakelijk om van betrokken gemeenten de controletolerantie in de vorm van een bedrag te weten. Helaas was dit veelal niet uit de beschikbare stukken te achterhalen. Ook bleken in 23 gevallen de bevinding niet gekwantificeerd te zijn.

9.1.2 Afgegeven verklaringen

Bij de 56 gemeenten waarbij er een of meerdere bevindingen waren met betrekking tot Europese aanbesteding kon er in één geval vastgesteld worden dat deze bevinding direct heeft geleid tot een afkeurend rechtmatigheidsoordeel. De overige 7 afkeurende verklaringen zijn het resultaat van cumulatie van fouten en onzekerheden uit verschillende gemeentelijke processen, waaronder EU aanbestedingen.

Bij de 8 oordeelsonthoudingen was er in alle gevallen sprake van ontoereikende maatregelen van interne controle, ook met betrekking tot de EU aanbestedingen. Dit heeft zich in 6 gevallen vertaald in onzekerheden. In de overige 2 gevallen viel niet vast te stellen hoe de accountant de bevinding beoordeeld heeft (fout of onzekerheid).

Van de 13 verklaringen met beperking was er sprake van 10 maal een waardering van een bevinding als een fout en 7 maal als een onzekerheid. Deze fouten leidde tot het afgeven van een verklaring met beperking. Zie ook paragraaf 4.1.3 verklaring met beperking.

In het ene geval dat er een ander oordeel is afgegeven betrof dit de eerder in paragraaf 4.1.5 toegelichte situatie.

De overige 26 onderzochte gemeenten hebben een goedkeurende verklaring ontvangen. In al deze gevallen bleef de totale som aan fouten en onzekerheden beneden de voor die gemeente geldende controletolerantie.

Uit voorstaande blijkt dat slechts in een beperkt aantal gevallen vastgesteld kon worden dat de bevindingen met betrekking tot EU aanbesteding direct hebben geleid tot het afgegeven oordeel. Dat niet in alle gevallen vastgesteld kon worden hoe groot de invloed van de bevinding op het afgegeven oordeel is geweest, kan verklaard worden door het feit dat de controletoleranties niet altijd bekend waren, fouten en onzekerheden niet in alle gevallen gekwantificeerd en doordat de accountant de bevinding niet altijd benoemd heeft als fout of onzekerheid.

Afgegeven oordelen per klasse						
Klasse	1	2	3	4	5	Totaal
Goedkeurend	0	5	15	4	2	26
Afkeurend	1	1	4	2	0	8
Met beperking	0	2	5	3	3	13
Oordeelsonthouding	0	4	4	0	0	8
Anders	0	0	1	0	0	1
Totaal	1	12	29	9	5	56

Tabel 29: afgegeven oordelen bij gemeenten met één of meerdere bevinding met betrekking tot EU-aanbesteding

Als in tabel 29 wordt gekeken naar de totalen per klasse dan valt op dat meer dan de helft (52%) van de gemeenten waarbij één of meerdere bevindingen zijn geconstateerd zich in klasse 3 (20.000 tot 50.000 inwoners) bevinden. Het aantal klasse 3 gemeenten maakt op het totale aantal Nederlandse gemeenten 40% uit en is met betrekking tot Europese aanbestedingsbevindingen dan ook oververtegenwoordigd (+12%). Ook de gemeenten met meer dan 50.000 inwoners zijn, als op basis van de verdeling over het totaal aantal Nederlandse gemeenten verwacht zou worden, oververtegenwoordigd: + 7% voor gemeenten tussen de 50.000 en 100.000 inwoners (klasse 4) en + 4% voor gemeenten met meer dan 100.000 inwoners (klasse 5). De kleinere gemeenten zijn ondervertegenwoordigd in de zin dat er minder gemeenten zijn vertegenwoordigd als op basis van hun verdeling over het totaal aantal Nederlandse gemeenten verwacht zou worden.

9.1.3 Door de accountant geconstateerde bevindingen

In totaal zijn er bij de 56 nader onderzochte gemeenten 117 bevindingen met betrekking tot EU-aanbestedingen geteld. Niet in alle gevallen worden deze bevindingen als fout of onzekerheid benoemd. In die gevallen dat de bevindingen wel als fout of onzekerheid worden benoemd, zijn de bevindingen door de accountant veelal samengevoegd tot een totaal bedrag dat als fout of onzeker benoemd wordt. Uit telling blijkt dat er 38 keer door de accountant het begrip fout wordt gehanteerd en 27 keer het begrip onzekerheid. Ook komt het voor dat fouten of onzekerheden niet gewaardeerd zijn door de accountant. In deze gevallen gebruikt de accountant wel de term fout of onzekerheid, maar kwantificeert de omvang hiervan. Dit is speelt met name in die gevallen waarbij er een systeem ontbrak om de rechtmatigheid te waarborgen of wanneer er sprake was van onvoldoende interne controle.

Om meer inzicht te krijgen in de bevindingen zijn deze op verschillende wijze gegroepeerd. Gekozen is voor een groepering op basis van type opdrachten (clusters diensten, leveringen, werken), een groepering op basis van veel voorkomende bevindingen en een groepering op basis van veel voorkomende oorzaken van bevindingen. In iedere groep zijn de gegevens afgezet tegen de grootteklasse.

Groepering op basis type opdrachten

De bevindingen zijn gegroepeerd per type aan te besteden opdracht, diensten, leveringen of werken.

Bevindingen per type opdracht						
Cluster / Klasse	1	2	3	4	5	Totaal
Diensten	2	8	32	3	1	46
Leveringen	0	3	14	4	2	23
Werken	0	7	20	0	0	27
Soort niet genoemd	0	3	7	3	8	21
Totaal	2	21	73	10	11	117

Tabel 30: bevindingen per type opdracht

Per gemeente kan er sprake zijn van meerdere bevindingen. In 21 gevallen is uit het rapport van bevindingen niet te achterhalen op welk type opdracht de bevinding betrekking heeft. Uit de tabel blijkt dat voornamelijk op het gebied van diensten er bevindingen zijn geconstateerd. Grootteklasse 3 speelt hierbij een grote rol, deze neemt 62% van de 117 bevindingen voor zijn rekening. Deze klasse omvat 40% van de Nederlandse gemeenten, wat aangeeft dat er met 62% boven gemiddeld gescoord wordt.

Tevens zijn de door de accountant in het oordeel meegewogen bedragen in kaart gebracht, opgeteld per grootteklasse. Door de accountant wordt een bevinding niet altijd gekwantificeerd. Dit speelt met name in die gevallen waarbij er een systeem ontbrak om de rechtmatigheid te waarborgen of wanneer er sprake was van onvoldoende interne controle. In de tabel zijn deze aantallen terug te vinden in de kolom 'bedrag niet gespecificeerd'. Daarnaast benoemen accountants niet altijd het hele aan te besteden bedrag als fout of onzeker. Onderstaande tabel geeft dan ook slechts een indicatie van de omvang van geconstateerde fouten en/of onzekerheden.

Totalen obv type opdrachten per klasse							
Cluster / Klasse	1	2	3	4	5	Bedrag niet gespecificeerd	Totaal
Diensten	360.000	267.000	10.997.211	2.462.069	0	12	14.086.280
Leveringen	0	107.000	123.000	3.211.605	0	4	3.441.605
Werken	0	1.567.485	5.844.000	0	0	5	7.411.485
Soort niet genoemd	0	3	7	3	8	8	X
Totaal	360.000	1.941.485	16.964.211	5.673.674	0	29	24.939.370

Tabel 31: totalen in oordeel betrokken bedragen per type opdrachten

Niet correct aanbestede diensten hebben ook financieel gezien de grootste invloed. Onbekend is hoe de verhouding *aan te besteden diensten* ten opzichte van *werken* en *leveringen* bij de gemeenten ligt. De lagere EU aanbestedingsdrempel in vergelijking met werken in ogenschouw nemend, zou er gesteld kunnen worden dat diensten eerder aanbesteed dienen te worden en zo de kans op onrechtmatigheden statistisch dan ook groter is. Echter zodra bij een werk niet correct is aanbesteed leidt dit, gezien het hogere drempelbedrag, direct tot een hoger bedrag aan onrechtmatigheden.

Groepering op basis van veelvoorkomende bevindingen

Bij de analyse is gebleken dat er een aantal veelvoorkomende bevindingen zijn. Om meer inzicht te krijgen in de mogelijke relatie tussen deze bevindingen en de gemeentelijke omvang is hier een telling van gemaakt.

Aantal genoemde bevindingen per klasse						
Klasse	1	2	3	4	5	Totaal
Inhuur derden	0	2	9	0	0	11
Facilitair	0	2	16	2	2	22
Openbare ruimte	1	7	26	2	0	36
Welzijn & Sociale zaken	1	1	10	1	1	14
Niet gespecificeerd	0	9	12	5	8	34
Totaal	2	21	73	10	11	117

Tabel 32: aantal genoemde bevindingen

Uit de tabel blijkt dat in 29% van de gevallen er een bevinding wordt genoemd, maar dat niet duidelijk is waarop deze betrekking heeft. Het merendeel van de benoemde bevindingen heeft betrekking op diensten, leveringen en werken ten behoeve van de openbare ruimte (31%). Hierbij kan gedacht worden aan groenonderhoud, maar ook het inkopen van bestratingsmiddelen of de aanleg van riolering.

Groepering op basis van oorzaken van bevindingen

Om inzichtelijk te krijgen waardoor een bevinding is veroorzaakt zijn de oorzaken van de bevindingen ingedeeld in groepen. Uit de tabel blijkt dat met name bevindingen in de te volgen procedures voorkomen (44%). Indien de bevinding gespecificeerd is, blijkt het veelal te gaan om het niet of te laat bekend maken van de gevolgde procedure. In het merendeel van deze 52 bevindingen is echter niet door de accountant aangegeven wat er precies niet goed is gedaan.

Oorsprong bevindingen per klasse						
Klasse	1	2	3	4	5	Totaal
Ontbreken systeem ter waarborging, vastlegging	0	4	14	2	4	24
Onvoldoende interne controle	1	2	13	0	1	17
Niet aanbesteed	0	1	17	3	3	24
Procedure	1	14	29	5	3	52
Totaal	2	21	73	10	11	117

Tabel 33: oorsprong bevindingen

Om meer inzicht te krijgen in hoe het oordeel beïnvloed wordt door de bevindingen is gekeken welk soort oorzaak tot een fout of onzekerheid leidt.

Specificatie geconstateerde bevindingen				
Oorsprong	Fout	Onzeker	Niet in oordeel	Totaal
Ontbreken systeem ter waarborging, vastlegging	2	9	13	24
Onvoldoende interne controle	0	4	13	17
Niet aanbesteed	15	0	9	24
Procedure	21	14	17	52
Totaal	38	27	52	117

Tabel 34: bevindingen in relatie tot beoordeling accountant

Zoals in de eerste alinea van deze paragraaf aangegeven kan voorstaande tabel (34: bevindingen in relatie tot beoordeling accountant) slechts als een indicatie worden gezien. Dit wordt veroorzaakt doordat de accountants bevindingen niet altijd één-op-één vertalen naar een fout of onzekerheid. Zo kan het voorkomen dat meerdere bevindingen door de accountant als een totaal bedrag becijferde (fout of onzekerheid) wordt. Bij de ene gemeente kunnen echter ook meerdere fouten en/of onzekerheden zijn geconstateerd, terwijl bij een andere gemeenten geen van de bevindingen als een fout of onzekerheid door de accountant is benoemt.

Opvallend is het feit dat in twee gevallen het ontbreken van een systeem ter waarborging of een gebrek aan vastlegging (dossiervorming) tot een fout heeft geleid. In beide gevallen is dit veroorzaakt door onvoldoende dossiervorming waardoor de accountant zich op het standpunt heeft gesteld dat niet aangetoond kon worden dat correct is aanbesteed. Gezien het feit dat de accountant nadrukkelijk op het gebrek aan dossiervorming de aandacht heeft gelegd zijn deze fouten hier meegeteld en niet in de rij 'procedure' (niet volgen van de juiste procedure).

9.1.4 Samenvatting bevindingen

Onderstaande tabel geeft een overzicht van de bevindingen in zowel aantallen als percentages. De bovenste twee rijen geven het aantal gemeenten per grootteklasse in 2006 en de procentuele verdeling hiervan. De middelste twee rijen geven het aantal door de accountant geconstateerde bevindingen en wederom de procentuele verdeling hiervan. De onderste twee rijen laten het aantal gemeenten waarbij één of meerdere bevindingen geconstateerd waren zien en ook hier weer de procentuele verdeling hiervan. Op basis van de weergegeven percentages is het mogelijk een vergelijking te maken tussen de werkelijke verdeling en de verwachte verdeling (laatste op basis van de tweede rij, verdeling gemeenten in 2006).

Overzicht bevindingen						
Klasse	1	2	3	4	5	Totaal
Aantal gemeenten in 2006	64	148	181	40	25	458
Verdeling gemeenten in 2006	14%	32%	40%	9%	5%	100%
Bevindingen	2	21	73	10	11	117
Verdeling bevindingen	2%	18%	62%	9%	9%	100%
Gemeenten met bevindingen	1	12	29	9	5	56
Verdeling gemeenten met bevindingen	2%	21%	52%	16%	9%	100%

Tabel 35: Overzicht bevindingen mbt Europese aanbesteding

Kleinere gemeenten (klasse 1 en 2, < 20.000 inwoners) scoren beduidend lager als op basis van de verdeling van gemeenten in 2006 verwacht zou worden. Een verklaring hiervoor kan mogelijk gevonden worden in het feit dat de kleinere gemeenten veelal een minder omvangrijk inkoop budget hebben. Hierdoor hoeft er minder aanbesteed te worden én als er wel aanbesteed dient te worden dan wordt door gebrek aan interne expertise veelal inhuur gedaan om het traject te begeleiden.

Grotere gemeenten (klasse 4 en 5, > 50.000 inwoners) scoren wat hoger als verwacht. Een mogelijke verklaring hiervoor kan gevonden worden in het feit dat bij deze gemeenten meer wordt ingekocht, waarbij er veelal sprake is van omvangrijke bedragen. Hierdoor dient er meer aanbesteed te worden, waardoor deze gemeenten in de loop der jaren hier zelf expertise in hebben opgebouwd. Dat dit geen garantie is voor succes blijkt uit het feit dat de grotere gemeenten toch iets bovengemiddeld scoren.

De meeste bevindingen komen voor bij klasse 3 gemeenten (20.000 tot 50.000 inwoners, 73 bevindingen verdeelt over 29 gemeenten). Zowel qua aantal gemeenten (+12%) als qua aantal bevindingen (+22%) is deze klasse over vertegenwoordigd. De door de accountant geconstateerde bevindingen hebben voor een groot deel betrekking op het niet correct volgen van de juiste procedures, gevolgd door het ten onrechte niet Europees aanbesteden. Bevindingen komen met name voor in het cluster 'openbare ruimte' gevolgd door het cluster 'facilitair'. Hierbij betreft het met name het afnemen van diensten, gevolgd door het uit laten voeren van werken. De middelgrote gemeenten (> 20.000, < 50.000 inwoners) vallen precies tussen de kleinere en grotere gemeenten in. Waardoor juist deze groep gemeenten meer problemen kent met het volgens de Europese aanbestedingsregels inkopen kan niet direct worden vastgesteld. Een mogelijke verklaring kan worden gevonden in het feit dat deze gemeenten groot genoeg zijn om omvangrijkere inkopen te moeten doen, maar te klein om hier kwalitatief voldoende invulling aan te geven.

Het beeld is dan ook dat kleine gemeenten weinig problemen kennen, middel grote gemeenten de meeste problemen en grotere gemeenten iets boven gemiddeld scoren. Het is dus niet per definitie zo dat de kans op fouten of onzekerheden evenredig groter wordt met de omvang (en het budget) van gemeenten. Ook is niet vastgesteld dat met het afnemen van de omvang van de gemeente het moeilijker wordt om te voldoen aan de Europese aanbestedingsregels.

9.1.5 Aanbeveling Gemeenten

Het is wenselijk binnen de gemeente een inkoopcoördinator aan te stellen, met kennis van de EU-aanbestedingsregels en Staatssteun. Een andere mogelijkheid is samenwerking te zoeken met andere gemeenten (bijvoorbeeld in een gemeenschappelijk inkoopcentrum).

9.2 Begrotingscriterium

De essentie van het begrotingscriterium ligt in het feit dat financiële beheershandelingen dienen tot stand te zijn gekomen binnen de grenzen van de vastgestelde begroting (incl. begrotingswijzigingen gedurende het verslagjaar) en hiermee samenhangende programma's. Zover mogelijk dient het college afwijkingen tijdens het boekjaar nog aan de raad voor te leggen. Afwijkingen waarbij dat niet mogelijk was dienen in de jaarrekening goed toegelicht te worden, bijvoorbeeld door te verwijzen naar raadsbesluiten of informatieverstrekking aan de raad. Zo maakt het college duidelijk waarom het vindt dat de afwijkingen passen binnen het door de raad vastgestelde beleid. Via het vaststellen van de rekening door de gemeenteraad worden de adequaat toegelichte begrotingsafwijkingen alsnog geautoriseerd.

In de kadernota rechtmatigheid 2007 is dit standpunt door het PRPG nader onderbouwd en uitgewerkt. Belangrijkste hierbij betreft de kanttekening, dat het overschrijden van de begroting onrechtmatig is, maar niet in alle gevallen hoeft te worden meegewogen in het accountantsoordeel.

Aanvullend hierop wordt opgemerkt dat in die gevallen dat de raad begrotingsafwijkingen niet autoriseert de accountant zijn verklaring niet hoeft in te trekken of aan te passen. Immers de verklaring is bij de aangeboden jaarrekening afgegeven. Wel kan het zo zijn dat de gemeente de jaarrekening, naar aanleiding van de raadsbehandeling, dient aan te passen. Als dat zo is zal de accountant ook een nieuwe accountantsverklaring dienen af te geven.

Het aanvullend onderzoek heeft zich gericht op de vraag in hoeverre het gemeenten correct zijn omgegaan met deze procedure. Vanuit het primaire onderzoek is het beeld ontstaan dat de interpretatie hiervan toch niet uniform is gehanteerd.

9.2.1 Opzet van het aanvullende onderzoek

Om het aanvullende onderzoek beheersbaar te houden is gekozen voor een afbakening van zowel de omvang als de diepgang van het onderzoek. De omvang is ingeperkt door een representatieve steekproef van 50 gemeenten te trekken uit de 121 gemeenten waarbij één of meerdere bevindingen met betrekking tot het begrotingscriterium was geconstateerd (zie ook Paragraaf 6.1, begrotingscriterium en tabel 14). De diepgang is ingeperkt door onderzoek te doen naar die programma- en kredietoverschrijdingen die door de accountant zijn geconstateerd in het rapport van bevindingen. Tevens is het onderzoek uitgevoerd middels de beschikbare raads- of bestuurlijke informatie systemen (RIS/BIS). Hieruit zijn de jaarrekening, het vergaderschema en de agenda en notulen van relevante raadsvergaderingen opgevraagd. Er is dus geen inhoudelijk boekenonderzoek bij de 50 gemeenten gedaan. Grondslag is dat de accountant dit onderzoek gedegen heeft gedaan en voor dit onderzoek daar op gebouwd kan worden.

9.2.2 Afgegeven verklaringen

Uit de rapporten van bevindingen blijkt dat in geen enkel geval de geconstateerde begrotingsoverschrijdingen direct hebben geleid tot een afkeurende verklaring. Van de onderzochte gemeenten had 68% een goedkeurende verklaring, 10% een verklaring met beperking en 22% een oordeelsonthouding. Deze percentages lopen redelijk gelijk op met die van de gemeenten waarbij géén bevindingen met betrekking tot het begrotingscriterium zijn geconstateerd. Hieruit ontstaat het beeld dat geconstateerde bevindingen met betrekking tot het begrotingscriterium geen directe invloed op het oordeel hebben gehad.

9.2.3 Melden van overschrijdingen aan de raad

Overschrijdingen van de programma's of kredieten dienen uiterlijk in de vast te stellen jaarrekening gemeld te worden aan de raad. In onderstaande tabel is weergegeven wanneer de overschrijdingen zijn gemeld ten opzichte van het vaststellingsmoment van de jaarrekening.

Melden overschrijdingen tov vaststellen jaarrekening						
Klasse	1	2	3	4	5	Totaal
Voor vaststelling	0	2	3	2	2	9
Gelijk	4	6	9	1	0	20
Na vaststelling	0	0	0	0	0	0
Onbekend	4	6	9	1	1	21
Totaal	8	14	21	4	3	50

Tabel 36: melding overschrijding aan de raad

Met de term 'Gelijk' wordt in de tabel aangegeven dat melding in dezelfde vergadering als de vaststelling van de jaarrekening is gedaan. Veelal betreft het dan opeenvolgende agenda punten. Bij 21 van de 50 gemeenten (42%) kon op basis van de raadstukken niet achterhaald worden of de raad kennis genomen heeft van de begrotingsoverschrijding. Mogelijk dat in deze gevallen de melding in de jaarrekening is gedaan. Bij 18% is expliciet duidelijk dat de melding vóór het vaststellen van de jaarrekening is gedaan.

9.2.4 Accorderen van overschrijdingen door de raad

De gemelde overschrijdingen worden via het vaststellen van de rekening alsnog door de raad geautoriseerd.

Accorderen overschrijdingen tov vaststellen jaarrekening						
Klasse	1	2	3	4	5	Totaal
Voor vaststelling	1	1	1	1	0	4
Gelijk	4	8	11	2	2	27
Na vaststelling	0	0	0	0	0	0
Onbekend	3	5	9	1	1	19
Totaal	8	14	21	4	3	50

Tabel 37: accorderen overschrijding door de raad

Bij 4 gemeenten was duidelijk dat het accorderen van de overschrijdingen in een aparte raadsvergadering vóór het vaststellen van de jaarrekening heeft plaats gevonden. Bij iets meer dan de helft (54%) van de gemeenten zijn de overschrijdingen in dezelfde raadsvergadering als waarin de jaarrekening wordt vastgesteld geaccordeerd. Veelal betreft het dan twee opeenvolgende agenda punten.

Bij 19 gemeenten (38%) kon niet op basis van raadstukken achterhaald worden wanneer de raad de overschrijdingen heeft geaccordeerd. Aanvullend hierop wordt opgemerkt dat in die gevallen dat de raad begrotingsafwijkingen niet autoriseert de accountant zijn verklaring niet hoeft in te trekken of aan te passen. Immers de verklaring is bij de aangeboden jaarrekening afgegeven.

9.2.5 Tijdstip van overboeken begrotingsonderschrijdingen naar reserves

Als laatste onderzoekspunt is onderzocht wanneer gemeenten het overboeken van overschotten (begrotingsoverschotten) naar reserves door de raad hebben laten accorderen. Wanneer aan het einde van het begrotingsjaar blijkt dat er sprake is van een begrotingsonderschrijding dan dienen deze bedragen na vaststelling van het resultaat pas overgeboekt te worden. Het bleek niet mogelijk om zonder een inhoudelijk onderzoek van de administratie van de 50 gemeenten dit onderzoek uit te voeren. Er is dus voor gekozen om te kijken wanneer de 50 gemeenteraden de in de jaarrekening genoemde overschotten door de raad hebben laten accorderen om in één of meerdere reserves te storten.

Begrotingsonderschrijding naar reserve geboekt tov vaststellen jaarrekening						
Klasse	1	2	3	4	5	Totaal
Voor vaststelling	0	1	0	0	0	1
Gelijk	6	12	17	4	3	42
Na vaststelling	0	1	1	0	0	2
Onbekend	2	0	3	0	0	5
Totaal	8	14	21	4	3	50

Tabel 38: tijdstip akkoord overboeken overschotten naar reserves

Bij 84% van de onderzochte gemeenten heeft vaststelling in dezelfde raadsvergadering als die waarin de jaarrekening is vastgesteld plaatsgevonden. Veelal als eerstvolgend agendapunt na het vaststellen van de jaarrekening. Niet achterhaald kon worden in welke jaarrekening dan de overboeking tot uiting kwam. Slecht in één geval is de goedkeuring van de raad in een raadsvergadering vóór het vaststellen van de jaarrekening gebeurd. Bij twee gemeenten is het akkoord na het vaststellen van de jaarrekening door de raad gegeven en bij vijf gemeenten waren de raadstukken niet beschikbaar of bleek niet uit de raadstukken wanneer het akkoord door de raad gegeven is.

9.2.6 Samenvatting bevindingen

Gedurende het onderzoek is gebleken dat niet in alle onderzochte gemeenten het Raads- of Bestuurlijk informatiesysteem (RIS/BIS) up-to-date is. Inhoudelijk kan gesteld worden dat veelal gelijk met het vaststellen van de jaarrekening de programma- en kredietoverschrijdingen zijn gemeld en geaccordeerd en besloten is tot resultaatsbestemming. Er zijn geen gevallen aangetroffen waarin het melden en accorderen van programma- en kredietoverschrijdingen na het vaststellen van de jaarrekening heeft plaats gevonden. Wel is geconstateerd dat in één geval de gemeenteraad toestemming heeft gegeven voor het storten van een overschot in een reserve, vóór het vaststellen van de jaarrekening. In de jaarstukken zelf was het gestorte overschot als resultaat voor bestemming opgenomen. Opgemerkt wordt dat bij géén van de 50 gemeenten begrotingswijzigingen, met betrekking op boekjaar 2006, na 31 december 2006 zijn aangetroffen.

In de kadernota rechtmatigheid 2007 heeft het PRPG haar standpunt omtrent het begrotingscriterium nader onderbouwd en uitgewerkt. Belangrijkste hierbij betreft de kanttekening, dat het overschrijden van de begroting onrechtmatig is, maar niet in alle gevallen hoeft te worden meegewogen in het accountantsoordeel.

10 Conclusies en aanbevelingen

10.1 Aanbevelingen voor PRPG

In de kadernota 2007 zijn de onderwerpen als "toepassing van het begrotingscriterium" (paragraaf 6.1 en 9.2) en de noodzakelijkheid van het toetsingskader (Paragraaf 5.6) inmiddels meegenomen.

10.2 Aanbevelingen voor gemeenten

1. Gezien het hoge percentage van bevindingen met betrekking tot het BBV (namelijk 50%) wordt wederom aandacht hiervoor gevraagd. Veel van de geconstateerde bevindingen zijn terug te herleiden tot onvoldoende bekendheid met het BBV en de uitspraken van de commissie BBV. Zowel vanuit gemeenten en de VNG, als vanuit de commissie BBV zou dit opgepakt kunnen worden (paragraaf 6.2.7).
2. Het is wenselijk binnen de gemeente een inkoopcoördinator aan te stellen, met kennis van de EU-aanbestedingsregels en Staatssteun. Een andere mogelijkheid is samenwerking te zoeken met andere gemeenten, bijvoorbeeld in een gemeenschappelijk inkoopcentrum (paragraaf 9.1.5).

10.3 Aanbevelingen voor BBV

1. Gezien het hoge percentage van bevindingen met betrekking tot het BBV (namelijk 50%) wordt wederom aandacht hiervoor gevraagd. Veel van de geconstateerde bevindingen zijn terug te herleiden tot onvoldoende bekendheid met het BBV en de uitspraken van de commissie BBV. Zowel vanuit gemeenten en de VNG, als vanuit de commissie BBV zou dit opgepakt kunnen worden (paragraaf 6.2.7)

10.4 Aanbevelingen voor NIVRA

1. Het NIVRA hanteert modelteksten voor de af te geven oordelen. Om een eenduidige interpretatie van de af gegeven oordelen mogelijk te maken is het wenselijk dat uitsluitend van de NIVRA modelteksten gebruik wordt gemaakt. Het verdient aanbeveling om eigen formuleringen vooraf voor te leggen aan het bureau vaktechniek van het desbetreffende accountantskantoor (paragraaf 4.1.6 en 4.4.1).
2. Met name indien er sprake is van een niet goedkeurende accountantsverklaring, is het rapport van bevindingen een belangrijk instrument om inzicht te geven in de achtergrond van het verkregen oordeel. De samenhang tussen afgegeven verklaring én het rapport van bevindingen verdient in deze gevallen dan ook bijzondere aandacht. Accountants zouden hier meer aandacht aan kunnen besteden (paragraaf 4.1.6).
3. Het verdient aanbeveling bij het opstellen van de rapporten van bevindingen te streven naar meer uniformiteit met betrekking tot de beschrijving van ondermeer normenkader, interncontroleplan, rapporteringstolerantie en relevante ontwikkelingen. Ook met betrekking tot de onderbouwing van bijvoorbeeld de bevindingen en het oordeel is het wenselijk hierover afspraken te maken. Het hanteren van een "best practice" kan hierbij een oplossing bieden (paragraaf 5.7.1 en paragraaf 6.4.5).
4. Het is wenselijk om vroegtijdig met gemeenten en accountants afspraken te maken omtrent de wijze waarop de SISA-tabel met de daarin opgenomen fouten en/of onzekerheden moet worden aangeboden (paragraaf 7.2.1).

10.5 Aanbevelingen voor BZK (incl. SISA)

1. Het is wenselijk om vroegtijdig met gemeenten en accountants afspraken te maken omtrent de wijze waarop de SISA-tabel met de daarin opgenomen fouten en/of onzekerheden moet worden aangeboden (paragraaf 7.2.1).

11 Lijst met afkortingen

AO/IC	Administratieve Organisatie / Interne Controle;
APCB	Actieplan Cultuurbereik;
BAO	Besluit Aanbestedingsregels voor Overheidsopdrachten;
BAPG	Besluit Accountantscontrole Provincies en Gemeenten;
BBV	Besluit Begroting en Verantwoording;
BZK	Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties;
EU	Europese Unie;
Wet FIDO	Wet Financiering Decentrale Overheden;
GBKV	Geldstroom Beeldende Kunst en Vormgeving;
Grexwet	Grondexploitatiewet;
IOAW	Wet inkomensvoorziening oudere en gedeeltelijk arbeidsongeschikte werkloze werknemers;
IOAZ	Wet inkomensvoorziening oudere en gedeeltelijk arbeidsongeschikte gewezen zelfstandigen;
IPO	Interprovinciaal Overleg;
ISV	Investering Stedelijke Vernieuwing;
M&O	Misbruik en Oneigenlijk gebruik;
NIVRA	Nederlands Instituut van Registeraccountants;
OAB	Onderwijsachterstandenbeleid;
PRPG	Platform Rechtmatigheid Provincies en Gemeenten;
RIS/BIS	Raadsinformatie-, Bestuurlijk informatiesysteem;
SISA	Single Information, Single Audit;
SIV	Sociaal, Integratie en Veiligheid;
VNG	Vereniging van Nederlandse Gemeenten;
WABO	Wet Algemene Bepalingen Omgevingsrecht;
WMO	Wet Maatschappelijke Ondersteuning;
WOPT	Wet Openbaarmaking uit Publieke middelen gefinancierde Topinkomens;
WWB	Wet Werk en Bijstand.

Bijlage 1: inventarisatieformulier

Gemeente										
Beoordeeld door					Datum beoordeling					
Provincie					Grootteklasse					
Herindeling 2006 (t/m 01-01-2006)					Herindeling na 01-01-2006					
Accountantsbureau 2006					Accountantsbureau 2005					
Vestiging acc. kantoor					Partner acc.					
Accountantsverklaring										
Datum afgifte verklaring										
Gehanteerde fout tolerantie 1%	<input type="checkbox"/> Ja 1%	Anders			%					
Gehanteerde onzekerheden tolerantie 3%	<input type="checkbox"/> Ja 3%	Anders			%					
Gehanteerde fout tolerantie €	€									
Gehanteerde onzekerheden tolerantie €	€									
Rapporteringstolerantie €	€									
Onderzoekskader	Ja	Datum			Nee	Onbekend				
Controleprotocol aanwezig?	<input type="checkbox"/>				<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				
Normenkader aanwezig ?	<input type="checkbox"/>				<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				
Toetsingskader aanwezig ?	<input type="checkbox"/>				<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				
Intern controleplan aanwezig?	<input type="checkbox"/>				<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				
Interne Controle	Ja	Achteraf	Deels	Nee	Onbekend					
Interne controle uitgevoerd?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>					
Bevindingen	Goedkeurend		Met beperking		Afkeurend		Oordeels-onthouding		Anders	
Getrouwheid oordeel	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	
Rechtmatigheid oordeel	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	
Getrouwheid fouten €	€									
Getrouwheid onzekerheden €	€									
Rechtmatigheid fouten €	€									
Rechtmatigheid onzekerheden€	€									
Voldaan aan WOPT	<input type="checkbox"/> Ja			<input type="checkbox"/> Nee						
Modeltekst accountantsverklaring	a	b	c	d	e	f	g	Eigen verklaring		
Conform model 10.3.1.1	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		
Toelichting										

Analyse rechtmatigheid			
Onderwerp	Van toepassing	Bedrag	Toelichting
Begrotingscriterium			
Overschrijding Programma	<input type="checkbox"/>	C	
Overschrijding Kredieten	<input type="checkbox"/>	C	
Overschrijding achteraf door raad geautoriseerd	<input type="checkbox"/>	C	
Overige mbt begrotingscriterium	<input type="checkbox"/>	C	
Voorwaardencriterium – Inkoop & Aanbesteding			
Interne regelgeving	<input type="checkbox"/>	C	
Externe regelgeving	<input type="checkbox"/>	C	
Staatssteun	<input type="checkbox"/>	C	
Voorwaardencriterium - Uitkeringen, Verstrekkingen en Ontvangsten			
Verbonden partijen (bijv. GR)	<input type="checkbox"/>	C	
Leerlingenvervoer	<input type="checkbox"/>	C	
Onderwijshuisvesting	<input type="checkbox"/>	C	
Overige uitkeringen, verstrekkingen en ontvangsten	<input type="checkbox"/> Te laat <input type="checkbox"/> AO/IC <input type="checkbox"/> Vastlegging		
Voorwaardencriterium – Wet FIDO			
Overschrijding kasgeldlimiet	<input type="checkbox"/>	C	
Treasurystatuut	<input type="checkbox"/>	C	
Voorwaardencriterium - Bevoegdheden			
Mandaat & Delegatie	<input type="checkbox"/>	C	
Overige bevoegdheden	<input type="checkbox"/>	C	
Voorwaarden criterium – Art 212			
Kostprijsberekening	<input type="checkbox"/>	C	
Afschrijvingstermijnen	<input type="checkbox"/>	C	
Voorwaardencriterium – BBV			
Activabeleid	<input type="checkbox"/>	C	
Reserves en Voorzieningen	<input type="checkbox"/>	C	
Toerekening baten en lasten aan juist boekjaar	<input type="checkbox"/>	C	
Risicoparagraaf	<input type="checkbox"/>	C	
Toelichting bij rekening	<input type="checkbox"/>	C	
Weerstandsvermogen	<input type="checkbox"/>	C	
Prestatie-indicatoren	<input type="checkbox"/>	C	
Overige BBV	<input type="checkbox"/>	C	
Voorwaarden criterium – M&O			
M&O-beleid	<input type="checkbox"/>	C	
Overige aandachtspunten			
WOPT in rapport genoemd	<input type="checkbox"/>		
Aanvullend onderzoek Gemeente	<input type="checkbox"/>		
Adviezen accountant	<input type="checkbox"/>		
Aandachtspunten accountant	<input type="checkbox"/>		
Opmerkingen HF			

Single Audit – Single Information (SISA)			
Datum afgifte SISA verklaring			
Controle getal			
SISA - Uitkering	Fout of Onzekerheid	Fin. Omvang €	Toelichting
Doeluitkering bestrijding van rampen en zware ongevallen (BDUR) – BZK			
Actieplan Cultuurbereik 2005-2008 (APCB)			
Geldstroom Beeldende Kunst en Vormgeving 2005-2008 (GBKV)			
Onderwijsachterstandenbeleid niet-GSB (OAB)			
Schadevergoeding o.g.v. wet milieubeheer			
Brede doeluitkering verkeer en vervoer			
Investering stedelijke vernieuwing (ISV)			
Brede doeluitkering sociaal, integratie en veiligheid (SIV)			
Wet werk en bijstand			
IOAW			
IOAZ			
WWIK			
Bijstandverlening Zelfstandigen 2004			
Specifieke uitkering jeugdgezondheidszorg			
Opvoedondersteuning			
WMO-pilots			
Brede scholen/sportaccommodaties			
Spoorse doorsnijdingen			
Bijdrage burgemeesters-referendum			
Antilliaanse jongeren			
Externe veiligheid			
Tijdelijke subsidieregeling Schuldhulpverlening 2006			
Subsidiekader No-riskpolis in G34			
Allochtone vrouwen			
Hector			
Medische heroïneverstrekking			
Innovatie openbaar bestuur			
Lokale maatregelen luchtkwaliteit			
Specifieke uitkering stadseconomie GSB III			

Bijlage 2: Modelteksten

	getrouwheid	rechtmatigheid	Fouten/onzekerheden
Bijlage 1a Goedkeurend getrouwheids-oordeel en geen materiele onrechtmatigheden en/of onzekerheden over rechtmatigheid	goedkeurend	goedkeurend	G: Fout \leq 1% Onzekerheid \leq 3% R: Fout \leq 1% Onzekerheid \leq 3%
Bijlage 1b Goedkeurend getrouwheids-oordeel en onrechtmatigheid van materieel belang	goedkeurend	bepkend	G: Fout \leq 1% Onzekerheid \leq 3% R: Fout $>$ 1% en $<$ 3%
Bijlage 1c Goedkeurend getrouwheids-oordeel en een onzekerheid over de rechtmatigheid van materieel belang	goedkeurend	bepkend	G: Fout \leq 1% Onzekerheid \leq 3% R: Onzekerheid $>$ 3% en $<$ 10%
Bijlage 1d Goedkeurend getrouwheids-oordeel en een onrechtmatigheid van wezenlijk belang	goedkeurend	afkeurend	G: Fout \leq 1% Onzekerheid \leq 3% R: Fout \geq 3%
Bijlage 1e Goedkeurend getrouwheids-oordeel en een onzekerheid over de rechtmatigheid van wezenlijk belang vanwege ontoereikend uitgevoerde maatregelen van interne beheersing	goedkeurend	oordeelsonthouding	G: Fout \leq 1% Onzekerheid \leq 3% R: Onzekerheid \geq 10%
Bijlage 1f Bedenking tegen de jaarrekening van wezenlijk belang en een onzekerheid over de rechtmatigheid van materieel belang	afkeurend	bepkend	G: Fout $>$ 3% R: Onzekerheid $>$ 3% en $<$ 10%
Bijlage 1g Bedenking tegen de jaarrekening van materieel belang en een onzekerheid over de rechtmatigheid van materieel belang	bepkend	bepkend	G: Fout $>$ 1% en $<$ 3% R: Onzekerheid $>$ 3% en $<$ 10%
			G: Getrouwheid R: Rechtmatigheid

Bijlage 3: Rechtmatigheid provincies 2006

Binnengekomen gegevens

Van alle twaalf provincies zijn de accountantsverklaringen en de rapporten van bevindingen bij de jaarrekening 2006 ontvangen.

Afgegeven accountantsverklaringen

In onderstaande tabel zijn in de laatste kolom de strekkingen van de accountantsverklaringen bij de provinciale rekeningen over het jaar 2006 opgenomen. Tevens is in de tabel aangegeven hoe deze verklaringen zich verhouden tot de resultaten van de afgegeven accountantsverklaringen bij de jaarrekeningen 2004 en 2005.

oordeel accountantsrapport	over 2004		over 2005		over 2006	
goedkeurend	4	33%	10	83%	12	100%
met beperking	0	0%	0	0%	0	0%
afkeurend	0	0%	0	0%	0	0%
oordeelsonthouding	4	33%	2	17%	0	0%
geen onderzoek	4	33%	-	-	-	-
totaal	12	100%	12	100%	12	100%

Inhoud van de accountantsverklaring

Met ingang van het jaar 2004 dient in de accountantsverklaring naast een oordeel over het getrouwe beeld van de jaarrekening ook tot uitdrukking te worden gebracht dat de in de jaarrekening opgenomen baten, lasten en balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen.

De accountant geeft over de jaarrekening één oordeel af. Vanaf 2005 is er sprake van één verklaring, waarbinnen onderscheid gemaakt kan worden met betrekking tot het aspect getrouwheid en het aspect rechtmatigheid. Dat betekent dat de oordeelsparagraaf van de accountantsverklaring is gesplitst in een gedeelte betreffende het getrouwheidsonderzoek en een gedeelte betreffende het rechtmatigheidsonderzoek. Alleen over het overgangsjaar 2004 was het mogelijk om de zogenaamde 'geen-onderzoek verklaring' af te geven.

Controletoleranties

In de rapporten van bevindingen is voor alle provincies gewerkt met een controletolerantie van 1% voor fouten en 3% voor onzekerheden.

Vergelijking 2006 versus 2005 (en 2004)

Ten opzichte van 2005 zijn voor de controle over het jaar 2006 drie provincies 'overgestapt' op een andere accountant (van 2004 op 2005 was er één provincie overgestapt).

De accountantsverklaringen voor het aspect getrouwheid zijn bij alle provincies voor zowel 2004 als 2005 en 2006 volledig (100%) goedkeurend. De vergelijking van de ontwikkeling in de strekkingen van de afgegeven accountantsverklaringen over de jaren 2004 tot en met 2006, richt zich daarom op het aspect rechtmatigheid.

Het percentage oordeelsonthoudingen is (via 33% over 2004 en 17% over 2005) afgenomen tot nihil. Het percentage goedkeurende accountantsverklaringen is van 33% (over 2004) via 83% (over 2005) toegenomen tot 100% (over 2006).

De conclusie is dat bij de provincies over het jaar 2006 uitsluitend (100%) goedkeurende verklaringen voorkomen (inclusief het oordeel over het aspect rechtmatigheid).

Goedkeurende verklaring

Dat alle provincies een goedkeurende accountantsverklaring hebben verkregen, wil niet zeggen dat al deze provincies de opzet en implementatie van het rechtmatigheidsbeheer in de organisatie volledig hebben afgerond. Veelal wordt nog gewerkt aan verdere verbetering van de (interne) controleprogramma's en aan de voortgaande implementatie in de organisatie van het beheersings- en verantwoordingsinstrumentarium.

Beknopte analyse rechtmatigheid

Begrotingscriterium

Bij drie provincies wordt in de accountantsrapporten vermeld dat er geen (noemswaardige) programma-overschrijdingen zijn. Bij vijf provincies wordt gemeld dat sprake is van begrotingsoverschrijdingen die toereikend worden toegelicht (en bij de jaarrekening geautoriseerd). Bij de overige vier provincies gaat het accountantsrapport niet in op het begrotingscriterium. Bij geen enkele provincie is sprake van een indenniteitsprocedure.

M&O-criterium

Bij zes provincies is in het accountantsrapport geen aandacht besteed aan het M&O-criterium. Bij de overige zes provincies rapporteert de accountant dat er met betrekking tot het beleid voor misbruik en oneigenlijk gebruik (M&O) geen belangrijke tekortkomingen zijn geconstateerd (2x), fragmentarisch voldoende maatregelen zijn getroffen (1x) of maatregelen in diverse verordeningen en werkprocessen zijn geïntegreerd (3x).

Voorwaardencriterium

Alle provincies beschikken over een door provinciale staten vastgesteld controleprotocol en normenkader. Deze provinciale normenkaders zijn bij negen provincies in 2006 door provinciale staten (opnieuw) vastgesteld. Bij de resterende drie provincies is dat in begin 2007 gebeurd.

Aanbevelingen en aandachtspunten

In de accountantsrapporten zijn verschillende aanbevelingen en aandachtspunten opgenomen. De belangrijkste hebben betrekking op: de presentatie van de jaarcijfers en de kwaliteit van de toelichtingen daarbij; administratieve organisatie en interne controle, onder andere ten aanzien van subsidieverstrekingen, (Europese) aanbestedingen en de uitvoering van Europese programma's; (afhankelijk van nadere landelijke informatie) aanpassing van (controle)maatregelen met betrekking tot het Investeringsbudget Landelijk Gebied (ILG); uitvoering van aspecten van jeugdzorg bij derden (bureau Jeugdzorg, zorgaanbieders); verdere ontwikkeling van het risicomangement; (beveiligingsaspecten bij) geautomatiseerde gegevensverwerkende informatiesystemen. Met betrekking tot de kwaliteit van de verantwoordingsinformatie wordt meermalen gewezen op het belang van gegevens over de mate waarin beleidsdoelstellingen daadwerkelijk zijn gerealiseerd (en het gebruik van heldere meetindicatoren daarbij). Met betrekking tot de interne controle op rechtmatigheid is bij een aantal provincies voortgaande aandacht nodig voor de inbedding in reguliere AO/IC-procedures en daadwerkelijke implementatie binnen de provinciale organisatie.