

Memo

Aan Leden van de commissie Bestuur

Van Het college van burgemeester en wethouders,
Sector/Afdeling CS/CF

Doorkiesnummer 023-5113298
E-mail mheringa@haarlem.nl
Datum 27 maart 2007
Bijlage(n) 1
Onderwerp Informatie over toepassing begrotingscriterium

Geachte leden van de commissie Bestuur,

In overleg met mevr. D. Taets van Amerongen-Ingram van de griffie doen we u informatie toekomen over het toepassen van het begrotingscriterium bij de rechtmatigheidscontrole door de accountant.

Het is een uitgave van het Platform Rechtmatigheid Provincies en Gemeenten, een initiatief van verschillende accountantsbureau's, het Ministerie van BZK en Financiën, de VNG, het IPO en de vereniging van griffiers. Voor andere relevante informatie over rechtmatigheid, zie WWW.PLATFORMRECHTMATIGHEID.NL, bij downloads.

Tevens vindt u beknopte informatie zoals we die hanteren binnen onze organisatie betreffende het toepassen van het begrotingscriterium.

Hoogachtend

Het college van burgemeester en wethouders,

de secretaris,
drs. W.J. Sleddering

de burgemeester,
mr. B.B. Schneiders

Toepassing van het begrotingscriterium

Bij de rechtmatigheidscontrole vormt het begrotingscriterium een belangrijk aanvullend toetsingscriterium. Zoals geformuleerd in het NIVRA studierapport dat is uitgebracht medio 2004 is het begrotingscriterium te omschrijven als:

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

Volgens het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten dienen de afwijkingen ten opzichte van de primaire en suppletore begroting goed herkenbaar in de jaarrekening te worden opgenomen en toegelicht. Uitgangspunt is dat begrotingsafwijkingen en overschrijdingen van investeringen waarbij het college bij het doen van de uitgaven binnen het door de raad vastgestelde beleid is gebleven niet strijdig zijn met het budgetrecht. Het college heeft dan immers gehandeld binnen de afspraken die met de raad zijn gemaakt, alleen door externe en/of onvoorziene omstandigheden zijn de uitgaven of investeringen hoger uitgevallen. Zover mogelijk worden de begrotingswijzigingen die gedurende het jaar al bekend waren tijdens het jaar zelf nog aan de raad voorgelegd. Afwijkingen waarbij dat niet mogelijk was worden in de jaarrekening goed toegelicht door bijvoorbeeld 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. De accountant toetst deze toelichting en stelt daarmee vast of deze afwijkingen voor het accountantsoordeel rechtmatig of onrechtmatig zijn. Begrotingsafwijkingen die passen binnen het beleid van de raad betreft de accountant niet bij de beslissing of al dan niet een goedkeurende accountantsverklaring kan worden gegeven.

Via het vaststellen van de rekening door provinciale staten (jaarrekeningen van provincies) respectievelijk de gemeenteraad (gemeentelijke jaarrekeningen) waarin de begrotingsafwijkingen adequaat zijn toegelicht worden de betreffende uitgaven alsnog geautoriseerd. Indien provinciale staten, resp. de gemeenteraad het niet eens zijn met de afwijkingen en deze niet autoriseert, dan zijn deze afwijkingen onrechtmatig. In uitzonderlijke gevallen kan provinciale staten, resp. de gemeenteraad een indenniteitsprocedure starten.

De accountant mag bij zijn oordeelsvorming geen rekening houden met het alsnog autoriseren van uitgaven bij het vaststellen van de jaarrekening door provinciale staten resp. de gemeenteraad. De accountantsverklaring wordt immers afgegeven bij de jaarrekening die door het college wordt aangeboden aan provinciale staten resp. de gemeenteraad.

Het toetsen van de begrotingsrechtmatigheid is ingewikkelder dan het wellicht op het eerste gezicht lijkt. Er worden maar liefst zes verschillende begrotingsoverschrijdingen onderscheiden. Hierna wordt nader ingegaan op een aantal aspecten die van belang zijn bij het toetsen van de begrotingsrechtmatigheid.

Bij de toetsing van de begrotingsrechtmatigheid zijn de volgende aspecten van belang:

<p><i>Toereikendheid begrotingsbedrag en begrotingsafwijkingen</i></p>	<p>Besluiten tot wijziging van de begroting kunnen volgens de Provinciewet en de Gemeentewet tot uiterlijk het eind van het desbetreffende begrotingsjaar worden genomen. Met de jaarrekening moet inzicht worden gegeven in de begrote bedragen na de tussentijdse wijzigingen en de jaaruitkomst. Ook in de Provinciewet is dit op deze wijze geregeld. Toch worden in de jaarrekening vele kostenoverschrijdingen zichtbaar die hieraan niet voldoen, zonder dat deze direct als onrechtmatig worden bestempeld. Deze "onrechtmatige" kostenoverschrijdingen moeten door Provinciale Staten respectievelijk de gemeenteraad adequaat in de jaarrekening worden toegelicht en worden bij vaststelling van de jaarrekening alsnog geautoriseerd. De accountant toetst de door het college gegeven toelichting op juistheid en volledigheid. Het is vervolgens aan Provinciale Staten respectievelijk de gemeenteraad om ten behoeve van de vaststelling van de jaarrekening te beoordelen of de begrotingsoverschrijdingen in de visie van provinciale staten resp. de gemeenteraad rechtmatig zijn. In uitzonderlijke situaties kan provinciale staten resp. de gemeenteraad de jaarrekening aanhouden en via een zogenaamde indemniteitsprocedure een nadere toelichting aan het college van GS resp. B&W vragen. Indien deze toelichting naar het oordeel van provinciale staten resp. de gemeenteraad bevredigend is kan de jaarrekening alsnog worden vastgesteld.</p>
<p><i>Juiste begrotingsartikel en administratieve verwerking</i></p>	<p>De accountantscontrole op de juiste verwerking van de begrotingscijfers in de jaarrekening en de controle op het gebruik van het juiste begrotingsartikel (programma en/of product) en begrotingsjaar moet waarborgen dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de aanwending van de bij (suppletore) begroting door provinciale staten resp. de gemeenteraad beschikbaar gestelde bedragen.</p> <p>De boeking op het juiste begrotingsartikel - bij lokale overheden (begrotings)functie(categorie), product dan wel programma genaamd- dient uiteraard primair gewaarborgd te worden door de interne beheersingsprocedures. De accountant toetst of een en ander via het budgetteringssysteem intern adequaat wordt bewaakt en of inzake gesignaleerde bijzonderheden adequate toelichtingen worden gegeven.</p>

<i>Juiste toerekening aan begrotingsjaar</i>	Baten en lasten en investeringen dienen aan het begrotingsjaar te worden toegerekend waarop zij betrekking hebben, dat wil zeggen aan het jaar wanneer de prestatie geleverd wordt. Bijzondere aandachtspunten in de provincie- en gemeentepraktijk zijn: het overboeken van zogenoemde restantkredieten naar "tekortkredieten". het vormen van potjes via de overlopende posten (transitoria) en 'voorzieningen'. Indien er op basis van ogenschijnlijk goede gronden, zoals bijzondere (subsidie)voorschriften waarvoor bijvoorbeeld het kasstelsel geldt, aanleiding bestaat tot bewuste verschuivingen tussen begrotingsjaren welke afwijken van het voorgeschreven stelsel van baten en lasten dan dient dit in de jaarrekening te worden toegelicht. Uitgangspunt blijft echter dat het voor de verslaggeving voorgeschreven toerekeningsstelsel wordt gehanteerd.
--	--

In het hierna opgenomen overzicht wordt aangegeven wat naar de mening van het PRPG de consequentie van de betreffende overschrijding moet zijn voor het accountantsoordeel.

Verschillende soorten begrotingsoverschrijdingen

<i>Bij de toetsing van begrotingsafwijkingen kunnen tenminste de volgende "soorten" begrotingsafwijkingen worden onderkend:</i>	Rechtmatig	Onrechtmatig
Kostenoverschrijdingen die geheel of grotendeels worden gecompenseerd door direct gerelateerde inkomsten, bijvoorbeeld via subsidies of kostendeekkende omzet.	X	
Kostenoverschrijdingen die passen binnen het bestaande beleid, maar die niet tijdig konden worden gesignaleerd. Bijvoorbeeld vanwege een open einde (subsidie)regeling. Vaak blijken dergelijke zaken pas in het kader van het opmaken van de jaarrekening.	X	
Kostenoverschrijdingen die passen binnen het bestaande beleid, maar waarbij de accountant <u>ondubbelzinnig vaststelt</u> dat die ten onrechte niet tijdig zijn gesignaleerd. Bijvoorbeeld: de verwachte kostenoverschrijding op jaarbasis was via tussentijdse informatie al wel bekend, maar men heeft geen voorstel tot begrotingsaanpassing ingediend en dit is in strijd met de budgetregels zoals afgesproken met de raad.		X

<p>Kostenoverschrijdingen inzake activiteiten die niet passen binnen het bestaande beleid en waarvoor men tegen beter weten in geen voorstel tot begrotingsaanpassing heeft ingediend. Bijvoorbeeld de doelgroep c.q. de activiteiten zijn in de praktijk aantoonbaar ruimer geïnterpreteerd dan in regelgeving (subsidieregeling, -verordening) was gedefinieerd.</p>		X
<p>Kostenoverschrijdingen inzake activiteiten welke achteraf als onrechtmatig moeten worden beschouwd omdat dit bijvoorbeeld bij nader onderzoek van de subsidieverstrekker, belastingdienst of een toezichthouder blijkt (bijvoorbeeld een belastingnaheffing). Het zal hier in de praktijk vaak gaan om interpretatieverschillen bij de uitleg van wet- en regelgeving die na het verantwoordingsjaar aan het licht komen. Er zijn dan geen rechtmatigheidsgevolgen voor dat verantwoordingsjaar. Wel zal de gemeente er voor moeten zorgen dat de overschrijdingen getrouw in de jaarrekening worden weergegeven. Ook kunnen er gevolgen zijn voor het lopende jaar.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ geconstateerd tijdens verantwoordingsjaar ▪ geconstateerd na verantwoordingsjaar 	X	X
<p>Kostenoverschrijdingen op activeerbare activiteiten (investeringen) waarvan de gevolgen voornamelijk zichtbaar worden via hogere afschrijvings- en financieringslasten in het jaar zelf of pas in de volgende jaren.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ jaar van investeren ▪ afschrijvings- en financieringslasten in latere jaren 	X	X

Budgetafwijkingen welke weliswaar in financiële zin binnen de begroting blijven, maar waarbij zeer duidelijk is dat aanzienlijk minder prestaties zijn geleverd c.q. activiteiten zijn ontplooid dan in de financiële begroting specifiek als doelstelling was aangegeven en welke niet in de jaarrekening zijn toegelicht vormen een aparte categorie "begrotingsoverschrijdingen". Het gaat hier om afwijkingen van beoogde prestaties en niet om financiële budgetafwijkingen c.q. niet financiële informatie die de accountant soms wel waarneemt, maar waar hij niet standaard op toetst. Indien de accountant deze vorm van onrechtmatigheid waarneemt heeft dit geen gevolgen voor de strekking van de accountantsverklaring. Wel zal de accountant deze waarnemingen opnemen in zijn verslag van bevindingen.

Gemeente Haarlem, 27-3-2007

Hoe begrotingscriterium toe te passen:

Algemeen

Het begrotingscriterium richt zich primair op de baten en lasten op programmaniveau. Het bestaande beleid wordt afgeleid uit:

- de programmabegroting met toelichting;
- de begrotingswijzigingen met toelichting zoals blijkend uit de tussentijdse rapportage en raadsbesluiten.

Begrotingsafwijkingen worden in de jaarrekening/het jaarverslag toegelicht.

Begrotingsafwijkingen

Bij het operationaliseren van rechtmatigheid worden de volgende categorieën afwijkingen onderscheiden:

Begrotingsonderschrijdingen

1. Kostenonderschrijdingen worden als rechtmatig beschouwd tenzij deze niet passen binnen het bestaande beleid.

Begrotingsoverschrijdingen passend binnen het bestaande beleid

2. Kostenoverschrijdingen betreffende activiteiten die passen binnen het bestaande beleid en die geheel of grotendeels worden gecompenseerd door direct gerelateerde inkomsten, bijvoorbeeld via kostendekkende omzet (heffingen, huur) via egalisatiereserves of via subsidies.

Deze overschrijdingen worden door de raad geaccepteerd (passend binnen het beleid).

3. Kostenoverschrijdingen betreffende activiteiten die passen binnen het bestaande beleid en een gevolg zijn van interne factoren zoals bijvoorbeeld:
 - doorberekening van indirecte kosten, onder voorwaarde dat de totale apparaatskosten zoals verantwoord op de kostenplaatsen niet worden overschreden;
 - kapitaallasten, onder voorwaarde dat de investeringskredieten door de raad zijn geautoriseerd (overschrijding van kredieten: zie bij 5);
 - overschrijdingen als gevolg van abusievelijke fouten in de begroting;
 - dotaties aan voorzieningen die verplicht zijn op grond van het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten.

Vaak blijken dergelijke zaken pas bij het opmaken van de jaarrekening.

Deze overschrijdingen worden door de raad geaccepteerd (passend binnen het beleid).

4. Kostenoverschrijdingen die passen binnen het bestaande beleid en die in verband met het tijdstip van het ontstaan ervan, niet tijdig aan de raad konden worden gerapporteerd in de Najaarsnota, die niet meer binnen het budget kunnen worden gecompenseerd en die worden veroorzaakt door (externe) factoren zoals bijvoorbeeld:
 - een open einde (subsidie)regeling;
 - faillissement van debiteuren / vorderingen die niet geïnd konden worden;
 - wijzigingen in landelijke wet- en regelgeving met financiële consequenties;
 - aanpassingen in het gemeentefonds;

- uitgaven van gemeenschappelijke regelingen;
- realisatie op begrote subsidieverwachtingen;
- de rente-ontwikkeling op de kapitaalmarkt;
- strategische grondaankopen;
- klimaatsomstandigheden, bijvoorbeeld een overschrijding van het budget gladheidbestrijding als gevolg van sneeuwval;
- uitgaven die naar hun aard onvoorzien, onvermijdelijk en onuitstelbaar zijn.

Vaak blijken dergelijke zaken pas bij het opmaken van de jaarrekening.

Deze overschrijdingen worden door de raad geaccepteerd (passend binnen het beleid).

5. Kostenoverschrijdingen betreffende activiteiten die passen binnen het bestaande beleid en ten onrechte niet tijdig niet aan de raad zijn gerapporteerd in de Najaarsnota.

Bijvoorbeeld:

- een verwachte kostenoverschrijding op jaarbasis was via tussentijdse gegevens al wel bekend, maar men heeft geen voorstel tot begrotingsaanpassing ingediend;
- idem met betrekking tot overschrijding van een investeringskrediet.

Deze overschrijdingen worden als onrechtmatig beschouwd.

Doordat deze overschrijdingen binnen het bestaande beleid vallen, kunnen deze door de raad bij de jaarrekening alsnog worden geautoriseerd.

Begrotingsoverschrijdingen niet passend binnen het bestaande beleid

6. Kostenoverschrijdingen betreffende activiteiten die niet passen binnen het bestaande beleid en die achteraf als onrechtmatig moeten worden beschouwd.

Bijvoorbeeld een naheffingsaanslag die na nader onderzoek door de belastingdienst wordt opgelegd, of een boete / schadevergoeding die na een bezwaar- en beroepprocedure aan de gemeente wordt opgelegd.

In de praktijk zal het meestal gaan om interpretatieverschillen bij de uitleg van wet- en regelgeving, waar de gemeente zich, eventueel na een gerechtelijke uitspraak, bij zal hebben neer te leggen.

Deze overschrijdingen worden als onrechtmatig beschouwd.

De overschrijdingen kunnen door de raad bij de jaarrekening alsnog worden geautoriseerd.

Doordat de overschrijdingen niet binnen het bestaande beleid vallen, kan de raad er voor kiezen het college te vragen om een indenniteitsbesluit voor te bereiden.

7. Kostenoverschrijdingen betreffende activiteiten die niet passen binnen het bestaande beleid en waarvoor ook geen door de raad goedgekeurde begrotingsaanpassingen aanwezig zijn.

Bijvoorbeeld de doelgroep c.q. de activiteiten zijn in de praktijk ruimer geïnterpreteerd en toegepast dan in de regelgeving.

Deze overschrijdingen worden als onrechtmatig beschouwd.

De overschrijdingen kunnen door de raad bij de jaarrekening alsnog worden geautoriseerd.

Doordat de overschrijdingen niet binnen het bestaande beleid vallen, kunt u er voor kiezen het college te vragen om een indenniteitsbesluit voor te bereiden.