

Van een rechtmatigheidsoordeel naar een rechtmatigheidsverantwoording

Samenvatting

Mede op verzoek van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties heeft de commissie BBV een onderzoek gedaan naar het invoeren van een collegeverantwoording¹ over de financiële rechtmatigheid, voorzien van een getrouwheidsoordeel door de accountant. De commissie BBV is hierbij tot de conclusie gekomen dat het wenselijk is voor de decentrale overheden om op dit met de Rijksoverheid vergelijkbare systeem over te stappen. De commissie is van mening dat de verantwoordelijkheid van het college voor de financiële rechtmatigheid vereist dat zij zich zelf aan de raad² verantwoordt over de rechtmatigheid. In het BBV kunnen hiervoor eisen worden opgenomen, in de financiële verordening kan de raad nadere eisen stellen.

Het college zal zich op een vaste plaats in de jaarrekening moeten verantwoorden. Bij de jaarrekening geeft de accountant immers de controleverklaring af. Het overstappen op het nieuwe systeem mag geen gevolgen hebben voor de wijze waarop de accountant de gemeentelijke jaarrekening en de daarin opgenomen Sisa-bijlage controleert. De reikwijdte van het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado) blijft dezelfde. In het verslag van bevindingen zal de accountant, vergelijkbaar met de huidige controle en met de werkwijze van de Algemene Rekenkamer, de raad ook dienen te wijzen op de belangrijkste fouten en onzekerheden, ongeacht of deze nu wel of niet door het college in de rechtmatigheidsverantwoording zijn opgenomen.

1. Inleiding

De controleverklaring is van belang voor de gemeenteraad en provinciale staten, omdat zij een rol speelt bij het oordeel over het beleid en het daarmee samenhangende financiële beheer door het college.

Bij de jaarrekening van de decentrale overheden wordt door de accountant een verklaring afgegeven, over het getrouwe beeld en de (financiële) rechtmatigheid. Indien getrouwheid en/ of rechtmatigheid onvoldoende op orde zijn volgt een niet goedkeurende controleverklaring.

De inhoud en de reikwijdte van de controle verklaring (oorspronkelijk BAG³-voorstel 2002) zijn gebaseerd op het stelsel dat bij invoering nog bij de Rijksoverheid bestond, maar daar juist op dat moment werd vervangen door een ander stelsel.

In dit vernieuwde stelsel van de Rijksoverheid verantwoordt de minister in het kader van de ministeriele verantwoordelijkheid zich specifiek over het aspect rechtmatigheid en geeft de accountant een getrouwheidsverklaring af, die zowel de jaarrekening als de rechtmatigheidsverantwoording afdekt.

¹ Met college wordt tevens gedeputeerde staten bedoeld.

² Met (gemeente)raad wordt tevens provinciale staten bedoeld.

³ Besluit accountantscontrole (provincies en) gemeenten (BAG), later Bado

In 2012 is door de minister van BZK een conferentie georganiseerd over het beleid ter zake van Single information en Single audit (Sisa). Een van de aandachtspunten was, dat een zekere harmonisatie van de spelregels van verantwoording en controle bij de totstandkoming van Sisa een belangrijk voordeel is geweest. Door het divergeren van het stelsel van verantwoording en controle wordt het adequaat uitvoeren van Sisa niet vergemakkelijkt. Het is de vraag of herstel van de eenduidigheid van het verantwoordings- en controlestelsel op de punten van verantwoording, het expliciteren van bestuurlijke verantwoordelijkheid en als gevolg daarvan de inhoud en reikwijdte van de controleverklaring, tussen Rijksoverheid en decentrale overheden mogelijk is.

2. De bestaande praktijk bij decentrale overheden en de Rijksoverheid

Sinds 2004 vormt de accountant bij de controle van de jaarrekening van decentrale overheden zich een oordeel over financiële rechtmatigheid. Dit gebeurt naast het al langer bestaande onderzoek naar het getrouwe beeld. Nu, zo'n tien jaar later, zijn de decentrale overheden gewend aan de rechtmatigheidscontrole en heeft de rechtmatigheid in decentrale AO/IC een plaats gevonden. Niet goedkeurende verklaringen komen in zeer beperkte mate voor.

Dit stelsel was afgeleid van dat van de Rijksoverheid. Intussen is het Rijk echter op een vernieuwd stelsel overgestapt. In dit vernieuwde stelsel rapporteert niet de accountant maar het verantwoordelijke bestuur (de minister) over het aspect rechtmatigheid.

In de bedrijfsvoeringsparagraaf van het departementale jaarverslag, wordt door de minister verantwoording afgelegd over de rechtmatigheid van de uitgaven, ontvangsten en verplichtingen. Het departementale jaarverslag wordt gecontroleerd door de Auditdienst Rijk. De controle richt zich op de getrouwheid van de inhoud van het departementale jaarverslag. De reikwijdte van deze controle is bepaald in artikel 66 van de Comptabiliteitswet. De controleverklaring die bij het departementale jaarverslag wordt afgegeven heeft betrekking op:

- de deugdelijke weergave van de in het jaarverslag en de saldibalans opgenomen financiële informatie;
- de deugdelijke weergave van de in de bedrijfsvoeringsparagraaf van het jaarverslag opgenomen informatie over de naleving van de eis van rechtmatigheid;
- de naleving van de verslaggevingsvoorschriften inzake de onder a en b bedoelde informatie;
- de niet-strijdigheid van de in het jaarverslag opgenomen niet-financiële informatie met de financiële informatie.

De Auditdienst Rijk betreft in zijn getrouwheidsoordeel dus ook de rechtmatigheidsverantwoording uit de bedrijfsvoeringsparagraaf.

3. De rolverdeling

De Auditdienst Rijk is verantwoordelijk voor het afgeven van de controleverklaring bij de jaarlijkse verantwoording van elk ministerie. In het kader van haar onderzoek informeert zij de minister over de geconstateerde onrechtmatigheden en onzekerheden. Het is aan de minister om zich te verantwoorden in het departementale jaarverslag, inclusief het aspect rechtmatigheid. De controle door de auditdienst is slechts één van de bronnen van informatie. Het systeem dat benut wordt voor het beheersen van de organisatie, waaronder de interne controle, is een andere zeer belangrijke informatiebron ten behoeve van het afleggen van verantwoording en de controle daarop.

De kern van het model bij de Rijksoverheid is dus dat de minister, gegeven de ministeriële verantwoordelijkheid en wettelijke voorschriften, verantwoording aflegt en dat bij die verantwoording een verklaring van een deskundige (de auditdienst) wordt gevoegd.

Beide documenten vervullen vervolgens een essentiële rol in het verdere verloop van het proces van verantwoording en decharge.

Deze rolverdeling komt overeen met de reguliere rol van een willekeurige partij die zich verantwoordt en de rol van de accountant bij het afgeven van een verklaring van getrouwheid bij de betreffende verantwoording. Bij de controle van een dergelijke verantwoording ontdekt de accountant soms nog fouten en onzekerheden. Deze opmerkingen worden gemeld bij het management. Uiteraard wordt dan bekeken of herstel mogelijk is. Het management beslist vervolgens of herstel zal plaatsvinden en welke fouten en/of onzekerheden aanleiding geven tot aanpassing van de jaarstukken. De accountant weegt daarna de resterende fouten en/of onzekerheden. Bij de aangepaste jaarstukken geeft de accountant vervolgens een controleverklaring af.

Bij de Rijksoverheid is de controle door de auditdienst (de accountantscontrole) niet het eindpunt van de controle. De Auditdienst Rijk vervult de interne auditfunctie ten behoeve van de individuele ministers. De Algemene Rekenkamer (ARK) is de externe controleur ten behoeve van het parlement. De controle van de auditdienst is het startpunt van de controle door de ARK. De ARK maakt bij haar controle voor zover mogelijk gebruik van de controle door de Auditdienst Rijk. Bij decentrale overheden ligt het anders. De accountantscontrole daar is het eindpunt. De lokale rekenkamer heeft in vergelijking met de Algemene Rekenkamer op dit punt wettelijk niet de verantwoordelijkheid gekregen die de ARK wel heeft.

De ARK brengt per departementaal jaarverslag een rapport uit aan het parlement. De reikwijdte van de controle door de ARK komt overeen met die van de Auditdienst Rijk (artikel 66 en 82 van de Comptabiliteitswet zijn aan elkaar gelijk). Zij steunt dan ook mede op de controle van de Auditdienst Rijk. De Algemene Rekenkamer legt haar bevindingen en haar oordeel over het ministerie vast in het rapport. In haar analyse gaat de ARK nader in op ondermeer de rechtmatigheid.

Met een overstap naar een rechtmatigheidsverantwoording door het college, die op getrouwheid wordt getoetst door de accountant, ontstaat een vergelijkbare situatie als bij de Rijksoverheid. Een gelijke situatie zal er echter niet zijn, gezien de verschillende positionering en rol van accountant en rekenkamer bij het Rijk en bij de decentrale overheden zoals die wettelijk zijn geregeld. Een tweede grote verschil dat blijft bestaan is het verschil in het nemen van bestuurlijke verantwoordelijkheid. Bij de rijksoverheid is dat begrensd door de ministeriële verantwoordelijkheid, bij de decentrale overheid is sprake van een bestuurlijke collegiale verantwoordelijkheid.

4. Afleggen van verantwoording als sluitstuk van het dragen van verantwoordelijkheid

Het afleggen van verantwoording is het logisch sluitstuk van het dragen van verantwoordelijkheid. Dit was een belangrijk argument voor de Rijksoverheid om over te stappen op een model waarbij bestuur en management in eigen woorden kunnen zeggen waarom bepaalde beslissingen zijn genomen. De bedrijfsvoeringsparagraaf waarin de rechtmatigheidsverantwoording bij de Rijksoverheid is opgenomen, heeft het karakter van een uitzonderingsrapportage. Er zijn geen standaardteksten of vormvoorschriften. Wel is de minister verplicht om (per begrotingsartikel) te rapporteren indien drempelbedragen zijn overschreden. Een en ander is vastgesteld in de Rijksbegrotingsvoorschriften.

Bij het Rijk zijn er kaders met betrekking tot het invullen van de rapportage rechtmatigheid:

- *De minister is verplicht in te gaan op rechtmatigheidsfouten en -onzekerheden indien deze op het niveau van de verantwoording als geheel, dan wel op artikelniveau, de daarvoor vastgestelde verslaggevingsmaterialiteit te boven gaan.*
- *Ook voor rechtmatigheidsfouten en -onzekerheden die beneden de verslaggevingsmaterialiteit blijven, kan een rapportageplicht gelden, namelijk indien deze fouten naar hun aard vermeldenswaardig zijn. Dit geldt in het bijzonder voor bewust onrechtmatige beheershandelingen, zoals fraude.*
- *De minister neemt in de bedrijfsvoeringsparagraaf een mededeling op dat voor de overige (niet in de bedrijfsvoeringsparagraaf genoemde) artikelen geen sprake is van rechtmatigheidsfouten of -onzekerheden boven het bedrag van de verslaggevingsmaterialiteit.*

Naar mening van de commissie BBV ligt het in de rede om aan de rapportage bij decentrale overheden vergelijkbare eisen te stellen. De controle en rapportagetoleranties veranderen door de nieuwe wijze van verantwoorden en controle niet. Ook de rapporteringstoleranties voor de Sisa-bijlage veranderen niet. Bij de overgang naar een andere wijze van verklaren zal door het college melding gemaakt moeten worden van rechtmatigheidsfouten en -onzekerheden indien deze op het niveau van de verantwoording als geheel boven 1% (fouten) respectievelijk 3% (onzekerheden) van de omvangsbasis liggen. Ook voor rechtmatigheidsfouten en -onzekerheden die beneden de verslaggevingsmaterialiteit blijven, kan een rapportageplicht gelden, namelijk indien deze fouten naar hun aard vermeldenswaardig zijn.

Dit geldt in het bijzonder voor bewust onrechtmatige beheershandelingen, zoals fraude. En daarnaast blijft het mogelijk dat de gemeenteraad of provinciale staten deze grenzen nog aanscherpen.

De rechtmatigheidsrapportage van het college en gedeputeerde staten beperkt zich tot de financiële rechtmatigheid bij de decentrale overheden. Dit is in overeenstemming met de huidige reikwijdte van het rechtmatigheidsoordeel van de accountant. De Kadernota van de commissie BBV geeft hierover aan:

Bij rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole bestaat er een duidelijke relatie met het financiële beheer. Er moet worden vastgesteld dat baten, lasten en balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen. De accountant hoeft niet vast te stellen of alle handelingen binnen de provincie of gemeente conform de geldende wet- en regelgeving zijn verricht. De aandacht blijft beperkt tot die handelingen waaruit financiële gevolgen voortkomen die als baten, lasten en/of balansmutaties in de jaarrekening dienen te worden verantwoord. Met andere woorden: het gaat om de financiële beheershandelingen.

Sisa

Sisa staat voor Single information & single audit: eenmalige informatieverstrekking met eenmalige accountantscontrole. Sisa is de manier waarop medeoverheden (provincies, gemeenten en gemeenschappelijke regelingen) aan het Rijk ieder jaar verantwoorden of en hoe ze de specifieke uitkeringen van het Rijk hebben besteed. Vóór 2006 moesten de decentrale overheden per specifieke uitkering een aparte verantwoording met controleverklaring inleveren. Nu kan dit alles in één bijlage bij de jaarrekening van de medeoverheid, de zogeheten Sisa-bijlage. Single audit betekent dat de controle over de specifieke uitkeringen onderdeel uitmaakt van de controle van de jaarlijkse financiële verantwoording.

De commissie BBV is voorstander van het opnemen van een Sisa-mededeling van het college in de rechtmatigheidsverantwoording. In deze mededeling gaat het college in op de rechtmatige besteding van de specifieke uitkeringen. Een dergelijke mededeling bevordert de transparantie en de integraliteit van de verantwoording als geheel.

De accountant controleert ook de getrouwheid van deze mededeling. Op deze wijze wordt de bestuurlijke belangstelling voor de Sisa-bijlage vergroot.

De commissie BBV is er voorstander van om voor de decentrale overheden een vergelijkbaar stelsel ter zake van het afleggen van verantwoording en de controle daarop voor te schrijven als voor de rijksoverheid. Op welke punten is uniformering wenselijk? De commissie is voorstander van de volgende uitgangspunten:

- Een verwijzing naar door de gemeenteraad/provinciale staten vastgestelde uitgangspunten van de controle (normenkader/ controletoleranties e.d)
- De uitspraak van het college/gedeputeerde staten dat de gemeente/provincie wel of niet binnen de landelijke en lokaal vastgestelde controletoleranties is gebleven.

- Het college/gedeputeerde staten maakt melding van rechtmatigheidsfouten en -onzekerheden indien deze op het niveau boven 1% (fouten) respectievelijk 3% (onzekerheden) van de omvangsbasis liggen.
- Ook voor rechtmatigheidsfouten en -onzekerheden die beneden de verslaggevingsmaterialiteit blijven, kan een rapportageplicht gelden, namelijk indien deze fouten naar hun aard vermeldenswaardig zijn. Dit geldt in het bijzonder voor bewust onrechtmatige beheershandelingen, zoals fraude.
- Het college geeft apart aan of de specifieke uitkeringen zoals opgenomen in de Sisa-bijlage op een rechtmatige wijze zijn besteed.

Een dergelijke uniformering kan er toe leiden dat de communicatie in- en extern sterk verbeterd wordt.

Een vraag is nog, of de rapportage van het college in de jaarrekening of in het jaarverslag komt? De commissie BBV is voorstander van opname in de jaarrekening. Dit is immers ook het object van de accountantscontrole. De rapportage kan dan eventueel aansluiten op het overzicht ex. artikel 28 BBV op grond waarvan de gemeente/provincie een analyse geeft van de afwijkingen tussen de begroting na wijziging en de programmarekening.

5. Conclusie

In deze notitie geeft de commissie BBV aan voorstander te zijn van de verschuiving van de directe rapportage over rechtmatigheid van de accountant naar het bestuur. Deze aanpassing ligt voor de hand in een moderne visie op goed bestuur. De verantwoordelijke partij (college/gedeputeerde staten) dient aan zijn controleur (gemeenteraad/provinciale staten) verantwoording af te leggen over de begrotingsuitvoering, ook over de rechtmatigheid van de begrotingsuitvoering. Hier komt bij dat de commissie BBV voorstander is van het verminderen van verschillen in verslaggeving en accountantscontrole tussen overheden. De andere wijze van organisatie van de controle bij de decentrale overheden t.o.v. de Rijksoverheid, is naar mening van de commissie geen beletsel.

De veranderingen leiden niet tot een andere wijze van of minder controle. Ze staan los van de ontwikkeling die een organisatie doormaakt, waardoor de accountant eventueel meer kan steunen op de controlewerkzaamheden van de gemeente/provincie.

Tot slot: Zoals aan het begin van deze notitie reeds wordt aangegeven, is bij de totstandkoming van Sisa een zekere harmonisatie van de spelregels van verantwoording en controle een belangrijk voordeel geweest. Door het divergeren van het stelsel van verantwoording en controle is het adequaat uitvoeren van Sisa niet vergemakkelijkt. Met het doorvoeren van de aanbevelingen uit deze notitie wordt de harmonisatie weer hersteld.