

# Exit

## 'rechtmatigheidsverklaring'

In plaats van de starre rechtmatigheidsverklaring is een assurance-rapport 'op maat' bij rechtmatigheidsonderzoek veel werkbaarder en duidelijker. Rond de subsidieregeling ESF3 is men aan het proefdraaien met zo'n aangepast model.

CHRISTIANNE DEN HOUTING-STEVENS\*

de Overheids  
accountant

In de Nederlandse publieke sector worden al ongeveer twintig jaar rechtmatigheidsonderzoeken uitgevoerd. Aanvankelijk uitsluitend bij de rijksoverheid, maar anno 2005 is nagenoeg de gehele publieke sector wettelijk verplicht tot het jaarlijks (laten) uitvoeren van rechtmatigheidsonderzoek en zijn hierbij behalve overheidsaccountants ook heel veel openbare accountants - de instellingsaccountants - betrokken. Ofschoon de uitvoering en rapportage vaak tot discussies leiden, staat het rechtmatigheidsonderzoek als zodanig niet ter discussie. Dat neemt niet weg dat er wel degelijk wordt nagedacht over de huidige invulling ervan. Het NIVRA streeft daarbij vooral naar een helder, eenduidig en toetsbaar begrippenkader en heldere verantwoordelijkheden voor de accountant.

### Bijzonder

Ook het door de accountant uitgevoerde rechtmatigheidsonderzoek betreffende ESF3 (zie kader) leidt tot een rechtmatigheidsverklaring. Volgens het controleprotocol Subsidieregeling ESF3 luidt de modeltekst van de oordeelsparagraaf bij een goedkeurende accountantsverklaring: "Wij zijn van oordeel dat de ingediende einddeclaratie met bijlagen voldoet aan de in de Subsidieregeling ESF3 gestelde voorwaarden.". Bijzonder is dat er volgens het controleprotocol uitsluitend sprake kan zijn van een goedkeurende, een afkeurende of een accountants-

verklaring met beperking (onder voorbehoud van). Gegeven de geldende tolerantiegrenzen - afgeleid van die voor de rijksoverheid - betekent dit dat wezenlijke onzekerheden in de controle moeten leiden tot een afkeurende accountantsverklaring (in plaats van een accountantsverklaring van oordeelonthouding). Dit geldt ook voor fouten in de verantwoording groter dan één maar kleiner dan drie procent (in plaats van een accountantsverklaring met beperking (met uitzondering van).

### Beschikkende rol

Een tweede bijzonderheid is dat het Agentschap SZW, dat de ESF3-regeling uitvoert, in de praktijk bij voorkeur een goedkeurende accountantsverklaring ontvangt bij de door een subsidieaanvrager ingediende einddeclaratie. Dit betekent dat alle kosten waarvan de accountant niet met zekerheid kan vaststellen of deze subsidiabel zijn, al door de subsidie-

Een rechtmatigheids-  
onderzoek valt in de  
categorie andere assurance-  
opdrachten (RAC 3000).

## Het is onmogelijk om de zeven conclusies uit de modeltekst samen te vatten in één allesomvattend oordeel.

aanvrager uit de einddeclaratie zijn geschrapt. Niet alleen is de einddeclaratie daarmee verworpen tot een factuur in plaats van een projectverantwoording, ook is de rol van de accountant voor discussie vatbaar. Immers, de accountant heeft tot taak een verantwoording te certificeren. Als naar aanleiding van zijn controle ook kosten überhaupt niet meer voor subsidie worden voorgedragen, dan heeft hij een beschikkende rol gekregen. Deze rol is echter (namens de minister) voorbehouden aan het Agentschap SZW, dat in die hoedanigheid moet bepalen of kosten voor subsidie in aanmerking komen. Over kosten die op voorhand al uit de einddeclaratie zijn geschrapt, kan het Agentschap SZW - ten onrechte - niet oordelen. Een en ander was najaar 2004 aanleiding de rechtmatigheidsverklaring betreffende Subsidieregeling ESF3 ter discussie te stellen.

### 'Op maat'

Al in de Richtlijnen voor de Accountantscontrole (RAC) editie 2002 beschrijft Richtlijn 100 een aantal aspecten van assurance-opdrachten. Het doel van een assurance-opdracht is dat een accountant een object van onderzoek, waarvoor een andere partij verantwoordelijk is, toetst of evalueert aan de hand van de van toepassing zijnde criteria. De accountant formuleert vervolgens in een assurance-rapport een conclusie die de beoogde gebruiker een bepaalde mate van zekerheid verschaft.

Editie 2005 van de RAC maakt onderscheid tussen assurance-opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (RAC  $\leq 1000$ ) en andere assurance-opdrachten (RAC 3000). Een rechtmatigheidsonderzoek valt in de tweede categorie. Het assurance-rapport ingevolge de RAC  $\leq 1000$  is grof gezegd een accountantsverklaring. Een assurance-rapport ingevolge RAC 3000 is daarentegen een rapport 'op maat' (zie RAC-editie 2005, Stramien voor assurance-opdrachten, [www.nivra.nl](http://www.nivra.nl)).

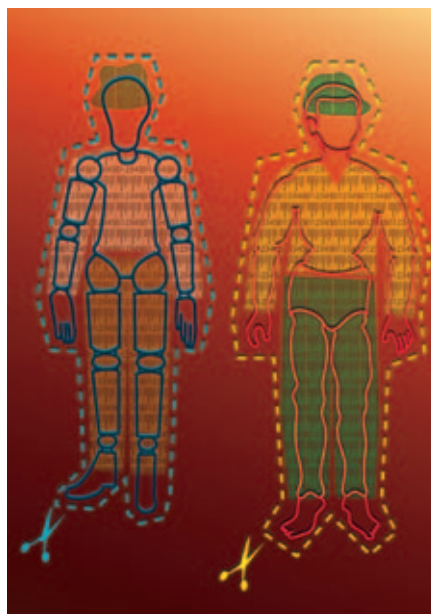
### Nieuwe modeltekst

Gegeven de door de RAC voorgeschreven basis-elementen van een assurance-rapport heeft het

NIVRA in samenwerking met het Agentschap SZW, de departementale auditdienst SZW en betrokken externe accountants een modeltekst voor een assurance-rapport bij Subsidieregeling ESF3 gemaakt. De paragraaf Conclusies luidt als volgt:

"Wij zijn van oordeel dat de einddeclaratie inzake de uitvoering van het project met registratienummer ... van ... (naam aanvrager) te ... (vestigingsplaats) - met uitzondering van de vermelde bevindingen in de vorige paragraaf - voldoet aan de in de paragraaf Criteria omschreven eisen. Dit betekent dat:

- de kosten van het project juist zijn verantwoord;
- de inkomsten en overige opbrengsten van het project volledig zijn verantwoord;
- de opgenomen cofinanciering is juist en volledig verantwoord;



- €... van de verantwoorde kosten en € ... van de verantwoorde inkomsten alsmede € ... van de weergegeven cofinanciering van het project tot stand zijn gekomen in overeenstemming met de geldende regelgeving en de bepalingen uit de beschikking;
- €... van de verantwoorde kosten en € ... van de verantwoorde inkomsten alsmede € ... van de weergegeven cofinanciering van het project niet tot stand zijn gekomen in overeenstemming met de geldende regelgeving en de bepalingen uit de beschikking, gezien het gestelde in bevinding ... (nummer bevinding);
- het van € ... van de verantwoorde kosten en € ... van de verantwoorde inkomsten alsmede € ... van de weergegeven cofinanciering van het project niet zeker is of zij tot stand zijn gekomen in overeenstemming met de geldende regelgeving en de bepa-

lingen uit de beschikking, gezien het gestelde in bevinding ... (nummer bevinding);

- overgebleven niet te kwantificeren onzekerheden: ..."

Naast de paragraaf Conclusies zijn ook de andere elementen in de assurance-tekst aangepast aan de specifieke ESF3-omstandigheden.

### Ongeschreven regel

De verwachting is dat dit assurance-rapport het Agentschap SZW beter in staat stelt de bijbehorende einddeclaratie te beoordelen, en indien nodig passende maatregelen richting de subsidieaanvrager te nemen. Overigens zou het agentschap dan ook wel af moeten van de ongeschreven regel dat een einddeclaratie uitsluitend subsidiabele kosten mag bevatten. Uit een oogpunt van transparantie en rechtsgelijkheid wekt het bevreemding dat deze ongeschreven regel in het verleden überhaupt is ontstaan.

### Twee problemen

Behalve een aantal redactionele onvolkomenheden resteren er met de modeltekst van de paragraaf Conclusies jammer genoeg twee vaktechnisch problemen:

- De zinsnede 'met uitzondering van' (eerste zin) wekt ten onrechte de suggestie dat er in alle gevallen waarin de accountant bevindingen opneemt sprake is van een beperking.
- Volgens de paragrafen 51 tot en met 53 van RAC 3000 moet er net als bij het oordeel in de accountantsverklaring (het assurance-rapport ingevolge de RAC  $\leq 1000$ ) in de paragraaf Conclusies onderscheid worden gemaakt naar een goedkeurende conclusie, een conclusie met beperking, een afkeurende conclusie of een conclusie van oordeelonthouding. RAC 3000 wijkt alleen af voor wat betreft de bewoording: voor niet goedkeurende conclusies schrijft deze richtlijn geen verplichte bewoordingen voor.

De oplossing voor het eerste probleem is eenvoudig: de eerste zin van de modeltekst wijzigen in 'Gegeven de vermelde bevindingen in de vorige paragraaf en met inachtneming van het

**Het agentschap zou af moeten van de ongeschreven regel dat een einddeclaratie uitsluitend subsidiabele kosten mag bevatten.**

## Hoe nu verder

Aan het **NIVRA** de taak om uit te dragen dat rechtmatigheidsonderzoeken vallen onder RAC 3000 en dat RAC 3000 de mogelijkheid biedt om assurance-rapporten 'op maat' te maken. Strikt genomen is de accountantsverklaring over getrouwheid én rechtmatigheid - de rechtmatigheidsverklaring - niet meer mogelijk.

Aan de **overheid** de taak om na te gaan waar een op de specifieke situatie afgestemd assurance-rapport in de plaats moet komen van de huidige rechtmatigheidsverklaring én om de wet- en regelgeving daarop aan te passen.

Een interessant discussiepunt voor **NIVRA** en **overheid** gezamenlijk blijft of de verplichting in RAC 3000 om in de paragraaf Conclusies van het assurance-rapport onderscheid te maken naar een goedkeurende conclusie, een conclusie met beperking, een afkeurende conclusie of een conclusie van oordeelonthouding bij rechtmatigheidsonderzoeken wel nuttig, noodzakelijk en mogelijk is.

## ESF doelstelling 3

Projecten die zich richten op de activering van werkzoekenden en arbeidsgehandicapten, inzetbaarheid van de beroepsbevolking en een 'leven lang leren' in het beroepsonderwijs komen in aanmerking voor subsidie van het Europees Sociaal Fonds.

De subsidie valt onder de regeling ESF doelstelling 3. In Nederland voert het Agentschap SZW namens de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid deze regeling uit. De regeling is opengesteld in juni 2001 en loopt tot en met eind 2007. Jaarlijks is er ongeveer € 250 miljoen beschikbaar. Een subsidieaanvraag moet uiterlijk 15 december 2007 bij het Agentschap SZW zijn ingediend.

gestelde in de paragraaf Criteria zijn onze conclusies dat: ...'.

Maar daarmee blijft het tweede probleem.

Want is het bij rechtmatigheidsonderzoeken wel nuttig en noodzakelijk om deze vier typen conclusies te onderscheiden? Een retorische vraag. Het is immers onmogelijk om de zeven conclusies uit de modeltekst samen te vatten in één allesomvattend oordeel. Daarom is juist een assurance-rapport 'op maat' opgesteld in plaats van de nu voorgeschreven accountantsverklaring.

## Proefdraaien

Voorlopig heeft het ministerie van SZW besloten 'proef te draaien' met het assurance-rapport. De praktijk moet ten slotte uitwijzen of het inderdaad een verbetering is. Ik denk het wel. ■

## Noot

\* Christianne den Houting werkt sinds 1 september 2005 bij Berk, Accountants en Belastingadviseurs te Den Haag. Daarvoor was zij onder andere twee jaar vaktechnisch medewerker bij het Koninklijk NIVRA. Zij schrijft dit artikel op persoonlijke titel.