

1. Invoeringsdatum

Uit het voorstel "Besluit van xx 2023 tot wijziging van het Besluit accountantscontrole decentrale overheden, het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten blijkt dat de voorgestelde wijzigingen in werking treden met ingang van 1 januari 2024. Dit is niet overeenkomstig de besluitvorming en bekendmaking van de Wet versterking decentrale rekenkamers waarin expliciet wordt gemeld dat '.....inmiddels voorbereidingen zijn getroffen door de commissie BBV en de commissie BADO. De wijzigingen van de Gemeentewet en Provinciewet kunnen daarom in werking treden op 1 januari 2023 en zullen het eerst voor het verslagjaar 2023 gelden. Beoogd is dat de wijzigingen in het BBV en het BADO in de loop van 2023 worden vastgesteld, voor de aanvang van de voorbereiding van de jaarrekening 2023."

Het traject van voorstel/totstandkoming van de uitwerking in BADO en BBV heeft langer geduurd dan in eerste aanleg verwacht. De concrete uitwerking van kader stellende richtlijnen zoals de kadernota rechtmatigheid (zie ook punt 2 hierna) leverde of levert nog diverse discussies op. Onder meer over SISA waarover nu, qua rechtmatigheid, zowel in de rechtmatigheidsverantwoording als de controleverklaring van de accountant een oordeel wordt verwacht (zie ook punt 3 hierna).

Daarnaast is ook het gesprek over de toe te passen materialiteit gestart en wordt de discussie hierover eveneens beslecht met dit voorliggend voorstel én met (verrassend) dezelfde datum van inwerkingtreding (zie punt 4 hierna).

Kortom, al met al een traject waar de wetgever geen schoonheidsprijs verdient qua snelheid en duidelijkheid rondom invoering en inhoud van de rechtmatigheidsverantwoording. Daarmee vertoont de komst van de rechtmatigheidsverantwoording enige overeenkomsten met de invoering van de controleverklaring inclusief rechtmatigheid over het begrotingsjaar 2004. Ook toen waren er diverse discussies over toepassing/invulling van begrippen en leverde dit in het jaar van invoering nog diverse niet goedkeurende controleverklaringen op.

Bij de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording en het terug invoeren van de getrouwheidsverklaring van de accountant blijkt de behoefte te bestaan aan meer duidelijkheid over vorm/scope/kwaliteit van de rechtmatigheidsverantwoording om tot zo uniform mogelijke verantwoordingen over 2023 te komen. Het feit dat deze duidelijkheid nog ontbreekt is echter geen reden om de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording verder te vertragen. De meeste gemeenten en provincies hebben in samenspraak met de controlerend accountants de afgelopen jaren alle voorbereidingen getroffen en staan in de startblokken. Er is dan ook geen enkele reden om de rechtmatigheidsverantwoording "pas" per 1 januari 2024 en daarmee over het begrotingsjaar 2024 in te voeren. In werking treden per 1 januari 2023 en daarmee het verslagjaar 2023 ligt meer in de lijn der verwachtingen én eerdere besluitvorming en communicatie/publicatie. Daar komt bij dat de invoering over 2023 naar verwachting leidt tot een verdere kwaliteitsslag van de benodigde kaders en daarmee (in)direct de interne beheersing van de organisaties. En dat past prima in het gedachtegoed van de commissie Depla van alweer bijna 10 jaar terug.

2. Kadernota rechtmatigheid 2023

De nadere uitwerking van de rechtmatigheidsverantwoording vindt plaats in de kadernota rechtmatigheid. De kadernota rechtmatigheid 2023 is gepubliceerd in april 2021 en op bepaalde punten niet (meer) actueel; bijvoorbeeld wat betreft de scope van de rechtmatigheidsverantwoording (wel/geen SISA), de uitwerking van het begrotingscriterium en de omvangsbasis voor het bepalen van de verantwoordingsgrens.

Zoals hiervoor al aangegeven vormt de aanpassing van wet- en regelgeving in de vorm van BBV en BADO een vereiste voor de feitelijke invoering. De te stellen eisen aan vorm, scope, inhoud en totstandkoming van de rechtmatigheidsverantwoording moeten bijdragen aan de kwaliteit en uniformiteit of vergelijkbaarheid van de op te stellen rechtmatigheidsverantwoordingen. De te stellen kwaliteitseisen zijn daarmee vooral van belang voor een goede implementatie bij gemeenten/provincies en een evenwichtige/uniforme controle door de externe accountants. Hoewel de rechtmatigheidsverantwoording niet kan en mag worden vergeleken met een accountantscontrole of controleverklaring vertoont de invulling van de kadernota rechtmatigheid wel vergelijkbare eisen aan invulling/diepgang van de interne controle als basis voor de jaarlijks op te stellen (en te controleren) rechtmatigheidsverantwoording. Vanwege de op (belangrijke) punten zeker van elkaar afwijkende invulling van de interne controle bij de verschillende gemeenten/provincies en de kwalitatieve oordeelsvorming hierover van de accountant (die daar ook eigen interpretatieruimte in heeft) is de kwaliteit en de vergelijkbaarheid van de rechtmatigheidsverantwoordingen naar verwachting niet of onvoldoende geborgd als gevolg van het ontbreken van duidelijke kaders/richtlijnen. Naast het actualiseren van de kadernota rechtmatigheid 2023 is het daarom van belang de vereisten rondom de totstandkoming van de rechtmatigheidsverantwoording zoveel mogelijk te concretiseren. Ook hier is de verwachting dat de invoering over het verslagjaar 2023 in de komende jaren zal leiden tot een verdere kwaliteitsslag van de benodigde kaders.

3. SISA

Conform het voorliggende voorstel onderzoekt de accountant of de baten, lasten alsmede de balansmutaties met betrekking tot specifieke uitkeringen als bedoeld in artikel 17 van de Financiële verhoudingswet rechtmatig tot stand zijn gekomen en neemt de accountant de uitkomst hiervan op in een aparte sectie in de controleverklaring. Dit houdt in dat de controle op de rechtmatigheid van de specifieke uitkeringen onderdeel blijft van de accountantscontrole. Eerder (in nieuwbrief IBI 116 van juli 2023) is aangegeven dat de specifieke uitkeringen ook onderdeel zijn van de rechtmatigheidsverantwoording. Hierdoor ontstaat een dubbele verantwoordings- en controlesystematiek. Enerzijds door de gemeente en anderzijds door de accountant waarbij beide partijen afwijkende normen hebben voor de rapportage en verantwoording.

In het geval van de SISA-regelingen wordt daarbij afgeweken van het algemeen geldende uitgangspunt dat aspecten die onderworpen zijn aan de accountantscontrole en daarmee de controleverklaring, geen onderdeel vormen van de rechtmatigheidsverantwoording. Om onduidelijkheden en dubbele controlewerkzaamheden te voorkomen lijkt het daarom meer effectief/efficiënt om de specifieke uitkeringen géén onderdeel te laten zijn van de rechtmatigheidsverantwoording aangezien de wetgever, in het kader van de gewenste zekerheid,

een uitspraak hierover verlangt van de accountant. Hiermee wordt ook tegemoet gekomen aan de bezwaren van de (kleinere) gemeenten in relatie tot de toegenomen verantwoordings- en controlewerkzaamheden door de alsmaar in aantal en financiële omvang toenemende specifieke uitkeringen.

4. Wijzigingen Materialiteit

In het voorstel tot wijziging van het BADO wordt gelijktijdig met de wijziging als gevolg van de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording een voorstel tot aanpassing van de materialiteitsgrenzen gedaan. Waar de snelheid bij de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording ontbrak wordt het voorstel tot aanpassing van de materialiteitsgrenzen wellicht overhaast ter consultatie/wijziging voorgelegd. Het voorstel is onvoldoende afgestemd met de betrokken partijen en nog onvoldoende uitgewerkt. Het ontbreekt aan een goed inzicht op de belangrijkste effecten van deze wijziging van de materialiteit:

- a. Wat is het samenhangend effect van de voorgestelde aanpassing met het verdwijnen van het rechtmatigheidsoordeel uit de controleverklaring en de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording
- b. Wat is het voorziene effect van de wijziging van de omvangsbasis; dit was eerst lasten inclusief toevoegingen aan reserves en nu lasten exclusief toevoegingen reserves. Wat zijn de overwegingen bij deze wijziging?
- c. Wat is het voorziene effect van het aanscherpen van de kwantitatieve eisen (van 1%, 3 % aan fouten plus 3% c.q. 10 % aan onzekerheden naar 2 % c.q. 4 % voor fouten plus onzekerheden én welke overwegingen spelen hierbij een rol? Zijn de stakeholders van de controleverklaring betrokken geweest bij deze aanscherping?

Zoals bekend verondersteld is bij meerdere gemeenten sprake van (grotere) onzekerheden in de controle op het onderdeel sociaal domein (uitvoering Wmo en Jeugdwet). De tijdelijke systematiek van productieverantwoordingen en controleverklaringen in geval van productie boven de 125.000 is hier mede debet aan. De aanscherping van de materialiteitsgrens kan er toe leiden dat de accountant bij meerdere gemeenten tot een niet goedkeurende verklaring zal komen hoewel er in de praktijk niets is gewijzigd. Uit het voorstel tot wijziging is niet op te maken welke overwegingen tot deze aanscherping leiden en wat het effect is van deze aanscherping voor (kleinere) gemeenten. Het uniformeren van materialiteitsgrenzen is een mooi en verdedigbaar uitgangspunt vanuit de wetgever bezien maar de verschillen tussen het speelveld van gemeenten en het rijk moeten daarbij niet uit het oog worden verloren.

- d. Wat is effect van deze aanscherping op de invulling van de interne controle én accountantscontrole. Is sprake van een verlaging van de total cost of control en leidt dit naar verwachting tot aanpassing van het budget van de accountantscontrole?
- e. In de huidige BADO én de huidige uitgangspunten voor de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording worden fouten en onzekerheden c.q. onrechtmatigheden en onduidelijkheden afzonderlijk afgezet tegen een materialiteitsgrens c.q. een verantwoordingsgrens. In het voorstel tot wijziging worden

fouten en onzekerheden gelijk gewogen en in totaliteit afgezet tegen de materialiteitsgrens. Vanwaar deze aanpassing/aanscherping, welke overwegingen hebben hierbij een belangrijke rol gespeeld en wat is het te verwachten effect hiervan voor de interne controle en de accountantscontrole?

- f. Bij de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording wordt dringend geadviseerd om aansluiting te zoeken bij de toe te passen materialiteitsgrens van de accountant. Nu de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording aanstaande is (verslagjaar 2023) en de gehanteerde materialiteit voor 2023 vooralsnog is vastgesteld op 1% wordt dit advies in overleg met de accountant in belangrijke mate overgenomen.

Indien de aanpassing van de materialiteit en de omvangsbasis met ingang van 2024 weer wijzigt heeft dit ook effect op de toe te passen verantwoordingsgrens indien het advies voor aansluiting van verantwoordingsgrens en materialiteit wordt gevolgd. Aanpassing van nog maar net vastgestelde verordeningen (over 2023) zijn het gevolg; dit zal al snel (kunnen) worden uitgelegd als een versoepeling/afzwakking van de interne controle en daarmee de interne beheersing. Om dit te voorkomen zal besluitvorming tot aanpassing van de materialiteitsgrenzen over 2024 meer weloverwogen en zorgvuldige getimed moeten plaatsvinden.

Kortom, om tot een weloverwogen besluit te komen op het voorstel tot aanpassing van de materialiteitsgrenzen is een nadere uitwerking van de hiervoor geschetste effecten in samenhang met de gevolgen van de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording vereist. De invoering van de rechtmatigheidsverantwoording wordt toegejuicht; de aanpassing of aanscherping van de materialiteitsgrenzen vergt meer onderzoek en afstemming en zal mogelijk daarna (ergens in 2024 met invoering over 2025) nogmaals ter consultatie moeten worden voorgelegd.

Uitstel van aanpassing van de Materialiteitsgrenzen betekent wel dat het voorstel tot wijziging van de BADO moet worden aangepast waarbij bij voorkeur de bekende grenzen/criteria voor de strekking van de controle verklaring worden gehanteerd.

5. Fouten en onzekerheden > 4%

Bij onderdeel D van de voorgestelde wijzigingen is een tabel opgenomen over het type accountantsverklaringen (controleverklaringen). In de nieuw situatie geldt dat bij fouten in de jaarrekening en onzekerheden in de controle groter dan 4% een Verklaring van oordeelonthouding / Afkeurende verklaring moet worden verstrekt. Noch uit de tabel noch uit de toelichting is duidelijk op te maken onder welke voorwaarden de afkeurende verklaring dan wel de verklaring van oordeelonthouding moet worden verstrekt. Op basis van deze tabel lijkt het of een accountant bij 4 % aan onzekerheden in de controle een afkeurende verklaring kan verstrekken. Dat is zowel een behoorlijke aanscherping van de huidige materialiteitsgrenzen (van 10% naar 4%) als een meer zwaarwegend oordeel (van oordeelonthouding naar afkeurend). In de definitieve op te nemen tabel zal duidelijk(er) moeten worden aangegeven wanneer welke verklaring moet worden verstrekt waarbij voldoende aandacht wordt gegeven aan het gewicht van onzekerheden in het oordeel.