

Minister van Binnenlandse Zaken en
Koninkrijksrelaties
Postbus 20011
2500 EA Den Haag

Postbus 20015
2500 EA Den Haag
070 342 43 44
voorlichting@rekenkamer.nl
www.rekenkamer.nl

datum 6 februari 2024
betreft Voornemen tot wijziging van het Besluit begroting en verantwoording en het Besluit accountantscontrole decentrale overheden – overleg o.g.v. art. 7.40 CW 2016

Geachte heer De Jonge,

In uw brief van 11 december 2023 (kenmerk 2023-0000714477) verzoekt u de Algemene Rekenkamer om ingevolge artikel 7.40 van de Comptabiliteitswet 2016 (CW 2016) advies te geven over uw voorgenomen wijzigingen in het Besluit begroting en verantwoording (BBV) en het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado).

Het BBV en Bado zijn van groot belang voor de verantwoording over en controle op de rechtmatige besteding van specifieke uitkeringen. Het gaat bij specifieke uitkeringen om grote geldstromen (in 2022 circa € 13 miljard) waarmee maatschappelijke doelen worden nagestreefd. De inhoud van het BBV en Bado is dan ook van invloed op:

1. de juiste, volledige en uniforme invulling van de rechtmatigheidsverantwoording door decentrale overheden, waaronder de verantwoording over de rechtmatigheid van specifieke uitkeringen,
2. de verantwoording van de ministers aan de Staten-Generaal over de betrouwbaarheid en rechtmatigheid van de specifieke uitkeringen die uit de Rijksbegroting worden gefinancierd, en
3. het rechtmatigheidsoordeel van de Algemene Rekenkamer over deze specifieke uitkeringen.

Wij vinden het belangrijk dat dit proces goed blijft functioneren, dit is een groot goed.

Vanuit deze optiek hebben wij de voorgenomen wijzigingen van het BBV en Bado beoordeeld. Voordat wij onze inhoudelijke reactie geven op de concept wijzigingen van het BBV en Bado, gaan wij eerst in op het tot nu toe verlopen proces van ambtelijke en formele afstemming.

ons kenmerk 24000270 R
bijlage(n) 2

BRIEF

In oktober 2023 hebben onze medewerkers samen met medewerkers van uw ministerie overleg gevoerd over de voorgenomen wijzigingen van het BBV en Bado. Hierbij zijn ambtelijke opmerkingen van de zijde van de Rekenkamer besproken en toegestuurd. Op 16 oktober 2023 ontvingen wij vervolgens uw brief met kenmerk 2023-0000606437 waarin u ons formeel advies vroeg over de voorgenomen wijzigingen van het BBV en Bado. Omdat de benodigde concept besluiten niet bij uw brief waren gevoegd en later ook, ondanks verzoeken van onze medewerkers, niet meer zijn toegezonden, hebben wij uw eerdere verzoek niet in behandeling kunnen nemen. Uit ambtelijke afstemming begrepen onze medewerkers dat uw ministerie de ambtelijk ontvangen opmerkingen eerst wilde verwerken. U heeft ons niet over dit besluit geïnformeerd. Wij constateren met de huidige voorgelegde versie dat het eerdere ambtelijke commentaar vrijwel niet is verwerkt. Daarom ontvangt u van ons een uitgebreide inhoudelijke reactie op de voorgenomen wijzigingen van BBV en Bado.

Wij hebben belangrijke inhoudelijke adviezen over deze voorgenomen wijzigingen in het BBV en Bado. Wij verzoeken u dringend het voorstel tot wijziging van het BBV en Bado hierop aan te passen. Het niet of onvoldoende verwerken van deze punten leidt in een *'worst case scenario'* tot een structurele onzekerheid over de rechtmatigheid van de specifieke uitkeringen ad. circa € 13 miljard waardoor diverse toleranties voor de rechtmatigheid op zowel het niveau van de individuele jaarverslagen van betrokken ministeries als de Rijksrekening worden overschreden en de Algemene Rekenkamer mogelijk genoodzaakt is een aantekening bij de Rijksrekening te maken. Wij achten dat ongewenst.

De belangrijkste inhoudelijke aandachtspunten voor de Algemene Rekenkamer zijn:

1. Sommige bepalingen in BBV en Bado zijn onvoldoende duidelijk, niet uniform of niet eenduidig geformuleerd.
2. De door de besturen van decentrale overheden af te leggen rechtmatigheidsverantwoording is in het BBV onvoldoende uitgewerkt en sluit niet aan op de bij het Rijk geldende eisen.
3. In het Bado ontbreken goedkeuringstoleranties voor de accountant betreffende de rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening van decentrale overheden, en voor de controle op specifieke uitkeringen en de oordeelsvorming over deze uitkeringen.
4. Door de nadere uitwerking van de verantwoording over rechtmatigheid over te laten aan een externe commissie die buiten de (directe) invloedssfeer van het Rijk en decentrale overheden valt, verliest het Rijk de regie, zowel over de informatie die het

nodig heeft als over de zorg voor een uniforme visie op en toepassing van comptabele rechtmatigheid in de publieke sector. Dat achten wij onwenselijk.

5. De huidige nadere uitwerking van de verantwoording over rechtmatigheid in de rechtmatigheidsverantwoording bevat substantiële omissies omdat belangrijke onderdelen van de rechtmatigheid nu niet in het rechtmatigheidsverantwoording en de controle door de accountant worden meegenomen.

In bijlage I bij deze brief hebben wij een toelichting op deze vijf punten gegeven. In bijlage II zijn aanvullende aandachtspunten en tekstuele verbeteringen opgenomen.

Tijdens de internetconsultatie van de voorgenomen wijzigingen van het BBV en Bado zijn diverse aanbevelingen gedaan door onder andere de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) en het Interprovinciaal Overleg (IPO) die tegemoetkomen aan onze aandachtspunten en die wij onderschrijven.

Verdere procedure

Wij verzoeken u een afschrift van deze brief te voegen bij de stukken zoals die naar de Raad van State worden verzonden. Een afschrift van deze brief sturen we aan de minister van Financiën.

Op grond van ons vigerende beleid voor actieve openbaarmaking zullen wij deze brief over twee weken op onze website zetten. Als u daartegen bedenkingen heeft, vragen wij u dit te melden met de reden daarbij. Voor de duidelijkheid: de Algemene Rekenkamer neemt uiteindelijk de beslissing of en wanneer zij deze brief openbaar maakt.

Algemene Rekenkamer

Pieter Duisenberg,
President

Cornelis van der Werf,
secretaris

Bijlage I bij brief Algemene Rekenkamer met advies over voorstel tot wijziging van het BBV en Bado: toelichting op de vijf inhoudelijke aandachtspunten

In deze bijlage geven wij u een toelichting op de vijf belangrijkste inhoudelijke aandachtspunten voor de voorgenomen wijzigingen van het BBV en Bado.

1. Sommige bepalingen in BBV en Bado zijn onvoldoende duidelijk, niet uniform of niet eenduidig geformuleerd

Overeenkomstig de 'Aanwijzingen voor de regelgeving' en de beginselen van goed openbaar bestuur, dient wet- en regelgeving duidelijk, eenduidig en begrijpelijk te zijn. Hiermee wordt onder meer voorkomen dat bepalingen voor meerderlei uitleg vatbaar zijn. Het voorstel tot wijziging van het BBV en het Bado voldoet op onderdelen niet aan dit vereiste. In de wijziging van het BBV en Bado worden nieuwe begrippen geïntroduceerd. Sommige daarvan zijn niet nader of onvoldoende duidelijk en concreet gedefinieerd. Andere sluiten niet aan op het bestaande begrippenkader bij het Rijk en in de accountantswereld, de belangrijkste gebruikers van het Bado. Dat is verwarrend en kan leiden tot onjuiste interpretaties of invulling van deze begrippen door zowel bestuurders van decentrale overheden als hun accountants. In de reactie op de internetconsultatie van de concept wijziging van het BBV en Bado heeft de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) diverse tekstvoorstellen en -suggesties aan het Ministerie van BZK meegegeven, zodat de bepalingen in het Bado (en BBV) aansluiten op de bewoordingen in de wet- en regelgeving voor accountants. Wij onderschrijven deze voorstellen en suggesties van de NBA. Wij constateren dat het Ministerie van BZK veel van deze suggesties niet of beperkt en soms inconsequent heeft overgenomen. Dat vinden wij onwenselijk en zorgwekkend.

Een voorbeeld van een onduidelijk begrip is de in de voorgenomen wijziging van het BBV vermelde definitie van 'financiële rechtmatigheid': *"financiële rechtmatigheid: De rechtmatige totstandkoming van baten, lasten en balansmutaties."*

Wij vinden deze definitie van 'financiële rechtmatigheid' niet duidelijk en niet concreet wat tot verschillende interpretaties kan leiden. Een heldere, eenduidige definitie van 'rechtmatig tot stand gekomen' en/of van 'financiële rechtmatigheid' in het BBV is op zijn plaats zodat decentrale overheden op eenzelfde, uniforme wijze invulling (kunnen) geven aan de rechtmatigheidsverantwoording en er geen onduidelijkheden of misverstanden over de inhoud en reikwijdte van deze verantwoording ontstaan. Ook de verantwoording over de financiële rechtmatigheid van de specifieke uitkeringen waarover ministers die het aangaat zich in hun jaarverslag moeten verantwoorden, is hierbij gebaat.

In dat kader, en met het oog op harmonisatie van wet- en regelgeving verzoeken wij u voor de definitie van 'financiële rechtmatigheid' ten minste aan te sluiten bij de omschrijving / definitie die in de Regeling Rijksbegrotingsvoorschriften 2023 is genoemd.¹ Onder deze definitie valt ook het beleid ter voorkoming en bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik van wet- en regelgeving.

Een ander voorbeeld is het begrip 'afwijkingen' (in de financiële informatie in de jaarrekening) in de voorgestelde wijziging van het Bado. Onder 'afwijkingen' wordt in de wet- en regelgeving voor accountants expliciet aangegeven dat het afwijkingen betreft *als gevolg van fraude en fouten*. Het Bado vermeldt dit niet expliciet. Dat kan voor verwarring zorgen.

Verder bevelen wij u dringend aan om, in lijn met de 'Aanwijzingen voor de regelgeving', zorg te dragen voor harmonisatie met vergelijkbare wet- en regelgeving binnen de publieke sector, zoals regelgeving over het afleggen van verantwoording over de besteding van publieke middelen en de controle daarop. De onderstaande aandachtspunten 2 en 3 zijn hier voorbeelden van.

2. Rechtmatigheidsverantwoording door de besturen van decentrale overheden is in BBV onvoldoende uitgewerkt en sluit niet aan op de bij het Rijk geldende eisen

In de voorgenomen wijziging van het BBV zijn geen nadere inhoudelijke eisen gesteld aan de door de besturen van decentrale overheden af te leggen rechtmatigheidsverantwoording. Zo is het begrip 'afwijkingen' in de rechtmatigheidsverantwoording niet gedefinieerd. Hierdoor is niet duidelijk of de in het BBV genoemde verantwoordingsgrens voor de rechtmatigheid geldt voor fouten in en onzekerheden over de financiële rechtmatigheid gezamenlijk of dat die grens afzonderlijk geldt voor fouten en voor onzekerheden. De grens moet volgens ons overigens gelden voor het gezamenlijke totaal van fouten en onzekerheden. Zo sluit het BBV aan op de bij het Rijk geldende normen voor rapporteringstoleranties voor de verantwoording van de minister over de rechtmatigheid van de financiële informatie in het jaarverslag.

¹ In de Regeling Rijksbegrotingsvoorschriften 2023 is de volgende definitie van financiële rechtmatigheid opgenomen: "*Financiële rechtmatigheid houdt in dat een financiële transactie waarvan de uitkomst in het departementale jaarverslag wordt verantwoord, in overeenstemming is met de begrotingswetten en met de in internationale regelgeving, Nederlandse wetten, algemene maatregelen van bestuur en ministeriële regelingen opgenomen bepalingen die de uitkomst van die financiële transactie beïnvloeden. Indien de voorwaarden in subsidiebeschikkingen en overeenkomsten een nadere invulling betreffen van de voorwaarden die gesteld zijn in de genoemde wet- en regelgeving en als zodanig zijn benoemd in deze wet- en regelgeving, dan vallen deze voorwaarden onder de definitie van comptabele rechtmatigheid.*" In deze definitie van het Rijk dienen voor de decentrale overheden de provinciale en gemeentelijke verordeningen als wet- en regelgeving toegevoegd te worden.

Het BBV stelt daarnaast een (maximum)percentage van 3% voor de verantwoordingsgrens in de rechtmatigheidsverantwoording van het bestuur van decentrale overheden. Dit percentage wijkt af van dat van het Rijk (2%). Hierdoor kunnen ministers niet langer stellen dat zij voldoende zekerheid hebben dat er geen fouten en onzekerheden boven de grenzen bij het Rijk voorkomen. Immers, bij een verantwoordingsgrens van 3% worden fouten en onzekerheden in de specifieke uitkeringen tussen de 2% en 3% niet vermeld in de rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening van de decentrale overheden. En daarmee worden ze niet via de jaarrekening verantwoord aan het Rijk.² De Algemene Rekenkamer heeft u hier eerder op geattendeerd.³

In het voorgestelde artikel 58b BBV wordt in lid 3 aangegeven dat gemeenteraad en provinciale staten de verantwoordingsgrens vaststellen *“op basis van een visie van de commissie Besluit begroting en verantwoording”*. Het is voor ons niet duidelijk wat hiermee wordt bedoeld. Wordt met dit artikellid beoogd de visie van de commissie Besluit begroting en verantwoording (Commissie BBV) een bindend karakter te geven? En zo ja, hoe verhoudt zich dit tot de zeggenschap (rol) van de democratisch gekozen volksvertegenwoordiging? Immers, dit zou betekenen dat de gekozen volksvertegenwoordiging niet eigenstandig kan bepalen welke strengere verantwoordingsgrens zij wenselijk acht maar daarbij verplicht rekening moet houden met een ‘visie’ van een commissie die niet is vastgesteld door een democratisch gekozen volksvertegenwoordiging (zie ook punt 4). Wij vragen ons af of dit niet in strijd is met de democratische grondbeginselen en de gemeente- en provinciewet.

Tijdens de internetconsultatie heeft het IPO aanbevolen de verantwoordingsgrens aan te laten sluiten op de goedkeuringstolerantie voor de accountant, zijnde 2%. Wij onderschrijven die aanbeveling.

3. In de voorgestelde wijziging van het Bado ontbreken goedkeuringstoleranties voor de accountant betreffende de rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening van decentrale overheden, en voor de controle op specifieke uitkeringen en de oordeelsvorming over deze uitkeringen

In de voorgestelde wijziging van het BBV is opgenomen dat het bestuur van de decentrale overheid zich in de rechtmatigheidsverantwoording verantwoordt over fouten en

² Via de systematiek van Single Information Single Audit; SiSa.

³ Zie onze brief van 24 april 2020 over het conceptwetsvoorstel financiële verhoudingen (kenmerk 20002862 R) en onze brief van 30 oktober 2020 over de tweede nota van wijziging van het wetsvoorstel Versterking decentrale rekenkamers (kenmerk 20007827 R).

onzekerheden in de financiële rechtmatigheid wanneer die fouten en onzekerheden groter zijn dan de daarvoor geldende verantwoordingsgrens.⁴ De accountant moet daarbij een oordeel geven of die rechtmatigheidsverantwoording getrouw (betrouwbaar) is. Daartoe gebruikt de accountant een goedkeuringstolerantie die aangeeft hoe precies en streng de accountant moet zijn in zijn oordeel. In de voorgestelde wijziging van het Bado ontbreekt die goedkeuringstolerantie voor de getrouwheid van de rechtmatigheidsverantwoording. Hierdoor bestaat het risico dat ingeval de decentrale overheden onjuist en/of onvolledig verantwoording afleggen over de rechtmatigheid de accountant dat niet in zijn controleverklaring (oordeel) tot uitdrukking brengt. Indien dergelijke overschrijdingen betrekking hebben op specifieke uitkeringen bestaat het risico dat de betrokken ministers onvoldoende informatie ontvangen over de rechtmatigheid van deze uitkeringen. In de nota van toelichting is in algemene bewoordingen aangegeven dat *“door de accountant geconstateerde afwijkingen in de rechtmatigheidsverantwoording gelden als getrouwheidsfouten, die afhankelijk van de aard en omvang ook van invloed kunnen zijn op de strekking van het accountantsverslag.”* Naast het feit dat een nota van toelichting geen nieuwe of aanvullende bepalingen/normen kan bevatten op de bepalingen die in de wet- en regelgeving zelf zijn opgenomen (zie ook volgende alinea) achten wij deze toelichting te vrijblijvend. De toelichting sluit niet aan bij de systematiek die binnen de rijksoverheid geldt. Bij de rijksoverheid geldt een goedkeuringstolerantie van 0% voor de verantwoording over de rechtmatigheid. Indien het bedrag aan fouten en onzekerheden over de rechtmatigheid gezamenlijk groter is dan de daarvoor geldende rapporteringstolerantie of verantwoordingsgrens, en een minister dat niet vermeldt in het jaarverslag, dan leidt dat tot een niet-goedkeurend oordeel van de accountant over de getrouwheid van de verantwoording. Wij bevelen u aan deze lijn ook bij decentrale overheden te volgen.

In de voorgestelde wijziging van het Bado is opgenomen dat de accountant een afzonderlijk oordeel geeft over de rechtmatigheid van de specifieke uitkeringen. In de voorgestelde wijziging van de bepalingen in het Bado ontbreekt echter een goedkeuringstolerantie voor dit afzonderlijke oordeel van de accountant. Hierdoor bestaat het risico dat de accountant onrechtmatigheden die groter zijn dan de rapporteringstoleranties die voor het Rijk gelden, niet in de strekking van zijn controleverklaring tot uitdrukking brengt. En daarmee dat de betrokken ministers hierover niet of onvolledig worden geïnformeerd. De Algemene Rekenkamer verkrijgt dan

⁴ Bij de rijksoverheid worden hiermee de rapporteringstoleranties bedoeld voor het vermelden van fouten in en onzekerheden over de rechtmatigheid in de bedrijfsvoeringsparagraaf van het jaarverslag.

eveneens onvoldoende zekerheid over de rechtmatigheid van specifieke uitkeringen. Dit moet de Algemene Rekenkamer vervolgens in haar oordelen tot uitdrukking brengen. De nota van toelichting vermeldt weliswaar dat voor de controle en oordeelsvorming over de rechtmatigheid van specifieke uitkeringen dezelfde goedkeuringstoleranties gelden als voor het getrouwe beeld van de jaarrekening, maar dat komt in de voorgestelde bepalingen in het Bado niet expliciet tot uiting. Overeenkomstig Aanwijzing 4.47 van de Aanwijzingen voor de regelgeving⁵ dienen de goedkeuringstoleranties voor de controle op en het afzonderlijke oordeel over de specifieke uitkeringen expliciete in de artikelen in het Bado opgenomen te worden.

Wij verzoeken u om in de artikelen in het Bado alsnog een goedkeuringstolerantie toe te voegen voor de controle op en het afzonderlijke oordeel over de rechtmatigheid van specifieke uitkeringen en hierbij aan te sluiten bij de goedkeuringstolerantie die voor het Rijk geldt, te weten 2%.

4. Door de nadere uitwerking van de verantwoording over rechtmatigheid over te laten aan een externe commissie die buiten de (directe) invloedssfeer van het Rijk en decentrale overheden valt, verliest het Rijk de regie, zowel over de informatie die het nodig heeft als over de zorg voor een uniforme visie op en toepassing van comptabele rechtmatigheid in de publieke sector

Uit de voorgenomen wijzigingen van artikel 75 van het BBV volgt dat de uitwerking van de rechtmatigheidsverantwoording door decentrale overheden middels een 'visiedocument' wordt overgelaten aan een externe commissie, de Commissie BBV. Dit visiedocument is de Kadernota rechtmatigheid 2023. U heeft op grond van de bepalingen in artikel 75 BBV geen zeggenschap over deze commissie en daarmee geen zeggenschap en invloed op de uitwerking die deze commissie geeft aan de rechtmatigheidsverantwoording door decentrale overheden, waaronder de nadere uitwerking van het rechtmatigheidsbegrip. De kadernota is daarom niet aan de Algemene Rekenkamer voorgelegd.

De inhoud van deze kadernota is evenwel van groot belang voor:

1. de juiste, volledige en uniforme invulling van de rechtmatigheidsverantwoording door decentrale overheden,

⁵ In de toelichting op Aanwijzing 4.47 staat het volgende vermeld: "De toelichting geeft een motivering en uitleg van de regeling maar mag geen aanvullende normen bevatten. De te stellen normen worden in de regeling zelf vastgelegd. Evenmin mag een toelichting gebruikt worden voor een nadere omlijning van in de regeling voorkomende termen of begrippen. Dit neemt niet weg dat het in bepaalde gevallen wenselijk kan zijn een nadere verklaring te geven van in de regeling voorkomende termen of begrippen."

2. de verantwoording van de ministers aan de Staten-Generaal over de betrouwbaarheid en rechtmatigheid van de specifieke uitkeringen die uit de Rijksbegroting worden gefinancierd, en
3. het rechtmatigheidsoordeel van de Algemene Rekenkamer hierover.

Gezien het bovenstaande belang van de kadernota achten wij deze opzet waarin voor een betrouwbare informatievoorziening over de rechtmatige aanwending van specifieke uitkeringen het Rijk *wel afhankelijk* is van de wijze waarop een externe commissie deze normen invult, maar daar *geen zeggenschap* over heeft, ongewenst. Ook in het kader van het zorgdragen voor harmonisatie van een visie op en toepassing van comptabele rechtmatigheid binnen de publieke sector (zie ook onder het eerste punt) is het ongewenst dat een externe commissie buiten de (directe) invloedssfeer van het Rijk normen opstelt voor de verantwoording over rechtmatigheid. Wij verzoeken u om hier de regie in vast te houden en alle inhoudelijke eisen aan de rechtmatigheidsverantwoording op te nemen in het BBV zoals dat ook geldt voor andere verantwoordingseisen die in het BBV aan de jaarrekening worden gesteld.⁶

Wij constateren dat de Commissie BBV in de kadernota strikte voorschriften (in de nota 'stellige uitspraken' genoemd) heeft opgenomen. Decentrale overheden *worden volgens deze nota geacht deze voorschriften op te volgen* op basis van 'comply or explain'. Hiermee eigent de Commissie BBV zich regelgevende bevoegdheden toe die zij volgens ons niet heeft op grond van artikel 75 BBV (ook na de voorgenomen wijziging). Bovendien vragen wij ons af, mede op grond van de 'Aanwijzingen voor de regelgeving'⁷, of het democratisch gelegitimeerd en gewenst is een externe commissie, die buiten de invloedssfeer van de minister, Staten-Generaal, gemeenteraden en provinciale staten staat, te belasten met regelgevende bevoegdheden die het Rijk en decentrale overheden aangaan. Het Rijk verliest hierdoor immers de regie over de informatie die het nodig heeft voor de verantwoording over en controle op de rechtmatigheid van specifieke uitkeringen.

⁶ Het is ook mogelijk om dit via een delegatiebepaling in het BBV te regelen in een ministeriële regeling.

⁷ Aanwijzingen voor de regelgeving, § 2.4. Delegatie en mandaat van regelgevende bevoegdheid (Aanwijzingen 2.23 t/m 2.34) en Aanwijzingen 5.22 en 5.23.

5. De huidige nadere uitwerking van de verantwoording over rechtmatigheid in de rechtmatigheidsverantwoording bevat substantiële omissies omdat belangrijke onderdelen van de rechtmatigheid nu niet in het rechtmatigheidsverantwoording en de controle door de accountant worden meegenomen

Wij hebben inhoudelijke opmerkingen bij de in de Kadernota rechtmatigheid 2023 gegeven uitwerking van de rechtmatigheidsverantwoording, waaronder het rechtmatigheidsbegrip. De belangrijkste opmerkingen zijn als volgt:

1. De kadernota stelt voor om alle rechtmatigheidsfouten die ook van invloed zijn op het getrouwe beeld van de jaarrekening *niet* in de rechtmatigheidsverantwoording en -controle op te nemen. Dat is onjuist en niet in overeenstemming met de regels en handelswijze bij de rijksoverheid. Oordelen over het getrouwe beeld en oordelen over de rechtmatigheid zijn zelfstandige, naast elkaar staande, oordelen. Over niet-naleving dan wel bij onduidelijkheden over niet-naleving van wet- en regelgeving moet volledig verantwoording worden afgelegd in de rechtmatigheidsverantwoording, zoals dat ook bij de rijksoverheid plaatsvindt in de afzonderlijke subparagraaf in de bedrijfsvoeringsparagraaf van het jaarverslag van een minister.

De inhoud van de kadernota zal er toe leiden dat zowel de rechtmatigheidsverantwoording door het bestuur van de decentrale overheid als het oordeel van de accountant daarover onvolledig zal zijn en daarmee ook de informatievoorziening door decentrale overheden aan het Rijk over de rechtmatigheid van de specifieke uitkeringen.⁸ Hierdoor kunnen de betrokken vakministers in hun jaarverslag geen toereikende verantwoording afleggen over de rechtmatigheid van de specifieke uitkeringen. Dat belemmert vervolgens de Staten-Generaal in de uitoefening van haar budgetrecht. Ook kunnen de Auditdienst Rijk en de Algemene Rekenkamer hierdoor structureel geen afdoende informatie verkrijgen over de rechtmatigheid van de specifieke uitkeringen. De hieruit voortvloeiende onzekerheid zullen wij in onze oordelen tot uiting moeten brengen aan de ministers en aan Staten-Generaal. Wij achten het van belang dat deze omissies in de kadernota ongedaan worden gemaakt en te waarborgen dat in de rechtmatigheidsverantwoording over de naleving van *alle* rechtmatigheidscriteria voor de financiële rechtmatigheid verantwoording wordt afgelegd en dat deze rechtmatigheidscriteria volledig in de controle door de accountant worden betrokken;

⁸ Dit komt expliciet naar voren in het in paragraaf 4.1 van de Kadernota rechtmatigheid 2023 genoemde voorbeeld van de bijstandsuitkeringen uit hoofde van de Participatiewet, de qua omvang grootste specifieke uitkering. Dat voorbeeld laat zien dat besturen van decentrale overheden in de rechtmatigheidsverantwoording zich in hoge mate onvolledig over de rechtmatigheid van deze specifieke uitkeringen zullen verantwoorden en dat de accountant dat ook niet zal betrekken in zijn afzonderlijke oordeel over de rechtmatigheid van de specifieke uitkeringen.

2. De kadernota bevat een onjuiste toepassing van de Aanbestedingswet 2012 (i.c. 'Gids proportionaliteit') en van de Mededingingswet. Hierdoor blijven onrechtmatigheden in de naleving van beide wetten ten onrechte buiten de rechtmatigheidsverantwoording en het oordeel van de accountant (op basis van zijn controle). Indien deze onrechtmatigheden betrekking hebben op specifieke uitkeringen, verkrijgen de ministers onvoldoende informatie en zekerheid over de rechtmatigheid van die specifieke uitkeringen.
3. De nota geeft een te beperkte toelichting op de naleving van de staatssteunregels. In de nota dient expliciet in te worden gegaan op het risico van staatssteun bij specifieke uitkeringen waarbij de eindbegunstigde economische activiteiten in de zin van de staatssteunregels verricht.

Wij verzoeken u de Commissie BBV te bewegen om de Kadernota rechtmatigheid 2023 op korte termijn aan te passen. Tevens bevelen wij u aan om u te beraden over de vraag hoe het Rijk regie behoudt op (de verantwoording over en controle op) de rechtmatigheid van de specifieke uitkeringen en borgt dat de comptabele regels aansluiten op de regels die gelden voor het Rijk. Daarnaast bevelen wij u dringend aan om te waarborgen dat toekomstige (wijzigingen in deze) uitwerkingen van vereisten voor verantwoording en controle betreffende specifieke uitkeringen voor advies aan de Algemene Rekenkamer worden voorgelegd.

Bijlage II bij brief Algemene Rekenkamer met advies over voorstel tot wijziging van het BBV en Bado: aanvullende aandachtspunten en tekstuele opmerkingen

In deze bijlage geven wij u *aanvullende* opmerkingen en tekstuele suggesties (doorhaling in het **rood** en nieuwe teksten in **groen**) mee ter verbetering van de inhoud en leesbaarheid van de voorgenomen wijzigingen van het BBV en Bado. Wij houden hierbij de volgorde aan van de opbouw van de voorgelegde wijzigingen van het BBV en Bado.

1. Algemeen

In de voorgestelde wijzigingen van het Bado en BBV, inclusief de nota van toelichting, wordt meermaals gesproken over ‘accountantsverklaring’. Wij vragen u dit integraal in alle artikelen en in de nota van toelichting aan te passen naar ‘controleverklaring’, zoals dat juist in artikel I onderdeel C (nieuwe artikel 2 lid 7 Bado) is weergegeven.

Het begrip accountantsverklaring heeft in de wet- en regelgeving voor accountants namelijk betrekking op diverse soorten verklaringen van accountants: samenstellingsverklaring, beoordelingsverklaring en controleverklaring.⁹ In de context van het Bado gaat het nadrukkelijk om de controle van historische financiële informatie en is het begrip ‘controleverklaring’ passender dan het begrip ‘accountantsverklaring’.

2. Artikel I: Besluit accountantscontrole decentrale overheden

Algemeen

In de voorgestelde wijzigingen van het Bado wordt meermaals het begrip ‘afwijkingen’ gehanteerd. Het begrip ‘afwijkingen’ heeft in de wet- en regelgeving voor accountants betrekking op fraude en fouten. Wij bevelen aan om bij de begripsomschrijvingen in artikel 1 van het Bado het begrip ‘afwijkingen’ op te nemen en als volgt te definiëren:¹⁰

“Afwijking: Een verschil tussen het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting van een gerapporteerd element in een financieel overzicht en het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting dat/die is vereist opdat het element in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Afwijkingen kunnen voortkomen uit fouten of uit fraude.”

Onderdeel C (artikel 2 Bado; goedkeuringstoleranties)

Tekstsuggesties voor artikel 2 lid 2:

⁹ Zie in dat kader onder meer de Nadere Voorschriften Controle en Overige Standaarden (NV COS) en de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS).

¹⁰ Dit overeenkomstig de definitie van ‘afwijkingen’ in de begrippenlijst bij de Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA) 2023: <https://www.nba.nl/siteassets/hra/2023/begrippenlijst-bij-hra-2023-definitief-230620.pdf>

'De goedkeuringstolerantie is de som van de afwijkingen ~~zijnde fouten en onzekerheden~~ in de jaarrekening en onzekerheden in de uitvoering van de controle.

Tekstsuggesties voor artikel 2 lid 4:

'De accountant onderzoekt of de baten en 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 uitkomst hiervan op in een aparte sectie in ~~het accountantsverslag~~ de controleverklaring met als titel "Verklaring over eisen aan specifieke uitkeringen".'

Wij wijzen erop dat het accountantsverslag niet de juiste benaming is voor het document waarin de accountant zijn oordeel over de financiële informatie geeft.

Tekstsuggesties voor artikel 2 lid 5:

'De accountant richt de controle zodanig in dat een redelijke mate van zekerheid bestaat dat afwijkingen van materieel belang in de jaarrekening ~~controle~~ worden ontdekt. Daarnaast kan sprake zijn van onzekerheden van materieel belang in de uitvoering van de controle.'

De controle van de accountant richt zich immers op de jaarrekening en niet op de controle. De laatste toevoeging is eveneens van belang omdat dergelijke onzekerheden van invloed kunnen zijn op de strekking van de controleverklaring.

3. Artikel II (Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten)

Onderdeel D (artikel 14 BBV)

Wij constateren dat op het voorgestelde nieuwe artikel 14 sub 'c' is bepaald dat de paragraaf over de bedrijfsvoering 'informatie over de financiële rechtmatigheid' bevat. Volgens de nota van toelichting dient het bestuur van de decentrale overheid in deze paragraaf een toelichting te geven op alle afwijkingen, die in de rechtmatigheidsverantwoording zijn opgenomen. Echter, in onderdeel H van artikel II waarmee het nieuwe artikel 58b wordt ingevoegd, is in lid 4 expliciet geregeld dat "*Indien het bedrag aan afwijkingen van de financiële rechtmatigheid hoger is dan de verantwoordingsgrens licht het college van burgermeesters en wethouders respectievelijk gedeputeerde staten deze afwijking toe in de rechtmatigheidsverantwoording.*"

Met andere woorden, het bestuur dient reeds op grond van het nieuwe artikel 58v lid 4 in de rechtmatigheidsverantwoording een toelichting te geven op de afwijkingen van de rechtmatigheid groter dan de verantwoordingsgrens. Het lijkt ons niet de bedoeling dat op twee plaatsen in het jaarverslag van een decentrale overheid, te weten de rechtmatigheidsverantwoording én de paragraaf bedrijfsvoering, dezelfde informatie moet worden verstrekt. Tenzij u bedoelt dat de rechtmatigheidsverantwoording een afzonderlijke (sub)paragraaf is in de paragraaf bedrijfsvoering. Zo ja, dan bevelen wij u aan om dat expliciet en duidelijk in zowel het voorgestelde artikel 14 BBV als in de nota van toelichting op te nemen en toe te lichten. Zo nee, dan lijkt ons het voorgestelde artikel 14 sub 'c' overbodig. In dat geval bevelen wij u aan dat onderdeel te verwijderen.

Onderdeel H (artikel 58b BBV)

Tekstsuggesties voor artikel 58b lid 2:

'De rechtmatigheidsverantwoording bevat een **rapportage over toelichting op** de financiële rechtmatigheid.'

Ter toelichting:

Wij zijn van opvatting dat het woord 'toelichting' in dit artikellid (i.c. de definitie van rechtmatigheidsverantwoording) geen gelukkige keuze is. Het betreft onzes inziens immers een *zelfstandige rapportage i.c. verantwoording* binnen de jaarrekening over de financiële rechtmatigheid. Naar analogie van de Regeling Rijksbegrotingsvoorschriften stellen wij voor om het woord 'toelichting' in de definitie te vervangen door 'rapportage'.

4. Nota van toelichting

Algemeen

In de nota van toelichting wordt meermaals gesproken over 'accountantsverslag'. Wij wijzen erop dat 'accountantsverslag' niet de juiste benaming is voor het document waarin de accountant zijn oordeel over de financiële informatie geeft. Wij verzoeken u het woord 'accountantsverslag' te vervangen door 'controleverklaring'.

Artikelgewijs; Artikel I onderdelen C, D en E

Tekstsuggesties voor eerste alinea:

'Dit artikel bevat enkele wijzigingen van het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado). Ten eerste wordt een wijziging voorgesteld met betrekking tot de goedkeuringstoleranties voor gemeenten, provincies en waterschappen. De goedkeuringstolerantie zal worden gewijzigd naar 2% van de omvangsbasis, waarbij de

goedkeuringstolerantie de som van de afwijkingen **en onzekerheden** in de uitvoering van de controle betreft. Deze wijzigingen zullen worden opgenomen in artikel 2. In het huidige artikel 2 van het Besluit accountantscontrole decentrale overheden zijn de relevante bepalingen voor de kwantitatieve materialiteit voor gemeenten en provincies opgenomen.'

Artikelgewijs; Artikel II onderdeel D

Zie onze opmerkingen onder punt 2.

Artikelgewijs; Artikel II onderdelen G, H en I

Tekstsuggesties:

'Deze wijziging ziet op het toevoegen van een extra onderdeel aan het derde lid van artikel 24. In de jaarrekening zal voortaan ook een paragraaf betreffende de rechtmatigheidsverantwoording moeten worden opgenomen. Hierbij zal de verantwoordingsgrens in acht worden genomen. ~~In deze paragraaf zal een toelichting worden gegeven op de rechtmatige totstandkoming van de baten, lasten en balansmutaties, inclusief de specifieke uitkeringen in de SiSa-bijlage).~~ De rechtmatigheidsverantwoording bevat een **verantwoording over toelichting op** de rechtmatige totstandkoming van de baten, lasten en balansmutaties, **inclusief de specifieke uitkeringen in de SiSa-bijlage**. De rechtmatigheidsverantwoording wordt samen met de overige onderdelen van de jaarstukken vastgesteld door de gemeenteraad of de provinciale staten. Op basis van een visie van de Commissie BBV. De verantwoordingsgrens is ten hoogste 3% van de totale lasten, exclusief de toevoegingen aan de reserves. Een modeltekst voor de rechtmatigheidsverantwoording is vastgesteld door de Commissie BBV.'

Artikelgewijs; Artikel V (en paragraaf 'Algemeen', hoofdstuk 2 laatste alinea)

In dit artikel is geregeld dat de wijzigingen in het Bado per 1 januari 2025 in werking treden. En daarmee de bepalingen ten aanzien van de materialiteit / goedkeuringstoleranties voor de accountant. De datum van 1 januari 2025 kan zonder toereikende toelichting op twee manieren worden geïnterpreteerd: de bepalingen gelden voor de controle op de jaarrekening 2025 en verder óf de bepalingen zijn al van toepassing op de controle op de jaarrekening 2024. Indien de datum van 1 januari 2025 betekent dat de accountant de gewijzigde bepalingen in het Bado moet toepassen bij de controle over het verantwoordingsjaar 2024 (in plaats van 2025), dan verdient het aanbeveling hierop expliciet te wijzen in de nota van toelichting. Immers, de controle van

accountants op de jaarrekening 2024 van decentrale overheden vangt niet aan op 1 januari 2025 maar al veel eerder, veelal gedurende de eerste helft van 2024.

Wij adviseren u om de nota van toelichting op artikel V hierop te verduidelijken zodat er bij accountants geen misverstanden kunnen ontstaan en zij al tijdig met de gewijzigde materialiteit / goedkeuringstoleranties rekening kunnen houden met de planning en uitvoering van de controle over 2024.