Algemene Rekenkamer

Theoretisch kader onderzoek Lidstaatverklaring

Juni 2012

Algemene Rekenkamer
Lange Voorhout 8
Postbus 20015
2500 EA Den Haag

T 070 – 342 43 44
E voorlichting@rekenkamer.nl
W www.rekenkamer.nl

Inhoud

1	**Inleiding**	**1**
2	**De Nederlandse EU-lidstaatverklaring**	**2**
2.1	Aanleiding	2
2.2	Stapsgewijze invoering	3
2.3	De reikwijdte van de Nederlandse EU-Lidstaatverklaring	3
2.4	Totstandkoming Nederlandse EU-lidstaatverklaring	4
2.5	Financiële correcties	7
3	**Het onderzoekskader**	**8**
3.1	Normen	9
3.1.1	Algemene normen	9
3.1.2	Specifieke normen (toetsingscriteria)	11
3.2	Onderzoeksaanpak	12
3.2.1	Controle conform (internationale) standaarden	12
3.2.2	Uitgangspunten	13
3.2.3	Review	14
3.2.4	Aanvullende eigen werkzaamheden	14
3.2.5	Landbouwfondsen	16
3.2.6	Structuurfondsen (EFRO en ESF) en het EVF	18
3.2.7	Migratiefondsen	22
	Literatuur	**24**

1 Inleiding

Dit theoretisch kader betreft een beschrijving van het onderzoek van de Algemene Rekenkamer dat ten grondslag ligt aan haar rapport bij de Nederlandse EU-lidstaatverklaring[1]. Hoofdstuk 2 bevat een toelichting op de ontstaansgrond en een algemene beschrijving van het instrument lidstaatverklaring. Het onderzoekskader wordt in hoofdstuk 3 beschreven.

De Algemene Rekenkamer is gevraagd om jaarlijks ten behoeve van de Staten-Generaal een oordeel te geven over de EU-lidstaatverklaring. Op dit verzoek van de minister van Financiën heeft de Algemene Rekenkamer positief gereageerd (Algemene Rekenkamer, 2006). Ons rapport bij de Nederlandse EU-lidstaatverklaring is openbaar; de minister van Financiën kan het rapport dus doorsturen naar de Europese Commissie.

[1] De minister van Financiën hanteert voor lidstaatverklaring het begrip *Nationale verklaring*.

2 De Nederlandse EU-lidstaat-verklaring

Het kabinet heeft in 2006 besloten om jaarlijks een Nationale Verklaring op te stellen over de gelden die Nederland afdraagt aan de Europese Unie (EU) en vanuit de EU ontvangt. Deze zogenoemde *EU-lidstaatverklaring*, gericht aan de Europese Commissie en aan de Nederlandse Staten-Generaal, is door Nederland op vrijwillige basis ingevoerd (Financiën, 2006). Met de invoering van een jaarlijkse lidstaatverklaring wil Nederland bijdragen aan een beter beheer, een betere verantwoording en een betere controle van de subsidiegelden waarvoor Nederland in financieel gedeeld beheer met de Europese Commissie verantwoordelijk is. De lidstaatverklaring biedt de Staten-Generaal inzicht in het beheer en de rechtmatige besteding van de Europese gelden in Nederland en kan bovendien gebruikt worden voor de verantwoording aan de Europese Commissie.

2.1 Aanleiding

Aanleiding voor de introductie van de lidstaatverklaring was het negatieve oordeel van de Europese Rekenkamer over de rechtmatige besteding van de EU-subsidies in de EU-lidstaten. De Europese Rekenkamer heeft tot op heden *geen zekerheid* kunnen geven *over de rechtmatige besteding* van de in de lidstaten bestede Europese subsidies in de vorm van een positieve betrouwbaarheidsverklaring (DAS). Het kabinet veronderstelde dat met het nemen van eigen verantwoordelijkheid en de introductie van een nationale verklaring een belangrijke prikkel gegeven kan worden om kritisch naar de organisatie van het financiële beheer te kijken en dat dit zo leidt tot meer beheersing van de Europese subsidiestromen. Bovendien was de verwachting dat dit de kans op onregelmatigheden en het risico op terugvorderingen zoals in de vorige periode bij ESF en EFRO geschiedde zou afnemen.

2.2 Stapsgewijze invoering

Er is gekozen voor een stapsgewijze invoering. Het oorspronkelijke voornemen was dat de nationale verklaring zal worden gegeven over de Europese fondsen die Nederland in gedeeld beheer met de Europese Commissie heeft en om zo spoedig mogelijk ook de afdrachten aan de Europese Commissie op te nemen in de nationale verklaring.

Stand van zaken 2011
Met ingang van 2011 zijn de negen fondsen waarbij sprake is van gedeeld beheer van de Europese Commissie (EC) en de lidstaat Nederland onderdeel van de Nationale verklaring. Ondanks (herhaaldelijke) oproepen van de Algemene Rekenkamer om de afdrachten aan de Europese Unie op te nemen in de lidstaatverklaring heeft het kabinet besloten de eigen middelen niet op nemen in de lidstaatverklaring. In ons rapport bij de Nederlandse EU-lidstaatverklaring 2011 hebben wij specifiek aandacht besteed aan (totstandkoming van) de afdrachten.

2.3 De reikwijdte van de Nederlandse EU-Lidstaatverklaring

De Nederlandse EU-lidstaatverklaring is een jaarlijkse verklaring op politiek niveau over de kwaliteit van de beheers- en controlesystemen voor het financieel beheer van EU-gelden en de rechtmatige besteding van deze gelden tot op het niveau van de eindbegunstigden. De financiële realisatiecijfers zijn verantwoord in bijbehorende consolidatiestaat. De Nederlandse EU-lidstaatverklaring wordt door de minister van Financiën samengesteld op basis van de deelverklaringen die worden opgesteld door de verantwoordelijke vakministers.

Deelverklaring per verantwoordelijke minister
De verantwoordelijkheid voor het beheer en de controle van specifieke fondsen is bij de minister neergelegd die beleidsinhoudelijk verantwoordelijk is. Om deze verantwoordelijkheid tot uitdrukking te brengen is afgesproken dat de verantwoordelijke minister zelf een deelverklaring afgeeft voor de fondsen waarvoor hij verantwoordelijk is. Deze deelverklaring wordt voorzien van een *assurancerapport* dat zekerheid verschaft over de deugdelijke totstandkoming van de deelverklaring. De deelverklaring bevat als bijlage een consolidatiestaat, waarin de totale subsidiabele kosten en het aandeel van het Europese fonds worden gespecificeerd; deze consolidatiestaat wordt door de AA

voorzien van *assurance* door middel van een controleverklaring over de getrouwheid en rechtmatigheid van de verantwoorde bedragen.

Onderstaande tabel geeft een overzicht van de negen Europese Fondsen en de minister die daarvoor verantwoordelijk is. De minister van Financiën heeft namens het kabinet de verantwoordelijkheid om de onderliggende deelverklaringen te consolideren in de Nederlandse EU-lidstaatverklaring.

Verantwoordelijke minister	**Europees fonds**
Minister van Financiën	Nederlandse EU-lidstaatverklaring (consolidatie onderliggende deelverklaringen)
Minister van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie	1. Europees Landbouwgarantiefonds (ELGF); 2. Europees Landbouwfonds voor Plattelandsontwikkeling (ELFPO); 3. Europees Fonds voor Regionale Ontwikkeling (EFRO); 4. Europees Visserijfonds (EVF);
Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid	5. Europees Sociaal Fonds (ESF)
Minister voor Immigratie, Integratie en Asiel	6. Europees Buitengrenzenfonds (EBF); 7. Europees Integratiefonds (EIF); 8. Europees Vluchtelingenfonds; 9. Europees Terugkeerfonds (ETF).

De lidstaatverklaring bevat per fonds een verklaring over:

- het functioneren van de opgezette systemen en daarin vervatte maatregelen voor het beheer en de controle van de onderliggende financiële transacties;
- de wettigheid, regelmatigheid, juistheid en volledigheid van de uitgaven en ontvangsten zoals opgenomen in de bij de Europese Commissie ingediende rekeningen;
- de wettigheid, regelmatigheid, juistheid en volledigheid van de ingestelde vorderingen die zijn opgenomen in de consolidatiestaat.

2.4 Totstandkoming Nederlandse EU-lidstaatverklaring

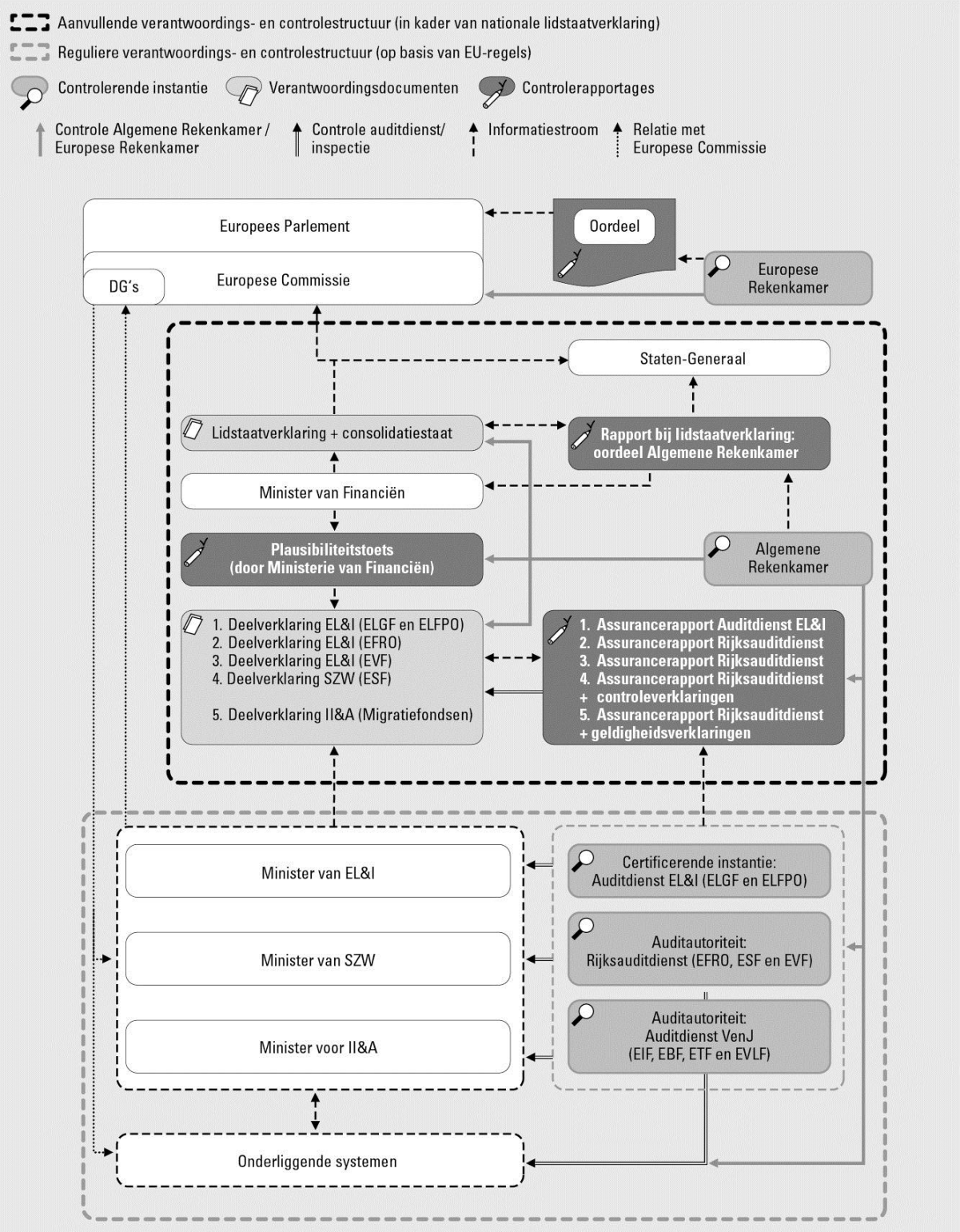
Om tot een lidstaatverklaring te komen heeft het Nederlandse kabinet enkele aanvullende voorzieningen getroffen. Deze aanvullende voorzieningen sluiten aan op de al bestaande verantwoordings- en controlestructuren die op basis van Europese regelgeving tot stand zijn gekomen. Het betreft de volgende voorzieningen:

- De voor een specifiek beleid verantwoordelijke minister geeft een deelverklaring over het functioneren van de systemen, de daarin vervatte maatregelen voor het beheer en controle en over de rechtmatigheid (wettigheid en regelmatigheid) van onderliggende transacties.
- De deelverklaring wordt gecontroleerd door een auditdienst (de departementale auditdienst of Rijksauditdienst; per 1 mei 2012 de Auditdienst Rijk). Op basis van de verrichte auditwerkzaamheden stelt de (voor de *assurance* bij de deelverklaring) verantwoordelijke auditdienst een *assurance*rapport op waarin een oordeel is opgenomen over de betrouwbaarheid van de deelverklaring.
  De bij de deelverklaring behorende consolidatiestaat (totale subsidiabele kosten en aandeel Europees fonds) wordt eveneens door een auditdienst gecontroleerd en voorzien van een controleverklaring inzake de getrouwheid en rechtmatigheid[2]. De internationale standaarden die gelden voor controlewerkzaamheden worden bij zowel het *assurance*rapport als de c*ontroleverklaring* door de auditdienst gevolgd.
- Het Ministerie van Financiën integreert de deelverklaringen van de verantwoordelijke vakministers en voert een plausibiliteitstoets uit. De minister van Financiën geeft namens het kabinet, na accorderen door de ministerraad, de *Nationale Verklaring* af.

De actoren, de structuur van beheer, controle, verantwoording en *assurance* rond de totstandkoming van de lidstaatverklaring hebben we weergegeven in figuur 1.

[2] Bij de migratiefondsen wordt de rechtmatigheid afgedekt door middel van de zogenaamde geldigverklaring.

Figuur 1 **Actoren, verantwoording en controle**



Wij concluderen dat er op algemeen niveau sprake is van een sluitende keten van beheer, controle, verantwoording en *assurance*. De figuren per fonds zijn opgenomen in hoofdstuk 3.

2.5 Financiële correcties

De Europese Commissie kan financiële correcties (boetes) opleggen indien de lidstaat zich niet aan de Europese regelgeving houdt. Het niet naleven van voorwaarden gebeurt in beginsel niet bewust door de lidstaat maar komt veelal doordat de regelgeving niet altijd duidelijk is of ruimte laat voor nadere invulling (interpretatie). Hierdoor ontstaan financiële risico's als gevolg van verkeerde veronderstellingen of interpretaties.

Dit is de reden dat de minister in de toelichting bij de lidstaatverklaring het voorbehoud toelicht in verband met de interpretatie van Europese regelgeving. Het voorbehoud houdt in dat er als gevolg van mogelijke interpretatieverschillen onzekerheid bestaat over de aard en omvang van financiële correcties die de Europese Commissie kan opleggen. In geval van geschillen tussen Nederland en de Europese Commissie bepaalt uiteindelijk het Europese Hof van Justitie de conformiteit van de uitvoering van subsidieregelingen.

3 Het onderzoekskader

De doelstelling van ons onderzoek is het afgeven van een oordeel over de deugdelijkheid van de totstandkoming van de Nederlandse EU-lidstaatverklaring en de deugdelijkheid van de kwalificaties in de lidstaatverklaring betreffende het functioneren van de systemen en de rechtmatigheid van de financiële transacties tot op het niveau van eindbegunstigden.
Hiertoe onderzoeken we de lidstaatverklaring zelf, de onderliggende verantwoordingen (deelverklaringen met bijbehorende consolidatie-staten), *assurance*-informatie (zoals *assurance*rapporten en controleverklaringen) en de onderliggende verantwoordings- en controledocumenten die veelal door de Europese Commissie zijn vereist. Daarnaast beoordelen we de (ordelijke en controleerbare) totstandkoming van de lidstaatverklaring

Vraagstelling
De vraagstelling voor dit onderzoek valt uiteen in drie deelvragen:

1) In hoeverre is sprake van een deugdelijke totstandkoming van de lidstaatverklaring (inclusief consolidatiestaat)?
2) In hoeverre geeft de lidstaatverklaring een deugdelijke kwalificatie van het functioneren van de door Nederland opgezette systemen en maatregelen voor het beheer en de controle van de gelden uit het ELGF, het ELFPO, het EFRO, het ESF, het EVF, het Europees Vluchtelingenfonds, het EBF, het ETF en het EIF?
3) In hoeverre geeft de lidstaatverklaring een deugdelijke kwalificatie van de financiële transacties tot op het niveau van eindbegunstigden? Dit betreft subsidie-uitgaven en subsidie-ontvangsten en de vorderingen die bij eindbegunstigden zijn ingesteld.

Het onderzoek geeft antwoord op de drie deelvragen en resulteert daarmee in drie daarmee corresponderende deeloordelen.

3.1 Normen

Er is sprake van specifieke afspraken over de inhoud en totstandkoming van de lidstaatverklaring. Deze afspraken worden gemaakt in het overleg tussen de Algemene Rekenkamer en betrokken ministeries.

3.1.1 Algemene normen

Europese normen
Wij baseren ons oordeel op onderzoekswerkzaamheden aan de hand van relevante Europese wet- en regelgeving. Om vast te stellen of de inning en aanwending van de gelden EU-conform zijn, zijn Europese regels maatgevend. De in ons onderzoek gehanteerde normen zijn dus vooral ontleend aan de Europese regelgeving.

Transparantie en publieke verantwoording
Naast de normen die zijn vastgelegd in de relevante Europese wet- en regelgeving hanteren wij een aantal algemene uitgangspunten op het gebied van transparantie en publieke verantwoording.[3] Toegepast op de lidstaatverklaring zijn dit met name:

- de reikwijdte en gehanteerde criteria voor de lidstaatverklaring moeten expliciet uiteengezet zijn;
- de lidstaatverklaring moet alle belanghebbenden inzicht bieden in de risico's en belangrijkste aandachtspunten die verbonden zijn met de gepresenteerde gegevens.

Daarnaast zijn in overleg met de betrokken ministeries afspraken over aanvullende normen, specifiek ten behoeve van de lidstaatverklaring, gemaakt (vastgelegd in een *assurancefamework*).

Sluitende structuur van verantwoording en controle
Om een lidstaatverklaring af te kunnen geven dient Nederland te beschikken over een sluitende structuur van verantwoording en controle. Dit is nodig om op kabinetsniveau vast te kunnen stellen dat er voldoende zekerheid bestaat over de naleving van de Europese voorwaarden voor inning, beheer en aanwending van de middelen uit de Europese fondsen.

[3] Deze uitgangspunten zijn vastgelegd in onze strategie 2004-2009 (Algemene Rekenkamer, 2003) en nader uitgewerkt in hoofdnormen ('essentialia') voor goed openbaar bestuur (Algemene Rekenkamer, 2005).

Wettigheid en regelmatigheid van transacties tot op het niveau van eindbegunstigden

De reikwijdte van de lidstaatverklaring en de daarmee samenhangende audits is duidelijk vastgelegd in de brief van de minister van Financiën d.d. 4 december 2006 (Tweede Kamer, vergaderjaar 2006-2007, 30 455 en 24 202, nr. 5.): "De nationale verklaring is een jaarlijkse verklaring over zowel de kwaliteit van de controlesystemen voor financieel beheer als over de wettigheid en regelmatigheid van transacties *tot op het niveau van eindbegunstigden*."

'Rechtmatigheid' beschouwen wij in dit onderzoek als een synoniem van het Europese begrippenpaar 'wettigheid en regelmatigheid'. 'Wettig en regelmatig' betekent dat de uitgaven en ontvangsten in het kader van het gemeenschappelijk landbouwbeleid (tot stand zijn gekomen) in overeenstemming zijn met de relevante communautaire wet- en regelgeving.

Betrouwbaarheid en materialiteit

'Betrouwbaarheid' en 'materialiteit' zijn belangrijke termen bij het uitvoeren van controles. Betrouwbaarheid betreft de mate waarin de informatie waarheidsgetrouw is. Met andere woorden: kloppen de gegevens en zijn alle benodigde gegevens aanwezig? Materialiteit betreft de mate van onnauwkeurigheid die wordt geaccepteerd. Met andere woorden: overschrijden de fouten en onzekerheden de afgesproken tolerantiegrens niet?

Zowel de betrouwbaarheid als de materialiteit beïnvloeden de werkzaamheden die een auditor moet uitvoeren om een controle-verklaring bij een financiële verantwoording af te geven. Een goedkeurende controleverklaring bij een financiële verantwoording houdt in dat de verantwoording voldoet aan de daaraan te stellen eisen met een betrouwbaarheid van (percentage) en geen fouten en/of onzekerheden bevat die de materialiteitsgrens te boven gaan.
Het gehanteerde betrouwbaarheidspercentage is overeenkomstig de algemeen aanvaarde eisen voor controleopdrachten op 95% gesteld.
De kwantitatieve materialiteitsgrens voor financiële fouten die we hanteren sluit aan op de Europese regels en is vastgesteld op 2%.[4]

[4] De Europese Rekenkamer hanteert een materialiteitsgrens van 2%, zie paragraaf 15 in bijlage 1.1 van jaarverslag 2010.
Ook de Europese Commissie hanteert de 2% materialiteitsgrens en geeft hier nadere invulling aan. Zo heeft de EC in de bijlage bij Richtsnoer nr. 3 - *Strategie voor de accountantsverklaring*

De materialiteit van afwijkingen van normen die gelden voor het gehanteerde beheers- en controlesysteem zijn uiteraard van meer kwalitatieve aard.

3.1.2 Specifieke normen (toetsingscriteria)

Deugdelijke totstandkoming van de lidstaatverklaring
Er zal sprake moeten zijn van een ***ordelijk en controleerbaar*** proces. Dat wil zeggen:

1. de onderliggende verantwoordings- en controle-informatie moet tijdig beschikbaar zijn en toegankelijk gedocumenteerd;
2. de controlebevindingen, de analyse alsmede de weging en formulering van de conclusies dient navolgbaar zijn.

Om dit te kunnen waarborgen is het van belang dat er een goede, vastgelegde administratieve organisatie van het totstandkomingsproces aanwezig is, dat alle afspraken over de weging van bevindingen en de wijze van presenteren in de verklaringen vastliggen en dat de interne beheersingsmaatregelen ter zake goed gewerkt hebben. Goede toegankelijke dossiers zijn van belang om een aansluiting te maken met de in de verklaring en consolidatiestaat opgenomen informatie.

Deugdelijke kwalificatie functioneren beheers- en controlesystemen
De kwalificatie over het functioneren van de systemen moet aansluiten op de bevindingen van onderliggende audits en de beoordeling dient aan te sluiten op de wegingskaders die hiervoor zijn opgesteld. De toetsingscriteria zijn voor een belangrijk deel afhankelijk van de geldende beheers- en controlesystemen die per Europees fonds in Europese regels zijn vastgelegd. Per fonds kunnen deze verschillen.

Deugdelijke kwalificatie van de financiële transacties
De kwalificatie strekt zich uit tot het niveau van de eindbegunstigde. Omdat de lidstaatverklaring is ontstaan vanuit het ontbreken van een positief oordeel van de Europese Rekenkamer over de rechtmatigheid[5] van financiële transacties gaat veel aandacht uit naar dit criterium. Naast rechtmatigheid gaat het echter ook om de getrouwe weergave van de financiële transacties in de zogenaamde consolidatiestaat. Het in het kader van de lidstaatverklaring geïntroduceerde begrip consolidatiestaat is verschillend per fonds, maar betreft feitelijk de financiële verantwoording over de betreffende verantwoordingsperiode. Naast de rechtmatigheid gelden de criteria juistheid en volledigheid.

(EC, 2007) - aangegeven dat bij de steekproefomvang een materialiteitsgrens van 2% gehanteerd moet worden per populatie.

[5] Wettig en regelmatig in Europese terminologie.

De consolidatiestaat bevat niet alle elementen die in een financiële jaarrekening tot uitdrukking komen. In het kader van de lidstaatverklaring is, in aansluiting op de bestaande verantwoordingseisen van de Europese Commissie, afgesproken dat in ieder geval de uitgaven en ontvangsten in relatie tot het Europese fonds worden verantwoord en dat de openstaande vorderingen afzonderlijk worden gepresenteerd. De openstaande vorderingen zijn belangrijk omdat deze de resultante zijn van correcties en sancties bij fouten betreffende de besteding van subsidies.

3.2 Onderzoeksaanpak

Belangrijk is te onderkennen dat het rapport bij de lidstaatverklaring een bredere reikwijdte heeft dan alleen financiële informatie. Behalve financiële informatie betreft het de totstandkoming van een mededeling die wordt afgegeven door de verantwoordelijke minister en de toereikendheid van deze mededeling (kwalificatie functionerende systemen en wettigheid en regelmatigheid van onderliggende transacties tot op het niveau van de eindbegunstigde). Daarnaast bestaat er al een zeer uitgebreid stelsel van verantwoording, controle en toezicht op basis van EU-regelgeving.

3.2.1 Controle conform (internationale) standaarden

De Algemene Rekenkamer maakt gebruik van de volgende algemeen aanvaarde controlestandaarden:

- de *International Standards on Auditing*[6] (ISA's) die zijn opgesteld door de International Federation of Accountants (IFAC).
- de *International Standards of Supreme Audit Institutions* (ISSAI) die zijn opgesteld door de International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI).

Gezien het object van onderzoek zijn de volgende controle en overige standaarden relevant:

- Accountantsstandaard 100-999 *Opdrachten tot controle van historische financiële informatie*;
- Accountantsstandaard 3000 *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie*.

6 De ISA's zijn in Nederland door het Koninklijk NIVRA vastgelegd in de Controle- en overige standaarden (COS).

De richtlijnen 600-699 *Gebruikmaken van de werkzaamheden van anderen* spelen bovendien een belangrijke rol in onze controleaanpak.

3.2.2 Uitgangspunten

Gezien de bestaande verantwoordings- en controlestructuur van de Europese fondsen omvat onze onderzoeksaanpak een zo doelmatig mogelijke mix van systeem- en gegevensgerichte werkzaamheden, onderverdeeld in twee pijlers: (1) het beoordelen en gebruikmaken van de werkzaamheden van anderen en (2) het verrichten van eigen aanvullende, deels systeemgerichte, deels gegevensgerichte werkzaamheden.

Dit betekent dat we de 'top down'-structuur van de uitvoeringssystemen en de wijze van verantwoording en controle van de Europese geldstromen in kaart brengen en van daaruit de onderzoeksaanpak uitwerken. De werkzaamheden zijn gestart met deskresearch (verzamelen en beoordelen beschikbare informatie) en interviews.

Vanuit doelmatigheidsoverwegingen maken wij zoveel mogelijk gebruik van het werk van anderen. Onze aanvullende systeem- en gegevens-gerichte werkzaamheden kunnen daardoor worden beperkt en afhankelijk worden gesteld van de uitkomsten van een risicoanalyse en de eventueel bij het beoordelen van de werkzaamheden van anderen geconstateerde bevindingen. Dit leidt tot de volgende hoofdindeling van werkzaamheden.

I Gebruikmaken van werk van anderen (in casu de departementale auditdiensten)	**II Aanvullende eigen werkzaamheden Algemene Rekenkamer**	
	B. Systeemgericht	C. Gegevensgericht
A. Review accountantscontrole auditdienst 1. dossierreview 2. interviews/overleg 3. reperformance		

Het uitgangspunt is dus dat vanuit doelmatigheidsoverwegingen en in overeenstemming met onze hierboven omschreven aanpak, de selectie van eigen waarnemingen niet plaatsvindt op basis van een statistische steekproef, maar op basis van een kritische deelwaarneming. Voor een belangrijk deel wordt ook dit ingevuld met reviews en (gedeeltelijke)

'reperformances' van door de auditdienst verrichte controlewerkzaamheden.

3.2.3 Review

Door middel van een review stellen wij vast in hoeverre wij de bevindingen van de auditdienst kunnen gebruiken voor onze eigen oordeelsvorming. Deze review bestaat uit dossierreview, interviews en reperformance. De reviewwerkzaamheden zijn hieronder in algemene zin gespecificeerd.

Dossierreview	**Onderzoeksvraag (enkele attentiepunten)**
Planning	Is sprake van toereikende controleaanpak (voldoende voor deugdelijke grondslag)? • reikwijdte, betrouwbaarheid en materialiteit • risicoanalyse en voldoende systeem- en gegevensgerichte werkzaamheden • zijn de normen (regelgeving) duidelijk • is voldoende sprake van kwaliteitsbeheersing van de auditwerkzaamheden
Uitvoering	Worden de werkzaamheden uitgevoerd conform planning? Is sprake van een duidelijke vastlegging en is kwaliteitsbewaking waarneembaar?
Rapportage	Zijn de uitgevoerde werkzaamheden toereikend voor een deugdelijke grondslag? Zijn alle bevindingen juist en volledig geëvalueerd (foutdefinities)? Sluit het oordeel en de gerapporteerde bevindingen aan op controledossier?

3.2.4 Aanvullende eigen werkzaamheden

De kwaliteit van de uitgevoerde audits, de bestaande waarborgen voor kwalitatief goede auditors en de ordelijke en controleerbare dossiers van de betrokken auditdiensten maken het mogelijk dat wij onze aanvullende werkzaamheden beperken.

Wij voeren met name de volgende aanvullende werkzaamheden uit:

<u>Reperformance</u>
Reperformance van door auditdiensten uitgevoerde controles maakt enerzijds deel uit van de review, maar bevat ook eigen werkzaamheden. Bij het reperformen vormen wij niet alleen een oordeel over de kwaliteit van door de auditdienst verrichte werkzaamheden, maar eveneens een zelfstandig oordeel over de betreffende gecontroleerde transactie.

Verificatie op niveau eindbegunstigden

Beoordelen inspectiefunctie (landbouwfondsen)

Bij de landbouwfondsen wordt gebruik gemaakt van inspecties bij de subsidieontvanger waarbij wordt nagegaan of de geldende wet en regelgeving wordt nageleefd. De certificerende instantie gebruikt de uitkomsten van de inspectiefunctie om een uitspraak over de rechtmatigheid te doen.

- Om de kwaliteit van het (inspectie)systeem te beoordelen voeren wij gezamenlijk met de auditdiensten enkele waarnemingen ter plaatse uit van de uitvoering van inspecties. Het resultaat van deze activiteit is tweeledig. Het levert onderzoeksbevindingen op over de kwaliteit van de uitvoering door de auditdienst en anderzijds over de kwaliteit van de uitgevoerde inspectie.
- Bij de beoordeling van de kwaliteit van de evaluatie van de inspectieresultaten naar een uitspraak over de rechtmatigheid van de gerealiseerde financiële transacties maken wij een aansluiting met de beheersverslagen van de inspectiediensten en interviewen wij de betrokken actoren.

Beoordelen projectaudits

Bij de structuurfondsen (ESF en EFRO), het Europees Visserijfonds en de Migratiefondsen (EIF, EBF, ETF en EVLF) is geen sprake van een inspectiefunctie en worden de controles ter plaatse uitgevoerd door de Auditautoriteit (projectaudits).

Aanvullende werkzaamheden op basis van risicoanalyse

Jaarlijks wordt een deel van de onderzoekscapaciteit besteed aan een – ieder jaar wisselend – onderwerp dat extra aandacht verdient. Zo zijn in 2011 de eigen middelen in kaart gebracht, is er bij de structuurfondsen extra gekeken naar enkele risicovolle deelthema's (aanbestedingen, staatssteun, ICT), en is er bij de landbouwgelden nagegaan welke maatregelen worden getroffen om de financiële correcties van de Europese Commissie terug te dringen en follow-up van de bevindingen van het voorafgaande jaar.

Evaluatie bevindingen en opstellen deelverklaring/lidstaatverklaring

Het evaluatieproces bij de totstandkoming van de lidstaatverklaring wordt beoordeeld door na te gaan of alle bevindingen in afwegingen zijn meegenomen en indien materieel ook tot uitdrukking komen in verklaringen.

3.2.5 Landbouwfondsen

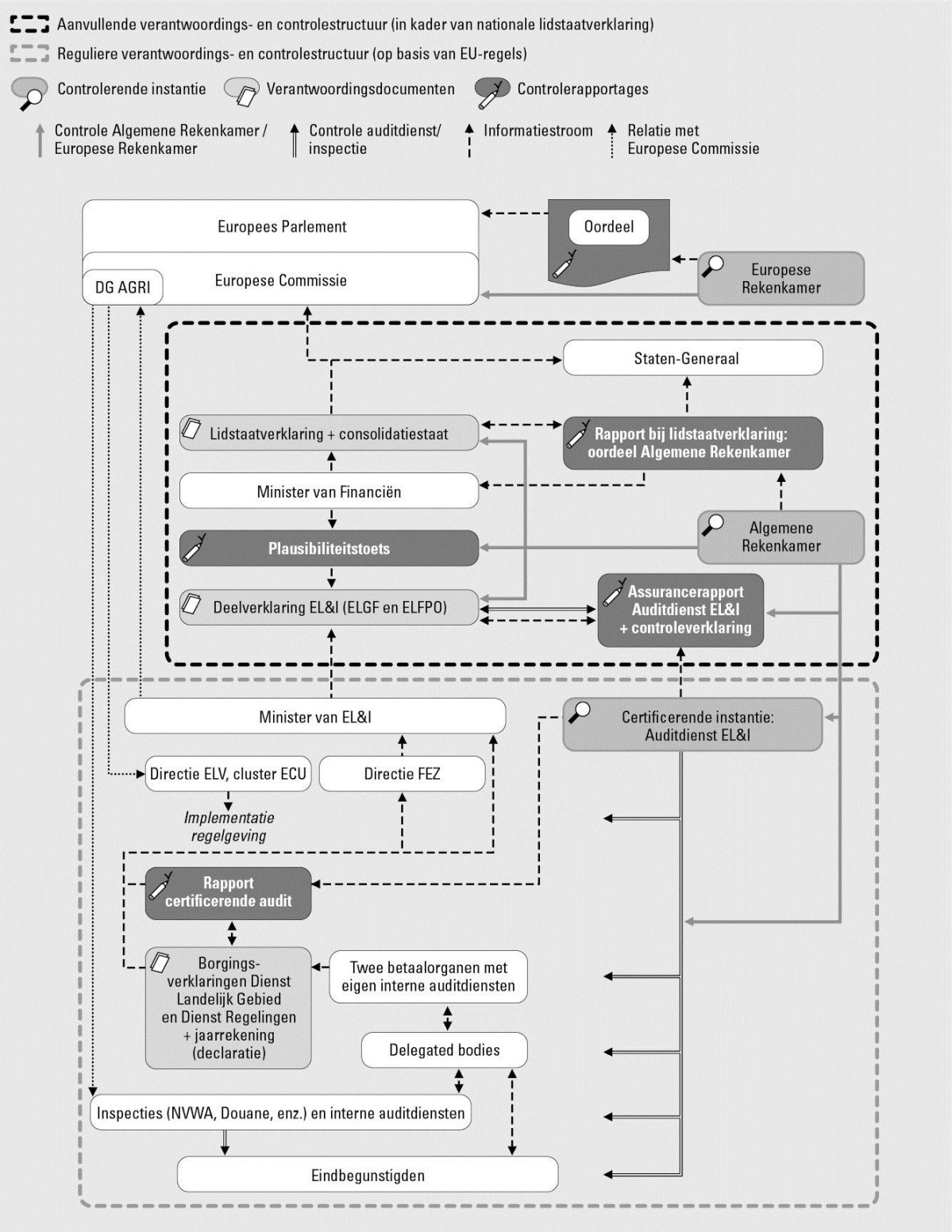
Op het terrein van het gemeenschappelijk landbouwbeleid (landbouwfondsen ELGF en ELFPO) speelt de auditdienst van het Ministerie van EL&I[7] als certificerende auditautoriteit een cruciale rol. Naast de vanuit de Europese Commissie voorgeschreven certificerende audits, verstrekt de auditdienst zekerheid (*assurance*) bij de deelverklaring van de minister van EL&I. Dit betekent dat aanvullende, speciaal ten behoeve van de lidstaatverklaring, controlewerkzaamheden worden verricht (inspectiefunctie en het totstandkomingsproces van de deelverklaring EL&I bij de directie FEZ).

Zoals hiervoor aangegeven spelen de inspecties op het terrein van de landbouwsubsidies een cruciale rol bij het beoordelen van de rechtmatigheid tot op het niveau van de eindbegunstigde. Dit betekent dat vastgesteld moet worden of de kwaliteit van de inspectiediensten goed is en of de uitkomsten van de inspecties toereikend zijn om een uitspraak te doen over de rechtmatigheid van de transacties tot en met het niveau van de eindbegunstigden op totaalniveau. De accountantsstandaard *620 Gebruik maken van andere deskundigen* is bruikbaar in de situatie waarin gebruik wordt gemaakt van inspectiediensten (deskundige). De auditdienst van het Ministerie van EL&I hanteert deze richtlijn ook bij de uitvoering van controlewerkzaamheden voor het *assurance*rapport bij de deelverklaring.

De actoren en de structuur van beheer, controle, verantwoording en *assurance* voor de landbouwfondsen zijn weergegeven in figuur 2.

[7] Met ingang van 1 mei 2012 wordt de auditfunctie ondergebracht bij de Auditdienst Rijk (opvolger Rijksauditdienst).

Figuur 2 **Actoren, verantwoording en controle landbouwfondsen (ELGF en ELFPO)**



3.2.6 Structuurfondsen (EFRO en ESF) en het EVF

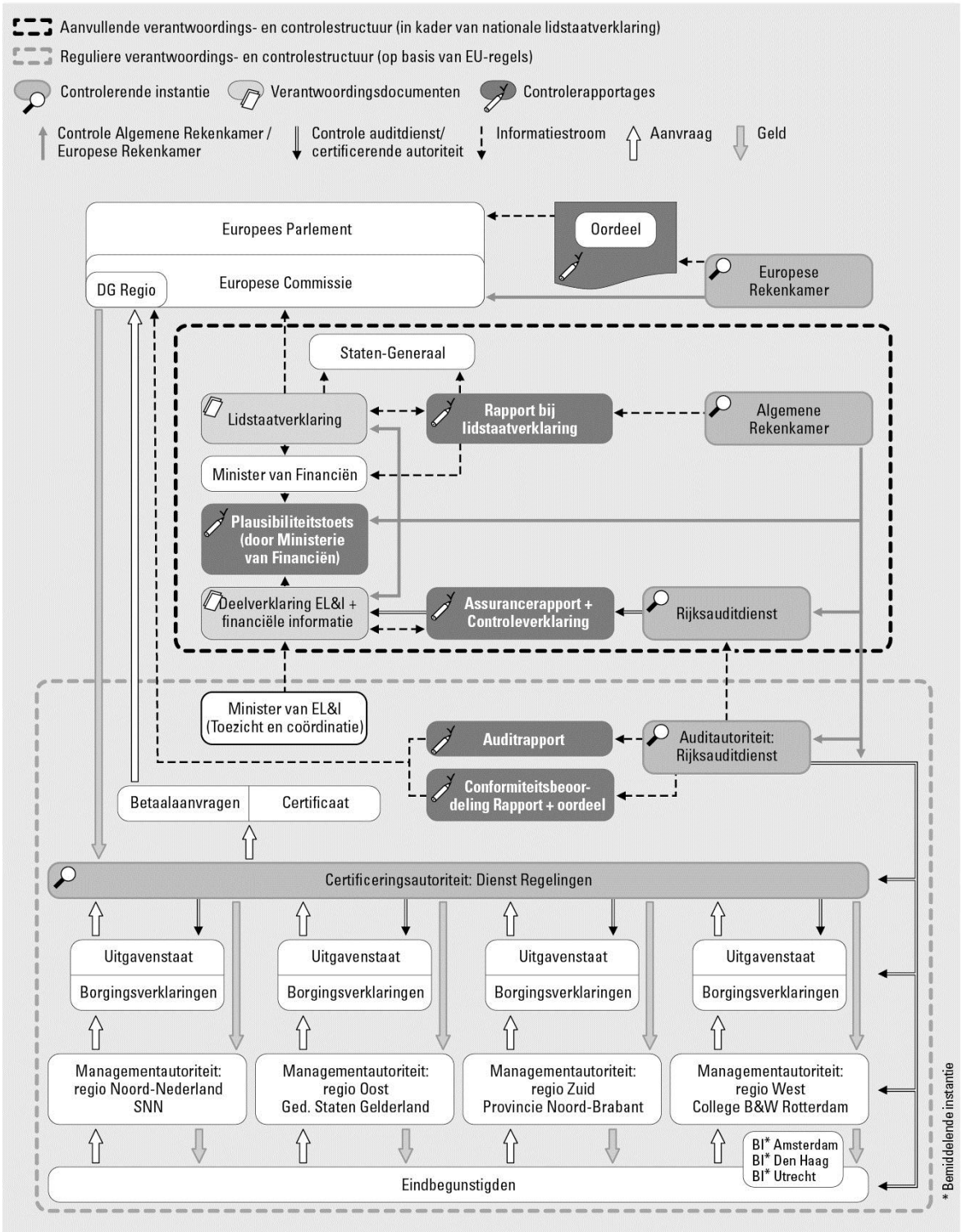
Op het terrein van de structuurfondsen EFRO en ESF en het EVF speelt de auditautoriteit (Rijksauditdienst, per 1 mei 2012 Auditdienst Rijk) een cruciale rol. Naast de auditautoriteit, belast met de uitvoering van systeemaudits en audits van concrete acties (projectaudits), is er ook een certificeringsautoriteit, die de uitgavendeclaraties certificeert (na toetsing op rechtmatigheid) en de betaalaanvragen aan de Commissie verstuurt. Een medewerker van de Rijksauditdienst (functioneel gescheiden van de auditautoriteit) verstrekt ook hier aanvullend op de Europese voorschriften zekerheid (*assurance*) bij de totstandkoming van de deelverklaringen van de ministers van EL&I (EFRO, EVF) en Sociale Zaken (ESF). De auditautoriteit verstrekt verder een controleverklaring inzake de rechtmatigheid van de bij Brussel gedeclareerde uitgaven, opgenomen in een consolidatiestaat (onderdeel deelverklaring).

De Algemene Rekenkamer voert een uitgebreide review uit op de systeemaudits van de auditautoriteit bij de managementautoriteiten en de certificeringsautoriteit. Daarnaast verrichten wij (gedeeltelijke) reperformances op projectaudits van de auditautoriteit bij de projectbegunstigden. Bij een deel van deze reperformances wonen wij de controles ter plaatse van de auditautoriteit (gedeeltelijk) bij. De specifiek ten behoeve van de lidstaatverklaring door de RAD/ADR en de auditautoriteit verrichte werkzaamheden worden eveneens aan een review onderworpen. Op deze wijze verkrijgen wij genoeg zekerheid om vast te stellen dat wij gebruik kunnen maken van de werkzaamheden van de auditautoriteit.

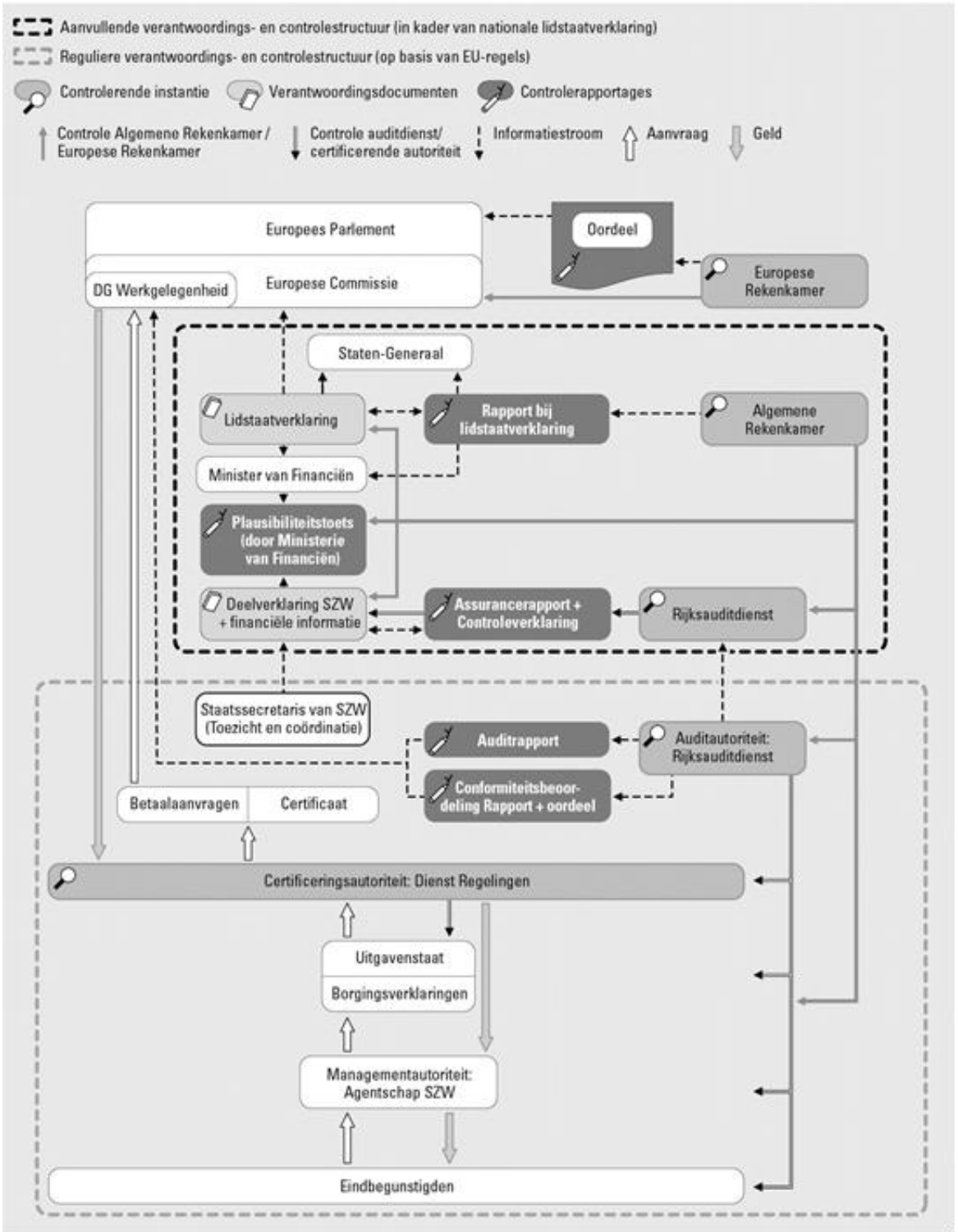
Tot onze eigen werkzaamheden bij de structuurfondsen behoren een jaarlijkse cijfer- en risicoanalyse per fonds, kennisneming van uitgebrachte rapporten over de fondsen, kennisneming van de jaarverslagen van de fondsen, jaarlijkse bezoeken aan alle managementautoriteiten en de certificeringsautoriteit, en extra aandacht aan specifieke, risicovolle thema's tijdens de uitvoering van de reviews en reperformances.

De actoren en de structuur van beheer, controle, verantwoording en *assurance* voor de structuurfondsen zijn weergegeven in figuren 3 t/m5.

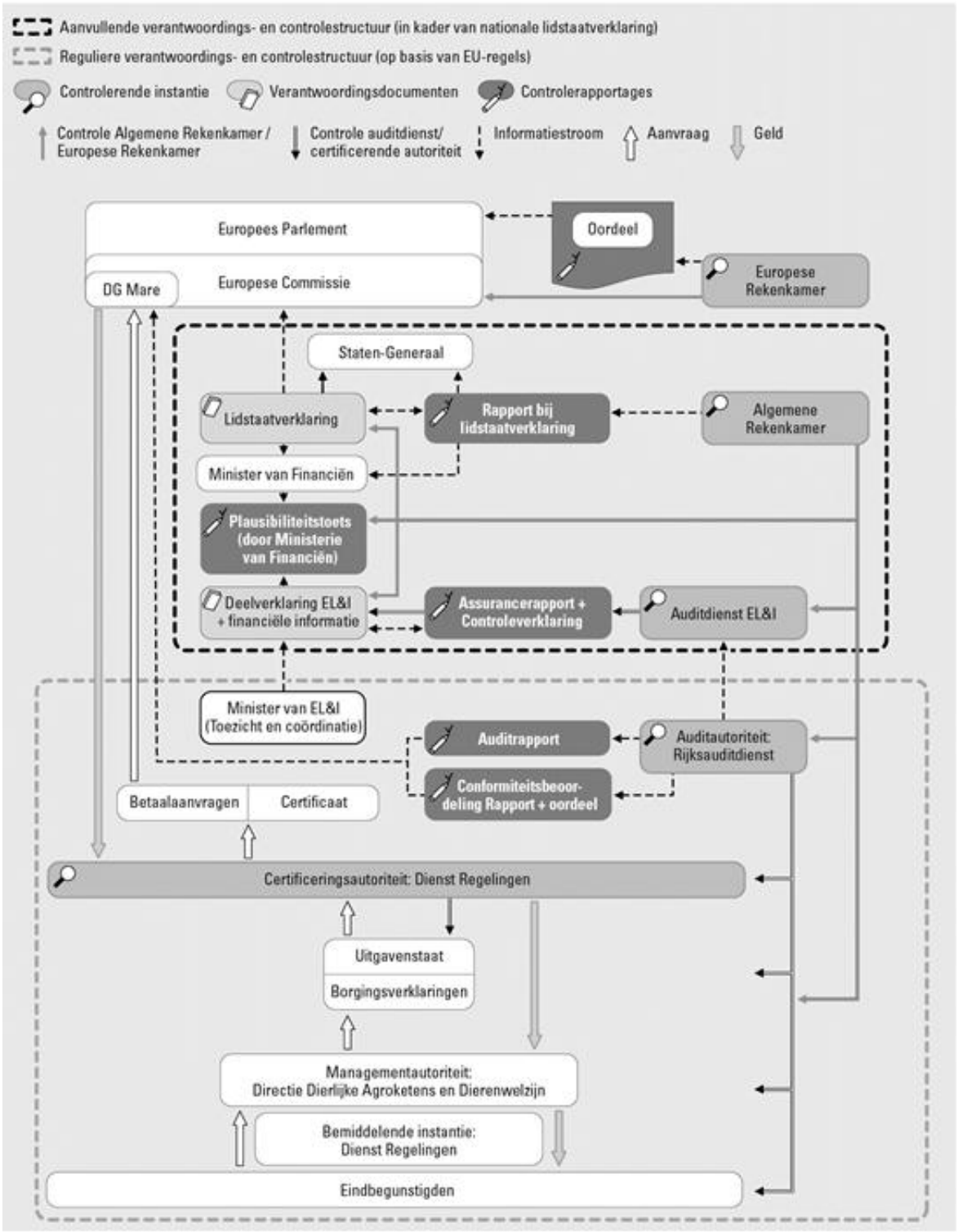
Figuur 3 **Actoren, verantwoording en controle EFRO**



Figuur 4 **Actoren, verantwoording en controle ESF**



Figuur 5 **Actoren, verantwoording en controle EVF**



3.2.7 Migratiefondsen

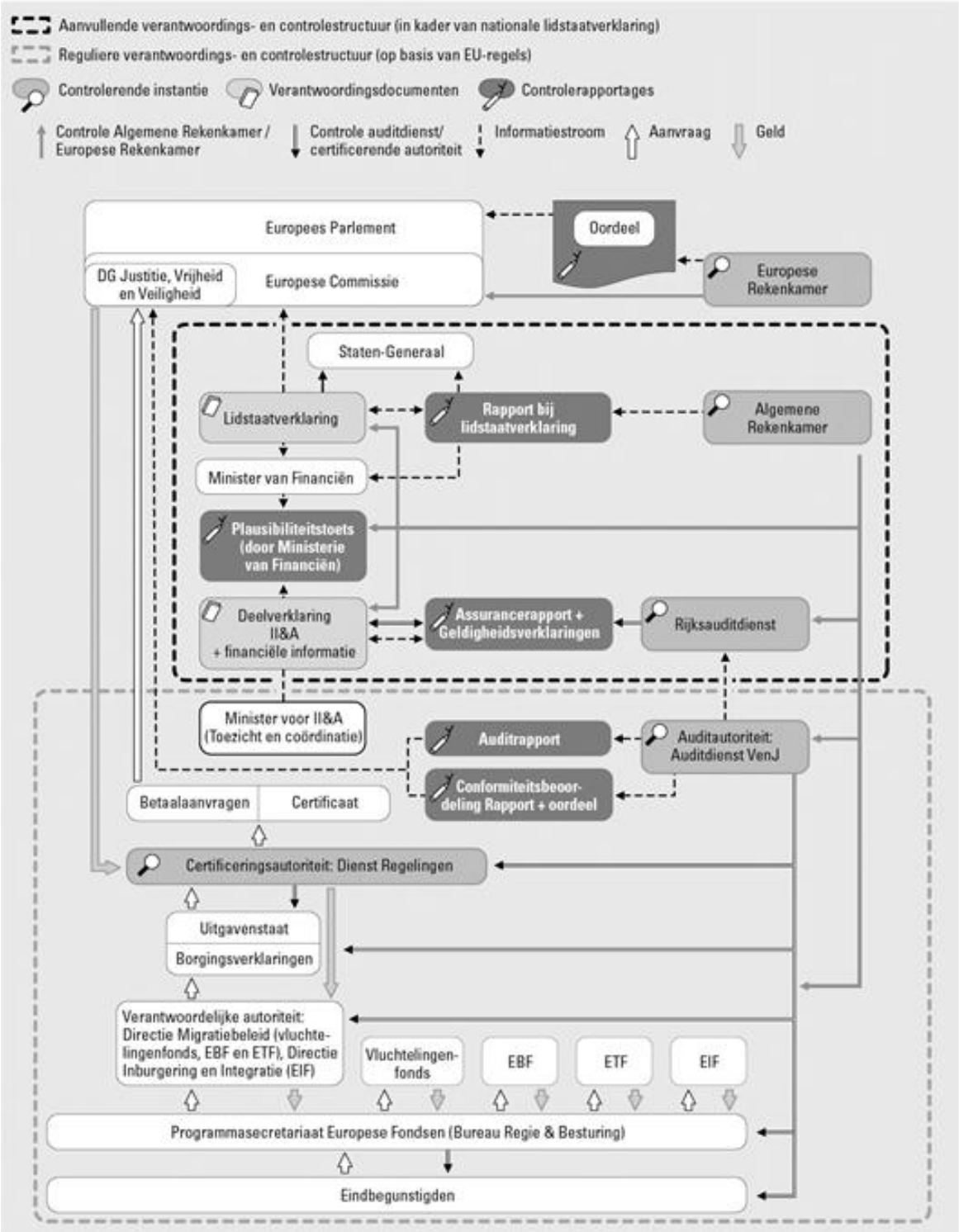
Ten aanzien van de migratiefondsen Europees Vluchtelingenfonds, ETF, EBF en EIF wijkt het systeem van beheer, verantwoording, controle enigszins af van het systeem bij de structuurfondsen. De Audit Autoriteit (Auditdienst V&J, per 1 mei 2012 Auditdienst Rijk) is belast met de uitvoering van systeemaudits en audits van concrete acties (projectaudits). De certificeringsautoriteit certificeert de uitgavendeclaraties (na toetsing op rechtmatigheid) en verstuurt de betaalaanvragen aan de Commissie. Een medewerker van de Rijksauditdienst (functioneel gescheiden van de Audit Autoriteit) verstrekt ook hier aanvullend op de Europese voorschriften zekerheid (*assurance*) bij de totstandkoming van de deelverklaring van de minister van II&A. De Audit Autoriteit verstrekt verder een geldigverklaring inzake de rechtmatigheid van de bij Brussel gedeclareerde uitgaven.
Bij de EIF is vertraging opgetreden in de oplevering van het Jaarverslag 2008. Naar verwachting zal voorjaar 2012 dit verslag worden verzonden aan de Commissie.

De Algemene Rekenkamer voert inzake de migratiefondsen een soortgelijke review uit als bij de structuurfondsen: review op de systeemaudits van de auditautoriteit bij de Verantwoordelijke Autoriteit en de certificeringsautoriteit; (gedeeltelijke) reperformances op projectaudits van de Audit Autoriteit bij de projectbegunstigden; bijwonen van een deel van de controles ter plaatse van de Audit Autoriteit. De specifiek ten behoeve van de lidstaatverklaring door de RAD/ADR verrichte werkzaamheden worden eveneens aan een review onderworpen. Op deze wijze verkrijgen wij voldoende zekerheid om vast te stellen dat wij gebruik kunnen maken van de werkzaamheden van de Audit Autoriteit.

Tot onze eigen werkzaamheden bij de migratiefondsen behoren een jaarlijkse cijfer- en risicoanalyse per fonds, kennisneming van uitgebrachte rapporten over de fondsen, kennisneming van de jaarverslagen van de fondsen, jaarlijkse bezoeken aan de Verantwoordelijke Autoriteit, de Certificerings Autoriteit en Audit Autoriteit, projectbezoek en aandacht aan specifieke, risicovolle thema's tijdens de uitvoering van de reviews en reperformances.

De actoren en de structuur van beheer, controle, verantwoording en *assurance* voor de migratiefondsen zijn weergegeven in figuur 4.

Figuur 6 **Actoren, verantwoording en controle vluchtelingenfonds, EBF, ETF en EIF**



Literatuur

Algemene Rekenkamer (2006). *Brief aan de minister van Financiën*, 14 november 2006, kenmerk 6006396 R/S. Den Haag: eigen beheer.

Algemene Rekenkamer (2007). *Rapport bij de Nederlandse EU-lidstaatverklaring 2006*, Tweede Kamer, vergaderjaar 2006-2007, 31 095, nrs. 1-2, Den Haag: Sdu.

Algemene Rekenkamer (2010). *Rapport bij de Nederlandse EU-lidstaatverklaring 2009*, Tweede Kamer, vergaderjaar 2009-2010, 32 381, nrs. 1-2, Den Haag: Sdu.

Ministerie van Financiën (2006). *Brief van de minister van Financiën*, Tweede Kamer, vergaderjaar 2006-2007, 30 455 en 24 202, nrs. 5-6, Den Haag: Sdu.

International Federation of Accountants (IFAC), *International standards on auditing, http://www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center/clarified-standards*

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), *International standards of Supreme Audit Institutes, http://www.issai.org/composite-344.htm*