

Stuurgroep-Brinkman pleit voor single audit in pure vorm

Aparte accountantsverklaringen bij specifieke uitkeringen zijn een doorn in het oog van gemeenten. De Stuurgroep-Brinkman heeft in zijn advies over de sanering van specifieke uitkeringen gepleit single audit in pure vorm in te voeren. In feite houdt dit in, dat controle van de gemeenterekening volgens de huidige normen, vastgelegd in het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten (BAPG), genoeg moet zijn voor de controle van de verantwoording over specifieke uitkeringen aan het Rijk. Het kabinet heeft dit voorstel overgenomen en tevens bepaald dat de controleprotocollen moeten worden afgeschaft. Maar de Algemene Rekenkamer heeft zijn bedenkingen.

DRS. JAN VAN DER LEI
Vereniging van Nederlandse Gemeenten

In de brief aan de Tweede Kamer van 13 januari 2005 (Tweede Kamer, vergaderjaar 2004-2005, kamerstuk 29800 B, nr.13) stelt de Algemene Rekenkamer dat veel specifieke uitkeringen op de rekening van gemeenten een dermate klein bedrag uitmaken, dat zij bij de accountantscontrole van deze rekening mogelijk niet voldoende worden gecontroleerd. Specifieke uitkeringen worden namelijk ook op de departementale rekeningen verantwoord. De rijkseisen voor de diepgang van de controle van departementale rekeningen worden mogelijk niet waar gemaakt.

De Algemene Rekenkamer is bovendien bevreesd dat de toegepaste rechtmatigheidscriteria en goedkeuringstoleranties per gemeente gaan verschillen, waardoor de rechtmatigheidsoordelen onderling onvergelijkbaar zijn. De uniformiteit van de rechtmatigheidsoordelen kan worden gewaarborgd door het blijven gebruiken van controleprotocollen.

Om een oordeel te vellen over de diepgang van de accountantscontrole conform het BAPG ten opzichte van de rijkseisen voor specifieke uitkeringen, moeten we eerst wat beter naar de werkzaamheden van de accountant kijken. Een accountantsverklaring is een uitspraak over een geldmassa met een bepaalde betrouwbaarheidsmarge. Er is een kans dat het oordeel van de accountant niet juist is. Deze betrouwbaarheidsmarge van het accountantsoordeel is de eerste bepalende factor voor de diepgang van de accountantscontrole. De betrouwbaarheidsmarge van de verklaring is zowel voor de accountantscontrole van een departementale rekening als de accountantscontrole van een gemeenterekening 95%. Op dit aspect is er dus geen verschil in diepgang van de accountantscontrole tussen de huidige controle

van de gemeenterekening en de controle van de departementale rekening. Hier volstaat de norm van het BAPG.

Om een accountantsverklaring te kunnen afgeven, voert een accountant onder meer een gegevensgerichte controle uit op de werkelijke beheershandelingen. Hij neemt een steekproef uit de administratie over de geldstromen. Het aantal steken en de toegestane fouten in deze steken zijn de tweede factor die de diepgang van de accountantscontrole bepalen. Deze diepgang wordt geregeld door de goedkeuringstolerantie, die de maat is voor het maximale bedrag aan fouten waarbij de accountant nog een goedkeurende verklaring mag afgeven. Op basis van deze tolerantie berekent een accountant de omvang van zijn steekproef.

In feite kunnen we de gegevensgerichte controle op basis van een steekproef vergelijken met het statistische vraagstuk over het trekken van knikkers uit een vat met witte en zwarte knikkers omdat men wil bepalen of het aantal zwarte knikkers groter of kleiner is dan een van tevoren vastgesteld aantal (of percentage). Het van tevoren vastgestelde aantal (of percentage) zwarte knikkers is in dat vraagstuk dan de goedkeuringstolerantie. Een dergelijk vraagstuk luidt: Stel in een vat zitten witte knikkers en zwarte knikkers. Hoeveel witte knikkers moet je dan achter elkaar trekken zonder een zwarte tegen te komen om met 95% zekerheid te kunnen zeggen dat minder dan 1% van de knikkers in het vat zwart is.

Oplossing voor vorenstaand vraagstuk, evenwel dan voor de accountantscontrole van een geldmassa, leidt bij een 1%-goedkeuringstolerantie en een betrouwbaarheid van 95% van de uitspraak tot een steekproef van 300 steken. Dit bij geldmassas van enige

omvang. In deze steekproef mag de accountant geen fouten tegenkomen wil hij een goedkeurende verklaring afgeven. Indien van tevoren wordt besloten dat wel een bepaald aantal fouten mag worden gevonden, wordt de steekproefomvang groter. In feite wordt dan aanvullende controle verricht.

Een specifieke uitkering wordt op rijksniveau verantwoord op de departementale rekening. Op rijksniveau geldt voor het waarmaken van de ministeriële verantwoordelijkheid voor de departementale rekening een goedkeuringstolerantie van 1% van de omvang van de lasten van deze jaarrekening. Los van de ministeriële verantwoordelijkheid wordt er door de Algemene Rekenkamer een stelsel van evaluatietoleranties op artikelniveau van een departementale rekening gehanteerd. Deze evaluatietoleranties op artikelniveau bedragen 1% van de lasten voor artikelen groter dan 500 miljoen, 5 miljoen voor artikelen kleiner dan 500 miljoen maar groter dan 50 miljoen en 10% van de lasten voor artikelen kleiner dan 50 miljoen. Om invulling te geven aan de evaluatietoleranties van de Algemene Rekenkamer voeren de auditdiensten van de ministeries aanvullende werkzaamheden uit.

Voor de invoering van single audit kan men voor de diepgang van de accountantscontrole van specifieke uitkeringen bij gemeenten uitgaan van de goedkeuringstolerantie die geldt voor de ministeriële rekening.¹ Op basis daarvan kan de benodigde steekproefomvang per specifieke uitkering worden bepaald. Deze landelijke steekproefomvang per specifieke uitkering kan vervolgens op grond van de verdeling van de specifieke uitkering over gemeenten naar rato worden verdeeld. In iedere gemeente wordt dan een deel van de landelijk benodigde steekproef uitgevoerd. De Algemene Rekenkamer lijkt op deze koers te zitten.

De vraag is echter of dit vooraf bepalen van de benodigde steekproef op nationaal niveau nodig is. Het behelst tezamen met de communicatie aan accountants van deze steekproeven per specifieke uitkering per gemeente veel werk. Is de goedkeuringstolerantie van 1% uit het BAPG niet voldoende om invulling te geven aan de steekproefomvang per specifieke uitkering? Deze tolerantie voor de controle van de gemeenterekening betekent eveneens een steekproef van 300 wil men met 95% betrouwbaarheid een goedkeurende verklaring afgeven. We kunnen de bovenstaande vraag als volgt herformu-

eren: 'Wordt bij een evenredige verdeling van de steekproef over de lasten van de gemeenterekening een specifieke uitkering voldoende gecontroleerd en is de landelijke som van deze steken per specifieke uitkering voldoende voor het waarmaken van de ministeriële verantwoordelijkheid voor de departementale rekening?'

Het antwoord op vorenstaande vraag is bevestigend! De huidige norm in het BAPG garandeert voldoende aandacht voor de controle van specifieke uitkeringen om single audit te verwerklijken. Indien men vorenstaand vraagstuk in een model giet van 458 gemeenten van gelijke grootte en de totale gemeentelijke lasten evenredig verdeeld over deze 458 gemeenten dan blijkt dat met de goedkeuringstolerantie uit het BAPG de benodigde steekproefomvang voor het invullen van de ministeriële verantwoordelijkheid gemakkelijk wordt gehaald. Dit ongeacht de omvang van de specifieke uitkering. Of de specifieke uitkering wordt verdeeld onder 2 gemeenten of 458 gemeenten blijkt in dit model niet van invloed op de landelijke steekproef. Uit het model blijkt dat er ruime aanvullende controle plaatsvindt. De aanvullende controle is dermate ruim dat invulling wordt gegeven aan de evaluatietoleranties van de Algemene Rekenkamer. Dit geldt ook voor kleine specifieke uitkeringen. Dit omdat dergelijke kleine specifieke uitkeringen slechts deel uitmaken van een artikel op de departementale begroting. Er hoeft slechts een evenredig deel van de steekproefomvang voor het artikel aan de specifieke uitkering worden toegerekend. Er is dus landelijk ook een veel kleinere steekproef nodig. In een model met 458 gemeenten verdeeld over twee klassen, kleine gemeenten en grote gemeenten, vindt men vergelijkbare resultaten.

Wel kan het voorkomen dat bij de toepassing van het BAPG een kleine specifieke uitkering in enig jaar bij de controle in een bepaalde gemeente wordt overgeslagen. Hier staat tegenover dat deze specifieke uitkering in dat jaar in een andere gemeente juist meer aandacht krijgt dan minimaal nodig is. De landelijk benodigde steekproefomvang wordt gehaald. De vraag is of dit erg is. Dat is niet het geval. Ten eerste worden kleine specifieke uitkeringen met de sanering van de specifieke uitkeringen zoveel mogelijk afgeschaft. Ten tweede geldt nu al voor de

accountantscontrole van veel kleine specifieke uitkeringen een zogenaamd licht regiem. Er kan worden volstaan met het het inzenden van de accountantsverklaring over de gemeenterekening. Ten derde zijn in veel specifieke uitkeringen drempelbedragen opgenomen, waaronder een gemeente is vrijgesteld van het indienen van een specifieke accountantsverklaring. Dit is ook logisch daar een aparte accountantverklaring over kleine rijksbijdragen verre van doelmatig is. Dergelijke verklaringen souperen bij kleine bedragen al snel een aanzienlijk deel van de rijksbijdrage op. In feite zal het Rijk bij een overgang naar single audit onder de normen van het BAPG dus meer zekerheid krijgen over de besteding van deze kleine rijksbijdragen, omdat ze dan wel informatie over de controle van de besteding krijgt.

De vermeende verschillen in rechtmatigheidsoordelen

Een tweede vraag die de Algemene Rekenkamer heeft opgeworpen, behelst de vraag of de rechtmatigheidsoordelen over de besteding van specifieke uitkeringen bij gemeenten wel worden gebaseerd op dezelfde rechtmatigheidscriteria:² Verschillen de beoordelingscriteria voor specifieke uitkeringen op rechtmatigheid door de accountant niet per gemeente als het BAPG wordt toegepast en sluit dit wel aan bij de eisen die de Algemene Rekenkamer hieraan stelt?

Voor het rechtmatigheidsoordeel over specifieke uitkeringen hanteert de Algemene Rekenkamer de volgende rechtmatigheidscriteria :

- Begrotingscriterium: passen de uitgaven wel binnen het daarvoor beschikbaar gestelde budget?
- Grondslagcriterium: is er wel een wettelijke grondslag voor de uitgaaf?
- M en O-criterium: is het beleid voor voorkoming van misbruik en oneigenlijk gebruik in opzet en werking toereikend?
- Voorwaardencriterium: voldoet de aanvraag van de specifieke uitkering wel aan de vereisten?
- Adresseringscriterium: worden de bedragen aan de juiste instelling betaald?
- Calculatiecriterium: zijn de bedragen juist berekend?
- Valuteringscriterium: worden de bedragen tijdig betaald?
- Comptabele regelgevingscriterium:

is het verstrekken van de uitkering verantwoord in verband met het doel van de overdracht en de daaraan verbonden voorwaarden?

- Mededingingscriterium: wordt voldaan aan de wetgeving voor het aanbesteden van overheidsopdrachten?
- Het leveringscriterium: is de tegenprestatie zoals overeengekomen, geleverd?

Een groot aantal van vorenstaande criteria betreft het rechtmatig handelen van het desbetreffende ministerie zelf.³ Zo ligt de verantwoordelijkheid of de specifieke uitkering wel past binnen de eigen begroting van het ministerie en of er een wettelijke grondslag voor is, bij het ministerie zelf. Alleen het comptabele regelgevingscriterium, het mededingingscriterium en het leveringscriterium van het rechtmatigheidsoordeel over de departementale rekening betreffen het rechtmatig handelen van gemeenten. Wil een minister op de controle bij gemeenten steunen dan moet bij gemeenten de besteding van specifieke uitkeringen op deze drie criteria worden getoetst.

Hoe zit dat nu bij de controle van de gemeenterekening? Voor deze controle geldt de rechtmatigheidsdefinitie, zoals die is vastgelegd in het BAPG. Onder de definitie hangt een aantal vastomschreven rechtmatigheidscriteria. De landelijke uniforme uitleg ervan wordt geborgd, doordat er een platform rechtmatigheid is ingesteld. In het platform nemen gemeenten, provincies, het NIVRA en het Rijk deel. Het platform bewaakt de uniforme interpretatie en uitleg van de regelgeving. De toepassing van de rechtmatigheidsdefinitie en rechtmatigheidscriteria is onverkort van toepassing op landelijke regelgeving. Gemeenten kunnen deze rechtmatigheidscriteria niet zelf aanpassen en ook geen voorwaarden uit landelijke regelingen uitsluiten van deze rechtmatigheidscriteria. De criteria voor de controle van specifieke uitkeringen bij gemeenten verschillen onderling niet en dus is de inhoud van de rechtmatigheidsoordeelen bij gemeenten gelijk.

De rechtmatigheidscriteria⁴ die volgen uit het BAPG en die van toepassing zijn op het rechtmatigheidsoordeel van de gemeenterekening, hebben dezelfde strekking als de rechtmatigheidscriteria die van toepassing zijn op de departementale rekening. Daarnaast volgt uit de uitleg van de recht-

De bedenkingen van de Algemene Rekenkamer over de diepgang van de controle van specifieke uitkeringen en uniformiteit van deze controle bij de invoering van single audit worden weggenomen door het toepassen van het huidige BAPG. Het BAPG schrijft een goedkeuringstolerantie voor die er voor zorgt dat specifieke uitkeringen bij de controle van de gemeenterekening voldoende worden gecontroleerd. De rechtmatigheidsdefinitie uit het BAPG en de er uit volgende rechtmatigheidscriteria zorgen voor een uniforme rechtmatigheidscontrole bij gemeenten. De uniformiteit wordt extra gewaarborgd door het platform rechtmatigheid, dat richtlijnen voor de toepassing van het BAPG uitvaardigt. Door de toepassing van het BAPG bij single audit zijn geen specifieke eisen voor de controle van specifieke uitkeringen meer nodig. Hierdoor hebben de huidige controleprotocollen geen functie meer. Ze kunnen worden afgeschaft. Aparte toetsingskaders voor de controle van specifieke uitkeringen zoals die verplicht zijn voor gemeentelijke regelingen, zijn overbodig. Hierin wordt al voorzien door de artikelsgewijze toelichting bij de regelingen voor specifieke uitkeringen.

Algemene Rekenkamer, Den Haag



matigheidsdefinitie van het BAPG dat ook mededingingsaspecten worden meegewogen in het rechtmatigheidsoordeel. De rechtmatigheidscriteria waarborgen dat specifieke uitkeringen worden besteed aan de beoogde doelen van de regelingen en er wordt voldaan aan de voorwaarden genoemd in specifieke regelingen. Daarnaast vindt bij de toepassing van BAPG ten aanzien van de rechtmatigheidscriteria die gelden voor de departementale rekening, aanvullende controle plaats zoals misbruik en oneigenlijk gebruik van regelingen op gemeentelijk niveau. Met de toepassing van de definitie voor rechtmatigheid uit het BAPG wordt dus meer dan voldoende invulling gegeven aan de eisen voor de departementale rekening.

Zijn controleprotocollen nog wel nodig?

Met de operatie Comptabel bestel bij het Rijk is de rechtmatigheidscontrole voor de departementale rekening ingesteld. Deze controle is niet gelijktijdig bij gemeenten ingesteld. Zodoende ontstond de behoefte om voor de accountantscontrole van specifieke uitkeringen bij gemeenten specifieke eisen te stellen. Hiervoor zijn controleprotocollen ontwikkeld. In plaats van de specifieke eisen voor de accountantscontrole op te nemen in de regelgeving zelf, worden deze opgenomen in controleprotocollen. De protocollen hangen meestal in de vorm van een ministeriele regeling onder de specifieke regeling. Naast eisen voor de rechtmatigheidscontrole, worden in de protocollen ook eisen voor de diepgang van de controle opgenomen.

Met de invoering van het BAPG is ook het rechtmatigheidsoordeel voor de gemeenterekening ingevoerd. Daarbij bevat het BAPG een minimale norm voor de diepgang van de accountantscontrole. Aangezien voor single audit de normen uit het BAPG genoeg zijn voor de controle van specifieke uitkeringen is er geen noodzaak meer voor controleprotocollen. Er zijn dan immers geen specifieke eisen meer voor de controle van specifieke uitkeringen nodig.

Er is nog een bijkomende reden om controleprotocollen af te schaffen. Door het accountantskantoor KPMG is in opdracht van de VNG onderzoek² verricht naar de inhoud van controleprotocollen. Voor het onderzoek

zijn een negental protocollen doorgeleefd. Uit het onderzoek komt naar voren dat de protocollen op zichzelf consistent zijn, maar onderling in definities en begrippen veel van elkaar verschillen. Er is rijksbreed sprake van wildgroei. Elke directie van een ministerie lijkt er zijn eigen normen en definities op na te houden. Van een uniforme rechtmatigheidscontrole voor specifieke uitkering is op dit moment dan ook geen sprake. Ook is in veel gevallen de gehanteerde norm voor de diepgang van de controle vele malen zwaarder dan voor het rechtmatigheidsoordeel voor de departementale rekening nodig is. In plaats van de rijks eis voor de goedkeuringstolerantie van 1% van de lasten van een ministerie te vertalen kopieert men het blote getal en schrijft als norm voor 1% van de rijksbijdrage uit de specifieke uitkering aan de gemeente. Hierdoor is de norm vele malen zwaarder dan noodzakelijk.

Uit het onderzoek blijkt eveneens, dat de controleprotocollen ook aanvullende regelgeving voor de bedrijfsvoering aan gemeenten opleggen. Eisen die nooit door democratische besluitvorming op nut en noodzaak zijn getoetst. En dat blijkt ook, want deze regels die niet in een controleprotocol thuis horen, stellen zeer zware eisen aan de administratieve organisatie van bepaalde bedrijfsonderdelen van gemeenten. Eisen die ook weer per controleprotocol verschillen. Het is dan ook niet vreemd dat er de laatste jaren veel klachten van decentrale overheden en ook andere publieke instellingen opduiken over deze ongewenste en vaak onnodige bureaucratie. Dergelijke specifieke eisen behoren thuis in de specifieke regelingen zelf, zodat ze vooraf door middel van democratische controle op nut en noodzaak worden getoetst. Met de afschaffing van de controleprotocollen, zal de uniformiteit van de rechtmatigheidscontrole derhalve toenemen en overbodige regelgeving, die veel overlast veroorzaakt, wordt opgeruimd.

Voortvloeiend uit de controle op de rechtmatigheid van de gemeenterekening, is bepaald dat gemeenten een toetsingskader voor elke gemeentelijke regeling ontwikkelen. In een toetsingskader is opgenomen welke voorwaarden met een financieel gevolg de desbetreffende regeling bevat. Een toetsingskader geeft aan waar de accountant bij zijn controle aandacht aan moet besteden. De toetsingskaders

zijn als het ware handreikingen aan de accountant voor zijn controle. Voor specifieke uitkeringen vervullen op dit moment de controleprotocollen van het Rijk soms ook de functie van toetsingskader. Bij afschaffing van de controleprotocollen lijkt het instellen van een toetsingskader per specifieke regeling nodig. Dit in de vorm van een handreiking die aan de accountant uitleg geeft over het toetsen van de voorwaarden met financieel gevolg uit de regeling. Echter bij specifieke regelingen van het Rijk zit ook al een artikelgewijze toelichting met o.a. een toelichting over de voorwaarden in die regeling. Een aparte handreiking is dus niet nodig en brengt daarbij het gevaar met zich mee dat hij afwijkt van de artikelgewijze toelichting.

Noten

- 1 Er kan ook worden uitgegaan van de zwaardere evaluatietoleranties van de Algemene Rekenkamer om invulling te geven aan de daarvoor benodigde aanvullende werkzaamheden. Een andere mogelijkheid is om de aanvullende werkzaamheden met een rapporteringstolerantie te regelen.
- 2 Drs. R.J. Tjong Tsjoe Jin RA en J.M. van Zanen-Nieverg RA, 2006, MCA 1 Tijdschrift voor organisaties in control, Eenduidige rechtmatigheidscriteria bevorderen single audit, pag. 19.
- 3 In de criteria van de Rekenkamer zit enige mate van overlap. Zo worden begrotingen bij wet vastgesteld en is er dus automatisch een wettelijke grondslag voor een uitgaaf als er op de begroting ook budget voor is. Zo ook liggen het voorwaardecriterium, het calculatiecriterium, het adresseringscriterium en het leveringscriterium opgesloten in het Comptabele regelgevingscriterium. Het zijn immers voorwaarden uit de specifieke regeling. In het normale verkeer spreekt men bij toepassing van rechtmatigheidscriteria dan ook over de controle van recht, hoogte en duur van de uitgaven.
- 4 De criteria voor het accountantsoordeel over de gemeenterekening zijn: begrotingscriterium; m en o-criterium; voorwaardencriterium; adresseringscriterium; calculatiecriterium; valuteringscriterium; volledigheidscriterium; aanvaardbaarheidscriterium; leveringscriterium.
- 5 KPMG in opdracht van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten, 2005, Doorlichting specifieke uitkeringen op verantwoordings- en controleprotocollen