

ARTIKELN | 1 MAART 2022

GEMEENTEN, RECHTMATIGHEID EN GRENZEN

Auteur: Yi Na Wu-de Lange MSc RA EMFC RC

Beeld: Adobe Stock - Towfiq Barbhuiya - Scott Graham

Leestijd: 8 min



Vanaf het boekjaar 2004 geeft de externe accountant een rechtmatigheidsoordeel af bij de gemeentelijke jaarrekening. Echter, de audit naar de financiële rechtmatigheid wordt door gemeenten ervaren als 'onnodig administratief belastend'.

Dit bleek al in 2014 uit een rapport van de adviescommissie Depla (Vereniging van Nederlandse gemeenten). Volgens deze commissie was het destijds al hoog tijd voor een wetswijziging, waarmee het rechtmatigheidsoordeel van de externe accountant zou komen te vervallen.

De rechtmatigheidsverantwoording

De rechtmatigheidsverantwoording is op komst. De modeltekst hiervoor is begin 2020 bekendgemaakt door de Commissie Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV) (zie afbeelding 1). Hiermee zal het college van burgemeester en wethouders zelfstandig verantwoording aan de gemeenteraad gaan afleggen over de rechtmatige totstandkoming van de baten, de lasten en de balansmutaties in de gemeentelijke jaarrekening.

AUDIT

MAGAZINE

Model van de rechtmatigheidsverantwoording

Verantwoordelijkheid college van burgemeester en wethouders

In deze rechtmatigheidsverantwoording geeft het college van burgemeester en wethouders aan in hoeverre de in de jaarrekening verantwoorde baten en lasten, alsmede de balansmutaties, rechtmatig tot stand zijn gekomen. Dit houdt in dat deze in overeenstemming zijn met door de gemeenteraad vastgestelde kaders zoals de begroting en gemeentelijke verordeningen en met bepalingen in de relevante wet- en regelgeving. Deze verantwoording betreft de rechtmatige uitvoering van de taken en omvat het begrotings-, voorwaarden-, en misbruik- en oneigenlijk gebruik criterium bij de desbetreffende financiële beheershandelingen en transacties. Bij de waarderingsgrondslagen in de jaarrekening is het door de raad op xx xx 202x vastgestelde normenkader van de relevante wet- en regelgeving verder toegelicht.

Deze verantwoording hanteert een grensbedrag omdat alleen de van belang zijnde aspecten in de verantwoording hoeven te worden betrokken. Deze grens is door de gemeenteraad bepaald en bedraagt x% (maximaal 3) van de totale lasten inclusief mutaties in de reserves en is daarmee vastgesteld op € x.

Conclusie

Het college is van mening dat de in deze jaarrekening verantwoorde baten en lasten alsmede de balansmutaties (niet) rechtmatig tot stand zijn gekomen binnen de daarvoor gestelde grens.

De geconstateerde afwijkingen betreffen:

-
-
-

Figuur 1. Modeltekst rechtmatigheidsverantwoording

In de huidige situatie wordt de discussie hierover met name gevoerd tussen de gemeenteraad en de externe accountant, die tenslotte het rechtmatigheidsoordeel afgeeft. Het doel van deze wetswijziging is dan ook om het college van burgemeester en wethouders meer in positie te brengen en hiermee de kaderstellende en controlerende rol van de gemeenteraad te versterken. De externe accountant geeft bij deze jaarrekening vervolgens geen rechtmatigheidsoordeel meer af, maar uitsluitend nog een getrouwheidsoordeel. Omdat de rechtmatigheidsverantwoording onderdeel uitmaakt van de jaarrekening, ziet het getrouwheidsoordeel ook hierop toe.

Met de wetswijziging komt de audit naar de financiële rechtmatigheid door de externe accountant te vervallen. Dit vergroot de behoefte van een gemeente aan een internal auditor

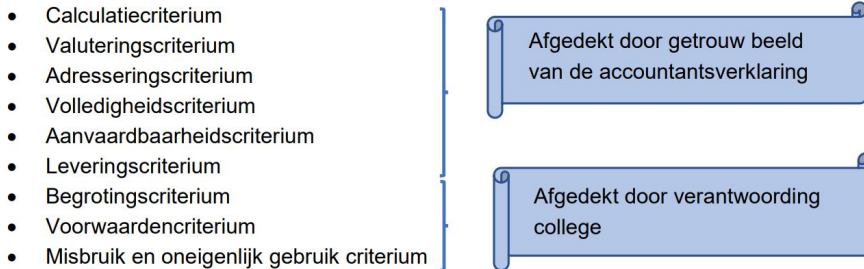
Meer behoefte

Met de wetswijziging komt de audit naar de financiële rechtmatigheid door de externe accountant te vervallen. Dit vergroot de behoefte van een gemeente aan een internal auditor, in de gemeentesector ook wel de functionaris 'verbijzonderde interne controle' (VIC) genoemd. Immers, waar de internal auditor voorheen een voorbereidende of ondersteunende rol had bij de werkzaamheden van de externe accountant, zal hij deze audit nu zelfstandig moeten gaan uitvoeren. De reikwijdte van de audit wijzigt verder niet door de wetswijziging.

De financiële rechtmatigheid omvat negen toetsingscriteria die het college van burgemeester en wethouders dient na te leven bij het opstellen van de jaarrekening. Zes hiervan worden reeds betrokken in het getrouwheidsoordeel van de externe accountant en er resteren drie om over te rapporteren in de rechtmatigheidsverantwoording. Deze drie zijn het begrotingscriterium, het voorwaarden criterium en het misbruik & oneigenlijk gebruik criterium.

AUDIT

MAGAZINE



Figuur 2. Toetsingscriteria

Keuze

Dit betekent dat de internal auditor, voor zover hij dit al niet deed, moet nadenken over risicoanalyses, controletechnieken, steekproefmethoden, betrouwbaarheid van data, evaluatie van afwijkingen en ook over een verantwoordingsgrens voor deze audit. Voor het rechtmatigheidsoordeel hanteert de externe accountant een wettelijk voorgeschreven goedkeuringstolerantie van 1% van de totale (in de jaarrekening verantwoorde) lasten inclusief reservetoevoegingen.

Met de implementatie van de rechtmatigheidsverantwoording krijgt de gemeenteraad de keuze uit een verantwoordingsgrens binnen de bandbreedte van 0% tot 3% van de totale lasten inclusief reservetoevoegingen. Hiermee wordt gemeenten de mogelijkheid geboden om de audit naar de financiële rechtmatigheid te 'versoepelen' door een verantwoordingsgrens vast te stellen die hoger is dan de huidige goedkeuringstolerantie van 1%.



Hogere verantwoordingsgrens

Met een dergelijk hogere verantwoordingsgrens worden ook meer onrechtmatigheden getolereerd. Dit biedt gemeenten de mogelijkheid om met de rechtmatigheidsverantwoording een positieve ontwikkeling in het rechtmatig handelen te presenteren. Immers, gemeenten met 1,2% onrechtmatigheden krijgen vóór de wetswijziging geen goedkeurend rechtmatigheidsoordeel van de externe accountant, maar kunnen ná de wetswijziging in de rechtmatigheidsverantwoording vermelden dat 'de baten, de lasten en de balansmutaties in de jaarrekening rechtmatig tot stand zijn gekomen binnen de daarvoor gestelde grens' als zij een verantwoordingsgrens hoger dan 1,2% vaststellen.

Zo gezien hebben gemeenten met meer dan 1% onrechtmatigheden in voorgaande boekjaren er dus baat bij om een hogere verantwoordingsgrens vast te stellen. In het meest extreme geval, namelijk met een verantwoordingsgrens van 3%, kunnen gemeenten zich drie keer zoveel onrechtmatig tot stand gekomen baten, lasten en balansmutaties permitteren als in de huidige situatie en alsnog een 'schone' rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening opnemen.

Gemeenten met een niet-goedkeurend rechtmatigheidsoordeel bij de boekjaren 2018 en 2019 hebben een significant hogere verantwoordingsgrens vastgesteld voor de rechtmatigheidsverantwoording bij de jaarrekening 2021

'Schone' rechtmatigheidsverantwoording

AUDIT

MAGAZINE

Een 'schone' rechtmatigheidsverantwoording na een niet-goedkeurend rechtmatigheidsoordeel impliceert dat de betreffende gemeente in het boekjaar na de wetswijziging meer rechtmatig is gaan handelen. Met deze rechtmatigheidsverantwoording zou dan een positieve ontwikkeling in het rechtmatig handelen worden gepresenteerd. Dit zou onterecht zijn en een vertekend beeld geven als uitsluitend de verantwoordingsgrens is verhoogd en de betreffende gemeente niet daadwerkelijk meer rechtmatig is gaan handelen.

Het mogelijk vertekend beeld komt niet alleen door de mogelijkheid om een hógere verantwoordingsgrens vast te stellen, maar ook doordat iedere gemeente jaarlijks opnieuw een verantwoordingsgrens tussen 0% en 3% mag vaststellen. De keuze voor een verantwoordingsgrens zegt op zichzelf niet zoveel. Juist de consistente toepassing van een specifieke verantwoordingsgrens, zoals de huidige goedkeuringstolerantie van 1%, geeft een verantwoordingsgrens betekenis. Het maakt een vergelijking in het rechtmatig handelen mogelijk, tussen gemeenten en tussen boekjaren. Het bieden van keuzevrijheid in de verantwoordingsgrens doet afbreuk aan deze consistente toepassing en deze vergelijkbaarheid.



Onderzoek grens rechtmatigheidsoordeel en verantwoordingsgrens

In hoeverre brengt de wetswijziging dit risico, dat de rechtmatigheidsverantwoording een vertekend beeld geeft, met zich mee? Gemeenten met een niet-goedkeurend rechtmatigheidsoordeel in voorgaande boekjaren hebben er baat bij een hogere verantwoordingsgrens vast te stellen, maar doen zij dit ook daadwerkelijk?

In het kader van mijn opleiding executive master of internal auditing (EMIA) aan de Amsterdam Business School deed ik

onderzoek naar het verband tussen het rechtmatigheidsoordeel van de externe accountant bij de boekjaren 2018 en 2019 enerzijds en de hoogte van de verantwoordingsgrens voor de rechtmatigheidsverantwoording bij de jaarrekening 2021 anderzijds. Hierbij is bewust gekozen het rechtmatigheidsoordeel bij de jaarrekening 2020 buiten beschouwing te laten, omdat deze ten tijde van het uitvoeren van dit onderzoek nog niet bij alle gemeenten was afgegeven door hun externe accountant.

Uitstel

Lang waren de plannen erop gericht om de wetswijziging per 1 januari 2021 te laten plaatsvinden. In juni 2021 is door het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties bekendgemaakt dat de implementatie van de rechtmatigheidsverantwoording met één jaar wordt uitgesteld. Echter, een aantal gemeenten heeft gehandeld naar de implementatiedatum van 1 januari 2021. Deze gemeenteraden hebben namelijk in aanloop hiernaartoe een verantwoordingsgrens vastgesteld voor de rechtmatigheidsverantwoording bij de jaarrekening 2021. Dit heeft het onderzoek mogelijk gemaakt. In totaal zijn er 47 gemeenten in dit onderzoek betrokken.

Voor internal auditors ligt er een adviserende rol. Zij hebben kennis van de implicaties van het vaststellen van een hogere (of lagere) verantwoordingsgrens dan de huidige goedkeuringstolerantie van 1%

Statistische toetsen

Het verband tussen het rechtmatigheidsoordeel van de externe accountant bij de boekjaren 2018 en 2019 enerzijds en de hoogte van de verantwoordingsgrens voor de rechtmatigheidsverantwoording bij de jaarrekening 2021 anderzijds is kwantitatief onderzocht door middel van het uitvoeren van statistische toetsen met de data van deze 47 gemeenten.

Hierbij zijn twee variabelen gebruikt. De eerste variabele betreft het rechtmatigheidsoordeel van de externe accountant bij de boekjaren 2018 en 2019. 'Niet-goedkeurend' betekent een oordeel met beperking, een oordeelonthouding of een afkeurend rechtmatigheidsoordeel. Voor dit onderzoek is de volgende gradatie van positief naar negatief toegepast: 1 = goedkeurend oordeel, 2 = oordeel met beperking, 3 = oordeelonthouding en 4 = afkeurend oordeel. De tweede variabele betreft de vastgestelde verantwoordingsgrens voor de rechtmatigheidsverantwoording bij de jaarrekening 2021. Dit is een percentage tussen 0 en 3.

Significant verband

Uit dit onderzoek blijkt dat het verband tussen deze twee variabelen significant is. Dit betekent dat gemeenten met een niet-goedkeurend rechtmatigheidsoordeel bij de boekjaren 2018 en 2019 een significant hogere verantwoordingsgrens hebben vastgesteld voor de rechtmatigheidsverantwoording bij de jaarrekening 2021. Uit dit onderzoek volgt geen verklaring voor dit verband. De waaromvraag blijft daarom onbeantwoord, maar het presenteren van een positieve ontwikkeling in het rechtmatig handelen is een mogelijke tendentie voor deze gemeenten om dit te doen.

Deze tendentie lijkt een onbedoeld, maar ook ongewenst gevolg van de aankomende wetswijziging. Heeft de wetgever het risico hierop afgewogen bij het bieden van keuzevrijheid in de verantwoordingsgrens? En de internal auditor dient een audit met professionele zorgvuldigheid uit te voeren in overeenstemming met standaard 1220 van de internationale standaarden voor de beroepsuitoefening van internal auditing. Hierbij dient hij rekening te houden met, onder andere, de waarschijnlijkheid van belangrijke fouten, fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving, beleid en procedures. Kan de internal auditor de audit naar de financiële rechtmatigheid dan 'gewoon' uitvoeren met de vastgestelde verantwoordingsgrens of dient hij dit risico op een vertekend beeld te mitigeren?

AUDIT

MAGAZINE



Wat doen we hieraan?

De rechtmatigheidsverantwoording wordt opgesteld door het college van burgemeester en wethouders. Het is dan ook aan dit orgaan om jaarrekeninggebruikers voldoende inzicht te geven in de verantwoordingsgrens op basis waarvan de rechtmatigheidsverantwoording is opgesteld, de overwegingen die zijn gemaakt in de keuze voor deze verantwoordingsgrens en met name het perspectief (de huidige goedkeuringstolerantie van 1%) waarin deze geplaatst dient te worden.

Met het geven van een dergelijke toelichting kan worden voorkomen dat de rechtmatigheidsverantwoording een vertekend beeld geeft van het rechtmatig handelen. Met name als er een hogere verantwoordingsgrens dan 1% is vastgesteld, kan dit van toegevoegde waarde zijn voor jaarrekeninggebruikers. Tenslotte heeft niet iedere gebruiker de kennis in pacht dat de goedkeuringstolerantie voor het rechtmatigheidsoordeel 1% is geweest. In overeenstemming met het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV), regelgeving omtrent begrotings- en verantwoordingsstukken voor gemeenten en provincies, dient er in de gemeentelijke jaarrekening een aantal paragrafen opgenomen te worden. Hiervan biedt de paragraaf Bedrijfsvoering ruimte voor een dergelijke toelichting op de rechtmatigheidsverantwoording.

Adviserende rol

Voor de internal auditor en de externe accountant ligt hier een adviserende rol. Omdat zij de audit naar de financiële rechtmatigheid uitvoeren, hebben zij kennis van de implicaties van het vaststellen van een hogere (of een lagere) verantwoordingsgrens dan de huidige goedkeuringstolerantie van 1%. Van belang is om het college van burgemeester

en wethouders en de gemeenteraad mee te nemen in deze implicaties.

Een van de doelen van deze wetwijziging is bijvoorbeeld het geven van een kwaliteitsimpuls aan de interne beheersing van de financiële rechtmatigheid. Een hogere verantwoordingsgrens zou niet bijdragen aan het bereiken van dit doel, aangezien hiermee de audit naar de financiële rechtmatigheid wordt 'versoepeld' en meer onrechtmatigheden worden getolereerd. Deze onrechtmatigheden worden niet in de rechtmatigheidsverantwoording opgenomen. Een 'schone' rechtmatigheidsverantwoording benadrukt niet direct het essentiële belang van het beter waarborgen van de financiële rechtmatigheid, terwijl er wél acties op dit gebied nodig kunnen zijn.

Een van de doelen van deze wetwijziging is het geven van een kwaliteitsimpuls aan de interne beheersing van de financiële rechtmatigheid

Rapportagegrens

Dit brengt ons, tot slot, bij de Kadernota Rechtmatigheid 2022, welke in september 2021 bekendgemaakt is door de Commissie BBV. Hierin wordt de gemeenteraad aanbevolen een rapportagegrens vast te stellen. Alle onrechtmatigheden boven deze rapportagegrens dienen toegelicht te worden in de paragraaf Bedrijfsvoering, ongeacht de vraag of de verantwoordingsgrens voor de rechtmatigheidsverantwoording is overschreden. Hoe hoger deze rapportagegrens, hoe minder onrechtmatigheden toegelicht worden. Ook dit zou de gemeente minder aanzetten tot acties om de waarborging van de financiële rechtmatigheid te verbeteren.

Het is daarom van belang om de verantwoordingsgrens voor de rechtmatigheidsverantwoording mee te wegen bij het vaststellen van een rapportagegrens. Met een hogere verantwoordingsgrens worden meer onrechtmatigheden getolereerd, maar met een gepaste rapportagegrens zijn deze in ieder geval in de jaarrekening zichtbaar voor de gemeenteraad.

Wordt vervolgd...

Het verdient de aanbeveling om de ontwikkelingen in de keuze voor een verantwoordingsgrens na de wetwijziging in de gemeentesector te blijven volgen. Zal het verband tussen het rechtmatigheidsoordeel van de externe accountant bij de boekjaren 2019 en 2020 enerzijds en de hoogte van de verantwoordingsgrens voor de rechtmatigheidsverantwoording bij de jaarrekening 2022 anderzijds ook significant zijn? Zullen gemeenten die in het ene boekjaar de verantwoordingsgrens hebben overschreden voor het volgend boekjaar een hogere verantwoordingsgrens vaststellen? Zullen steeds meer gemeenten een hogere verantwoordingsgrens vaststellen? Of zullen uiteindelijk alle gemeenten een verantwoordingsgrens van 3% vaststellen voor de rechtmatigheidsverantwoording?

Over

Yi Na Wu-de Lange MSc RA EMFC RC werkt als zelfstandige onder Audit First & Forth bv. Zij wordt momenteel door het samenwerkingsverband tussen Astrium en KSG ingehuurd als controleleider.

Tags: vaktechniek

Bron url: <https://auditmagazine.nl/artikelen/gemeenten-rechtmatigheid-en-grenzen/>