
99

Besluit van 21 maart 2025 tot wijziging van het Besluit accountantscontrole decentrale overheden, het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten, het Waterschapsbesluit en het Besluit financiële verhouding 2001 in verband met het verder uitwerken van de rechtmatigheidsverantwoording, het tijdelijk verlagen van het grensbedrag voor de verzameluitkering, en enkele andere wijzigingen [KetenID W GK015038]

Wij Willem-Alexander, bij de gratie Gods, Koning der Nederlanden, Prins van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Op voordracht van Onze Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 20 augustus 2024, nr. 2024-0000393821, mede namens Onze Minister van Infrastructuur en Waterstaat en de Staatssecretaris van Financiën;

Gelet op de artikelen 186 en 213, derde en zesde lid, van de Gemeentewet, de artikelen 190 en 217, derde en zesde lid, van de Provinciewet, de artikelen 98a en 109, zesde lid, van de Waterschapswet, artikel 15a, derde lid, van de Financiële-verhoudingswet, en artikel 38, vierde en zevende lid, van de Wet financiën openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba;

De Afdeling advisering van de Raad van State gehoord (advies van 7 november 2024, nr. W04.24.00190/I);

Gezien het nader rapport van Onze Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 6 maart 2025, nr. 2024-0000891978 uitgebracht mede namens Onze Minister van Infrastructuur en Waterstaat en de Staatssecretaris van Financiën;

Hebben goedgevonden en verstaan:

ARTIKEL I (BESLUIT ACCOUNTANTSCONTROLE DECENTRALE OVERHEDEN)

Het Besluit accountantscontrole decentrale overheden wordt als volgt gewijzigd:

A

Artikel 1 komt te luiden:

Artikel 1 (Begrippen)

Voor de toepassing van dit besluit wordt verstaan onder:

- *afwijking*: 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 zodat het element in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving waarbij afwijkingen kunnen voortkomen uit fouten of uit fraude;
- *deelverantwoording*: in opdracht van provinciale staten, de raad, het algemeen bestuur onderscheidenlijk de eilandsraad opgestelde afzonderlijke verantwoording van een deel van de organisatie van de provincie, de gemeente, het waterschap of het openbaar lichaam;
- *financiële rechtmatigheid*: rechtmatige totstandkoming van de baten, lasten en balansmutaties in overeenstemming met de begroting en met relevante wettelijke voorschriften, waaronder mede begrepen de provinciale, gemeentelijke of waterschapsverordeningen;
- *openbaar lichaam*: openbaar lichaam Bonaire, Sint Eustatius of Saba.

B

Aan artikel 1a wordt toegevoegd «en de waterschappen».

C

Artikel 2 komt te luiden:

Artikel 2 (Goedkeuringstolerantie)

1. De accountant gebruikt ten behoeve van de controle van de jaarrekening van de provincie, bedoeld in artikel 217, derde lid, van de Provinciewet, de jaarrekening van de gemeente, bedoeld in artikel 213, derde lid, van de Gemeentewet en de jaarrekening van het waterschap, bedoeld in artikel 109, derde lid, van de Waterschapswet, een goedkeuringstolerantie van 2% van de omvangsbasis. Deze goedkeuringstolerantie geldt voor de gehele jaarrekening, inclusief de bijlagen.

2. De goedkeuringstolerantie is de som van de afwijkingen in de jaarrekening en onzekerheden in de uitvoering van de controle.

3. De omvangsbasis is gelijk aan de totale lasten van de provincie respectievelijk de gemeente en het waterschap exclusief de toevoegingen aan de reserves.

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 de accountantsverklaring. De verklaring over eisen aan specifieke uitkeringen is gebaseerd op een oordeel over alle rechtmatigheidscriteria.

5. De accountant richt de controle zodanig in dat een redelijke mate van zekerheid bestaat dat afwijkingen van materieel belang in de controle worden ontdekt.

6. De accountant onthoudt een goedkeurende accountantsverklaring aan de jaarrekening indien de goedkeuringstolerantie wordt overschreden. Tevens onthoudt de accountant een goedkeurende accountantsverklaring wanneer in de rechtmatigheidsverantwoording geen melding wordt gemaakt van afwijkingen in de financiële rechtmatigheid die groter zijn dan de verantwoordingsgrens. De accountant gaat hiertoe niet over dan nadat gedeputeerde staten, respectievelijk het college en het dagelijks bestuur in de gelegenheid is gesteld dit verzuim te herstellen.

7. Indien provinciale staten respectievelijk de raad en het algemeen bestuur, opdracht geven over een deelverantwoording een afzonderlijke controleverklaring af te geven, dan is de goedkeuringstolerantie van overeenkomstige toepassing. Voor activiteiten van het onderdeel van de organisatie van de provincie, de gemeente en het waterschap kan de accountant voor de berekening van de goedkeuringstolerantie voor een deelverantwoording gemotiveerd kiezen voor een andere omvangsbasis dan de totale lasten van de deelverantwoording.

8. Provinciale staten, respectievelijk de raad en het algemeen bestuur kunnen de goedkeuringstolerantie voor de jaarrekening of voor deelverantwoordingen op een lager percentage vaststellen.

D

Na artikel 2 wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 2a

1. De accountant gebruikt ten behoeve van de oordeelsvorming over de jaarrekening van het openbaar lichaam, bedoeld in artikel 38, vierde lid, van de Wet financiën openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba, de volgende goedkeuringstoleranties:

a. ten aanzien van afwijkingen in de jaarrekening 1% van de omvangsbasis en

b. ten aanzien van onzekerheden in de controle 3% van de omvangsbasis.

2. De omvangsbasis is gelijk aan de totale lasten van het openbaar lichaam.

3. De afwijkingen in de jaarrekening en de onzekerheden in de controle kunnen betrekking hebben op:

a. het getrouwe beeld, bedoeld in artikel 38, vierde lid, onder a, van de Wet financiën openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba, of

b. de rechtmatigheid van de baten, lasten en balansmutaties, bedoeld in artikel 38, vierde lid, onder b, van de Wet financiën openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba.

4. De accountant richt zijn controle zodanig in dat een redelijke mate van zekerheid bestaat dat afwijkingen en onzekerheden in de controle die afzonderlijk of gezamenlijk de goedkeuringstoleranties in de jaarrekening respectievelijk onzekerheden in de controle worden ontdekt.

5. De accountant onthoudt een goedkeurende accountantsverklaring aan de jaarrekening indien één der of beide goedkeuringstoleranties worden overschreden.

6. Indien de eilandsraad opdracht geeft over een deelverantwoording een afzonderlijke accountantsverklaring af te geven, dan zijn de goedkeuringstoleranties ten aanzien van afwijkingen in de deelverantwoording 1% en ten aanzien van onzekerheden in de controle 3% van de omvangsbasis van die deelverantwoording. Op grond van (bijzondere) activiteiten van het onderdeel van de eilandelijke organisatie kan de accountant voor de berekening van de goedkeuringstoleranties voor bepaalde deelverantwoordingen gemotiveerd kiezen voor een andere omvangsbasis dan de totale lasten van de deelverantwoording.

7. De eilandsraad kan de goedkeuringstoleranties voor de gehele jaarrekening of voor deelverantwoordingen op een lager percentage vaststellen.

E

Artikel 4 wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt na «Onze Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties» ingevoegd «in overeenstemming met Onze Minister van Infrastructuur en Waterstaat» en wordt na «voor de gemeente» ingevoegd «, voor het waterschap».

2. Onder vernummering van het tweede lid tot derde lid, wordt een lid ingevoegd, luidende:

2. Bij regeling van Onze Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties kan een protocol worden vastgesteld voor de provincie, de gemeente, onderscheidenlijk het openbaar lichaam voor de door de accountant te volgen procedure, voor de controle van specifieke uitkeringen.

F

In artikel 5, tweede lid wordt na «de raad» ingevoegd «, het algemeen bestuur».

G

Aan artikel 6 wordt toegevoegd «en artikel 109, zesde lid, van de Waterschapswet».

H

De bijlage behorende bij artikel 4, derde lid, (nieuw) wordt vervangen door de bijlage bij dit besluit.

ARTIKEL II (BESLUIT BEGROTING EN VERANTWOORDING PROVINCIES EN GEMEENTEN)

Het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten wordt als volgt gewijzigd:

A

Aan artikel 1, eerste lid, worden onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel p door een puntkomma, vijf onderdelen toegevoegd, luidende:

q. *rechtmatigheidsverantwoording*: rechtmatigheidsverantwoording als bedoeld in artikel 58b, tweede lid;

r. *verantwoordingsgrens*: verantwoordingsgrens als bedoeld in artikel 58b, derde lid;

s. *financiële rechtmatigheid*: rechtmatige totstandkoming van de baten, lasten en balansmutaties in overeenstemming met de begroting en met relevante wettelijke voorschriften, waaronder mede begrepen de provinciale en gemeentelijke verordeningen;

t. *rechtmatigheidsfout*: bate, last of balansmutatie die niet rechtmatig tot stand is gekomen. Rechtmatigheidsfouten treden op bij financiële transacties, waarbij voor financiële beheershandelingen relevante wettelijke voorschriften niet juist zijn toegepast;

u. *onduidelijkheid*: oordeel van gedeputeerde staten respectievelijk het college van burgemeester en wethouders waaruit blijkt dat niet met zekerheid is vast te stellen of een bate, last of balansmutatie rechtmatig tot stand is gekomen.

B

Artikel 3 komt te luiden:

Artikel 3

1. De begroting, de meerjarenraming, de jaarstukken en de uitvoeringsinformatie geven volgens normen die voor gemeenten en provincies als aanvaardbaar worden beschouwd een zodanig inzicht dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd over de financiële positie. In het bijzonder provinciale staten en de raad moeten in staat zijn zich een zodanig oordeel te vormen.

2. De begroting, de meerjarenraming en de uitvoeringsinformatie geven duidelijk en stelselmatig inzicht in de financiële positie en de financiële rechtmatigheid.

3. De jaarstukken en de uitvoeringsinformatie geven getrouw, duidelijk en stelselmatig inzicht in de financiële positie aan het einde van het begrotingsjaar.

4. De financiële positie omvat de grootte en samenstelling van de baten en lasten over het begrotingsjaar, de activa en passiva aan het einde van het begrotingsjaar en de lasten en balansmutaties gedurende het begrotingsjaar.

C

Aan artikel 9, tweede lid, wordt onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel g door een puntkomma, een onderdeel toegevoegd, luidende:

h. openbaarheid.

D

Artikel 14 komt te luiden:

Artikel 14

De paragraaf betreffende de bedrijfsvoering bevat:

- a. de stand van zaken van de bedrijfsvoering;
- b. de beleidsvoornemens ten aanzien van de bedrijfsvoering;
- c. informatie over de financiële rechtmatigheid;
- d. de maatregelen die worden ondernomen om rechtmatigheidsfouten en onduidelijkheden met betrekking tot de financiële rechtmatigheid te voorkomen.

E

Na artikel 16 wordt een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 16a

De paragraaf betreffende openbaarheid, bedoeld in artikel 3.5 van de Wet open overheid, geeft ten minste inzicht in de beleidsvoornemens inzake de toepassing van de artikelen 3.1, 3.3, 3.3a en hoofdstuk 4 van de Wet open overheid en de wijze waarop toepassing is gegeven aan deze beleidsvoornemens.

F

Aan artikel 24, derde lid worden, onder verlettering van de onderdelen c en d tot e en f, twee onderdelen ingevoegd, luidende:

- c. de rechtmatigheidsverantwoording;
- d. de overige gegevens, waaronder de accountantsverklaring;

G

Na titel 4.6 wordt een nieuwe titel ingevoegd, luidende:

Titel 4.7. De rechtmatigheidsverantwoording

Artikel 58b

1. De jaarrekening bevat een rechtmatigheidsverantwoording.
2. De rechtmatigheidsverantwoording bevat een overzicht van de rechtmatigheidsfouten en onduidelijkheden in het kader van de financiële rechtmatigheid.
3. De verantwoordingsgrens is een totaalbedrag voor rechtmatigheidsfouten én onduidelijkheden in het kader van de financiële rechtmatigheid.
4. De gemeenteraad en provinciale staten stellen de verantwoordingsgrens vast op ten hoogste 2% van de totale lasten, exclusief de toevoegingen aan de reserves.
5. Voor zover het totaalbedrag aan rechtmatigheidsfouten én onduidelijkheden in het kader van de financiële rechtmatigheid hoger is dan de verantwoordingsgrens, worden deze in het kader van de financiële rechtmatigheid opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording. Bij ministeriële regeling wordt voor de rechtmatigheidsverantwoording een model vastgesteld.

H

Artikel 75 wordt als volgt gewijzigd:

1. In de aanhef van het tweede lid wordt «controleverklaring» vervangen door «rechtmatigheidsverantwoording».
2. In het tweede lid, onderdeel b, wordt «van rechtmatigheid in de controleverklaring» vervangen door «de rechtmatigheidsverantwoording».

ARTIKEL III (BESLUIT FINANCIËLE VERHOUDING 2001)

A

Artikel 28a van het Besluit financiële verhouding 2001 komt te luiden:

Artikel 28a

1. Het grensbedrag voor de verzameluitkering, bedoeld in artikel 15a, derde lid, van de wet, wordt vastgesteld op € 1 miljoen inclusief BTW voor de totale omvang van de beschikbare bijdrage.
2. Indien de totale omvang van de beschikbare bijdrage lager is dan € 1 miljoen inclusief BTW, is het grensbedrag voor de verzameluitkering € 50.000,- inclusief BTW per ontvanger.

B

Artikel 28a van het Besluit financiële verhouding 2001 komt te luiden:

Artikel 28a

Het grensbedrag voor de verzameluitkering, bedoeld in artikel 15a, derde lid, van de wet, wordt vastgesteld op € 10 miljoen inclusief BTW voor de totale omvang van de beschikbare bijdrage.

ARTIKEL IV (WATERSCHAPSBESLUIT)

Het Waterschapsbesluit wordt als volgt gewijzigd:

A

Artikel 4.1 wordt als volgt gewijzigd:

1. In de begripsomschrijving van nettokosten wordt «niet zijnde belastingopbrengsten» vervangen door «niet zijnde dekkingsmiddelen».

2. In de begripsomschrijving van nettoschuldquote wordt «totale opbrengsten» vervangen door «totale belastingopbrengsten».

3. In de alfabetische volgorde worden de volgende begripsbepalingen toegevoegd:

financiële rechtmatigheid: rechtmatige totstandkoming van de baten, lasten en balansmutaties in overeenstemming met de begroting en met relevante wettelijke voorschriften, waaronder mede begrepen de waterschapsverordeningen;

rechtmatigheidsfout: bate, last of balansmutatie die niet rechtmatig tot stand is gekomen. Rechtmatigheidsfouten treden op bij financiële transacties, waarbij voor financiële beheershandelingen relevante wettelijke voorschriften niet juist zijn toegepast;

onduidelijkheid: oordeel van het dagelijks bestuur waaruit blijkt dat niet met zekerheid is vast te stellen of een bate, last of balansmutatie rechtmatig tot stand is gekomen;

B

In artikel 4.3, tweede lid, wordt «financiële positie» vervangen door «financiële positie en de financiële rechtmatigheid».

C

In artikel 4.13, tweede lid, wordt onder vervanging van de punt aan het slot van onderdeel c door een puntkomma een onderdeel toegevoegd, luidende:

d. openbaarheid.

D

In artikel 4.16, onderdeel d, wordt «afwijkingen van» vervangen door «rechtmatigheidsfouten en onduidelijkheden met betrekking tot».

E

In paragraaf 3.2 wordt na artikel 4.17 een artikel ingevoegd, luidende:

Artikel 4.17a

De paragraaf betreffende openbaarheid, bedoeld in artikel 4.13, tweede lid, onderdeel d, geeft ten minste inzicht in de beleidsvoornemens inzake de toepassing van de artikelen 3.1, 3.3, 3.3a en hoofdstuk 4 van de Wet open overheid en de wijze waarop toepassing is gegeven aan deze beleidsvoornemens.

F

Onder vervanging van de punt aan het slot van artikel 4.24, derde lid, onderdeel d, door een puntkomma wordt een onderdeel toegevoegd, luidende:

e. de overige gegevens, waaronder de accountantsverklaring.

G

Artikel 4.64 komt te luiden:

Artikel 4.64

1. De jaarrekening bevat een rechtmatigheidsverantwoording.
2. De rechtmatigheidsverantwoording bevat een overzicht van de rechtmatigheidsfouten en onduidelijkheden in het kader van de financiële rechtmatigheid.
3. De verantwoordingsgrens is een totaalbedrag voor rechtmatigheidsfouten én onduidelijkheden in het kader van de financiële rechtmatigheid.
4. Het algemeen bestuur stelt de verantwoordingsgrens vast op ten hoogste 2% van de totale lasten, exclusief de toevoeging aan de reserves.
5. Voor zover het totaalbedrag aan rechtmatigheidsfouten én onduidelijkheden in het kader van de financiële rechtmatigheid hoger is dan de verantwoordingsgrens, worden deze in het kader van de financiële rechtmatigheid opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording. Bij ministeriële regeling wordt voor de rechtmatigheidsverantwoording een model vastgesteld.

H

Hoofdstuk 5 en de bijlagen 1 en 2 vervallen.

ARTIKEL V

1. Artikelen I, II en IV, treden in werking met ingang van 1 januari 2025. Indien het Staatsblad waarin dit besluit wordt geplaatst, wordt uitgegeven na 1 januari 2025, treden zij in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin dit besluit wordt geplaatst, en werken zij terug tot en met 1 januari 2025.
2. Artikel III, onderdeel A, treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin dit besluit wordt geplaatst en werkt terug tot en met 1 januari 2024. Artikel III, onderdeel B, treedt in werking met ingang van 1 januari 2027.

Lasten en bevelen dat dit besluit met de daarbij behorende nota van toelichting in het Staatsblad zal worden geplaatst.

's-Gravenhage, 21 maart 2025

Willem-Alexander

De Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties,
J.J.M. Uitermark

De Minister van Infrastructuur en Waterstaat,
B. Madlener

De Staatssecretaris van Financiën,
T. van Oostenbruggen

Uitgegeven de *zestiende* april 2025

De Minister van Justitie en Veiligheid,
D.M. van Weel

Bijlage, behorend bij artikel I, onderdeel H

Bijlage bij artikel 4, derde lid, van dit besluit (goedkeuringstoleranties en strekking controleverklaringen)

Als de goedkeuringstolerantie niet wordt overschreden, verstrekt de accountant in beginsel een goedkeurende accountantsverklaring. Als de goedkeuringstolerantie wordt overschreden verstrekt de accountant geen goedkeurende accountantsverklaring, maar één van de andere hieronder aangegeven verklaringen.

Materialiteit	Goedkeurende verklaring	Verklaring met beperking	Verklaring van oordeelonthouding/ Afkeurende verklaring
Afwijkingen in de jaarrekening en onzekerheden in de uitvoering van de controle	$\leq 2\%$	$>2\% - \leq 4\%$	$> 4\%$

NOTA VAN TOELICHTING

Algemeen

a. Inleiding

Dit besluit bevat een aantal wijzigingen van het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten, het Besluit accountantscontrole decentrale overheden, het Waterschapsbesluit en het Besluit van 29 oktober 2021 tot wijziging van het Besluit financiële verhouding 2001. Deze wijzigingen dragen bij aan een efficiëntere financiële huishouding.

De wijzigingen gaan in voor verantwoordingen over het begrotingsjaar 2025. Voor de verantwoording over het begrotingsjaar 2024 hebben de wijzigingen geen effect.

Het betreft hier de volgende wijzigingen. De Wet versterking decentrale rekenkamers is per 1 januari 2023 in werking getreden. Hierin is ook de introductie van de rechtmatigheidsverantwoording voor gemeenten, provincies en waterschappen opgenomen. Voor de verdere uitwerking van de rechtmatigheidsverantwoording dienen het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (hierna: Bado), het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (hierna: BBV) en het Waterschapsbesluit¹ gewijzigd te worden. In de Wet versterking decentrale rekenkamers is slechts een beperkte technische wijziging opgenomen voor wat betreft de rechtmatigheidsverantwoording. Met deze wijziging van het BBV, Bado en het Waterschapsbesluit wordt invulling gegeven aan een toezegging aan de Tweede Kamer.²

Ook is naar aanleiding van de Wet open overheid die op 1 mei 2022 in werking is getreden aan het BBV en het Waterschapsbesluit een bepaling toegevoegd, op basis waarvan een openbaarheidsparagraaf moet worden opgenomen in begrotingen en jaarrekeningen van decentrale overheden.

Ten slotte bevat dit besluit een aanpassing van het Besluit van 29 oktober 2001 tot wijziging van het Besluit financiële verhouding 2001 (Bfv 2001, Stb. 2021, 541). Met het betreffende wijzigingsbesluit is het grensbedrag voor de verzameluitkering verlaagd, vooruitlopend op een wijziging van de Financiële-verhoudingswet (hierna: Fvw) waarbij de verzameluitkering in haar geheel zal worden afgeschaft.

Dit besluit heeft gevolgen voor gemeenten, provincies en waterschappen. In dit kader zijn tevens IPO, VNG, de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants en het Rijk betrokken. Deze organisaties zijn geconsulteerd over dit besluit. Tevens zijn de wijzigingen die zien op de waterschappen afgestemd met het Ministerie van Infrastructuur en Waterstaat en de Unie van Waterschappen. En de wijzigingen van Besluit financiële verhouding 2001 met het Ministerie van Financiën.

¹ Het Waterschapsbesluit is hierop deels aangepast in een separaat besluit Stb. 2023, 424, maar wordt in deze wijziging opnieuw aangepast om de bepalingen voor gemeenten, provincies en waterschappen gelijklopend te houden.

² Kamerstukken II 2015/16, 34 300 VII, nr. 64.

b. Inhoud van het besluit

Rechtmatigheidsverantwoording

De Wet versterking decentrale rekenkamers is per 1 januari 2023 in werking getreden. Hierin is ook de introductie van de rechtmatigheidsverantwoording voor gemeenten, provincies en waterschappen opgenomen. Voor de verdere uitwerking dienen het Bado, BBV en het Waterschapsbesluit gewijzigd te worden. In de Wet versterking decentrale rekenkamers is een principiële keuze gemaakt ten aanzien van de rol van het dagelijks bestuur en de accountant met betrekking tot de rechtmatigheidsverantwoording. In onderhavig besluit is de rechtmatigheidsverantwoording nader uitgewerkt en geoperationaliseerd.

Een rechtmatigheidsverantwoording is een onderdeel van de jaarrekening, waarin het dagelijks bestuur richting de eigen volksvertegenwoordiging aangeeft welke fouten en onduidelijkheden ten aanzien van de financiële rechtmatigheid (boven een grensbedrag) er opgetreden zijn.³

Sinds 2004 is het de controlerende externe accountant die aangeeft welke rechtmatigheidsfouten (en onzekerheden) er opgetreden zijn. De omvang van de fouten (en onzekerheden) is hierbij medebepalend voor de strekking van de accountantsverklaring. Deze constellatie heeft nadelen. Het gesprek over rechtmatigheidsfouten moet primair plaatsvinden tussen het dagelijks bestuur en het vertegenwoordigend orgaan en niet tussen de accountant en het vertegenwoordigend orgaan van een decentrale overheid. Bovendien ligt de focus nu te veel op het zuiver constateren van fouten uit het verleden, in plaats van het treffen van (beheers-)maatregelen die fouten in de toekomst moeten voorkomen. Voor die maatregelen en verbeteringen zijn gedeputeerde staten, college en dagelijks bestuur samen met provinciale staten, respectievelijk de raad en het algemeen bestuur verantwoordelijk. De rechtmatigheidsverantwoording dient dus niet los te staan, maar een integraal onderdeel uit te maken van de verantwoordingscyclus binnen de provincie, de gemeente en het waterschap.

Allereerst markeert de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording dat het dagelijks bestuur van een decentrale overheid zelf verantwoording aflegt over de rechtmatigheid van het financieel beheer met betrekking tot het gevoerde bestuur. Het gesprek kan door de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording beter (direct) gevoerd worden tussen het dagelijks bestuur en de volksvertegenwoordiging van een decentrale overheid. Tevens komt de nadruk minder te liggen op het terugblikken en meer op het vooraf voorkomen van onrechtmatigheden. De geconstateerde onrechtmatigheid wordt door het gemeente-, provincie- of waterschapsbestuur ook gekoppeld aan beheersmaatregelen, om deze op te lossen. De accountant toetste voorheen zelf aan het normenkader, maar het ligt meer voor de hand deze toetsing allereerst door het dagelijks bestuur van een decentrale overheid te laten uitvoeren. Dit kan ook het «eigenaarschap» voor het oplossen van geconstateerde onrechtmatigheden vergroten. In de toekomst blijft de accountant wel controleren of de rechtmatigheidsverantwoording van het bestuur juist en volledig is. De volksvertegenwoordiging van een decentrale overheid mag dan ook vertrouwen op de juistheid en volledigheid van de informatie die

³ Omwille van de leesbaarheid wordt in deze toelichting gesproken over dagelijks bestuur en volksvertegenwoordiging. Met dagelijks bestuur worden tenzij anders aangegeven gedeputeerde staten van de provincie, college van burgemeester en wethouders van de gemeente en dagelijks bestuur van het waterschap bedoeld. Met volksvertegenwoordiging wordt bedoeld: provinciale staten, gemeenteraad en algemeen bestuur van het waterschap.

opgenomen is in de rechtmatigheidsverantwoording. Het stelsel dat voor gemeenten, provincies en waterschappen geldt met een oordeel van de accountant over de rechtmatigheid, is al gewijzigd voor onder meer het Rijk en veel ZBO's. Door de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording voor decentrale overheden wordt een stap gezet in een richting die al ingeslagen is door het Rijk en ZBO's.

Dit besluit bevat een nadere uitwerking van de rechtmatigheidsverantwoording, die beslag krijgen in de aanpassingen van het BBV, Bado en het Waterschapsbesluit. Het is vervolgens aan de volksvertegenwoordiging van gemeenten, provincies en waterschappen om in de verordening op basis van respectievelijk artikel 212 Gemeentewet, artikel 216 Provinciewet en artikel 108 Waterschapswet, nadere bepalingen op te nemen over de rechtmatigheidsverantwoording. Hierin kunnen aanvullende eisen en verplichtingen opgenomen worden over wat aanvullend in de jaarrekening dient te worden opgenomen. Zo stuurt de volksvertegenwoordiging zelf op het verkrijgen van die informatie die zij zelf voor het uitvoeren van haar taken nodig acht. Daarnaast zijn de verordeningen op basis van respectievelijk artikel 213 Gemeentewet, artikel 217 Provinciewet en artikel 109 Waterschapswet van belang. In de laatstgenoemde verordening kunnen nadere richtlijnen opgenomen worden voor de accountant, die bijvoorbeeld zien op de wijze waarop de accountant rapporteert over de bevindingen aangaande de financiële rechtmatigheid.

Financiële rechtmatigheid

Rechtmatigheid betekent dat een (voorgenomen) handelwijze in overeenstemming is met de geldende regels en besluiten. Het begrip rechtmatigheid in het kader van de rechtmatigheidsverantwoording is echter een minder omvattend begrip dan het brede juridische begrip. Bij rechtmatigheid in het kader van de rechtmatigheidsverantwoording bestaat er een duidelijke relatie met het financiële beheer, de financiële transacties die de gemeente, een provincie of een waterschap verricht. Er moet immers worden verantwoord dat baten, lasten en balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen. Het gaat om de financiële beheershandelingen en de toets aan het door de gemeenteraad, provinciale staten of het algemeen bestuur vastgestelde normenkader.

De definitie van rechtmatigheid die in het BBV en Bado wordt gehanteerd, luidt als volgt: «De rechtmatige totstandkoming van de baten, lasten en balansmutaties in overeenstemming met de begroting en met relevante wettelijke voorschriften, waaronder mede begrepen de provinciale en gemeentelijke verordeningen.» De toets aan de relevante wettelijke voorschriften omvat tevens een oordeel over Misbruik- en Oneigenlijk gebruik (M&O), zoals de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) ook voorgesteld heeft. Of het nu een opzettelijk handelen betreft in strijd met de tekst van de wet (misbruik) of het handelen in strijd met de geest (oneigenlijk gebruik). Bij misbruik en oneigenlijk gebruik wordt niet in overeenstemming gehandeld met relevante wettelijke voorschriften. In de rechtmatigheidsverantwoording worden bevindingen over M&O ook door het College opgenomen, indien en voor zover deze boven de verantwoordingsgrens uitgaan. In de Rijksbegrotingsvoorschriften (RBV) wordt de volgende definitie gehanteerd van comptabele rechtmatigheid: «Comptabele 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.» Er bestaan geen wezenlijke materiële verschillen tussen de

beide definities. Er is wel getracht om bij de definitie van financiële rechtmatigheid in het BBV/BADO aan te sluiten op de situatie, zoals die zich voordoet bij gemeenten en provincies. In de zin dat niet gesproken wordt over begrotingswetten maar wel over begrotingen. Relevante wettelijke voorschriften omvatten ook internationale regelgeving, Nederlandse wetten, algemene maatregelen van bestuur en ministeriële regelingen. Daarnaast wordt specifiek verwezen naar provinciale of gemeentelijke verordeningen, die in de RBV vanzelfsprekend weer niet genoemd worden.

De toets op de financiële rechtmatigheid bestaat uit negen criteria:

1. Calculatiecriterium: de bedragen in de financiële transactie zijn juist en volledig berekend;
2. Valuteringscriterium: het tijdstip van de betaling en de verantwoording is juist;
3. Leveringscriterium: de ontvangst van de goederen en/of diensten heeft juist en volledig plaatsgevonden (ook wel aangeduid als «prestatielevering»);
4. Adresseringscriterium: een betaling is gericht aan de juiste (rechts-)persoon;
5. Volledigheidscriterium: alle opbrengsten die verantwoord zouden moeten zijn, zijn ook verantwoord;
6. Aanvaardbaarheidscriterium: de financiële beheershandelingen passen bij de activiteiten van de gemeente, de provincie of het waterschap en de baten en lasten zijn aanvaardbaar in relatie tot de overeenkomsten tegenprestatie;
7. Begrotingscriterium: financiële beheershandelingen, die ten grondslag liggen aan de baten en lasten dienen tot stand te zijn gekomen binnen de grenzen van de geautoriseerde begroting en hiermee samenhangende programma's;
8. Voorwaardencriterium: heeft betrekking op de eisen die worden gesteld bij de uitvoering van de financiële beheershandelingen. De eisen/voorwaarden vinden hun grondslag in de relevante regelgeving en hebben betrekking op aspecten als: doelgroep, termijn, grondslag, administratieve bepalingen, normbedragen, bevoegdheden, bewijsstukken, recht, hoogte en duur;
9. Misbruik- en Oneigenlijk gebruik criterium. Onder misbruik wordt verstaan: het opzettelijk niet, niet tijdig, onjuist of onvolledig verstrekken van gegevens met als doel ten onrechte overheidssubsidies of -uitkeringen te verkrijgen of niet dan wel een te laag bedrag aan heffingen/belastingen aan de overheid te betalen. Onder oneigenlijk gebruik wordt verstaan: het verkrijgen van overheidsbijdragen of het niet dan wel tot een te laag bedrag betalen van heffingen/belastingen aan de overheid, in overeenstemming met de bewoordingen van de regelgeving, maar in strijd met het doel en de strekking daarvan.

De eerste zes rechtmatigheidscriteria vallen samen met de getrouwheid. De laatste drie maken onderdeel uit van de rechtmatigheidsverantwoording, waarbij het getrouwheidsoordeel van de accountant ook ziet op de rechtmatigheidsverantwoording. Daarmee heeft het getrouwheidsoordeel betrekking (in combinatie) op alle onderdelen van de jaarrekening.

Als alle negen criteria ook maatgevend zouden zijn voor de verantwoording van de rechtmatigheidsverantwoording, dan zouden de rechtmatigheidsverantwoording en de rest van jaarrekening identieke informatie bevatten. Het idee is juist dat het College verantwoording aflegt over de rechtmatigheid in het onderdeel van de jaarrekening met de titel «Rechtmatigheidsverantwoording», indien en voor zover deze niet samenvalt met de criteria die al afgedekt worden door de getrouwheid.

Die laatstgenoemde informatie staat namelijk al elders in de jaarrekening. Indien een afwijking op de eerste zes criteria ook verantwoord zou moeten worden in de rechtmatigheidsverantwoording (bijvoorbeeld niet juist gecalculeerd), betekent dat het college zou moeten rapporteren in de rechtmatigheidsverantwoording dat een bepaalde post in de jaarrekening niet getrouw is. Een getrouwheidsoordeel kan echter alleen gegeven worden door de controlerend accountant en niet door het College van een gemeente of provincie.

Voor de verantwoording en de controle van de specifieke uitkeringen geldt eveneens dat deze getoetst moeten worden aan de negen criteria en dat deze wel expliciet gerapporteerd worden in de controleverklaring en overige rapportageverplichtingen van de accountant. Op deze wijze wordt namelijk geborgd dat de informatie die het Rijk ontvangt over de rechtmatigheid van de besteding van specifieke uitkeringen, volledig is en een voldoende basis vormt voor de vaststelling en terugvordering.

In de nieuwe opzet geeft de accountant een getrouwheidsoordeel over de jaarrekening, inclusief de rechtmatigheidsverantwoording. Hierbij geldt voorts dat de accountant een goedkeurende accountantsverklaring onthoudt, wanneer in de rechtmatigheidsverantwoording geen melding wordt gemaakt van afwijkingen in de financiële rechtmatigheid die groter zijn dan de verantwoordingsgrens. Met deze systematiek geldt feitelijk voor zowel getrouwe beeld als de rechtmatigheid een tolerantiegrens van maximaal 2%.

Het uitsluitend geven van een getrouwheidsoordeel – ook over de verantwoording van de rechtmatigheid – is overigens in praktisch alle domeinen de regel geworden, gemeenten en provincies waren hierbij nog de uitzondering. Hierbij geldt ook dat voor de gehele jaarrekening één percentage gehanteerd wordt voor de goedkeuringstolerantie. Overigens is dat nu niet anders. Als er in het hier en nu sprake is van een fout of onzekerheid, of deze nu verband houdt met de getrouwheid of de rechtmatigheid, dan zal deze op dezelfde manier kwantitatief gewogen worden in het licht van de (voor alle gevallen gelijklopende) goedkeuringstolerantie en eenzelfde effect hebben op de strekking van de controleverklaring.

Voor de oordeelsvorming over de specifieke uitkeringen zal een afzonderlijk percentage ook geen voordelen hebben. Naast de controle van de verantwoording over de specifieke uitkeringen als onderdeel van de controle van de jaarrekening als geheel, is in artikel 213, lid 3, sub b, Gemeentewet namelijk geregeld dat de accountant op grond van de uitgevoerde controle in de controleverklaring een direct oordeel geeft over de rechtmatigheid van de baten, lasten en balansmutaties met betrekking tot de specifieke uitkeringen, als bedoeld in artikel 17 Financiële-verhoudingswet. De accountant neemt dit oordeel en overige rapporteringsverplichtingen die hieruit voortvloeien op in een aparte sectie in de controleverklaring. Dit directe oordeel is eveneens gebaseerd op een toets aan de negen rechtmatigheidscriteria. Het Rijk baseert zich vervolgens vooral op de tabel van fouten en onzekerheden in het verslag van bevindingen van de accountant. Daar staat namelijk per specifieke uitkering of er een fout of een onzekerheid is geconstateerd. Dit vormt voor het Rijk de basis voor de vaststelling van de specifieke uitkering, waarbij er ook sprake kan zijn van een terugvordering in het geval van een onrechtmatigheid.

Bedacht moet worden dat het Bado bijzondere bepalingen bevat (en blijft bevatten) over hoe de accountant specifieke uitkeringen moet controleren. De accountant beoordeelt voor elke specifieke uitkering of er

sprake is van risico's die richtinggevend zijn voor de inrichting van de accountantscontrole. Als de provincie of gemeente een of meer specifieke uitkeringen ontvangt met een omvang van tenminste € 125.000 in het verantwoordingsjaar voert de accountant in ieder geval voor elk van die specifieke uitkeringen een deelwaarneming uit.

Rechtmatigheid specifieke uitkeringen

Naast de controle van de verantwoording over de specifieke uitkeringen als onderdeel van de controle van de jaarrekening als geheel, is in artikel 213, derde lid, onderdeel b, Gemeentewet geregeld dat de accountant op grond van de uitgevoerde controle in de controleverklaring een direct oordeel geeft over de rechtmatigheid van de baten, lasten en balansmutaties met betrekking tot de specifieke uitkeringen, als bedoeld in artikel 17 Fvw. De accountant neemt dit oordeel en overige rapporteringsverplichtingen die hieruit voortvloeien op in een aparte sectie in de controleverklaring. Dit directe oordeel is eveneens gebaseerd op een toets aan de negen rechtmatigheidscriteria.

Materialiteit

Bij het controleren van de jaarrekening moet de externe accountant inschatten, wat voor informatie van belang is voor de economische en andere beslissingen die gebruikers maken op basis van de jaarstukken. De gebruikers van jaarrekeningen van gemeenten, provincies en waterschappen (zoals raads- en statenleden en leden van het algemeen bestuur van het waterschap) baseren hun (financiële) beslissingen mede op de informatie die opgenomen is in de jaarrekening. Het gaat dan bijvoorbeeld over de nieuwbouw van het stadhuis of de toekenning van een subsidie. Hierbij is niet alles van belang. Wel wordt er ook gekeken naar de financiële omvang. Voor deze afbakening en nadere bepaling van het belang, vormt de materialiteit waarmee de accountant controleert, het uitgangspunt. De materialiteit waarmee decentrale overheden gecontroleerd worden, is opgenomen in het Bado. Voor waterschappen was dit opgenomen in hoofdstuk 5 van het Waterschapsbesluit. Doordat deze regels en de overige regels over de accountantscontrole identiek zijn aan die van provincies en gemeenten, is van de gelegenheid gebruik gemaakt om hoofdstuk 5 van het Waterschapsbesluit te laten vervallen en de reikwijdte van het Besluit accountantscontrole decentrale overheden uit te breiden met de waterschappen.

Materialiteit heeft een kwantitatieve en een kwalitatieve dimensie. De kwantitatieve dimensie is bepalend voor de vraag naar welke posten gekeken wordt door de accountant, op basis van de hoogte van de bedragen die samenhangen met die posten. De kwalitatieve aspecten geven aan dat de accountant ook los van de hoogte van bedragen, een inschatting kan maken van hetgeen van belang is voor de gebruikers. Door de genoemde kwalitatieve dimensie kan de materialiteit niet geheel gelijkgesteld worden aan de kwantitatieve normen die gehanteerd worden in het kader van de goedkeuringstolerantie. De materialiteit geldt voor de controle van de gehele jaarrekening, inclusief de SiSa-bijlage, waarin de specifieke uitkeringen worden verantwoord.

De goedkeuringstolerantie bedraagt momenteel voor fouten 1% van de totale lasten en voor onzekerheden in de uitvoering van de controle 3%. In deze wijziging vervalt het onderscheid tussen fouten en onzekerheden. Voortaan zal worden uitgegaan van één percentage, namelijk van 2%, om te bepalen of een aangepast oordeel over de financiële overzichten noodzakelijk is als:

a. de accountant op basis van de verkregen controle-informatie tot de conclusie komt dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten; of

b. de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te concluderen dat de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten.

Het hanteren van één grens in de uitvoering van de controle gezamenlijk is eenvoudiger en begrijpelijker voor de gebruikers en sluit beter aan bij wat internationaal gebruikelijk is.⁴ Hierbij geldt dat afwijkingen zoals gedefinieerd in artikel 1, onderdeel a, Bado bij elkaar opgeteld moeten worden inclusief onzekerheden.

De verantwoordingsgrens is eveneens op 2% bepaald. Voor de verantwoordingsgrens geldt dat fouten en onduidelijkheden bij elkaar opgeteld moeten worden.

Afwijkingen groter dan de verantwoordingsgrens

De bepaling van artikel 2, zesde lid, ziet op de situatie dat de accountant een materiële afwijking constateert in de rechtmatigheidsverantwoording, die het bestuur van een gemeente, provincie of waterschap vervolgens niet wil corrigeren. Dit speelt met name in de situatie dat het al dan niet opnemen van een onrechtmatigheid in de rechtmatigheidsverantwoording van belang is voor het overschrijden van de verantwoordingsgrens. Of als de accountant onvoldoende controle-informatie over de rechtmatigheidsverantwoording kan verkrijgen. Uiteindelijk wordt deze weging gemaakt op basis van de professionele oordeelsvorming van de accountant.

Grondslagen

In het Bado en BBV/Waterschapsbesluit zijn grondslagen opgenomen voor respectievelijk de Nota verwachtingen accountantscontrole en het model voor de rechtmatigheidsverantwoording. In het Bado wordt aangegeven dat het accountantsprotocol voor de specifieke uitkeringen (de Nota verwachtingen accountantscontrole) vastgesteld zal worden in de vorm van een ministeriële regeling. Hiermee wordt tevens tot uitdrukking gebracht dat dit een verantwoordelijkheid is van de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (hier: Minister van BZK) en niet van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) of een commissie van de NBA. Deze ministeriële regeling zal ook zien op waterschappen. Die kennen weliswaar geen specifieke uitkeringen, maar wel subsidies. De ministeriële regeling zal dan ook in overeenstemming met de Minister van IenW worden vastgesteld, voor zover het waterschappen betreft. In het BBV wordt aangegeven dat de Minister van BZK het model voor de rechtmatigheidsverantwoording vaststelt in een ministeriële regeling. Het betreft hier het format voor de rechtmatigheidsverantwoording, zoals deze opgenomen moet worden in de jaarrekening. Voor de waterschappen is hiervoor een grondslag opgenomen in het Waterschapsbesluit en is de Minister van IenW verantwoordelijk voor het vaststellen van het model voor de rechtmatigheidsverantwoording.

⁴ Zie hiervoor bijvoorbeeld; https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/auditinbrief-2019/auditinbrief-2019_NL.pdf

3. Financiële gevolgen en regeldruk

Het besluit heeft geen of verwaarloosbare financiële gevolgen voor decentrale overheden. Het adviescollege toetsing regeldruk heeft besloten het besluit niet te toetsen. Het adviescollege verwacht dat het voorstel naar verwachting geen (omvangrijke) gevolgen heeft voor de regeldruk voor burgers, bedrijven en professionals. Dit besluit zal leiden tot een lichte stijging van de regeldruk voor accountants en openbare lichamen, bijvoorbeeld door het opnemen van een openbaarheidsparagraaf. Wel moet hierbij worden opgemerkt dat het nadrukkelijk niet de bedoeling is dat de verantwoording over de Wet open overheid tot zware administratieve lasten zal leiden. Het gaat om een verantwoording op hoofdlijnen.

4. Consultatie

Binnengekomen reacties

In totaal zijn er 19 reacties binnengekomen op de consultatie voor «Wijziging van het BBV en Bado i.v.m. de verdere uitwerking van de rechtmatigheidsverantwoording en enige andere wijzigingen». De reacties waren afkomstig van:

- Gemeente Groningen
- Gemeente Haarlemmermeer
- ABIMO
- Controller ABG-gemeenten
- Gemeente Alkmaar
- Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA)
- Gemeente Almere
- Gemeente Leidschendam-Voorburg
- IPO
- Unie van Waterschappen
- VNG

De overige reacties waren van particulieren of anoniem.

Inhoud van de reacties

De opmerkingen zijn geclusterd per onderwerp en worden hieronder weergegeven.

Materialiteit

Er zijn uiteenlopende opmerkingen gemaakt over de voorgestelde wijziging van de materialiteit in het Bado. Op dit moment wordt uitgegaan van 1% voor fouten 3% voor onzekerheden. Het wijzigingsvoorstel was om deze percentages te vervangen door één percentage, namelijk 2%. Een deel van de argumenten ziet op stappen die nog gezet zouden moeten worden, voordat een invoering mogelijk is. De VNG pleit bijvoorbeeld voor het uitvoeren van een uitvoeringstoets decentrale overheden voor dit onderwerp. Andere wijzen op het mogelijke effect van deze wijziging op de strekking van het accountantsverslag. De meeste partijen die gereageerd hebben, pleiten voor meer overleg, nader onderzoek en het nemen van meer tijd voor de implementatie. Ook wordt de noodzaak tot harmonisatie met andere sectoren binnen de publieke sector betwist, zoals door de VNG. De NBA is voorstander van de voorgestelde aanpassing van de materialiteit, maar geeft ook aan belang te hechten aan het oordeel van de gebruikers.

Rechtmatigheidsverantwoording

In enkele reacties wordt aandacht gevraagd voor het vermelden van de afwijkingen voor specifieke uitkeringen in de rechtmatigheidsverantwoording. De vrees wordt geuit (onder meer door het IPO) dat dit tot een dubbele controle zal leiden, van zowel het College als van de externe accountant. Ook wordt gepleit voor het stellen van normen in de regelgeving, voor de kwaliteit van de interne controle. De VNG heeft een verzoek om gemeenten te ondersteunen bij de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording. De VNG denkt hierbij o.a. aan een kosteloze training voor alle gemeenten en voorlichting (brochures etc.) voor de diverse actoren (raadsleden, college B&W, ambtelijke organisatie en accountants).

Wet open overheid

Uit de opmerkingen die gemaakt zijn over de informatie die opgenomen moet worden in de begroting en jaarstukken over de Wet open overheid spreekt de vrees, dat dit tot een (te) grote administratieve belasting zal leiden. Bovendien worden opmerkingen gemaakt over de verantwoording van subsidies aan medeoverheden in het kader van de Wet open overheid. De Unie van Waterschappen wijst ook op de afstemmingen over de relevante bepalingen met het Ministerie van IenW, om te voorkomen dat voor gemeenten, provincies en waterschappen andere bepalingen gaan gelden.

Overig

De NBA geeft aan dat in het BBV niet is opgenomen dat de accountsverklaring onlosmakelijk deel uitmaakt van de jaarrekening en dat deze samen met de jaarstukken ook gepubliceerd moet worden. Ook geeft de NBA aan voorstander te zijn van een wijziging van de benoemingsrechten van de commissie BBV en de zittingsduur van de leden.

Verwerking van de reacties

Materialiteit

De aanpassing van de materialiteit vloeit voort uit een gewenste harmonisatie van de normen voor de materialiteit die gelden binnen de publieke sector. Op deze wijze gaan gelijke materialiteitsnormen gelden voor onder meer gemeenten, provincies, waterschappen en het Rijk.

Rechtmatigheidsverantwoording

De afwijkingen die voortvloeien uit de verantwoording van de specifieke uitkeringen, moeten ook vermeld worden in de rechtmatigheidsverantwoording. Hierbij is geen sprake van een dubbele controle van het College van B&W of gedeputeerde staten en de externe accountant. Het College stelt de rechtmatigheidsverantwoording op en de accountant controleert deze op getrouwheid. Naast het oordeel over de getrouwheid van de rechtmatigheidsverantwoording geeft de accountant een afzonderlijk oordeel over de rechtmatige totstandkoming van de baten, lasten en balansmutaties met betrekking tot specifieke uitkeringen. Hiermee kunnen de ministers uit wiens begroting de specifieke uitkeringen zijn bekostigd, zich tegenover de Staten-Generaal verantwoorden over de rechtmatigheid van de verstrekte specifieke uitkeringen. De accountant brengt daarover verslag uit in het verslag van bevindingen en besteedt hier aandacht aan in de accountsverklaring. Zowel de rechtmatigheidsverantwoording als de

SiSa-bijlage voor specifieke uitkeringen zijn -en blijven ook in de toekomst- een integraal onderdeel van de jaarrekening.

Het verzoek om financiële ondersteuning van de VNG voor o.a. een kosteloze training voor alle gemeenten en voorlichting (brochures etc.) voor de diverse actoren (raadsleden, college B&W, ambtelijke organisatie en accountants) wordt niet gehonoreerd. De plannen voor een rechtmatigheidsverantwoording maakten reeds onderdeel uit van de voorstellen van de commissie Depla uit 2014. Met name in de laatste jaren zijn er tal van handreikingen verschenen van de VNG, de NBA en de commissie Bado. Ook zijn er talrijke bijeenkomsten in het land geweest, is hier aandacht aan geschonken tijdens de regiodagen financiën en hebben sommige gemeenten proefgedraaid met de rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening.

Wet open overheid

Naar aanleiding van de consultatiereacties is het artikel ten aanzien van de Wet open overheid herzien. Er is aangesloten bij de formulering van artikel 3.5 van de Wet open overheid waarin de openbaarheidsparaagraaf wordt voorgeschreven. Hiermee wordt verduidelijkt dat het hier niet om nieuwe administratieve lasten gaat. Het is ook nadrukkelijk niet de bedoeling dat de verantwoording over de Wet open overheid tot zware administratieve lasten gaat leiden, in het kader van de opstelling van de begroting en de jaarstukken. Het gaat om een verantwoording op hoofdlijnen, die inzicht biedt in de op dit vlak ontplooidde activiteiten. Als verdere invulling van deze verplichting gewenst is kan het Adviescollege openbaarheid en informatiehuishouding daarin een rol spelen door het uitvaardigen van richtsnoeren (artikel 7.2, vijfde lid, onderdeel d, van de Wet open overheid). Tevens is de passage over de subsidie geschrapt.

Overig

De voorstellen van de NBA over het opnemen van de accountantsverklaring in de jaarrekening worden overgenomen. De voorstellen over de samenstelling van commissie BBV hebben geen betrekking op de geconsulteerde wijzigingen. De laatstgenoemde voorstellen kunnen wel betrokken worden bij een volgende wijziging van het BBV.

Reactie Algemene Rekenkamer op basis van artikel 7:40 Comptabiliteitswet

Op verzoek van de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties heeft de Algemene Rekenkamer op 6 februari inhoudelijk gereageerd op de voorgenomen wijzigingen in het BBV en het Bado.⁵ De belangrijkste overwegingen van de Algemene Rekenkamer zijn ook weergegeven in het Verantwoordingsonderzoek 2023.⁶ In de reactie van de minister van BZK op het Verantwoordingsonderzoek is een inhoudelijk antwoord weergegeven op de aandachtspunten van de Algemene Rekenkamer.⁷ De aandachtspunten van de Algemene Rekenkamer en de reactie van BZK worden hieronder kort weergegeven.

⁵ <https://www.rekenkamer.nl/publicaties/brieven/2024/02/27/voornemen-tot-wijziging-van-het-besluit-begroting-en-verantwoording-en-het-besluit-accountantscontrole-decentrale-overheden>

⁶ <https://www.rekenkamer.nl/onderwerpen/verantwoordingsonderzoek/documenten/rapporten/2024/05/15/resultaten-verantwoordingsonderzoek-2023-ministerie-van-binnenlandse-zaken-en-koninkrijksrelaties>

⁷ VII+Bestuurlijke+reactie+VO+2023++BZK+(VII)%20(2)

Allereerst heeft de Algemene Rekenkamer opgemerkt dat sommige bepalingen in BBV en Bado onvoldoende duidelijk, niet uniform of niet eenduidig waren geformuleerd. De minister van BZK heeft in de reactie opgemerkt dat het BBV en Bado geen definities en begrippen opgenomen kunnen worden, die afwijken van hetgeen in de gemeente- en provinciewet bepaald is. Wet- en regelgeving dient bovendien zodanig te zijn opgesteld, dat deze uitvoerbaar is. Vooral bij wetten die worden toegepast door decentrale overheden en professionals dient niet méér te worden geregeld, dan noodzakelijk is gelet op de beoogde normstelling.

Vervolgens heeft de Algemene Rekenkamer gesteld dat door de besturen van decentrale overheden af te leggen rechtmatigheidsverantwoording in het BBV onvoldoende uitgewerkt zou zijn en niet aan zou sluiten op de bij het Rijk geldende eisen. In reactie hierop is aangegeven dat het BBV aansluit op de voor het Rijk geldende eisen, maar het houdt tegelijkertijd ook rekening met de bijzonderheden van het baten en lastenstelsel, zoals dat door decentrale overheden wordt toegepast. Hierbij moet een onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds de verantwoording over de specifieke uitkeringen die primair aan het Rijk plaatsvindt en anderzijds de verantwoording over de vrij besteedbare middelen, waarbij het oordeel aan de volksvertegenwoordiging van de decentrale overheid is. Voor de controle van de specifieke uitkeringen is geen sprake van een minder strenge of andere beoordeling, dan voorheen.

Tevens merkt de Algemene Rekenkamer op dat in het Bado goedkeuringstoleranties zouden ontbreken 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 reactie is benoemd dat in het Bado de goedkeuringstolerantie op 2 procent bepaald is, voor de gehele jaarrekening, met inbegrip van de specifieke uitkeringen. De goedkeuringstolerantie geldt voor alle baten en lasten die voorkomen in de jaarrekening, inclusief de specifieke uitkeringen. Ook in de huidige situatie is er één goedkeuringstolerantie voor de gehele jaarrekening, inclusief de specifieke uitkeringen.

Voorts acht de Algemene Rekenkamer het onwenselijk dat de nadere uitwerking van de verantwoording over rechtmatigheid overgelaten zou worden aan een externe commissie. Omdat de commissie BBV buiten de (directe) invloedssfeer van het Rijk en decentrale overheden valt, zou het Rijk de regie, verliezen 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. Van de zijde van BZK is aangegeven dat de belangrijkste bepalingen in het BBV en Bado zelf opgenomen zijn en niet overgelaten worden aan een invulling door de commissie BBV.

Ten slotte merkt de Algemene Rekenkamer op dat de huidige nadere uitwerking van de verantwoording over rechtmatigheid in de rechtmatigheidsverantwoording substantiële omissies bevat, omdat belangrijke onderdelen van de rechtmatigheid nu niet in het rechtmatigheidsverantwoording en de controle door de accountant worden meegenomen. In reactie is aangegeven dat dit beeld niet wordt herkend, mede op basis van het oordeel van de sector commissie decentrale overheden van de NBA.

Van belang om op te merken is dat de brief van de Algemene Rekenkamer van 6 februari en de reactie van de minister van BZK daarop in het Verantwoordingsonderzoek, niet de laatste stand van zaken weergeven. Nadien zijn succesvolle pogingen ondernomen om de teksten van BBV en

Bado meer in overstemming te brengen met de wensen van de Algemene Rekenkamer.

Artikelsgewijs

Artikel I (Besluit accountantscontrole decentrale overheden)

Artikel I, onderdeel A

In artikel 1 worden in de begripsomschrijving van deelverantwoording de organen van het waterschap toegevoegd. Daarnaast zijn de begripsbepalingen «afwijking» en «financiële rechtmatigheid» en «openbaar lichaam» toegevoegd.

Artikel I onderdelen C, D en F

Dit artikel bevat enkele wijzigingen van het Bado. Ten eerste wordt de goedkeuringstoleranties voor gemeenten, provincies en waterschappen gewijzigd naar 2% van de omvangsbasis. Deze goedkeuringstolerantie geldt voor de gehele jaarrekening, inclusief de bijlagen. Deze wijzigingen zijn opgenomen in artikel 2. In artikel 2 (oud) Bado waren de relevante bepalingen voor de kwantitatieve materialiteit voor gemeenten en provincies opgenomen. Verduidelijkt is dat geen goedkeurende accountantsverklaring kan worden afgegeven indien de goedkeuringstolerantie wordt overschreden. Tevens onthoudt de accountant een goedkeurende accountantsverklaring wanneer in de rechtmatigheidsverantwoording geen melding wordt gemaakt van afwijkingen in de financiële rechtmatigheid die groter zijn dan de verantwoordingsgrens. Deze wijzigingen van artikel 2 gelden niet voor de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba. De vraag of een wijziging voor Bonaire, Sint Eustatius en Saba wenselijk is zal op een later moment worden beantwoord, na overleg met de genoemde openbare lichamen. Naar aanleiding hiervan zal worden besloten of aanpassingen noodzakelijk zijn. De goedkeuringstoleranties voor de openbare lichamen blijven ten aanzien van afwijkingen in de jaarrekening 1% van de omvangsbasis en ten aanzien van onzekerheden in de controle 3% van de omvangsbasis. Voor de openbare lichamen is een nieuw artikel ingevoegd; artikel 2a.

Artikel I onderdeel E

In dit onderdeel is een grondslag opgenomen voor de door de accountant te volgen controleprocedure. De Minister van BZK stelt deze vast om te verzekeren dat de verantwoordingsinformatie over specifieke uitkeringen en de accountantscontrole hierop op een uniforme wijze wordt aangeleverd.

Artikel I onderdeel H

De tabel in de bijlage behorende bij artikel 4, derde lid, wordt vervangen. Deze bijlage ziet op de goedkeuringstoleranties en strekking van controleverklaringen. Bij de oordeelsvorming over de jaarrekening speelt de goedkeuringstolerantie een belangrijke rol. De goedkeuringstolerantie is een kwantitatief criterium. Als de goedkeuringstolerantie niet wordt overschreden, wordt in beginsel een goedkeurende accountantsverklaring afgegeven. 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 de accountantsverklaring. Er zal een goedkeurende verklaring worden afgegeven indien de afwijkingen in jaarrekening en onzekerheden in de uitvoering van de controle lager of gelijk zijn aan 2%.

Een verklaring met een beperking zal worden afgegeven, indien de fouten in de jaarrekening groter dan 2% zijn maar kleiner of gelijk aan 4%.

Artikel II (Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten)

Dit artikel bevat enkele wijzigingen van het BBV.

Artikel II onderdeel A

Ten eerste worden in dit onderdeel enkele begripsbepalingen aan artikel 1 toegevoegd; rechtmatigheidsverantwoording, verantwoordingsgrens, financiële rechtmatigheid, rechtmatigheidsfout en onduidelijkheid. Onder financiële rechtmatigheid wordt blijkens de begripsbepalingen verstaan de rechtmatige totstandkoming van de baten, lasten en balansmutaties in overeenstemming met de begroting en met relevante wettelijke voorschriften, waaronder mede begrepen de provinciale en gemeentelijke verordeningen. Financiële rechtmatigheid heeft daarbij een beperktere betekenis dan het begrip (juridische) rechtmatigheid in het normaal spraakgebruik heeft. Zie hiervoor ook het algemeen deel van de toelichting.

Artikel II onderdelen C en E

Een tweede wijziging betreft het toevoegen van een paragraaf aan de begroting naar aanleiding van de Wet open overheid. Op basis van artikel 3.5 Wet open overheid besteedt een bestuursorgaan in de jaarlijkse begroting dan wel de jaarlijkse begroting van een openbaar lichaam aandacht aan de beleidsvoornemens inzake de uitvoering van die wet en doet in de jaarlijkse verantwoording verslag van de uitvoering ervan, mede in relatie tot de beleidsvoornemens. Daarom is een extra paragraaf aan de begroting en de jaarrekening toegevoegd betreffende de openbaarheid. De informatie die hier wordt verstrekt geeft op hoofdlijnen het beleid rond openbaarheid en de uitvoering hiervan weer. Deze verantwoording ziet zowel op de actieve als op de passieve openbaarmaking. In de praktijk kan worden volstaan met een korte toelichting op de hierboven genoemde punten.

Artikel II onderdeel D

Aan de paragraaf betreffende de bedrijfsvoering zijn enkele extra onderdelen toegevoegd. Naast een inzicht in de stand van zaken en de beleidsvoornemens ten aanzien van de bedrijfsvoering zal informatie over de financiële rechtmatigheid moeten worden opgenomen. Het college geeft in de paragraaf bedrijfsvoering een nadere duiding van alle afwijkingen, die in de rechtmatigheidsverantwoording zijn opgenomen en welke maatregelen worden genomen om deze afwijkingen in de toekomst te voorkomen.

Artikel II onderdelen F, G en H

Deze wijziging ziet op het toevoegen van twee extra onderdelen aan het derde lid van artikel 24. In de jaarrekening zal voortaan ook een paragraaf betreffende de rechtmatigheidsverantwoording moeten worden opgenomen. 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 overzicht van de rechtmatigheidsfouten en onduidelijkheden in het kader van de financiële rechtmatigheid. De rechtmatigheidsverantwoording wordt samen met de overige onderdelen

van de jaarstukken vastgesteld door de gemeenteraad of de provinciale staten. De verantwoordingsgrens is ten hoogste 2% van de totale lasten, exclusief de toevoegingen aan de reserves. Een model voor de rechtmatigheidsverantwoording wordt bij ministeriële regeling vastgesteld.

Artikel III (Besluit financiële verhouding 2001)

Dit artikel bevat een wijziging van het Besluit financiële verhouding 2001. Met dit wijzigingsbesluit is het grensbedrag voor de verzameluitkering verlaagd, vooruitlopend op een wijziging van de Fvw waarbij de verzameluitkering in haar geheel zal worden afgeschaft. Door de verlaging van het grensbedrag hoeven minder specifieke uitkeringen als verzameluitkering te worden vormgegeven. Om te voorkomen dat de verlaging permanent blijft gelden in het geval de wetswijziging onverhoopt niet zal worden aangenomen is de verlaging van het grensbedrag tijdelijk. Daarom is in het wijzigingsbesluit opgenomen dat met ingang van 1 januari 2024 het «oude» (hogere) grensbedrag weer geldt. Inmiddels is gebleken dat het herzieningstraject van de Fvw vertraging heeft opgelopen; naar nu blijkt treedt de wijziging van de Fvw dan ook op haar vroegst pas in 2026 in werking. Daarom dient de datum van 1 januari 2024 met terugwerkende kracht te worden gewijzigd in «1 januari 2027».

Artikel IV (Waterschapsbesluit)

Onderdelen A, B, D, F en G

In de onderdelen A, B, D, F en G zijn wijzigingen opgenomen die ervoor zorgen dat de bepalingen over de rechtmatigheidsverantwoording voor provincies, gemeenten en waterschappen gelijklopend zijn.

In onderdeel A worden daarnaast twee begripsomschrijvingen in artikel 4.1 van het Waterschapsbesluit aangepast. Bij nettokosten worden niet langer alleen de belastingopbrengsten (een dekkingsmiddel) uitgezonderd maar ook alle andere dekkingsmiddelen. De begripsomschrijving van nettoschuldquote wordt aangepast zodat deze weer aansluit bij de gewijzigde Regeling beleidsvoorbereiding en verantwoording waterschappen.⁸ Daar is bepaald dat het gaat om de totale belastingopbrengsten en dus niet de totale opbrengsten waaronder bijvoorbeeld ook dividenden vallen.

Onderdelen C en E

Deze onderdelen voegen een paragraaf toe aan de begroting naar aanleiding van de Wet open overheid. Voor een toelichting wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij artikel II, onderdelen C en E

Onderdeel H

In onderdeel H vervalt hoofdstuk 5 van het Waterschapsbesluit en de daarbij behorende bijlagen. Dat hoofdstuk gaat over de accountantscontrole. Voor provincies en gemeenten zijn daarover in het Bado regels gesteld. Deze regels zijn gelijklopend aan die voor de waterschappen. Van de gelegenheid is daarom gebruik gemaakt om hoofdstuk 5 en de bijlagen

⁸ Regeling van de Minister van Infrastructuur en Waterstaat van 19 november 2024, nr. IENW/BSK-2024/176155, tot wijziging van de Regeling beleidsvoorbereiding en verantwoording waterschappen in verband met het toevoegen van drie kengetallen en het actualiseren van de regels over beleidsvoorbereiding en verantwoording (Stcrt. 2024, 36736).

1 en 2 van het Waterschapsbesluit te laten vervallen en de reikwijdte van het Bado uit te breiden met de waterschappen.

Artikel V

De artikelen I en II en IV treden in werking op 1 januari 2025. Wanneer het Staatsblad waarin dit besluit wordt geplaatst wordt uitgegeven na 1 januari treden deze artikelen in werking de dag na uitgifte van het Staatsblad en werkt terug tot 1 januari 2025. Onderdeel III onderdeel A van dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de het Staatsblad waarin dit besluit wordt geplaatst en werkt terug tot en met 1 januari 2024. Artikel III, onderdeel B, treedt in werking met ingang van 1 januari 2027.

De Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties,
J.J.M. Uitermark