Commissie
Bedrijfsvoering
Auditing
Decentrale
Overheden

Notitie Rechtmatigheidsverantwoording

Datum 20 maart 2020

Versie 1.0

Inhoudsopgave

1 Achtergrond en inleiding 4

1.1 Inleiding 4
1.2 Doelstelling van deze notitie 4
1.3 Vragen 5
1.4 Leeswijzer 6

2 Wat gaat er veranderen? 7

2.1 Verantwoording 7
2.2 Opbouw van de rechtmatigheidsverantwoording 7
2.3 De accountant blijft controleren 10
2.4 Wat is de impact van de invoering rechtmatigheidsverantwoording? 11

3 Rollen en verantwoordelijkheden 12

3.1 Inleiding 12
3.2 Gemeenteraad 12
3.3 College van B&W 12
3.4 Accountant controleert de getrouwheid 13

4 Rechtmatigheid 14

4.1 Rechtmatigheidscriteria 14

5 Onderbouwing door de gemeente 17

5.1 Inleiding 17
5.2 Drie verdedigingslinies 18
5.3 Invloed van de verantwoordingsgrens 19

6 Controle door de accountant 21

6.1 Inleiding 21
6.2 Materialiteit 21
6.3 Samenhang bevindingen gemeente en accountant 24
6.4 Gaan de gemeente en de accountant geen dubbel werk doen? 26

7 Aandachtspunten 28

Bijlage 1: Begrippenlijst 29

Bijlage 2 Modeltekst 31

Bijlage 3 Implementatie rechtmatigheidsverantwoording 362

Bijlage 4 Doorgroei naar de ICS 34

Inleiding 34
Varianten 34

1 Achtergrond en inleiding

1.1 Inleiding

Vanaf 2022 moet het College van B&W[1] een rechtmatigheidsverantwoording opnemen (over het verslagjaar 2021) in de jaarrekening. Hiermee wordt verantwoording afgelegd over de naleving van de regels, die relevant zijn voor het financiële reilen en zeilen van de gemeente. Over de naleving van de voorwaarden voor subsidies en Europese bestedingen bijvoorbeeld, maar ook over misbruik en oneigenlijk gebruik en lasten, waarvoor geen voorafgaande dekking opgenomen was in de begroting.

Het college van B&W is al staatsrechtelijk en bestuurlijk verantwoordelijk voor de rechtmatigheid. Maar nu is het nog de accountant die hierover verslag uitbrengt en het gesprek voert met de gemeenteraad. In de toekomst moet het college van B&W zelf een verantwoording opstellen, die opgenomen wordt in de jaarrekening.

De gemeenteraad gaat hierover in gesprek met het College van B&W en kan zo zijn controlerende rol beter vervullen. De gemeenteraad bepaalt straks ook waar de grens ligt. Wanneer wil de raad geïnformeerd worden? Voor iedere euro of boven een bepaald bedrag? Deze zogeheten verantwoordingsgrens – één getal – zal tussen de 0 en 3 procent van de lasten moeten liggen.
De accountant zal nog steeds toetsen of de jaarrekening getrouw is. Oftewel, conform de realiteit. De rechtmatigheidsverantwoording wordt onderdeel van de jaarrekening. De accountant controleert dus straks ook of die verantwoording getrouw is.

Of dit veel werk is? Dat hangt ervan af. Is de naleving van regels binnen de gemeente geborgd en worden de bevindingen systematisch vastgelegd, dan kan de accountantscontrole minder tijd kosten. Is dat niet het geval, dan zal de accountant (meer) steekproeven en controles moeten uitvoeren, om tot een oordeel te komen over de getrouwheid. Het is aan te raden om hierover vóór de jaarrekeningcontrole met de accountant over in gesprek te gaan.

1.2 Doelstelling van deze notitie

Deze notitie is een handreiking, die meer helderheid moet scheppen over de gevolgen die de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording zal hebben. Er worden in deze notitie nadrukkelijk geen voorschriften gegeven, waaraan decentrale overheden en accountants zich moeten houden. Het beteft hier geen regelgeving, maar voorlichting.

[1] Er wordt in de tekst gesproken over de gemeente en de organen van de gemeente. Hier kan ook steeds gelezen worden provincies of gemeenschappelijke regelingen. Daar waar verwezen wordt naar het College van B&W, kan ook gelezen worden het College van GS voor de provincie of het DB van een gemeenschappelijke regeling. Voor gemeenteraad kan gelezen worden Provinciale Staten bij een provincie of het Algemeen Bestuur bij een gemeenschappelijke regeling.

De commissie BBV[2] heeft een standaardtekst opgesteld voor de rechtmatigheidsverantwoording (zie ook bijlage 3). De standaardtekst zal door gemeenten, provincies en gemeenschappelijke regelingen opgenomen moeten worden in de jaarrekening, op het moment dat de wetgeving is aangepast.

Bij de aanpassing van de wetgeving gaat het onder meer om een aanpassing van de Gemeentewet en Provinciewet, maar ook om lagere regelgeving, zoals het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV) en het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (BADO). De internetconsultatie voor de aanpassing van de Gemeentewet en Provinciewet is van start gegaan[3].

De commissie BADO beseft dat deze notitie niet alle vragen beantwoordt. Sommige vragen (en antwoorden) zijn afhankelijk van de specifieke omstandigheden van een decentrale overheid. Niet alles kan in één notitie worden behandeld. Voorts zullen nieuwe vragen rijzen op het moment dat de implementatie dichterbij komt en de eerste rechtmatigheidsverantwoording moet worden opgesteld, over het verslagjaar 2021.

Daarom zal deze notitie na enige tijd worden herzien en geactualiseerd.

1.3 Vragen

Vanzelfsprekend kunt u na lezing van deze notitie nog vragen hebben. Afhankelijk van het soort van vraag, worden enkele mogelijkheden gegeven voor het vinden van een antwoord:

- U werkt bij een gemeente en vraagt zich af of de verbijzonderde interne controle van voldoende niveau is, om straks de rechtmatigheidsverantwoording te kunnen onderbouwen. Een dergelijke vraag kunt u het beste stellen aan uw eigen accountant. Ook voor andere vragen die specifiek zijn voor uw gemeente, kunt u zich het beste wenden tot uw accountant.
- U heeft een vraag over de verslaglegging in relatie tot de rechtmatigheidsverantwoording. Deze vraag kunt het beste stellen aan de commissie BBV: link naar de commissie BBV
- U heeft een generieke vraag over de accountantscontrole die u wilt voorleggen aan de commissie BADO. Voor het stellen van een dergelijke vraag, kunt u gebruik maken van het volgende emailadres: postbusibi@minbzk.nl
- U bent accountant en heeft een vraag over de consequenties voor de controleaanpak. Een dergelijke vraag kunt het best stellen aan de sectorcommissie Decentrale overheden van de NBA via de Helpdesk Vaktechniek: https://www.nba.nl/tools-en-voorbeelden/helpdesk/helpdesk-formulier/
- U bent bestuurder, volksvertegenwoordiger of werkzaam bij een gemeente of provincie en u heeft een andere vraag dan bovenstaand over de rechtmatigheidsverantwoording. Dan kunt u contact opnemen met info@vng.nl of communicatie@ipo.nl.

[2] https://www.commissiebbv.nl/cms/view/57979239/rechtmatigheid
[3] https://www.internetconsultatie.nl/fvw2021

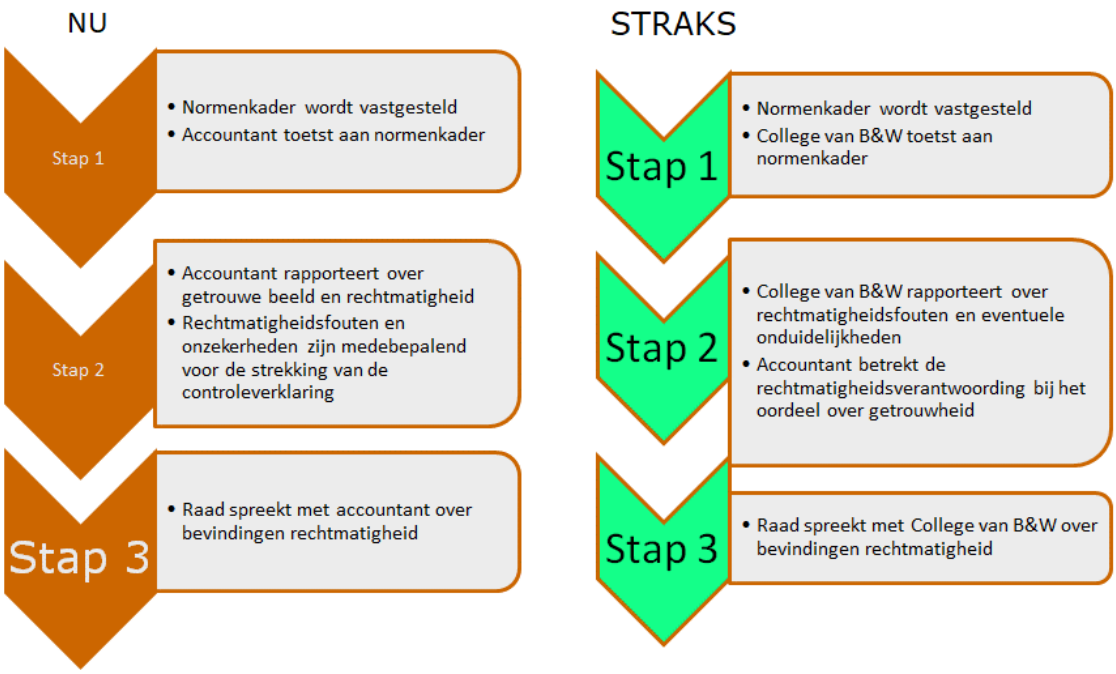
1.4 Leeswijzer

Deze BADO-notitie heeft de volgende opbouw. Hoofdstuk 2 gaat in op wat er gaat veranderen in de verantwoording over rechtmatigheid. Hoofdstuk 3 behandelt wat dat betekent voor de rollen en verantwoordelijkheden van de raad, het college en de accountant. Daarna volgen verdiepende hoofdstukken. Hoofdstuk 4 bespreekt de inhoud van de rechtmatigheidsverantwoording, waaronder de reikwijdte van de rechtmatigheidsverantwoording en de rechtmatigheidsaspecten en zoomt in op de verantwoordingsgrens. De onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording door de gemeente staat centraal in hoofdstuk 5. In hoofdstuk 6 wordt de accountantscontrole behandeld. Ten slotte worden in hoofdstuk 7 enkele aandachtspunten geformuleerd.

2 Wat gaat er veranderen?

2.1 Verantwoording

Het College stelt jaarlijks een rapportage op voor de gemeenteraad in de vorm van het jaarverslag met daarin een jaarrekening. Hiermee verantwoordt het College zich op basis van het BBV over de transactiestromen en gebeurtenissen, rekeningsaldi en toelichtingen. Het College is daarnaast verantwoordelijk voor de rechtmatigheid van het gevoerde bestuur binnen de gemeente en de daaraan ten grondslag liggende beheershandelingen. Het moet daarover na de aanpassing van de regelgeving zelfstandig verantwoording afleggen aan de gemeenteraad.



Figuur 2.1: Situatie nu straks

2.2 Opbouw van de rechtmatigheidsverantwoording

De commissie BBV[4] heeft een standaardtekst opgesteld voor de rechtmatigheidsverantwoording, die straks een onderdeel vormt van de jaarrekening. In de eerdergenoemde standaardtekst van de commissie BBV wordt gesproken over afwijkingen. Onder afwijkingen worden verstaan posten die niet rechtmatig tot stand zijn gekomen (fouten) en posten, waarbij voor het College van B&W een onduidelijkheid bestaat over de rechtmatigheid. Belangrijk: deze onduidelijkheden staan niet gelijk aan de onzekerheden in de controle van de accountant.

[4] Commissie Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten.

Het College voert immers geen accountantscontrole uit, maar kan vanuit interne toetsingen en monitoring informatie krijgen over onduidelijkheden, die twijfels oproepen over de rechtmatigheid. Het gaat hierbij dus niet om het ontbreken van (controle-)informatie, maar om (mogenlijk tegenstrijdige) interpretaties van feiten en juridische normen. Uiteenlopende oordelen over de rechtmatigheid en de daarmee verband houdende lasten, kunnen weergegeven worden als onduidelijkheden. Het is de rol van het College van B&W om onduidelijkheden zoveel mogelijk te voorkomen. Waar deze (onverhoopt) voorkomen, moet het college ze binnen een redelijke termijn verhelderen.

Naast het opnemen van de rechtmatigheidsverantwoording kan het College in de bedrijfsvoeringsparagraaf het 'eigen verhaal' aan de gemeenteraad vertellen, over de kwaliteit van de interne beheersing en de leer- en verbeterpunten. Deze paragraaf is geen onderdeel van de jaarrekening, en de accountant toetst deze dan ook anders dan de rechtmatigheidsverantwoording. Maar het biedt wel een goede basis voor het gesprek dat Gemeenteraad en College over het verantwoorden over rechtmatigheid kunnen hebben. Het zou een gemiste kans zijn als bij de rechtmatigheidsverantwoording het beeld ontstaat, dat de verantwoording afgelegd wordt aan de accountant. Dat is namelijk nadrukkelijk niet de bedoeling.

2.2.1 Verantwoordingsgrens

Het kan kostbaar en tijdrovend zijn om iedere euro die kan leiden tot een rechtmatigheidsfout of – onduidelijkheid te controleren en te verantwoorden. De tweede reden is dat de raad wil sturen op hoofdlijnen en daarom niet elke afwijking relevant zal vinden. Alleen over afwijkingen boven een bepaalde grens wil de raad informatie ontvangen.

Daarom bepaalt de gemeenteraad een grens, waarboven het College afwijkingen moet opnemen in de rechtmatigheidsverantwoording, de verantwoordingsgrens.

De verantwoordingsgrens is een door de gemeenteraad vastgesteld bedrag, waarboven het College van B&W de afwijkingen (fouten en onduidelijkheden) moet opnemen in de rechtmatigheidsverantwoording. De verantwoordingsgrens valt binnen de bandbreedte van 0% tot 3% van de totale lasten van de gemeente, inclusief de dotaties aan de reserves.

De gemeenteraad is vrij om binnen de eerdergenoemde bandbreedte de grens te bepalen. Hierbij is het volgende van belang om op te merken. Voor fouten en onduidelijkheden geldt hetzelfde percentage. Fouten en onduidelijkheden mogen daarbij niet bij elkaar opgeteld te worden.

2.2.2 Bepaling van de hoogte van de verantwoordingsgrens

De gemeenteraad is vrij om binnen de genoemde bandbreedte tussen de 0% en 3%, het percentage voor de verantwoordingsgrens vast te stellen. Elke keuze heeft echter gevolgen. Daarom worden in de onderstaande tabel enkele overwegingen opgenomen.

Aspect	*Overwegingen*
Informatiepositie van de gemeenteraad.	Bij een laag percentage worden in de rechtmatigheidsverantwoording eerder fouten en onduidelijkheden opgenomen en dus zichtbaar voor de gemeenteraad. Bij een hoog percentage ligt de lat hoger en zal de raad niet alles te horen krijgen.
Kosten van de verantwoording	Het gemeentelijk apparaat moet kosten maken om afwijkingen op te sporen en vast te leggen. Als de verantwoordingsgrens op een laag niveau wordt vastgesteld, komen ook afwijkingen in beeld, waar relatief geringe bedragen mee zijn gemoeid. Ook zal het gemeentelijk apparaat meer afwijkingen moeten opsporen, vastleggen en rapporteren. De interne controle wordt dan duurder.
Eenduidigheid van normen en communicatie	Binnen de gemeente kunnen al normen (percentages) gehanteerd worden voor de interne controle. De accountant hanteert in het kader van de materialiteit ook normen, die ontleend zijn aan het Besluit accountantscontrole decentrale overheden. Wil de gemeenteraad verschillende normen hanteren, dan moet ze uitleggen waarom iets bezien door de bril van rechtmatigheid wel akkoord is en door de bril van materialiteit niet.

Tabel 2.1: Aspecten en overwegingen bij de bepaling van de hoogte van de verantwoordingsgrens

Voor ieder van de aspecten zal een korte toelichting worden gegeven.

2.2.2.1 Informatiepositie

De gemeenteraad zal een afweging moeten maken over wat wel en niet opgenomen moet worden in de rechtmatigheidsverantwoording. Het aangrijpingspunt daarvoor is de verantwoordingsgrens. Hoe hoger de grens, hoe minder snel er informatie opgenomen zal worden in de rechtmatigheidsverantwoording. Relevante vragen hierbij voor de gemeenteraad zijn:

- Moet in beginsel over iedere (onrechtmatig bestede) euro verantwoording worden afgelegd, of gaat het om de grote lijnen en dus om onrechtmatigheden waar een substantieel bedrag is gemoeid?
- Wat wil de gemeenteraad gaan doen met de verkregen informatie. Wil de raad ook kunnen ingrijpen bij ‘incidenten’ of gaat het om het beleid rond rechtmatigheid? Wat voor informatie is daarvoor nodig?
- Kunnen gemeenteraad en het College van B&W afspraken maken over wat er over rechtmatigheid in de bedrijfsvoeringsparagraaf zal worden opgenomen? Dergelijke afspraken zijn ook van invloed op de informatiepositie van de gemeenteraad.

2.2.2.2 Kosten van de verantwoording

Informatie verzamelen en vastleggen over rechtmatigheid door het gemeentelijk apparaat is niet kosteloos. Hoeveel dit kost, hangt ook af van de interne beheersing van de gemeente. Is de interne beheersing van de gemeente op orde, dan hoeft de gemeente weinig interne controle-inspanningen te

leveren. Als de interne beheersing van de gemeente niet op orde is, dan moet de gemeente meer uitgeven aan interne controle om zijn rechtmatigheidsverantwoording vast te stellen.

De raad kan bij het vaststellen van de hoogte van de verantwoordingsgrens rekening houden met de kosten ervan. Ze kan de grens later ook lager bijstellen wanneer de kwaliteit van de interne beheersing is toegenomen.

2.2.2.3 Eenduidigheid van normen en communicatie

De gemeenteraad kan er ook voor kiezen om aan te sluiten bij percentages, die reeds herkend worden binnen en buiten de gemeente. Hierbij kan worden gedacht aan percentages die een rol spelen bij de interne controle, of het percentage dat de controlerend accountant hanteert in het kader van de materialiteit. Hierbij zal met name de 1%-norm voor fouten relevant zijn. De gemeenteraad is vrij om ieder percentage te kiezen binnen de bandbreedte, maar afwijkende percentages vergen naar verwachting wel uitleg. Fouten die die onder de verantwoordingsgrens liggen, hoeven bijvoorbeeld niet te worden opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording, maar kunnen wel van invloed zijn op de materialiteit en daar dan wel boven de grens uitkomen.

2.3 College moet de verantwoording kunnen onderbouwen

Belangrijke doelstelling van de wijziging is dat de gemeente zelf de verantwoording moet kunnen onderbouwen. Daarbij gaat het met name om het interne control-framework en het voeren van het goede gesprek tussen de gemeenteraad en het College, over de rechtmatigheid.

Het begint bij de informatie verzamelen gedurende het jaar over transacties waarvan het college al weet dat deze niet-rechtmatig tot stand zijn gekomen. Daarnaast kunnen (gedurende het jaar) interne controles worden uitgevoerd. Het is een goede vraag hoe de werkzaamheden op het terrein van financiële rechtmatigheid van de gemeente zich gaan verhouden tot het werk van de controlerend accountant. Deels probeert deze notitie (in hoofdstuk 5) daar antwoorden op te geven en deels zal de praktijk daar zich een weg in vinden.

2.4 De accountant blijft controleren

De rechtmatigheidsverantwoording bevat beweringen dat transacties en (financiële) beheershandelingen zijn uitgevoerd in overeenstemming met de regelgeving, die is opgenomen in het normenkader. De rechtmatigheidsverantwoording moet betrouwbare informatie bevatten.

De accountant toetst daarom dat de informatie van het College in de rechtmatigheidsverantwoording:

- Juist, toereikend en volledig is;
- Geschikt is voor het doel waarvoor deze wordt verstrekt;
- Bij de volksvertegenwoordigers geen ander beeld oproept, dan overeenkomt met de feiten.

De gemeenteraad kan haar controlerende rol niet goed invullen als, in het kader van ‘checks en balances’, de betrouwbaarheid van de rechtmatigheidsverantwoording niet is gecontroleerd.

2.5 Wat is de impact van de invoering rechtmatigheidsverantwoording?

De invoering van een rechtmatigheidsverantwoording is niet zonder betekenis, maar de impact op de gemiddelde gemeente moet ook niet worden overdreven. Voor veel gemeenten geldt immers dat er reeds is geïnvesteerd in de kwaliteit van de interne beheersing en dat de rechtmatigheid al de vereiste aandacht kreeg. Ook betreft het hier alleen regelingen die relevant zijn voor financiële beheershandelingen. Verder bestaat er al een grote 'overlap' tussen aspecten van rechtmatigheid en getrouwheid. Mede om de laatste reden zal de accountantscontrole van de jaarrekening ook niet fundamenteel veranderen.

In deze notitie worden veel onderdelen van de bedrijfsvoering en accountantscontrole aangestipt, die raken aan de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording. Dit aanstippen gebeurt om antwoord te kunnen geven op veel voorkomende vragen, maar kan ook onbedoeld de suggestie wekken dat 'alles anders wordt'. Dat laatste is niet het geval. De reikwijdte van het normenkader wordt niet ruimer. De werkzaamheden van de gemeente om vast te stellen of er rechtmatig is gehandeld, zullen niet wezenlijk anders worden. Ook de SiSa-verantwoording zal niet veranderen, en zal geen onderdeel worden van de rechtmatigheidsverantwoording.

De commissie BADO wil ook onderstrepen dat er na de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording, sprake zal zijn van een groeiproces. Een groeiproces gericht op het betrekken van de gehele gemeente bij de verbetering van de bedrijfsvoering en de interne beheersing. Dit zal voor zowel gemeenten als accountants een leerproces zijn. Iedereen moet gaan ervaren hoe dit in de praktijk werkt.

De verantwoording over de specifieke uitkeringen zal geen onderdeel uit gaan maken van de rechtmatigheidsverantwoording. De verantwoording over de specifieke uitkeringen zal onderdeel blijven uitmaken van de zogeheten SiSa-bijlage (Single Information Single Audit). Dit is een afzonderlijke bijlage in de jaarrekening. Gemeenten verantwoorden specifieke uitkeringen immers niet aan de raad, maar aan het Rijk, dat de uitkering onder voorwaarden beschikbaar heeft gesteld.

De controle en de oordeelsvorming door de accountant blijft daarom ongewijzigd toezien op de getrouwheid en rechtmatigheid van de SiSa-regelingen. Indien uit de controle van de accountant blijkt dat er onrechtmatig is gehandeld en de voorwaarden niet in acht zijn genomen, kan dit de oordeelsvorming door de accountant raken en leiden tot rapportering in het accountantsverslag. Dit kan ook leiden tot terugvordering van de specifieke uitkering door het Rijk. Ook de bijzondere bepalingen in het Besluit accountantscontrole decentrale overheden die gelden voor de SiSa, zullen niet fundamenteel worden aangepast.

3 Rollen en verantwoordelijkheden

3.1 Inleiding

Dit hoofdstuk gaat in op de veranderende rollen en verantwoordelijkheden van de gemeenteraad, het College en de accountant.

3.2 Gemeenteraad

De invoering van het dualisme in 2002 was gericht op het meer in balans brengen van de verhouding tussen raad en het College. Het College bestuurt en voert het beleid uit. De gemeenteraad stelt vooraf de kaders vast en controleert het bestuur.

Voor de uitoefening van de controlefunctie is de jaarrekening vanzelfsprekend van groot belang. Op basis van artikel 213 van de Gemeentewet stelt de gemeenteraad de financiële verordening vast. Door middel van deze verordening dient de gemeenteraad te waarborgen "dat de rechtmatigheid van het financiële beheer en van de inrichting van de financiële organisatie wordt getoetst." Hierin komt ook de rol van de accountantscontrole aan de orde. Bij de invoering van het dualisme is vastgelegd dat de gemeenteraad als opdrachtgever van de accountant optreedt.[5]

De invoering van de rechtmatigheidsverantwoording is mede bedoeld om het gesprek te ondersteunen tussen de gemeenteraad en het College, over de (financiële) rechtmatigheid. Met als doel om de kaderstellende- en controlerende rol van de gemeenteraad op dit vlak te versterken.
Hierbij is van belang dat de gemeenteraad:

- De verantwoordingsgrens vaststelt (tussen de 0% en 3%)
- Aangeeft aan het College van B&W, wat over de rechtmatigheid in de bedrijfsvoeringsparagraaf opgenomen moet worden.

3.3 College van B&W

3.3.1 Vastlegging afwijkingen

De verantwoordelijkheid voor de rechtmatigheid van het gevoerde bestuur ligt, nu en straks, bij het College van B&W. Het College van B&W richt daarvoor de administratie en interne beheersing zodanig in, dat het verantwoording kan afleggen. Het gehele College van B&W is verantwoordelijk voor het vermijden van rechtmatigheidsfouten en het optimaliseren van de bedrijfsprocessen om dit te voorkomen. De staatsrechtelijke verantwoordelijkheid bestond al. Het verantwoordelijkheid afleggen door College van B&W ondersteunt de verantwoordelijkheidsverdeling tussen gemeenteraad en het College van B&W.

Hierbij is het volgende van belang. Het College van B&W:

- Neemt de rechtmatigheidsverantwoording op in de jaarrekening.

[5] Zie hiervoor ook: https://vng.nl/nieuws/handleiding-opdrachtgeverschap-accountantscontrole

- Neemt een toelichting op in de bedrijfsvoeringsparagraaf van het jaarverslag, over de financiële rechtmatigheid. Kern daarbij is beheersing, rapportage en maatregelen.

3.3.2 De interne organisatie borgt rechtmatigheid

Bij sommige gemeenten zullen de administratieve processen en de (verbijzonderde) interne controle reeds op een hoog peil staan, zodat de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording een geringe inspanning vergt. Voor andere organisaties kan gelden dat veel aanvullende werkzaamheden (ook buiten het bereik van de controle van de jaarrekening) momenteel belegd zijn bij de accountant, waarbij de organisatie wellicht nog niet in staat zal zijn om zelfstandig een rechtmatigheidsverantwoording op te stellen. Daarvoor zal dan een alternatief moeten worden gevonden, zoals (tijdelijke) inhuur bij een andere organisatie dan de controlerend accountant. Het College kan dan op basis van de ingehuurde werkzaamheden wel haar eigen verantwoordelijkheid dragen voor de rechtmatigheidsverantwoording.

3.4 Accountant controleert de getrouwheid

De accountant stelt de getrouwheid van de jaarrekening vast, inclusief de rechtmatigheidsverantwoording – straks een onderdeel van de jaarrekening. In de controleverklaring wordt straks geen afzonderlijk oordeel meer gegeven over het aspect van de rechtmatigheid. Het college zal immers de rechtmatigheidsverantwoording opnemen in de jaarrekening. De accountant zal uitsluitend toetsen of de jaarrekening getrouw is, maar toetst daarbij dus ook of de rechtmatigheidsverantwoording dat is.

De accountant beoordeelt bij de start van zijn controle of de minimaal noodzakelijke interne beheersing aanwezig is. Er wordt dan gekeken of het risico dat er een materiële afwijking van de criteria van getrouwheid en rechtmatigheid ontstaat, voldoende wordt beheerst.

Ook nu verschillen de werkzaamheden van de accountant al sterk per gemeente, afhankelijk van de mate waarop de gemeente de interne beheersing op orde heeft. De verwachting is dat, met de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording, gemeenten meer het heft in eigen handen nemen, de kwaliteit van de interne beheersing beter wordt en de benodigde werkzaamheden van de accountant daarmee zullen afnemen.

4 Rechtmatigheid

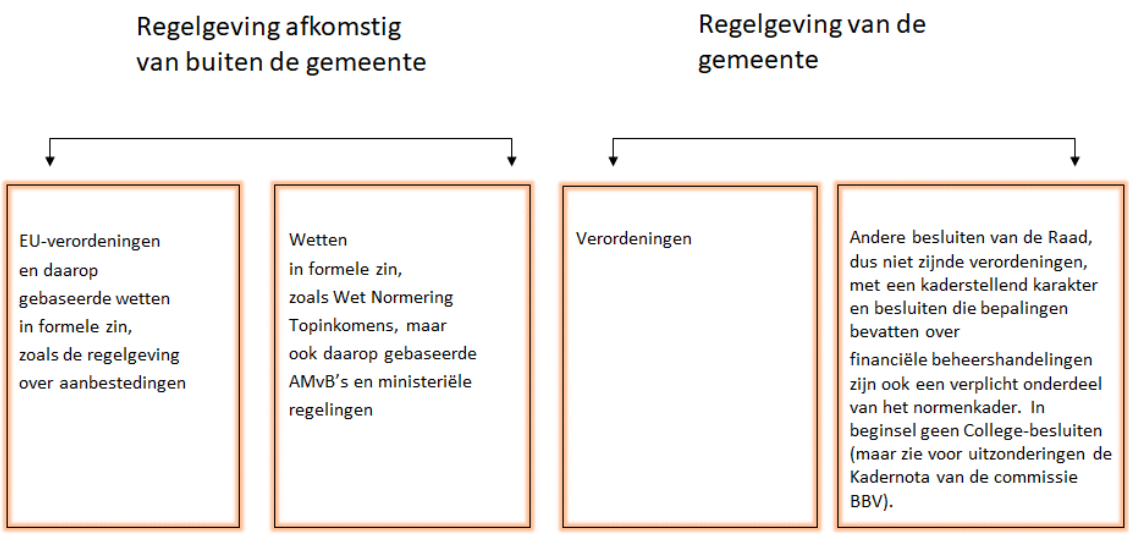
4.1 Rechtmatigheidscriteria

4.1.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt nader ingegaan op de criteria van de (financiële) rechtmatigheid. Wat wordt verstaan onder financiële rechtmatigheid?

In het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado) wordt onderscheid gemaakt tussen het juridische begrip rechtmatigheid en de rechtmatigheid in het kader van de controle- en de verantwoording. Het juridische begrip rechtmatigheid heeft in beginsel betrekking op alle geldende wetten en regels. Rechtmatigheid is het handelen in overeenstemming met deze wetten en regels. Het begrip rechtmatigheid in het kader van de rechtmatigheidsverantwoording is veel beperkter.

Bij de rechtmatigheidsverantwoording bestaat een directe relatie met het financiële beheer. Er moet immers worden vastgesteld dat baten, lasten en balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen. In de Kadernota rechtmatigheid van de commissie BBV is dit nader uitgewerkt. De invoering van de rechtmatigheidsverantwoording betekent niet dat de reikwijdte van het begrip rechtmatigheid groter wordt.



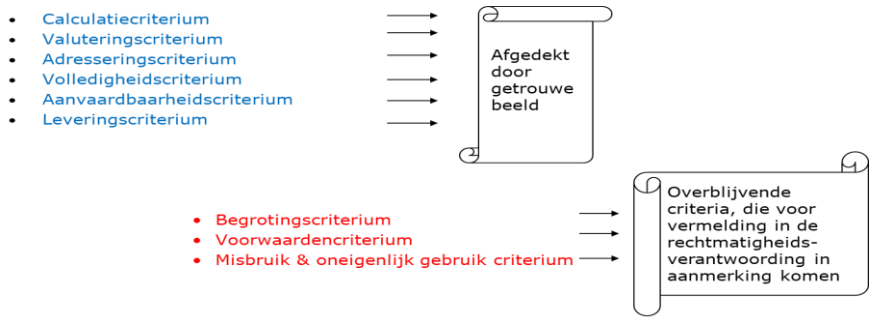
Figuur 4.1: Normenkader

Over de vaststelling van het normenkader is in de huidige Kadernota van de commissie BBV het volgende opgenomen.

Voor een goede uitvoering van de rechtmatigheidscontrole is belangrijk dat de geldende regelgeving duidelijk vastligt. Het college is primair verantwoordelijk voor de naleving van de wet- en regelgeving en moet dus permanent inzicht hebben in de van toepassing zijnde relevante wet- en regelgeving. Dit betreft het normenkader. Het college stuurt het normenkader jaarlijks, voorafgaand aan de start van de jaarrekeningcontrole, naar de raad. De raad hoeft dit normenkader niet expliciet (jaarlijks) vast te stellen, maar kan het normenkader ook bevestigen door het voor kennisgeving aan te nemen. Het normenkader kan ook door de raad worden vastgesteld door het normenkader bijvoorbeeld aan het raadsbesluit betreffende de controleopdracht aan de accountant toe te voegen[6].

4.1.2 Rechtmatigheidscriteria

In de literatuur en wetsgeschiedenis worden negen rechtmatigheidscriteria onderscheiden. Deze criteria zijn vermeld in figuur 4.2.



Figuur 4.2: Rechtmatigheidscriteria

De bovenste zes (blauwe) criteria zien toe op de getrouwheid en blijven van toepassing bij het vaststellen van de jaarrekening door het College. Er is dus sprake van overlap. Over deze criteria wordt niet afzonderlijk gerapporteerd in de rechtmatigheidsverantwoording. Deze zes criteria blijven wel onderdeel uitmaken van het control-framework van het College. Daarnaast blijven deze criteria onderdeel uitmaken van de reguliere jaarrekeningcontrole en de controleverklaring van de accountant.

Blijven over de laatste drie criteria: begrotingscriterium, voorwaardencriterium, misbruik & oneigenlijk gebruik. Deze komen expliciet tot uitdrukking in de rechtmatigheidsverantwoording.

4.1.2.1 Begrotingscriterium

Bij de rechtmatigheidscontrole vormt het begrotingscriterium een belangrijk toetsingscriterium. In de toelichting op het Besluit accountantscontrole decentrale overheden wordt begrotingsrechtmatigheid omschreven als:

“Financiële beheershandelingen, die ten grondslag liggen aan de baten en lasten, alsmede de balansposten, dienen tot stand te zijn gekomen binnen de grenzen van de geautoriseerde begroting en hiermee samenhangende programma’s (begrotingscriterium). In de begroting zijn de maxima voor de lasten vermeld die door de raad zijn vastgesteld. Dit houdt in dat de financiële beheershandelingen

[6] Link naar de: Kadernota

dienen te passen binnen de begroting, waarbij het juiste programma, de toereikendheid van het begrotingsbedrag, alsmede het begrotingsjaar van belang zijn.”.

De financiële beheershandelingen moeten tot stand komen binnen de grenzen van de geautoriseerde begroting. Als blijkt dat de gerealiseerde bedragen hoger zijn dan de geraamde bedragen is er sprake van een onrechtmatigheid (begrotingsonrechtmatigheid). Dit omdat de overschrijding een inbreuk vormt op het budgetrecht van de gemeenteraad.

4.1.2.2 Voorwaardencriterium

Het voorwaardecriterium heeft betrekking op de eisen die worden gesteld bij de uitvoering van de financiële beheershandelingen. De voorwaarden zijn afkomstig uit de regelgeving en hebben betrekking op aspecten zoals: doelgroep, termijn, grondslag, administratieve bepalingen, normbedragen, bevoegdheden, bewijsstukken, recht, hoogte en duur. De overdrachten van onder andere subsidies en uitkeringen zijn bijvoorbeeld aan bepaalde voorwaarden verbonden. Het niet in acht nemen van deze voorwaarden kan leiden tot een onrechtmatigheid.

4.1.2.3 M&O

De rechtmatigheidseis betreft ook de toetsing op juistheid en volledigheid van de gegevens, die door de belanghebbenden zijn verstrekt om het voldoen aan voorwaarden aan te tonen. Dit ter voorkoming en bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik van wet- en regelgeving (M&O-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, dan met het doel om voor een te laag bedrag aan heffingen aan de overheid te betalen. Misbruik van overheidsgelden kan gelijk worden gesteld met het plegen van fraude, om zich onrechtmatig overheidsgelden toe te eigenen. Bij fraude passen beheersmaatregelen zoals fraudepreventie, handhaving, fraudeopsporing en sancties.

Onder oneigenlijk gebruik wordt verstaan: het door het aangaan van rechtshandelingen, al dan niet gecombineerd met feitelijke handelingen, verkrijgen van overheidsbijdragen of het niet dan wel tot een te laag bedrag betalen van heffingen aan de overheid, in overeenstemming met de bewoordingen van de regelgeving maar in strijd met het doel en de strekking daarvan (de ‘geest van de wet’). De beheersmaatregelen die daarbij passen zijn: handhaving, voorlichting, analyse toepassing en actualisering wet- en regelgeving. Ook dit kan tot een onrechtmatigheid leiden.

In de Kadernota rechtmatigheid van de Commissie BBV is een nadere uitwerking gegeven van deze drie begrippen en de manier waarop hier in de praktijk mee om kan worden gegaan.

5 Onderbouwing door de gemeente

5.1 Inleiding

Gemeenten dienen een onderbouwing op te stellen voor de rechtmatigheidsverantwoording. Net zoals de gemeente nu ook bijvoorbeeld grondexploitaties of voorzieningen van een onderbouwing voorziet. De onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording kan bestaan uit de volgende elementen: de uitkomsten van de uitgevoerde interne controles, bevindingen naar aanleiding van gesprekken met management, bewuste keuzes om af te wijken van wet- en regelgeving (al heeft dit niet de voorkeur), fraudesignalen, uitgevoerde data-analyses etc.

Vervolgens kan de interne controle worden onderbouwd door bijvoorbeeld:

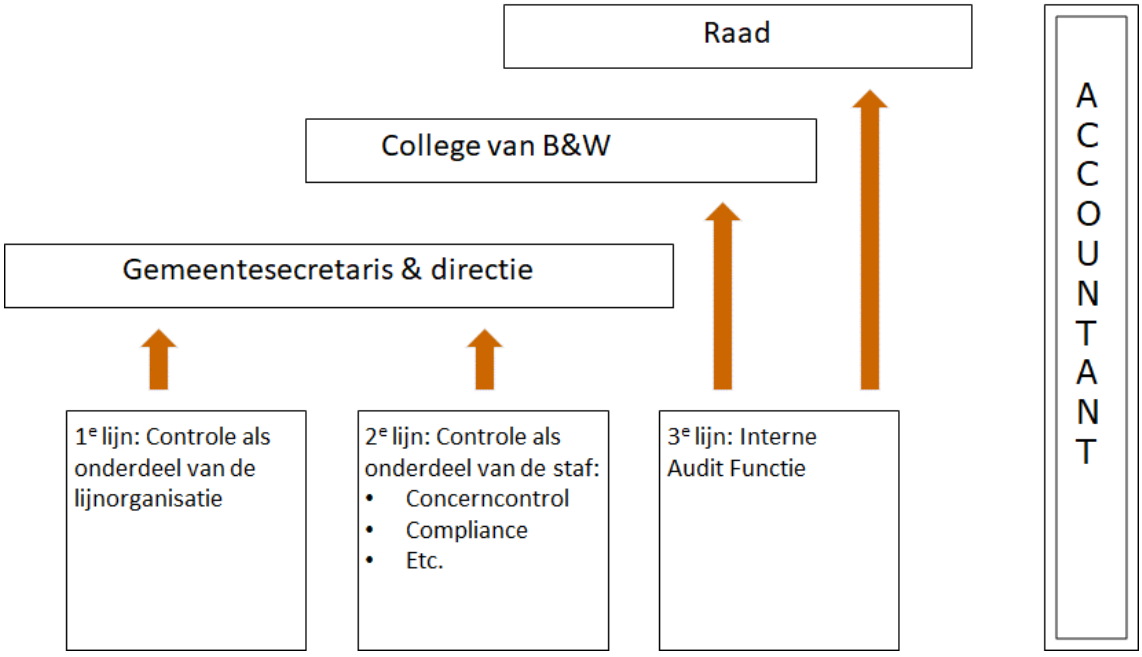
- Risicoanalyse die alle financiële stromen afdekt;
- Kwaliteits- en risicobeoordeling van de interne processen en IT-systemen van de gemeente;
- Plan van aanpak van de uitvoering van de interne controles;
- Identificeren van de risicovolle stromen en de hoofdlijnen van de interne beheersing daarvan;
- Bepalen van omvang van de werkzaamheden; dit zal afhankelijk zijn van de verantwoordingsgrens die is overeengekomen met de gemeenteraad;
- Mix van werkzaamheden (controles testen, deelwaarnemingen, statistische steekproeven);
- Mogelijke inzet van data-analyse (randvoorwaarden);
- Verslag over de uitkomsten van de uitgevoerde interne controles.

Zowel de accountant als de gemeente hebben een gezamenlijke verantwoordelijkheid om vroegtijdig afspraken te maken, over de onderbouwing door de gemeente en controle door de accountant van de rechtmatigheidsverantwoording. Zowel bij de gemeente als bij de accountant zal een risico-inschatting hierbij vaak het vertrekpunt zijn. Belangrijk is dat deze risico-inschatting en de eventuele verschillen daarin vooraf tijdig met elkaar zijn besproken. Het is aan te raden om de afspraken schriftelijk vast te leggen.

De VNG en IPO werken samen met gemeenten en provincies een best practice uit hoe de onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording tot stand kan komen.

Er zijn verschillende modellen waarlangs een goede opzet in kaart kan worden gebracht. Wij hanteren voor deze notitie het model van de drie verdedigingslinies zoals dat ook eerder in de BADO-notitie over de VIC is gebruikt: zie Link. De drie verdedigingslinies borgen het rechtmatig handelen.

5.2 Drie verdedigingslinies



Figuur 5.1: Drie verdedigingslinies

- **1e lijn:** de interne controlemaatregelen die belegd zijn in de lijnorganisatie;
- **2e lijn:** die de 1e lijn ondersteunt, adviseert, coördineert en de interne toetst of de interne controlemaatregelen op uitvoeringsniveau aanwezig zijn en adequaat worden uitgevoerd. Deze interne toetsingswerkzaamheden worden meestal uitgevoerd door (verbijzonderde) interne controlefunctionarissen, die (in meer of mindere mate) een objectief oordeel kunnen vellen over de afdeling en/of processen die zij toetsen;
- **3e lijn:** de interne auditfunctie.

Bij de eerste twee linies kan gedacht worden aan aldaar uitgevoerde werkzaamheden zoals:

- Een kwaliteitstoets op toegekende uitkeringen;
- Een crediteurenscan uitgevoerd door de afdeling inkoop in verband met het bepalen dat aanbestedingsregels zijn nageleefd.

Het inrichten van een interne auditfunctie is geen vereiste voor een gemeente en komt dan ook vaker voor bij grotere gemeenten. De 3e lijn kan ook onderzoek doen naar de borging van rechtmatigheid. Dat kan via:

- Het toetsen van de kwaliteit van de beheersingsmaatregelen in processen (bijvoorbeeld testen dat bij subsidieverlening altijd een tweede functionaris heeft mee beoordeeld of wordt voldaan aan de subsidievoorwaarden voordat een beschikking wordt verzonden).

- Een steekproef waarbij wordt vastgesteld dat transacties voldoen aan het normenkader (bijvoorbeeld: steekproefsgewijs wordt van een aantal aanbestedingen vastgesteld dat de juiste aanbestedingsprocedure is doorlopen).

Indien een gemeente niet over een 3e lijn beschikt, kunnen deze activiteiten (deels) worden belegd bij bijvoorbeeld de 2e lijn.

Voor de onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording zal het College naar verwachting opdracht geven om een intern controleplan op te stellen. Wij gaan in de volgende paragraaf in op de elementen van dit controleplan.

5.3 Invloed van de verantwoordingsgrens

De werkzaamheden in het kader van de interne beheersing moeten voldoende zekerheid geven aan het College dat de afwijkingen van de rechtmatigheid niet uitkomen boven de verantwoordingsgrens die met de gemeenteraad is afgesproken. Stel, de situatie is als volgt:

Omschrijving	Bedrag
Totale lasten van de gemeente	€ 10.000.000
Raad stelt de verantwoordingsgrens op 2%	€ 200.000
Totaal van de meest waarschijnlijke fouten zoals die door de gemeente is vastgesteld (bijvoorbeeld met steekproeven) met een nauwkeurigheid van €200.000	€ 100.000
Totale omvang fouten op basis van de accountantscontrole	€ 100.000

Tabel 5.1: Eerste voorbeeld van resultaten interne controle en fouten die geconstateerd zijn door de accountant

Op basis van interne bevindingen besluit het College van B&W in dit geval in de rechtmatigheidsverantwoording op te nemen dat er geen fouten zijn hoger dan € 200.000.

Het is aan te raden dat gemeente en accountant vóóraf afstemming en overeenstemming hebben bij het opstellen van het controleplan, de opzet van de steekproef en andere controlemiddelen, zoals beoordeling van analyses. Zodat later geen discussie ontstaat over de diepgang van de uitvoering van de interne controle.

Tevens zal de accountant willen vaststellen of de selectie van de posten objectief heeft plaatsgevonden. Als dat zo is, heeft de accountant in dit voorbeeld voldoende controle-informatie om vast te stellen dat de bewering van het College van B&W in de rechtmatigheidsverantwoording getrouw is.

Het trekken van een conclusie wordt iets ingewikkelder in het volgende voorbeeld.

Omschrijving	Bedrag
Totale lasten van de gemeente	€ 10.000.000
Raad stelt de verantwoordingsgrens op 2%	€ 200.000
Totaal van de meest waarschijnlijke fouten zoals die door de gemeente zelf is vastgesteld met bijvoorbeeld steekproeven met een nauwkeurigheid van €200.000	€ 300.000

Totale omvang fouten op basis van de accountantscontrole	€ 300.000

Tabel 5.2: Tweede voorbeeld van resultaten interne controle en fouten die geconstateerd zijn door de accountant

Het College van B&W neemt in de rechtmatigheidsverantwoording op dat er rechtmatigheidsfouten zijn en dat de totale fout wordt geraamd op circa € 300.000. Tevens neemt het College van B&W in de paragraaf Bedrijfsvoering een toelichting op over de oorzaken van de geconstateerde fouten en in gang gezette verbeteracties. Als de fouten getrouw zijn weergegeven, heeft dit geen invloed op de strekking van de controleverklaring. Op basis van deze accountantscontrole zou de gemeente een goedkeurende verklaring krijgen.

6 Controle door de accountant

6.1 Inleiding

De accountantscontrole van de rechtmatigheidsverantwoording verschilt straks feitelijk niet van de controle van andere posten en toelichtingen in de jaarrekening van de gemeente. In de kern controleert de accountant het getrouwe beeld van de rechtmatigheidsverantwoording op dezelfde wijze als bijvoorbeeld de getrouwe weergave van de post materiële vaste activa en bijhorende toelichting in de jaarrekening.

6.2 Materialiteit

De vraag kan rijzen hoe de verhouding is tussen enerzijds de genoemde verantwoordingsgrens en anderzijds de materialiteit waarmee het College de jaarrekening opstelt. Waarmee zal de accountant controleren? Daarvoor zullen we allereerst dieper moeten ingaan op wat materialiteit is[7].

Informatie is materieel of heeft een materieel belang, als deze informatie invloed kan hebben op de besluitvorming van de gebruiker van die informatie. Materialiteit is direct gekoppeld aan de gebruikers en het doel van de verstrekte informatie. Gebruikers zijn bijvoorbeeld raadsleden.

Materialiteit speelt op verschillende manieren een rol bij het opstellen van een jaarrekening en de controle daarvan. Allereerst is het een maatstaf van hoe de jaarrekening precies moet zijn opgesteld. Daarbij spelen de kaders en grenzen die de raad met het College afspreekt een rol. Deze kaders en grenzen worden meegegeven aan de accountant. Bij het opstellen van de jaarrekening wordt uitgegaan van de gedachte dat gebruikers begrijpen dat materialiteit een rol speelt bij het opstellen van de jaarrekening en dat de opsteller een inschatting heeft gemaakt van de belangen van de specifieke gebruikers.

Voor de controle van een gemeente is het Besluit accountantscontrole decentrale overheden leidend (Bado). De grenzen voor de bepaling van de materialiteit zijn weergegeven in de onderstaande tabel en zijn gebaseerd op het thans geldende Bado.

Soort controleverklaring	Goedkeurend	Met beperking	Oordeelonthouding	Afkeurend
Fouten in de verantwoording in percentage van de lasten	≤ 1%	>1% en < 3%	N.V.T.	≥ 3%
Onzekerheden in de controle in percentage van de lasten	≤ 3%	> 3% en ≤ 10%	> 10%	N.V.T.

Tabel 6.1: Percentages voor de materialiteit in het Bado

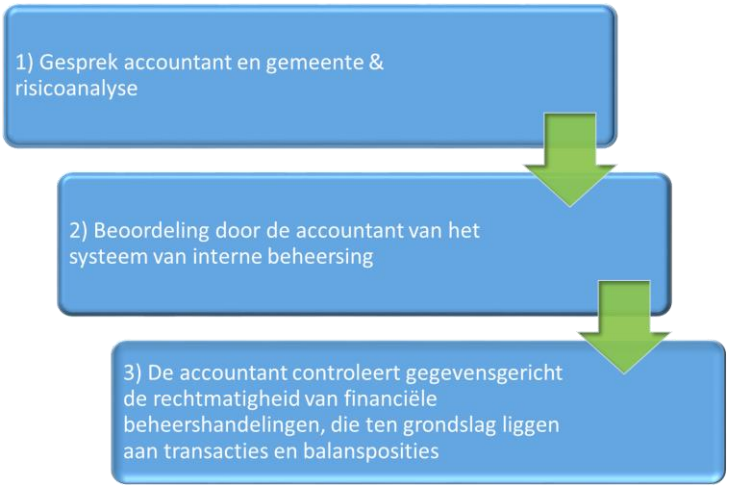
De accountant gebruikt de materialiteit voor:

[7] https://www.nba.nl/tools/hra-2019/?folder=130893#par130909

- Het is de basis voor de diepgang van door de accountant uit te voeren werkzaamheden.
- Het is bepalend voor het oordeel van de accountant over de jaarrekening.

6.2.1 Stapsgewijze aanpak

In figuur 6.1 worden de stappen voor de accountantscontrole geschetst.



Figuur 6.1: Stappen in de accountantscontrole

6.2.1.1 Stap 1

De accountant zal starten (stap 1) met een gesprek met de gemeente en een risicoanalyse om onder meer te bepalen wat het risico is op een materiële fout in de rechtmatigheidsverantwoording door het College. Het gaat hier om de kans dat het College beweert dat de rechtmatigheidsfouten kleiner zijn dan de door de gemeenteraad bepaalde verantwoordingsgrens, terwijl in werkelijkheid de rechtmatigheidsfouten boven de verantwoordingsgrens liggen. Dan geeft de rechtmatigheidsverantwoording immers geen getrouwe weergave van de werkelijkheid.

6.2.1.2 Stap 2

Vervolgens (stap 2) beoordeelt de accountant het systeem van interne beheersing. Hierbij kijkt hij bijvoorbeeld naar de onder 5.1 genoemde aspecten. Centraal staat de vraag in hoeverre het systeem van interne beheersing waarborgt dat de rechtmatigheidsverantwoording een getrouwe weergave is van de werkelijkheid als het gaat om de rechtmatigheid van transacties en balansposities. Het gaat om de kwaliteit van de 1^{e} en 2^{e} lijns en eventueel (indien aanwezig de) 3^{e} lijns controles in de interne organisatie van de gemeente.

Door middel van interviews en door het volgen van transacties vanaf het begin tot en met de verwerking in de administratie en jaarrekening (lijncontroles en proceduretesten) beoordeelt de accountant de opzet, het bestaan en de werking van de interne controles in de 1^{e} en 2^{e} lijn. Bij deze controlewerkzaamheden zijn onder meer belangrijk:

- De kwaliteit van de opzet;
- Het bestaan en de werking van de processen, zoals vastgelegd in de procesbeschrijvingen;

- Functiescheidingen;
- Betrouwbaarheid van de ICT-omgeving (zoals toegangsbeveiliging, goede competentietabellen, wachtwoordenbeheer, logfiles);
- Vastlegging van interne controlehandelingen;
- Goed dossierbeheer;

De accountant toetst ook de kwaliteit van de interne controlewerkzaamheden. Hierbij gaat het om de kwaliteit van het plan van aanpak, de uitvoering van de werkzaamheden, de dossiervorming, de wijze waarop conclusies worden getrokken en de vervolgactie die worden genomen om eventuele onrechtmatigheden weg te nemen of voortaan te voorkomen. Dit zal de accountant doen door interviews met de functionarissen die de werkzaamheden hebben uitgevoerd en door het beoordelen van het controleplan, de uitvoering van de werkzaamheden door onder meer een aantal werkzaamheden te repliceren (en te toetsen op een gelijke uitkomst) en het beoordelen van de conclusies.

Naarmate de kwaliteit van de interne beheersing (1^{e} en 2^{e} lijns controles) beter is, zal de accountant daar meer gebruik van kunnen maken. Belangrijk hierbij is in hoeverre in de 2^{e} en (eventueel) 3^{e} lijn op het niveau van de gecontroleerde transacties vastleggingen beschikbaar zijn waarin antwoord is geven op de w-vragen (wie, wat, wanneer, met welk doel, met welke diepgang en welke zichtbare vastleggingen).

Ook is de kwaliteit van de IT-beheersing belangrijk voor de mate waarin de accountant de geautomatiseerde beheersmaatregelen in zijn controle kan betrekken en gebruik kan maken van de informatie uit de desbetreffende IT-systemen. Als de accountant op de interne controles zal willen steunen, zal hij de juiste werking daarvan testen. De omvang van deze testen is afhankelijk van onder meer de frequentie dat een interne controle wordt uitgevoerd, de omvang van de financiële stroom en de mate van zekerheid die de interne controle moet geven. Afhankelijk van deze factoren zal de omvang indicatief tussen de 1 en 40 posten zijn.

6.2.1.3 Stap 3

Bij stap 3 controleert de accountant zelf op basis van steekproeven, deelwaarnemingen, cijferanalyses etc. gegevensgericht de rechtmatigheid van financiële beheershandelingen die ten grondslag liggen aan transacties en balansposities. Wanneer de kwaliteit van de interne beheersing (1^{e} en 2^{e} lijns controles en de IT-beheersing) beter is, zal de accountant de hoeveelheid gegevensgerichte werkzaamheden kunnen beperken. Er zijn verschillende vormen van deelwaarnemingen mogelijk. De omvang van de deelwaarneming is afhankelijk van het type deelwaarneming en de zekerheid die de accountant daaraan wil ontlenen. Bij toepassing van een statistische steekproef die een grote betrouwbaarheid moet opleveren op een omvangrijke financiële stroom moet echter al gauw gedacht worden aan enkele honderden posten.

6.2.2 Gegevensgerichte werkzaamheden

Steekproeven kunnen een efficiënte controlemethode zijn als de accountant niet kan steunen op de goede werking van de processen in de gemeente – bijvoorbeeld de IT-systemen – en 2^{e} eventueel 3^{e} lijns controles van de gemeente. De omvang van de steekproef wordt dan onder meer bepaald door de risico-overwegingen ten aanzien van de posten in de jaarrekening en de kwaliteit van de processen (de

foutkans) en de gekozen materialiteit. Als de te controleren post een relatie heeft met andere posten kan ook verkregen zekerheid uit de controle van andere posten relevant zijn. In dat geval kan de omvang van de steekproef worden verkleind.

Wanneer een gemeente beschikt over een 3e lijns controle in de vorm van een interne auditfunctie, kan de accountant hier gebruik van maken en wellicht op steunen. Dit is afhankelijk van de kwaliteit van de aanpak en werkzaamheden van deze 3e lijns controle en in hoeverre invulling is gegeven aan COS 610 (gebruik maken van de werkzaamheden van interne auditors). Bij een hoog kwaliteitsniveau van de 3e lijns controle zullen de werkzaamheden van de accountant veel meer bestaan uit het reviewen van de competenties van de betrokken medewerkers, de aanpak, de uitvoering van de werkzaamheden en de dossiervorming. De hoeveelheid gegevensgerichte werkzaamheden die de accountant zelfstandig uitvoert zal dan beperkt zijn.

Data-analyse, zoals data- en procesmining, kan een aanvullend aspect zijn. Wanneer een gemeente daar in het kader van vooral de 2e of 3e lijns controle gebruik van maakt, zal de accountant beoordelen in hoeverre hij gebruik kan maken of zelfs kan steunen op deze analyses. Hierbij zijn vooral de kwaliteit en integriteit van de aanpak, data, selectiescripts en analyse van afwijkingen belangrijk.

Voor de gemeente en de accountant ontstaat het bij het controleren van de getrouwe weergave van de rechtmatigheidsverantwoording een lastig punt als het systeem van interne beheersing aangeeft dat de totale rechtmatigheidsfout net onder of boven de door de gemeenteraad aangegeven verantwoordingsgrens ligt. Dan is immers het risico het grootst dat in de rechtmatigheidsverantwoording een onjuiste conclusie (niet getrouw) wordt gegeven. Daarbij moet de accountant tevens inschatten wat het risico is op onontdekte fouten en onzekerheden.

In die situatie is het denkbaar dat de informatie uit het systeem van interne beheersing niet toereikend is om een getrouwe rechtmatigheidsverantwoording mee op te stellen.

6.3 Samenhang bevindingen gemeente en accountant

De verantwoordingsgrens en de materialiteit zijn dus niet hetzelfde, maar het wel of niet opnemen van een rechtmatigheidsfout kan wel degelijk gevolgen hebben voor de strekking van de controleverklaring. Dit kan geïllustreerd worden aan de hand van een aantal voorbeelden.

Omschrijving	Bedrag
Totale lasten van de gemeente	€ 10.000.000
Raad stelt de verantwoordingsgrens op 2%	€ 200.000
Totaal van fouten zoals die door de gemeente zelf geïnventariseerd zijn	€ 100.000
Totaal aan fouten zoals door de accountant geconstateerd zijn	€ 125.000

Tabel 6.2: Voorbeeld van fouten die minder bedragen dan de verantwoordingsgrens

In het voorbeeld legt het College van B&W verantwoording af dat er geen rechtmatigheidsfouten hoger dan € 200.000 zijn en dus zullen de rechtmatigheidsfouten ***niet*** vermeld hoeven te worden in de rechtmatigheidsverantwoording. De hoogte van de fouten, zoals die door de accountant is geconstateerd, is eveneens beneden de verantwoordingsgrens, zodat de accountant zal concluderen dat

de rechtmatigheidsverantwoording een getrouw beeld geeft. Stel dat er geen andere fouten zijn voor deze gemeente, dan is de strekking van de controleverklaring goedkeurend.

Hieronder volgt een ander voorbeeld, van een andere fictieve gemeente.

Omschrijving	Bedrag
Totale lasten van de gemeente	€ 100.000.000
Raad stelt de verantwoordingsgrens op 1%	€ 1.000.000
Totaal van de fouten zoals die door de gemeente zelf geïnventariseerd zijn	€ 750.000
Totaal aan fouten zoals door de accountant geconstateerd zijn	€ 4.000.000

Tabel 6.3: Voorbeeld van fouten die meer bedragen dan de verantwoordingsgrens

In dit geval legt het College van B&W verantwoording af dat er geen rechtmatigheidsfouten hoger dan € 1.000.000 zijn en zal dus de rechtmatigheidsfouten aanvankelijk niet vermelden in (het concept van) de rechtmatigheidsverantwoording. De accountant constateert echter dat het totaal van de fouten wel de (door de gemeenteraad gekozen) verantwoordingsgrens van 1% overstijgt. De rechtmatigheids-verantwoording geeft daarmee dus geen getrouw beeld. Omdat de strekking van de rechtmatigheids-verantwoording fundamenteel anders is en de niet-gerapporteerde rechtmatigheidsfouten de grens van 3% voor fouten in het Bado overschrijden, zal de accountant een afkeurende verklaring verstrekken voor getrouwheid. De rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening geeft immers geen getrouw beeld.

Dit kan worden voorkomen indien de gemeente op basis van de conceptbevindingen van de accountant, vóór de vaststelling van de jaarrekening, de rechtmatigheidsverantwoording aanpast en fouten opneemt voor een totaal van € 4 miljoen. De accountant zou dan een goedkeurende verklaring afgeven.

Ook bij een aanpassing zal het College van B&W in de paragraaf Bedrijfsvoering moeten aangeven, waarom er zo'n groot gat zit tussen de fouten die de gemeente zelf constateerde, en de fouten die de accountant constateerde. Ook mag deze informatie niet worden onthouden aan de gemeenteraad. De accountant kan deze constatering ook vermelden in het Accountantsverslag.

Maar wat betekent het bovenstaande over de relatie tussen de aspecten van de rechtmatigheid en de getrouwheid? Voordat we aan het voorbeeld toekomen, allereerst deze twee conclusies:

- Voor zes rechtmatigheidscriteria geldt dat rechtmatigheid en getrouwheid samenvallen. Een rechtmatigheidsfout die in deze categorie valt, is ook altijd een getrouwheidsfout. Dat betekent ook dat deze categorie van fouten altijd een rol zal spelen bij de bepaling van de strekking van de controleverklaring, door de controlerend accountant. Stel dat de gemeente heeft betaald voor een levering, die nooit heeft plaatsgevonden. Dan telt deze fout mee bij de vraag of de jaarrekeningmaterialiteit voor getrouwheid voor wat betreft het foutcriterium van 1% overschreden is of niet.
- Een tweede conclusie is dat de rechtmatigheidscriteria die samenvallen met de getrouwheid, niet in de rechtmatigheidsverantwoording behoeven te worden opgenomen.

Ook dit wordt in een voorbeeld worden uitgewerkt.

Omschrijving	Bedrag
Totale lasten van de gemeente	€ 10.000.000
Raad stelt de verantwoordingsgrens op 2%	€ 200.000
Totaal van de rechtmatigheidsfouten zoals die door de gemeente zelf geïnventariseerd zijn	€ 100.000
Totaal aan fouten zoals door de accountant geconstateerd zijn, waarvan voor: • Voor leveringscriterium: € 150.000 • Voor M&O: € 300.000	€ 450.000

Tabel 6.4: Voorbeeld van een samenloop van fouten die wel en niet reeds betrokken worden in het kader van het oordeel over de getrouwheid.

In dit geval legt het College van B&W verantwoording af dat er geen rechtmatigheidsfouten hoger dan € 200.000 zijn, en zal dus de rechtmatigheidsfouten ***niet*** vermelden in de rechtmatigheids-verantwoording.

De accountant zal het bovenstaande geval altijd meewegen in het kader van de bepaling van de strekking van de controleverklaring. Een fout in de categorie leveringscriterium is namelijk altijd een getrouwheidsfout. Aangezien deze fout alleen al meer bedraagt dan 1% van de totale lasten, maar minder dan 3%, zal de accountant op basis daarvan al komen tot een controleverklaring met een beperking.

Daarnaast heeft de accountant ook nog fouten geconstateerd voor een bedrag van € 300.000 in verband met misbruik en oneigenlijk gebruik. Hierbij zijn er twee opties:

- Of voor de vaststelling van de jaarrekening wordt de door accountant geconstateerde fout alsnog door het College van B&W opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording. De fout overstijgt immers de door de Raad vastgestelde grens van € 200.000. Daardoor is de rechtmatigheidsverantwoording alsnog correct en is er geen sprake (meer) van een fout. Vanwege de eveneens geconstateerde fout in verband met het leveringscriterium, blijft het een controleverklaring met een beperking.
- Of het College van B&W neemt de M&O-fout niet op in de rechtmatigheidsverantwoording, waardoor deze geen getrouw beeld geeft van de rechtmatigheidsfouten. Deze fout telt dan ook mee in het kader van het oordeel van de accountant. De totale fouten tellen daarmee op tot € 450.000,-, hetgeen in dit voorbeeld meer is dan 3% van de totale lasten. Daardoor wordt de strekking van de controleverklaring afkeurend.

6.4 Gaan de gemeente en de accountant geen dubbel werk doen?

De vraag kan rijzen of niet het gevaar bestaat dat de accountant in het kader van de hierboven beschreven toets, al het werk van de gemeente weer gaat overdoen. Dit is nadrukkelijk niet de bedoeling, maar het kan ook weer niet zo zijn dat een accountant volstaat met het slechts kennis nemen van de bevindingen van de gemeente. De mate waarin de accountant gebruik kan maken van hetgeen

door de gemeente aangeleverd wordt, hangt onder meer af van de kwaliteit van de (verbijzonderde) interne controle, de onderbouwing van de bevindingen door de gemeente, etc.

Hierbij is het van belang dat een gemeente vroegtijdig overlegt en afspraken maakt met de accountant over de activiteiten die gedurende het controlejaar uitgevoerd gaan worden in het kader van de (verbijzonderde) interne controle. Welke processen worden onder de loep genomen, hoe worden de bevindingen onderbouwd en wanneer zijn de resultaten bekend? Hierbij is het ook van belang dat de controlerend accountant vroegtijdig aangeeft op welke wijze gebruik kan worden gemaakt van de uitkomsten van de (verbijzonderde) interne controle. Wees hierbij alert op het ontstaan van (reële) verwachtingen, over de mate waarin kan worden 'gesteund' op deze bevindingen en het effect op de (eigen) werkzaamheden van de accountant.

Het betreft hier een professionele dialoog tussen gemeente en accountant op basis van gelijkwaardigheid en een gedeeld belang. Het gedeelde belang is onder meer het voorkomen van misverstanden over wat de gemeente heeft gedaan om de rechtmatigheid goed in beeld te krijgen en de manier waarop de accountant in de controle hiervan gebruik kan maken.

De NBA stelt een handreiking op over hoe de accountant de rechtmatigheidsverantwoording zal controleren. Deze NBA-handreiking moet zorgen voor meer uniformiteit en eenduidigheid en voldoende diepgang bij de controle van de rechtmatigheidsverantwoording door de accountant. Bij de decentralisaties in 2015 heeft de NBA ook een handreiking gemaakt met vergelijkbare doelen (uniformiteit en eenduidigheid). Voor de onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording vormt een goede opzet van de processen en de effectieve werking hiervan dus de basis.

7 Aandachtspunten

Op basis van het voorgaande worden de volgende aandachtspunten geformuleerd:

- Voer als gemeenteraad en College van B&W een gesprek over de hoogte van de verantwoordingsgrens. Let hierbij op: de gewenste informatiepositie van de raad, de kosten die zijn verbonden aan het afleggen van de rechtmatigheidsverantwoording en de (al dan niet gewenste) consistentie in (verantwoordings- en controle) normen.
- Begin vroegtijdig met de voorbereidingen voor de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording. Niet omdat de wereld er na de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording geheel anders zal uitzien. Maar wel omdat er veel spelers zijn die de nieuwe spelregels tussen de oren moeten krijgen. Dit vergt uitleg en oefenen met de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording.
- Ga als gemeente en accountant vroegtijdig rond de tafel zitten, om afspraken te maken over wie wanneer wat doet. Hoe spoort de gemeente de onrechtmatigheden op en wat zien we hiervan terug in de opzet en werking van de interne controle? Hoe legt de gemeente bijvoorbeeld de onrechtmatigheden vast gedurende het jaar? Hoe kan de accountant voortbouwen op de bevindingen van de gemeente en wat voor aanvullende werkzaamheden moeten er door de accountant verricht worden, om tot een zelfstandig oordeel te komen?
- Zie de rechtmatigheidsverantwoording vooral als een hulpmiddel, om de rechtmatigheid in de gehele organisatie beter in de vingers te krijgen. Laat dit een startpunt zijn voor een gesprek tussen de gemeenteraad en het College van B&W, over het (structureel) vergroten van de rechtmatigheid.

Bijlage 1: Begrippenlijst

- *Afwijkingen:* Fouten en onduidelijkheden.
- *Bado:* Besluit accountantscontrole decentrale overheden. Zier hiervoor de volgende link: https://wetten.overheid.nl/BWBR0015524/2017-12-09
- *BBV*: Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten. Zier hiervoor de volgende link: https://wetten.overheid.nl/BWBR0014606/2019-07-01
- *Commissie BADO:* De commissie BADO brengt richtinggevende notities uit met een nadruk op de hoe-vraag en de interpretatie van bestaande wet- en regelgeving, voor wat betreft knelpunten en gezamenlijke oplossingen die raken aan de bedrijfsvoering en de accountantscontrole van decentrale overheden. Zie hiervoor de volgende link: https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/financien-gemeenten-en-provincies/bedrijfsvoering-en-audits-gemeenten-en-provincies
- *Commissie BBV:* In het BBV is opgenomen dat er een commissie is met als taak om zorg te dragen voor een eenduidige uitvoering en toepassing van het BBV. Zier hiervoor de volgende link: https://www.commissiebbv.nl/cms/view/57979281/commissieleden
- *Controleverklaring:* In de controleverklaring geeft de accountant zijn/haar oordeel weer over de getrouwheid van de jaarrekening. Bij gemeenten geldt nu nog als bijzonderheid dat de accountant in zijn verklaring ook een oordeel geeft over de rechtmatige totstandkoming van de baten, lasten en balansmutaties die in deze jaarrekening zijn vermeld. Dat wordt anders na de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording en wordt het oordeel beperkt tot de getrouwheid. Zier hiervoor: https://www.nba.nl/globalassets/themas/thema-publieke-sector/controleverklaringen verklaard/nba_brochure_controleverklaringen_decentrale_overheden_juni_2016.pdf
- *Fouten:* Rechtmatigheidsfouten treden op bij financiële beheershandelingen, waarbij de in het normenkader beschreven wet- en regelgeving niet is nageleefd.
- *Getrouwheid:* Een oordeel van de accountant over of de informatie juist en toereikend/volledig is. Voorts geschikt is voor het doel waarvoor deze wordt verstrek. En ten slotte of het bij de volksvertegenwoordigers en de burger (gebruikers van de verantwoording) geen ander beeld oproept, dan overeenkomt met de feiten.
- *In Control Statement*: Hierin gaat het College van B&W in op het functioneren van de interne bedrijfsvoering en betrouwbaarheid van (risicomanagement)processen alsmede ICT-systemen. Dit heeft een bredere strekking dan de rechtmatigheidsverantwoording.
- *Materialiteit*: Informatie is materieel of heeft een materieel belang, als deze informatie invloed kan hebben op de besluitvorming van de gebruiker van die informatie. Gebruikers zijn bijvoorbeeld raadsleden of burgers. Er zijn twee zaken waarvoor de accountant de materialiteit gebruikt. Het is allereerst de basis voor de diepgang van door de accountant uit te voeren werkzaamheden. Vervolgens is het bepalend voor het oordeel van de accountant over de jaarrekening. Voor de controle van een gemeente zijn de normen uit het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado) leidend, voor de uiteindelijke conclusie of iets materieel is en wat hiervan de gevolgen zijn voor de strekking van de controleverklaring.
- *Normenkader:* Het normenkader voor een rechtmatigheidsverantwoording betreft de inventarisatie van de relevante regelgeving, waaronder die van de betreffende gemeente

(zoals verordeningen). De inventarisatie beperkt zich tot regelgeving die relevant is voor financiële beheershandelingen. Het normenkader moet actueel worden gehouden en wordt aangepast op basis van nieuwe wet- en regelgeving. Daarom wordt het elk jaar opnieuw vastgesteld. Zie hiervoor: https://www.commissiebbv.nl/cms/view/57979239/rechtmatigheid

- *Onduidelijkheden:* Indien het College van B&W in het kader van de verslaggeving niet kan aangeven of er sprake is van een rechtmatigheidsfout of niet.
- *Onzekerheden:* De onzekerheden zijn te splitsen in onzekerheden in de verantwoording en in de controle. De onzekerheden in de verantwoording betreffen veelal schattingen, interpretaties en toekomstgevolgen. Bij de rechtmatigheidsverantwoording van het College van B&W kan het ook gaan om zaken die het College van B&W eenvoudig niet weet of kan vaststellen. Onzekerheden in de controle komen vaak voort uit ontoereikend uitgevoerde maatregelen van interne beheersing waardoor er onvoldoende controle-informatie beschikbaar is.
- *Rechtmatigheidsverantwoording:* de rechtmatigheidsverantwoording wordt een nieuw onderdeel in de jaarrekening, waarin het College van B&W vanaf het verslagjaar 2021 aangeeft of er rechtmatigheidsfouten en –onzekerheden waren.
- *Verantwoordingsgrens:* de grens waarboven het College van B&W afwijkingen moet melden aan de gemeenteraad. De gemeenteraad stelt deze verantwoordingsgrens vast met een maximum van 3% van de totale lasten.
- *Verbijzonderde interne controle*: er is sprake van een verbijzondering van de interne controle, indien binnen de gemeente extra gelet wordt op de rechtmatigheid, bovenop en ook voortbouwend op de interne controles die reeds uitgevoerd worden in de (eerste) lijn. Zie hiervoor de volgende link: https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/financien-gemeenten-en-provincies/documenten/rapporten/2019/02/14/de-verbijzonderde-interne-controle-bij-decentrale-overheden

Bijlage 2 Modeltekst

Commissie BBV

januari 2020

Model van de rechtmatigheidsverantwoording

Verantwoordelijkheid college van burgemeester en wethouders[1]

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 XXX 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[2]:

-
-
-

In de paragraaf bedrijfsvoering heeft het college beschreven welke actie zij onderneemt om de afwijkingen in de toekomst te voorkomen.

[1] In deze tekst wordt gesproken over college van burgemeester en wethouders, maar deze geldt ook voor gedeputeerde staten van de provincie en het (dagelijks) bestuur van gemeenschappelijke regelingen. Daar waar gemeente staat, dient ook provincie of gemeenschappelijke regeling gelezen te worden

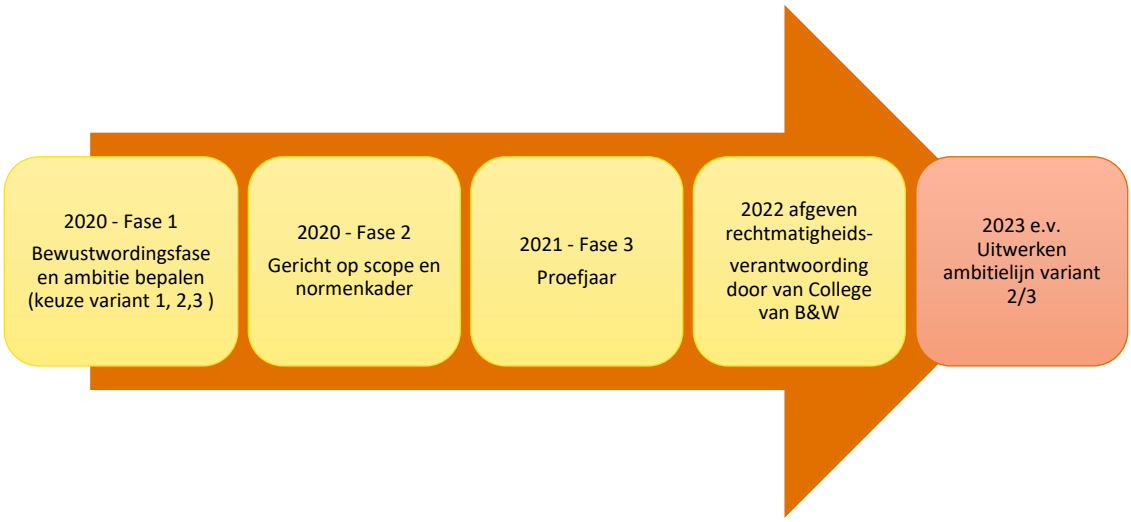
[2] De afwijkingen (fouten en/of onduidelijkheden als gedefinieerd in de Kadernota Rechtmatigheid) worden alleen vermeld indien de door de gemeenteraad gestelde verantwoordingsgrens voor rechtmatigheid is overschreden.

Bijlage 3 Implementatie rechtmatigheidsverantwoording

De invoering van de rechtmatigheidsverantwoording lijkt nog ver weg, maar een passende verantwoording kan alleen plaatsvinden als gemeenten zich hier goed op voorbereiden.

Hieronder is een plan van aanpak opgenomen, een good practice, gebaseerd op de gemeente Almere.

Voor de implementatie wordt voorgesteld om zo snel mogelijk te starten. Daarbij zou de gemeente de volgende globale planning voor de komende jaren kunnen hanteren:



Figuur B.2: Fasering

2020 Fase 1: Bewustwordingsfase en ambitie bepalen

Deze fase staat in het teken van het vergroten van de kennis binnen de gemeente. Zorg voor een (beknopt) plan van aanpak voor de implementatie van de rechtmatigheidsverantwoording. Stem dit af met alle betrokken actoren (ambtelijke organisatie, directie, management, College van B&W en raad).

Daarnaast zal er gewerkt moeten worden aan de bewustwording binnen de gemeente. Wat betekent deze wetswijziging? En wat betekent dit concreet voor de gemeente? Welke ambitie streeft de gemeente na? Wil de gemeente volstaan aan de wettelijke uitgangspunten voor de rechtmatigheidsverantwoording of zijn de ambities groter en wil de gemeente doorgroeien naar een In Control Statement? Dit zijn belangrijke vragen voordat er overgaan kan worden tot een verdere implementatie.

Daarnaast gaat het niet alleen om de inhoudelijke aspecten van een rechtmatigheidsverantwoording maar ook verantwoordelijkheden en rollen binnen de gemeente. Wat betekent dit voor de rol van het

van B&W en raad en de daarbij behorende politieke omgeving? Welke rol heeft de Verbijzonderde Interne controlefunctie (of interne auditfunctie) en hoe richten zij interne controles in en bespreken zij bevindingen met de directie, management en College van B&W? Hoe ziet het afstemmingsoverleg met de raad eruit?

Ook de afstemming met uw accountant in alle fasen van het proces is van belang.

Kortom: besteed aandacht aan een bredere bewustwording van deze komende wetswijziging binnen de gemeente en op de gewenste ambitie van de bedrijfsvoering en kwaliteit van de processen.

2020 Fase 2 Gericht op scope en normenkader

Het jaar 2020 kan daarnaast al in het teken staan van de bepaling van de scope en diepgang van de werkzaamheden om een betrouwbare rechtmatigheidsverantwoording af te geven. Tevens zal in dit jaar het normenkader met de raad al afgestemd kunnen worden.

De huidige (interne) controlewerkzaamheden die uitgevoerd worden door de VIC-functie kunnen hierbij als uitgangspunt gehanteerd worden. Op basis hiervan zal, in overleg met verantwoordelijke afdelingsmanagers, gekeken worden welke processen binnen de gemeente minimaal dienen te worden gecontroleerd. Denk hierbij aan processen als inkoop, subsidieverstrekkingen, verstrekken van bijstandsuitkeringen en betalingen van lonen en salarissen.

Met de proceseigenaren zal de diepgang van de controle op deze processen besproken worden. Wat zijn de risico's? En welke belangrijke beheersmaatregelen worden onderkend? Zijn er nog andere elementen waarop een interne controle wordt verwacht, zoals doelmatigheid of doeltreffendheid binnen een bepaalde financiële stroom? Zijn er nieuwe wetten die relevant zijn, zoals de omgevingswet? Op basis hiervan zal vastgesteld worden of het huidige normenkader gehanteerd kan worden als basis voor het afleggen van de rechtmatigheidsverantwoording richting de gemeenteraad.

De uitkomst van deze fase resulteert in een duidelijke visie alsmede een toereikend normenkader voor het boekjaar 2021. Wanneer dit voor het vaststellen van de begroting 2021 gereed is, kan dit worden gehanteerd voor het eerste jaar dat er verantwoording afgelegd dient te worden.

2021 Fase 3 Proefjaar als optie

Dit jaar kan gebruikt worden als proefjaar. Door een eerste rechtmatigheidsverantwoording op te stellen over het boekjaar 2020, met bijbehorend onderbouwend verantwoordingsdossier. Dit dossier kan binnen de gemeente besproken worden waarbij vooral stilgestaan kan worden bij de vraag "Gaan we deze verantwoording tekenen?". Door de hantering van een proefjaar kan de implementatie tussentijds geëvalueerd worden, zodat eventuele verbeterpunten in het volgende jaar, waarin het opnemen van de rechtmatigheidsverantwoording verplicht is, meegenomen kunnen worden.

2022 afgeven rechtmatigheidsverantwoording door College van B&W

In het voorjaar van 2022 zal het College van B&W, als onderdeel van de jaarrekening, voor het eerst een rechtmatigheidsverantwoording verstrekken over het boekjaar 2021.

Bijlage 4 Doorgroei naar de ICS

Inleiding

Een veelgehoord misverstand is dat alle gemeenten vanaf 2021 een In Control Statement (of ICS) moeten opnemen in de jaarstukken. Dit is niet correct. Wat gemeenten vanaf 2021 in de jaarrekening moeten opnemen is een rechtmatigheidsverantwoording. Het staat de gemeente echter vrij om de verantwoording uit te breiden.

De rechtmatigheidsverantwoording zoals de wet voorschrijft betreft alleen de financiële rechtmatigheid binnen de decentrale overheid. Dit is qua inhoud hetzelfde als waarover de accountant in de huidige situatie een oordeel geeft.

Hieronder wordt beschreven op welke wijze de decentrale overheid de implementatie van de rechtmatigheidsverantwoording kan vormgeven en het proces doorlopen.

Varianten

Voor de invulling van de rechtmatigheidsverantwoording binnen gemeenten zijn diverse varianten mogelijk. In deze notitie worden drie varianten onderscheiden, te weten:

Figuur B.1: Drie varianten: van rechtmatigheidsverantwoording tot ICS

Hieronder zullen wij per variant een nadere toelichting opnemen.

Variant 1: Verantwoording gericht op financiële rechtmatigheid en hantering wettelijke normen
In deze variant wordt een rechtmatigheidsverantwoording opgesteld door het College die alleen iets zegt over het naleven van wet- en regelgeving, die betrekking heeft op financiële beheershandelingen. Dit is gelijk aan de reikwijdte in de huidige situatie, waar thans de accountant een oordeel over geeft. Dit past bij de toekomstige wettelijke norm.

Variant 2: Verantwoording gericht op financiële rechtmatigheid + aantal relevante processen/thema's benoemen die aandacht krijgen
De gemeenteraad kan ook vragen andere elementen toe te voegen aan de rechtmatigheidsverantwoording. In het gesprek tussen raad en College van B&W zal vooraf stil gestaan moeten worden, waarover het College van B&W zich wil verantwoorden richting de gemeenteraad. De gemeenteraad kan ook zelf het initiatief nemen en vragen om verantwoording over specifieke rechtmatigheidsonderwerpen, die van belang zijn binnen de gemeente. Denk hierbij aan de naleving Algemene verordening gegevensbescherming (AVG), fiscale regelgeving of Sociaal Domein (zoals de levering van zorg).

Voordeel hiervan is de raad aanvullend geïnformeerd kan worden over belangrijke aandachtspunten binnen de bedrijfsvoering van de gemeente, die een plek krijgen in de bedrijfsvoeringsparagraaf. Uiteraard zal dit wel tot extra controle-inspanningen (middelen en formatie) leiden binnen de gemeente.

Daarnaast is belangrijk dat de 'extra elementen' die de gemeenteraad toevoegt aan de rechtmatigheidsverantwoording in de jaarstukken, op een andere plek door het College van B&W zullen worden verantwoord, namelijk in de bedrijfsvoeringsparagraaf.

Variant 3: Verantwoording gericht op de bredere bedrijfsvoering, zogenaamde In Control Statement
In de gedachte van een verdere optimalisatie van de bedrijfsvoering en interne beheersing kan het een logisch stap zijn om over het gehele functioneren van de organisatie een "In Control Statement" af te geven. Dit gaat verder dan de rechtmatigheidsverantwoording en zegt ook iets over het functioneren van de interne bedrijfsvoering en betrouwbaarheid van (risicomanagement)processen en ICT-systemen. Elke gemeente kan zelf besluiten om een In Control Statement in te voeren.

Onderstaand gaan wij in op praktische voorbeelden uit andere sectoren:

Wat houdt een In control statement in?

In enkele sectoren wordt op dit moment al verantwoord middels een in control statement.
Zo bevat bijvoorbeeld de herziene Corporate Governance Code 2016 – gericht op beursgenoteerde vennootschappen in Nederland – principes en best practice bepalingen over een in control statement. De essentie van deze code is (waar via een in control statement door het bestuur bevestigend op wordt verantwoord):

- Het bestuursverslag is waarheidsgetrouw;
- In het bestuursverslag moet worden opgenomen hoe de uitvoering van risicobeoordeling geschiedt en welke voornaamste risico's de organisatie ziet in relatie tot haar risicobereidheid. Dit gaat om het brede pallet aan risico's, zowel strategische, operationele, compliance en verslaggevingsrisico's. Dit is dus wezenlijk anders dan bij een rechtmatigheidsverantwoording die eigen uitsluitend toeziet op de naleving van (wettelijke) voorschriften. In het laatste geval gaat het dus uitsluitend over compliance.
- Ten slotte wordt in een in control statement expliciet verklaard dat interne risicobeheersings- en controlesystemen een redelijke mate van zekerheid geven, dat de financiële verslaggeving geen onjuistheden van materieel belang bevat. Dit betekent dus dat het bestuur voor financiële verslaggevingsrisico's onderbouwd moet verklaren, dat het risicobeheersingssysteem voldoende waarborgen biedt met betrekking tot de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving. Voor de overige (niet-financiële) verslaggevingsrisico's wordt alleen gevraagd te verklaren, dat de gegeven beschrijving van het systeem voldoende inzicht geeft. een

•