Invoering Rechtmatigheidsverantwoording

Adviezen en best practices

Handreiking van VNG en IPO in samenwerking met gemeenten Alkmaar, Almere, Amersfoort en Utrecht en de provincies Flevoland en Utrecht

Colofon

Auteurs
Gemeente Alkmaar: drs. L.J. Braam- de Jong RA
Gemeente Almere: J.J. van Tongeren RA
Gemeente Amersfoort: F. Vaags
Gemeente Utrecht: C. Staal
Provincie Flevoland: B. Peters
Provincie Utrecht: J. Luiks
IPO: B.J. Jansen
VNG: A. Dijke

Dank aan alle meelezers voor hun input, in het bijzonder gemeente Leusden (G. Woltjer) voor een bijdrage aan de praktijkvoorbeelden.

Redactie
A. van den Berg

Coverfoto
Gemeente Goirle

Vormgeving
VNG: C.J.N. Koning

Inhoudsopgave

1 Inleiding **4**

2 Onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording **5**
2.1 Inleiding 5
2.2 Uitkomsten van interne controles 5
2.3 Bevindingen naar aanleiding van gesprekken met management 11
2.4 Bewuste keuzes om af te wijken van wet- en regelgeving 11
2.5 Fraudesignalen 11
2.6 Data-analyses 12

3 De rechtmatigheidsverantwoording **13**
3.1 Onderdeel van jaarrekening of jaarverslag 13
3.2 Minimale informatie in de rechtmatigheidsverantwoording 13
3.3 Wat wordt opgenomen in de bedrijfsvoeringsparagraaf? 14

4 Mogelijke impact op uw organisatie **15**
4.1 Rechtmatigheidsverantwoording als groeimodel 15
4.2 Perspectieven voor kijken naar de invloed op uw organisatie 15
4.3 Organisatie en besturing 16
4.4 Mens en cultuur 17
4.5 Processen en procedures 17
4.6 Systemen 18

Bijlagen **19**

A Normenkader 20
B Interne controle bij de provincies Flevoland en Utrecht 21
C Risicoanalyse gemeente Alkmaar 25
D Control Framework gemeente Almere 26
E Scoping gemeente Almere 27
F Rechtmatigheid als onderdeel van risicomanagement (gemeente Amersfoort) 28
G Tekst rechtmatigheidsverantwoording commissie BBV 31
H Digitalisering van de audit 32

1 Inleiding

Vanaf verslagjaar 2021 moeten gemeenten, provincies en gemeenschappelijke regelingen een rechtmatigheidsverantwoording opnemen in de jaarrekening. Hiermee leggen zij verantwoording af over de naleving van de regels voor het financiële reilen en zeilen in de organisatie. Bijvoorbeeld over naleving van de voorwaarden voor subsidies en Europese aanbestedingen of van regels met betrekking tot lasten waarvoor geen voorafgaande dekking opgenomen was in de begroting.

Dit document is een handreiking voor de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording en de onderbouwing daarvan in de jaarrekening. In de handreiking geven we een aantal voorbeelden vanuit decentrale overheden die al ver zijn in hun ontwikkeling van de rechtmatigheidsverantwoording. Ze zijn bedoeld ter informatie en inspiratie. Invoering en onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording zal uiteindelijk voor iedere gemeente en provincie op een andere manier tot stand komen.

Voor wie is deze handreiking bedoeld?

Deze handreiking is opgesteld door de gemeenten Alkmaar, Almere, Amersfoort en Utrecht en de provincies Flevoland en Utrecht. Verder hebben enkele andere gemeenten ook praktijkvoorbeelden aangeleverd. De handreiking is voor medewerkers bij gemeenten en provincies die – al dan niet binnen gemeenschappelijke regelingen – vorm en inhoud geven aan de invoering en onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording. Invoering van de rechtmatigheidsverantwoording heeft uiteraard ook gevolgen voor bestuurders, volksvertegenwoordigers en controlerende accountants. Toch richten we ons in deze handreiking niet expliciet tot hen. De voorbeelden zijn vooral voor de uitvoerders in de praktijk.

We spreken in de handreiking over gemeenten en de organen van de gemeenten. Hier kan ook steeds gelezen worden provincies of samenwerkingen binnen gemeenschappelijke regelingen. Daar waar we verwijzen naar het college van Burgemeester en Wethouders, kan dus ook gelezen worden het college van Gedeputeerde Staten of het Dagelijks Bestuur van een gemeenschappelijke regeling. Voor gemeenteraad kan gelezen worden Provinciale Staten of Algemeen Bestuur.

Eerdere publicaties

Zoals hierboven aangegeven is deze handreiking gericht op medewerkers die direct betrokken zijn bij de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording. In de handreiking gaan we niet in op de modeltekst van de commissie BBV en geven we geen bredere uitleg over de rechtmatigheidsverantwoording en de cultuurverandering die hiermee samenhangt. Hiervoor verwijzen wij naar eerdere publicaties:

- Commissie BBV-modeltekst van de rechtmatigheidsverantwoording
- Commissie BADO-notitie over de rechtmatigheidsverantwoording
- Commissie BADO-notitie over de verbijzonderde interne controle

Op vng.nl vindt u meer berichten (zoek op de term rechtmatigheidsverantwoording).

Leeswijzer

In hoofdstuk 2 gaan we in op de onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording. In hoofdstuk 3 lichten we de verschillen tussen de informatie in de rechtmatigheidsverantwoording en de informatie in de bedrijfsvoeringsparagraaf toe. In hoofdstuk 4 gaan we in op adviezen voor de implementatie van de rechtmatigheidsverantwoording in de organisatie.

2 Onderbouwing van de recht-matigheidsverantwoording

2.1 Inleiding

Het college van Burgemeester en Wethouders (hierna college van B&W) is en blijft ook na 2020 verantwoordelijk voor de rechtmatigheid binnen de organisatie. In de huidige situatie vormt de accountant hierover een oordeel en brengt hij of zij er verslag over uit. Vanaf verslagjaar 2021 stelt het college van B&W deze verantwoording op. De commissie BBV heeft hiervoor een standaardtekst opgesteld. Uiteraard is het publiceren van de verantwoordingstekst alleen niet voldoende. Er is in de gemeentelijke organisatie een duidelijke grondslag voor deze verantwoording nodig. Deze grondslag wordt de onderbouwing van de verantwoording genoemd. Doel is met een bepaalde mate van zekerheid vast te stellen dat de financiële handelingen hebben plaatsgevonden binnen de kaders van wet- en regelgeving.

Het kader van de (financiële) rechtmatigheidsverantwoording bestaat uit de volgende criteria:

- begrotingscriterium
- voorwaardencriterium
- misbruik en oneigenlijk gebruik (M&O)

In de notitie 'Rechtmatigheidsverantwoording' van 20 maart 2020 licht de commissie BADO deze criteria toe en heeft zij in hoofdlijnen uitgewerkt wat nodig is voor een goede onderbouwing.

Bovenstaande criteria komen expliciet tot uitdrukking in de rechtmatigheidsverantwoording. Rechtmatigheidscriteria die ook de getrouwheid raken zijn **geen** onderdeel van de rechtmatigheidsverantwoording. Bijvoorbeeld: constatering van een verslaggevingsfout is geen onderdeel van de rechtmatigheidsverantwoording. Ook de constatering dat een post in de jaarrekening niet voldoet aan de uitgangspunten van het BBV (Besluit Begroting en Verantwoording) hoeft niet opgenomen te worden in de rechtmatigheidsverantwoording.

In dit hoofdstuk werken we de mogelijke elementen van een goede onderbouwing nader uit. Dit doen wij aan de hand van de aspecten zoals genoemd in de notitie "Rechtmatigheidsverantwoording" van de commissie BADO. Het gaat hier om:

- uitkomsten van interne controles inclusief controle op de drie rechtmatigheidscriteria
- bevindingen naar aanleiding van gesprekken met het management
- bewuste keuzes om af te wijken van wet- en regelgeving
- fraudesignalen
- data-analyses

2.2 Uitkomsten van interne controles

2.2.1 Organisatie van de interne controle

Onderdeel van de onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording zijn de uitkomsten van de interne controles die binnen de gemeente uitgevoerd worden om vast te stellen of wet- en regelgeving zijn nageleefd. Dit betekent dat de organisatie zelfstandig vaststelt of wordt voldaan aan het normenkader waarin relevante wet- en regelgeving is opgenomen. In bijlage A staat een toelichting op het hanteren van een normenkader.

Veelal worden interne controles uitgevoerd door een interne controlefunctie. De inrichting hiervan

verschilt per gemeente. Vaak is er sprake van een 'three lines of defence'-model[1]. Ook in organisaties die niet met dit model werken, moet geborgd worden dat er functiescheiding is tussen de uitvoering van werkzaamheden en de controle daarop.

Afhankelijk van het volwassenheidsniveau van de huidige interne controlefunctie en de mate van interne beheersing binnen de gemeente, zijn aanvullende of verbijzonderde controles nodig. Wanneer de gemeente beschikt over een interne controlefunctie en de interne beheersing van de gemeente is op orde, dan hoeft de gemeente weinig tot geen verbijzonderde controles uit te voeren. Wanneer de gemeente nog niet beschikt over een verbijzonderde interne controlefunctie kan zij deze alsnog creëren of de verbijzonderde interne controles uitbesteden aan een andere organisatie. De gemeente kan hiervoor ook een samenwerking aangaan met een andere gemeente die voor haar de verbijzonderde interne controles verzorgt. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen bij kleinere gemeenten.

Praktijkvoorbeeld

De gemeenten Bunschoten, Leusden, Nijkerk en Putten werken steeds meer samen in het 'BLNP-verband'. Binnen dit samenwerkingsverband stellen de vier gemeenten sinds 2018 een gezamenlijk intern controleplan (ICP) op. Als onderdeel van de verbijzonderde interne controle reviewen VIC-medewerkers van de deelnemende gemeenten elkaars controlewerkzaamheden. Zo organiseren zij met elkaar een onafhankelijke review op de uitgevoerde werkzaamheden. Ook voeren de VIC-medewerkers in toenemende mate reguliere controlewerkzaamheden voor elkaar uit.

Wanneer de interne beheersing van een gemeente niet geheel op orde is, is het risico op rechtmatigheidsfouten groter. In dat geval zijn diepgaandere controles nodig, specifiek op die onderdelen waarbij de interne beheersing niet voldoende is. Daarbij blijft de organisatie zelf altijd verantwoordelijk voor de situaties waar niet rechtmatig is gehandeld.

Voor meer informatie over de inrichting van de interne controlefunctie en het 'three lines of defence'-model verwijzen wij naar de notitie 'De verbijzonderde interne controle bij decentrale overheden' van de commissie BADO van 14 februari 2019. In bijlage B vindt u een beschrijving van de manier waarop de verbijzonderde interne controle is ingebed bij de provincies Flevoland en Utrecht.

2.2.2 Rechtsmatigheidscriteria als onderdeel van de controle

Onderdeel van de interne controles is de controle op de eerder genoemde drie rechtmatigheidscriteria.

1. Bij het begrotingscriterium gaat het om controle op overschrijdingen[2] van de geautoriseerde begroting na begrotingswijzigingen in het boekjaar. Onderdeel van de rechtmatigheidsonderbouwing is vaststellen of er sprake is van dit soort overschrijdingen en of ze passen binnen het gemeentelijk beleid en met reden zijn toegelicht in de jaarrrekening. Als de overschrijdingen zijn toegelicht en de jaarrekening wordt vastgsteld door de raad, zijn deze overschrijdingen alsnog rechtmatig. Alleen een begrotingsoverschrijding die onrechtmatig is, wordt vermeld in de rechtmatigheidsverantwoording.
2. Bij het voorwaardencriterium wordt vooral gekeken of de financiële beheershandelingen binnen de gemeente voldoen aan de voorwaarden zoals die gesteld zijn in de wet- en regelgeving. Denk hierbij aan de voorwaarden in de gemeentelijke verordeningen die in het normenkader zijn opgenomen. Dit zijn bijvoorbeeld voorwaarden met betrekking tot:
   - de verstrekking aan de juiste doelgroep
   - hantering van gestelde termijnen voor aanvragen en toekennen van verstrekkingen
   - toepassen van afgesproken grondslagen
   - gestelde eisen aan administratieve bepalingen
   - hanteren van opgenomen normbedragen

1 In de notitie van de Commissie BADO over de verbijzonderde interne controle staat meer informatie over de 'three lines of defence'.
2 Zie de Kadernota Rechtmatigheid van de commissie BBV: niet iedere overschrijding is een onrechtmatigheid.

- functiescheiding ten aanzien van bevoegdheden
- het aantoonbaar maken middels bewijsstukken
- toepassen van de criteria recht, hoogte en duur bij diverse verstrekkingen

In de Kadernota Rechtmatigheid van de commissie BBV staan de minimale vereisten (recht, hoogte en duur) nader uitwerkt. Deze elementen (recht, hoogte en duur) zie je veelal bij subsidie- en uitkeringenprocessen. Bij inkopen gaat het vaak om het volgen van de aanbestedingsrichtlijnen.

In de rechtmatigheidsverantwoording is het van belang dat toereikend is vastgesteld dat binnen de gemeente aan deze voorwaarden is voldaan.

3. Het derde criterium betreft misbruik en oneigenlijk gebruik. Hoewel een apart kader voor M&O-beleid niet verplicht is, adviseert de commissie BBV wel zo'n kader op te stellen. Veelal zie je dat M&O-beleid geintegreerd is binnen de gemeentelijke processen. Qua onderbouwing van de verantwoording op dit gebied kan daarom enerzijds gebruik worden gemaakt van de procescontroles die worden uitgevoerd om vast te stellen of voldaan is aan het voorwaardencriterium. Anderzijds gaat het bij misbruik en oneigenlijk gebruik ook over fraude- en integriteitsignalen. In de praktijk is het opstellen van frauderisicoanalyse mede een goede onderbouwing voor dit criterium.

Praktijkvoorbeeld

De provincie Flevoland stelt, nadat het Interne Controleplan (ICP) is vastgesteld, voor elk controleonderwerp een risicocontrolematrix op. In deze matrix worden per processtap de risico's en beheersmaatregelen aangaande het begrotingscriterium, het voorwaardencriterium en het criterium controle op misbruik en oneigenlijk gebruik geïnventariseerd. Op basis van deze inventarisatie worden de controlemaatregelen voor de VIC bepaald om de gewenste zekerheid te kunnen geven over de rechtmatigheid. Deze controlemaatregelen worden vooraf met de controlerend accountant afgestemd.
Naast de expliciete toetsing op de rechtmatigheidscriteria van de processen die met het ICP zijn geprogrammeerd vindt er een afzonderlijke controle plaats op het proces van begrotingswijzingen.

2.2.3 Inventarisatie financiële stromen

Het is van belang om eerst te bepalen binnen welke financiële stromen zich materiële rechtmatigheidsafwijkingen kunnen voordoen. Het is aan te bevelen daarvoor de financiële stromen binnen de gemeente in financiële omvang in beeld te brengen. Het gaat hierbij om de stromen per proces, zoals uitkeringsproces, inkoopproces, subsidieverstrekking etc. Op basis van de verantwoordingsgrens wordt per stroom de diepgang van de controle bepaald (zie 2.2.5).

Bij het opstellen van het controleplan kunnen de belangrijkste financiële stromen geïnventariseerd worden op basis van de begroting van dat begrotingsjaar of op basis van de werkelijke cijfers, wanneer controles jaarlijks achteraf plaatsvinden. Voor het vaststellen van deze stromen gebruikt een aantal gemeenten de Iv3-categorieën als basis.

Aan het eind van het boekjaar is het aan te bevelen om deze 'scoping' nog een keer te doen met de cijfers van het gehele boekjaar. Dit om vast te stellen of er stromen bij zijn gekomen of in omvang gewijzigd. Deze inventarisatie wordt gedocumenteerd en is onderdeel van het controleplan.

Praktijkvoorbeeld

In het financieel pakket van de gemeente Almere is elke kostenplaats gelabeld aan een proces binnen de gemeente. Hierdoor kunnen zij op elk moment de scoping uitdraaien vanuit de financiële administratie. Daarmee is geborgd dat de hele administratie in de scoping is betrokken. Een voorbeeld van de output van deze scoping is opgenomen onder bijlage E. In het genoemde voorbeeld is zichtbaar of een proces wel of niet intern gecontroleerd wordt. Daarnaast wordt aangegeven met welke diepgang deze controles worden uitgevoerd (aantal deelwaarnemingen) om intern te kunnen vaststellen of een proces juist heeft gewerkt of niet. De gemeente zou zelfstandig tot een oordeel moeten komen of processen hebben gewerkt. Hierdoor wordt de rechtmatigheid van de betreffende uitgaven in deze processen geborgd.

2.2.4 *Kwaliteits- en risicobeoordeling van interne processen en IT-systemen*

Na de inventarisatie van financiële stromen wordt een analyse gemaakt van de kwaliteit en de belangrijkste risico's van de bijbehorende interne processen en IT-systemen. Dit wordt ook wel een *intern control framework* genoemd.

Op basis van de kwaliteitsbeoordeling worden de processen geclassificeerd naar een hoog, middel en laag risico. Het is belangrijk dat deze risicosessies plaatsvinden met de betrokken medewerkers vanuit de hele organisatie. Aanbeveling is om de uitkomsten vast te leggen in het controleplan en/of het intern control framework per proces. Gemeenten die werken met digitale vastlegging van de interne controles in specifieke tools kunnen deze hiervoor gebruiken. Gemeenten die niet werken met specifieke tools, kunnen de uitkomsten vastleggen in een programma als Excel.

Verder is het aan te bevelen het gesprek met de extern accountant hierover te voeren om vast te stellen dat de uitkomsten van de interne analyse overeenkomen met de analyse die de accountant verwacht.

Praktijkvoorbeeld

De gemeente Alkmaar heeft de classificatie van risico's en beheersmaatregelen uitgewerkt in het key control dashboard (KCD). Zie hiervoor bijlage C. De gemeente Almere heeft dit proces in een intern control framework in Excel verwerkt. Zie hiervoor bijlage D.

2.2.5 *Bepalen van omvang van de werkzaamheden*

De omvang van de uit te voeren werkzaamheden is afhankelijk van de verantwoordingsgrens die is overeengekomen met de gemeenteraad. Deze ligt tussen de 0% en 3% van de lasten. Als een gemeente kiest voor 0%, moet de gemeente elke rechtmatigheidsfout melden en dus van elke euro weten of die rechtmatig is uitgegeven. Dit is in de praktijk niet haalbaar, omdat het leidt tot onevenredig veel controlewerkzaamheden. In de huidige situatie is de grens voor de accountantscontrole 1%. Bij de keuze voor een verantwoordingsgrens van bijvoorbeeld 3% kan het zijn dat de raad minder inzicht heeft in het rechtmatig handelen binnen de gemeente dan in de huidige situatie.

Er kan ook worden gekozen voor een groeimodel in de verantwoordingsgrens. Tijdens het gesprek over de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording binnen de gemeente moet dan ook het gesprek over de hoogte van de verantwoordingsgrens plaatsvinden. Afhankelijk daarvan en van de kwaliteit en risico's van de interne beheersing in de primaire processen wordt de omvang en de 'controlemix' van de interne controlewerkzaamheden bepaald. Deze zal per gemeente verschillen. Het is dan ook maatwerk per gemeente. Een lage verantwoordingsgrens gecombineerd met hoog risico binnen een proces zal leiden tot diepgaandere controlewerkzaamheden en meer detailwaarnemingen door de VIC dan waar een hogere verantwoordingsgrens en lage risico's gelden.

Praktijkvoorbeeld

Aangezien de controle voor de getrouwheid op dit moment op 1% van de lasten ligt, is het aan te nemen dat de interne controle op een toereikend niveau is om de rechtmatigheidsverantwoording ook met 1% van de lasten te controleren. Gemeenten Alkmaar en Almere zijn voornemens om deze methodiek te gaan hanteren. Als de interne controle nu functioneert op 1% kan het wijzigen van de norm naar een hoger percentage zorgen voor meer accountantswerkzaamheden.

Andere gemeenten overwegen de hantering van 2% om meer aansluiting te zoeken bij methodieken van de rijksoverheden.

Ook een mogelijkheid is om te differentiëren. Bijv. de raad stelt de verantwoordingsgrens op 3%. De rapportage aan de raad gaat dan ook over alle bevindingen vanaf de 3%. De gemeente kan de interne controle uiteraard wel op een lager percentage dan 3% uitvoeren.

2.2.6 *Mix van werkzaamheden (controls testen, deelwaarnemingen, statistische steekproeven)*

De werkzaamheden in het controleplan bestaan uit de uitvoering van verschillende controlemethoden. Dit wordt ook wel de controlemix genoemd. Bij de samenstelling van de controlemix gaat het om de bepaling van aard, omvang en timing van de controlewerkzaamheden. Bij de samenstelling van de controlemix zijn de ingeschatte risico's leidend.

De controlemix kan o.a. worden opgebouwd door:

- Procesgerichte en gegevensgerichte werkzaamheden
- A-selecte deelwaarnemingen
- Risicogerichte deelwaarnemingen bijv. op basis van boekingen, omschrijvingen etc.
- Toepassing van de 80/20 regel: 80% van de financiële omvang wordt veroorzaakt door 20% van de financiele transacties
- Data-analyse (zie ook bijlage H).

Praktijkvoorbeeld

1. Voorbeeld 80/20 regel bij het subsidieproces
   Een gemeente kent jaarlijks 100 subsidies toe, waarvan 10 grote subsidies en 90 kleine subsidies (80/20 regel). Met de controle van de 10 grote subsidies wordt een aanzienlijk deel van de verstrekte subsidieomvang intern gecontroleerd. Vervolgens kan de gemeente de overige 90 subsidies middels een a-selecte deelwaarneming controleren. De deelwaarneming van deze 90 dossiers is naar verwachting beperkt van omvang.

2. Voorbeeld gebruik van data-analyse bij het uitkeringsproces
   Binnen het uitkeringsproces gaat het veelal om maandelijks dezelfde bedragen die uitgekeerd worden. Afwijkende maandelijkse uitkeringen zijn risicovoller. Middels data-analyse kunnen deze afwijkende uitkeringen gesignaleerd worden. Vervolgens kan middels interne controle op dossierniveau de rechtmatigheid worden vastgesteld.

3. Voorbeeld a-selecte deelwaarnemingen bij inkoopproces (prestatielevering)
   Vanuit de administratie is een dump gedraaid van alle facturen. Voor het uitdraaien van de dump zijn de gehanteerde parameters vastgelegd, zodat deze lijst achteraf ook opnieuw te genereren is. In totaal zijn 4.000 facturen over het boekjaar betaald. In de interne controle worden middels een deelwaarneming 90 inkoopfacturen gecontroleerd om o.a. de prestatielevering vast te stellen. Deze controle wordt middels een a-selecte methodiek uitgevoerd. Dit betekent dat 4000/90 = 44,44 factuur willekeurig gestoken worden. Afgerond is dit elke 44e factuur. Voor de onderbouwing is het belangrijk dat de dump met facturen inclusief de gemaakte selectie wordt vastgelegd.

2.2.7 *Opstellen en bespreken van controleplan*

De uitkomsten van de risicoinschatting en de kwaliteitsbeoordeling worden vastgelegd in een controleplan. Hierin wordt beschreven welke interne controlewerkzaamheden uitgevoerd worden, voor welke processen, met welk risicoprofiel en met welke diepgang. Dit plan geeft dus in hoofdlijnen de interne controlewerkzaamheden weer. Het plan is geschikt om met de directie en het college te bespreken.

Vervolgens wordt, veelal door de verbijzonderde interne controle functie per proces een diepgaander controleplan opgesteld. Hierin kan meer aandacht worden geschonken aan de risico's van het betreffende proces, de mix van werkzaamheden die gehanteerd wordt bij de uitvoering, de diepgang van de controle en de aantallen deelwaarnemingen.

Als gedurende het jaar belangrijke wijzigingen zich voordoen, moet bepaald worden wat het effect is op de controleaanpak. De wijzigingen kunnen leiden tot een bijstelling van het controleplan.

Voor processen met een kleinere financiële impact kan ervoor gekozen worden om te werken met een roulatieschema (bijvoorbeeld 1x in de 3 jaar). Het is aan te raden het controleplan af te stemmen met de externe accountant.

Praktijkvoorbeeld

De provicie Flevoland kent voor haar intern controleplan (ICP) drie dimensies en denkt hierbij aan onderstaande concept werkwijze.

Als eerste wordt (voor ingang van de rechtmatigheidsverantwoording) het meerjarige VIC-beleid aan het college van Gedupteerde Staten voorgelegd ter vaststelling. In dit beleid staat onder andere waar de VIC staat in het 'three lines of defence'-model, hoe de objectiviteit, kwaliteit en structuur van de VIC worden gewaarborgd, hoe het ICP tot stand komt en hoe controles worden uitgevoerd, vastgelegd en gerapporteerd.

Vervolgens wordt jaarlijks een ICP opgesteld als operationele planning voor de VIC (met een meerjarige doorkijk). Met het vaststellen van het ICP stemt het college in met de programmering van de controleonderwerpen van de VIC in het betreffende controlejaar.

Tot slot wordt, zoals in het voorbeeld van paragaaf 2.2.2 benoemd, per controleonderwerp uit het ICP een risicocontrolematrix opgesteld. De risicocontrolematrix bevat een inventarisatie van de risico's aangaande de rechtmatigheidscriteria, de daarop getroffen beheersmaatregelen en de omvang en mix van controlewerkzaamheden. Deze risicocontrolematrix wordt met de accountant afgestemd. Gezien de detaillering van de matrix maakt dit geen onderdeel uit van het ICP dat aan het college wordt voorgelegd.

2.2.8 Dossiervorming

De werkzaamheden en bevindingen na de controlewerkzaamheden worden vastgelegd in een controledossier. Voor deze dossiervorming zijn diverse tools op de markt. Een dossier kan ook vastgelegd worden in een eigen systeem, met behulp van Excel of Word.

Uiteraard moet in het dossier op eenvoudige en heldere wijze blijken waarop de bevindingen zijn gebaseerd en op welke wijze de werkzaamheden hebben plaatsgevonden. Belangrijk is dat de zogenaamde 'audittrail' gevolgd kan worden. Het is daarom van belang dat brondocumenten bewaard worden in het dossier, zodat de grondslag van de uitgevoerde controlewerkzaamheden onderbouwd is. Voorbeelden van brondocumenten zijn pdf-bestanden van lijstwerk, printscreens van de geselecteerde parametersfacturen, subsidiebeschikkingen etc.

2.2.9 Verslag over uitkomsten van interne controles

Per proces wordt, veelal door de verbijzonderde interne controle functie vervolgens een conclusie getrokken ten aanzien van de rechtmatigheid. Als er bevindingen zijn, wordt een afweging gemaakt of deze bevindingen geïsoleerd kunnen worden of dat de bevindingen leiden tot een uitbreiding van werkzaamheden. Periodiek worden de uitkomsten gerapporteerd aan management, college, raad en accountant.

Uiteraard kan de rapportage per doelgroep van een andere diepgang zijn. Zo kan een gemeente besluiten om het management of misschien het college ook afwijkingen mee te geven die de rechtmatigheid niet raken, maar voor een verdere organisatieverbetering wel van belang zijn.

Praktijkvoorbeeld

De gemeenten Bunschoten, Leusden, Nijkerk en Putten werken samen in het 'BLNP-verband'.

Per proces stellen zij werkprogramma's op die (waar mogelijk) een systeem- en risicogerichte controle waarborgen in de toekomst. De werkprogramma's per proces zijn voor de komende jaren het spoorboekje voor de controles, maar ook voor de doorontwikkeling van de procesbeheersing. Feitelijk is dit een gedeeld spoorboekje, waarbij de primaire verantwoordelijkheid bij de proceseigenaar ligt en de interne controlemedewerker toezicht uitoefent op de opvolging van het spoorboekje.

Per werkprogramma/rapportage wordt inzicht gegeven in:
- de geldende in- en externe wet- en regelgeving
- een (beknopte) procesbeschrijving
- de aan het proces verbonden risico's
- de beheersmaatregelen waarmee de risico's zijn te voorkomen/reduceren
- de uitgevoerde interne controlewerkzaamheden
- de bevindingen en conclusies
- de aanbevelingen die voortkomen uit de bevindingen en conclusies

Het ingevulde werkprogramma/de rapportage dient als verslag van de interne controle. De bevindingen en eventuele aanbevelingen worden door de uitvoerder van de interne controle besproken met de proceseigenaar.

2.3 Bevindingen naar aanleiding van gesprekken met management

Periodiek worden gesprekken gevoerd met het management. Deze gesprekken zijn erop gericht om zicht te houden op bijzonderheden, nieuwe ontwikkelingen en wijzigingen in processen. Ook de uitkomsten van interne controles kunnen dan worden gedeeld. Daarnaast kunnen in de periodieke gesprekken met het management signalen aan de orde komen die wijzen op tekortkomingen in de processen, waardoor zichtbaar rechtmatigheidsfouten ontstaan. Het is aan te bevelen om de uitkomsten vast te leggen in een gespreksverslag.

Praktijkvoorbeeld

Bij de provincie Flevoland worden de gesprekken met het management tegelijk gevoerd met de voorbereiding van de interne controlewerkzaamheden.

2.4 Bewuste keuzes om af te wijken van wet- en regelgeving

Voldoen aan wet-en regelgeving (het voorwaardencriterium) is een belangrijk uitgangspunt bij de rechtmatigheidsverantwoording. Het heeft niet de voorkeur om van deze wet- en regelgeving af te wijken. Toch kunnen er incidenteel (politieke) omstandigheden zijn waarbij wordt gekozen om in de organisatie af te wijken van wet-en regelgeving, bijvoorbeeld wanneer de doelmatigheid zwaarder weegt dan de rechtmatigheid. Het is dan wel belangrijk dat deze keuze bewust wordt gemaakt en college en/of raad daarover expliciet een besluit neemt. Uiteraard dienen deze overwegingen goed gedocumenteerd te worden.

Praktijkvoorbeeld

Afwijken van de wet- en regelgeving kan zich voordoen in het geval van een Europese aanbesteding. Er kan op zo'n moment ervoor worden gekozen om het contract bijvoorbeeld meervoudig onderhands aan te besteden in plaats van Europees. Bij deze keuze dient de politiek zich bewust te zijn van het feit dat er naast een rechtmatigheidsfout ook een claimrisico kan ontstaan.

2.5 Fraudesignalen

In gesprekken met de organisatie kan worden ingegaan op fraudesignalen. Een best practice is om jaarlijks een frauderisicoanalyse op te stellen en deze te bespreken in de organisatie met directie, college en rekening- of auditcommissie.
Doel van de frauderisicoanalyse is te onderzoeken en toetsen of bestaande procedures 'fraudeproof'

zijn. Verder wordt onderzocht hoe de mogelijke risico's beperkt kunnen worden.

Praktijkvoorbeeld

Binnen de gemeente Alkmaar wordt een integrale frauderisicoanalyse uitgevoerd. Onderstaande elementen komen uit deze riscioanalyse.

- De frauderisicoanalyse vindt plaats op basis van een overzicht van mogelijke risico's die vanuit verschillende invalshoeken zijn geïnventariseerd. Deze analyse wordt per proces uitgevoerd. Daarbij worden de drie kenmerken van fraude – rationalisatie, druk en gelegenheid – afgezet tegen de kans en de impact van de fraude. Voor de belangrijkste risico's wordt bepaald welke beheersmaatregelen er zijn.
- Belangrijke input voor de risicoanalyse zijn de periodieke gesprekken met management en directie over fraude en integriteit.
- Ook andere elementen kunnen meegenomen worden in de frauderisicoanalyse:
  - cultuur
  - strategie en risicomanagement
  - beoordeling nevenfuncties van directie, college en management
  - signalen uit notulen en persberichten
- Met behulp van data-analyse kunnen omschrijvingen, boekingen door ongebruikelijke personen en ongebruikelijke transacties worden beoordeeld.
- Vervolgens wordt bepaald welke onderwerpen op basis van de eerste inventarisatie nader moeten worden geanalyseerd.
- De frauderisicoanalyse wordt afgesloten met een conclusie en aanbevelingen.

2.6 Data-analyses

Ook data-analyse kan een belangrijke rol spelen bij het verkrijgen van inzicht in de organisatie, het uitvoeren van risico-analyses en het evalueren van de opzet en werking van de interne beheersmaatregelen. Het gebruik van data-analyse is uiteraard wel afhankelijk van de betrouwbaarheid van de data in de systemen. Overigens is data-analyse niet synoniem voor het gebruik van complexe sophisticated tools. Door eenvoudig te beginnen kunnen al concrete stappen worden gezet. Het (ogenschijnlijk) eenvoudig koppelen in Excel van gegevens uit twee systemen kan al een groot effect hebben. Het onderstaande voorbeeld van de gemeente Utrecht laat dit zien. Door bestanden in Excel te importeren en deze aan elkaar te knopen, ontstaan er inzichten die effect hebben op de kwaliteit van de bedrijfsvoering en ten goede komen aan rechtmatig handelen.

Praktijkvoorbeeld

In 2017 heeft concernaudit van de gemeente Utrecht de eerste stap gezet in het verbeteren van de spend analyse met het koppelen van informatie uit twee verschillende systemen. Hiervoor is contractinformatie in MUIS gekoppeld aan betalingsinformatie in SAP. Dit gaf een beeld van de betalingen van de gemeente die gedaan zijn op basis van een contract. Hiermee werd echter nog geen beeld gegeven van de rechtmatigheid van de betalingen. Daarvoor is een handmatige controle nodig geweest. Wel laat de digitale koppeling duidelijk zien waar extra inspanningen nodig zijn om het doel 'rechtmatig handelen' te benaderen. De resultaten uit de pilot laten zien dat er werk aan de winkel is.

- Van slechts 13% van de leveranciers met een totale spend boven de aanbestedingsgrens waren alle betalingen digitaal gekoppeld aan een contract of opdrachtbrief.
- De spend van 21% van de leveranciers was administratief deels gekoppeld aan de contracten en dat was deels terecht, omdat opdrachten aan deze crediteuren zijn verstrekt buiten het contract om. Deels ook leek de spend betrekking te hebben op de afspraken in het contract, maar is administratieve koppeling achterwege gebleven. Waarom dat zo was, is nog niet duidelijk. Mogelijk waren dit administratieve fouten.
- Van 36% van de crediteuren ontbrak contractinformatie in de systemen. Met alle afdelingen is contact opgenomen over de vraag wat de oorzaak daarvan is. Lang niet alle informatie kwam daarmee boven tafel, maar wel is duidelijk geworden dat vooral in deze categorie betalingen te vinden waren die niet in overeenstemming waren met de uitgangspunten van het Utrechtse inkoopbeleid. Door hierover feedback te geven aan het organisatieonderdeel, ontstaat een gedeeld beeld van de verbetermogelijkheden.
- Met de overige crediteuren was recent een contract afgesloten en ontbrak de koppeling met betalingen of hadden de uitgaven aan de crediteur niet te maken met inkopen.

Doordat in de afgelopen jaren structureel gewerkt is aan de datakwaliteit van met name het contractmanagementsysteem, kon concernaudit de spend analyse over 2019 veel effectiever en meer op basis van risicoanalyse uitvoeren.

Het voorbeeld laat slechts een eerste stap in data-analyse zien. Voor verdere inspiratie en informatie over de mogelijkheden voor digitalisering van de audit verwijzen wij naar bijlage H.

3 De rechtmatigheids-verantwoording

Doelstelling van de rechtmatigheidsverantwoording is dat het college zelfstandig verantwoording aflegt in de jaarrekening over de naleving van de financiële rechtmatigheid in het boekjaar. In de praktijk zien we dat er veel vragen leven over wat nu precies in de rechtmatigheidsverantwoording wordt opgenomen en wat als mogelijke aanvullende informatie in de bedrijfsvoeringsparagraaf. In dit hoofdstuk zullen we de verschillen tussen de informatie in deze twee onderdelen en de achtergrond hiervan toelichten.

3.1 Onderdeel van jaarrekening of jaarverslag

De **rechtmatigheidsverantwoording** is een onderdeel van de **jaarrekening**. Aangezien de accountant van de raad de opdracht krijgt om de jaarrekening te controleren, betrekt de accountant ook de rechtmatigheidsverantwoording in de oordeelsvorming. De accountant verklaart in de nieuwe situatie dat de jaarrekening getrouw is, dat wil zeggen een volledig en juist beeld geeft. Hiermee is ook verklaard dat de rechtmatigheidsverantwoording getrouw is. Deze uitspraak wordt gedaan aan de hand van vooraf gestelde normen. De accountant stelt vast of de rechtmatigheidsverantwoording is opgesteld op basis van het normenkader en de verantwoordingsgrens zoals vastgesteld door de raad.

De **bedrijfsvoeringsparagraaf** is een onderdeel van het **jaarverslag**. De controlewerkzaamheden van de accountant zijn niet gericht op het vormen van een oordeel over de getrouwheid van het jaarverslag. Wel dient de accountant op basis van regelgeving te toetsen of het jaarverslag overeenkomt met wat in de jaarrekening is opgenomen. Dit betekent dat hij of zij marginaal toetst of het jaarverslag geen tegenstrijdigheden bevat ten opzichte van de jaarrekening. Dit betekent ook dat hij of zij toetst of in de bedrijfsvoeringsparagraaf geen tegenstrijdige informatie is opgenomen ten opzichte van de rechtmatigheidsverantwoording. Bijvoorbeeld: in de rechtmatigheidsverantwoording wordt verklaard dat er materiële fouten zijn met betrekking tot naleving van de Europese aanbestedingswet, terwijl in de bedrijfsvoeringsparagraaf staat dat de Europese aanbestedingswet is nageleefd en er geen bevindingen zijn. Dit zou tegenstrijdig zijn.

3.2 Minimale informatie in de rechtmatigheidsverantwoording

Voor de rechtmatigheidsverantwoording heeft de commissie BBV een standaardtekst gepubliceerd (januari 2020). Deze tekst staat in bijlage G.

De standaardtekst moet gehanteerd worden bij het afleggen van verantwoording door het college in de jaarrekening. Dit betekent het volgende:

- Het college rapporteert dat de financiële transacties rechtmatig zijn en binnen de voorafgestelde verantwoordingsgrens door de raad, wanneer de bevindingen vanuit de 'onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording' onder de gestelde verantwoordingsgrens blijven.
- Het college rapporteert of en zo ja, welke financiële transacties niet (geheel) rechtmatig zijn en binnen de voorafgestelde verantwoordingsgrens door de raad, wanneer de bevindingen vanuit de 'onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording' de verantwoordingsgrens overschrijden. In dat geval geeft het college aan waar de bevindingen/afwijkingen betrekking op hebben en voor welk bedrag. Dit wordt beschreven in het onderdeel Conclusie.

In de rechtmatigheidsverantwoording wordt geen informatie opgenomen over de beheers-maatregelen die de gemeente treft om afwijkingen in de rechtmatigheid (fouten of onduidelijkheden) te

voorkomen. Hiervoor is gekozen omdat de accountant deze toekomstige beheersmaatregelen niet kan controleren. Door de beheersmaatregelen hier op te nemen, zou de accountant geen uitspraak kunnen doen over de rechtmatigheidsverantwoording als geheel en zou de gemeente geen goedkeurende controleverklaring kunnen krijgen.

Ook bevindingen onder de vastgestelde verantwoordingsgrens worden niet opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording. Het opnemen van dit soort bevindingen zou de accountantscontroles intensiever maken, omdat de rechtmatigheidsverantwoording valt onder de controle van de accountant en de accountant dus moet vaststellen dat die bedragen getrouw zijn. Andere aspecten worden opgenomen in de bedrijfsvoeringsparagraaf.

3.3 Wat wordt opgenomen in de bedrijfsvoeringsparagraaf?

De commissie BBV zal (naar verwachting) een kader schrijven voor de aspecten die in de bedrijfsvoeringsparagraaf opgenomen moeten worden. Dit kader is nog niet bekend.

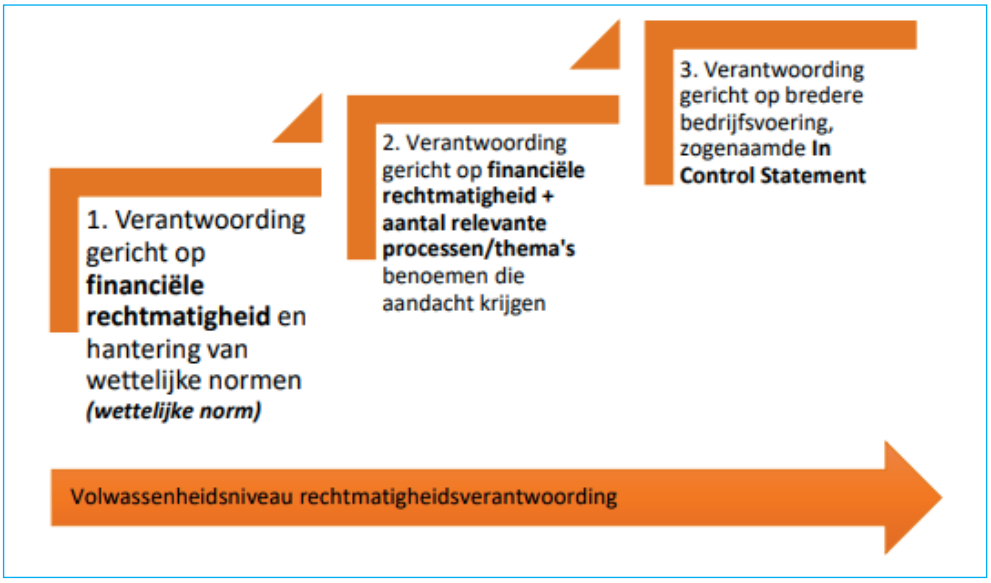
Voor nu kunnen gemeenten denken aan de volgende aspecten voor de bedrijfsvoeringsparagraaf:

- Beheersmaatregelen die zijn getroffen om in de toekomst tekortkomingen in de rechtmatigheid (fouten of onduidelijkheden in processen) te voorkomen.
- Bevindingen die onder de verantwoordingsgrens voor de rechtmatigheidsverantwoording blijven, maar wel relevant zijn om de raad over te informeren. Denk bijvoorbeeld aan aanbestedingsfouten die van een redelijk omvang zijn, maar per saldo niet groter dan de verantwoordingsgrens.
- Bevindingen die boven de rapporteringsgrens vallen die college en raad hebben afgesproken. De rapporteringsgrens is een afspraak, zoals de raad ook maakt met de externe accountant. Hierbij spreken raad en college af dat alle bevindingen die boven deze rapporteringsgrens vallen in de bedrijfsvoeringsparagraaf worden opgenomen.
- Bewuste afwijkingen van wet- en regelgeving door bijzondere omstandigheden binnen de gemeente. Het is aan te bevelen om bewuste afwijkingen of afwijkingen die niet meer te herstellen zijn in het controlejaar bij te houden, zodat dit inzichtelijk is.
- Andere zaken die het college relevant vindt om de raad nader over te informeren.

4 Mogelijke impact op uw organisatie

4.1 Rechtmatigheidsverantwoording als groeimodel

De rechtmatigheidsverantwoording heeft als doel om de kwaliteit van de gemeentelijke bedrijfsvoering te verbeteren. Vanaf controlejaar 2021 nemen gemeenten in de jaarrekening de rechtmatigheidsverantwoording op. Het staat de gemeente vrij om naast de rechtmatigheidsverantwoording zich breder te verantwoorden. Dit past in een internationale lijn die zich ontwikkelt naar een zogenaamd in control statement (ICS). Voor de invulling van de rechtmatigheidsverantwoording binnen gemeenten zijn diverse varianten mogelijk. Hieronder staan drie varianten genoemd. Deze varianten zijn zowel alternatieven als ambitieniveaus.



Figuur 1: Drie varianten: van rechtmatigheidsverantwoording tot ICS (bron BADO notitie rechtmatigheidsverantwoording)

Praktijkvoorbeeld

De gemeente Amersfoort kiest voor ambitieniveau 3. Daarbij heeft zij een groeipad naar dit niveau vastgesteld waarbij aansluiting wordt gezocht met de ontwikkelfases van de afdelingen en met blijvende betrokkenheid van het management (klankbordgroep, pilots etc.).

De rechtmatigheidsverantwoording is onderdeel van het bestaande, brede risicomanagementraamwerk. Dit raamwerk draagt bij aan de realisatie van alle doelen. Voldoen aan de rechtmatigheidsvereisten is er één van. Onderdeel van dit raamwerk is dan ook dat het management zich over alle aspecten van de bedrijfsvoering verantwoordt. Op deze manier zijn de extern gestelde eisen aan de rechtmatigheidsverantwoording organisch in het brede risicomanagementraamwerk ingepast.

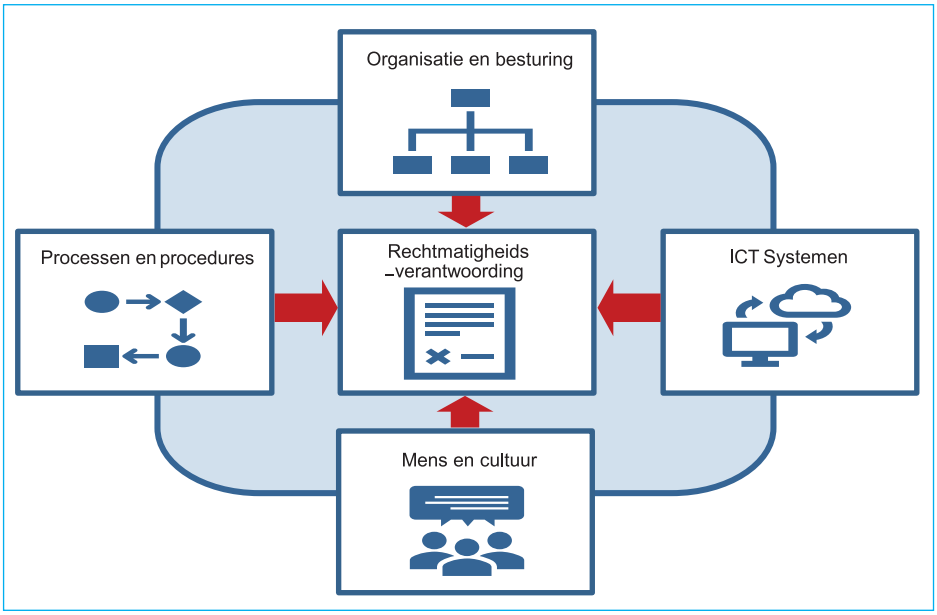
In bijlage F is de Amersfoortse benadering verder uitgewerkt.

4.2 Perspectieven voor kijken naar de invloed op uw organisatie

Met de rechtmatigheidsverantwoording legt het college verantwoording af over de mate waarin is voldaan aan de eisen die in de wet- en regelgeving aan rechtmatigheid worden gesteld. Met andere

woorden: in hoeverre is de rechtmatigheidsdoelstelling van de gemeente bereikt? Dit is in principe niets nieuws onder de zon. De gemeente wil sowieso voldoen aan de wet- en regelgeving. Het expliciet verantwoorden over de mate waarin de doelstellingen zijn bereikt is hiervan een logisch onderdeel. De conclusie zou kunnen zijn dat de invloed van de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording op de gemeentelijke organisatie beperkt is.

Toch is het raadzaam na te gaan waar potentiële veranderingen zich voor doen, wanneer de rechtmatigheidsverantwoording verplicht is. Voor het in kaart brengen van mogelijke veranderingen en/of noodzakelijke maatregelen hanteert de gemeente Utrecht de vier perspectieven uit onderstaande figuur.



Figuur 2: vier perspectieven die veranderen door de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording

Met deze perspectieven probeert de gemeente Utrecht een integraal en samenhangend beeld te bieden, waarin zowel 'harde' als 'zachte' maatregelen aan bod komen. Uiteindelijk is het doel een stevig fundament te leggen waarop het college kan bouwen en vertrouwen bij het afgeven van de rechtmatigheidsverantwoording.

4.3 Organisatie en besturing

Om te komen tot een rechtmatigheidsverantwoording is een heldere verantwoordelijkheids- en rolverdeling noodzakelijk. Het besef dat alle organisatieonderdelen verantwoordelijk zijn voor de rechtmatigheidsverantwoording is cruciaal voor het realiseren van de noodzakelijke veranderingen in de organisatie. Het voltallige college is verantwoordelijk voor het afgeven van de rechtmatigheidsverantwoording – het behoort niet tot de portefeuille van een enkele wethouder. De wethouders van financiën en audit kunnen hierbij wel een coördinerende rol vervullen, maar de fouten of onduidelijkheden kunnen betrekking hebben op het beleidsterrein van de hele gemeente.
Voor de ambtelijke organisatie geldt dit evenzeer – de rechtmatigheidsverantwoording is niet het 'feestje' van de concerncontroller, VIC of concernaudit. Het 'three lines of defence'-model kan als handvat worden gebruikt om de rolverdeling nader in te vullen.

De mate waarin een gemeente centraal of decentraal is georganiseerd is vanzelfsprekend van invloed op de rol- en verantwoordelijkheidsverdeling. Het is niet de bedoeling omwille van de rechtmatigheids-verantwoording de leidende sturingsprincipes over boord te gooien. Beter is hierbij aan te

sluiten. Met de huidige sturingsfilosofie als uitgangspunt is het nuttig om de onderstaande aandachtspunten uit te werken:

- Inrichting en samenwerking tussen de 'three lines of defence' afstemmen, rol- en verantwoordelijkheidsverdeling tussen de eerstelijns en tweedelijns vaststellen[3]
- Verantwoordelijkheid beleggen voor sturing en monitoring van rechtmatigheids-verantwoording gedurende het boekjaar. Mogelijke aandachtspunten zijn:
  - de rolverdeling van concerncontrol en VIC/concernaudit
  - de positie en kritieke omvang van VIC als onderdeel van de tweede lijn
  - de functionele relatie tussen VIC-rollen (tweede lijn) en concernaudit (derde lijn)
  - afspraken over planning en review
  - afspraken over uitvoering en ondersteuning van werkzaamheden voor de tweede lijn
  - sturing en prioritering

4.4 Mens en cultuur

Rechtmatig handelen is voor gemeenten zonder meer uitgangspunt en maakt deel uit van de cultuur. Een goed begrip van de rechtmatigheidsverantwoording en de implicaties van de invoering voor de gemeentelijke organisatie vraagt evenwel om bewustwording van de mogelijke gedragsveranderingen die ermee samenhangen. Rechtmatig handelen deden we altijd al, de vraag is echter: zijn het handelen en de daarbij gemaakte afwegingen voldoende zichtbaar en traceerbaar vastgelegd? Op veel punten zal dit prima voor elkaar zijn, op andere punten zal aanscherping nodig zijn. Mogelijk spelen er dilemma's rond rechtmatigheid in relatie tot doelmatigheid en doeltreffendheid. Bijvoorbeeld snelheid en flexibiliteit in relatie tot de eisen vanuit de Aanbestedingswet 2012. Hoe ga je daar als gemeente mee om?

Een aspect van andere orde is de vraag of de ambtelijke organisatie voldoende uitgerust is om de werkzaamheden die nodig zijn voor de rechtmatigheidsverantwoording adequaat uit te voeren. Voor een kwalitatief goede uitvoering dient de VIC-rol de benodigde capaciteit en het vereiste kennis- en ervaringsniveau te bepalen. Uitkomsten van deze stap kunnen zijn dat extra capaciteit geworven moet worden of dat medewerkers trainingen en opleidingen volgen om hun kennis verder uit te bouwen en te versterken. Mocht de uitkomst zijn dat de VIC-rol onvoldoende capaciteit of niveau heeft, dan kan uitbesteding van deze rol een optie zijn. De gemeente blijft verantwoordelijk voor de aansturing en monitoring, deze verantwoordelijkheid kan niet worden overgedragen.

4.5 Processen en procedures

Het proces van totstandkoming van de rechtmatigheidsverantwoording kent de nodige uitdagingen, afhankelijk van de sturingsfilosofie en de positie van de VIC/concernaudit. Voor organisaties met een sterk decentrale structuur, waarbij de VIC-rol onderdeel is van de tweede lijn, zijn andere afspraken nodig dan voor organisaties met een centrale VIC/concernaudit. Thema's die in het proces van totstandkoming aan bod kunnen komen zijn:

- kaderstelling voor het auditplan van de gemeente met bijbehorende controle- en testplannen en eisen waaraan deze producten moeten voldoen
- bepaling van de tolerantiematerialiteit en uitvoeringsmaterialiteit
- beschrijving van de werkzaamheden van de VIC-rol, concern control en concernaudit en review daarvan (bijvoorbeeld gemeentebreed en decentraal)
- eventueel gebruik van selfassessments om de positie per organisatieonderdeel te bepalen
- bevestiging van de rechtmatigheid per organisatieonderdeel (optioneel)
- evaluatie van de bevindingen (fouten en onduidelijkheden)
- opstelling van de rechtmatigheidsverantwoording
- agendering van gesprekken met college en raad

3 In de Commissie BADO-notitie over de verbijzonderde interne controle staat meer informatie over de 'three lines of defence' en verantwoordelijkheidsverdeling.

4.6 Systemen

In bijlage H gaan wij uitgebreid in op de mogelijkheden om de werkzaamheden voor de rechtmatigheidsverantwoording te digitaliseren. Er wordt een schets gegeven van de tools die de huidige technologie biedt om de interne controle efficiënter en effectiever te maken.

Bij dit aspect volstaan we hier met de opmerking dat de samenhang tussen rechtmatigheid en de betrouwbaarheid en beveiligingsaspecten (incl. privacy) van IT-systemen aandacht behoeft. Zeker daar waar voor data-analyse gebruik wordt gemaakt van data uit de primaire en financiële systemen, dient stil te worden gestaan bij de betrouwbaarheid en de kwaliteit van de data. Per 1 januari 2020 is de Baseline Informatiebeveiliging Overheid (BIO) van kracht. Een ambitie zou kunnen zijn om de acties voor het naleven van de BIO en de rechtmatigheidsverantwoording goed op elkaar af te stemmen.

Bijlagen

A Normenkader

Het normenkader voor een rechtmatigheidscontrole betreft de inventarisatie van de VIC relevante regelgeving van hogere overheden en de gemeente zelf. Dit is wet- en regelgeving die bepalingen bevat over financiële beheershandelingen en door de Raad of hogere overheden is vastgesteld en voorgeschreven. In dit onderdeel wordt ingegaan op de zaken die moeten worden geregeld.

Wat staat er in het normenkader?
Het normenkader is een inventarisatie van alle verordeningen die de gemeenteraad heeft vastgesteld. Er kan ervoor worden gekozen om Collegebesluiten (bijvoorbeeld het eigen inkoopbeleid) ook in het normenkader op te nemen, maar dat wordt niet aanbevolen. Daar waar het vanzelfsprekend is om in het normenkader de Aanbestedingswet 2012 op te nemen, kan de gemeente kiezen om de Gids Proportionaliteit wel of niet op te nemen.

Bij opstelling van het normenkader is het van belang om te inventariseren welke nieuwe regelingen de afgelopen periode zijn vastgesteld, dan wel welke regelingen zijn ingetrokken. Met gebruik van websites als wetten.overheid.nl kan worden vastgesteld of alle regelingen die door de gemeente zijn vastgesteld, ook in het normenkader zijn opgenomen.

Gemeenten, provincies en waterschappen zijn verplicht om hun regelingen via Overheid.nl beschikbaar te stellen.

In het normenkader is het mogelijk om bijvoorbeeld bepaalde subsidievoorwaarden (bijvoorbeeld recht, hoogte en duur) buiten het normenkader te houden. Als deze voorwaarden niet worden nageleefd, leidt een fout niet direct tot een rechtmatigheidsfout, maar is er sprake van het niet naleven van een regel van interne orde. Dat kan overigens alleen als deze onderdelen niet verplicht voortvloeien uit hogere regelgeving.

In een afzonderlijk toetsingskader kan apart worden opgenomen welke artikelen van de regelingen uit het normenkader worden betrokken in de rechtmatigheidscontrole. Dit kan ook in het normenkader worden opgenomen. Het toetsingskader (als dat dus gemaakt wordt) dient door het College te worden vastgesteld.

Wie stelt het normenkader op?
Ondanks het feit dat het kader iets juridisch lijkt te zijn en juristen wellicht wel betrokken zijn, dan wel geconsulteerd worden, is het logisch dat de VIC nauw betrokken is, dan wel verantwoordelijk is voor het opstellen van het normenkader. Dit normenkader bepaalt immers de reikwijdte van de rechtmatigheidscontrole.

Wie stelt het normenkader vast?
Het normenkader moet minimaal door het College worden vastgesteld en vervolgens ter kennisname naar de Raad worden gestuurd. Het is ook mogelijk om de Raad het normenkader te laten vaststellen. Daar waar er financiële auditcommissies zijn ingesteld is dit een document dat daar besproken kan worden.

Wanneer stellen we het normenkader vast?
Het normenkader dient uiterlijk voor de aanvang van de jaarrekeningcontrole te zijn vastgesteld. Overeenkomstig de kadernota rechtmatigheid is het normenkader rechtmatigheid namelijk een inventarisatie van de voor de accountantscontrole relevante regelgeving. Formeel kan de accountant zijn jaarrekeningcontrole niet beginnen voordat hij het vastgelegde normenkader heeft ontvangen.

Link naar de kadernota rechtmatigheid 2018 (van de commissie BBV).

B Interne controle bij de provincies Flevoland en Utrecht

Voorbeeld inrichting voor Rechtmatigheidsverantwoording

Provincie Flevoland	Provincie Utrecht
Scope: Vanuit de Verbijzonderde Interne Controle (later VIC) wil de ambtelijke organisatie het college op doelmatige en pragmatische wijze voorzien van voldoende zekerheid zodat het college zich over de rechtmatigheid kan verantwoorden. De VIC is ingericht als interne beheersingsmaatregel waarop de accountant kan steunen bij zijn organisatiegerichte werkzaamheden (3de categorie volgens de BADO-notitie "De verbijzonderde interne controle bij decentrale overheden). Volgens de accountant is deze opzet van de VIC passend bij de omvang van de organisatie. Het nasteven van het afgeven van een "In Control Statement" en /of de VIC uit te voeren van het het niveau van een interne auditfunctie (4de categorie volgens de BADO-notitie) is momenteel niet wenselijk. Om hieraan te voldoen moet namelijk volledig voldaan worden aan de accountantsrichtlijn "610 Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors" welke vrij vertaald een interne accountantsdienst voorschrijft. Dit is niet wenselijk gezien de huidige VIC-functie er niet enkel is om de accountant te bedienen maar vooral om de organisatie te dienen. De VIC is namelijk ook een instrument ter optimalisatie van de bedrijfsvoering. De rol die de VIC heeft in de optimalisatie van de bedrijfsvoering is onverenigbaar met de rol van een interne accountant terwijl de dubbelrol (controleren en optimaliseren) van de VIC juist de meest toegevoegde waarde biedt in Flevoland.	**Scope:** De provincie Utrecht (GS) heeft besloten om de VIC in te richten als interne beheersingsmaatregel met als doel om met een hoge mate van zekerheid te kunnen verklaren dat de uitgaven rechtmatig zijn geweest en indien dit niet zo is, hoe groot de omvang van onrechtmatigheid is. De reden hiervan is dat de organisatie wil inzetten op een VIC die het verder ontwikkelen van de kwaliteit en het lerend vermogen van de eigen organisatie ondersteunt. Dit sluit aan op de geformuleerde ambitie zoals opgenomen in de jaarrekening 2017 en het coalitieakkoord 2019-2023 van de provincie Utrecht. De reden dat niet voor het oprichten van een interne auditfunctie is gekozen, is dat de kans reëel is dat de kosten de baten zullen overstijgen. Om door de accountant als interne auditfunctie (IAF) te kunnen worden gekwalificeerd stellen de accountants dusdanig hoge eisen aan de kwaliteit van de IAF. Dit zou te vergelijken moeten zijn met het kwaliteitsniveau dat ook voor de controlerend accountant zelf geldt. Daarnaast komt het voor dat externe accountants maar beperkt op kleine interne auditfuncties (minder dan 7.500 directe interne audituren) kunnen steunen. Dit omdat er sprake kan zijn van: beperkte objectiviteit door de organisatorische positie, onvoldoende ervaring of kwalificaties binnen de IAF en een beperkte reikwijdte waarbij de scope van de externe controle afwijkt van die van de IAF *(Notitie verbijzonderde interne controle bij decentrale overheden, BADO, 14 februari 2019)*. Als laatste bestaat het risico dat het in deze fase instellen van een IAF leidt tot meer controle in plaats van meer in control komen. Op dit moment is de provincie bezig om de AO, IC en VIC van bedrijfsvoeringsprocessen te verbeteren.
Organisatie: Bij de provincie Flevoland is het de verantwoordelijkheid van de VIC om zich uit te spreken over de financiële rechtmatigheid en getrouwheid. In het verlengde van deze verantwoordelijkheid heeft de VIC-functie de taak om de rechtmatigheidsverantwoording te introduceren. Om te komen tot een rechtmatigheidsverantwoording heeft de provincie Flevoland de "Three lines of defence" op de volgende wijze ingericht: Eerste lijn: Dit is de AO/IC bij alle afdelingen en het fundament van de interne beheersing. Tweede lijn: Dit is de ondersteuning en advisering voor alle afdelingen. Denk hierbij aan de inkoopadviseurs, juridische medewerkers, de fiscalist, de risicomanager, medewerkers planning en control en de interne controles (later IC's).	**Organisatie:** De eenheid concerncontrol van de provincie Utrecht is momenteel bezig met het opstellen van een concept procesbeschrijving voor de rechtmatigheidsverantwoording. Vooralsnog laat deze de volgende uitgangspunten zien: Eerste lijn (het management): De administratieve organisatie en interne controles (AO/IC) zijn de verantwoordelijkheid van het management. Tweede lijn (bedrijfsvoering en business controllers): De analyse m.b.t. het begrotingscriterium wordt aangeleverd door het team Financiën in samenwerking met het verantwoordelijk management. De spendanalyse (aanbestedingen) wordt aangeleverd door het team inkoop.

Provincie Flevoland	Provincie Utrecht
Organisatie: Derde lijn: Dit zijn de interne audits. Onderdeel hiervan is de VIC die de architect is van de IC's in de tweede lijn, een repreformance uitvoert op de IC werkzaamheden en waar nodig aanvullend onderzoek verricht. Andere audits in de derde lijn zijn gericht op onder andere doelmatigheid & doeltreffendheid (Art 217a Provinciewet), fiscale audits, audits naar informatieveiligheid en het toezicht op het archief. Waar mogelijk worden de audits vanuit de verschillende disciplines samen opgezet en uitgevoerd.	**Organisatie:** Derde lijn (concerncontrol): De eenheid concerncontrol, onderdeel VIC, is verantwoordelijk voor het opstellen van een rechtmatigheidsverantwoording. Dit is een deels uitvoerende en deels regievoerende taak. De integrale tekst van de rechtmatigheidsverantwoording wordt opgesteld door concerncontrol, onderdeel VIC. Concerncontrol, onderdeel VIC, velt mede op basis van de uitkomsten van de VIC het oordeel over de financiële rechtmatigheid (waaronder het voorwaardencriterium) en legt dat voor hoor en wederhoor terug bij het verantwoordelijk management. Over het rapporteren i.v.m. M&O wordt nog nagedacht. **Vervolg proces:** De rechtmatigheidsverantwoording wordt aan het centraal managementteam (CMT) voorgelegd als onderdeel van de jaarstukken. Daarna gaat deze naar GS en PS.
Risicoanalyse: Vanuit de VIC worden twee risicoanalyses opgesteld. De eerste is een brede risicoanalyse welke de basis vormt voor het jaarlijkse interne controle plan (later ICP) met een meerjarige doorkijk. Op basis van een dump uit de financiële administratie wordt inzichtelijk gemaakt waar de grootste geldstromen plaatsvinden in de balans en exploitatie. De grootste geldstromen komen in ieder geval voort uit het proces van Inkoop & Aanbesteding, Subsidies en Personele Lasten. Deze processen zijn dan ook jaarlijks onderwerp van IC en VIC (aangevuld met een IC en VIC op de begroting(swijzigingen) om een uitspraak te kunnen doen over de rechtmatigheid van het begrotingscriterium). Andere materiele geldstromen worden vervolgens roulerend in het ICP geprogrammeerd en gecontroleerd door de VIC functie. De tweede variant zijn risicoanalyses op de onderwerpen zoals in het ICP geprogrammeerd. Tot voorkort was het de directie die het ICP vaststelde, maar de provincie Flevoland heeft het voornemen om met de komst van de rechtmatigheidsverantwoording het ICP aan het college voor te leggen. Nadat het college het ICP en daarmee de programmering van de onderzoeksobjecten heeft vastgesteld, wordt er per onderzoeksobject een risicoanalyse opgesteld in een risicocontrolematrix (zie bijgevoegd voorbeeld). Deze matrix heeft een tweeledig doel. Enerzijds als verantwoording naar de organisatie waarin is vastgelegd waarom er wat wordt onderzocht. Anderszijds om de aanpak en reikwijdte van de VIC met de accountant af te stemmen.	**Risicoanalyse:** De VIC-functie wordt op dit moment verder opgebouwd. Hierbij is sprake van een groeimodel waarbij de VIC stapsgewijs groeit naar het gewenste ambitieniveau (zie scope). Gezien aankomende wetswijziging is het verbijzonderde interne controleplan in 2020 voor het eerst door GS behandeld en vastgesteld. In het verleden werd het plan in het MT behandeld. Afgelopen jaren zijn de processen inkoop, personeel en subsidie als belangrijkste processen aangemerkt. Vanuit dit vertrekpunt vindt in eerste instantie de uitvoering van de VIC plaats. In de komende periode zijn aanvullende onderwerpen opgenomen die bijdragen aan de rechtmatigheids-verantwoording die GS zal afgeven. In verband met de gezamenlijke opgave om de bedrijfsvoering te versterken wordt ook aansluiting gezocht met lopende verbeteracties. De ambitie is om in de toekomst werkzaamheden te verschuiven van controle achteraf (gegevensgericht vanuit de uitkomsten) en naar controle tussentijds (procesgericht op beheersingsmaatregelen). De focus komt daarmee te liggen op het eigenstandig toetsen van de interne beheersing in de processen.

Provincie Flevoland	Provincie Utrecht
De risicomatrix bestaat daarmee uit drie onderdelen. **1 Inventarisatie.** Allereerst wordt het proces in hoofdlijnen uitgewerkt. Bij elke processtap worden de risico's op de verschillende getrouwheids- en rechtmatigheidscriteria benoemd, gevolgd door de beheersmaatregelen die de organisatie heeft getroffen. In dit onderdeel inventariseren we dus de processtappen, risico's en beheersmaatregelen. **2 Controle** Voor de beheersmaatregelen, genoemd in de inventarisatie, die niet afdoende zijn, wordt er een controleactie uitgevoerd. Hierbij wordt vastgelegd wat met de controle (IC en/of VIC) moet worden vastgesteld, wat het kader is voor de controle en tot slot waar deze controle een oordeel over geeft. Bij de provincie Flevoland onderscheiden we in de VIC verschillende oordelen waaronder rechtmatigheid, getrouwheid, afwijkingen van het provinciaal beleid maar ook administratieve afwijkingen. In dit onderdeel geven we daarmee weer, wat we controleren, aan de hand van welk kader en als we een afwijking constateren wat het oordeel hierbij zou zijn (afwijking rechtmatigheid, getrouwheid, provinciaal beleid of administratieve afwijking). **3 Aanpak** Tot slot de aanpak van de controle zoals hierboven gedefinieerd. Hierbij duiden we of het risico afwijkt van de algemene risico-inschatting van het proces[1] en geven we aan hoe de controle wordt verricht (deelwaarneming, integrale beoordeling, data-analyse, etc.) met daarbij de omvang van de controle (scope analyse of aantal deelwaarnemingen).	Voor de processen die onderdeel uitmaken van het VIC-plan vinden eerst risicosessies plaats met de procesbetrokkenen. Deze sessies staan in het teken van het afstemmen van de belangrijkste processtappen, de risico's en de beheersmaatregelen ("de key controls"). De afgestemde procesbeschrijving (inclusief risicoanalyse, beheersmaatregelen en VIC-werkzaamheden) worden vervolgens geactualiseerd in de audittool van het Key Control Dashboard. In de risicosessies wordt ook afzonderlijk aandacht besteed aan de frauderisico's. De risico's, de toetspunten en de verwachte dossierinhoud zijn afgestemd met de externe accountant. Met de externe accountant vindt periodiek overleg plaats over de wijze van selectie en de voortgang van de verbijzonderde interne controlewerkzaamheden. De risicoanalyse is het vertrekpunt voor de verdere uitvoering van de verbijzonderde interne controlewerkzaamheden. De risico's zijn hierbij onderverdeeld in de getrouwheids- en rechtmatigheidscriteria.
Werkzaamheden: Op grond van de risicocontrolematrix (zoals hierboven genoemd) worden de werkzaamheden uitgevoerd. Waar mogelijk wordt gebruik gemaakt van IC werkzaamheden waar de VIC gebruik van kan maken en anders voert de VIC hier zelf onderzoek naar uit. Vooralsnog worden de IC en VIC werkzaamheden in excel vastgelegd gezien de flexibiliteit die dit biedt. In deze excelbestanden is allereerst de opzet van de controle beschreven om een lezer van het bestand wegwijs te maken en de relevantie van alle tabbladen aan te tonen. Dit bestand is rechtstreeks gelinkt aan de risicocontrolematrix van het betreffende controleonderwerp om te voorkomen dat de controlewerkwaarheden te beperkt of te uitgebreid zijn. Alle controlewerkzaamheden zoals vastgelegd in het excel bevatten een verwijzing naar onderliggende brondocumentatie (uniek referentienummer in het documentmanagementsysteem) die is geraadpleegd en op basis waarvan conclusies worden getrokken. Deze excelbestanden (en onderliggende brondocumentatie) worden integraal met de accountant gedeeld.	**Werkzaamheden:** Voor het onderdeel aanbestedingen zijn afzonderlijke risicosessies belegd. Vanuit de regiefunctie vindt periodiek afstemming met team inkoop plaats over de opvolging van verbetermaatregelen, het verloop van het proces en de uitkomsten van de door team inkoop uitgevoerde controles op de inkoopdossiers. Voor inkoop, personeel en subsidies is de afgestemde risicoanalyse het vertrekpunt voor de uitvoering van de verbijzonderde interne controlewerkzaamheden. Met ingang van het boekjaar 2020 vindt de uitvoering van de gegevensgerichte werkzaamheden van de VIC per kwartaal plaats voor de processen inkoop, personeel en subsidies. Indien op basis van de uitvoering nieuwe risico's en of bevindingen worden geconstateerd wordt de controleaanpak hierop aangepast.

1 Per proces wordt het risico (laag, middel, hoog) in algemene zin geduid op basis van de financiële omvang, de complexiteit van de regelgeving, of het proces aan verandering onderhevig is, de kwaliteit en continuïteit van de medewerkers die bij het proces betrokken zijn en de ervaringen uit eerdere controles.

Provincie Flevoland

Rapporteren:
De uitkomsten van de controlewerkzaamheden worden in een controleverslag samengevat.

Gezien het karakter van de VIC waarbij zowel de accountant als de interne organisatie wordt bediend, kent de VIC ook een variatie aan bevindingen, te noemen; afwijkingen rechtmatigheid, getrouw beeld, provinciaal beleid en administratieve afwijkingen.

Bovengenoemde afwijkingen worden vooraf met de betrokken medewerkers en managers besproken in het kader van hoor en wederhoor. Elke bevinding in het controleverslag is daarbij opgebouwd uit vier onderdelen zoals hieronder weergegeven.

Bevinding	Risico	Advies	Reactie
Feitelijke constatering	Mogelijk risico als gevolg van de constatering	Advies vanuit de VIC-functie om dergelijke constatering in de toekomst te voorkomen.	Reactie van de verantwoordelijke manager verkregen uit het hoor en wederhoor.

Naar hoor en wederhoor worden de bevindingen in de controleverslagen jaarlijks bij de directie aangeboden (wij zijn voornemens om vanaf 2020 deze verslagen ook bij het college aan te bieden).

De directie wordt gevraagd kennis te nemen van de controleverslagen en de adviezen vast te stellen. De door de directie vastgestelde adviezen worden aangeboden bij de betreffende afdelingen met het verzoek op opvolging te geven aan deze aanbevelingen.

In de voorgenomen aanpak wordt vanaf boekjaar 2020 een selectie van de bevindingen bij GS aangeboden. De reden dat het aantal bevindingen voor GS is beperkt, is omdat een deel van de bevindingen betrekking hebben op de bedrijfsvoering. De bedrijfsvoering is echter een aangelegenheid van de directie. De bevindingen die GS ontvangen zijn in eerste instantie de afwijkingen rechtmatigheid en de afwijkingen getrouw beeld. Deze bevindingen zijn voor GS relevant bij de verantwoording in de jaarrekening naar PS. Op basis van deze informatie kan GS zich in de jaarrekening over de rechtmatigheid verantwoorden.

Daarnaast zijn we voornemens om GS afzonderlijk over de afwijkingen van het provinciaal beleid te rapporteren. Dit zijn namelijk die gevallen waarin de ambtelijke organisatie heeft afgeweken van de voorschriften van GS. Op deze wijze is GS in staat om bij te sturen of haar voorschriften te wijzigingen.

Op grond van deze rapportagesystematiek wordt het management van de provincie gefaciliteerd in het continue optimaliseren van de bedrijfsvoering en is het college in staat om zich over de rechtmatigheid te verantwoorden en is de getrouwheid van deze verantwoording geborgd.

Provincie Utrecht

Rapporteren:
De uitkomsten van de controlewerkzaamheden worden in een memorandum vastgelegd per proces. Deze worden afgestemd met de proceseigenaren.

Tweemaal per jaar wordt een overkoepelend verslag opgesteld waarin de belangrijkste uitkomsten zijn weergegeven. De intentie is om het tussentijdse verslag te behandelen in het CMT en het eindverslag in GS.

C Risicoanalyse gemeente Alkmaar

RISICOANALYSES

Context	Beheersdoelstelling	Risico	Risico analyse	Eigenaar	Waarschijnlijkheid	Impact	Reactie	Reactie toelichting
Aan- en verkopen vastgoed - Stel besluit tot aan of verkoop vast	Rechtmatigheid	Het risico bestaat dat de transactie niet marktconform tot stand komt	De risico inschatting is gebaseerd op het netto risico. Het beleid is dat de aan en verkoop marktconform tot stand komt. In het verleden zijn wel eens bij uitzondering transacties 1 op 1 tot stand gekomen .		2 - Mogelijk	3 - Matig	Aanvaarden	De beheersmaatregelen dekken de impact dusdanig af, dat het restrisico daarmee aanvaard kan worden.
Aan- en verkopen vastgoed - Aan of verkoop-overeenkomst	Rechtmatigheid	Registratie gemeentelijk vastgoed (inclusief gronden) sluit niet aan op het werkelijk bezit	De risico inschatting is gebaseerd op het netto risico.In 2015 heeft een integrale check van het vastgoed plaatsgevonden. Hier zijn beperkte verschillen uitgekomen. Derhalve wordt dit risico als laag ingeschat.		2 - Mogelijk	2 - Gering	Aanvaarden	De beheersmaatregelen dekken de impact dusdanig af, dat het restrisico daarmee aanvaard kan worden.
Aan- en verkopen vastgoed - Administreer aan of verkoop	Rechtmatigheid	Verkooptransacties duurzame goederen zijn niet verwerkt in de financiële administratie	De risico inschatting is gebaseerd op het netto risico.Het risico wordt op basis van ervaringen uit het verleden laag ingeschat.		2 - Mogelijk	2 - Gering	Aanvaarden	De beheersmaatregelen dekken de impact dusdanig af, dat het restrisico daarmee aanvaard kan worden.

D Control Framework gemeente Almere

Nr	Processtap	Functiescheiding	Wat en welk doel	Wanneer	Wie – Functionaris: Projectleider	Medewerker uitgifte	Jurist	Dealcommissie/strategisch adviseur control ruimtelijk domein	Afdelingshoofd EO&G	Afdelingshoofd GO	Financieel Beheer	Audit	Personeel kavelwinkel/potentiële koper	3LoD	Waarmee – welke documenten – applicaties – infobronnen	Waarheen - welke uitkomst – archivering	Te onderkennen risico's	Beheersmaatregel	Audittrail
Procesonderdeel (Grondzoekonpen (1. Voorbereiding)																			
1	Opstellen verkavelingsplan	Uitvoeren	Het verkavelingsplan wordt zo opgesteld en de kavels worden zo verdeeld zodat dit een aantrekkelijke kracht op de markt heeft.	Na vaststelling ontwikkelingsplan en voor uitgifte kavel(s).	R	S									Ontwikkelingsplan + Plan van Aanpak Bouwfase	Opgesteld verkavelingsplan	Verkaveling niet juist weergegeven; gemeente is geen grondeigenaar	Controle in projectteam	
2	Vaststellen verkavelingsplan	Beschikken	Vaststellen verkavelingsplan.	Na vaststelling ontwikkelingsplan en voor uitgifte kavel(s)					R	R				1e	Opgesteld verkavelingsplan	Vastgesteld verkavelingsplan	Verkaveling niet juist weergegeven of niet conform ontwikkelingsplan	Controle in projectteam en vaststellen in GOAL (bij conform ontw plan en geen grote projecten) of PSO (bij grote projecten en als afwijkend van ontw	1.

E Scoping gemeente Almere

Scoping		LASTEN Realisatie	BATEN Realisatie	In scope VIC	Materieel
A01	Afvalopbrengsten	0	-3.864.138	ja	nee
B01	Belastingheffing	0	-87.404.088	ja	ja
B02	Belastinginvordering	85.387	-923.773	nee	nee
B03	Belastingheffing overig	0	-318.194	nee	nee
C01	Secretarieleges Burgerzaken	0	-3.269.676	ja	nee
D01	Contractuele verhuur	0	-12.979.883	ja	ja
D02	Grondverhuur	0	-2.484.651	nee	nee
D03	Medegebruik	0	-1.564.901	ja	nee
D04	Verhuur Sportaccommodaties	0	-2.256.681	ja	nee
D05	Verhuur Overig	0	-2.699.402	nee	nee
E01	Grondverkoop - Niet GREX	0	-323.847	nee	nee
E02	Kostenverhaal	0	-9.061.100	ja	ja
E03	Kadaster grondverkoop	0	-126.919	nee	nee
E04	Anterieure overeenkomsten	0	0	nee	nee
F01	Inkoop en aanbesteding Algemeen	181.362.786	0	ja	ja
F02	Belastingen - Lasten	3.556.142	0	ja	nee
F03	Bijdragen Gemeenschappelijke Regeling	19.828.575	-145.318	ja	ja
F04	Bijdrage GR ACF	26.158.516	0	ja	ja
F06J	Inkoop zorg Jeugd Stipter	29.743.298	0	ja	ja
F06JVJ	Inkoop zorg Jeugd Stipter VJ	-59.698	0	nee	nee
F06W	Inkoop zorg WMO Stipter	25.141.450	0	ja	ja
F06WVJ	Inkoop zorg WMO Stipter VJ	24.886	0	nee	nee
H01	Omgevingsvergunningen WABO	0	-425.694	nee	nee
H02	Leges leidingen	0	-671.390	nee	nee
H03	Bouwleges	0	-8.900.565	ja	ja
H04	Marktgelden	0	-289.258	nee	nee
I02	Parkeeropbrengsten	0	-14.852.051	ja	ja
I03	Parkeren Overig	0	-36.871	nee	nee
J01	Personeelskosten	132.773.817	-69.890	ja	ja
J02	Ontvangen ZW gelden	-741.642	0	nee	nee
J03	Opbrengst detachering	0	-1.297.439	nee	nee
K01	Levensonderhoud GWS	88.391.860	-90.058.029	ja	ja
K02	Participatie GWS	773.579	0	ja	nee
L01	Algemene uitkering	0	-404.747.860	nee	ja
L02	Subsidies - Baten	0	-54.460.520	nee	ja
L03	Subsidies - Lasten	69.006.017	0	ja	ja
L03E	Subsidies - Exploitatie	13.880.084	0	ja	ja
L03NSUB	Subsidies - Lasten niet SUBMOD	4.392.560	0	ja	nee
L03VJ	Subsidies - Lasten VJ	-1.206.302	0	ja	nee
L03W	Subsidies - Woonlastenfonds	658.684	0	ja	nee

F Rechtmatigheid als onderdeel van risicomanagement (gemeente Amersfoort)

De gemeente Amersfoort heeft bewust gekozen voor volwassenheidsniveau 3 bij de rechtmatigheidsverantwoording: een verantwoording gericht op de brede bedrijfsvoering. Zie paragraaf 4.1 'De rechtmatigheidsverantwoording als groeimodel'.

Deze bijlage gaat in op de Amersfoortse benadering: welke keuzes zijn gemaakt en welke lessen zijn te onderkennen?

Eisen aan de interne organisatie

Om intern tot een rechtmatigheidsverantwoording te komen, worden eisen aan de interne organisatie (administratieve organisatie en interne beheersing) gesteld. Hieronder is dit uitgewerkt volgens het PDCA-model.

Fase	Activiteit	Toelichting
Doelen en normen expliciet maken	PLAN	Wat zijn de bronnen (welke wet- en regelgeving)? Wat zijn de concrete vereisten (bepalingen)?
Doorvertalen naar risico's en beheersmaatregelen	DO	Hoe kan vastgesteld worden dat voldaan is aan de vereisten?
Testen van de beheersmaatregelen (controls) door de gemeente zelf	CHECK	Werken de beheersmaatregelen in de praktijk? Vast te stellen door 1e lijn (kwaliteitsmedewerkers), control (2e lijn) en/of 3e lijn (Verbijzonderde Interne Controle).
Over de uitkomsten rapporteren, bijsturen en verantwoorden	ACT	Wat zijn de resultaten uit de testfase? Hierover zelfstandig intern (namens management, directie, college) een oordeel vormen. Moet bijgestuurd worden om aan de vereisten te voldoen? Hoe ziet de verantwoording hierover eruit?

Van belang is dat gemeenten expliciet aandacht besteden aan de inrichting van deze fasen voor zover die in de praktijk nog niet optimaal fungeert.

Rechtmatigheidsverantwoording als opstap naar een breed risicomanagement raamwerk

Bij veel gemeenten richt het risicomanagement zich alleen op het inventariseren van de financiële risico's (weerstandsvermogen) en het op ad hoc basis uitvoeren van risicobeoordelingen van projecten of thema's. De vereiste om door het college een rechtmatigheidsverantwoording op te laten stellen, kan helpen om binnen de gemeente aandacht te krijgen voor een bredere invulling en positionering van risicomanagement. Zoals gezegd hebben de managers een breed scala aan doelstellingen te realiseren. Het brede risicomanagement raamwerk richt zich dan ook op al deze doelstellingen.
Onder andere door (systematisch) voor alle afdelingen en projecten risicosessies uit te voeren voor alle type risico's. Deze risicosessies leveren bouwstenen voor de door het management af te leggen verantwoordingen (waaronder rechtmatigheid). Oftewel: het management heeft inzicht in en verantwoordt zich over de mate waarin (alle) doelstellingen zijn gerealiseerd. Door dit 'cascadegewijs' in te richten kunnen ook de directie en college zich verantwoorden. Op deze manier sluit de rechtmatigheidsverantwoording organisch aan op de inrichting van control en risicomanagement binnen de gemeente.

Geleerde lessen breed risicomanagement raamwerk

Voor de inrichting van het brede risicomanagement (control) raamwerk zijn bij het invullen en operatio-

naliseren van de rechtmatigheidsverantwoording een aantal geleerde lessen te onderkennen.

Onderwerp	Geleerde lessen
Breed risicomanagement raamwerk breed binnen de gemeente positioneren	• Leg expliciet in het (risicomanagement)beleid vast dat het management, directie en college zich verantwoorden over rechtmatigheid (en andere doelstellingen) • Visualiseer de brede context van risicomanagement: relatie tussen type risico's (onder andere rechtmatigheid) en organisatie-onderdelen (afdelingen en projecten). Gebruik dit als communicatiemiddel ('praatplaat') met managers en directie. • De collega's van Financiën & Risk faciliteren pro actief het management, directie, college en raad om het beleid en dus ook de rechtmatigheidsverantwoording te operationaliseren.
Fase: Doelen en normen expliciet maken	• Koppel de jaarrekeningposten aan processen: maak de financiële stromen inzichtelijk. Bepaal per financiële stroom de wettelijke vereisten (normen)
Fase: Doorvertalen naar risico's en beheersmaatregelen	• Bepaal hoe de normen vertaald worden in de werkwijze/ processen. • Formuleer de risico's en beheersmaatregelen
Fase: Testen van de beheersmaatregelen (controls) door de gemeente zelf	• Stem de aanpak van de verschillende testwerkzaamheden op elkaar af. Denk aan kwaliteitsmedewerkers (1e lijn) en Verbijzonderde Interne Controle (VIC). • Laat de VIC ook posten beoordelen die door de 1e lijn zijn getest. Dit draagt bij aan de kwaliteitsverbetering breed binnen de gemeente.
Fase: Over de uitkomsten van het testen rapporteren, bijsturen en verantwoorden	• Gebruik voor het verantwoorden binnen de hele gemeente een voor het management toegankelijk en herkenbaar format. • Betrek het management bij het bepalen van het format voor de rechtmatigheidsverantwoording. Bij voorkeur met managers die affiniteit hebben met control en dit intrinsiek belangrijk vinden. Deze managers zijn de 'ambassadeurs' en vertellen het de andere managers. Werk het uit in pilotvorm. • Beperk de rechtmatigheidsverantwoording tot de kernrisico's en kernbeheersmaatregelen. • Voorkom vaktechnisch (financieel/risk) jargon in de rechtmatigheidsverantwoording. • Bouw de rechtmatigheidsverantwoording door het college 'cascadegewijs' op: als resultante van de individuele, onderliggende verantwoordingen per afdeling (door de managers). Overweeg of ook een verantwoording op directie/gemeentesecretaris-niveau relevant is.

Risicosessies: een belangrijke pijler van het brede risicomanagement

Risicosessies zijn een belangrijke pijler van het beleid risicomanagement binnen de gemeente en een belangrijke bouwsteen voor de rechtmatigheidsverantwoording. Tijdens een risicosessie worden de belangrijkste risico's voor een onderdeel (afdeling of project) geïnventariseerd en geprioriteerd. De deelnemers zijn in staat om de afdeling of project breed te spiegelen op alle type risico's, waaronder rechtmatigheid.

Het uitgangspunt is dat alle afdelingen en projecten periodiek een risicosessie houden.

De keuzes over frequentie, reikwijdte en type risicosessie zijn afhankelijk van de relevantie, de omvang en/of het risicoprofiel van de afdeling. Ook de keuze van de deelnemers en mate van documentatie van de uitkomsten kan verschillen. Eventueel kan worden volstaan met een korte actualisatie van het aanwezige risicoprofiel. Een andere optie is dat wordt volstaan met het bespreken van de risico's (managementdialoog). De overwegingen die ten grondslag liggen aan de gemaakte keuzes dienen expliciet gemaakt te worden.

De gemeente kiest bewust voor het begeleiden van de risicosessies door medewerkers breed binnen de gemeente. Hierdoor is bewustwording en kennis van risicomanagement breder binnen de gemeente verspreid. De risicosessies hebben een cyclisch karakter. Het uitgangspunt is om deze

minimaal eenmaal per jaar te houden. Ook binnen de directie en het college van B&W worden tenminste jaarlijks een risicosessie gehouden. Deze hebben meer de insteek om te reflecteren op de effectiviteit van het risicomanagement en stil te staan bij een overview van de gemeentelijke toprisico's.

Risicosessies dragen nadrukkelijk bij aan het lerend vermogen van de organisatie. De risicoprofielen en de geleerde lessen worden transparant en breed gecommuniceerd.

Geleerde lessen risicosessies

Onderwerp	Geleerde lessen
Risicosessies op de agenda van management en directie	• Sluit zo dicht mogelijk aan op de belevingswereld van de managers: welke risico's kunnen het realiseren van – alle – doelstellingen (in de breedte) van de manager negatief beïnvloeden? • Neem het – dwingend – uitvoeren van risicosessies (voor elke afdeling en project) op als pijler in het beleid risicomanagement. • Laat managers met affiniteit met risicosessies fungeren als 'ambassadeur' in de organisatie.
Relevantie voor rechtmatigheidsverantwoording	• Risicosessies creëren bewustzijn voor 'in control', dus ook voor de rechtmatigheidsverantwoording. • Koppel de uitkomsten van de risicosessies expliciet aan de andere elementen (bronnen) van de rechtmatigheidsverantwoording. • Tijdens een afdelingsbrede of projectbrede risicosessie zullen de belangrijkste risico's op tafel komen. Wees je bewust dat dit –waarschijnlijk- voor rechtmatigheid maar een beperkt deel van de scope afdekt. • In een risicosessie kan extra aandacht gevraagd worden voor het aspect rechtmatigheid, eventueel in de vorm van een 'special'.
Praktische uitvoering	• Koppel het periodiek inventariseren van de financiële risico's (weerstandsvermogen voor Begroting en Jaarrekening) aan het uitvoeren van risicosessies. • Zorg dat de deelnemers van de risicosessie de afdeling/project goed kunnen spiegelen op alle type risico's.

G Tekst rechtmatigheidsverant-woording commissie BBV

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.

H Digitalisering van de audit

De technologische hulpmiddelen die door gemeenten gebruikt worden, hebben onder meer impact op de manier waarop (verbijzonderde) interne controles kunnen worden uitgevoerd. Het doel van de interne controle verandert niet, maar wel de samenstelling van de controlemiddelen. De rechtmatigheidsverantwoording is een mooie kans om na te denken hoe met digitalisering de interne controle kan verbeteren. Met de introductie van de rechtmatigheidsverantwoording staat (verbijzonderde) interne controle meer dan ooit in de belangstelling. Digitalisering heeft als doel de interne controle efficiënter en effectiever te maken en bij de uitvoering ervan de organisatie zo min mogelijk te belasten. Even een waarschuwing vooraf, wie digitalisering alleen als kostenbesparing ziet, komt bedrogen uit. De inzet van technologische hulpmiddelen is relatief complex en vraagt tijd, aandacht en specifieke kennis, maar leidt wel tot een grotere toegevoegde waarde en daarmee een significante bijdrage aan de interne beheersing.

Om niet te verdrinken in begrippen als data-analyse, tekst-mining, processmining en robotisering zijn een aantal stappen geformuleerd om met digitalisering van de interne controle aan de slag te gaan. Iedere lange mars begint met een eerste stap, daarin verschilt digitalisering niet van de interne controle. De gepresenteerde aanpak is mede gebaseerd op de ervaringen binnen de gemeente Utrecht.

Stap	Toelichting
Experimenteren en oriënteren	Maak tijd en ruimte om te oriënteren en te verkennen welke technische hulpmiddelen allemaal beschikbaar zijn. Veel interne controle-afdelingen zullen een nieuwe wereld binnen gaan. Ook een wereld met een eigen jargon! Net als de wereld van audit een eigen jargon heeft. Het kost wat tijd om elkaars taal te leren en thuis te raken in de materie. Zonder volledig te zijn kan grofweg de volgende indeling aan tools worden gemaakt: • **Risicomanagement:** diverse tools zijn beschikbaar om het risicomanagementproces te ondersteunen. Veel gemeenten hebben bij het bepalen van het weerstandsvermogen al ervaring met risicomanagement opgedaan en daarbij gebruik gemaakt van tools. Op de markt zijn tools beschikbaar voor gedefinieerde (proces)risico's en beheersmaatregelen. Dit voorkomt dat steeds het wiel opnieuw moet worden uitgevonden. Gemeenten hebben gelijksoortige processen en kunnen hier hun voordeel mee doen. • **Data-analyse:** Data-analyse kent inmiddels vele verschijningsvormen. De eenvoudigste is analyses uitgevoerd met Excel, die overigens zeer effectief kunnen zijn. Meer complexe tools zijn in staat analyses op (semi-)gestructureerde en ongestructureerde data uit te voeren. Een voorbeeld van semigestructureerde data zijn inkoopfacturen; op iedere factuur staat min of meer dezelfde informatie, alleen de lay-out verschilt. Verder zijn er tools die gestructureerde data (tabellen in database) en ongestructureerde data (tekst in Word, pdf, en fotomateriaal) met elkaar in verband brengen. Voor de ongestructureerde data wordt een ontologie gebaald, m.a.w. worden zoektermen (inclusief synoniemen) gedefinieerd om de analyse uit te voeren. • **Processmining:** Processmining houdt in dat de logbestanden van een informatiesysteem, bijvoorbeeld een zaaksysteem, geanalyseerd worden. Zo wordt inzichtelijk wie op welk moment handelingen heeft uitgevoerd. Dit geeft mogelijk een beeld in hoeverre interne controle maatregelen als functiescheidingen worden nageleefd en het voorkomen van afwijkingen in processen • **Robotic Process Automation (RPA):** Tijdens interne controles voeren auditors relatief veel eenvoudige maar tijdrovende (administratieve) handelingen uit. Te denken valt aan het documenteren van controlebevindingen. RPA kan worden toegepast op processen die altijd dezelfde set aan regels volgen, zogenoemde "rule-based processen". Op dit soort processen kan het "als-dan"-principe worden toegepast: de robot weet hoe hij moet handelen in een bepaalde situatie. Kent hij de situatie niet dan kan hij ook niet handelen. • **Audit ondersteunende tools:** Tenslotte zijn er diverse tools beschikbaar om de interne controles te structureren en met de organisatie te delen. Koppelen van bevindingen aan risico's en beheersmaatregelen geeft een goed beeld van wat er nog te doen is en waar prioriteiten moeten worden gelegd.

Stap	Toelichting
	Het inwinnen van advies en het brengen van bezoeken aan gemeenten die de eerste stappen al hebben gezet, geeft een beeld van de (on)mogelijkheden en samen optrekken werkt inspirerend. Ook het zelf experimenteren geeft zicht op wat er mogelijk is en wat de toegevoegde waarde voor de gemeente kan zijn. Aan de slag gaan maakt het concreet en geeft perspectief aan wat nodig is om de toepassing tot een succes te maken. En natuurlijk is niets leuker dan een eerste succes te boeken!
	Volledigheid van de havengelden. De gemeente Utrecht heeft de vijfde grootste binnenhaven van Nederland. In de havens voor zowel beroepsvaart als recreatievaart meren jaarlijks vele duizenden schepen aan. Op bepaalde uren van de dag is liggeld verschuldigd. Concernaudit was benieuwd of nagegaan kon worden of al het verschuldigde liggeld daadwerkelijk betaald was. Zou er data beschikbaar zijn aan de hand waarvan dit gecontroleerd kon worden? Met deze vraag zijn we aan de slag gegaan en we hebben meerdere websites gevonden waarop schepen gevolgd kunnen worden. We hebben data verkregen en gekoppeld aan de gemeentelijke administratie. Dat was allemaal goed te doen en leverde verrassende resultaten op. Was dit een trouvaille? Of is dit slechts het begin wat mogelijk is?
Structureren en aan de slag	Met een eerste succes ontstaat vanzelf het nodige enthousiasme om door te gaan. Toch is het goed dan even pas op de plaats te maken om een plan van aanpak voor het vervolg op te stellen. Een gestructureerde aanpak met kleine stappen leidt in het algemeen tot het beste resultaat. Het voordeel van kleine stappen is dat het overzichtelijk blijft en bij succes is ieder keer weer wat te vieren. Maak in het plan van aanpak helder wat de doelen zijn en wat mag worden verwacht. Doelen kunnen zijn: • **Efficiency vergroten:** repeterend en tijdrovend werk wordt geautomatiseerd. Probeer in te schatten wat de winst in het tijdsbeslag voor de controle is en wat de bijdrage aan kwaliteitsverbetering verbetering is. • **Dekkingsgraad verhogen:** een voordeel van 100% controles is dat alle fouten en onzekerheden gezien worden. In plaats van een steekproef van bevindingen, wordt de totale massa op een doelmatige manier in een controle betrokken. Bij de uitkomsten van steekproeven is discussie over de betrouwbaarheid en bestaat de neiging zaken als incident of toevalstreffer af te doen. • **Nauwkeurigheid verbeteren:** bij het uitvoeren van interne controles behoren menselijke fouten als leesfouten, schrijffouten, rekenfouten en subjectiviteit bij beoordelingen tot het verleden. Na de ontwikkelfase van de software of analysetools, is er zekerheid over de wijze waarop de beoordeling plaatsvindt. • **Single audit:** waar digitale controles ingericht zijn, wordt slechts één controle uitgevoerd. De resultaten, gebruikte software, koppelingen, methoden en technieken staan open voor reviews van andere partijen die gebruik willen maken van de digitale controle-informatie.
	Voorafgaand aan het bepalen van de reikwijdte van plan van aanpak is het raadzaam **randvoorwaarden** (voor het toepassen van digitalisering te definiëren. Deze randvoorwaarden kunnen bijvoorbeeld zijn: juistheid en betrouwbaarheid van gebruikers (toegang) en de aan hen toegekende rechten, bevoegdheden, autorisaties. Zo kunnen harde ingebouwde functiescheidingen in systemen en applicaties worden gecontroleerd. Dit helpt bij het prioriteren van interne controles die het eerste voor digitalisering in aanmerking komen. Randvoorwaarden waaraan kan worden gedacht zijn: • digitale opslag: toetsing van de normen moet in een digitaal systeem uitgevoerd kunnen worden; • uniformiteit: het is duidelijk welke aspecten getoetst moeten worden, waar die te vinden zijn en op eenduidige wijze zijn vastgelegd; • repeterend: terugkerende werkzaamheden. In combinatie met een analyse van de omvang van de geldstromen kunnen keuzen worden gemaakt en prioriteiten worden gesteld. Digitalisering is met name zinnig als sprake is van een substantieel financieel belang en een groot aantal transacties.

Stap	Toelichting
	Kies voor een **aanpak en deelplan** per financiële stroom, immers iedere geldstroom kent zijn eigen controledoelen, normenkader en uitgangspunten. **Maatwerk** voor elke geldstroom moet leiden tot de meest effectieve weg om de controledoelen te bereiken. Om controles te kunnen digitaliseren kunnen er koppelingen gemaakt worden tussen (delen van) informatiesystemen, 'datalakes' ingericht worden of analyses naar de informatiesystemen gebracht worden. En zoals eerder gezegd, definieer kleine stappen, het houdt het overzichtelijk en succes geeft energie. Bedenk bij het maatwerk goed aan welke fase van de interne controle de oplossing moet bijdragen. Hoewel NBA-handreiking 1141 'Data-analyse bij de controle: uitdagingen en vooral kansen' voor accountants is geschreven laat het mooi zien hoe digitalisering en data-analyse kan worden ingebed in de planning, risico-analyse, de toepassing bij het toetsen van interne beheersmaatregelen en bij het doen van gegevensgerichte werkzaamheden. Bij ieder (deel)project is het besteden van aandacht aan **informatiebeveiliging én privacy** een 'must'. Door van meet af aan de verantwoordelijke voor informatiebeveiliging te betrekken worden missers voorkomen. Realiseer dat in veel systemen privacygevoelige en vertrouwelijke data zijn opgeslagen. Direct hier de goede maatregelen nemen voorkomt teleurstelling als na een inspannende ontwikkelfase om deze redenen niet in productie kan worden gegaan. Door direct de goede maatregelen te nemen, voorkomt u teleurstelling. Het zou zonde zijn als de productie hierdoor niet door kan gaan na een inspannende ontwikkelfase. Tot slot, besteed aandacht aan een goede projectgovernance en zoek verbinding met de belangrijkste stakeholders.
Evalueren en continu verbeteren	Evalueren wat is bereikt, wat de knelpunten waren, wat nodig is om de vervolgstappen te zetten en wat de ontwikkelingen binnen en buiten de gemeente zijn. Het zijn de ingrediënten om periodiek (jaarlijks) het plan van aanpak bij te stellen en nieuwe doelen te formuleren. Door te weten wat er speelt en aansluiting bij nieuwe technologische ontwikkelingen binnen te zoeken kan met eisen en wensen uit oogpunt van digitalisering van de audit rekening worden gehouden.

Vereniging van
Nederlandse Gemeenten

Nassaulaan 12
2514 JS Den Haag
+31 70 373 83 93
info@vng.nl

oktober 2020

vng.nl