

Notitie Rechtmatigheidsverantwoording

Datum 22 augustus 2023

Versie 2.00

Inhoudsopgave

1	Achtergrond en inleiding.....	4
1.1	Inleiding.....	4
1.2	Doelstelling van deze notitie.....	4
1.3	Vragen.....	5
2	Wat gaat er veranderen?	6
2.1	Aanpassing regelgeving.....	6
2.2	Verantwoording	7
2.3	Opbouw van de rechtmatigheidsverantwoording	9
2.4	College moet de verantwoording kunnen onderbouwen.....	12
2.5	De accountant blijft controleren.....	13
2.6	Wat is de impact van de invoering rechtmatigheidsverantwoording?	13
3	Rollen en verantwoordelijkheden.....	15
3.1	Inleiding.....	15
3.2	Gemeenteraad	15
3.3	College van B&W.....	15
3.4	Accountant controleert de getrouwheid	17
4	Rechtmatigheid	18
4.1	Rechtmatigheidscriteria en normenkader	18
5	Onderbouwing door de gemeente	22
5.1	Inleiding.....	22
5.2	Drie verdedigingslijnies	23
5.3	Verantwoordingsgrens en accountantscontrole.....	24
6	Controle door de accountant.....	25
6.1	Inleiding.....	25
6.2	Controlemix jaarrekeningcontrole	25
6.3	Opdrachtbevestiging	25
6.4	De accountant identificeert risico's op een afwijking van materieel belang	26
6.5	De accountant speelt in op de ingeschatte risico's	28
6.6	De accountant controleert de rechtmatigheidscriteria	28
6.7	Gaan de gemeente en de accountant geen dubbel werk doen?	29
7	Praktijkvoorbeelden.....	31
7.1	Inleiding.....	31
7.2	Gemeente Rotterdam	31

7.3	Provincie Utrecht.....	32
8	Aandachtspunten	33
	Bijlage 1: Begrippenlijst	34
	Bijlage 2: Modeltekst	36
	Bijlage 3: Voorbeeldtekst paragraaf bedrijfsvoering van de provincie Friesland .	37

1 Achtergrond en inleiding

1.1 Inleiding

Vanaf het verslagjaar 2023 moet het College van B&W¹ een rechtmatigheidsverantwoording opnemen in de jaarrekening. Hiermee wordt verantwoording afgelegd over de naleving van de regels, die relevant zijn voor het financiële reilen en zeilen van de gemeente. Over de naleving van de voorwaarden voor subsidies en Europese bestedingen bijvoorbeeld, maar ook over misbruik en oneigenlijk gebruik en lasten, waarvoor geen voorafgaande dekking opgenomen was in de begroting.

Het college van B&W is al staatsrechtelijk en bestuurlijk verantwoordelijk voor de rechtmatigheid. Maar tot nu toe was het nog de accountant die hierover verslag uitbracht en het gesprek voerde met de gemeenteraad. Vanaf 2023 moet het college van B&W zelf een verantwoording opstellen, die opgenomen wordt in de jaarrekening.

De gemeenteraad gaat hierover in gesprek met het College van B&W en kan zo zijn controlerende en kaderstellende rol beter vervullen. De gemeenteraad bepaalt ook waar de grens ligt. Wanneer wil de raad geïnformeerd worden? Voor iedere euro of boven een bepaald bedrag? Deze zogeheten verantwoordingsgrens – één getal – moet tussen de 0 en 3 procent van de lasten liggen.

De accountant zal nog steeds toetsen of de jaarrekening getrouw is. Oftewel in overeenstemming met de realiteit. De rechtmatigheidsverantwoording wordt onderdeel van de jaarrekening. De accountant controleert dus ook of die verantwoording getrouw is, dat wil zeggen of deze toelichting over financiële rechtmatigheid in de jaarrekening juist en volledig is opgesteld door het College van B&W.

Of dit veel werk is? Dat hangt ervan af. Is de naleving van regels binnen de gemeente geborgd en worden de bevindingen systematisch vastgelegd, dan vraagt dat minder inspanning van de gemeente voor de verantwoording. Is dat niet het geval, dan zal de organisatie achteraf meer moeten doen om de verantwoording te onderbouwen en zal de accountant (meer) steekproeven en controles moeten uitvoeren, om tot een oordeel te komen over de getrouwheid. Het is aan te raden dat de gemeente en de accountant vóór de jaarrekeningcontrole met elkaar in gesprek gaan om de onderlinge verwachtingen en werkzaamheden goed af te stemmen.

1.2 Doelstelling van deze notitie

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

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

3De commissie BADO beseft dat deze notitie niet alle vragen beantwoordt. Sommige vragen (en antwoorden) zijn afhankelijk van de specifieke omstandigheden van een decentrale overheid. Niet alles kan in één notitie worden behandeld. Voorts zullen nieuwe vragen rijzen op het moment dat de implementatie dichterbij komt en de eerste rechtmatigheidsverantwoording moet worden opgesteld, over het verslagjaar 2023.

Daarom zal deze notitie na enige tijd (weer) worden herzien en geactualiseerd. De laatste herziening dateert van: PM

1.3 Vragen

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

- U werkt bij een gemeente en vraagt zich af welke werkzaamheden uitgevoerd moeten worden om tot een adequate rechtmatigheidsverantwoording te komen. U kunt hierover informatie terugvinden in de handreiking “invoering rechtmatigheidsverantwoording, adviezen en best practices” die is uitgebracht door de VNG en IPO.
- U werkt bij een gemeente en vraagt zich af of de verbijzonderde interne controle van voldoende niveau is, om straks de rechtmatigheidsverantwoording te kunnen onderbouwen. Een dergelijke vraag kunt u het beste stellen aan uw eigen accountant. Ook voor andere vragen die specifiek zijn voor uw gemeente, kunt u zich het beste wenden tot uw accountant.
- U heeft een vraag over de verslaglegging in relatie tot de rechtmatigheidsverantwoording. Deze vraag kunt u het beste stellen aan de commissie BBV: <https://commissiebbv.nl/>
- U heeft een generieke vraag over de accountantscontrole die u wilt voorleggen aan de commissie BADO. Voor het stellen van een dergelijke vraag, kunt u gebruik maken van het volgende emailadres: postbusibi@minbzk.nl
- U bent accountant en heeft een vraag over de consequenties voor de controleaanpak. Een dergelijke vraag kunt u het best stellen aan de sectorcommissie Decentrale overheden van de NBA via de Helpdesk Vaktechniek: <https://www.nba.nl/tools-en-voorbeelden/helpdesk/helpdesk-formulier/> het volgende emailadres. Tevens kunt u informatie vinden in handreiking 1152 Rechtmatigheidstoelichting [Link handreikingen NBA](#).
- U bent bestuurder, volksvertegenwoordiger of werkzaam bij een gemeente of provincie en u heeft een andere vraag dan bovenstaand over de rechtmatigheidsverantwoording. Dan kunt u contact opnemen met info@vng.nl of communicatie@ipo.nl.

is

2 Wat gaat er veranderen?

2.1 Aanpassing regelgeving

Voor de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording is ook een aanpassing van de regelgeving noodzakelijk. De wijzigingen maken onderdeel uit van: Wet versterking decentrale rekenkamers². Het lijkt op het eerste gezicht wellicht vreemd dat de aanpassingen voor de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording gekoppeld is aan een verandering, die primair ziet op decentrale rekenkamers. De wijzigingen van de Gemeentewet en de Provinciewet waren echter dusdanig beperkt en technisch van aard, dat deze mee konden lopen in het eerdergenoemde wetstraject. Artikel 213 van de Gemeentewet en artikel 217 van de Provinciewet werden aangepast, zodat het getrouwheidsoordeel centraal komt te staan.

Het betreft hier de volgende wijzigingen.

- Artikel 213, lid 3, Gemeentewet³ luidt nu:

De accountantsverklaring geeft op grond van de uitgevoerde controle aan of:

- a. de jaarrekening een getrouw beeld geeft van zowel de baten en lasten als de grootte en samenstelling van het vermogen;
 - b. de baten en lasten, alsmede de balansmutaties met betrekking tot specifieke uitkeringen als bedoeld in [artikel 17 van de Financiële-verhoudingswet](#) rechtmatig tot stand zijn gekomen;
 - c. de jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met de bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels, bedoeld in [artikel 186](#) en
 - d. het jaarverslag met de jaarrekening verenigbaar is.
- Lid 3.b gaat over de financiële rechtmatigheid van de baten en lasten en ook de balansmutaties die samenhangen met de specifieke uitkeringen zoals verantwoord in de jaarrekening en SiSa-bijlage. Deze bepaling is door de wetgever opgenomen met de bedoeling om te expliciteren dat er in de controle van de specifieke uitkeringen niets zal veranderen, waaronder het opnemen van de tabel met bevindingen over de specifieke uitkeringen in het verslag van de controlerend accountant. Vanzelfsprekend blijft de accountant ook de overige onderdelen van de jaarrekening controleren op een vergelijkbare wijze als voorheen, onder meer met inachtneming van hetgeen in de Kadernota rechtmatigheid van de commissie BBV en de Nota verwachtingen accountantscontrole is bepaald. Voor zover er een wijziging plaats zal vinden van de accountantscontrole onder invloed van de invoering van de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording, wordt verwezen naar hoofdstuk 6 van deze notitie.
 - Daarnaast worden in het BBV en BADO ook wijzigingen doorgevoerd met het oog op de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording. Hierbij is gekozen voor een beperkte wijziging, waarbij met name de verplichting opgenomen is om in de jaarrekening een onderdeel op te

² Staatsblad 2022, 430

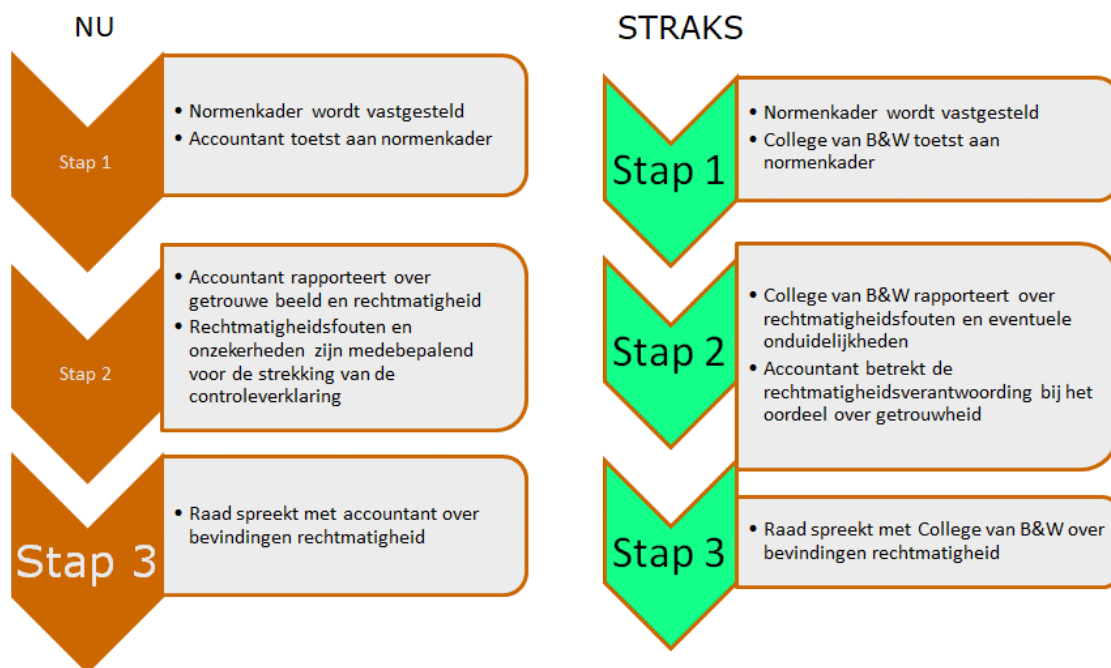
³ En artikel 217, lid 3 Provinciewet

nemen met de naam van rechtmatigheidsverantwoording. De (beknopte) modeltekst die opgenomen moet worden in de jaarrekening van decentrale overheden, is vastgesteld door de commissie BBV. Hier is voor gekozen om enerzijds om recht te doen aan de autonomie van gemeenten en provincies om zelf invulling te kunnen geven aan de inhoud van de rechtmatigheidsverantwoording. Anderzijds biedt deze opzet ook een zekere mate van flexibiliteit, om in te kunnen spelen op de ervaringen die opgedaan gaan worden met de rechtmatigheidsverantwoording in de komende periode.

- De accountant verstrekt in de controleverklaring een oordeel over de getrouwheid van de jaarrekening als geheel en daarnaast een oordeel of de baten en lasten, en ook de balansmutaties met betrekking tot specifieke uitkeringen als bedoeld in [artikel 17 van de Financiële-verhoudingswet](#) rechtmatig tot stand zijn gekomen (in lijn met artikel 213 van de Gemeentewet en artikel 217 van de Provinciewet).
- Ten slotte wordt in het kader van de aanpassing van het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (BADO) een wijziging voorgesteld van de materialiteit waarmee de accountant de jaarrekening controleert. Dit staat op zich los van de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording als zodanig, maar kan daar wel van invloed op zijn. Het voornemen is om de materialiteit op een later moment te bepalen op twee procent van de omvangsbasis, waarbij de goedkeuringstolerantie de som van de fouten en onzekerheden betreft. De omvangsbasis is gelijk aan de totale lasten van de provincie en de gemeente, exclusief de toevoegingen aan de reserves. Om een te grote belasting van gemeenten en provincies te voorkomen, zal worden bezien of de veranderingen voor wat betreft de materialiteit, niet op een ander moment van kracht moeten worden dan de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording.

2.2 Verantwoording

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



Figuur 2.1: Situatie voorheen en nu

De gemeente Utrecht heeft de rolverdeling binnen deze gemeente als volgt schematisch weergegeven [Link](#).

	Raad	College	Ambtelijke organisatie	Concerncontrol/ Business Control Concernaudit/(VIC)*	Extern accountant
Vanaf verantwoording over 2021	<ul style="list-style-type: none"> • Neemt kennis van en stelt normenkader vast • Bepaalt verantwoordingsgrens rechtmatigheid • Bespreekt getrouwheid met de accountant • Bespreekt rechtmatigheid met college 	<ul style="list-style-type: none"> • Stelt normenkader op en legt normenkader aan raad voor • Vraagt de organisatie alle rechtmatigheids-criteria te controleren • Schriftelijke reactie op concept controle-verklaring en rapport van bevindingen • Rapporteert resultaten interne controle in de rechtmatigheids-verantwoording aan de raad 	<ul style="list-style-type: none"> • Verantwoordelijk voor de adequate borging rechtmatigheid en getrouwheid in het primaire proces 	<ul style="list-style-type: none"> • Voert verbijzonderde interne controle op rechtmatigheid uit en rapporteert aan college • Vormt totaalbeeld ten behoeve van rechtmatigheids-verantwoording van het college 	<ul style="list-style-type: none"> • Voert controle op getrouwheid uit waaronder de onderbouwing van de rechtmatigheids-verantwoording • Controleverklaring over getrouwheid en rapport van bevindingen

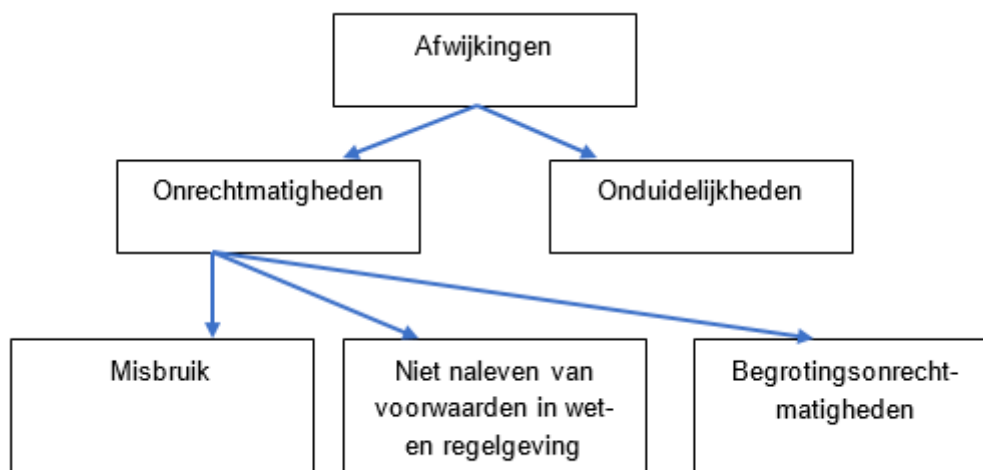
Figuur 2.2: Overzicht van de rolverdeling

2.3 Opbouw van de rechtmatigheidsverantwoording

De commissie BBV⁴ heeft een verplichte standaardtekst opgesteld voor de rechtmatigheidsverantwoording, die een onderdeel vormt van de jaarrekening. In deze standaardtekst wordt gesproken over afwijkingen. Onder afwijkingen worden verstaan posten die niet rechtmatig tot stand zijn gekomen (fouten) en posten, waarbij volgens het College van B&W een onduidelijkheid bestaat over de rechtmatigheid. Belangrijk: deze onduidelijkheden staan niet gelijk aan de onzekerheden in de controle van de accountant.

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

De commissie BBV heeft in de Kadernota rechtmatigheid 2023 het onderstaande overzicht opgenomen [Link](#).



Figuur 2.3: Overzicht afwijkingen

⁴ Commissie Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten.

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

2.3.1 Verantwoordingsgrens

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

Voor het bepalen van de verantwoordingsgrens wordt uitgegaan van de totale lasten inclusief de toevoegingen aan de reserves. Dit betekent dat toevoegingen, dotaties, stortingen in reserves moeten worden meegenomen. Indien er sprake is van mutaties tussen de reserves dan moeten deze alleen worden meegenomen voor zover ze verschillende programma’s betreffen. Onttrekkingen aan reserves maken geen deel uit van de verantwoordingsgrens omdat dit als een mutatie aan de batenzijde van de exploitatie wordt beschouwd.

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

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

De gemeenteraad is vrij om binnen de eerdergenoemde bandbreedte de grens te bepalen. Hierbij is het volgende van belang om op te merken. Voor fouten en onduidelijkheden geldt hetzelfde percentage.

Bepaling van de hoogte van de verantwoordingsgrens

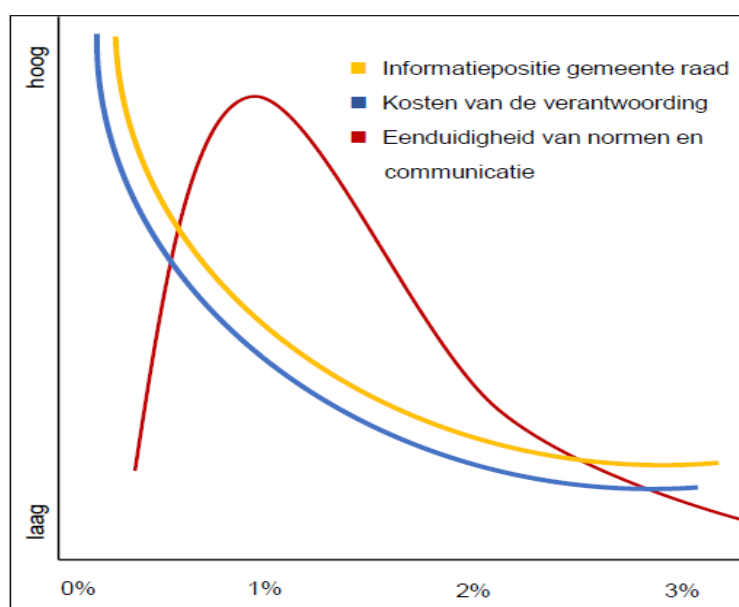
De gemeenteraad is vrij om binnen de genoemde bandbreedte tussen de 0% en 3%, het percentage voor de verantwoordingsgrens vast te stellen. Elke keuze heeft echter gevolgen. Daarom worden in de onderstaande tabel enkele overwegingen opgenomen.

<i>Aspect</i>	<i>Overwegingen</i>
Informatiepositie van de gemeenteraad.	Bij een laag percentage worden in de rechtmatigheidsverantwoording eerder fouten en onduidelijkheden opgenomen en dus zichtbaar voor de gemeenteraad. Bij een hoog percentage zal de raad minder te zien krijgen.
Kosten van de verantwoording	Het gemeentelijk apparaat moet kosten maken om afwijkingen op te sporen en vast te leggen. Als de verantwoordingsgrens op een laag niveau wordt

	vastgesteld, komen ook afwijkingen in beeld, waar relatief geringe bedragen mee zijn gemoeid. Ook zal het gemeentelijk apparaat meer afwijkingen moeten opsporen, vastleggen en rapporteren. De interne controle wordt dan intensiever en daarmee duurder.
Eenduidigheid van normen en communicatie	Binnen de gemeente kunnen al normen (percentages) gehanteerd worden voor de interne controle. De accountant hanteert in het kader van de materialiteit ook normen, die ontleend zijn aan het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado). Wil de gemeenteraad verschillende normen hanteren, dan moet ze uitleggen waarom iets bezien door de bril van rechtmatigheid niet relevant is voor de oordeelsvorming van de raad en door de bril van getrouwheid wel (of omgekeerd).

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

De gemeente Utrecht heeft op grafische wijze dit als volgt weergegeven [Link gemeente Utrecht](#).



Figuur 2.4: Afruil grafisch weergegeven

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

2.3.1.1 Informatiepositie

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

- Moet in beginsel over iedere (onrechtmatig bestede) euro verantwoording worden afgelegd, of gaat het om de grote lijnen en dus om onrechtmatigheden waar een substantieel bedrag is gemoeid?
- Wat wil de gemeenteraad gaan doen met de verkregen informatie. Wil de raad ook kunnen ingrijpen bij 'incidenten' of gaat het om het beleid rond rechtmatigheid? Wat voor informatie is daarvoor nodig?
- Kunnen gemeenteraad en het College van B&W afspraken maken over wat er over rechtmatigheid in de bedrijfsvoeringsparagraaf zal worden opgenomen? Dergelijke afspraken zijn ook van invloed op de informatiepositie van de gemeenteraad. Voor de informatie die opgenomen kan worden in de bedrijfsvoeringsparagraaf kan gedacht worden aan:
 - aantal en een beschrijving van de bewuste afwijkingen van wet- en regelgeving met een motivering waarom is afgeweken en maatregelen ter voorkoming in de toekomst.
 - maatregelen ter voorkoming van soortgelijke bevindingen in de toekomst.
 - de relatie tussen de bevindingen van het college en de bevindingen van de accountant.
 - de voortgang in het realiseren van een adequaat stelsel ter onderbouwing van de verantwoording en de opmerkingen van de accountant hierover (inclusief reactie van het college).

2.3.1.2 *Kosten van de verantwoording*

Informatie verzamelen en vastleggen over rechtmatigheid door het gemeentelijk apparaat is niet kosteloos. Hoeveel dit kost, hangt ook af van de interne beheersing van de gemeente. Is de interne beheersing van de gemeente op orde, dan hoeft de gemeente weinig extra interne controle-inspanningen te leveren. Als de interne beheersing van de gemeente niet op orde is, dan moet de gemeente meer uitgeven aan interne controles om de rechtmatigheidsverantwoording op te stellen.

2.3.1.3 *Eenduidigheid van normen en communicatie*

De gemeenteraad kan er ook voor kiezen om aan te sluiten bij percentages, die al herkend worden binnen en buiten de gemeente. Hierbij kan worden gedacht aan percentages die een rol spelen bij de interne controle, of het percentage dat de controlerend accountant hanteert in het kader van de materialiteit. Hierbij zal met name de 1%-norm voor fouten relevant en de 3% voor onzekerheden zijn of in de toekomst de 2% voor afwijkingen. De gemeenteraad is vrij om ieder percentage te kiezen binnen de bandbreedte, maar afwijkende percentages vergen naar verwachting wel een uitleg.

2.4 **College moet de verantwoording kunnen onderbouwen**

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

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

2.5 De accountant blijft controleren

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

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

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

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

2.6 Wat is de impact van de invoering rechtmatigheidsverantwoording?

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

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

Het College is met ingang van het verslagjaar 2023 verantwoordelijk voor het opmaken van de jaarrekening, waarin het vermogen en resultaat getrouw dienen te worden weergegeven in overeenstemming met het BBV. Daarin is begrepen de rechtmatigheidsverantwoording, waarin het college rapporteert over de rechtmatige totstandkoming van de in de jaarrekening (inclusief SiSa-bijlage) opgenomen lasten, baten en balansmutaties. In tegenstelling tot eerdere uitingen (zoals in de voorgaande versie van deze notitie) dienen afwijkingen die voortvloeien uit de verantwoording van de

specifieke uitkeringen, dus ook meegewogen te worden bij het opstellen van de rechtmatigheidsverantwoording.

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

3 Rollen en verantwoordelijkheden

3.1 Inleiding

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

3.2 Gemeenteraad

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

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

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

Hierbij is van belang dat de gemeenteraad:

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

3.3 College van B&W

3.3.1 Vastlegging afwijkingen

De verantwoordelijkheid voor de rechtmatigheid van het gevoerde bestuur ligt, nu en straks, bij het College van B&W. Het College van B&W richt daarvoor de administraties en interne beheersing zodanig in, dat het verantwoording kan afleggen. Het gehele College staat aan de lat voor het borgen van de rechtmatigheid in de primaire processen. Het uitsluitend beleggen van de verantwoordelijkheid voor het opstellen van een rechtmatigheidsverantwoording bij de wethouder die financiën in de portefeuille heeft, doet afbreuk aan het collegiale karakter. Bovendien treden onrechtmatigheden binnen de gehele organisatie op en is aan alle wethouders om deze van gepaste beheersmaatregelen te voorzien en/of deze in de toekomst te voorkomen.

Meer in detail is het College verantwoordelijk voor:

⁵ Zie hiervoor ook: <https://vng.nl/nieuws/handleiding-opdrachtgeverschap-accountantscontrole>

- Het opmaken van de jaarrekening waarin het vermogen en resultaat getrouw is weergegeven, in overeenstemming met het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV). Daarin is begrepen de rechtmatigheidsverantwoording, waarin het College rapporteert over de rechtmatige totstandkoming van de in de jaarrekening (inclusief de in de SiSa- bijlage) opgenomen lasten, baten en balansmutaties in overeenstemming met het normenkader.
- Een zodanig systeem van interne beheersing, inclusief het operationaliseren van het normenkader tot een rechtmatigheidstoetsingskader, dat het mogelijk maakt om de jaarrekening op te maken en het normenkader voor de financiële rechtmatigheid na te leven zonder afwijkingen van materieel belang.

In het model voor de financiële verordening van de VNG⁶ is de verantwoordelijkheid van het College voor het voeren van een financiële administratie en het inrichten van een systeem van interne beheersing uitgewerkt. Dit mede als basis voor een betrouwbare jaarrekening.

De verantwoordelijkheid van het College voor het opstellen van een rechtmatigheidsverantwoording veronderstelt ook dat de gemeentelijke administratie een adequate onderbouwing bevat, voor de beweringen in de rechtmatigheidsverantwoording. In dat kader zal het College borgen dat (rechtmatigheids-)bevindingen (centraal) worden geregistreerd. Op basis van deze registratie kan het College:

- inzicht krijgen in de aard en omvang van de onrechtmatigheden;
- de ontwikkelingen volgen in de onrechtmatigheden, gedurende het jaar en over jaargrenzen heen;
- corrigerend optreden om onrechtmatigheden te voorkomen en waar mogelijk te herstellen;
- risicogebieden onderkennen om de interne beheersing tijdig te kunnen aanscherpen en passende maatregelen treffen.

Hierbij kan aan de volgende informatie gedacht worden:

- uniek nummer/omschrijving van de bevinding;
- proces en proceseigenaar;
- details taakveld / grootboek / balanspost of bate/last;
- de omvang van de financiële onrechtmatigheid (waarschijnlijk/exact en/of maximaal) en de periode waar deze op betrekking heeft;

⁶ De modelverordeningen worden in 2022 aangepast met aspecten die relevant zijn in het kader van het rapporteren in de rechtmatigheidsverantwoording.

- het totaal aan financiële onrechtmatigheden en impact op de rechtmatigheidsverantwoording;
- aanbevelingen en status opvolging;
- de keuze om wel of niet een herstelactie uit te voeren en status/tijdspad en impact voor het betreffende boekjaar;
- of er sprake is van een bewuste keuze om af te wijken van wet- en regelgeving met verwijzing naar College- of een raadsbesluit.

Op grond van de financiële verordening is het College daarnaast ook verantwoordelijk voor het opzetten van een mix aan interne beheersmaatregelen. Daarbij kan gedacht worden aan:

- interne beheersing in de lijnorganisatie (voldoende controle-technische functiescheiding, primaire registratie geborgd, voorgeschreven workflow, voorgeschreven formats voor beschikkingen en toetsingsrapportages etc.);
- werkzaamheden door ondersteunende afdelingen (planning & control, inkoopadviseurs, juridische zaken enz.);
- verbijzonderde interne controle (VIC) en/of een interne auditfunctie.

3.4 Accountant controleert de getrouwheid

De accountant stelt de getrouwheid van de jaarrekening vast, inclusief de rechtmatigheidsverantwoording – als een onderdeel van de jaarrekening. De accountant zal primair toetsen of de jaarrekening getrouw is, maar toetst daarbij dus ook of de rechtmatigheidsverantwoording voldoet aan de verslaggevingsrichtlijnen.

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

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

4 Rechtmatigheid

4.1 Rechtmatigheidscriteria en normenkader

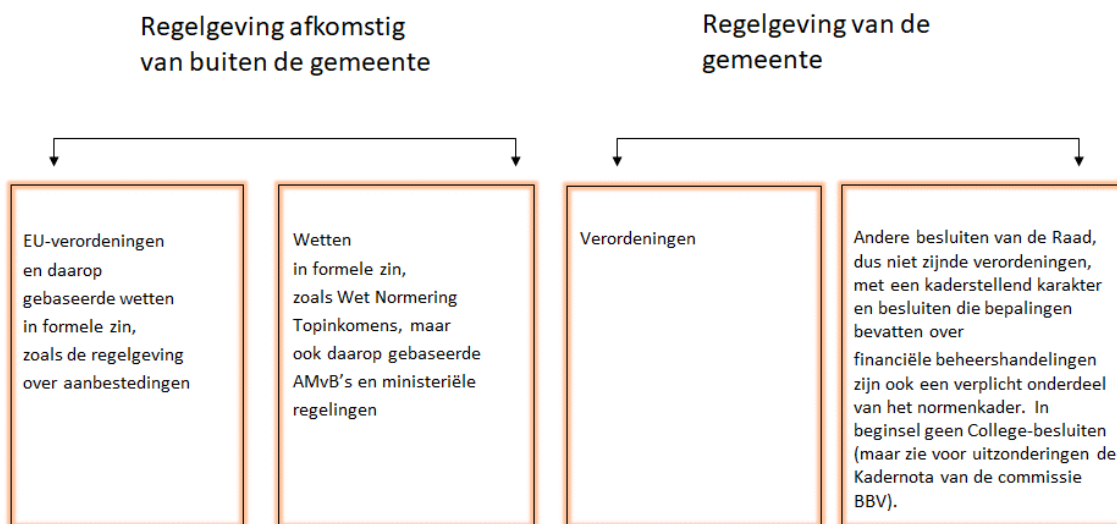
4.1.1 Inleiding

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

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

4.1.2 Normenkader

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



Figuur 4.1: Normenkader

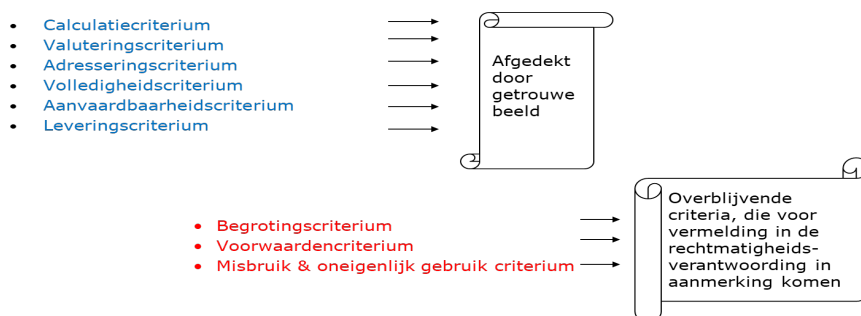
Over de vaststelling van het normenkader is in de huidige Kadernota van de commissie BBV het volgende opgenomen.

De gemeenteraad stelt het normenkader vast. Het College is verantwoordelijk voor het opstellen van een toetsingskader voor rechtmatigheid, de inrichting van de gemeentelijke processen en interne beheersing (hoofdstuk 3 Kadernota rechtmatigheid) en de verantwoording hierover in de jaarrekening.

Bij het operationaliseren van het toetsingskader voor de rechtmatigheid gaat het om het duidelijk maken, welke specifieke bepalingen relevant zijn voor het financiële rechtmatigheidsbeheer en waar financiële consequenties uit kunnen voortvloeien.

4.1.3 Rechtmatigheidscriteria

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



Figuur 4.2: Rechtmatigheidscriteria

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

Blijven over de laatste drie criteria die van belang zijn voor de rechtmatigheidsverantwoording: begrotingscriterium, voorwaardencriterium, misbruik & oneigenlijk gebruik. Deze komen expliciet tot uitdrukking in de rechtmatigheidsverantwoording. De accountant controleert of de toelichting van het College op deze criteria in de rechtmatigheidsverantwoording een getrouw beeld geeft.

4.1.3.1 Begrotingscriterium

Begrotingsonrechtmatigheden (beleidsmatig en/of financieel) moeten geautoriseerd worden door de raad. Hiermee wordt toestemming gevraagd voor het te realiseren beleid en voor de besteding van het benodigde bedrag. Begrotingswijzigingen moeten volgens de Gemeentewet tijdens het jaar zelf nog door de raad worden vastgesteld. Als een wijziging niet meer in het jaar zelf is vastgesteld, zijn bestedingen afwijkend van het begrotingsbedrag strikt genomen onrechtmatig. Uitgangspunt van de commissie BBV is, dat iedere afwijking van de begroting onrechtmatig is. De financiële beheershandeling die deze afwijking van de begroting veroorzaakt, kan namelijk in strijd zijn met het budgetrecht van de

raad zoals geregeld in de Gemeentewet. Het bepalen welke begrotingsonrechtmatigheden al dan niet verwijtbaar zijn, is voorbehouden aan de raad.

De rechtmatigheidsverantwoording van het college bevat het totaal aan afwijkingen voor zover die (samen met eventuele andere financiële onrechtmatigheden) boven de door de raad vastgestelde grens uitkomen. Voor de afwijkingen die passen binnen de gemaakte afspraken tussen de raad en het college wordt vervolgens verwezen naar de programma's.

Daarnaast wordt een totaaloverzicht van afwijkingen opgenomen in de jaarrekening als toelichting op het overzicht van baten en lasten. In de rechtmatigheidsverantwoording worden vervolgens alleen de afwijkingen toegelicht, die niet passen in de afspraken tussen de raad en het college en waar mogelijk het (politieke) verantwoordingsdebat over gaat in de raad. Uiteindelijk stemt de raad, al dan niet, in met deze afwijkingen bij de behandeling van de jaarrekening, op basis van een eventuele indenniteitsprocedure. Kern van de verantwoording van het college is dat deze de afwijkingen benoemd waarbij de door de raad vastgestelde grens is overschreden.

4.1.3.2 Voorwaardencriterium

Het voorwaardencriterium heeft betrekking op de eisen die worden gesteld bij de uitvoering van de financiële beheershandelingen. De eisen en voorwaarden zijn afkomstig uit diverse wet- en regelgeving en hebben onder meer betrekking op aspecten als:

- doelgroep;
- termijn;
- grondslag;
- administratieve bepalingen;
- normbedragen;
- bevoegdheden;
- bewijsstukken,;
- recht, hoogte en duur.

Het voorwaardencriterium levert vooral aandachtspunten op bij;

- subsidieverstrekking (vooral naleven voorwaarden van de eigen subsidieverordening – en voorwaarden);
- niet toegestane staatssteun;

- aanbestedingen;
- Participatiewet;
- modelverordeningen 212 en 213a;
- bevoegdheden;
- personeelslasten en verordeningen.

4.1.3.3 M&O

Het is aan de gemeente om effectieve maatregelen te nemen om misbruik en oneigenlijk (M&O) gebruik te voorkomen. Het College brengt allereerst in kaart welke eisen de wet- en regelgeving stelt ten aanzien van M&O, wat daarin is geregeld over de handhaving en hoe zich dat heeft vertaald naar de opzet van de interne organisatie. Om dit te bewerkstelligen is een mix van maatregelen nodig. Hierbij kan een nota M&O opgesteld worden. Dit laatste is niet verplicht. Het M&O-beleid moet wel voldoende actueel zijn en voldoende zijn afgestemd op de meest recente wetgeving en de praktijk.

Het College dient een uitspraak te doen in hoeverre het M&O beleid ook feitelijk wordt nageleefd en of de getroffen maatregelen werken. De basis daarvoor ligt in belangrijke mate bij de uitkomsten van de intern uitgevoerde controles en evaluaties.

Wanneer het college concludeert dat er op dit vlak tekortkomingen zijn, dan vermeldt het college dit in de paragraaf bedrijfsvoering. Daadwerkelijke afwijkingen als gevolg van misbruik worden, voor zover deze niet het getrouwheidsaspect raken, betrokken bij het opstellen van de rechtmatigheidsverantwoording.

Om een dubbel telling van afwijkingen te voorkomen (getrouwheid én rechtmatigheid) rapporteert de provincie Zuid-Holland in de interne controle als volgt:

- gecontroleerd bedrag;
- bedrag met een getrouwheidsbevinding;
- bedrag met alleen rechtmatigheidsbevinding;
- getrouw- & (on-)rechtmatig bedrag (resultante van voorgaande kolommen).

Naast misbruik en oneigenlijk gebruik kan er sprake zijn van fraude. De term fraude heeft geen juridische status. De accountant heeft een verantwoordelijkheid met betrekking tot fraude in het kader van de controle van de jaarrekening. Dit type fraudes omvat opzettelijke handelingen door één of meerdere personen binnen de gemeente, waarbij gebruik wordt gemaakt van misleiding om een onrechtmatig voordeel te behalen. Een voorbeeld is het betalen van valse facturen waarbij één of meerdere personen binnen de gemeente betrokken zijn. Dergelijke fraudegevallen is een onderdeel van de getrouwheidsverklaring van de accountant en wordt daarom niet opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording. Als de gemeente deze fraude op een juiste manier heeft verwerkt in de jaarrekening. Dit kan desgewenst toegelicht worden in de paragraaf bedrijfsvoering.

5 Onderbouwing door de gemeente

5.1 Inleiding

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

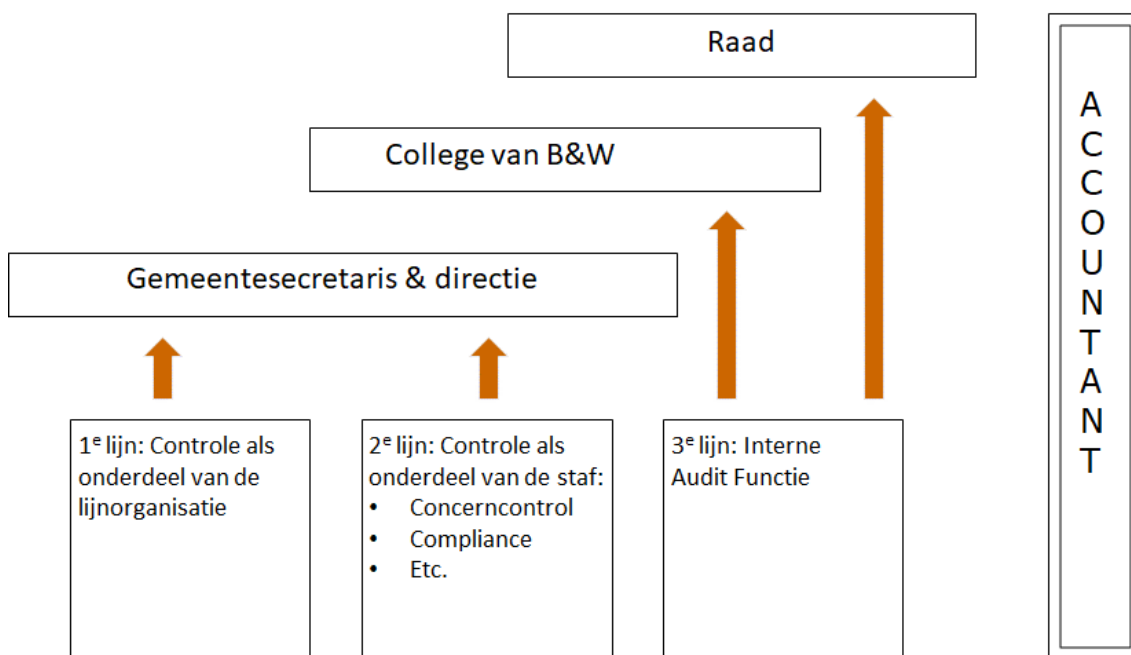
Vervolgens kan de interne controle worden onderbouwd door bijvoorbeeld:

- risicoanalyse die alle financiële stromen afdekt;
- kwaliteits- en risicobeoordeling van de interne processen en IT-systemen van de gemeente;
- plan van aanpak van de uitvoering van de interne controles;
- identificeren van de risicovolle stromen en de hoofdlijnen van de interne beheersing daarvan;
- bepalen van omvang van de werkzaamheden; dit zal afhankelijk zijn van de verantwoordingsgrens die is overeengekomen met de gemeenteraad;
- mix van werkzaamheden (controles testen, deelwaarnemingen, statistische steekproeven);
- mogelijke inzet van data-analyse (randvoorwaarden);
- verslag over de uitkomsten van de uitgevoerde interne controles.

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

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

5.2 Drie verdedigingslijnies



Figuur 5.1: Drie verdedigingslijnies

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

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

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

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

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

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

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

5.3 Verantwoordingsgrens en accountantscontrole

De verantwoordingsgrens is niet hetzelfde als de goedkeuringstolerantie voor de jaarrekeningcontrole van de accountant:

- De verantwoordingsgrens is de grens waarboven het College aan de gemeenteraad het totaal van fouten of onduidelijkheden rapporteert in de rechtmatigheidsverantwoording.
- De goedkeuringstolerantie is de grens waarboven het totaal van de afwijkingen in de jaarrekening die de accountant heeft ontdekt, leidt tot een andere dan goedkeurende controleverklaring.

Het College kan rechtmatigheidsfouten hebben geconstateerd die uitgaan boven de goedkeuringstolerantie van de accountant, maar lager dan de verantwoordingsgrens. In dat geval rapporteert het College in de toelichting rechtmatig te hebben gehandeld binnen de daarvoor gestelde grens. De accountant geeft daarbij een goedkeurende getrouwheidsverklaring af. De jaarrekening bevat immers in dit geval geen afwijkingen omdat de geconstateerde onrechtmatigheden beneden het niveau van de verantwoordingsgrens liggen. Het College hoeft hierover dus niet te rapporteren in de rechtmatigheidsverantwoording.

Maar ook als de verantwoordingsgrens en goedkeuringstolerantie gelijk zijn, kan de situatie zich voordoen dat de rechtmatigheidsfouten groter zijn dan de goedkeuringstolerantie. Als het college deze fouten juist en volledig toelicht in de rechtmatigheidsverantwoording, zal de accountant een goedkeurende controleverklaring afgeven. De jaarrekening geeft dan immers een getrouw beeld van de financiële rechtmatigheid. De accountant zal overigens dan, zonder afbreuk te doen aan zijn goedkeurende oordeel, er in zijn verklaring wel op wijzen dat er afwijkingen van rechtmatigheid zijn gerapporteerd door het College.

6 Controle door de accountant

6.1 Inleiding

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

6.2 Controlemix jaarrekeningcontrole

In het kader van de controle van de jaarrekening als geheel stelt de accountant een mix aan passende controlewerkzaamheden vast. Voor de wijze waarop de controle moet worden vormgegeven zijn kaders en grenzen meegegeven aan de accountant in de controlestandaarden. Een toelichting op de toepassing van de controlestandaarden bij de controle van de rechtmatigheidsverantwoording, als onderdeel van de jaarrekeningcontrole, is opgenomen in Handreiking 1152 van de NBA.

De controlemix van de accountant ten aanzien van de rechtmatigheidscriteria in de rechtmatigheidsverantwoording kan bestaan uit systeemgerichte en gegevensgerichte controlemaatregelen. Hierbij kijkt hij bijvoorbeeld naar de onder 5.1 (Inleiding op onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording) genoemde aspecten. De kwaliteit van de interne beheersing van de gemeente is bepalend bij de inschatting van het risico en daarmee op de processen in de gemeente en daarvan afgeleid op de hoeveelheid gegevensgerichte werkzaamheden. Daarnaast is de materialiteit die geldt voor de jaarrekening medebepalend voor de omvang van de gegevensgerichte werkzaamheden.

De accountant bepaalt op basis van de controlestandaarden en de hierop gebaseerde methodologie van het kantoor, de controleaanpak. In de praktijk kan dit leiden tot verschillen in controleaanpak en wijze waarop de accountant invulling geeft aan de controlemix. Een voorbeeld is de bepaling van de steekproefomvang en de wijze waarop de werking van een beheersmaatregel wordt vastgesteld.

6.3 Opdrachtbevestiging

De accountant zal in de opdrachtbevestiging uiteenzetten hoe de opdracht ten opzichte van vorig jaar is gewijzigd en ook het effect daarvan op de controle. De accountant beschrijft de controleopdracht. Hierbij is het de verantwoordelijkheid van de accountant om te onderzoeken of de jaarrekening over het boekjaar eindigend op 31 december van jaar X, een getrouw beeld geeft van de grootte en de samenstelling van zowel de baten & lasten en de activa & passiva, alsmede van de financiële rechtmatigheid met inachtneming van de verantwoordingsgrens. En of dit beeld in overeenstemming met het BBV is.

De accountant neemt op een controleverklaring over de getrouwheid van de jaarrekening als geheel af te geven en dat daarnaast de baten en lasten, en ook de balansmutaties met betrekking tot specifieke uitkeringen als bedoeld in [artikel 17 van de Financiële-verhoudingswet](#) rechtmatig tot stand zijn gekomen (in lijn met artikel 213 van de Gemeentewet).

6.4 De accountant identificeert risico's op een afwijking van materieel belang

De accountant identificeert en schat de risico's op een afwijking van materieel belang. Het gaat hier onder meer om:

- naleving aanbestedingswet- en regelgeving,
- rechtmatigheid van verstrekte sociale uitkeringen en subsidies,
- begrotingsrechtmatigheid,
- hanteren van de juiste door de gemeenteraad vastgestelde tarieven voor leges, afvalstoffenheffing, OZB
- etc.

De accountant dient de controleaanpak af te stemmen op de specifieke omstandigheden bij de gemeente, de kwaliteit van de interne beheersing en de onderliggende onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording. De accountant beoordeelt of het College een risico-inschattingsproces heeft vormgegeven, dat de financiële stromen afdekt. De accountant beoordeelt de opzet van de gemeentelijke processen en IT-systemen. Daarbij vergelijkt de accountant de eigen risicoanalyse met de risicoanalyse van het College. Als het college een risico op een afwijking van materieel belang niet heeft geïdentificeerd, dan neemt de accountant dit mee bij de evaluatie van het risicoanalyseproces van het College. Mogelijk leidt de evaluatie van elk van de componenten van het interne beheersingssysteem van de gemeente tot identificatie van een tekortkoming in de interne beheersing. Als de accountant een of meer tekortkomingen in de interne beheersing heeft geïdentificeerd, zal de accountant bepalen of de tekortkomingen, afzonderlijk of in combinatie, een significante tekortkoming vormen. Tijdige communicatie tussen accountant en het College is ook hierbij van belang.

De accountant beoordeelt de opzet en het bestaan van de interne beheersing van de gemeente, die ten grondslag ligt aan de jaarrekening. De accountant verwerft in het kader van de controle van de rechtmatigheid specifiek inzicht in de procesinrichting en de individuele materiële stromen onderliggend aan het begrotingscriterium, het voorwaardencriterium en het misbruik en oneigenlijk gebruik criterium. Zodanig dat de accountant adequaat inzicht verkrijgt waardoor de accountant in staat is de risico's op een afwijking van materieel belang in te schatten en om verdere controlewerkzaamheden die op de ingeschatte risico's inspelen op te zetten.

Op grond hiervan verkrijgt de accountant inzicht in de wijze waarop binnen de gemeente de vertaling van de met de gemeenteraad overeengekomen verantwoordingsgrens naar de interne beheersing heeft plaatsgevonden. Dit omvat onder meer de wijze waarop het college met inbegrip van rollen, bevoegdheden en verantwoordelijkheden:

- het normenkader heeft geoperationaliseerd in een toetsingskader.
- inzicht heeft in de eisen die worden gesteld bij de uitvoering van de financiële beheershandelingen die ten grondslag liggen aan de lasten, baten en balansmutaties in het betreffende boekjaar (voorwaardencriterium).
- de aandachtspunten van het misbruik en oneigenlijk criterium heeft ingebed in de diverse verordeningen en gemeentelijke regelgeving.
- de transacties die afwijken van de criteria voor financiële rechtmatigheid registreert (bijvoorbeeld door deze vast te leggen in de (centrale) administratie).
- de interne beheersing van de processen heeft vormgegeven en deze toereikend is voor de naleving van de geldende wet- en regelgeving.
- de naleving van de geldende wet- en regelgeving monitort inclusief de juistheid/ volledigheid van de vastlegging van de afwijkingen (inclusief autorisatie van de afwijkingen).
- het interne controleplan heeft opgesteld inclusief:
 - de identificatie van de risico's;
 - de kwaliteits- en risicobeoordeling van de interne processen en IT-systemen;
 - de identificatie van de risicovolle stromen en de hoofdlijnen van de interne beheersing;
 - de bepaling van omvang, aard en reikwijdte van de interne controlewerkzaamheden;
 - de wijze van rapporteren over de uitkomsten van de uitgevoerde interne controlewerkzaamheden.
- periodiek de naleving van de geldende wet- en regelgeving toetst aan de hand van een intern controleplan gericht op de betrouwbaarheid van de door het college op te stellen rechtmatigheids-toelichting.
- de interne controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd, vastgelegd en de bevindingen heeft gerapporteerd.
- opvolging geeft aan bevindingen die voortvloeien uit interne controlewerkzaamheden (Plan, Do, Check and Act).
- de uitwerking van fouten en/of onzekerheden inclusief de vertaling van de verantwoordingsgrens naar de rapportering in de rechtmatigheidsverantwoording heeft vormgegeven.

Als de accountant significante tekortkomingen in de interne beheersing identificeert rapporteert de accountant deze tijdig aan de gemeenteraad via de managementletter en (samengevat) in het

accountantsverslag. Ingeval van significante leemten is het van belang dat het College de noodzakelijke acties onderneemt.

6.5 De accountant speelt in op de ingeschatte risico's

Het doel van de accountant is het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de ingeschatte risico's, op een afwijking van materieel belang. De aard en omvang van de werkzaamheden van de accountant zijn afhankelijk van de ingeschatte risico's (waaronder de risico's van (de ontoereikende kwaliteit van) de interne beheersing van de gemeente. De accountant verkrijgt voldoende en geschikte controle-informatie op basis van een combinatie van systeemgerichte- en gegevensgerichte werkzaamheden.

De accountant voert systeemgerichte c.q. gegevensgerichte werkzaamheden uit indien:

- **systeemgericht:** de accountant voornemens is te steunen op de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, om vervolgens de aard, timing en omvang van gegevensgerichte controlewerkzaamheden te bepalen;
- **gegevensgericht:** de controlewerkzaamheden alleen onvoldoende en geschikte controle-informatie kunnen verschaffen, over de getrouwheid van de jaarrekening als geheel, inclusief de rechtmatigheidsverantwoording.

De accountant zal zoveel als mogelijk willen steunen op interne beheersingsmaatregelen om daarmee de gegevensgerichte werkzaamheden te beperken. In dat geval heeft de accountant de opzet van de interne beheersing als toereikend beoordeeld, het bestaan van de interne beheersing vastgesteld en de volwassenheid van de IT-omgeving en de reproduceerbaarheid van de interne beheersingsmaatregelen positief beoordeeld.

Ingeval van ontoereikende interne beheersingsmaatregelen zal de accountantscontrole grotendeels gegevensgericht plaatsvinden. De werkzaamheden zullen dan onder meer bestaan uit detailcontroles op de rechtmatigheid van de financiële beheershandelingen en de hieruit voortvloeiende lasten, baten en balansmutaties. De gegevensgerichte controlewerkzaamheden bestaan uit steekproeven, deelwaarnemingen, cijferanalyses etc. Als de gemeente niet beschikt over toereikende interne beheersmaatregelen en/of een toereikend onderbouwd en gedocumenteerde rechtmatigheidsverantwoording, zullen de gegevensgerichte controlewerkzaamheden van de accountant in omvang toenemen om te komen tot voldoende en geschikte controle-informatie.

6.6 De accountant controleert de rechtmatigheidscriteria

De accountant controleert de getrouwheid van de jaarrekening met daarin de rechtmatigheidsverantwoording. De accountant toetst de getrouwe weergave van de afwijkingen in de rechtmatigheidsverantwoording. De drie rechtmatigheidscriteria die daarbij specifiek worden getoetst komen hieronder aan de orde.

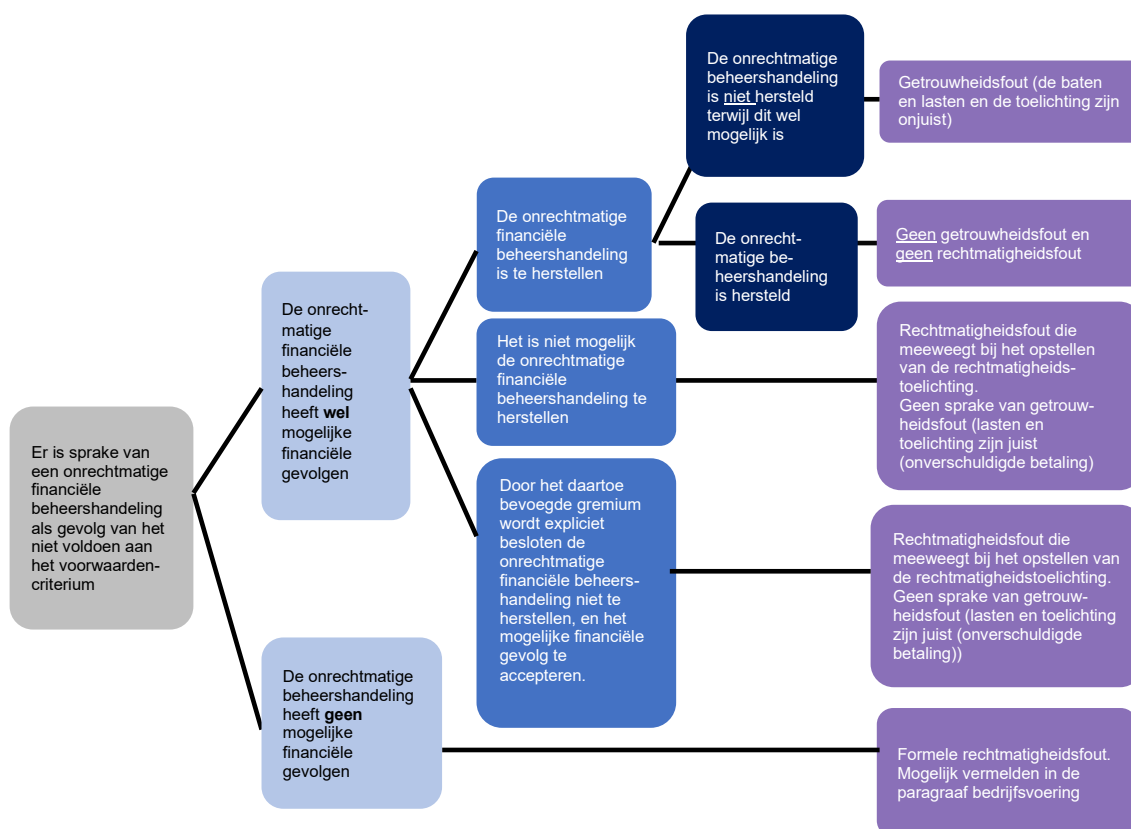
Begrotingscriterium

De accountant toetst of het College de afwijkingen ten opzichte van de geautoriseerde begroting en kredieten en de kaders, heeft opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording.

Voorwaardencriterium

Het college neemt afwijkingen van voorwaarden die direct van invloed zijn op de verslaggeving c.q. het getrouwe beeld van de jaarrekening niet op in de rechtmatigheidsverantwoording (stellige uitspraak Commissie BBV). Vanzelfsprekend wegen deze wel mee voor het oordeel over de getrouwheid van de jaarrekening als geheel.

In de figuur hieronder is het voorwaardencriterium uitgewerkt:



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

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

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

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

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

De NBA heeft een handreiking opgesteld over hoe de accountant de rechtmatigheidsverantwoording zal controleren. Deze NBA-handreiking moet zorgen voor meer uniformiteit en eenduidigheid en voldoende diepgang bij de controle van de rechtmatigheidsverantwoording door de accountant.

7 Praktijkvoorbeelden

7.1 Inleiding

In dit hoofdstuk komen in kort bestek twee voorbeelden aan de orde:

- Gemeente Rotterdam
- Provincie Utrecht

Het betreft hier twee organisaties die in de jaarstukken 2022 verslag hebben gedaan van hun ervaringen met het ‘proefdraaien’ met de rechtmatigheidsverantwoording.

7.2 Gemeente Rotterdam

7.2.1 Verantwoordelijkheid van het College van Burgemeester en Wethouders

In de jaarstukken van 2022 heeft de gemeente Rotterdam al ‘proefgedraaid’ met de rechtmatigheidsverantwoording. Het College geeft aan in hoeverre de in de jaarrekening verantwoorde baten en lasten, en ook de balansmutaties, rechtmatig tot stand zijn gekomen. Dit houdt in dat deze in overeenstemming zijn met de bepalingen vermeld in documenten van de *lijst met relevante wet- en regelgeving accountantscontrole rekening 2022* vastgesteld door de gemeenteraad op 15 december 2022. Zoals onder meer de Verordening Financiën Rotterdam 2021, de Regeling Financiën Rotterdam 2021 en de Kadernota accountantscontrole 2017 etc.

In de Commissie tot Onderzoek van de Rekening (COR) van september 2020 is voorgesteld om een verantwoordingsgrens voor de rechtmatigheidsverantwoording van 1% te hanteren. In de paragraaf bedrijfsvoering kan een toelichting worden gegeven over de oorzaken van de geconstateerde onrechtmatigheden.

Het College stelt voor om de rapportagetolerantie voor het toelichten van geconstateerde onrechtmatigheden te stellen op € 1,7 mln. In 2023 stelt de gemeenteraad vast:

- de rapportagetolerantie;
- de verantwoordingsgrens;
- de toe te lichten aspecten voor de Rechtmatigheidsverantwoording;
- en de toelichting in de paragraaf Bedrijfsvoering.

De toelichting op de onrechtmatigheden bestaat uit een beschrijving van de geconstateerde afwijking, een toelichting op het ontstaan van de afwijking en de vermelding van de actie die wordt ondernomen om afwijkingen in de toekomst te voorkomen.

7.2.2 Conclusie Rechtmatigheid 2022

Het College van Burgemeester en Wethouders is van mening dat de in deze jaarrekening verantwoorde baten en lasten en ook de balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen binnen de daarvoor gestelde verantwoordingsgrens van 1% van de totale lasten inclusief toevoegingen aan de reserves.

7.2.2.1 Toelichting op de afwijkingen

In 2022 zijn er bij 3 processen rechtmatigheidsfouten en -onduidelijkheden boven de € 1,7 mln:

- Aanbesteden fouten ad € 13.670.123;
- Sociale uitkeringen fouten ad € 8.303.133 en onzekerheden ad € 3,6 mln.;
- Verstrekte subsidies en bijdragen onzekerheden ad € 3.536.850.

Deze fouten en onduidelijkheden zijn ook verder toegelicht.

7.3 Provincie Utrecht

Ook de provincie Utrecht heeft een proef uitgevoerd, die bestaat uit:

- Het ingevulde door de commissie BBV (Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten) voorgeschreven format van de rechtmatigheidsverantwoording (inclusief verwijzingen naar toelichtingen in de programma's voor wat betreft de begrotingsonrechtmatigheden).
- Toelichtingen van afwijkingen boven de verantwoordingsgrens in de paragraaf bedrijfsvoering;
- Toelichtingen van afwijkingen boven de rapportagegrens.
- Het vastgestelde normenkader voor rechtmatigheid; dit wordt nader toegelicht in de waarderingsgrondslagen.

De grensbedragen moeten nog worden vastgesteld voor 2023. Daarom gebruikt de provincie Utrecht voor de proef de tolerantiegrenzen, die met de accountant zijn afgesproken voor de accountantscontrole. Voor de verantwoordingsgrens is dat € 6,59 miljoen (1% van de lasten inclusief dotaties aan de reserves) en voor de rapportagegrens € 329.000. Dit laatste betekent dat onrechtmatigheden vanaf € 329.000 worden gerapporteerd in de paragraaf bedrijfsvoering.

7.3.1 Bevindingen

Gedeputeerde Staten (GS) heeft gedurende 2022 geen onrechtmatigheden vastgesteld boven de grens van € 6,59 miljoen, die opgenomen dienen te worden in het voorwaarden- en M&O criterium. Voor wat betreft de begrotingsonrechtmatigheden heeft GS een totaal aan afwijkingen van: € 16,75 miljoen vastgesteld.

8 Aandachtspunten

Op basis van het voorgaande worden de volgende aandachtspunten geformuleerd:

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

Bijlage 1: Begrippenlijst

- *Afwijkingen*: Fouten en onduidelijkheden.
- *Bado*: Besluit accountantscontrole decentrale overheden. Zier hiervoor de volgende link: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0015524/2017-12-09>
- *BBV*: Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten. Zier hiervoor de volgende link: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0014606/2019-07-01>
- *Commissie BADO*: De commissie BADO brengt richtinggevende notities uit met een nadruk op de hoe-vraag en de interpretatie van bestaande wet- en regelgeving, voor wat betreft knelpunten en gezamenlijke oplossingen die raken aan de bedrijfsvoering en de accountantscontrole van decentrale overheden. Zie hiervoor de volgende link: <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/financien-gemeenten-en-provincies/bedrijfsvoering-en-audits-gemeenten-en-provincies>
- *Commissie BBV*: In het BBV is opgenomen dat er een commissie is met als taak om zorg te dragen voor een eenduidige uitvoering en toepassing van het BBV. Zie hiervoor de volgende link: <https://www.commissiebbv.nl/cms/view/57979281/commissieleden>
- *Controleverklaring*: In de controleverklaring geeft de accountant zijn/haar oordeel weer over de getrouwheid van de jaarrekening. Bij gemeenten gold tot en met 2022 als bijzonderheid dat de accountant in zijn verklaring ook een oordeel geeft over de rechtmatige totstandkoming van de baten, lasten en balansmutaties die in deze jaarrekening zijn vermeld. Dat wordt anders na de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording; dan omvat het oordeel de getrouwheid van de jaarrekening, met daarin de toelichting op de financiële rechtmatigheid door het College
- *Fouten*: Rechtmatigheidsfouten treden op bij financiële beheershandelingen, waarbij de in het normenkader beschreven wet- en regelgeving niet is nageleefd.
- *Getrouwheid*: Een oordeel van de accountant over of de informatie juist en toereikend/volledig is. Voorts geschikt is voor het doel waarvoor deze wordt verstrekt. En ten slotte of het bij de volksvertegenwoordigers en de burger (gebruikers van de verantwoording) geen ander beeld oproept, dan overeenkomt met de feiten.
- *In Control Statement*: Hierin gaat het College van B&W in op het functioneren van de interne bedrijfsvoering en betrouwbaarheid van (risicomanagement)processen alsmede ICT-systemen. Dit heeft een bredere strekking dan de rechtmatigheidsverantwoording.
- *Materialiteit*: Informatie is materieel of heeft een materieel belang, als deze informatie invloed kan hebben op de besluitvorming van de gebruiker van die informatie. Gebruikers zijn bijvoorbeeld raadsleden of burgers. Er zijn twee zaken waarvoor de accountant de materialiteit gebruikt. Het is allereerst de basis voor de diepgang van door de accountant uit te voeren werkzaamheden. Vervolgens is het bepalend voor het oordeel van de accountant over de jaarrekening. Voor de controle van een gemeente zijn de normen uit het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado) leidend, voor de uiteindelijke conclusie of iets materieel is en wat hiervan de gevolgen zijn voor de strekking van de controleverklaring.

- *Normenkader*: Het normenkader voor een rechtmatigheidsverantwoording betreft de inventarisatie van de relevante regelgeving, waaronder die van de betreffende gemeente (zoals verordeningen). De inventarisatie beperkt zich tot regelgeving die relevant is voor financiële beheershandelingen. Het normenkader moet actueel worden gehouden en wordt aangepast op basis van nieuwe wet- en regelgeving. Daarom wordt het elk jaar opnieuw vastgesteld. Zie hiervoor: <https://www.commissiebbv.nl/cms/view/57979239/rechtmatigheid>
- *Onduidelijkheden*: Indien het College van B&W in het kader van de verslaggeving niet kan aangeven of er sprake is van een rechtmatigheidsfout of niet.
- *Onzekerheden*: De onzekerheden zijn te splitsen in onzekerheden in de verantwoording en in de controle. De onzekerheden in de verantwoording betreffen veelal schattingen, interpretaties en toekomstgevolgen. Onzekerheden in de controle komen vaak voort uit ontoereikend uitgevoerde maatregelen van interne beheersing waardoor er onvoldoende controle-informatie beschikbaar is.
- *Rechtmatigheidsverantwoording*: de rechtmatigheidsverantwoording wordt een nieuw onderdeel in de jaarrekening, waarin het College van B&W vanaf het verslagjaar 2021 toelicht of er rechtmatigheidsfouten boven de verantwoordingsgrens waren.
- *Verantwoordingsgrens*: de grens waarboven het College van B&W afwijkingen moet melden aan de gemeenteraad. De gemeenteraad stelt deze verantwoordingsgrens vast met een maximum van 3% van de totale lasten.
- *Verbijzonderde interne controle*: er is sprake van een verbijzondering van de interne controle, indien binnen de gemeente extra gelet wordt op de rechtmatigheid, bovenop en ook voortbouwend op de interne controles die reeds uitgevoerd worden in de (eerste) lijn. Zie hiervoor de volgende link: <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/financien-gemeenten-en-provincies/documenten/rapporten/2019/02/14/de-verbijzonderde-interne-controle-bij-decentrale-overheden>

Bijlage 2: Modeltekst



januari 2020

Model van de rechtmatigheidsverantwoording

Verantwoordelijkheid college van burgemeester en wethouders¹

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 betreffen²:

-
-
-

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

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

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

Bijlage 3: Voorbeeldtekst paragraaf bedrijfsvoering van de provincie Friesland

Rechtmatigheidsverantwoording

De rechtmatigheidsverantwoording heeft betrekking op drie criteria: begrotingscriterium, voorwaardencriterium en het misbruik en oneigenlijk gebruik criterium.

Begrotingscriterium

De begrotingsrechtmatigheid heeft betrekking op het financiële handelen binnen het kader van de geautoriseerde begroting. Dit wordt formeel als volgt omschreven:

“Financiële beheershandelingen die ten grondslag liggen aan de baten en lasten (exploitatie), alsmede de balansposten (investeringen), dienen tot stand te zijn gekomen binnen de grenzen van de geautoriseerde begroting en hiermee samenhangende programma’s (begrotingscriterium). In de begroting zijn de maxima voor de lasten vermeld die door Provinciale Staten zijn vastgesteld. Dit houdt in dat de financiële beheershandelingen dienen te passen binnen de begroting, waarbij het juiste programma, de toereikendheid van het begrotingsbedrag alsmede het begrotingsjaar van belang zijn.” Volgens het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten (BBV) dienen de afwijkingen in de jaarrekening herkenbaar te worden opgenomen en van een toelichting te worden voorzien. Als blijkt dat de gerealiseerde uitgaven op programmaniveau hoger zijn dan geautoriseerd, is er sprake van begrotingsonrechtmatigheid. Er zijn verschillende typen begrotingsoverschrijdingen. Overschrijdingen die binnen de beleidskaders van Provinciale Staten passen, worden in het accountantsoordeel niet meegewogen.

Overschrijdingen die gedurende het jaar bekend werden, zijn in 2022 aan Provinciale Staten voorgelegd, bijvoorbeeld via de bestuursrapportages. Nog niet geautoriseerde overschrijdingen worden in de jaarstukken toegelicht en worden door de vaststelling van de jaarrekening door Provinciale Staten alsnog geautoriseerd.

De verschillen tussen de geautoriseerde lasten en de gerealiseerde lasten worden hieronder per programma weergegeven.

lasten x €1000

programma	begroting na wijziging	rekening	afwijking	afwaardering boekwaarde
1 Bestuur				
2 Infrastructuur				
3 Omgeving				
4 Economie				
5 Mienskip				
6 Bedrijfsvoering				

7 Algemene dekkingsmiddelen
en onvoorzien



In 2022 is een begrotingsonrechtmatigheid ontstaan in programma 2 Infrastructuur.

De reden hiervoor is dat de commissie BBV in de loop van september 2022 in haar vraag en antwoord rubriek heeft aangegeven dat in het geval van een bijdrage in een activum van derden, de provincie dezelfde wijze van al dan niet afschrijven moet hanteren als die derde. Aangezien het Rijk niet activeert (investeringen op afschrijving zetten) mogen wij dat ook niet doen.

In de dekkingsreserve kapitaallasten zijn de bijdrage opgenomen voor de Rijksprojecten Harlingen, Joure, Haak om Leeuwarden en bereikbaarheid Leeuwarden. De boekwaarde (gemaakte kosten minus (toekomstige) inkomsten) bedraagt € .. miljoen per 31/12/2022 en deze is bij de jaarrekening in één keer afgeboekt. Hier tegenover staat de beschikking over de dekkingsreserve kapitaallasten waarmee dit geen effect heeft op het rekeningresultaat.

In de nota reserves en voorzieningen provincie Fryslân 2022 is opgenomen dat het college het mandaat heeft om afschrijvingslasten te dekken uit deze reserve kapitaallasten. Omdat de nadere toelichting van de commissie BBV na het opstellen van de 2e berap 2022 is gekomen, was verwerking in de begroting 2022 niet meer mogelijk.

Voorwaardencriterium

Het voorwaardencriterium heeft betrekking op de eisen die worden gesteld bij de uitvoering van de financiële beheershandelingen. De eisen/voorwaarden zijn afkomstig uit diverse wet- en regelgeving, zowel intern als extern.

Met onze interne controles sluiten we aan bij de goedkeurings- en rapporteringstoleranties die de accountant hanteert. In nauwe samenspraak met de accountant hebben we de omvang van de steekproeven en de uit te voeren controles bepaald. De controles zijn uitgevoerd op de volgende processen: personeel, inkoop, subsidies en overige geldoverdrachten en misbruik en oneigenlijk gebruik. Rechtmatigheidsfouten moeten in de verantwoording opgenomen en toegelicht worden indien zij boven het door de staten vastgestelde verantwoordingspercentage uitkomen. Wij hanteren de rapporteringstolerantie die ook met de accountant is afgesproken.

Aanbestedingsrechtmatigheid

De regels over aanbesteden staan in de Aanbestedingswet 2012 en het Aanbestedingsbesluit. In de Gids Proportionaliteit (flankerend beleid bij de aanbestedingswet 2012) zijn de voorschriften uitgewerkt over de eisen, voorwaarden en criteria die aan inschrijvers en inschrijvingen worden gesteld. Een aanbestedende dienst dient de voorschriften toe te passen of een afwijking in de aanbestedingsstukken te motiveren. Het ten onrechte niet toepassen van de Aanbestedingswet 2012 met betrekking tot deze Europese aanbestedingsnormbedragen bij een aanbesteding van opdrachten, leidt tot een financiële rechtmatigheidsfout. Het niet naleven van de overige normbedragen uit de Gids Proportionaliteit leidt niet tot financiële rechtmatigheidsfouten voor zover de provincie afwijking hiervan adequaat heeft gedocumenteerd en gemotiveerd.

Bij .. crediteuren is sprake geweest van het niet correct naleven van de aanbestedingsregels. In totaal betreft het een bedrag van € ..

Oorzaken zijn dat opdrachten stilzwijgend zijn verlengd of dat een nieuwe aanbesteding niet tijdig plaats heeft gevonden waardoor de termijn of de prijsraming is overschreden. De inkopen die plaatsvinden in de periode tussen einde contract en start nieuw contract na aanbesteding worden gezien als onrechtmatig. Ook is het voorgekomen dat het totaal van de opdracht de Europese drempel overstijgt waardoor er sprake is van een onrechtmatigheid. In één geval zal het huidige contract opgebroken moeten worden om onrechtmatigheden in de toekomst te voorkomen. Van de andere gevallen is reeds een aanbesteding in gang gezet/afgerond of wordt onderzocht wat de mogelijkheden daartoe zijn.

Fouten of onzekerheden bij verstrekte subsidies

Wij hebben vanuit het oogpunt van efficiency (de provincie verstrekt op jaarbasis grote aantallen subsidies) gekozen voor een steekproefsgewijze controleaanpak. Dit leidt ertoe dat wanneer gevonden fouten in de steekproef niet “geïsoleerd” kunnen worden (dat wil zeggen: aantoonbaar dermate uniek dat zij op zichzelf staan en niet representatief te achten zijn voor de gehele populatie), deze geëxtrapoleerd moeten worden over (het relevante gedeelte van) de restpopulatie.

De totale subsidielast in de jaarrekening 2022 bedraagt € .. miljoen. De middels steekproeven gecontroleerde massa bedraagt € .. miljoen. In een aantal gevallen zijn bevindingen geconstateerd. Deze zijn te splitsen naar harde fouten – gevallen waarin aantoonbaar niet rechtmatig is gehandeld – en onzekerheden – subsidies waarin de rechtmatigheid niet kan worden vastgesteld.

Bij de fouten gaat het om een afwijking van de regels die zijn vastgelegd in de Algemene Subsidieverordening en de afzonderlijke subsidieregelingen. Hierbij gaat het om afwijkingen van de regelgeving ten aanzien van aspecten als doelgroep, termijn, grondslag, administratieve bepalingen, normbedragen, bevoegdheden, bewijsstukken, recht, hoogte en duur. In totaal betreft het een bedrag van € .. aan afwijkingen inclusief € .. als gevolg van extrapolatie.

Van een onzekerheid is met name sprake wanneer subsidiabel gestelde kosten onvoldoende zijn onderbouwd. In totaal betreft het een bedrag van € .. aan onzekerheden inclusief € .. als gevolg van extrapolatie.

De afwijkingen betreffen de berekening van de subsidiabele kosten en het daaraan verbonden subsidiebedrag en een ruimere toepassing van de doelgroep of de subsidiabele activiteiten. Er lopen verschillende acties waarbij deze aspecten meegenomen zullen worden. De afdeling Subsidiezaken is bezig met het digitaliseren van het subsidieproces. De komende tijd zal o.a. gekeken worden naar de functionele eisen die gesteld zouden moeten worden aan een nieuw systeem. Insteek is om deze zo vorm te geven dat de zaken die nu achteraf geconstateerd worden al aan de voorkant kunnen worden ondervangen. Zo wordt, in het verlengde van wat de accountant ons geadviseerd heeft, bijvoorbeeld nagedacht over een afdwingbare workflow welke de kans op afwijkingen ten gevolge van een termijnoverschrijding of fouten in de subsidieberekening mogelijk kan verkleinen. Op dit moment wordt nog volop nagedacht over de vervangingsstrategie (taakspecifiek of generiek), de selectie aanpak en de algehele inrichting van het nieuwe systeem. We verwachten eind 2023 te kunnen draaien met het nieuwe systeem; de effecten zullen hierdoor mogelijk pas in boekjaar 2024 zichtbaar zijn (en voor beheer misschien pas in 2026). Binnen ons huidige systeem zijn de mogelijkheden hiertoe beperkt.

Naast bovengenoemde loopt ook een traject om te komen tot een uitvoeringsregeling behorend bij de Asv 2022. Onderwerp van gesprek is onder andere het stellen van normbedragen. Onzekerheden met betrekking tot de berekening van uurtarieven zullen hierdoor verkleind worden.

Tot slot is de afdeling Subsidiezaken continu bezig met verbeteren. De bevindingen en aanbevelingen uit de controles van Concerncontrol worden via de teamoverleggen onder de aandacht gebracht bij de betrokken medewerkers. In het licht daarvan worden ook de subsidieregelingen en bijbehorende checklists regelmatig en in gezamenlijkheid met de beleidsmedewerkers geëvalueerd en aangepast n.a.v. de controles. Hiermee wordt de kans op het te ruim interpreteren van de doelgroep en subsidiabele activiteiten verkleind. Daar waar dat nog mogelijk is, worden afwijkingen hersteld. Graag merken we nog op dat de afdeling Subsidiezaken in 2022 voor ca. € .. miljoen aan subsidies heeft verleend. Het totaalbedrag aan onrechtmatigheden bedraagt € .., inclusief de onzekerheden ten hoogste € .., dat is nog onder de 1%. Onze ambitie is om het totaal bedrag aan onrechtmatigheden en onzekerheden zo laag mogelijk te houden maar 0% zal niet haalbaar zijn.

Misbruik en oneigenlijk gebruik criterium

Naast misbruik en oneigenlijk gebruik kan er sprake zijn van fraude. De term fraude is juridisch niet gedefinieerd. Het gaat hierbij om derden die misbruik maken van de provinciale regelingen.

In het Provinciaal Blad van 27 juli 2017 is de beleidsregel ter voorkoming van misbruik en oneigenlijk gebruik bij subsidies 2017 gepubliceerd. Er zijn geen gevallen van fraude bekend.

Er is niet voldaan aan deze beleidsregel. In 2022 is een minimaal aantal controles uitgevoerd welke niet zijn afgerond. Dit is een direct gevolg geweest van langdurige uitval. Daarmee zijn er in het jaar 2022 geen afgeronde onderzoeken.

Eind 2022 is gestart met het uitvoeren van controles over voorgaande jaren. Deze controles zijn in 2023 afgerond; de resultaten worden meegenomen in de rapportage over 2023.