



# Invoering Rechtmatigheidsverantwoording

Adviezen en best practices



## **Colofon**

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

Deze brochure is geschreven in opdracht van de VNG-commissie Financiën.

### *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, A.S. Kee RA en drs. A.G.P. Schrijver CPC

Provincie Flevoland: B. Peters en A. Kok CGAP

Provincie Utrecht: J.H.M. Luiks RA

IPO: B.J. Jansen

VNG: A. Dijke

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

### *Redactie*

A. van den Berg

### *Coverfoto*

Henk Snaterse

### *Vormgeving*

Chris Koning (VNG)

# Inhoudsopgave

<b>1</b>	<b>Inleiding</b>	<b>4</b>
	Voor wie is deze handreiking bedoeld?	4
	Eerdere publicaties	4
	Leeswijzer	5
<b>2</b>	<b>Onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording</b>	<b>6</b>
2.1	Inleiding	6
2.2	Uitkomsten van interne controles	6
2.3	Bevindingen naar aanleiding van gesprekken met management	12
2.4	Bewuste keuzes om af te wijken van wet- en regelgeving	13
2.5	Fraudesignalen	13
2.6	Data-analyses	14
<b>3</b>	<b>De rechtmatigheidsverantwoording</b>	<b>17</b>
3.1	Onderdeel van jaarrekening of jaarverslag	17
3.2	Minimale informatie in de rechtmatigheidsverantwoording	17
3.3	Wat wordt opgenomen in de paragraaf bedrijfsvoering?	18
<b>4</b>	<b>Mogelijke impact op uw organisatie</b>	<b>19</b>
4.1	Perspectieven voor kijken naar de invloed op uw organisatie	19
4.2	Organisatie en besturing	19
4.3	Rollen en goede gesprek	21
4.4	Ambitieniveau rechtmatigheidsverantwoording	22
4.5	Mens en cultuur	22
4.6	Processen en procedures	23
<b>5</b>	<b>Ervaringen van gemeenten met proefdraaien rechtmatigheidsverantwoording in 2022/2023</b>	<b>24</b>
	<b>Bijlage A Normenkader</b>	<b>26</b>
	<b>Bijlage B interne controle bij de provincies Flevoland en Utrecht</b>	<b>28</b>
	<b>Bijlage C Risicoanalyse gemeente Alkmaar</b>	<b>31</b>
	<b>Bijlage D Control Framework gemeente Almere</b>	<b>32</b>
	<b>Bijlage E Scoping gemeente Almere</b>	<b>33</b>
	<b>Bijlage F Rechtmatigheid als onderdeel van risicomanagement (gemeente Amersfoort)</b>	<b>34</b>
	<b>Bijlage G Voorbeelden data-analyse</b>	<b>36</b>

# 1 Inleiding

Deze handreiking is een update van de eerder verschenen handreiking rechtmatigheidsverantwoording op 2 november 2020. De handreiking is niet fundamenteel gewijzigd, maar op sommige plekken aangevuld. In februari en maart 2024 is duidelijk geworden dat de wijzigingen in het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (BADO) en het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV), naar aanleiding van de rechtmatigheidsverantwoording voorlopig niet worden gepubliceerd. Doordat de Gemeentewet is aangepast kan de accountant geen direct oordeel geven over de rechtmatigheid van alle baten, lasten en balansmutaties in de gehele jaarrekening, zoals tot en met controlejaar 2022 het geval was. Het advies is om de rechtmatigheidsverantwoording op te nemen in de jaarrekening 2023. Op die manier kan de controlerend accountant een getrouwheidsoordeel afgeven conform de Gemeentewet. Dit getrouwheidsoordeel ziet ook toe op de rechtmatigheidsverantwoording. Bovenstaande actuele situatie is niet verder opgenomen in deze handreiking. Voor de meest actuele situatie verwijzen wij u naar communicatie door het ministerie van BZK middels de IBI nieuwsbrieven.

Vanaf verslagjaar 2023 moeten<sup>1</sup> gemeenten, provincies en gemeenschappelijke regelingen een rechtmatigheidsverantwoording opnemen in de jaarrekening. De Eerste Kamer nam op 27 september 2022 de Wet versterking Decentrale Rekenkamers aan. De wet is vanaf 1 januari 2023 van kracht. Voor gemeenten betekent dit dat over het verslagjaar 2023 (in 2024) voor het eerst een rechtmatigheidsverantwoording wordt afgegeven. Hiermee legt het college 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 externe 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 (hierna raad) kan gelezen worden Provinciale Staten of algemeen bestuur.

<sup>1</sup> [Koninklijk Besluit](#) aangaande de inwerkingtreding van o.a. de rechtmatigheidsverantwoording.

### 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 onderstaande publicaties:

- [Commissie BBV-modeltekst van de rechtmatigheidsverantwoording](#)
- [Commissie BADO-notitie over de rechtmatigheidsverantwoording](#)
- [Commissie BADO-notitie over de verbijzonderde interne controle](#)
- Ook zijn de [VNG-modelverordeningen](#) gebaseerd op artikel 212 en 213 Gemeentewet aangepast waarbij de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording effect heeft op de gemeentelijke verordeningen.

Op [vng.nl](http://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 paragraaf bedrijfsvoering toe. In hoofdstuk 4 gaan we in op adviezen voor de implementatie van de rechtmatigheidsverantwoording in de organisatie. Hoofdstuk 5 geeft tenslotte ervaringen weer van een aantal gemeenten en provincies die al ervaring hebben opgedaan met de rechtmatigheidsverantwoording.

# 2 Onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording

## 2.1 Inleiding

Het college van burgemeester en wethouders (hierna college) is en blijft verantwoordelijk voor de rechtmatigheid binnen de organisatie. Tot en met het boekjaar 2022 vormde de accountant hierover een oordeel en bracht hij of zij er verslag over uit. Vanaf verslagjaar 2023 stelt het college 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 geactualiseerde notitie '[Rechtmatigheidsverantwoording](#)' van 6 december 2023 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. De enige uitzondering hierop is de SiSa-verantwoording. De financiële stromen die door de SiSa-verantwoording lopen, zoals inkopen, subsidies en salariskosten, zijn een onderdeel van de rechtmatigheidsverantwoording van het college. Daarnaast zal de accountant blijvend een oordeel vormen over de rechtmatigheid van de bestedingen in de SiSa-bijlage. De accountant zal in de controleverklaring een apart oordeel over de rechtmatigheid van de SiSa-bijlage opnemen.

In dit hoofdstuk werken we de mogelijke elementen van een goede onderbouwing nader uit. Je kan hierbij denken aan:

- 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-model<sup>2</sup>. 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 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-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 eerdergenoemde drie rechtmatigheidscriteria. Bij het begrotingscriterium gaat het om de controle op afwijkingen<sup>3</sup> van de geautoriseerde begroting na begrotingswijzigingen in het boekjaar. Afwijkingen zijn:

- Overschrijding van lasten;
- Overschrijding van investeringsbudgetten;
- Ongeautoriseerde reservemutaties (deze kunnen nog aangepast worden in de jaarstukken);
- Overschrijding van baten en/of onderschrijding van lasten en baten die niet tijdig tot een begrotingswijziging hebben geleid of te laat aan de raad zijn gemeld.

Er is een onderscheid tussen acceptabele en niet-acceptabele afwijkingen. Deze dienen op een andere manier toegelicht te worden in de rechtmatigheidsverantwoording. Hoe je dit moet verantwoorden in de rechtmatigheidsverantwoording en paragraaf bedrijfsvoering is terug te lezen in de [Q&A van de commissie BBV](#).

In de paragraaf bedrijfsvoering dient te worden toegelicht welke individuele afwijkingen van de begrotingsrechtmatigheid de met de raad overeengekomen rapporteringsgrens overschrijden. Zie ook de [Q&A van de commissie BBV](#). Bij het voorwaarden criterium wordt vooral gekeken of de

2 In de notitie van de Commissie BADO over de verbijzonderde interne controle staat meer informatie over het three lines-model.

3 Zie de Kadernota Rechtmatigheid van de commissie BBV: niet iedere overschrijding is een onrechtmatigheid.

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 het aanvragen en toekennen van verstrekkingen.
- Toepassen van de afgesproken grondslagen.
- Gestelde eisen aan administratieve bepalingen.
- Hanteren van opgenomen normbedragen.
- Functiescheiding ten aanzien van bevoegdheden.
- Het aantoonbaar maken met 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 uitkeringsprocessen. 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.

Het derde criterium betreft misbruik en oneigenlijk gebruik. Hoewel een apart kader voor M&O-beleid niet verplicht is, wordt door de commissie BBV aanbevolen wel zo'n kader op te stellen. Zie voor een voorbeeld het [M&O-beleid van de provincie Utrecht](#).

Veelal zie je dat M&O-beleid geïntegreerd 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 een frauderisico-analyse mede een goede onderbouwing voor dit criterium.

#### **Praktijkvoorbeeld**

Provincie Flevoland heeft een frauderisico-analyse gedaan, waarin ook het misbruik en oneigenlijk gebruik is opgenomen. Nadat het Interne Controleplan (ICP) is vastgesteld, maakt de provincie voor elk controleonderwerp een risicocontrolematrix. In deze matrix worden per processtap de risico's en beheersmaatregelen over het begrotingscriterium, het voorwaardencriterium en het criterium controle op misbruik en oneigenlijk gebruik geïnventariseerd.

Met gebruik van de inventarisaties worden de controlemaatregelen voor de VIC bepaald, om de gewenste zekerheid te kunnen geven over de rechtmatigheid. Deze controlemaatregelen worden vooraf met de externe 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 begrotingswijzigingen.

### **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 lv3-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 externe accountant hierover te voeren om vast te stellen dat de uitkomsten van de interne risicoanalyse 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 het verleden in een intern control framework in Excel verwerkt. Zie hiervoor bijlage D.

#### **2.2.5 Bepalen van omvang van de werkzaamheden door de gemeente**

De omvang van de uit te voeren werkzaamheden door de gemeente heeft een relatie met de verantwoordingsgrens die is overeengekomen met de raad. Deze verantwoordingsgrens ligt tussen de 0% en 3% van de lasten. 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 tot en met 2022, waarbij de accountant de raad hierover informeerde.

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 meestal leiden tot diepgaandere controlewerkzaamheden en meer

detailwaarnemingen door de VIC dan waar een hogere verantwoordingsgrens en lage risico's gelden.

#### **Praktijkvoorbeeld**

Het is aan te nemen dat de interne controle op een toereikend niveau is om de rechtmatigheidsverantwoording met 1% van de lasten te controleren. De materialiteit van de controle voor de getrouwheid ligt nu namelijk ook op 1% van de lasten. Gemeenten Alkmaar en Almere zijn voornemens om deze methodiek te 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.

Het is ook mogelijk om te differentiëren. De raad kan bijvoorbeeld de verantwoordingsgrens op 3% stellen. De rapportage aan de raad gaat dan ook over alle bevindingen vanaf de 3%. De gemeente kan de interne controle wel op basis van een lager percentage dan 3% uitvoeren, maar kiezen voor een afwijkende grens voor de externe verantwoording en rapportage.

Fouten of onduidelijkheden die lager zijn dan de verantwoordingsgrens worden wel toegelicht in de paragraaf bedrijfsvoering, wanneer die de rapportagegrens overschrijden. Zie ook de stellige uitspraken in de Kadernota Rechtmatigheid over de verantwoordings- en rapportagegrens.

#### **2.2.6 Mix van: 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 onder andere 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 bepaald door 20% van de financiële transacties.
- Data-analyse (zie ook bijlage G).

#### **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 met 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. Met data-analyse kunnen deze afwijkende uitkeringen gesignaleerd worden. Vervolgens kan met 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 met een deelwaarneming 90 inkoopfacturen gecontroleerd om o.a. de

prestatielevering vast te stellen. Deze controle wordt met 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 risico inschatting 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 controlefunctie 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 1 keer in de 3 jaar). Het is aan te raden het controleplan af te stemmen met de externe accountant.

#### Praktijkvoorbeeld

Provincie 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 Gedeputeerde Staten voorgelegd ter vaststelling. In dit beleid staat onder andere:

- Waar de VIC staat in het three lines-model.
- Hoe de objectiviteit, kwaliteit en structuur van de VIC worden gewaarborgd.
- Hoe het ICP tot stand komt.
- 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 paragraaf 2.2.2 benoemd, per controleonderwerp uit het ICP een risicocontrolematrix opgesteld. De risicocontrolematrix bevat een inventarisatie van de risico's vanuit de rechtmatigheidscriteria, de daarop getroffen beheersmaatregelen en de omvang en mix van controlewerkzaamheden. Deze risicocontrolematrix wordt met de externe 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 Dossievorming

De werkzaamheden en bevindingen na de controlewerkzaamheden worden vastgelegd in een controledossier. Voor deze dossievorming 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 controlefunctie 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.

In de [geconsulteerde concept handreiking 1152](#)<sup>4</sup> van de NBA wordt gesproken van een 'rechtmatigheidsregistratie'. In de praktijk worden vragen ontvangen of dit een apart geautomatiseerd systeem moet zijn. Dit is niet het geval. Wij adviseren u een zichtbare registratie op te stellen. Dit kan een eenvoudige registratie zijn, bijvoorbeeld in Excel. Zorg in elk geval voor een gestructureerde en eenduidige vastlegging van de geconstateerde bevindingen op elk criterium van voor de rechtmatigheidsverantwoording.

#### **Praktijkvoorbeeld**

De gemeenten Bunschoten, Leusden, Nijkerk en Putten werken veel samen op het gebied van de interne controle en de rechtmatigheid in het 'BLNP-verband', en hebben dezelfde accountant. Voor de vernieuwing van de rechtmatigheidsverantwoording is in BLNP-verband de Nota Beleidskaders Rechtmatigheidsverantwoording opgesteld. Deze nota is specifiek geschreven voor de raden van de BLNP-gemeenten en reikt bouwstenen aan voor invoering van de rechtmatigheidsverantwoording. De raad i.c. de (audit-)commissie kan hiermee het gesprek aangaan met het college. Uiteindelijk is het de bedoeling om deze nota met de "gemeenschappelijke visie en ambitie", de "inhoudelijke kaderstelling" en de "wijze van rapporteren" in elke gemeente via een raadsvoorstel vast te laten stellen door de afzonderlijke raden.

De operationele vertaling van de beleidskaders vindt plaats in de Monitor Rechtmatigheidsverantwoording. Op die manier wordt de raad navolgbaar meegenomen in de ontwikkeling en het verloop van de rechtmatigheid. Het college legt op die manier op transparante en daarmee zichtbare wijze verantwoording af. Met deze monitor kan de raad invulling geven aan zijn toetsende en controlerende rol. De monitor wordt, met toelichting, elk jaar opgesteld en opgenomen in de paragraaf bedrijfsvoering van de jaarrekening.

Concrete invulling van de samenwerking op het gebied van verbijzonderde interne controle vindt plaats op de volgende onderdelen:

- De vier gemeenten stellen sinds 2018 een gezamenlijk intern controleplan (ICP) op.
- Kennisuitwisseling vindt plaats door middel van periodiek overleg.
- Controleformats worden uitgewisseld.
- Uitvoeren van de controle van 1 proces bij een andere gemeente.
- Uitvoeren van de review op de totstandkoming van de rechtmatigheidsverantwoording bij een andere gemeente. Het betreft een algemene review op de uitgevoerde werkzaamheden aan de hand van een gezamenlijk format.

### 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

<sup>4</sup> Verwachting is dat er in de loop van 2024 een definitieve versie beschikbaar is.

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 wordt de voorbereiding van de interne controlewerkzaamheden ook afgestemd met het management. De uitkomsten van de Verbijzonderde Interne Controle worden gedeeld met het management en ook besproken.

Wat nu wijzigd is dat de uitkomsten verwerkt moeten worden in de genoemde verantwoording. Voorheen was het rapport van de externe accountant het onderwerp van gesprek, als sluitstuk van de rechtmatigheidscontroles. Nu zal dat de eigen verantwoording zijn, die aan het management wordt voorgelegd, met de vraag de verantwoording voor te leggen aan het college.

### **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. Het jaarlijks opstellen van een frauderisicoanalyse en deze te bespreken in de organisatie met directie, college en rekening- of auditcommissie kan hierbij helpen. 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. Het is aan te bevelen om in deze frauderisicoanalyse ook in te gaan op misbruik en oneigenlijk gebruik. Bij misbruik en oneigenlijk gebruik gaat het om derden terwijl het bij fraude gaat om eigen medewerkers. Zie voor een voorbeeld het [M&O-beleid van de provincie Utrecht](#).

#### **Praktijkvoorbeeld:**

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

- 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 risicomangement.
  - 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 en het uitvoeren van risicoanalyses. Het opzetten van een data-analyse wordt vaak ervaren als moeilijk, tijdrovend en duur. De reden hiervoor is dat mensen een beeld hebben bij de meer ingewikkelde vormen van data-analyse en zich onvoldoende realiseren dat data-analyse ook in heel eenvoudige vorm voorkomt.

Zo zijn er verschillende vormen van data-analyse, onder andere: beschrijvende, verkennende, voorspellende en causale data-analyse. Elke vorm van data-analyse vraagt zijn eigen niveau van kennis, tijd en investering. Van nature wordt er tijdens de controle al een vorm van data-analyse verricht. Dit gebeurt bijvoorbeeld bij de controle van de inkoop en aanbestedingen wanneer de totale populatie wordt onderverdeeld in drie subpopulaties die de aanbestedingen in de categorieën werken, diensten en leveringen bevatten.

Deze vorm van data-analyse heet beschrijvende data-analyse. Dit is de vorm van data-analyse waarvoor een relatief kleine investering nodig is en die op grotere schaal dan hierboven genoemd tot efficiëntere controles en meer inzicht in de organisaties en processen kan leiden. In deze notitie wordt deze vorm van data-analyse omschreven en worden er praktische manieren aangeboden die als eerste stap kunnen dienen om de VIC te optimaliseren. Bovendien bespreken we hoe process-mining kan worden ingezet als een beschrijvende en/of verkennende data-analyse. Voor verdere informatie over de andere vormen en de toepassing daarvan in de controle verwijzen we naar [de NBA Handreiking 1141 over Data-analyse](#) waarin dit uitgebreid is beschreven.

### 2.6.1 Data-kwaliteit

Voordat verder op beschrijvende data-analyse wordt ingegaan, benadrukken we het belang van de betrouwbaarheid van de data in de systemen. Dit is namelijk een randvoorwaarde voor het uitvoeren van een degelijke data-analyse en eventuele conclusies die op basis daarvan worden getrokken. De kwaliteit van data hangt af van twee aspecten: de volledigheid en juistheid van de ingevoerde data door andere werknemers en de betrouwbaarheid en beveiligingsaspecten (inclusief privacy) van de IT-omgeving.

Daarom is het van belang dat binnen de organisatie een standaardprocedure over data-invoer is opgesteld en dat deze wordt gehandhaafd. Dit zorgt ervoor dat de data zo veel als mogelijk op dezelfde manier wordt ingevoerd en dat dit juist en volledig gebeurt. Data-analyse kan ook heel behulpzaam zijn bij het verhogen van de data-kwaliteit. Wanneer blijkt dat op één afdeling vaak een relevant veld niet wordt ingevuld, kan dit gericht worden besproken met het management van die afdeling. Dit helpt de organisatie en kan ook helpen bij het identificeren van de oorzaak van slechte data-kwaliteit. Dus als een data-analyse door onjuiste en onvolledige informatie onmogelijk lijkt, is dit juist een mogelijkheid om de organisatie te helpen.

Daarnaast is voldoende kennis en kunde over IT-systemen en beheersmaatregelen essentieel om de betrouwbaarheid van deze systemen te kunnen vaststellen. Hiervoor worden door een organisatie gewoonlijk IT general controls (ITGC) ingericht. ITGC zijn de beheersmaatregelen die een organisatie heeft getroffen om ervoor te zorgen dat IT-systemen betrouwbaar en integer zijn. Het zijn ICT-maatregelen gericht op het beheer van toegangsrechten (logische en fysieke toegangsbeveiliging) continuïteit, backup en recovery procedures en change management. Bij het onderdeel ITGC wordt onder andere gekeken naar de loggingsinformatie, de toegangsrechten en het wachtwoordbeheer

van de belangrijkste financiële systemen. Daarbij gaat het hier om de inbedding in de applicatie en de onderliggende componenten, zoals de database en het besturingssysteem. Belangrijkste normkaders voor de ITGC zijn de internationale norm ISO/IEC 27002 en de BIO. Voor een nadere toelichting op ITGC verwijzen wij naar het boek: [Jaarrekening controle in het mkb: IT-audit geïntegreerd in de controle-aanpak](#).

### 2.6.2 Beschrijvende data-analyse

Beschrijvende data-analyse heeft als doel het samenvatten van kenmerken van de data. Daarmee kan een grote populatie bijvoorbeeld in meerdere subpopulaties worden verdeeld. Het praktijkvoorbeeld hieronder schetst hoe dit kan leiden tot efficiëntere controles. Om deze vorm van data-analyse toe te passen zijn er vaak geen complexe en dure IT-applicaties nodig. Excel biedt voldoende mogelijkheden hiervoor. Zo is de standaard Excel-formule =ALS een hele eenvoudige manier om parameters aan een dataset toe te voegen. De parameters genoemd in onderstaand praktijkvoorbeeld zijn allemaal het resultaat van deze formule.

#### Praktijkvoorbeeld

Concernaudit van de gemeente Utrecht past data-analyse toe bij de VIC op de inkoop en aanbestedingen. Dit is een beschrijvende data-analyse die wordt gebruikt om de risicoanalyse te versterken en daarmee de controle gericht te kunnen uitvoeren.

Bij de gemeente Utrecht wordt structureel gewerkt aan de datakwaliteit en adequate datatoegang tot de gemeentelijke IT-systemen (SAP & SAP SRM). Dit heeft ertoe geleid dat Concernaudit met één standaardrapport de benodigde ruwe data uit het systeem kan krijgen. Het opstellen van dit rapport is gedaan met behulp van collega's van de IT-afdeling.

Concernaudit heeft in overleg met de externe accountant bepaalde parameters aan het rapport toegevoegd door het gebruik van standaardformules in Excel. Hiermee kan de controle gericht worden ingestoken en hoeven er minder inkopen en aanbestedingen te worden gecontroleerd. Een aantal voorbeelden van deze parameters zijn: nieuwe crediteur voor de gemeente, crediteuren waar voorgaand jaar een fout bij is ontdekt en crediteuren waarvan het contract bijna verloopt. Door deze posten in subpopulaties op te delen kan de risicoanalyse per subpopulatie worden ingeschat wat tot kleinere aantallen voor de controle heeft geleid.

Ten slotte had Concernaudit in voorgaande jaren de controle ingericht op crediteurniveau. Dit houdt in dat wanneer een crediteur was geselecteerd voor controle alle bestellingen van deze crediteur in het lopende boekjaar moesten worden gecontroleerd. De reden hiervoor is dat er geen uniek identificatienummer aan losse facturen werd toegekend. Door bepaalde datavelden in Excel te combineren met behulp van een formule is Concernaudit erin geslaagd om een uniek identificatienummer te creëren. De controle hoeft dus niet meer op crediteurniveau te worden uitgevoerd, wat leidt tot kleinere aantallen voor de controle.

### 2.6.3 Process mining

Een andere vorm van data-analyse is process mining. Deze vorm van data-analyse kan op verschillende manieren worden ingezet om een proces te beschrijven, te verkennen en te toetsen. Hiermee kan in kaart worden gebracht hoe transacties gewoonlijk door het proces heengaan. Bovendien wordt er inzichtelijk gemaakt hoeveel transacties er in het boekjaar worden behandeld, welke stappen in het proces zijn opgenomen en hoelang die stappen gemiddeld duren. Process mining heeft een aantal voordelen ten opzichte van een handmatige controle. Het leidt tot belangrijke inzichten voor de risicoanalyse en de inrichting van de verdere controle, het maximaliseert de dekkingsgraad van de VIC en het maakt de controle efficiënter.

Process mining kan bijvoorbeeld worden toegepast als controle op autorisaties in systemen. Deze vorm van data-analyse is meer toetsend. De standaard Excel formule =ALS kan hierbij van dienst zijn. Met deze formule kan voor een groot aantal transacties worden gecontroleerd of een specifieke werknemer de juiste autorisaties had voor de door hem of haar uitgevoerde processtappen. Ook op

het gebied van rechtmatigheid kunnen zulke toetsen worden uitgevoerd. Dit wordt verder toegelicht in het onderstaande praktijkvoorbeeld.

### **Praktijkvoorbeeld**

Concernaudit van de gemeente Utrecht heeft een process mining ingericht voor het subsidieverstrekkingenproces. Deze process mining helpt bij het beschrijven van het proces en levert inzichten voor de risicoanalyse en richting van de controle. Bovendien maximaliseren we hiermee onze dekkingsgraad en is het uitvoeren van een aantal controlestappen m.b.t. de rechtmatigheid makkelijker en efficiënter.

Een van de rechtmatigheidscontroles die wij via process mining uitvoeren is de controle op de tijdigheid van gemeentelijke beslissingen in het subsidieverstrekkingen proces. In de Algemene Subsidie Verordening (ASV) heeft de raad beslistermijnen voor de gemeente over het subsidieverstrekkingenproces vastgelegd. Voor elke subsidieaanvraag heeft de gemeente een beslistermijn van dertien weken na de uiterste aanvraagdatum met een mogelijkheid tot verdaging van beslissing van vier weken.

Met behulp van het programma ProcessGold hebben wij voor alle subsidieverstrekkingen in kaart gebracht of de gemeente tijdig heeft beschikt. Het is ook mogelijk deze controle automatisch uit te voeren met behulp van een standaard Excel-formule als de aanvraagdatum en beschikingsdatum per subsidieaanvraag is opgenomen in een database. Gebruik een formule om het aantal dagen van de beslistermijn op te tellen bij de aanvraagdatum. Daarna kun je de aanvraagdatum + beslistermijn afzetten tegen de beschikingsdatum en wordt de controle of een subsidieaanvraag makkelijker en efficiënter.

Voor verdere inspiratie en informatie over de mogelijkheden voor digitalisering van de audit verwijzen wij naar bijlage G.



## 3 De rechtmatigheidsverantwoording

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 paragraaf bedrijfsvoering. 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, betreft 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 paragraaf bedrijfsvoering 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. De accountant dient op basis van regelgeving onder andere te toetsen of het jaarverslag overeenkomt met wat in de jaarrekening is opgenomen. Dit betekent dat de accountant marginaal toetst of het jaarverslag geen tegenstrijdigheden bevat ten opzichte van de jaarrekening. Dit betekent ook dat de accountant toetst of in de paragraaf bedrijfsvoering 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 paragraaf bedrijfsvoering staat dat de Europese aanbestedingswet is nageleefd en er geen bevindingen zijn.

### 3.2 Minimale informatie in de rechtmatigheidsverantwoording

Voor de rechtmatigheidsverantwoording heeft de commissie BBV een standaardtekst gepubliceerd (zie Bijlage 1 in de [Kadernota Rechtmatigheid 2023](#) geactualiseerd).

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 beheersmaatregelen 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 hierop 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. De externe accountant heeft wel inzicht in alle afwijkingen nodig om te kunnen controleren of de rechtmatigheidsverantwoording getrouw is weergegeven.

### **3.3 Wat wordt opgenomen in de paragraaf bedrijfsvoering?**

De commissie BBV heeft kaders gegeven welke informatie in de paragraaf bedrijfsvoering opgenomen moeten worden.

Het gaat hierbij om de volgende aspecten:

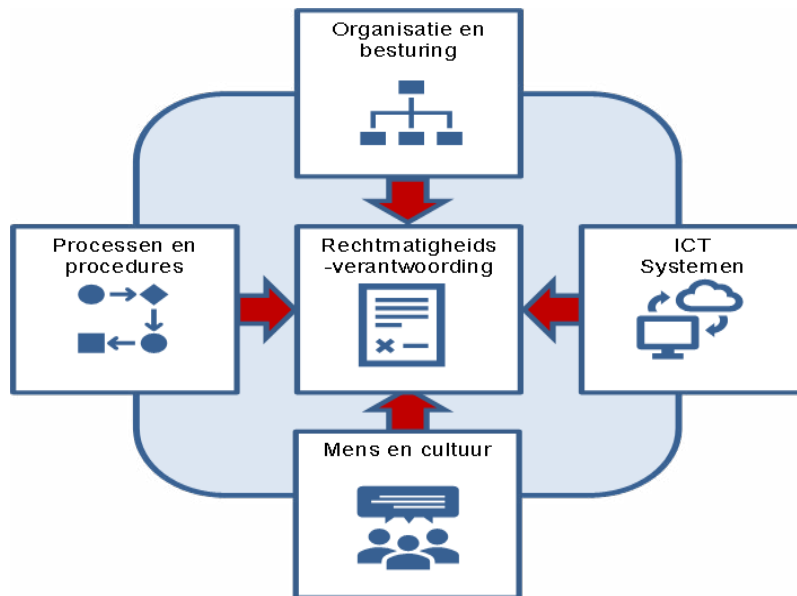
- Het college geeft in de paragraaf bedrijfsvoering een toelichting op alle afwijkingen die in de rechtmatigheidsverantwoording zijn opgenomen voor zover deze de rapportagegrens overschrijden en welke maatregelen worden genomen om deze afwijkingen in de toekomst te voorkomen.
- Als de normen uit de gids proportionaliteit veelvuldig niet nageleefd worden of slecht gedocumenteerd en/of gemotiveerd zijn, dan moet het college hierover rapporteren via de paragraaf bedrijfsvoering.
- Niet-financiële onrechtmatigheden in verband met het niet naleven van bepalingen in de wet Fido en bijbehorende Regelingen moeten worden opgenomen en toegelicht in de paragraaf bedrijfsvoering.
- De commissie BBV adviseert om geconstateerde fraude door eigen medewerkers toe te lichten in de paragraaf bedrijfsvoering.

# 4 Mogelijke impact op uw organisatie

## 4.1 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 zien we dat er zich veranderingen voordoen, omdat de rechtmatigheidsverantwoording een verplicht onderdeel is geworden voor het college en dus ook voor de organisatie. Voor het in kaart brengen van mogelijke veranderingen en/of noodzakelijke maatregelen hanteert de gemeente Utrecht de vier perspectieven uit onderstaande figuur.



Figuur 1: 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. In 2022 is hiermee gestart door te 'oefenen' met dit onderwerp.

## 4.2 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

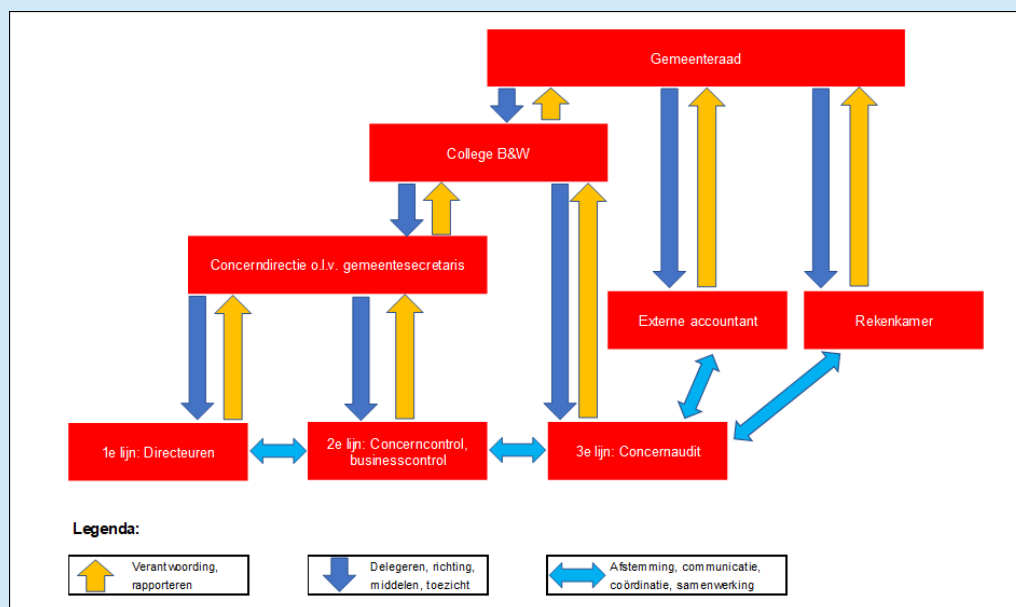
'feestje' van de concerncontroller, VIC of concernaudit. Het three lines-model kan als handvat worden gebruikt om de rolverdeling nader in te vullen.

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 rechtmatigheidsverantwoording de leidende sturingsprincipes overboord te gooien. Beter is om 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 drie lijnen afstemmen, rol- en verantwoordelijkheidsverdeling tussen de eerstelijns en tweedelijns vaststellen<sup>5</sup>.
- Verantwoordelijkheid beleggen voor sturing en monitoring van rechtmatigheids-verantwoording gedurende het verslagjaar. Mogelijke aandachtspunten zijn:
  - De rolverdeling van concerncontrol en VIC/concernaudit.
  - De positie en kritieke omvang van VIC als onderdeel van de 2e lijn.
  - De functionele relatie tussen VIC-rollen (2e lijn) en concernaudit (3e lijn).
  - Afspraken over planning en review.
  - Afspraken over uitvoering en ondersteuning van werkzaamheden voor de tweede lijn.
  - Sturing en prioritering.
  - Commitment van 1e lijn, zowel 'centrale' management (bv. concerndirectie) als decentrale topmanagement.

### Praktijkvoorbeeld

Voor de gemeente Utrecht kunnen schematisch de verschillende rollen als volgt worden weergegeven:



Op hoofdlijnen zijn de rollen en verantwoordelijkheden daarbij als volgt:

- 1e lijn is verantwoordelijk voor de processen (beschrijven, uitvoeren en het beheersen van de risico's) en de verankering van de interne controle in het proces/organisatieonderdelen.
- 2e lijn ondersteunt, signaleert/adviseert, toetst, monitort en bewaakt, waarbij de businesscontroller(s) de plannen opstellen van de verbijzonderde interne controles en deze ook uitvoeren en concerncontrol verantwoordelijk is voor de kaderstelling en monitoring.
- 3e lijn is de internal auditfunctie die verantwoordelijk is voor de review op VIC-plannen en – werkzaamheden en mogelijk ook de VIC van de organisatie-overstijgende processen (bv. inkoop & aanbesteden en subsidies) uitvoert.

<sup>5</sup> In de Commissie BADO-notitie over de verbijzonderde interne controle staat meer informatie over de three lines- model en verantwoordelijkheidsverdeling daarbij.

De praktijk kan zijn dat de businesscontrollers hiërarchisch zijn ondergebracht in de 1e lijn en dat (mede) daardoor controles die in de 1e lijn worden uitgevoerd door deze controllers. Dat past niet in de gedachte dat de 2e lijn de VIC's uitvoeren. Sterker nog, dat wordt dan meer 'slager keurt eigen vlees' en komt de objectiviteit niet ten goede.

#### 4.3 Rollen en goede gesprek

Met de wijziging van de rechtmatigheidsverantwoording legt het college in de jaarrekening dus zelf verantwoording af over de rechtmatigheid. Dit is in lijn met de systematiek die geldt bij de rijks-overheid. Doel van deze wijziging is o.a. om het gesprek tussen college en raad over de verantwoording te bevorderen en om de raad beter in positie te brengen bij (financiële) rechtmatigheidsvraagstukken.



Het goede gesprek tussen raad en college kan starten met een gesprek over onder meer de kaders die van kracht zijn voor de rechtmatigheidsverantwoording. Denk hierbij aan de rapporteringskaders, zoals de verantwoordingsgrens en de rapporteringsgrens. Voor welke omvang wil de raad weten dat er onrechtmatigheden binnen de organisatie hebben plaatsgevonden? Ook kan je vooraf met elkaar in gesprek over de diverse spelregels die van kracht zijn ten aanzien van de rechtmatigheid. Wanneer is er sprake van een begrotingsonrechtmatigheid? En wanneer is een overschrijding van een investeringskrediet onrechtmatig?

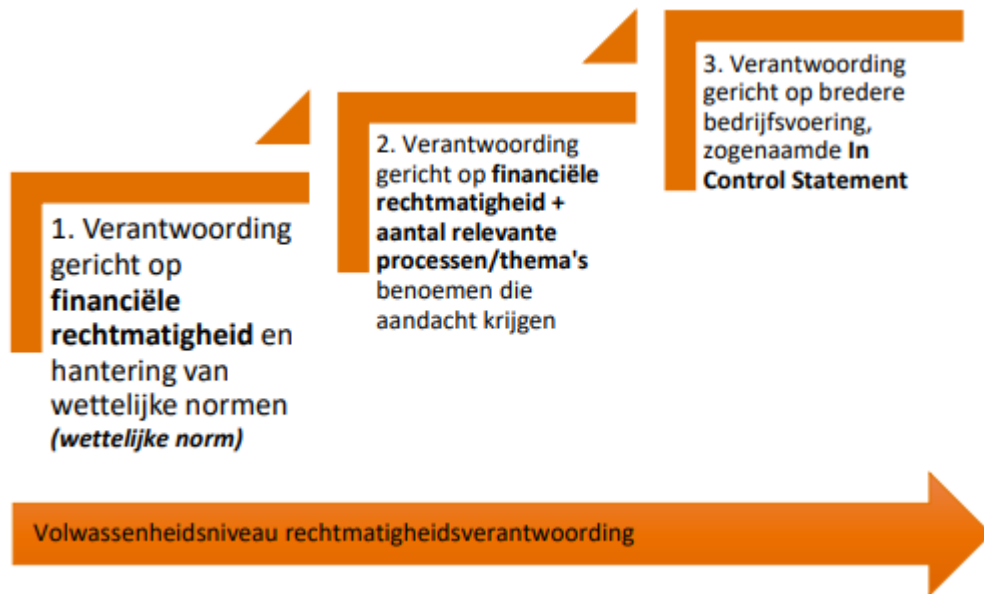
Na dit gesprek zal het een en ander vastgelegd moeten worden zodat de afspraken voor iedereen duidelijk zijn. Hiervoor moet het volgende formeel geregeld worden:

- Financiële verordening opstellen en laten vaststellen door de raad.
- Bepalen verantwoordingsgrens en (sterk aanbevolen) een rapporteringsgrens:
  - Op welke wijze wordt omgegaan met begrotingsonrechtmatigheid. Nadere duiding tussen raad en college over wanneer er sprake is van begrotingsonrechtmatigheid.
  - Afspraken tussen jaarschijven in een investeringsbudget (aanbeveling).
  - Kaders specifieke budgetten bij onderuitputting op jaareinde in bestemmingsreserve (aanbeveling).
- Minimaal de wet, maar raad mag "meer" aan college vragen (ambitieniveau ligt hoger).
- Aanbeveling om aparte kadernota M&O-beleid op te stellen.

Vervolgens legt het college verantwoording af in de rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening en wordt in de paragraaf bedrijfsvoering een toelichting gegeven. Na deze verantwoording kan er weer een gesprek tussen college en raad plaatsvinden. Nu over de uitkomsten van de rechtmatigheidsverantwoording en de eventuele beheersmaatregelen die het college neemt.

#### 4.4 Ambitieniveau rechtmatigheidsverantwoording

De rechtmatigheidsverantwoording heeft als doel om de kwaliteit van de gemeentelijke bedrijfsvoering te verbeteren. 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 2: Drie varianten: van rechtmatigheidsverantwoording tot ICS.

##### 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.

#### 4.5 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.

Praktijk leert dat de 2e lijn, waar de VIC-werkzaamheden zijn belegd zoals in het model hierboven is beschreven, de rechtmatigheidsverantwoording als nieuwe taak erbij heeft gekregen. Als er geen capaciteit bij komt, dan moet er wellicht een keuze worden gemaakt om andere taken niet of minder te gaan doen. Ook kan het zijn dat de huidige collega's in de 2e lijn minder affiniteit hebben met het uitvoeren van VIC-werkzaamheden en dat zelfs als afknapper beschouwen. Dan is wellicht een optie om te kijken wat er gemeente breed gedeeld en/ of gecombineerd kan worden voor wat betreft deze capaciteit. Dat komt ook weer de kwetsbaarheid ten goede, zodat de VIC-werkzaamheden niet bij één specifiek persoon (van een organisatieonderdeel) komt te liggen. 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.

Ook is commitment vanuit de ambtelijke top een 'must'. Zonder die steun kan de 2e lijn de VIC-werkzaamheden niet goed uitvoeren. Er zijn altijd andere belangrijke(re) onderwerpen die voorrang willen (en krijgen) zodat de werkzaamheden in het kader van de VIC's achter blijven, met mogelijk een tekortschietende rechtmatigheidsverantwoording tot gevolg. Die ambtelijke commitment moet er dan wel zijn bij zowel het centrale management (bv. in de vorm van een conerndirectie) als bij de decentrale onderdelen (bv. directeuren). Met behulp van een stuurgroep met daarin afgevaardigden uit de centrale en decentrale ambtelijke top kan commitment worden vorm gegeven. Door periodiek te rapporteren over de voortgang wordt tijdig inzicht gegeven in de voortgang en, indien nodig, kan tijdig worden bijgestuurd om van de rechtmatigheidsverantwoording een succes te maken.

#### 4.6 Processen en procedures

Het proces van totstandkoming van de rechtmatigheidsverantwoording kent de nodige uitdagingen, afhankelijk van de sturingsfilosofie en de positie van de VIC-rol. Voor organisaties met een sterk decentrale structuur, waarbij de VIC-rol onderdeel is van de 2e lijn, zijn andere afspraken nodig dan voor organisaties met een centrale VIC-rol. Thema's die in het proces van totstandkoming aan bod kunnen komen zijn:

- Kaderstelling voor het controleplan van de gemeente met bijbehorende (verbijzonderde interne) controle- en testplannen en eisen waaraan deze producten moeten voldoen.
- Bepaling van de tolerantie materialiteit en uitvoeringsmaterialiteit.
- Beschrijving van de werkzaamheden van de VIC-rol, concern control en concern audit en review en opvolging daarvan (bijvoorbeeld gemeente breed en decentraal).
- Eventueel gebruik van self-assessments 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.
- Doorlopende afstemming met de externe accountant over aanpak en uitvoering van de rechtmatigheidsverantwoording (van overall Controleplan tot uitgevoerde VIC-werkzaamheden).
- Samenloop van de VIC-werkzaamheden met reguliere interim-controles die door de accountant worden uitgevoerd.

# 5 Ervaringen van gemeenten met proefdraaien rechtmatigheidsverantwoording in 2022/2023

## Ervaringen van de gemeente Den Haag

Het boekjaar 2022 is gebruikt om volledig proef te draaien voor de rechtmatigheidsverantwoording. Dit was afwijkend ten opzichte van de eerdere jaren. In 2020 zijn we gestart met een proef op de controle van EU-aanbestedingen. In 2021 hebben wij hier de processen personeel en sociale uitkeringen aan toegevoegd. In 2022 zijn hier 10 onderwerpen (Wmo/jeugd/subsidies/begrotingsrechtmatigheid/verbonden partijen/onroerend goed transacties/treasury/WNT/belastingen en heffingen/omgevingsvergunningen) aan toegevoegd, waarmee we het volledige spectrum van voor de rechtmatigheidsverantwoording hebben gecontroleerd. Terugkijkend op het gehele proces met de diverse stakeholders is gekomen tot onderstaande tips en tops.

Wat ging er goed

- De rechtmatigheidsverantwoording is volledig opgenomen in de jaarrekening.
- Goede samenwerking ervaren bij alle controles.
- Goede samenwerking ook met de Gemeentelijke Accountantsorganisatie Den Haag. Binnen de regels van de onafhankelijke rol van de Gemeentelijke Accountantsorganisatie Den Haag.

Wat kan er beter in 2023:

- De planning moet worden aangescherpt. Veel controles waren op tijd klaar, echter een aantal controles liepen door tot eind maart of nog later.
- De toelichting in de paragraaf bedrijfsvoering kan volgend jaar uitgebreider.
- Qua voorbereiding, gezamenlijk optrekken met de Gemeentelijke Accountantsorganisatie Den Haag inzake te ontvangen stukken en voeren gesprekken organisatie kan bijdragen aan efficiëntere controles.
- Concreter afstemmen wanneer wat van wie wordt verwacht.

## Ervaringen bij de provincie Utrecht

- Het is belangrijk om met het college snel de ambities rond de invulling van de VIC in de organisatie scherp te krijgen: doen we het met interne medewerkers (leer je beter van), moet het groots en meeslepend (interne auditfunctie kan meer kosten dan het oplevert) of lean en mean.
- Door vanuit de 3e lijn een onafhankelijke review uit te voeren op de bevindingen in de VIC lever je extra zekerheid dat de rechtmatigheidsverantwoording juist en volledig is. Maak hierover intern goede afspraken en bespreek dit met het college.
- Zie voor de proefrechtmatigheidsverantwoording [de jaarrekening 2022 van de provincie Utrecht](#).
- We hebben ervoor gekozen om de afwijkingenadministratie in Excel in te richten en alleen rechtmatigheidsfouten erin op te nemen. Als je dat op een vergelijkbare manier doet als bij een activa sub-administratie kun je inzichtelijk maken gedurende het gehele jaar wat de 'stand' is. Mutaties zijn dan nieuwe afwijkingen en afwijkingen die je gemeld hebt in de rechtmatigheidsverantwoording (en paragraaf bedrijfsvoering).
- Waar de VIC enerzijds een 2e lijns rol speelt bij financiële processen rond getrouwheid en daarin



de 1e lijn ondersteunt en versterkt is het nu bij de rechtmatigheidsverantwoording zo dat de VIC zekerheid geeft dat alle afwijkingen juist en volledig zijn gepresenteerd. Naar dat laatste wordt vanuit de 3e lijn ook anders gekeken en vindt een toetsing plaats op deze verantwoording. Dat is een andere rolverdeling en goed om met elkaar te bespreken.

- We hebben de accountant nadrukkelijk gevraagd om mee te kijken bij deze ontwikkeling en ons actief te helpen bij het krijgen van scherpere en verantwoordelijkheden.
- Het gesprek met de politiek om de veranderingen toe te lichten en uit te leggen was ingewikkeld, want enerzijds te technisch, anderzijds hebben zij ten aanzien van de verantwoordingsgrens en rapporteringsgrens echt wat te kiezen. Tegelijkertijd was er nog veel onduidelijkheid over de aanpassing van regelgeving (waaronder BADO) en inhoud van de Kadernota Rechtmatigheid.
- Er is (bij jaarrekening 2022) extra aandacht geweest voor begrotingsrechtmatigheid. Het intern toetsen van de cijfers aan het vorige normenkader en wanneer iets wel of niet in het accountantsrapport zou moeten worden opgenomen, was lastig. Daarbij hielp de afstemming met de accountant ons goed verder. Voor 2023 zien wij dit ook als groot issue op ons afkomen.
- Waar bij ons gebruik was om het normenkader door het college te laten vaststellen, hebben wij ervoor gekozen om voor 2022 al, in lijn met de nieuwe regelgeving, het normenkader door Provinciale Staten vast te stellen.
- We hebben ons M&O-beleid ook aangepast en herijkt. Zie hiervoor [Beleidsnota M&O](#).

#### **Ervaringen bij provincie Flevoland**

- De rol van de VIC wordt steeds groter. Dat is een hele mooie ontwikkeling om de beheersing van zowel kansen als risico's te versterken. Het vraagt namelijk om het maken van keuzes van de gehele organisatie als het gaat om risicomangement en financieel beheer. Een voorbeeld daarvan is dat de risicoanalyses omvangrijker en belangrijker worden. Van dat momentum maken wij gebruik door die analyses integraler op te zetten, zoals het samenvoegen van de analyses vanuit financieel perspectief met fiscaliteit, fraude en misbruik en oneigenlijk gebruik.
- Een uitdaging die wij zien is het op peil houden van de kennis en kunde binnen de VIC en andere onderdelen van de beheersing. De echte specifieke kennis van de controle zou verloren kunnen gaan wanneer er te veel generalisatie ontstaat. Daarom kiezen wij ervoor om de expertise zoveel mogelijk zelf in huis te hebben. Denk aan controllers en auditors met voldoende ervaring binnen overheidsfinanciën en toereikende kwalificaties voor het uitvoeren van de werkzaamheden.
- Wij zijn voornemens om de verantwoordingsgrens vast te stellen op 3%. Daarbij kiezen we in 2023 voor de diversificatie van de VIC, waar wij nog in het plan zijn uitgegaan van een materialiteit van 1%.

# Bijlage 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 gaan wij in op de zaken die moeten worden geregeld.

## **Wat staat er in het normenkader?**

Het normenkader is een inventarisatie van alle verordeningen die de raad heeft vastgesteld. Er kan voor 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 het opstellen van het normenkader is het belangrijk om te inventariseren welke nieuwe regelingen de afgelopen periode zijn vastgesteld, dan wel welke regelingen zijn ingetrokken. Door gebruik te maken van websites zoals [wetten.overheid.nl](http://wetten.overheid.nl) kan worden nagegaan of alle regelingen, die door de gemeente zijn vastgesteld, ook in het normenkader zijn opgenomen. De jurist binnen de organisatie kan hierover ook adviseren.

Gemeenten, provincies en waterschappen zijn verplicht om hun regelingen via [Overheid.nl](http://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 dan 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?**

Het normenkader lijkt iets juridisch te zijn en juristen zullen daar wellicht bij betrokken zijn, of in ieder geval geconsulteerd worden. Toch is het logisch dat de VIC nauw betrokken is, dan wel verantwoordelijk is voor het opstellen van het normenkader. Het normenkader bepaalt immers de reikwijdte van de rechtmatigheidscontrole.

## **Wie stelt het normenkader vast?**

Met ingang van de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording dient de raad het normenkader vast te stellen. De raad geeft namelijk de kaders mee aan het college voor het opstellen van de rechtmatigheidsverantwoording. Als er financiële auditcommissies zijn ingesteld, dan is dit een document dat daar besproken kan worden.

### **Wanneer stellen we het normenkader vast?**

Het normenkader moet (uiterlijk) voor de aanvang van de jaarrekeningcontrole zijn vastgesteld. Volgens de kadernota rechtmatigheid is het normenkader namelijk de inventarisatie van alle relevante regelgeving, die nodig is om een rechtmatigheidsverantwoording op te stellen. Formeel kan het college geen rechtmatigheidsverantwoording opstellen voordat er een vastgesteld normenkader aanwezig is.

# Bijlage B interne controle bij de provincies Flevoland en Utrecht

## Voorbeeld inrichting voor Rechtmatigheidsverantwoording

Provincie Flevoland	Provincie Utrecht
<p><b>Scope:</b> 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.</p> <p>De VIC is ingericht als interne beheersingsmaatregel waarop de accountant kan steunen bij zijn organisatiegerichte werkzaamheden (3e 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.</p> <p>Het afgeven van een 'In Control Statement' of het invoeren van een interne auditfunctie (4e categorie volgens de BADO-notitie) is momenteel nog niet aan de orde. Om hieraan te voldoen moet namelijk volledig voldaan worden aan de accountantsrichtlijn '610 Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors' die 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.</p>	<p><b>Scope:</b> 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.</p> <p>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.</p> <p>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 (<i>Notitie verbijzonderde interne controle bij decentrale overheden, BADO, 14 februari 2019</i>). 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.</p>
<p><b>Organisatie:</b> Bij Flevoland is het de verantwoordelijkheid van de VIC-functie om zich uit te spreken over de naleving van de financiële rechtmatigheid en getrouwheid en het college te adviseren over de rechtmatigheidsverordening. In het verlengde daarvan heeft de VIC-functie de opdracht gekregen om de rechtmatigheidsverantwoording te introduceren.</p> <p>Om te komen tot een rechtmatigheidsverantwoording heeft Flevoland het 'three lines model' op de volgende wijze ingericht:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Eerste lijn: Dit is de 'administratieve organisatie en interne controle' van alle afzonderlijke onderdelen van de organisatie en het fundament van de interne beheersing. Bij ons is de organisatie onderverdeeld in expertiseteams.</li><li>• Tweede lijn: Dit is de ondersteuning en advisering voor alle onderdelen (expertiseteams) van de organisatie. Denk hierbij aan inkoopadviseurs, juridische medewerkers, de fiscalist, de risicomanager, medewerkers planning&amp;control en de interne controles (later IC's).</li><li>• 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 reperformantie uitvoert op de IC werkzaamheden en waar nodig aanvullend onderzoek verricht.</li></ul> <p>Andere audits in de derde lijn zijn gericht op onder andere doelmatigheid en 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.</p>	<p><b>Organisatie:</b> De eenheid concerncontrol van de provincie Utrecht is momenteel bezig met het opstellen van een concept procesbeschrijving voor de rechtmatigheidsverantwoording.</p> <p>Vooralsnog laat deze de volgende uitgangspunten zien:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Eerste lijn (het management): De administratieve organisatie en interne controles (AO/IC) zijn de verantwoordelijkheid van het management.</li><li>• 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.</li><li>• 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 inzake M&amp;O wordt nog nagedacht.</li></ul> <p>Vervolg proces: De rechtmatigheidsverantwoording wordt aan het centraal managementteam (CMT) voorgelegd als onderdeel van de jaarstukken. Daarna gaat deze naar GS en PS.</p>

## Provincie Flevoland

### Risicoanalyse:

Vanuit de VIC worden twee risicoanalyses opgesteld.

De eerste variant is een brede risicoanalyse die de basis vormt voor het jaarlijkse interne controle plan (later ICP) met een meerjarige doorkijk. Op basis van een datadump uit de financiële administratie wordt inzichtelijk gemaakt waar de grootste (financiële) transactiestromen plaatsvinden in de balans en de exploitatie. De belangrijkste stromen komen in ieder geval voort uit de processen Inkoop en Aanbesteding, Subsidies en Personele Lasten. Deze processen zijn dan ook jaarlijks onderdeel van de 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 materiële 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 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.

Deze matrix heeft een tweeledig doel. Enerzijds als verantwoording naar de organisatie waarin is vastgelegd waarom er wat wordt onderzocht. Anderzijds om de aanpak en reikwijdte van de VIC met de accountant af te stemmen.

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 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<sup>6</sup> 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).

## Provincie Utrecht

### 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) naar controle tussentijds (procesgericht op beheersingsmaatregelen). De focus komt daarmee te liggen op het eigenstandig toetsen van de interne beheersing in de processen.

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.

<sup>6</sup> 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

### 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 Excel-bestanden is eerst de opzet van de controle beschreven om lezers 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 controlewerkzaamheden 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 Excel-bestanden (en onderliggende brondocumentatie) worden integraal met de accountant gedeeld.

### 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.

Na 'hoor- en wederhoor' worden de bevindingen in de controleverslagen jaarlijks bij de directie aangeboden. 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 managers met het verzoek om opvolging te geven aan deze aanbevelingen.

Vanaf het huidige jaar zijn wij voornemens om deze verslagen ook bij het college aan te bieden, mogelijk in verkorte vorm, als onderbouwing voor de rechtmatigheidsverantwoording. Omdat een deel van de bevindingen betrekking heeft op de bedrijfsvoering is het niet nodig om de volledige verslagen beschikbaar te stellen. De bedrijfsvoering is namelijk een aangelegenheid van de directie. De bevindingen die het college ontvangt zijn de afwijkingen rechtmatigheid en de afwijkingen getrouw beeld. Deze bevindingen zijn voor het college relevant bij de verantwoording in de jaarstukken naar de staten. Op basis van deze informatie kan het college zich in de jaarrekening over de rechtmatigheid verantwoorden.

Daarnaast zijn we voornemens om het college afzonderlijk over de afwijkingen van het provinciaal beleid te rapporteren. Op deze wijze is het college in staat om bij te sturen of haar voorschriften te wijzigen.

Op grond van deze rapportagesystematiek wordt het management van de provincie gefaciliteerd in het continu 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

### 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.

### 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.

# Bijlage 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 - Mogelijkheid	3 - Matig	Aanvaarden	De beheersmaatregelen dekken de impact dusdanig af, dat het restrisico daarmee aanvaard kan worden.
Aan- en verkopen vastgoed Aan of verkoopovereenkomst	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 intergrale check van het vastgoed plaatsgevonden. Hier zijn beperkte verschillen uitgekomen. Derhalve wordt dit risico als laag in geschat.	-	2 - Mogelijkheid	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 - Mogelijkheid	2 - Gering	Aanvaarden	De beheersmaatregelen dekken de impact dusdanig af, dat het restrisico daarmee aanvaard kan worden.

# Bijlage D Control Framework gemeente Almere

Nr	Processtap	Functiescheiding	Wat en welk doel	Wanneer	Wie - Functionaris										3LoD	Waarmee - welke documenten - applicaties - infobronnen	Waarheen - welke uitkomst - archivering	Te onderkennen risico's	Beheersmaatregel	Audittrail
					Projectleider	Medewerker uitgifte	Jurist	Deelcommissie/strategisch adviseur control ruimtelijk domein	Afdelingshoofd EO&G	Afdelingshoofd GO	Financieel Beheer	Audit	Personeel kavel/winkel/potentiele koper							
<b>Procesonderdeel Grondverkoop (1. Voorbereiding)</b>																				
1	Opstellen verkavelingsplan	Uitvoeren	Het verkavelingsplan wordt zo opgesteld en de kavels worden zo verdeeld zodat dit een aantrekkende kracht op de markt heeft.	Na vaststelling ontwikkelingsplan en voor uitgifte kavell(s).	R	S														
2	Vaststellen verkavelingsplan	Beschikken	Vaststellen verkavelingsplan.	Na vaststelling ontwikkelingsplan en voor uitgifte kavell(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 PSD (bij grote projecten en afwijkend van ontw	1.



# Bijlage 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 Marktgeden	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
L03NSUBSubsidies - 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

# Bijlage F Rechtmatigheid als onderdeel van risicomangement (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 functioneren.

## Rechtmatigheidsverantwoording als opstap naar een breed risicomangement raamwerk

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 risicomangement. Zoals gezegd hebben de managers een breed scala aan doelstellingen te realiseren. Het brede risicomangement 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). 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 risicomangement binnen de gemeente.

## Geleerde lessen breed risicomangement raamwerk

Voor de inrichting van het brede risicomangement (control) raamwerk zijn bij het invullen en operationaliseren van de rechtmatigheidsverantwoording een aantal geleerde lessen te onderkennen.

Fase	Geleerde lessen
Doelen en normen expliciet maken	<ul style="list-style-type: none"> <li>Koppel de jaarrekeningposten aan processen: maak de financiële stromen inzichtelijk. Bepaal per financiële stroom de wettelijke vereisten (normen)</li> </ul>
Doorvertalen naar risico's en beheersmaatregelen	<ul style="list-style-type: none"> <li>Bepaal hoe de normen vertaald worden in de werkwijze/ processen.</li> <li>Formuleer de risico's en beheersmaatregelen</li> </ul>
Testen van de beheersmaatregelen (controls) door de gemeente zelf	<ul style="list-style-type: none"> <li>Stem de aanpak van de verschillende testwerkzaamheden op elkaar af. Denk aan kwaliteitsmedewerkers (1e lijn) en Verbijzonderde Interne Controle (VIC).</li> <li>Laat de VIC ook posten beoordelen die door de 1e lijn zijn getest. Dit draagt bij aan de kwaliteitsverbetering breed binnen de gemeente.</li> </ul>
Over de uitkomsten van het testen rapporteren, bijsturen en verantwoorden	<ul style="list-style-type: none"> <li>Gebruik voor het verantwoorden binnen de hele gemeente een voor het management toegankelijk en herkenbaar format.</li> <li>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.</li> <li>Beperk de rechtmatigheidsverantwoording van de afdelingen tot de kernrisico's en kernbeheersmaatregelen, maar waarborg dat alle risico's met betrekking tot financiële rechtmatigheid geadresseerd worden.</li> <li>Voorkom vaktechnisch (financieel/risk) jargon in de rechtmatigheidsverantwoording.</li> <li>Bouw de rechtmatigheidsverantwoording door het college 'cascadegewijs' op: als resultante van de individuele, onderliggende verantwoordingen per afdeling (door de managers). Het inrichten van een dergelijke aanpak kost tijd. Leg daarbij de nadruk op de afdelingen met de hoogste risico's en/of de meeste financieel relevante wet- en regelgeving. Hanteer voor de rest van de afdelingen een ingroeimodel. De financiële rechtmatigheidsrisico's die (nog) niet geadresseerd worden met de verantwoordingen, moeten nog separaat geadresseerd worden door de derde lijn. Deze aanvullende controle is vereist om voldoende controle-informatie te verkrijgen t.b.v. het opstellen van de rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening.</li> </ul>

# Bijlage G Voorbeelden data-analyse

## Voorbeeld Beschrijvende data-analyse

Zoals benoemd in het praktijkvoorbeeld van paragraaf 2.6 Data-analyses past Concernaudit beschrijvende data-analyse toe bij de VIC op de inkoop en aanbestedingen. Uit voorgaande controles bleek dat er relatief veel onrechtmatigheden werden gevonden in de inhuur aanbestedingen m.b.t. looptijd. Daarom is besloten deze subpopulatie gericht te onderzoeken. Hiervoor is de parameter "PARA LOOPTIJD" toegevoegd aan de data. Deze parameter is gebaseerd op de standaard Excel-formule =ALS. De =ALS-formule kan worden gebruikt om een waarde naar keuze terug te geven als aan een vooraf bepaalde voorwaarde wordt voldaan.

Inhuurcontracten mogen volgens intern beleid maximaal een totale looptijd van twee jaar hebben. Daarom wilde Concernaudit een overzicht creëren van alle lopende inhuurcontracten met een looptijd van langer dan twee jaar. De voorwaarde zou dan zijn: aantal dagen looptijd is groter dan 731 dagen (=365 dagen\*2+1). Om deze voorwaarde te kunnen gebruiken, moet eerst de kolom 'AANTAL DAGEN' worden toegevoegd aan de data. Deze wordt berekend met behulp van de volgende formule: einddatum van het contract – begindatum van het contract = aantal dagen. Wanneer het aantal dagen bekend is, kan de parameter looptijd worden aangemaakt. Dit gebeurt met behulp van de volgende formule: =ALS('aantal dagen'>731;1;0). Deze formule pakt het aantal dagen dat is opgenomen in kolom 'aantal dagen' en controleert of dit groter of kleiner is dan 731 dagen. Indien het aantal dagen groter is dan 731 dagen, geeft de formule '1' weer en zo niet dan geeft de formule '0' weer. Op deze manier kun je met een filter in Excel alleen alle lopende inhuurcontracten met een looptijd van langer dan twee jaar, door te filteren op '1' en heb je het gewenste overzicht. Omdat je de formule in Excel kan doortrekken hoeft de formule maar één keer worden gemaakt en scheelt dat veel handmatig (zoek) werk.

Een tweede parameter 'PARA EINDE CONTRACT' is ook toegevoegd aan de dataset. Deze parameter is een voorbeeld van voorspellende data-analyse. Deze parameter geeft '1' weer als het contract in 2023 verloopt en '0' als dat niet zo is. Deze parameter kan worden gebruikt om te voorspellen of een nieuwe aanbestedingsprocedure moet worden gestart of dat een contract moet worden verlengd. Op deze manier kan een lijst worden gegenereerd met aflopende contracten die voor het volgende boekjaar een hoger risico op onrechtmatigheden met zich meebrengen. Zo kunnen contracten met een hoger risico voor volgend boekjaar worden geïdentificeerd en kunnen deze apart worden bekeken.

Hieronder is een voorbeeld opgenomen van gefungeerde data inclusief de twee parameters.

INKOOPDOC NR	TOT BEDRAG (4 JAAR)	LEVERANCIER	DOCUMENTDATUM	BA_OMS	CONTRACT BEGIN	CONTRACT EINDE	AANTAL DAGEN	PARA LOOPTIJD	PARA EINDE CONTRACT
5900000001	36.000	11111	1-1-2020	Afdeling 1	1-1-2019	31-12-2023 =Q2-P2	=ALS(Q2>731;1;0)	=ALS(Q2<DATUMWAARDE("1/1/2024");1;0)	
5900000001	36.000	11111	1-6-2020	Afdeling 1	1-1-2019	31-12-2023	1825	1	
5900000001	36.000	11111	1-1-2021	Afdeling 1	1-1-2019	31-12-2023	1825	1	
5900000001	36.000	11111	1-6-2021	Afdeling 1	1-1-2019	31-12-2023	1825	1	
5900000001	42.000	11111	1-1-2022	Afdeling 1	1-1-2019	31-12-2023	1825	1	
5900000001	42.000	11111	1-6-2022	Afdeling 1	1-1-2019	31-12-2023	1825	1	
5900000001	42.000	11111	1-1-2023	Afdeling 1	1-1-2019	31-12-2023	1825	1	
5900000001	42.000	11111	1-6-2023	Afdeling 1	1-1-2019	31-12-2023	1825	1	
5900000002	30.000	22222	1-1-2023	Afdeling 2	1-1-2023	1-1-2025	731	0	
5900000002	30.000	22222	1-6-2023	Afdeling 2	1-1-2023	1-1-2025	731	0	
5900000003	90.000	33333	1-1-2020	Afdeling 3	1-1-2019	31-12-2024	2191	1	
5900000003	90.000	33333	1-6-2020	Afdeling 3	1-1-2019	31-12-2024	2191	1	
5900000003	90.000	33333	1-1-2021	Afdeling 3	1-1-2019	31-12-2024	2191	1	
5900000003	90.000	33333	1-6-2021	Afdeling 3	1-1-2019	31-12-2024	2191	1	
5900000003	90.000	33333	1-1-2022	Afdeling 3	1-1-2019	31-12-2024	2191	1	
5900000003	90.000	33333	1-6-2022	Afdeling 3	1-1-2019	31-12-2024	2191	1	
5900000003	90.000	33333	1-1-2023	Afdeling 3	1-1-2019	31-12-2024	2191	1	
5900000003	90.000	33333	1-6-2023	Afdeling 3	1-1-2019	31-12-2024	2191	1	
5900000004	45.000	44444	1-1-2020	Afdeling 1	1-1-2019	31-12-2023	1825	1	
5900000004	45.000	44444	1-6-2020	Afdeling 1	1-1-2019	31-12-2023	1825	1	
5900000004	45.000	44444	1-1-2021	Afdeling 1	1-1-2019	31-12-2023	1825	1	
5900000004	45.000	44444	1-6-2021	Afdeling 1	1-1-2019	31-12-2023	1825	1	
5900000004	45.000	44444	1-1-2022	Afdeling 1	1-1-2019	31-12-2023	1825	1	
5900000004	45.000	44444	1-6-2022	Afdeling 1	1-1-2019	31-12-2023	1825	1	
5900000004	45.000	44444	1-1-2023	Afdeling 1	1-1-2019	31-12-2023	1825	1	
5900000004	45.000	44444	1-6-2023	Afdeling 1	1-1-2019	31-12-2023	1825	1	
5900000005	24.000	55555	1-6-2022	Afdeling 3	1-6-2022	1-6-2023	365	0	
5900000005	24.000	55555	1-1-2023	Afdeling 3	1-6-2022	1-6-2023	365	0	
5900000005	24.000	55555	1-6-2023	Afdeling 3	1-6-2022	1-6-2023	365	0	

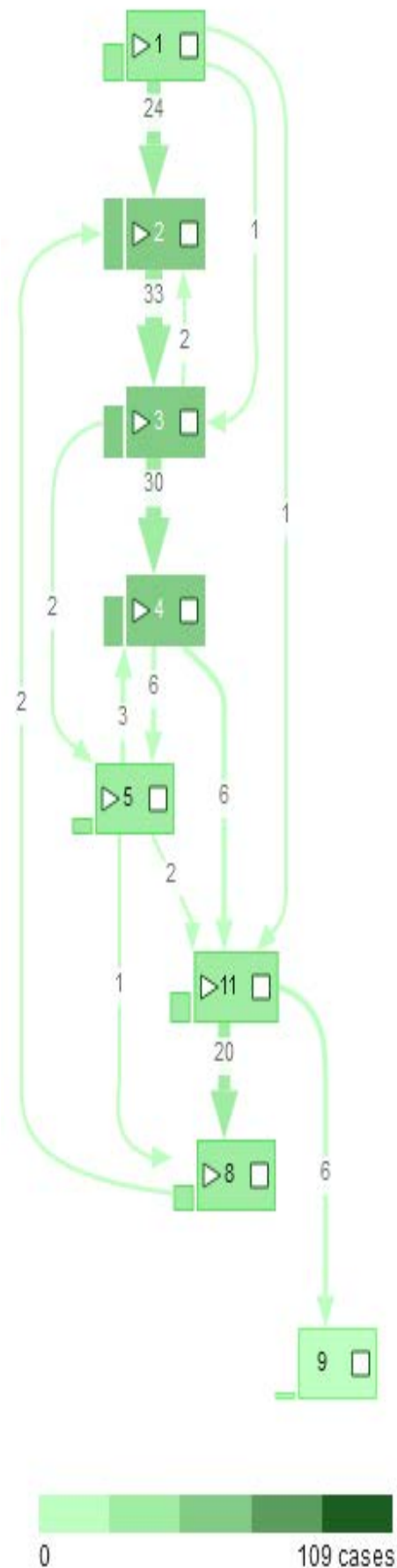
In dit overzicht is op de eerste regel te zien hoe de formules zijn opgebouwd.

### Voorbeeld Process mining

Concernaudit heeft ook een process mining ingericht voor het subsidieverstrekkingen proces. Hiernaast hebben we een visualisatie opgenomen van het pad van een aantal gefungeerde subsidieaanvragen die door het subsidieverleningsproces heen zijn gegaan.

De visualisatie is als volgt opgebouwd: de rechthoeken met nummers zijn de processtappen of mijlpalen in het subsidieproces. De lijnen die van stap naar stap lopen geven subsidieaanvragen in het proces weer. De mijlpalen die worden weergegeven zijn als volgt: start verleningsfase (1), einde formele toets (2) en einde inhoudelijke beoordeling (3), verleningsbeschikking opgesteld (4), verleningsbeschikking gecontroleerd/geautoriseerd door verschillende werknemers (5, 8, 9) en ten slotte beschikking verzonden (11).

Deze visualisatie leidt tot een aantal interessante inzichten voor de controle. Zo is te zien dat het grootste deel van de subsidies het normale proces volgt. Echter zijn er twee subsidies die na de start van de verleningsfase (1) een of meerdere stappen overslaan. Een daarvan gaat zelfs direct naar de stap beschikking verzonden (11). Deze en de andere uitvallers vragen om meer onderzoek van Concernaudit en geven richting aan de controle.



**Vereniging van  
Nederlandse Gemeenten**

Nassaulaan 12  
2514 JS Den Haag  
+31 70 373 83 93

[info@vng.nl](mailto:info@vng.nl)

februari 2024

[vng.nl](https://www.vng.nl)