

Nota

Interne beheersing en rechtmatigheid

Met uitgangspunten voor de
rechtmatigheidsverantwoording

Inhoudsopgave

| | |
|--|----|
| 00 Doel van deze nota..... | 3 |
| 0.1 Inleiding en leeswijzer | 3 |
| 0.2 Kaders | 3 |
| 01 Rechtmatigheid in perspectief | 6 |
| 1.1 Inleiding | 6 |
| 1.2 Essentie | 7 |
| 1.3 Transitie | 7 |
| 1.4 Huidige lokale invulling Apeldoorn..... | 7 |
| 02 Uitgangspunten 2023 | 9 |
| 2.1 Gewijzigd vanaf 2023 | 9 |
| 2.2 Hoofdpunten Kadernota rechtmatigheid 2023..... | 9 |
| 2.3 De belangrijkste verschillen op een rij | 9 |
| 2.4 Wat blijft (grotendeels) hetzelfde? | 10 |
| 2.5 Wat verandert er? | 10 |
| 2.6 Verklaring, verantwoording of statement? | 11 |
| 03 Inrichting en borging rechtmatig handelen | 12 |
| 3.1 Inleiding | 12 |
| 3.2 Taken, rollen en verantwoordelijkheden..... | 12 |
| 3.3 Samengevat | 15 |
| 04 De Rmv..... | 17 |
| 4.1 Inleiding | 17 |
| 4.2 Het normenkader | 17 |
| 4.3 Doelstelling | 17 |
| 4.4 Kader en definities..... | 18 |
| 4.5 Operationaliseren criteria Rmv | 20 |
| 4.6 Essentie | 24 |
| 05 Verordeningen, kaderstelling Raad | 28 |
| 5.1 Aanleiding..... | 28 |
| 5.2 Controleverordening | 28 |
| 5.3 Verordening doelmatigheid en doeltreffendheid..... | 28 |
| 06 Begrippenlijst | 29 |
| 07 Diverse bijlagen | 30 |

00 | Doel van deze nota

0.1 Inleiding en leeswijzer

Deze nota gaat over interne beheersing en als afgeleide daarvan vooral rechtmatigheid. Geen nieuw onderwerp of begrip, maar in verband met de introductie (verplicht vanaf 2023) van de rechtmatigheidsverantwoording door het college wel actueel. In deze nota:

- wordt het belang van interne beheersing in relatie tot rechtmatigheid nader geduid,
- worden de (gewijzigde) uitgangspunten van de wetgever toegelicht,
- laten we zien wat interne beheersing betekent en hoe dat is ingericht, en
- welke rol de rechtmatigheidsverantwoording daarin speelt.

In hoofdstuk 1 en 2 wordt het begrip rechtmatigheid en rechtmatigheid handelen in perspectief gezet. Aanleiding is de wettelijke invoering van de rechtmatigheidsverantwoording (Rmv) vanaf het verslagjaar 2023, maar er wordt ook kort in gegaan op de ontstaansgeschiedenis van die verplichting en de lokale invulling daarvan. In hoofdstuk 3 wordt op hoofdlijnen geschetst hoe het rechtmatig handelen is geborgd in het samenspel tussen organisatie, college van b&w en gemeenteraad. In hoofdstuk 4 wordt uitgebreider toegelicht wat de rechtmatigheidsverantwoording betekent en hoe daar invulling aan moet en kan worden gegeven. Kaderstelling via normen (verordeningen, relevante wet- en regelgeving, verantwoordings- en rapportagegrens) komt aan de orde als ook de wijze waarop dit wordt geoperationaliseerd en getoetst. In hoofdstuk 5 tenslotte wordt aandacht besteed aan 2 belangrijke instrumenten voor die kaderstelling, namelijk de controleverordening en de verordening doelmatigheid en doeltreffendheid. De controleverordening is geactualiseerd zodat deze in pas loopt met reeds bestaande afspraken en afspraken die voortvloeien uit deze nota. Over de verordening doelmatigheid en doeltreffendheid wordt geconcludeerd dat de vigerende verordening ongewijzigd in stand kan blijven. Tenslotte zijn er diverse bijlagen bij deze nota gevoegd. Deze brengen verdieping aan op de besproken onderwerpen en zijn soms een nadere en concrete uitwerking. Dat geldt bijvoorbeeld voor de verordeningen.

0.2 Kaders

De nota geeft overzicht en is vooral informatief van karakter. Voor deze nota zijn de volgende wettelijke kaders en richtlijnen relevant:

- Financiële verordening (ex art. 212 Gemeentewet);
- Controleverordening (ex art. 213 Gemeentewet);
- Verordening doelmatigheid en doeltreffendheid (ex artikel 213a Gemeentewet);
- Besluit begroting en verantwoording (BBV);
- Besluit Accountantscontrole Decentrale Overheden (BADO);
- Kadernota rechtmatigheid van de commissie BBV.

Echter, deze nota interne beheersing en rechtmatigheid reikt ook zelf een aantal kaders aan waarvan het belangrijk is deze vast te stellen.

Ingevolge de kadernota Rechtmatigheid zijn er de volgende verantwoordelijkheden voor Raad en College:

| ONDERWERP | INSTRUMENT | VERPLICHT/ OPTIONEEL | DOMEIN |
|--|--|----------------------|-----------------------------------|
| Inrichten rechtmatigheidsbeheer | Verordening ex artikel 212 Gemeentewet | Verplicht | Raad |
| Inrichten accountantscontrole | Verordening ex artikel 213 Gemeentewet | Verplicht | Raad |
| Opdrachtverstrekking accountant | Raadsbesluit (bijvoorbeeld via een controleprotocol) | Verplicht | Raad |
| Inventarisatie wet- en regelgeving | Normenkader | Verplicht | 1. College 2. Raad vaststellen |
| | Toetsingskader | Optioneel | College |
| Operationaliseren rechtmatigheidsbeheer | Beheersmaatregelen | Verplicht | College |
| Afwijkingen opnemen in rechtmatigheidsverantwoording | Verantwoordingsgrens | Verplicht | Raad |
| Afwijkingen opnemen in paragraaf bedrijfsvoering | Rapportagegrens | Optioneel | Raad |

Hieronder worden de belangrijkste kaders opgesomd met een verwijzing waar in de nota meer informatie is te vinden.

Specifiek voor de Raad:

- Vaststellen normenkader (zie paragraaf 2.1 en 4.5 bijvoorbeeld) aan het eind van ieder jaar.
- In Apeldoorn was en is de verantwoordingsgrens gelegd op 1% van de gerealiseerde totale lasten inclusief toevoeging aan de reserves (zie paragraaf 2.5 en 4.5).
- Geconstateerde fouten en onzekerheden (afwijkingen) boven de verantwoordingsgrens worden verantwoord in de rechtmatigheidsverantwoording (zie hoofdstuk 4 en bijlage 1).
- De rapportagegrens voor afwijkingen beneden de verantwoordingsgrens bedraagt € 300.000 en wordt gerapporteerd in de paragraaf bedrijfsvoering.
- Bevindingen over de interne beheersing worden in de paragraaf bedrijfsvoering toegelicht (zie paragraaf 5.4).
- De verschillen in rollen, taken en verantwoordelijkheden zijn toegelicht (zie paragraaf 2.1).
- Vaststellen vernieuwde controleverordening 2023 (zie paragraaf 5.2).
- Handhaven huidige verordening doelmatigheid en doeltreffendheid (zie paragraaf 5.3).

Specifiek voor het College

- Eén van de uitgangspunten in de organisatie is het 3 lijnen model (zie bijlage 3).
- Het opstellen van een concernauditplan (zie paragraaf 1.1 en bijlage 3).
- Het operationaliseren van het normenkader is een taak van het college en wordt vastgelegd in het toetsingskader (ook wel IC-plan; zie bijlage 3) en is daarmee de basis voor interne beheersing.

- De interne beheersing kan een kwaliteitsimpuls krijgen door gebruik te gaan maken van een GRC-toepassing (zie bijlage 3).

01 | Rechtmatigheid in perspectief

1.1 Inleiding

Vanaf de jaarrekening 2004 – na de invoering van het BBV (Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten) – geeft de accountant niet alleen een getrouw beeld verklaring, maar ook een rechtmatigheidsoordeel. Ruim tien jaar na het tot stand komen van dat BBV vond de VNG-commissie Financiën dat er diverse ontwikkelingen zijn die vragen om vernieuwing van het BBV. Hierover is een [advies](#) uitgebracht (2014). Het advies bevatte diverse onderdelen. Relevant hier is het deeladvies over rechtmatigheid, toezicht en controle. Inzake de rechtmatigheid luiden de belangrijkste adviezen:

1. Het college is verantwoordelijk voor de rechtmatigheid en moet daarom bij de jaarrekening een rechtmatigheidsverklaring geven.
2. De accountantscontrole kan worden beperkt tot de getrouw beeld verklaring bij de jaarrekening en bij de verklaring van het college.
3. De raad kan aangeven of het college ook een verklaring geeft over de rechtmatigheid van de uitvoering van (een bepaald deel van) de eigen verordeningen en regelgeving. De accountant neemt dit onderdeel dan mee in zijn controle.

Deze verschillende adviezen (opties) zijn in de jaren erna uitgewerkt in regelgeving, waaronder de rechtmatigheidsverantwoording (Rmv) die vanaf 1 januari 2023 verplicht is. De commissie BBV geeft via de kadernota rechtmatigheid haar visie over de invulling van het begrip rechtmatigheid in de rechtmatigheidsverantwoording van de decentrale overheden conform artikel 75, lid 2 BBV. De kadernota¹ is de aanleiding en onderlegger voor deze nota over interne beheersing en rechtmatigheid.

Centraal in deze nota staat interne beheersing en meer specifiek rechtmatigheid. **Rechtmatigheid** is een juridische term, die aangeeft dat een (voorgenomen) handelwijze in overeenstemming is met de geldende regels en besluiten. Dit begrip is van toepassing op alles wat een gemeente qua taken op zich neemt. Dit betekent dat alle handelingen van een gemeente moeten voldoen aan alle wet- en regelgeving op het gebied van bijvoorbeeld arbeidsomstandigheden (Arbo), aanbestedingen, omgevingswet, subsidievoorwaarden, raadsbesluiten enzovoort. Van een overheidsorganisatie mag immers verwacht worden dat zij conform wet- en regelgeving handelt. Het begrip rechtmatigheid in het kader van de rechtmatigheidsverantwoording (Rmv) is echter een minder omvattend begrip. Bij rechtmatigheid in het kader van de Rmv bestaat er een duidelijke relatie met het financiële beheer. Er moet immers worden verantwoord dat baten, lasten en balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen. Het gaat om de **financiële beheershandelingen**. Regels met betrekking tot handelingen en beslissingen van niet-financiële aard (bijv. in relatie tot arbeidsomstandighedenwet, algemene verordening persoonsgegevens, archiefwet) maken in beginsel geen onderdeel uit van het normenkader (zie ook paragraaf 4.3).

Onderhavige nota heeft vooral een informatief karakter. Het geeft inzicht in de (her)nieuw(d)e betekenis van de Rmv die dus vanaf het verslagjaar 2023 verplicht is. De Rmv verandert maar weinig aan de kaderstellende en controlerende taken van de gemeenteraad. Het college was, is en blijft

¹ De kadernota Rechtmatigheid 2023 is in oktober 2023 geactualiseerd en daarmee definitief geworden.

verantwoordelijk voor de rechtmatigheid. Alleen moet zij er straks expliciet over verantwoorden via de Rmv. Alle rechtmatigheidsafwijkingen boven de verantwoordingsgrens worden in deze verantwoording kort en bondig benoemd. De paragraaf bedrijfsvoering is de plek om een nadere toelichting te geven door het college ten aanzien van onderwerpen die de rechtmatigheid raken en hoe de beheersing is vormgegeven. Er zal in ieder geval een nadere toelichting worden gegeven op alle afwijkingen die in de rechtmatigheidsverantwoording zijn opgenomen voor zover deze de rapportagegrens overschrijden. De accountant geeft een getrouwheidsoordeel af over de jaarrekening, waarvan de Rmv onderdeel uitmaakt. In de kern controleert de accountant het getrouwe beeld van de Rmv op dezelfde wijze als bijvoorbeeld de getrouwe weergave van de post materiële activa en bijbehorende toelichting in de jaarrekening. Het huidige afzonderlijke rechtmatigheidsoordeel in de controleverklaring van de accountant komt daarmee te vervallen.

Deze nota vat de bestaande kaders en uitgangspunten samen en formuleert waar nodig nieuwe kaders en uitgangspunten. We streven er naar later dit jaar (of begin 2024) een concernauditplan / control- en auditplan gereed te hebben dat voor 4 jaar kan gelden en door het college wordt vastgesteld. De organisatie kan daar dan jaarlijks in de werkplannen uitvoering aan geven en bovendien inspelen op actuele ontwikkelingen.

1.2 Essentie

De jaarstukken van een gemeente worden voorzien van een accountantsverklaring met daarin een oordeel over de **getrouwheid** van de cijfers ('het juiste beeld') en de **rechtmatigheid**.

Het gaat er om of er een getrouw beeld wordt gegeven van het resultaat in de jaarrekening en van alle posten op de balans. Getrouw wil zeggen in overeenstemming met de werkelijkheid en de administratie en in overeenstemming met de regelgeving omtrent de externe verslaggeving (BBV).

Daarnaast toetst de accountant ook of de financiële beheershandelingen volgens wet- en regelgeving tot stand zijn gekomen. Dus of die rechtmatig zijn. Simpel gezegd: sluit de verantwoording aan op de administratie, is de administratie juist en volledig en zijn bij het tot stand komen van de transacties de relevante regels goed nageleefd? Eventuele geconstateerde fouten en onzekerheden moeten binnen bepaalde grenzen blijven, de goedkeuringstoleranties. De accountant toetst *niet* op doelmatigheid en doeltreffendheid (met andere woorden: zijn de activiteiten op efficiënte wijze uitgevoerd en zijn de gestelde doelen bereikt?).

Om een eenduidige invulling van het rechtmatigheidsbegrip bij decentrale overheden te bevorderen is door de commissie BBV een kadernota [Rechtmatigheid](#) opgesteld. Het doel was tweeledig:

1. Eenduidigheid in werkwijzen met rechtmatigheidsvraagstukken;
2. Toelichting op rol en controlerende taak van raadsleden.

1.3 Transitie

Voor de jaren 2021 en 2022 is een aantal specifieke [wijzigingen](#) geformuleerd t.o.v. de Kadernota (uit 2018). Deze onderdelen stonden los van de wetwijziging ingaande 2023. Het gaat om de aanbeveling het rechtmatigheids criterium misbruik en oneigenlijk gebruik (waaronder ook fraude) toe te lichten in de paragraaf bedrijfsvoering. Voor begrotingscriteria zijn aanbevelingen gedaan over meerjarige investeringsbudgetten en budgetoverhevelingen. Kaders hiervoor kunnen het best in de financiële verordening worden opgenomen. Dat heeft de gemeente Apeldoorn inmiddels gedaan. Zie daarvoor de recent vernieuwde [financiële verordening](#). Deze geldt vanaf 1 januari 2023.

1.4 Huidige lokale invulling Apeldoorn

Eind 2019 en in het jaar 2020 is met de Raad gesproken over de vernieuwingen en aanstaande wijzigingen van de rechtmatigheidsverantwoording. De discussie daarover verliep meestal met de

leden van het Audit Comité. Op 31 oktober 2019 bijvoorbeeld heeft het Audit Comité de notitie '[Visie op controlfunctie](#)' en de '[Notitie contouren Visie op Interne controle](#)' besproken. Op 17 december 2020 heeft de Raad een [besluit](#) genomen – gebaseerd op een notitie '[Rechtmatigheidsverantwoording 2021 en de \(Verbijzonderde\) Interne Controle](#)' gedateerd op 26-10-2020 – over:

1. De rechtmatigheidsverantwoording 2021;
2. Het model 3 lines of defence en rechtmatigheid;
3. De plaats, positie en werkzaamheden van de Verbijzonderde Interne Controle (VIC), en
4. Het mogelijk toewerken naar een In control statement (ICS).

De Raad besloot om:

- Een verantwoordingsgrens voor rechtmatigheidsfouten en -onduidelijkheden van 1% van de totale lasten (inclusief toevoeging aan reserves) te hanteren.
- Zich periodiek te laten informeren over de financiële rechtmatigheid, waarbij wordt aangesloten bij de uitgangspunten van de nota actieve informatieplicht² en verder zoveel mogelijk bij bestaande rapportagelijnen.
- Kennis te nemen van het normenkader 2020 en 2021 voor de jaarverantwoordingen van die jaren.

Ook werd afgesproken om eind 2022 een evaluatie uit te voeren ná en gebaseerd op het verslagjaar 2021. Daarbij worden ook nieuwe ontwikkelingen meegenomen.

Er zijn geen specifieke evaluatiepunten afgesproken. Daarom worden dezelfde soort onderwerpen als hierboven genoemd in de navolgende notitie aan de orde gesteld.

² Met het vaststellen van de nieuwe Financiële verordening ingaande 1-1-2023 is de nota actieve informatieplicht ingetrokken.

02 | Uitgangspunten 2023

2.1 Gewijzigd vanaf 2023

Het wetstraject, waarin het afgeven van een verklaring over de rechtmatigheid bij decentrale overheden wordt geregeld, is afgerond. Met ingang van het verslagjaar 2023 wordt de verantwoordelijkheid van het college van burgemeester en wethouders ('college') voor de rechtmatigheid benadrukt doordat het college een verantwoording over rechtmatigheid af moet gaan geven in plaats van de accountant³. Het uitgangspunt van de wetgever is dat de reikwijdte van de verantwoording door het college niet wijzigt ten opzichte van de situatie waarin de accountant een oordeel gaf.

2.2 Hoofdpunten Kadernota rechtmatigheid 2023

De **basis** is:

1. De accountant geeft een getrouwheidsoordeel af over de jaarrekening, waarvan de rechtmatigheidsverantwoording (Rmv) onderdeel uitmaakt. Het huidige afzonderlijke rechtmatigheidsoordeel in de controleverklaring van de accountant vervalt. De beoordeling van de getrouwheid door de controlerend accountant geeft aan dat vertrouwd mag worden op hetgeen in de rechtmatigheidsverantwoording van het college vermeld staat. Het is feitelijk juist en volledig, maar de uitlatingen die opgenomen zijn in de rechtmatigheidsverantwoording komen geheel voor rekening van het college. Voorts wordt in de controleverklaring en het verslag van bevindingen van de accountant geen separaat oordeel meer gegeven worden over de rechtmatigheid. Het ziet uitsluitend nog op de getrouwheid.
2. De Rmv door het college gaat primair om de (gevolgen van) financiële beheershandelingen. De verantwoording conform het verplicht toe te passen standaardmodel moet gezien worden als de minimaal vereiste verantwoording. Gemeenten kunnen in hun ambities verder willen gaan en een zogenaamd 'in control statement' afgeven.
3. Via de Rmv legt formeel college verantwoording af. Onderstreept wordt dit in het teken blijft staan van leren en verbeteren. De gemeente Apeldoorn is een lerende organisatie.

2.3 De belangrijkste verschillen op een rij

Onderstaand hebben wij weergegeven waar de belangrijkste verschillen zitten voor de verschillende belanghebbenden ten aanzien van de rechtmatigheidsverantwoording.

³ Bij Besluit van 16 november 2022 (nr. 482) is bepaald dat de Wet versterking decentrale rekenkamers in werking treedt op 1 januari 2023. Met deze wet wordt ook de Gemeentewet, Provinciewet en Waterschapswet gewijzigd met betrekking tot de rechtmatigheidsverantwoording als onderdeel van de jaarrekening. Zie bericht Ministerie van BZK met kenmerk [2022-0000536640](#). De onderliggende regelgeving moet nog worden aangepast.

| Vóór 2023 |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • Raad <ul style="list-style-type: none"> v Bepaalt goedkeuringstolerantie rechtmatigheid v Bespreekt rechtmatigheid met accountant v Eindproduct: controleverklaring met specifiek oordeel over rechtmatigheid • College <ul style="list-style-type: none"> v Stelt normenkader vast v Bespreekt rechtmatigheid met accountant v Eindproduct: controleverklaring accountant met specifiek oordeel over rechtmatigheid • Organisatie <ul style="list-style-type: none"> v Is verantwoordelijk voor adequate borging rechtmatigheid in het primaire proces • VIC <ul style="list-style-type: none"> v Voert verbijzonderde interne controle uit en rapporteert hier intern over v Totaaloordeel rechtmatigheid wordt gevormd door accountant (met kennisname van bevindingen VIC) |

| Na 2023 |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • Raad <ul style="list-style-type: none"> v Bepaalt verantwoordings- en rapporteringsgrens rechtmatigheid v Stelt normenkader vast v Bespreekt rechtmatigheid met het college v Eindproduct: controleverklaring accountant met getrouwheidsoordeel + rechtmatigheidsverantwoording van het college • College <ul style="list-style-type: none"> v Vraagt organisatie om rechtmatigheid intern te controleren v Rapporteert resultaten rechtmatigheidsverantwoording (jaarrekening) + toelichting in paragraaf bedrijfsvoering (jaarverslag) • Organisatie <ul style="list-style-type: none"> v Is verantwoordelijk voor adequate borging rechtmatigheid in het primaire proces • VIC <ul style="list-style-type: none"> v Voert verbijzonderde interne controle uit en rapporteert hier intern over v Accountant toetst getrouwheid van bevindingen VIC inzake rechtmatigheidsverantwoording |

2.4 Wat blijft (grotendeels) hetzelfde?

Er verandert het nodige, maar niet alles. Sommige dingen blijven hetzelfde:

1. Het college was, is en blijft verantwoordelijk voor de rechtmatigheid. Alleen moet zij er straks expliciet over verantwoorden via de Rmv.
2. De accountant gaat niet (substantieel) minder werkzaamheden verrichten. Om te komen tot een oordeel over de getrouwheid van Rmv zal de accountant in omvang naar verwachting ongeveer dezelfde werkzaamheden moeten verrichten.
3. Een rechtmatigheidsverklaring, Rmv en in control statement (ICS) zijn niet hetzelfde. Zie ook de paragraaf 2.6.
4. De interne controle hoeft niet perse door gemeente zelf uitgevoerd te worden. Uitbesteden is ook mogelijk en toegestaan.

2.5 Wat verandert er?

Onderstaand zijn de belangrijkste veranderingen op een rij gezet:

1. De verantwoordelijkheid voor het rapporteren over de rechtmatigheid van de jaarrekening verschuift van accountant naar het college.
2. De grens waarboven afwijkingen in de verantwoording moeten worden opgenomen wordt door de gemeenteraad bepaald maar bedraagt maximaal 3% van de totale lasten. In Apeldoorn is de verantwoordingsgrens bepaald op 1%⁴. Dat gebeurt nu via het normenkader, maar kan ook via de (nog te actualiseren) controleverordening van de gemeente Apeldoorn). De rapportagegrens voor onrechtmatigheden wordt gelegd bij € 300.000. Dit is in lijn met de rapportagegrens voor overschrijdingen van de begroting die in artikel 9 lid 3 van de financiële verordening is vastgelegd. Dit is overigens een kwantitatieve grens. Afwijkingen van een geringe omvang kunnen ook relevant zijn om te melden. Die afweging kan altijd worden gemaakt.
3. De accountant geeft alleen nog een getrouwheidsoordeel bij de jaarrekening (overigens omvat dat oordeel ook de getrouwheid van de rechtmatigheidsverantwoording). Een rechtmatigheidsfout is niet meer bepalend voor de controleverklaring van de accountant. Als het college de rechtmatigheidsfouten getrouw rapporteert in de

⁴ De raad bepaalt de verantwoordingsgrens waarboven de raad door het college wil worden geïnformeerd over afwijkingen t.a.v. de rechtmatigheid. Bij wet (het Besluit accountantscontrole decentrale overheden, BADO) is bepaald dat verantwoordingsgrens tussen de 0 en 3 procent van de lasten dient te liggen. De accountant hanteert – ingevolge het BADO – voor een goedkeurende verklaring voor fouten in de jaarrekening een grens van 1% (% omvangbasis en voor onzekerheden in de controle een grens van 3% (% omvangbasis). De goedkeuringstolerantie is dus bepalend voor de oordeelsvorming en de strekking van de controleverklaring.

rechtmatigheidsverantwoording zal de accountant een goedkeurende controleverklaring afgeven.

4. Nu is het zo dat alle getrouwheidsfouten per definitie ook een rechtmatigheidsfout waren. Dat is na de invoering van de Rmv niet meer zo. Een getrouwheidsfout telt mee voor het oordeel van de accountant, maar hoeft niet gerapporteerd te worden in de rechtmatigheidsverantwoording.

2.6 Verklaring, verantwoording of statement?

De volgende beschrijvingen maken duidelijk waar de verschillen zitten in de gebruikte terminologieën.

- **Rechtmatigheidsverklaring:** de rechtmatigheidsverklaring is een veelgebruikte term voor de controleverklaring van de accountant met betrekking tot de rechtmatigheid van de jaarrekening. Dit aspect vervalt met ingang van 2023 in de controleverklaring. Vanaf dat moment geeft de accountant alleen nog een getrouwheidsoordeel.
- **Rechtmatigheidsverantwoording (Rmv):** dit is de verantwoording die het college met ingang van 2023 afgeeft en waarin zij verklaart dat baten, lasten en balansmutaties in overeenstemming met het voorwaarden criterium, het begrotingscriterium en het M&O criterium tot stand zijn gekomen.
- **In control statement (ICS):** dit is een verklaring van het college die verder gaat dan de Rmv. De reikwijdte is breder en zegt ook iets over het functioneren van de interne bedrijfsvoering en betrouwbaarheid van (risicomanagement)processen en ICT-systemen. De ICS kan een volgende stap zijn na de Rmv. Het staat elke gemeente of gemeenschappelijke regeling overigens vrij om een in control statement in de jaarrekening op te nemen, maar het is niet verplicht. Zie ook bijlage 4.

03 | Inrichting en borging rechtmatig handelen

3.1 Inleiding

Bij rechtmatigheid en de verantwoording daarover door het college heeft de raad zowel in haar kaderstellende als controlerende rol een belangrijke functie. Rechtmatig handelen is voor een overheidsorganisatie belangrijk; een overheid hoort te voldoen aan wet- en regelgeving.

Met ingang van de jaarrekening 2023 moet het college dus een verantwoording afleggen over de rechtmatigheid. De verantwoordelijkheid wordt daarmee gelegd waar deze hoort. Het college is zich hierdoor nog meer bewust van haar verantwoordelijkheid te zorgen voor een goed financieel beheer, inclusief bijbehorende verordeningen. De accountant controleert nog wel de verantwoording van het college. Daarmee zijn voor de raad waarborgen ingebouwd dat het college niet zomaar de verantwoording kan opstellen en afgeven.

De taken, rollen en verantwoordelijkheden die iedere stakeholder in dit geheel van interne beheersing heeft, worden in het vervolg van dit hoofdstuk besproken.

3.2 Taken, rollen en verantwoordelijkheden

De gemeenteraad

De gemeenteraad maakt het beleid in de gemeente of stuurt het zo nodig bij. De gemeenteraad heeft een:

- Kaderstellende taak;
- Controlerende taak, en een
- Volksvertegenwoordigende taak.

Wat de gemeenteraad besluit, wordt uitgevoerd door het college van burgemeester en wethouders. De raad heeft verschillende manieren om beleid van de gemeente te maken, te veranderen en te controleren. Dat kan via:

- Amendement
- Motie (+ motie vreemd aan de orde van de dag)
- Schriftelijke vragen
- Vragenuurtje
- Actualiteitsvragen
- Spoeddebat
- Interpellatie
- Raadsonderzoek of -enquête
- Initiatiefvoorstel.

Relevant gezien het oogmerk van deze nota stelt de raad **kaders** via:

- de financiële verordening ex art. 212 Gemeentewet (Gw; recent geactualiseerd);
- de controleverordening ex art. 213 Gw (nog te actualiseren; zie bijlage 5);

- de verordening doelmatigheid en doeltreffendheid van beleid ex art. 213a Gw (nog te actualiseren; zie bijlage 6);
- het normenkader voor de rechtmatigheid.

Via deze kaderstelling kan via de verantwoording van het college ook **controle** worden uitgeoefend.

Audit Comité

De leden vertegenwoordigen de raad in de voorbereiding op de raadsbespreking van de jaarstukken het verslag van bevindingen van de accountant conform de controleverordening (ex artikel 213 Gw).

Accountant

De raad is verantwoordelijk voor het toezicht op het proces van de financiële verslaggeving door de gemeente. Voor een onafhankelijk oordeel heeft de raad een accountant aangesteld. Dat is het accountantskantoor PwC. Het oordeel bij de jaarstukken betreft zowel de getrouwheid als financiële rechtmatigheid (t/m 2022).

De accountantsverklaring (ex artikel 213 lid 3 en 4 Gw) geeft op grond van de uitgevoerde controle aan of:

- a. de jaarrekening een getrouw beeld geeft van zowel de baten en lasten als de grootte en samenstelling van het vermogen;
- b. de baten en lasten, alsmede de balansmutaties met betrekking tot specifieke uitkeringen als bedoeld artikel 17 van de Financiële-verhoudingswet rechtmatig tot stand zijn gekomen;
- c. de jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met de bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels, bedoeld in artikel 186 en
- d. het jaarverslag met de jaarrekening verenigbaar is.

Het verslag van bevindingen bevat in ieder geval bevindingen over:

- a. de vraag of de inrichting van het financiële beheer en van de financiële organisatie een getrouwe en rechtmatige verantwoording mogelijk maken en
- b. de tabel van fouten en onzekerheden voor de specifieke uitkeringen.

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

Rekenkamer

De gemeenteraad van Apeldoorn wordt sinds 2003 ondersteund door een eigen rekenkamercommissie⁵. Deze commissie onderzoekt op allerlei gebied of het beleid van de gemeente effect heeft en of de gemeente het geld goed en doelmatig besteedt.

⁵ De rekenkamercommissie wordt – als gevolg van een wetwijziging – dit jaar omgevormd tot een onafhankelijke lokale rekenkamer. Raadsleden zijn dan geen lid meer van de rekenkamer.

Het werk van de commissie gebeurt objectief en onafhankelijk. De commissie stelt zelf vast wat zij onderzoekt en hoe het onderzoek wordt uitgevoerd. Zij brengt advies uit aan de gemeenteraad zonder een partijpolitiek oordeel.

College van B&W

Het college van burgemeester en wethouders zorgt ervoor dat de besluiten van de gemeenteraad zo goed mogelijk worden uitgevoerd. Daarbij heeft elk collegelid een duidelijke rol en taken.

Het college is verantwoordelijk voor:

- Het opstellen en getrouw weergeven van de jaarrekening in overeenstemming met het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten (BBV) en het bepaalde bij en krachtens de Wet normering topinkomens (WNT);
- De rechtmatige totstandkoming van de baten, lasten en balansmutaties in overeenstemming met de begroting en met de in relevante wet- en regelgeving opgenomen bepalingen;
- Interne beheersingsmaatregelen die het college noodzakelijk acht om een jaarrekening te kunnen opstellen die geen afwijkingen van materieel belang bevat door fraude of fouten.

De verantwoordelijkheid van het college voor het opstellen van een betrouwbare Rmv brengt aanvullend met zich mee dat het college moet zorgdragen dat de gemeentelijke administratie een adequate onderbouwing bevat voor de beweringen in de Rmv.

Bij het opmaken van de jaarrekening moet het college afwegen of de financiële positie voldoende is om de gemeente in staat te stellen de risico's vanuit de reguliere bedrijfsvoering financieel op te vangen.

Controloffunctie

De controloffunctie is het deel van de ambtelijke organisatie dat de sturings- en verantwoordingscyclus (de P&C-cyclus) coördineert. Hiertoe behoort het opstellen van de jaarlijkse en periodieke rapportages waarin de voortgang van het beleid en de bedrijfsvoering worden verantwoord. Dit is belegd bij het organisatieonderdeel Finance & Control. In de advisering, monitoring en toetsing is ook een rol bij Concerncontrol belegd.

Auditfunctie / Interne controle

Concerncontrol is een onafhankelijke functie in de organisatie die het college en directie ondersteunt en de interne sturing en beheersing van de bedrijfsprocessen toetst. Concerncontrol houdt zich ook bezig met het ad hoc toetsen van de doeltreffendheid, doelmatigheid en rechtmatigheid van het gemeentelijk bestuur gebaseerd op de verordening doelmatigheid en doeltreffendheid (m.b.t. art. 213a Gw). Ook vindt er vanuit concerncontrol coördinatie plaats van de (extern verplichte) audits en het auditbeleid.

De gemeente Apeldoorn is verplicht (artikel 212/213 van de Gemeentewet) zorg te dragen voor de toetsing van de rechtmatigheid van het financiële beheer. De wettelijke invoering van de Rmv speelt een prominente rol bij de uitvoering van werkzaamheden (waarover later meer).

De Verbijzonderde Interne Controle (VIC) is een instrument dat bijdraagt aan het rechtmatig handelen van de gemeente en de lerende organisatie. De medewerkers van de VIC richten zich met name op de interne organisatie. Daarnaast wordt een belangrijke bijdrage geleverd aan een goede samenwerking met de externe accountant.

3.3 Samengevat

| BRONNEN INFORMATIE | TOELICHTING | STURINGSMOGELIJKHEDEN DOOR RAAD |
|---|---|--|
| Voorjaarsnota, Turap, MPB, Rapportage Grote Verschillen, Jaarverantwoording | In de voorjaarsnota, de MPB en de jaarstukken legt het college (tussentijdse) verantwoording af over de geleverde prestaties, zoals die zijn voorgesteld in de begroting. De prestaties kunnen betrekking hebben op het behalen van maatschappelijke effecten, maar ook op het verbeteren van de bedrijfsvoering of het beheersen van de rechtmatigheid | De raad heeft het budgetrecht, dat wil zeggen het recht tot het vaststellen van de programmabegroting. De raad gebruikt deze begroting bij het sturen op maatschappelijke effecten; in de jaarstukken wordt verantwoord in hoeverre deze effecten zijn bereikt. In de loop van het jaar zal het college de begroting willen bijstellen op basis van de ontwikkelingen; voorstellen hiertoe moeten door de raad worden goedgekeurd. Via een motie of amendement kan de raad het beleid tijdens het jaar ook zelf bijsturen. |
| Rapportages 213a onderzoeken | Het college dient periodiek onderzoek te doen naar de doelmatigheid en doeltreffendheid van het door hen gevoerde bestuur (de zogenaamde 213a-onderzoeken). Het college brengt schriftelijk verslag uit van de resultaten van dit onderzoek. Concerncontrol speelt daarbij een belangrijke rol. | De raad heeft een 'Verordening onderzoeken doelmatigheid en doeltreffendheid' opgesteld. Hierin staan de wensen van de raad met betrekking tot de informatie over 213a-onderzoeken. De raad kan deze verordening aanpassen. |
| Rapportages van andere onderzoeken (bijv. interne audits) | Er worden in Apeldoorn ook onderzoeken uitgevoerd of uitbesteed door de ambtelijke organisatie. Deze onderzoeken leveren inzicht op in de doeltreffendheid en de doelmatigheid van onderdelen van het gevoerde bestuur. De onderzoeksresultaten van de afdelingen komen niet automatisch bij de raad terecht. | De raad heeft beperkte mogelijkheden om invloed uit te oefenen op de informatie, die zij krijgen over de resultaten van onderzoeken die de ambtelijke organisatie heeft uitgevoerd of uitbesteed. De raad kan met het college algemene afspraken maken over het soort informatie dat zij willen ontvangen van het college en de manier waarop zij die informatie willen ontvangen. |
| Door College verstrekte informatie | Het college heeft een actieve informatieplicht: ze moeten uit zichzelf alle inlichtingen verstrekken die de raad nodig heeft voor de uitoefening van haar taak, dus ook voor de controlerende taak. In de gemeente Apeldoorn is een 'nota actieve informatieplicht' opgesteld. | De raad kan andere afspraken met het college maken over het invullen van de actieve informatieplicht, bijvoorbeeld door het wijzigen van de nota. Ook kunnen in vergaderingen van de raad afspraken worden gemaakt over de manier waarop de raad wordt geïnformeerd over specifieke projecten of onderwerpen. |
| Recht van onderzoek door of namens de Raad | De raad heeft het recht om een commissie in te stellen die onderzoek doet naar het door het college gevoerde bestuur. De raad is daarbij vrij in het formuleren van het onderwerp van onderzoek. Het recht van onderzoek is een zwaar instrument. | Vóór zij besluiten tot het instellen van een onderzoekscommissie, dient de raad nadere regels op te stellen met betrekking tot het onderzoek. De raad kan budget reserveren voor het instellen van een onderzoekscommissie of budget vrijmaken voor het (laten) uitvoeren van een andersoortig onderzoek door het college. |
| Overige onderzoeken | De Raad kan ook minder zwaar onderzoek (laten) uitvoeren zonder dat sprake is van het inzetten van het 'recht van onderzoek'. | Zie recht van onderzoek door of namens het college. |
| Accountantsverklaring, rapport van bevindingen | De accountant verstrekt aan het college een verklaring over de getrouwheid en de rechtmatigheid van de jaarrekening. Dat wijzigt met ingang van 2023. Dan geeft het | De raad kan invloed uitoefenen op onderdelen van de accountantscontrole door het vaststellen van: |

| | | |
|---|---|--|
| | <p>college een Rmv af. De accountant rapporteert in diverse typen van documenten over de resultaten van de controle.</p> | <ul style="list-style-type: none"> • De controleverordening en controleopdracht. • Het normen- en toetsingskader rechtmatigheid. <p>Mede op basis van de rapportage van de accountant moet de raad besluiten of ze de jaarrekening willen vaststellen of niet.</p> |
| <p>Rapportages over extra opdrachten aan de accountant</p> | <p>In aanvulling op de reguliere accountantscontrole kan de accountant onderzoek doen naar de doeltreffendheid, doelmatigheid en/of rechtmatigheid van specifieke onderdelen van het gemeentelijke beleid of de bedrijfsvoering</p> | <p>De raad kan de accountant aanvullende controleopdrachten verstrekken. De raad kan afwegen welke aanbevelingen van de accountant ze willen overnemen. Ze kunnen het college vragen met een Plan van Aanpak te komen om die aanbevelingen uit te voeren.</p> |
| <p>Onderzoeksrapporten van de Rekenkamercommissie⁶</p> | <p>De Rekenkamercommissie verricht onderzoek naar de doeltreffendheid, doelmatigheid en rechtmatigheid (niet zijnde de rechtmatigheid van de jaarrekening) van het door college van B&W gevoerde bestuur. De bevindingen, conclusies en aanbevelingen uit het onderzoek worden aan de raad gerapporteerd.</p> | <p>Het Audit Comité adviseert de Rekenkamercommissie over de onderzoeksprogrammering. De raad kan afwegen welke aanbevelingen van de Rekenkamercommissie ze willen overnemen; ze kan het college vragen met een Plan van Aanpak te komen om die aanbevelingen uit te voeren.</p> |

⁶ Vanaf 1 januari 2024 is een onafhankelijke rekenkamer verplicht. Een rekenkamercommissie zoals in Apeldoorn mag dan niet meer. Wijzigingen in structuur, samenstelling, werkproces en uitvoering zijn in voorbereiding.

04 | De Rmv

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de kern van de Rmv beschreven. Voor een uitgebreide toelichting en verhandeling wordt verwezen naar de [website van de commissie BBV](#).

De verantwoording die het college aflegt is gebaseerd op een standaardmodel dat bij wet is vastgelegd. De tekst van de verantwoording ligt vast en moet door het college op de volgende punten worden aangevuld:

1. Datum vaststelling normenkader;
2. Het door de raad vastgestelde grensbedrag;
3. Wel of niet voldoen aan rechtmatigheid criteria;
4. Geconstateerde afwijkingen boven de verantwoordingsgrens.

Deze aanvulling is op hoofdlijnen. Een uitgebreide(re) toelichting volgt via de (verplichte) paragraaf bedrijfsvoering in jaarstukken.

4.2 Het normenkader

Het normenkader geeft de norm aan en moet worden geoperationaliseerd via een toetsingskader. Het gaat dan om het duidelijk maken welke specifieke bepalingen van de regelgeving relevant zijn voor het financiële rechtmatigheidsbeheer en waar financiële consequenties uit kunnen voortkomen. Het college kan dit op verschillende wijzen vormgeven:

- a. In het normenkader zelf, door per wet/regel/verordening aan te geven op welke artikelen getoetst wordt en welke rechtmatigheidsaspecten daarbij relevant zijn (bijv. recht, hoogte, duur).
- b. In een apart toetsingskader of daaruit afgeleid control framework en afgeleid (interne)controleplan (zichtbaar gelinkt aan het normenkader).
- c. In de werkprogramma's waarbij per controleactiviteit wordt aangegeven welk artikel uit welke wet/regel/verordening wordt getoetst (zichtbaar gelinkt aan het normenkader).

4.3 Doelstelling

Doelstelling van de Rmv is dat het college zelfstandig verantwoording aflegt in de jaarrekening over de naleving van de financiële rechtmatigheid in het boekjaar.

De Rmv 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 Rmv is opgesteld op basis van het normenkader en de verantwoordingsgrens zoals vastgesteld door de raad.

De bedrijfsvoeringsparagraaf is een onderdeel van het **jaarverslag**. De controlewerkzaamheden van de accountant zijn niet gericht op het vormen van een oordeel over de getrouwheid van het

jaarverslag. Wel dient de accountant op basis van regelgeving te toetsen of het jaarverslag overeenkomt met wat in de jaarrekening is opgenomen. Dit betekent dat hij of zij marginaal toetst of het jaarverslag geen tegenstrijdigheden bevat ten opzichte van de jaarrekening. Dit betekent ook dat hij of zij toetst of in de bedrijfsvoeringsparagraaf geen tegenstrijdige informatie is opgenomen ten opzichte van de rechtmatigheidsverantwoording.

4.4 Kader en definities

Rechtmatigheid

Rechtmatigheid is een juridische term, die aangeeft dat een (voorgenomen) handelwijze in overeenstemming is met de geldende regels en besluiten. Dit begrip is van toepassing op alles wat een gemeente qua taken op zich neemt. Dit betekent dat alle handelingen van een gemeente moeten voldoen aan alle wet- en regelgeving op het gebied van bijvoorbeeld arbeidsomstandigheden (Arbo), aanbestedingen, omgevingswet, subsidievoorwaarden, raadsbesluiten enzovoort. Van een overheidsorganisatie mag immers verwacht worden dat zij conform wet- en regelgeving handelt. Het begrip rechtmatigheid in het kader van de rechtmatigheidsverantwoording is echter een minder omvattend begrip. Bij rechtmatigheid in het kader van de Rmv bestaat er een duidelijke relatie met het financiële beheer. Er moet immers worden verantwoord dat baten, lasten en balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen. Het gaat om de **financiële beheershandelingen**. Regels met betrekking tot handelingen en beslissingen van niet-financiële aard (bijv. in relatie tot arbeidsomstandighedenwet, algemene verordening persoonsgegevens, archiefwet) maken in beginsel geen onderdeel uit van het normenkader.

Een **rechtmatigheidsverantwoording** (Rmv) is een onderdeel van de jaarrekening, waarin het bestuur van een decentrale overheid aangeeft welke rechtmatigheidsfouten (boven een bepaald grensbedrag) er opgetreden zijn. Rechtmatigheidsfouten zijn financiële beheershandelingen, die in strijd zijn met relevante wettelijke normen of rechtsregels.

De SiSa (Single Information Single Audit) is ook onderdeel van de rechtmatigheidsverantwoording. Fouten en onduidelijkheden met betrekking tot specifieke uitkeringen (SiSa) worden betrokken bij de rechtmatigheidsverantwoording. Dat is logisch aangezien de specifieke uitkeringen een regulier onderdeel zijn van de baten, lasten en balansmutaties.

Binnen de Rmv wordt onderscheid gemaakt tussen afwijkingen, fouten en onduidelijkheden en begrotingsonrechtmatigheden. Deze begrippen zijn onderling niet uitwisselbaar al kan er wel sprake zijn van overlap.

1. **Afwijkingen**: posten die niet rechtmatig tot stand zijn gekomen (fouten) en posten, waarbij voor het College van B&W een onduidelijkheid bestaat over de rechtmatigheid.
2. **Fouten**: Rechtmatigheidsfouten treden op bij financiële beheershandelingen, waarbij de in het normenkader beschreven wet- en regelgeving niet is nageleefd.
3. **Onduidelijkheden**: Indien het College van B&W in het kader van de verslaggeving niet kan aangeven of er sprake is van een rechtmatigheidsfout of niet.
4. **Begrotingsonrechtmatigheden**: Hiervan is sprake als het College van B&W bij de realisatie van doelen en het realiseren van activiteiten afwijkt van de budgetten die door raad zijn vastgesteld. Hiervan is sprake als het lasten- of investeringsbudget is overschreden (a), de baten (opbrengsten) door het doen of nalaten van een financiële beheershandeling lager zijn dan het door de raad vastgestelde budget (b), of voor het door de raad vastgestelde budget minder doelen of activiteiten zijn gerealiseerd dan begroot voor het betreffende budget (c).

De accountant richt zijn controle zodanig in dat een redelijke mate van zekerheid bestaat dat fouten en onzekerheden van materieel belang in de controle worden ontdekt. Bij het controleren van de

jaarrekening moet de externe accountant inschatten. Materialiteit heeft een kwantitatieve en een kwalitatieve dimensie. De kwantitatieve dimensie is bepalend voor de vraag naar welke posten gekeken wordt door de accountant, op basis van de hoogte van de bedragen die samenhangen met die posten. De kwalitatieve aspecten geven aan dat de accountant ook los van de hoogte van bedragen, een inschatting kan maken van hetgeen van belang is voor de gebruikers.

In het huidige artikel 2 van het Besluit accountantscontrole decentrale overheden zijn de relevante bepalingen voor de kwantitatieve materialiteit voor gemeenten en provincies opgenomen. De goedkeuringstoleranties bedragen momenteel voor fouten 1 procent van de totale lasten en voor onzekerheden 3 procent⁷. In Apeldoorn geldt een goedkeuringstolerantie van 1%.

De goedkeuringstoleranties zijn kwantitatieve criteria. Als de goedkeuringstoleranties niet worden overschreden, wordt in beginsel een goedkeurende accountantsverklaring afgegeven.

Als één der of beide goedkeuringstolerantie(s) worden overschreden zal geen goedkeurende accountantsverklaring, maar één van de drie andere hieronder aangegeven oordelen, worden verstrekt door de accountant.

Soort verklaring

| | goedkeurend | met beperking | oordeel-onthouding | afkeurend |
|--|-------------|---------------|--------------------|-----------|
| Fouten in de jaarrekening (% van lasten) | ≤ 1% | > 1% < 3% | – | ≥ 3% |
| Onzekerheden in de controle (% van lasten) | ≤ 3% | > 3% < 10% | ≥ 10% | – |

De accountant onthoudt dus een goedkeurende controleverklaring aan de jaarrekening indien de goedkeuringstolerantie wordt overschreden.

Criteria

Het begrip financiële rechtmatigheid is concreet gemaakt met behulp van negen criteria. In de jaarrekening legt het college verantwoording af over alle negen criteria van rechtmatigheid. De eerste zes criteria, die betrekking hebben op getrouwheid en óók onderdeel zijn van rechtmatigheid, komen tot uitdrukking in de balans en het overzicht van baten en lasten. De drie specifieke rechtmatigheidscriteria komen tot uitdrukking in de rechtmatigheidsverantwoording. De negen criteria gelden ook als uitgangspunt vanuit de wetgever, waarbij de reikwijdte van de verantwoording niet wijzigt ten opzichte van de situatie tot en met 2022, waarin de accountant het oordeel afgeeft.

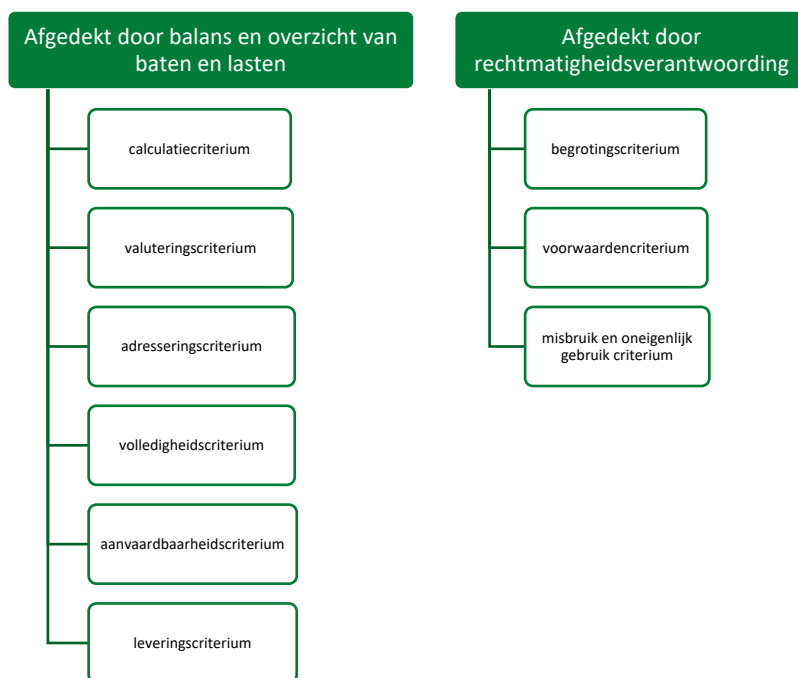
Dit houdt in dat:

1. er vastgesteld wordt dat de gepresenteerde bedragen juist berekend zijn (calculatiecriterium);
2. de juistheid van het tijdstip van betaling en van de verantwoording van verplichtingen wordt vastgesteld (valuteringcriterium);
3. de juistheid van de adressering van de rechthebbende waar een financiële stroom naar toe is gegaan vastgesteld is (adresseringscriterium);
4. de volledigheid van alle opbrengsten die verantwoord zouden moeten zijn, ook verantwoord zijn (volledigheidscriterium);
5. de financiële beheershandelingen passen bij de activiteiten van de gemeente en dat in relatie tot de kosten een aanvaardbare tegenprestatie is overeengekomen (aanvaardbaarheidscriterium);
6. de levering heeft plaatsgevonden (ook wel aangeduid als 'prestatielevering');

⁷ Mogelijk wijzigt dit binnenkort (per 1-1-2024?) omdat wordt voorgesteld om het onderscheid tussen fouten en onzekerheden te laten vervallen. Dan zal mogelijk worden uitgegaan van één percentage voor het geheel van fouten en onzekerheden, bijvoorbeeld van 2 procent. Het hanteren van één grens voor fouten en onzekerheden gezamenlijk is eenvoudiger en begrijpelijker voor de gebruikers en sluit beter aan bij wat internationaal gebruikelijk is. Dezelfde materialiteit gaat dan ook gelden voor de controle van de specifieke uitkeringen (waarbij de SiSa-bijlage immers onderdeel is van de jaarrekening).

7. de financiële handelingen passen binnen het kader van de geautoriseerde begroting (begrotingscriterium);
8. voorwaarden in wet- en regelgeving worden nageleefd, zoals subsidievoorwaarden (voorwaardencriterium);
9. er een toetsing op juistheid en volledigheid van gegevens die door derden zijn verstrekt plaats vindt met het oog op het voorkomen van misbruik en oneigenlijk gebruik van regelingen (M&O criterium).

Samengevat



4.5 Operationaliseren criteria Rmv

4.5.1 Begrotingsonrechtmatigheid

Bij de rechtmatigheidsverantwoording vormt het begrotingscriterium een belangrijk toetsingscriterium. Financiële beheershandelingen, die ten grondslag liggen aan de baten en lasten, alsmede de balansposten, dienen tot stand te zijn gekomen binnen de grenzen van de geautoriseerde begroting en hiermee samenhangende programma's (begrotingscriterium). Uitgangspunt is het niveau waarop de raad de budgetten in de begroting en bij investeringen geautoriseerd heeft. In de begroting zijn de bedragen voor de lasten en baten vermeld die door de raad zijn vastgesteld. Dit houdt in dat de financiële beheershandelingen dienen te passen binnen de begroting, waarbij het juiste programma, de juiste investering, het toereikend zijn van het begrotingsbedrag, alsmede het begrotingsjaar van belang zijn.

Als blijkt dat de gerealiseerde bedragen hoger zijn dan de, ook na de laatste begrotingswijziging, geraamde bedragen dan kan er sprake zijn van onrechtmatige uitgaven (begrotingsonrechtmatigheid) aangezien deze lasten buiten het budgetrecht van de raad tot stand zijn gekomen.

Afwijkingen van de begroting (exploitatie en investeringen) (beleidsmatig en/of financieel) moeten geautoriseerd worden door de raad. Hiermee wordt toestemming gevraagd voor het te realiseren beleid en voor de besteding van het benodigde bedrag. Begrotingswijzigingen moeten volgens de

Gemeentewet tijdens het jaar zelf nog door de raad worden vastgesteld. Indien een wijziging niet meer in het jaar zelf is vastgesteld zijn bestedingen afwijkend van het begrotingsbedrag strikt genomen onrechtmatig.

Volgens artikel 28 BBV dienen overschrijdingen (en onderschrijdingen) van zowel de baten als de lasten ten opzichte van de begroting na wijziging bij het overzicht van baten en lasten in de jaarrekening te worden toegelicht. Het college betreft de overschrijdingen van de lasten en investeringen ten opzichte van de begroting na wijziging en (bekende of bekend behoorden te zijn) afwijkende baten en onderschrijdingen van lasten en investeringen die niet tijdig tot een aanpassing van de begroting hebben geleid bij de fouten en onduidelijkheden in de rechtmatigheidsverantwoording.

Voor de afweging of afwijkingen leiden tot opname in de rechtmatigheidsverantwoording dienen de baten en lasten apart te worden beschouwd en derhalve niet te worden gesaldeerd. Ook dient rekening te worden gehouden met het niveau waarop de raad de begroting autoriseert.

Overwegingen die daarbij meegenomen kunnen worden zijn bijvoorbeeld:

- Er is wel/niet tijdig een voorstel ingediend om de begroting te wijzigen;
De overschrijding past wel/niet binnen het door de raad geaccordeerde beleid;
- Er is sprake van compensatie via direct te relateren baten;
- Er is sprake van een open-einde-regeling;
- De gemeenteraad is wel geïnformeerd, maar er is geen begrotingswijziging vastgesteld;
- Etc.

Uit deze opsomming blijkt dat college en raad eenduidige afspraken moeten maken op welke wijze begrotingsonrechtmatigheden in deze nieuwe situatie benaderd worden. Deze afspraken worden vastgelegd in de financiële verordening. In Apeldoorn zijn daarover in artikel 9 lid 3 van de financiële verordening 2023 de navolgende afspraken gemaakt.

Overschrijdingen van de begroting inclusief de vastgestelde begrotingswijzigingen, die een van de volgende oorzaken hebben, worden niet meegenomen in het rechtmatigheidsoordeel:

- a) Begrotingsoverschrijdingen, op taakveldniveau, die kleiner zijn dan € 300.000;
- b) Begrotingsoverschrijdingen als gevolg van onvoorzienbare verplichte uitgaven;
- c) Begrotingsoverschrijdingen als gevolg van artikel 175 van de Gemeentewet (oproer, wanordelijkheden, rampen of zware ongevallen of vrees daartoe);
- d) Begrotingsoverschrijdingen als gevolg van onvoorziene situaties binnen de kaders en limieten van artikel 6 lid 1 van deze verordening en binnen de vastgestelde beleidskaders door de raad;
- e) Begrotingsoverschrijdingen waarbij de hogere kosten gedekt worden door hogere opbrengsten en waarbij tussen kosten en opbrengsten een direct verband bestaat;
- f) Begrotingsoverschrijdingen, waarover het college reeds expliciet verantwoording heeft afgelegd;
- g) Begrotingsoverschrijdingen die passen binnen de vastgestelde kaderstelling van de grondexploitaties.

De volgende stappen worden doorlopen om begrotingsrechtmatigheid vast te stellen en te rapporteren:

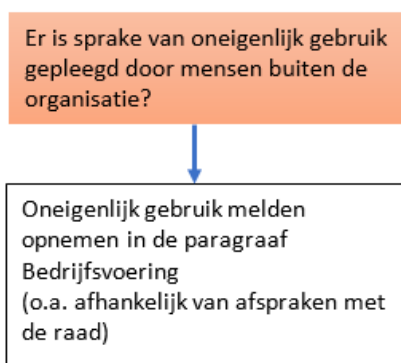
1. Alle afwijkingen van de begroting (exploitatie en investeringen) zijn begrotingsonrechtmatigheden en deze worden verzameld ten behoeve van de Rmv door het college. Bijvoorbeeld alle bestedingen boven het begrotingsbedrag zijn onrechtmatig. Hierbij wordt rekening gehouden met de afgesproken rapportagegrens (zie ook paragraaf 4.6).

2. Er moet worden beoordeeld of het totaal aan afwijkingen, fouten en onduidelijkheden (ieder afzonderlijk) ten aanzien van het begrotings-, voorwaarden- en misbruik- en oneigenlijk gebruik criterium boven de door de raad vastgesteld verantwoordingsgrens komen.
3. Als dat zo is, wordt het totaal van alle begrotingsonrechtmatigheden vermeld in de Rmv. Is dat niet zo, dan volgt stap 6.
4. Vaststellen en aangeven welke begrotingsonrechtmatigheden passen binnen het door de raad vastgestelde beleid. Deze begrotingsonrechtmatigheden moeten bij de toelichting op de baten en lasten in de jaarrekening en bij de programma's en investeringen meer uitgebreid worden toegelicht. In de Rmv wordt daarnaar verwezen.
5. De resterende begrotingsonrechtmatigheden worden in de Rmv toegelicht. Hierover legt het college in de Rmv verantwoording af en kan dit door de raad bij het debat en het besluit over het vaststellen van de jaarrekening worden betrokken.
6. Overeenkomstig de afspraken met de raad wordt aanvullende informatie opgenomen in de paragraaf bedrijfsvoering.

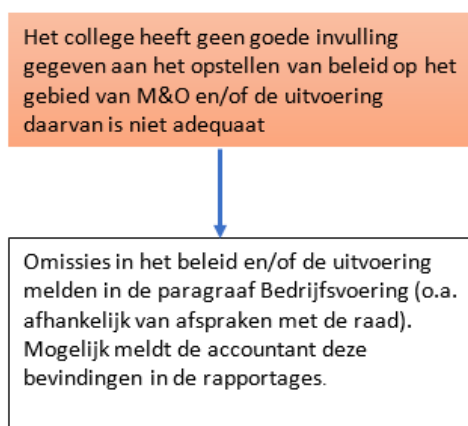
4.5.2 Misbruik en oneigenlijk gebruik criterium

Hieronder wordt een schematische weergave gegeven van het afwegingskader dat van toepassing is bij misbruik en oneigenlijk gebruik. De blauwe/doorlopende pijlen staan voor een bevestigend antwoord. De oranje/gestippelde lijnen voor een ontkennend antwoord. De zwarte pijlen staan voor een automatisch gevolg.

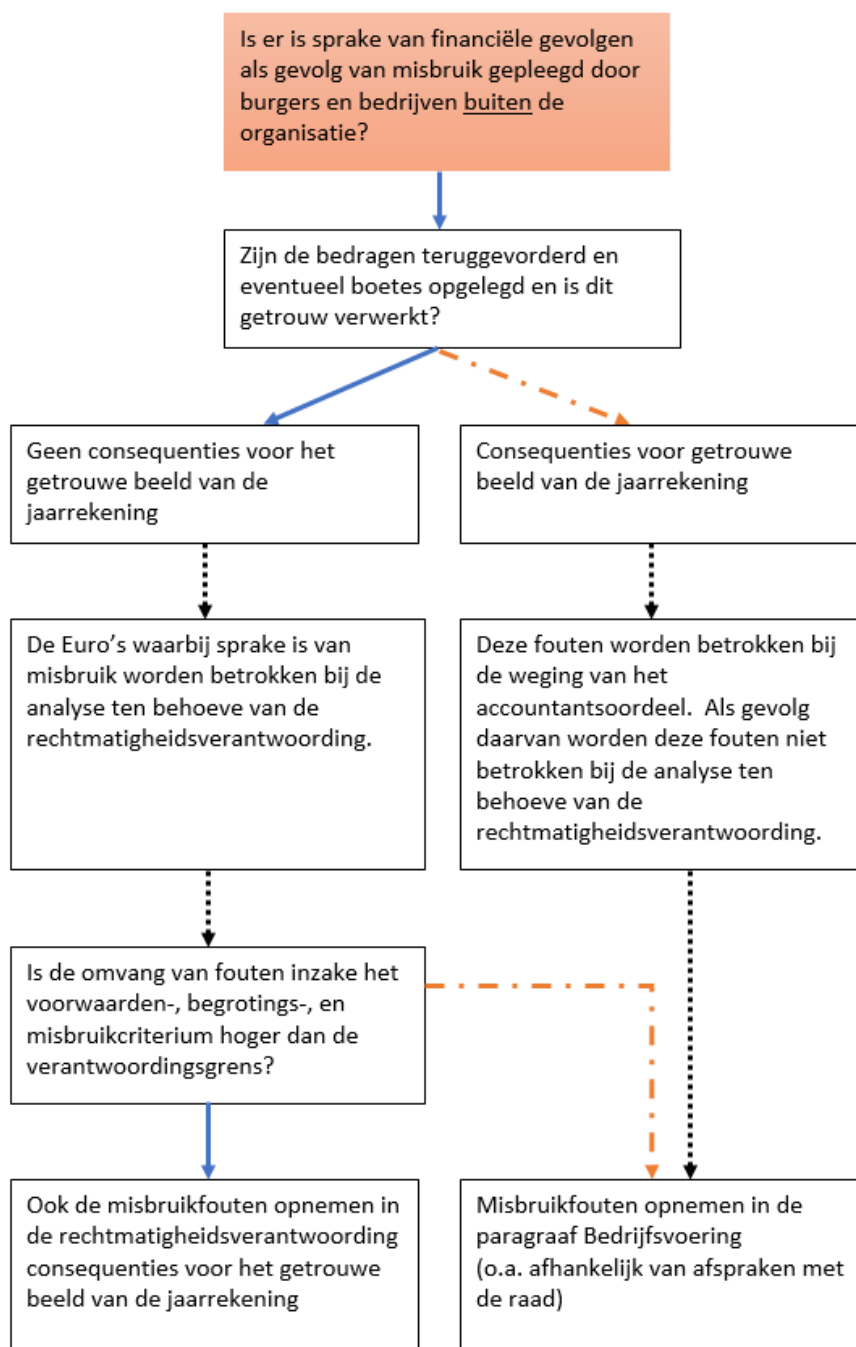
Oneigenlijk gebruik



Beleid en uitvoering Misbruik- en Oneigenlijk gebruik



Misbruik



4.5.3 Voorwaardencriterium

Het voorwaardencriterium heeft betrekking op de eisen die worden gesteld bij de uitvoering van de financiële beheershandelingen. De eisen/voorwaarden zijn afkomstig uit diverse wet- en regelgeving en hebben betrekking op aspecten als doelgroep, termijn, grondslag, administratieve bepalingen, normbedragen, bevoegdheden, bewijsstukken, recht, hoogte en duur.

Voorwaarden die direct van invloed zijn op de verslaggeving c.q. het getrouwe beeld van de jaarrekening worden niet opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording. Dit valt onder de reikwijdte van de accountantscontrole en dus het getrouwe beeld.

Voor dit criterium is de uitwerking via het vaststellen van het normenkader en daarna het toetsingskader relevant. Dat laatste gebeurt via de interne controleplannen per te controleren proces.

4.6 Essentie

Verplicht model

Het model (zie bijlage 1) wordt verplicht voorgeschreven, tekstuele aanpassingen zijn alleen op de aangegeven plaatsen toegestaan. Deze verplichting is opgenomen in de wetgeving.

Grens voor afwijkingen

De grens waarboven afwijkingen in de verantwoording moeten worden opgenomen wordt door de raad bepaald maar bedraagt maximaal 3% van de totale lasten (inclusief toevoegingen aan de reserves). Dit wordt ook wel de goedkeuringstolerantie genoemd. Dit is het bedrag dat de som van fouten in de jaarrekening of onzekerheden in de controle aangeeft, die in een jaarrekening maximaal mogen voorkomen, zonder dat de bruikbaarheid van de jaarrekening voor de oordeelsvorming door de gebruikers wordt beïnvloed.

Effect verantwoordingsgrens

De verantwoordingsgrens betekent dat rechtsmatigheidsfouten pas in de Rmv worden opgenomen en toegelicht, wanneer zij boven het door de raad vastgestelde percentage komen.

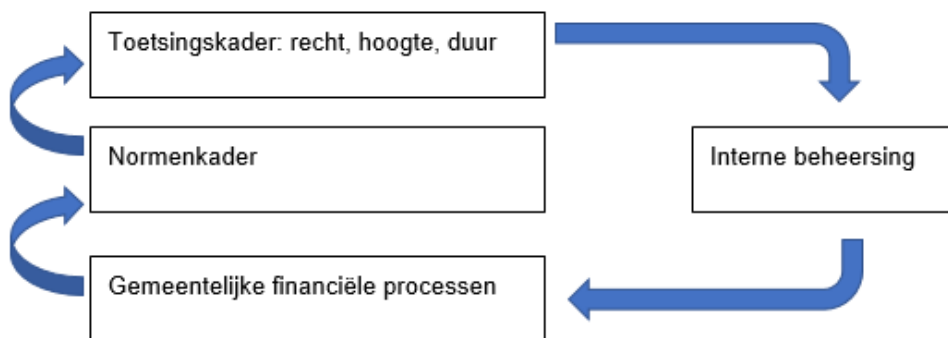
Omvang verantwoordingsgrens

In Apeldoorn houden we vast aan de huidige grens van 1% (en niet de toegestane maximale 3%). Voor het bepalen van de verantwoordingsgrens wordt uitgegaan van de totale lasten inclusief de toevoegingen aan de reserves. Dit betekent dat toevoegingen, dotaties, stortingen in reserves moeten worden meegenomen. Indien er sprake is van mutaties tussen de reserves dan moeten deze alleen worden meegenomen voor zover ze verschillende programma's betreffen. Onttrekkingen aan reserves maken geen deel uit van de verantwoordingsgrens omdat dit als een mutatie aan de batenzijde van de exploitatie wordt beschouwd.

Reikwijdte en normenkader

Het normenkader voor een rechtsmatigheidsverantwoording betreft de inventarisatie van de voor de verantwoording relevante regelgeving, van andere overheden en van de gemeente zelf. Het normenkader moet actueel zijn en aangepast worden op basis van nieuwe wet- en regelgeving.

Het operationaliseren van het normenkader is een taak van het college en wordt vastgelegd in het toetsingskader. In het toetsingskader is per wet/regeling/verordening vastgelegd welke artikelen relevant zijn voor de toetsing. Het normenkader 2022 is door het college vastgesteld en ter kennisgeving aan de Raad gezonden. Het normenkader geldt totdat het normenkader 2023 is vastgesteld (einde 2023).



Externe wet- en regelgeving, verordeningen en raadsbesluiten

Bij wettelijke bepalingen zijn alleen de financiële beheershandelingen van belang, zoals bijv. Europese aanbestedingsrichtlijnen. Voor verordeningen geldt dat alle verordeningen onderdeel uitmaken van het normenkader voor zover deze bepalingen bevatten over financiële beheershandelingen.

Collegebesluiten

Collegebesluiten vallen niet onder de rechtmatigheidsverantwoording, tenzij de verantwoording hiervan verplicht is op basis van hogere regelgeving of raadsbesluiten c.q. verordeningen. De raad kan bijvoorbeeld het vaststellen van het treasurystatuut of inkoop- en aanbestedingsbeleid overgedragen hebben aan het college.

Operationaliseren verantwoordings- en rapportagegrens

De verantwoordingsgrens is een door de raad vastgesteld bedrag, waarboven het college de afwijkingen moet opnemen in de Rmv. De verantwoordingsgrens valt binnen de bandbreedte van 0% tot 3% van de totale lasten van de gemeente, inclusief de dotaties aan de reserves. Voor zowel fouten als voor onduidelijkheden afzonderlijk geldt hetzelfde percentage. Fouten en onduidelijkheden worden niet bij elkaar opgeteld.

In Apeldoorn is 1% afgesproken als verantwoordingsgrens. Via deze nota wordt dat nogmaals bevestigd. In de recent vernieuwde financiële verordening 2023 (artikel 9) is een rapporteringgrens van € 300.000 voor de begrotingsoverschrijdingen afgesproken. Voor onrechtmatigheden in het kader van de Rmv (zie de 3 criteria in paragraaf 4.5) hanteren we omwille van eenheid dezelfde grens, dus € 300.000. De onrechtmatigheden worden in de paragraaf bedrijfsvoering toegelicht. Overigens is dit een kwantitatieve grens en geen kwalitatieve. Afwijkingen van een geringe(re) omvang kunnen ook relevant zijn om te melden. Die afweging kan altijd worden gemaakt. Kwalitatieve criteria kunnen bijvoorbeeld fouten en onduidelijkheden zijn die geregeld voorkomen, samenhangen met bepaalde taken, processen of afdelingen en samenhangen met fraude.

Samenhang van de verantwoordingsgrens en de controle van de accountant

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

De verantwoordingsgrens is de grens waarboven het college aan de gemeenteraad fouten en onduidelijkheden rapporteert in de rechtmatigheidstoelichting. Voor zowel fouten als voor onduidelijkheden afzonderlijk geldt hetzelfde percentage. Fouten en onduidelijkheden worden niet bij elkaar opgeteld.

De goedkeuringstolerantie is een percentage dat is gebaseerd op het BADO en betreft de som van alle afwijkingen (fouten en / of onzekerheden) die de accountant heeft ontdekt in de jaarrekening. Als

de goedkeuringstolerantie wordt overschreden zal dat leiden tot een andere dan goedkeurende controleverklaring met betrekking tot de getrouwheid van de jaarrekening als geheel.

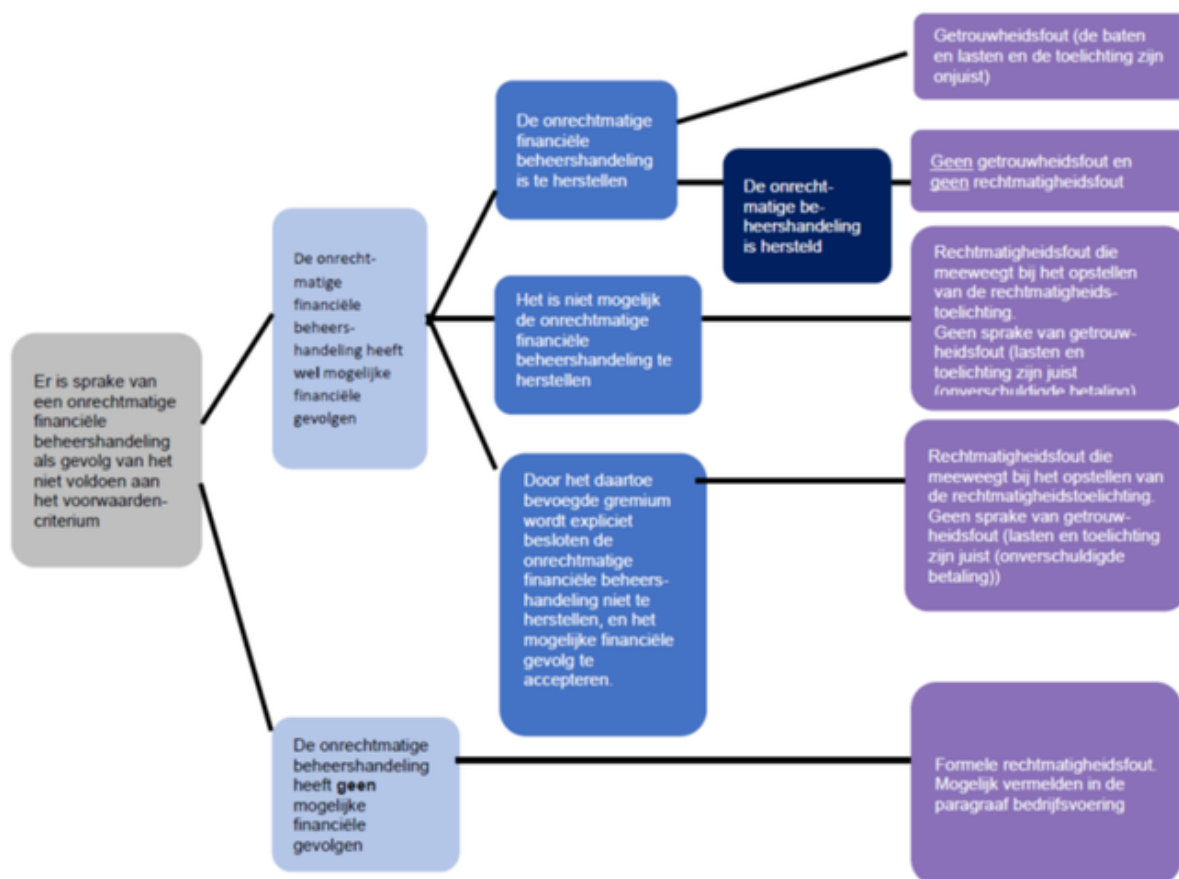
De Rmv is een onderdeel van de jaarrekening. Als de accountant daarin getrouwheidsafwijkingen (ten aanzien van de verslaggeving over de rechtmatigheid) constateert dan weegt de accountant uitsluitend deze getrouwheidsafwijkingen in het kader van de foutevaluatie van de getrouwheid van de jaarrekening als geheel, en niet de geconstateerde rechtmatigheidsfouten en of onduidelijkheden.

Verantwoordelijkheden college

Het college legt via het verplichte model verantwoording af in de jaarrekening.

Alle rechtmatigheidsafwijkingen boven de verantwoordingsgrens worden in deze verantwoording kort en bondig benoemd. De paragraaf bedrijfsvoering is de plek om een nadere toelichting te geven door het college ten aanzien van onderwerpen die de rechtmatigheid raken en hoe de beheersing is vormgegeven.

Beslisboom getrouwheid- en rechtmatigheidsbevindingen



Verantwoording in paragraaf bedrijfsvoering

De volgende aspecten kunnen in de bedrijfsvoeringsparagraaf worden opgenomen:

- Beheersmaatregelen die zijn getroffen om in de toekomst tekortkomingen in de rechtmatigheid (fouten of onduidelijkheden in processen) te voorkomen.

- Bevindingen die onder de verantwoordingsgrens voor de Rmv blijven, maar wel relevant zijn om de raad over te informeren. Dat kunnen bijvoorbeeld aanbestedingsfouten zijn die van een redelijke omvang zijn, maar per saldo niet groter dan de verantwoordingsgrens.
- Bevindingen die boven de rapporteringsgrens vallen die college en raad hebben afgesproken, en soms ook bevindingen van een geringe(re) omvang die toch belangrijk zijn om te melden (kwalitatieve beoordeling).
- Bewuste afwijkingen van wet- en regelgeving door bijzondere omstandigheden binnen de gemeente.
- Andere zaken die het college relevant vindt om de raad nader over te informeren.

Dit kader is dus nog een redelijke vrije invulling en zal zich gaandeweg in de praktijk ontwikkelen.

Een ontwikkeling die in 2023 verder vorm moet krijgen is het gebruik van een zogeheten ISMS-GRC⁸ applicatie. Daarmee zijn bovenstaande stappen sneller, overzichtelijker en meer geïntegreerd uit te voeren. En is bovendien een kwaliteitsimpuls voor de interne beheersing. Dit is een tool voor interne beheersing (het “hoe”) en daarmee een verantwoordelijkheid van het college.

⁸ ISMS staat voor Information Security Management System. GRC staat voor Governance, Risk en Compliance.

05 | Verordeningen, kaderstelling Raad

5.1 Aanleiding

De VNG biedt haar leden modelverordeningen aan voor invulling – waar nodig – van de kaderstellende rol van de gemeenteraden van Nederland. Een model wordt door ‘op maat’ gemaakt door gemeenten zelf naar lokale inzichten en keuzes.

De rechtmatigheidsverantwoording die vanaf 1 januari 2023 verplicht is, is de directe aanleiding de vigerende controleverordening (gebaseerd op artikel 213 Gemeentewet) en de verordening doelmatigheid en doeltreffendheid (gebaseerd op artikel 213a Gemeentewet) waar nodig te vernieuwen. Daarnaast is recent – na een Europese aanbesteding – een nieuw contract met een accountant gesloten voor financiële dienstverlening en controle van de jaarrekening.

5.2 Controleverordening

De gemeente Apeldoorn kent een controleverordening die stamt uit 2003 en voortkomt uit vernieuwde verslaggevingsvereisten voor gemeenten en provincies, aangeduid als het BBV (Besluit Begroten en Verantwoorden voor provincies en gemeenten).

De modelverordening van de VNG vraagt om keuzes op de volgende onderwerpen:

1. Wijze van informatievoorziening aan college en raad;
2. De goedkeuringstoleranties bij accountantscontrole;
3. Inrichting van de accountantscontrole.

In 2022 is een Europese aanbesteding accountancydiensten gestart. De opdracht is na het doorlopen van de procedure gegund aan PricewaterhouseCoopers (PwC) voor minimaal de verslagjaren 2023 t/m 2026. In het programma van eisen is o.a. opgenomen hoe om te gaan met bovengenoemde punten. In deze nota interne beheersing is dit op diverse plaatsen aan de orde gekomen. In bijlage 5 is dit nog eens uitgebreid toegelicht en is de vernieuwde controleverordening opgenomen.

5.3 Verordening doelmatigheid en doeltreffendheid

De gemeente Apeldoorn kent een verordening doelmatigheid en doeltreffendheid die stamt uit 2010.

De modelverordening van de VNG vraagt om keuzes op de volgende onderwerpen:

1. Onderwerp en frequentie van onderzoek doelmatigheid;
2. Frequentie onderzoek doeltreffendheid;
3. Onderzoeksplan.

De conclusie is dat verordening doelmatigheid en doeltreffendheid geen aanpassing nodig heeft. De verordening van Apeldoorn is gedetailleerder dan de modelverordening en past goed op de huidige werkwijze. Er is geen aanleiding deze te wijzigen. In bijlage 6 is dit uitgebreid toegelicht.

06 | Begrippenlijst

Afwijkingen: posten die niet rechtmatig tot stand zijn gekomen (fouten) en posten, waarbij voor het College van B&W een onduidelijkheid bestaat over de rechtmatigheid.

Bedrijfsvoeringsparagraaf: verplichte paragraaf volgens het BBV en de plek waar een uitgebreide(re) toelichting op de rechtmatigheidsverantwoording kan worden gegeven.

Begrotingscriterium: de financiële handelingen passen binnen het kader van de geautoriseerde begroting.

Fouten: rechtmatigheidsfouten treden op bij financiële beheershandelingen, waarbij de in het normenkader beschreven wet- en regelgeving niet is nageleefd.

Goedkeuringstolerantie: De grens die de accountant hanteert voor een goedkeurende verklaring voor fouten en onzekerheden in de jaarrekening.

Materialiteit: Bij het controleren van de jaarrekening moet de externe accountant inschatten. Materialiteit heeft een kwantitatieve en een kwalitatieve dimensie. De kwantitatieve dimensie is bepalend voor de vraag naar welke posten gekeken wordt door de accountant, op basis van de hoogte van de bedragen die samenhangen met die posten. De kwalitatieve aspecten geven aan dat de accountant ook los van de hoogte van bedragen, een inschatting kan maken van hetgeen van belang is voor de gebruikers.

Misbruik & Oneigenlijk gebruik criterium: toetsing op juistheid en volledigheid van gegevens die door derden zijn verstrekt met het oog op het voorkomen van misbruik en oneigenlijk gebruik van regelingen (M&O criterium).

Normenkader: dit betreft de inventarisatie van de voor de rechtmatigheidsverantwoording relevante regelgeving, van andere overheden en van de gemeente zelf.

Onduidelijkheden: indien het College van B&W in het kader van de verslaggeving niet kan aangeven of er sprake is van een rechtmatigheidsfout of niet.

Rapportagegrens: afwijkingen van een bepaalde omvang die in de paragraaf bedrijfsvoering worden toegelicht.

Rechtmatigheid: een (voorgenomen) handelwijze is in overeenstemming met de geldende regels en besluiten.

Rechtmatigheidsfouten: dit zijn financiële beheershandelingen, die in strijd zijn met relevante wettelijke normen of rechtsregels.

Rechtmatigheidsverantwoording: geconstateerde fouten en onzekerheden (afwijkingen) boven de verantwoordingsgrens worden verantwoord in de rechtmatigheidsverantwoording.

Toetsingskader: dit maakt welke specifieke bepalingen van de regelgeving relevant zijn voor het financiële rechtmatigheidsbeheer en waar financiële consequenties uit kunnen voortkomen.

Verantwoordingsgrens: de grens – door de gemeenteraad bepaald – waarboven afwijkingen in de verantwoording moeten worden opgenomen.

Voorwaardencriterium: de voorwaarden in wet- en regelgeving worden nageleefd, zoals subsidievoorwaarden (voorwaardencriterium).

07 | Diverse bijlagen

De bijlagen die horen bij deze nota interne beheersing en rechtmatigheid zijn:

- Bijlage 1: modelverantwoording
- Bijlage 2: interne beheersing, in theorie
- Bijlage 3: interne beheersing, in praktijk
- Bijlage 4: ICS
- Bijlage 5: controleverordening (gewijzigd)
- Bijlage 6: verordening doelmatigheid en doeltreffendheid (ongewijzigd)