

Notitie rechtmatigheidsverantwoording 2023



Andres van den Berge
Concerncontroller

Februari 2024

1. Achtergrond en inleiding

Aanleiding

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

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

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

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

Of dit veel werk is? Dat hangt ervan af. Is de naleving van regels binnen de gemeente geborgd en worden de bevindingen systematisch vastgelegd, dan vraagt dat minder inspanning van de gemeente voor de verantwoording. Is dat niet het geval, dan zal de organisatie achteraf meer moeten doen om de verantwoording te onderbouwen en zal ook de accountant (meer) steekproeven en controles moeten uitvoeren, om tot een oordeel te komen over de getrouwheid.

De ambtelijke organisatie is met de accountant en de auditcommissie al enige tijd in gesprek over de rechtmatigheidsverantwoording, om de verwachtingen en werkzaamheden goed op elkaar af te stemmen. In de nieuwe situatie zal de organisatie (afdeling Concerncontrol) iets meer interne controles gaan uitvoeren. De voorbereidende werkzaamheden zijn enige tijd geleden al gestart. Zo zijn de nieuwe financiële verordening en de controle verordening al door de raad vastgesteld.

Doelstelling van deze notitie

De doelstelling van deze notitie is om inzicht te geven in wat er gaat veranderen en wat dit betekent voor de verschillende rollen. Daarnaast maakt de notitie duidelijk hoe het verantwoordingsproces gaat lopen en over welke uitgangspunten c.q. keuzes een besluit nodig is. ¹

Nota Bene

Nieuwsbrief IBI nr. 120 (februari 2024), onderwerp Rechtmatigheidsverantwoording

In de laatste decembercirculaire is aangekondigd dat de jaarrekening 2023 een rechtmatigheidsverantwoording zou moeten bevatten. De verwachting was dat de wijzigingen in het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (BADO) en Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV) in het voorjaar 2024 in het Staatsblad gepubliceerd zouden worden. In het wetgevingstraject is overleg tussen de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK) en de Algemene Rekenkamer (AR) voorgeschreven. Hierbij heeft de AR fundamentele bezwaren geuit tegen genoemde wijzigingen in het BADO en BBV. Wat precies deze bezwaren zijn is nog niet bekend. In ieder geval is overleg tussen het ministerie van BZK en de AR noodzakelijk. Op dit moment is nog onduidelijk hoe het verder gaat. De Gemeentewet is al aangepast en veel gemeenten hebben de verordeningen en normenkader geactualiseerd. ²

¹ Bij de totstandkoming van deze notitie is gebruikt gemaakt van de Notitie Rechtmatigheidsverantwoording van de Commissie Bedrijfsvoering Auditing Decentrale Overheden (BADO) en de Kadernota rechtmatigheid 2023 van de Commissie Besluit begroting en Verantwoording (BBV).

²Zie ook [Nieuwsbrief IBI nr. 120 | Actueel | Rijksoverheid.nl](#)

2. Wat gaat er veranderen?

Inleiding

De invoering van de rechtmatigheidsverantwoording beoogt een aantal doelstellingen, waaronder:

- Het verbeteren van de kwaliteit van de bedrijfsvoering binnen gemeenten.
- Het college legt zelf verantwoording af aan de gemeenteraad over het (financieel) rechtmatig handelen binnen de gemeente en moet deze zelf kunnen onderbouwen. Het gaat daarbij met name om het voeren van het goede gesprek tussen de gemeenteraad³ en het college, over de rechtmatigheid. De verantwoordelijkheid ligt daar waar deze hoort en niet meer bij de externe accountant.
- De raad bepaalt de kaders waarover zij geïnformeerd wil worden.

Onderstaande tabel geeft de belangrijkste wijzigingen tussen de oude situatie en de nieuwe situatie weer.

Oude situatie tot 2023	Nieuwe situatie vanaf 2023
Accountant controleert de rechtmatigheid.	College stelt vast of zij rechtmatig heeft gehandeld.
Accountant geeft oordeel over de rechtmatigheid in de controleverklaring bij de jaarrekening.	College verantwoordt in de jaarrekening over het rechtmatige handelen. De accountant controleert de getrouwheid van wat het college opschrijft.
Gesprek tussen raad en accountant.	Gesprek tussen raad en college, bijvoorbeeld via een auditcommissie.
Raad stelt een normenkader vast voor de accountant. Accountant moet dit naleven en toetsen.	Raad stelt een normenkader vast voor het college. College moet dit naleven en toetsen.
Terugkijken	Ook vooruitkijken, door onder andere inzicht in de beheersmaatregelen.

Tabel 2.1 Oude situatie versus nieuwe situatie

De samenwerking tussen de ambtelijke organisatie en accountant door heel het proces is en blijft essentieel. Het hele traject is ook een groeiproces voor alle betrokkenen (raad/auditcommissie, college, ambtelijke organisatie en accountant).

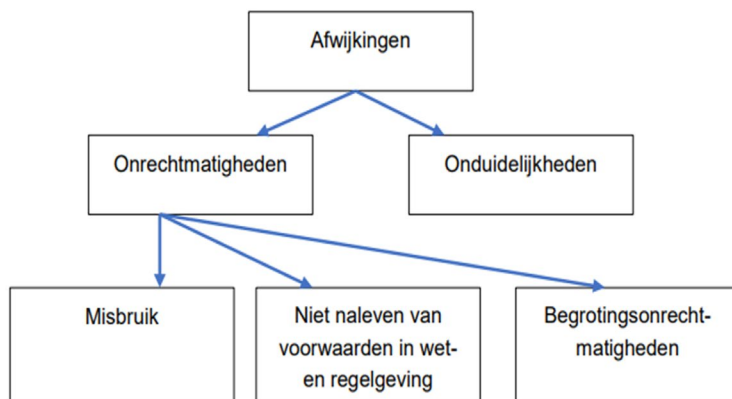
Opbouw van de rechtmatigheidsverantwoording

De commissie BBV heeft een verplichte standaardtekst opgesteld voor de rechtmatigheidsverantwoording, die onderdeel vormt van de jaarrekening. In deze standaardtekst wordt gesproken over afwijkingen. Onder afwijkingen worden verstaan: posten die niet rechtmatig tot stand zijn gekomen (fouten) en posten, waarbij volgens het College van B&W een onduidelijkheid bestaat over de rechtmatigheid. Belangrijk: deze onduidelijkheden staan niet gelijk aan de onzekerheden in de controle van de accountant. Zie figuur 2.1 “Overzicht afwijkingen”.

Naast het opnemen van de rechtmatigheidsverantwoording (als onderdeel van de jaarrekening) kan het college in de bedrijfsvoeringsparagraaf (als onderdeel van het jaarverslag) het ‘eigen verhaal’ aan de gemeenteraad vertellen, over de kwaliteit van de interne beheersing en de leer- en verbeterpunten. Deze paragraaf is geen onderdeel van de jaarrekening. De accountant toetst deze dan ook anders dan de rechtmatigheidsverantwoording. Het biedt echter wel een goede basis voor het gesprek dat gemeenteraad en het college over het verantwoorden over rechtmatigheid kunnen hebben. Het zou een gemiste kans zijn als bij de rechtmatigheidsverantwoording het beeld ontstaat,

³ In veel gemeenten zal dit gesprek plaatsvinden tussen auditcommissie en het college. Ook deze notitie gaat hiervan uit.

dat de verantwoording afgelegd wordt aan de accountant. Dat is namelijk uitdrukkelijk niet de bedoeling.



Figuur 2.1 Overzicht afwijkingen

Verantwoordingsgrens

Het is kostbaar en tijdrovend om iedere euro te verantwoorden. De tweede reden voor het bepalen van een grens voor de verantwoording is dat de gemeenteraad wil sturen op hoofdlijnen en daarom niet elke afwijking op het gebied van rechtmatigheid relevant zal vinden. Alleen over afwijkingen boven een bepaalde grens wil de raad informatie ontvangen. De “verantwoordingsgrens” is een door de gemeenteraad vastgesteld percentage, waarboven het college de afwijkingen moet opnemen in de rechtmatigheidsverantwoording. 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. De verantwoordingsgrens valt binnen de bandbreedte van 0 tot 3 procent.⁴ N.B. voor fouten en onduidelijkheden geldt hetzelfde percentage.

⁴ In de huidige situatie is de verantwoordingsgrens vastgesteld op 1% voor fouten en 3% voor onzekerheden.

3. Rollen en verantwoordelijkheden

Gemeenteraad

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

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

College van B&W

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

Het college:

- Neemt de rechtmatigheidsverantwoording op in de jaarrekening.
- Neemt over de financiële rechtmatigheid een toelichting op in de bedrijfsvoeringsparagraaf van het jaarverslag.⁵

Accountant

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

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

Ook nu verschillen de werkzaamheden van de accountant al sterk per gemeente, afhankelijk van de mate waarop de gemeente de interne beheersing op orde heeft. De verwachting is dat, met de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording, gemeenten meer het heft in eigen handen zullen nemen, de kwaliteit van de interne beheersing beter wordt en de benodigde werkzaamheden van de accountant daarmee kunnen afnemen. Dat alles is wel afhankelijk van de kwaliteit van de interne controle en de administratieve organisatie. De accountant van de gemeente Goes heeft onder andere in de Management Letter 2023 geconstateerd dat de interne beheersing in de basis op orde is. Ook is geconstateerd dat de gemeente Goes haar processen met name beheerst door middel van interne controles achteraf. Waarbij is vastgesteld dat deze controles met voldoende diepgang, tijdig en op kritische wijze worden uitgevoerd. Een aandachtspunt is wel dat voor de meeste controleprocessen er geen eerste- en/of tweedelijnscontroles worden uitgevoerd, waardoor afdeling Concerncontrol relatief veel werkzaamheden moet uitvoeren.

⁵ Kern hierbij is beheersing, rapportage en maatregelen.

Als de kwaliteit van de interne controle goed is, kan de accountant hier (deels) op steunen. Hierover zijn afspraken met de accountant gemaakt.

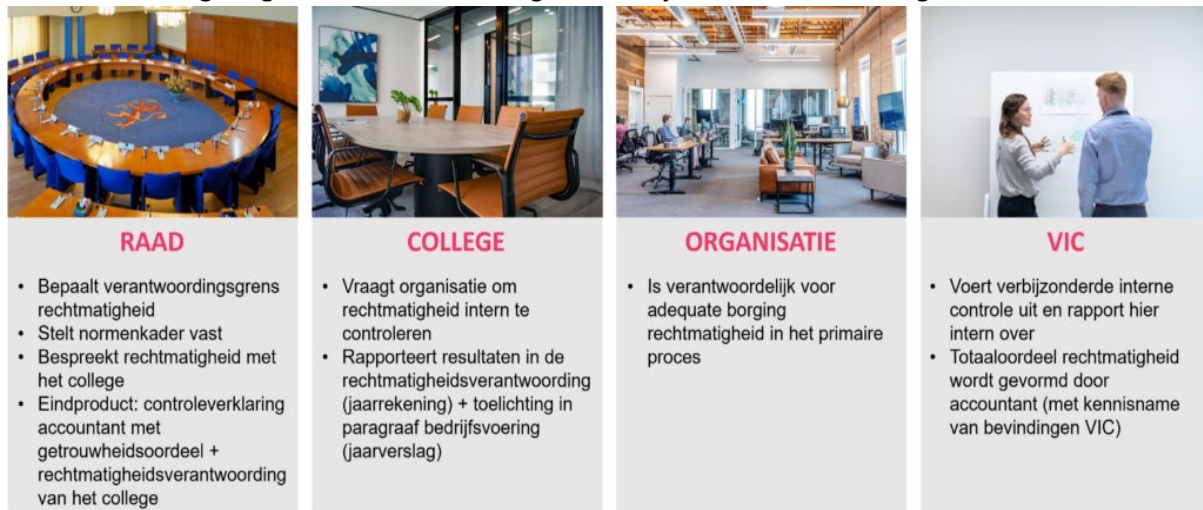
Ambtelijke organisatie

Belangrijk is dat leidinggevend en medewerkers van de organisatie beseffen dat rechtmatig handelen de verantwoordelijkheid is van iedereen. Hiertoe is het van belang dat er kennis is van de regelgeving die van toepassing is op uitgevoerde werkzaamheden.

Ook zijn afspraken nodig over de wijze waarop het naleven van de regelgeving aantoonbaar gemaakt wordt. Belangrijk is dat dit zoveel mogelijk geborgd wordt in bestaande systemen en processen.

Vooraf voor team- of afdelingsoverstijgende processen is het van belang om duidelijke afspraken te maken over verantwoordelijkheden rondom financiële rechtmatigheid en de toetsing hiervan. Dit is bijvoorbeeld het geval bij inkopen/aanbesteding en subsidies.

Onderstaande figuur geeft de verschillende gemeentelijke rollen kort samengevat weer.



Figuur 3.1 Overzicht verschillende gemeentelijke rollen

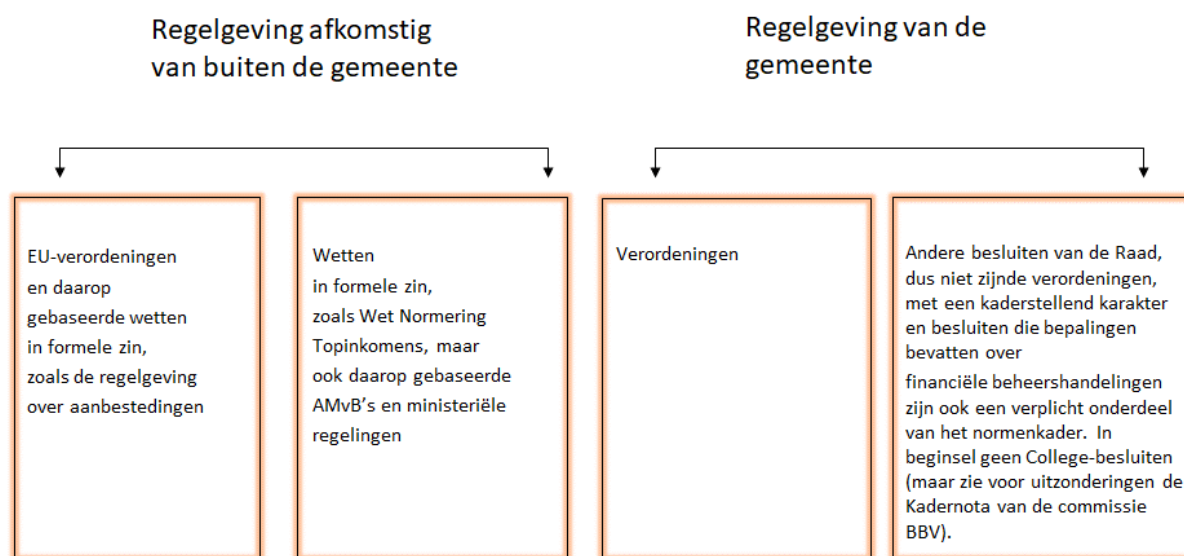
4. Rechtmatigheid

Wat wordt verstaan onder financiële rechtmatigheid?

Het juridische begrip rechtmatigheid heeft in beginsel betrekking op alle geldende wetten en regels. Financiële rechtmatigheid in het kader van de rechtmatigheidsverantwoording is aanzienlijk beperkter. Bij de rechtmatigheidsverantwoording bestaat een directe relatie met het financieel beheer. Er moet immers worden verantwoord dat baten, lasten en balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen.

Normenkader

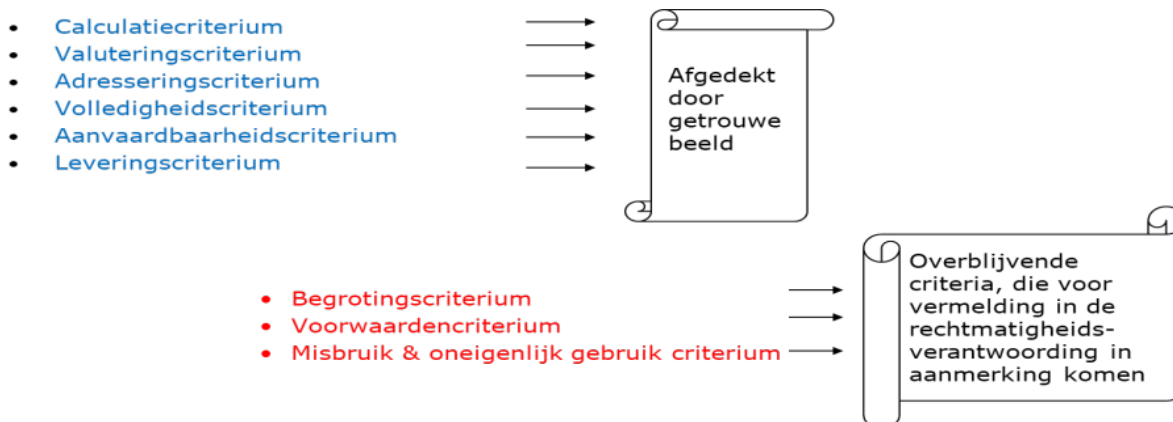
Het college stuurt het normenkader jaarlijks, voorafgaand aan de start van de jaarrekeningcontrole naar de raad. De raad stelt het normenkader vast.



Figuur 4.1 Normenkader

Rechtmatigheidscriteria

In de literatuur worden negen rechtmatigheidscriteria onderscheiden, zie figuur 4.2. Deze notitie beperkt zich bij de verdere uitleg alleen tot de rechtmatigheidscriteria.



Figuur 4.2 Rechtmatigheidscriteria

De bovenste zes (blauwe) criteria zien toe op de getrouwheid en blijven van toepassing bij het vaststellen van de jaarrekening door het college. Er is dus sprake van overlap. Over deze criteria

wordt niet afzonderlijk gerapporteerd in de rechtmatigheidsverantwoording. Deze zes criteria blijven vanzelfsprekend wel onderdeel uitmaken van het control-framework van het college voor het opstellen van de jaarrekening. Deze criteria blijven ook onderdeel uitmaken van de reguliere jaarrekeningcontrole en de controleverklaring van de accountant.

De laatste drie criteria komen expliciet tot uitdrukking in de rechtmatigheidsverantwoording: begrotingscriterium, voorwaardencriterium, misbruik & oneigenlijk gebruik. Hieronder volgt een korte uitleg van deze begrippen.⁶

Begrotingscriterium

In 2023 is er landelijk flink gediscussieerd over de definitie van een begrotingsonrechtmatigheid. In de Kadernota rechtmatigheid 2023 (nov. 2023) van de Commissie BBV staat nu de onderstaande definitie. *Begrotingsonrechtmatigheden: “Hiervan is sprake als het College van B&W bij de realisatie van doelen en het realiseren van activiteiten de door de gemeenteraad vastgestelde budgetten voor wat betreft de lasten of investeringsbudgetten overschrijdt, toevoegingen en onttrekkingen aan de reserves die niet door de gemeenteraad zijn vastgesteld en als bij overschrijdingen van lasten of investeringsbudgetten en/of lagere of hogere baten dan begroot de begroting niet tijdig met begrotingswijzigingen is aangepast.”*

Voorwaardencriterium

Het voorwaardencriterium heeft betrekking op de eisen die worden gesteld bij de uitvoering van de financiële beheershandelingen, dit betreft in feite het normenkader. De voorwaarden zijn afkomstig uit regelgeving en hebben betrekking op aspecten zoals: doelgroep, termijn, grondslag, administratieve bepalingen, normbedragen, bevoegdheden, bewijsstukken, recht, hoogte en duur.

Misbruik en oneigenlijk gebruik (M&O)

Onder misbruik wordt verstaan: het opzettelijk niet, niet tijdig, onjuist of onvolledig verstrekken van gegevens met als doel ten onrechte overheidssubsidies of -uitkeringen te verkrijgen of niet dan wel een te laag bedrag aan heffingen aan de overheid te betalen. Onder oneigenlijk gebruik wordt verstaan: het door het aangaan van rechtshandelingen, al dan niet gecombineerd met feitelijke handelingen, verkrijgen van overheidsbijdragen of het niet dan wel tot een te laag bedrag betalen van heffingen aan de overheid, in overeenstemming met de bewoordingen van de regelgeving maar in strijd met het doel en de strekking daarvan.

Het is aan de gemeente om effectieve maatregelen te nemen om misbruik en oneigenlijk (M&O) gebruik te voorkomen. Wanneer het college concludeert dat er op dit vlak tekortkomingen zijn, dan vermeldt het college dit in de paragraaf bedrijfsvoering. Daadwerkelijke afwijkingen als gevolg van misbruik worden, voor zover deze niet het getrouwheidsaspect raken, betrokken bij het opstellen van de rechtmatigheidsverantwoording.

Controleverklaring accountant

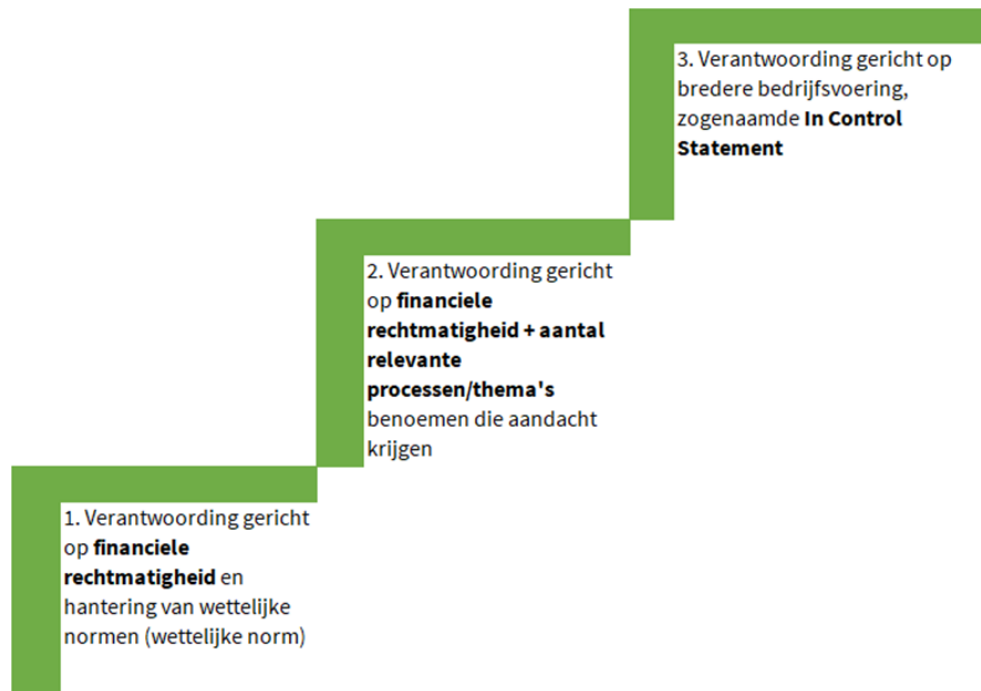
In de controleverklaring en het verslag van bevindingen geeft de accountant geen separaat oordeel meer over de rechtmatigheid. Het ziet uitsluitend nog op de getrouwheid. Dit betekent onder meer dat rechtmatigheidsfouten en gemelde onduidelijkheden in de rechtmatigheid (voor zover deze niet tevens van invloed zijn op het getrouwe beeld), geen invloed hebben op de strekking van de controleverklaring. Het kan bijvoorbeeld voorkomen dat er omvangrijke rechtmatigheidsfouten opgenomen zijn in de rechtmatigheidsverantwoording van het college, terwijl de strekking van de controleverklaring (van de accountant) toch goedkeurend is, omdat de omvangrijke rechtmatigheidsfouten getrouw opgenomen zijn in de rechtmatigheidsverantwoording. Dit laatste

⁶ In dit kader is de Financiële verordening gemeente Goes 2023 ook relevant.

moet voor de raad uiteraard geen belemmering zijn om met het college een kritisch gesprek te voeren over de rechtmatigheidsfouten.

Ambitieniveau

De rechtmatigheidsverantwoording heeft onder andere als doel om de kwaliteit van de gemeentelijke bedrijfsvoering te verbeteren. Het staat de gemeente in principe vrij om naast de rechtmatigheidsverantwoording (zoals in de voorgaande paragrafen geschetst) zich breder te verantwoorden. Dit past in een internationale lijn die zich ontwikkeld naar een zogenaamd “In Control Statement (ICS)”. Voor de invulling van de rechtmatigheidsverantwoording binnen gemeenten zou dan gedacht kunnen worden aan onderstaande varianten/ambitieniveaus, zie figuur 4.3.⁷



Figuur 4.3 Ambitieniveaus

Hoewel in theorie meerdere varianten/ambitieniveaus mogelijk zijn, is het voor de gemeente Goes (evenals voor de meeste gemeenten) op dit moment niet voor de hand liggend om verder te gaan dan sec de rechtmatigheidsverantwoording (variant 1 in figuur 4.3). Een verdere doorgroei heeft een nog grotere impact op de organisatie, als ook op de controle-inspanningen (zowel intern als van de accountant). De controlecapaciteit en -middelen zijn hier niet op afgestemd. Diverse actoren, waaronder de Commissie BADO, benadrukken ook dat er na de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording sprake zal zijn van een groeiproces. Een groeiproces gericht op het betrekken van de gehele gemeente bij de verbetering van de bedrijfsvoering en de interne beheersing. Dit zal voor zowel de gemeente als accountant een leerproces zijn.

⁷ Bron: Notitie rechtmatigheid Commissie BADO (2020)

5. Uitgangspunten en besluitpunten

In dit hoofdstuk staan de nog door het college en de gemeenteraad te nemen besluiten (nogmaals) beknopt beschreven. Dit betreffen keuzemogelijkheden en uitgangspunten die met de accountant, auditcommissie en de ambtelijke organisatie zijn afgestemd.

- De raad stelt het normenkader vast.
- De raad bepaalt de verantwoordingsgrens voor het rapporteren van fouten en onduidelijkheden (0%-3%). Het voorstel is om deze verantwoordingsgrens op 1% te houden, conform de huidige foutengrens en gelijk aan de goedkeuringstolerantiegrens van de accountant (voor de getrouwheid).
- Het college geeft in de paragraaf bedrijfsvoering een nadere 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.
Daarnaast neemt het college hierin ook het 'eigen verhaal' op, over de kwaliteit van de interne beheersing en de leer- en verbeterpunten. Dit bevat bijvoorbeeld ook de formele rechtmatigheidsfouten⁸ en procesbevindingen zoals die nu door de accountant op hoofdlijnen worden gerapporteerd.
- Een rapportagegrens⁹ te hanteren van 10% van de verantwoordingsgrens voor het toelichten van fouten en onduidelijkheden in de paragraaf bedrijfsvoering. Dit ligt in lijn met de oude situatie.
- Het gesprek over de bevindingen in de rechtmatigheidsverantwoording door het college vindt in beginsel plaats tussen de auditcommissie (als vertegenwoordiging van de gemeenteraad) en het voltallige college.

⁸ In de oude situatie onderscheidt onze accountant financiële rechtmatigheidsfouten en formele rechtmatigheidsfouten. De laatst genoemde categorie telt niet mee voor het oordeel van de accountant over de rechtmatigheid. Bijvoorbeeld een afwijking van de gestelde termijnen in de subsidieverordening.

⁹ Ook wel rapportagetolerantie genoemd. In de oude situatie was het 10% van de goedkeuringstolerantie fouten (bandbreedte afgelopen jaren was ca. €140.000 – €180.000).