



Regionale Uitvoeringsdienst Utrecht

Notitie Rechtmatigheidsverantwoording

Versie: 1.0

Datum: december 2020

Auteur: S. Witteveen & M. van Bockel



Inhoudsopgave

1	Achtergrond en inleiding.....	3
1.1	Inleiding.....	3
1.2	Doelstelling van deze notitie	3
1.3	Leeswijzer.....	3
2	Wat gaat er veranderen?.....	4
2.1	Verantwoording	4
2.2	Opbouw van de rechtmatigheidsverantwoording.....	4
2.2.1	Verantwoordingsgrens	5
2.2.2	Bepaling van de hoogte van de verantwoordingsgrens.....	5
2.3	DB moet de verantwoording kunnen onderbouwen	6
2.4	De accountant blijft controleren.....	7
2.5	Wat is de impact van de invoering rechtmatigheidsverantwoording?.....	7
3	Rollen en verantwoordelijkheden	7
3.1	Algemeen bestuur	7
3.2	Dagelijks bestuur.....	8
3.3	Accountant controleert de getrouwheid.....	8
4	Rechtmatigheid.....	8
4.1	Inleiding.....	8
4.2	Rechtmatigheidscriteria	9
4.2.1	Begrotingscriterium.....	10
4.2.2	Voorwaardencriterium.....	10
4.2.3	Misbruik & oneigenlijk gebruik (M&O).....	10
5	Onderbouwing rechtmatigheidsverantwoording.....	11
5.1	Drie verdedigingslijnes	11
5.2	Controleplan	12
6	Controle door de accountant	13
6.1	Materialiteit.....	13
6.2	Accountantscontrole.....	14
6.3	Samenhang bevindingen RUD en accountant.....	14
6.4	Gaan de RUD en de accountant geen dubbel werk doen?.....	14
7	Implementatie rechtmatigheidsverantwoording.....	15
7.1	Bewustwording (fase 1)	15
7.2	Scope en normenkader (fase 2).....	15
7.3	Afgeven rechtmatigheidsverantwoording (fase 3).....	16
Bijlage 1	Modeltekst.....	17
Bijlage 2	Actielijst.....	18

1 Achtergrond en inleiding

1.1 Inleiding

Vanaf 2022 moet het dagelijks bestuur een rechtmatigheidsverantwoording opnemen (over het verslagjaar 2021) in de jaarrekening. Hiermee wordt verantwoording afgelegd over de naleving van de regels, die relevant zijn voor het financiële reilen en zeilen van de RUD. Over de naleving van de bijvoorbeeld de Europese aanbestedingen, maar ook over misbruik en oneigenlijk gebruik en lasten, waarvoor geen voorafgaande dekking opgenomen was in de begroting. Het dagelijks bestuur is al staatsrechtelijk en bestuurlijk verantwoordelijk voor de rechtmatigheid. Maar nu is het nog de accountant die hierover verslag uitbrengt en het gesprek voert met het algemeen bestuur. In de toekomst moet het dagelijks bestuur zelf een verantwoording opstellen, die opgenomen wordt in de jaarrekening.

Het algemeen bestuur gaat hierover in gesprek met het dagelijks bestuur en kan zo zijn controlerende rol beter vervullen. Het algemeen bestuur bepaalt straks ook waar de grens ligt. Wanneer wil het algemeen bestuur geïnformeerd worden? Voor iedere euro of boven een bepaald bedrag? Deze zogeheten verantwoordingsgrens – één getal – zal tussen de 0 en 3 procent van de lasten moeten liggen. De accountant zal nog steeds toetsen of de jaarrekening getrouw is. Oftewel, conform de realiteit. De rechtmatigheidsverantwoording wordt onderdeel van de jaarrekening. De accountant controleert dus straks ook of die verantwoording getrouw is.

1.2 Doelstelling van deze notitie

Deze notitie is een handreiking, die inzicht geeft in de gevolgen die de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording zal hebben. Daarnaast wordt weergegeven welke stappen en besluiten er genomen moeten worden. In deze notitie vindt nog geen besluitvorming plaats. Het betreft voorlichting. Wij hebben deze notitie gebaseerd op de notitie die is opgesteld door de Omgevingsdienst Midden Holland (ODMH).

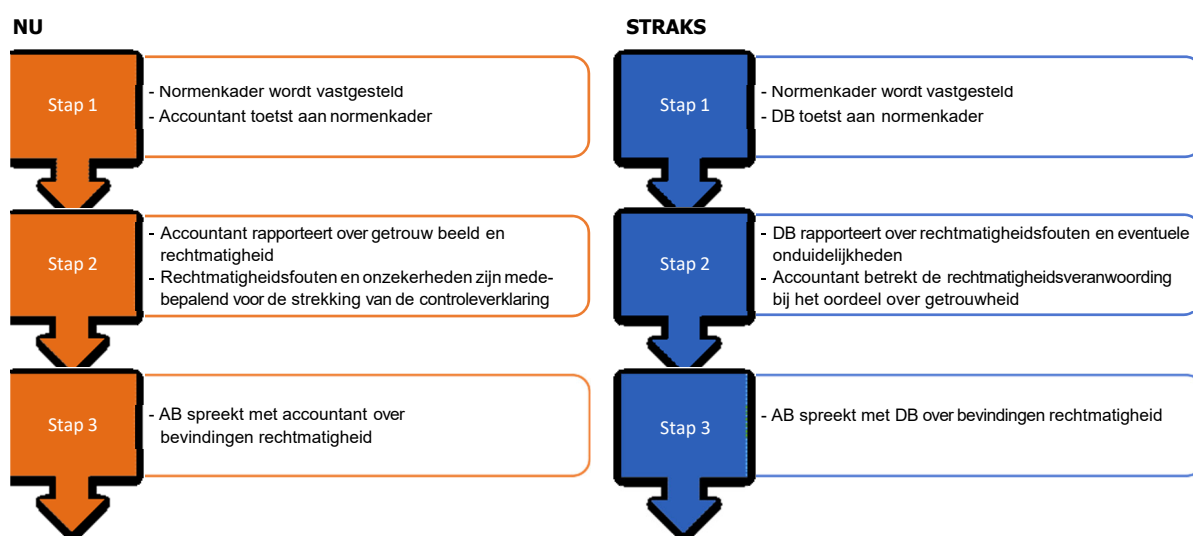
1.3 Leeswijzer

Deze notitie heeft de volgende opbouw. Hoofdstuk 2 gaat in op wat er gaat veranderen in de verantwoording over rechtmatigheid. Hoofdstuk 3 behandelt wat dat betekent voor de rollen en verantwoordelijkheden van het algemeen bestuur, het dagelijks bestuur en de accountant. Daarna volgen verdiepende hoofdstukken. Hoofdstuk 4 bespreekt de inhoud van de rechtmatigheidsverantwoording, waaronder de reikwijdte van de rechtmatigheidsverantwoording en de rechtmatigheidsaspecten. De onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording staat centraal in hoofdstuk 5. In hoofdstuk 6 wordt de accountantscontrole behandeld. Tenslotte worden in hoofdstuk 7 de implementatiefasen weergegeven. Als bijlagen zijn aan dit document de verplicht voorgeschreven modeltekst voor de verantwoording toegevoegd en een actielijst voor de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording.

2 Wat gaat er veranderen?

2.1 Verantwoording

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



Figuur 2.1: Situatie nu - straks

2.2 Opbouw van de rechtmatigheidsverantwoording

De commissie BBV heeft een standaardtekst opgesteld voor de rechtmatigheidsverantwoording, die straks een onderdeel vormt van de jaarrekening. In deze standaardtekst wordt gesproken over afwijkingen. Onder afwijkingen worden verstaan posten die niet rechtmatig tot stand zijn gekomen (fouten) en posten, waarbij voor het DB een onduidelijkheid bestaat over de rechtmatigheid. Belangrijk: deze onduidelijkheden staan niet gelijk aan de onzekerheden in de controle van de accountant. Het DB voert immers geen accountantscontrole uit, maar kan vanuit interne toetsingen en monitoring informatie krijgen over onduidelijkheden, die twijfels oproepen over de rechtmatigheid. Uiteenlopende oordelen over de rechtmatigheid en de daarmee verband houdende lasten, kunnen weergegeven worden als onduidelijkheden. Het is de rol van het DB om onduidelijkheden zoveel mogelijk te voorkomen. Waar deze (onverhoopt) voorkomen, moet het DB ze binnen een redelijke termijn verhelderen.

Naast het opnemen van de rechtmatigheidsverantwoording kan het DB in de bedrijfsvoeringsparagraaf het 'eigen verhaal' aan het AB vertellen, over de kwaliteit van de interne beheersing en de leer- en verbeterpunten. Deze paragraaf is geen onderdeel van de jaarrekening, en de accountant toetst deze dan ook anders dan de rechtmatigheidsverantwoording. Maar het biedt wel een goede basis voor het gesprek dat AB en DB over het verantwoorden over rechtmatigheid kunnen hebben.

Het zou een gemiste kans zijn als bij de rechtmatigheidsverantwoording het beeld ontstaat, dat de verantwoording afgelegd wordt aan de accountant. Dat is namelijk nadrukkelijk niet de bedoeling.

2.2.1 Verantwoordingsgrens

De verantwoordingsgrens is een door het AB vastgesteld bedrag, waarboven het DB de afwijkingen (fouten en onduidelijkheden) moet opnemen in de rechtmatigheidsverantwoording. De verantwoordingsgrens valt binnen de bandbreedte van 0% tot 3% van de totale lasten van de RUD, inclusief de dotaties aan de reserves.

Het AB is vrij om binnen de eerdergenoemde bandbreedte de grens te bepalen. Voor fouten en onduidelijkheden geldt hetzelfde percentage. Fouten en onduidelijkheden mogen daarbij niet bij elkaar opgeteld te worden.

2.2.2 Bepaling van de hoogte van de verantwoordingsgrens

Het AB is vrij om binnen de genoemde bandbreedte tussen de 0% en 3%, het percentage voor de verantwoordingsgrens vast te stellen. Elke keuze heeft echter gevolgen. Voor het bepalen van die grens spelen zijn een aantal factoren van belang. Het kan kostbaar en tijdrovend zijn om iedere euro die kan leiden tot een rechtmatigheidsfout of – onduidelijkheid te controleren en te verantwoorden. Ook wil het AB sturen op hoofdlijnen en zal daarom niet elke afwijking relevant vinden.

Aspect	Overwegingen
Informatiepositie van het algemeen bestuur	Bij een laag percentage worden in de rechtmatigheidsverantwoording eerder fouten en onduidelijkheden opgenomen en dus zichtbaar voor het AB. Bij een hoog percentage ligt de lat hoger en zal het AB niet alles te horen krijgen.
Kosten van de verantwoording	De organisatie moet kosten maken om afwijkingen op te sporen en vast te leggen. Als de verantwoordingsgrens op een laag niveau wordt vastgesteld, komen ook afwijkingen in beeld, waar relatief geringe bedragen mee zijn gemoeid. Ook zal de organisatie meer afwijkingen moeten opsporen, vastleggen en rapporteren. De interne controle wordt dan duurder.
Eenduidigheid van normen en communicatie	Binnen de organisatie kunnen al normen (percentages) gehanteerd worden voor de interne controle. De accountant hanteert in het kader van de materialiteit ook normen, die ontleend zijn aan het Besluit accountantscontrole decentrale overheden. Wil het AB verschillende normen hanteren, dan moet uitgelegd worden waarom iets bezien door de bril van rechtmatigheid wel akkoord is en door de bril van materialiteit niet.

Tabel 2.1: Aspecten en overwegingen bij de bepaling van de hoogte van de verantwoordingsgrens
Voor ieder van de aspecten zal een korte toelichting worden gegeven.

Informatiepositie

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

- Moet in beginsel over iedere (onrechtmatig bestede) euro verantwoording worden afgelegd, of gaat het om de grote lijnen en dus om onrechtmatigheden waar een substantieel bedrag is gemoeid?
- Wat wil het AB gaan doen met de verkregen informatie. Wil het AB ook kunnen ingrijpen bij 'incidenten' of gaat het om het beleid rond rechtmatigheid? Wat voor informatie is daarvoor nodig?
- Kunnen DB en AB afspraken maken over wat er over rechtmatigheid in de bedrijfsvoeringsparagraaf zal worden opgenomen? Dergelijke afspraken zijn ook van invloed op de informatiepositie van het AB.

Kosten van de verantwoording

Informatie verzamelen en vastleggen over rechtmatigheid door het ambtelijk apparaat is niet kosteloos. Hoeveel dit kost, hangt ook af van de interne beheersing van de organisatie. Is de interne beheersing op orde, dan hoeft de organisatie weinig interne controle-inspanningen te leveren. Als de interne beheersing niet op orde is, dan moet de organisatie meer uitgeven aan interne controle om zijn rechtmatigheidsverantwoording vast te stellen. Het AB kan bij het vaststellen van de hoogte van de verantwoordingsgrens rekening houden met de kosten ervan, maar kan de grens later ook lager bijstellen wanneer de kwaliteit van de interne beheersing is toegenomen.

Eenduidigheid van normen en communicatie

Het AB kan er ook voor kiezen om aan te sluiten bij percentages, die reeds herkend worden binnen en buiten de organisatie. Hierbij kan worden gedacht aan percentages die een rol spelen bij de interne controle, of het percentage dat de controlerend accountant hanteert in het kader van de materialiteit. Hierbij zal met name de 1%-norm voor fouten relevant zijn. Het AB is vrij om ieder percentage te kiezen binnen de bandbreedte, maar afwijkende percentages vergen naar verwachting wel uitleg. Fouten die die onder de verantwoordingsgrens liggen, hoeven bijvoorbeeld niet te worden opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording, maar kunnen wel van invloed zijn op de materialiteit en daar dan wel boven de grens uitkomen.

2.3 DB moet de verantwoording kunnen onderbouwen

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

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

2.4 De accountant blijft controleren

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

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

Het AB kan zijn controlerende rol niet goed invullen als, in het kader van 'checks en balances', de betrouwbaarheid van de rechtmatigheidsverantwoording niet is gecontroleerd.

2.5 Wat is de impact van de invoering rechtmatigheidsverantwoording?

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

Bij de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording zal sprake zijn van een groeiproces. Een groeiproces gericht op het betrekken van de gehele organisatie bij de verbetering van de bedrijfsvoering en de interne beheersing. Dit zal voor alle organisaties en accountants een leerproces zijn. Iedereen moet gaan ervaren hoe dit in de praktijk werkt.

3 Rollen en verantwoordelijkheden

Dit hoofdstuk gaat in op de veranderende rollen en verantwoordelijkheden van het algemeen bestuur, het dagelijks bestuur en de accountant.

3.1 Algemeen bestuur

De invoering van het dualisme in 2002 was gericht op het meer in balans brengen van de verhouding tussen AB en DB. Het dagelijks bestuur bestuurt en voert het beleid uit. Het algemene bestuur stelt vooraf de kaders vast en controleert.

Voor de uitoefening van de controlefunctie is de jaarrekening vanzelfsprekend van groot belang. Op basis van artikel 217, eerste lid, van de Provinciewet stelt het algemeen bestuur de financiële verordening vast. Door middel van deze verordening dient het algemeen bestuur te waarborgen "dat de rechtmatigheid van het financiële beheer en van de inrichting van de financiële organisatie wordt getoetst." Hierin komt ook de rol van de accountantscontrole aan de orde. Bij de invoering van het dualisme is vastgelegd dat het AB als opdrachtgever van de accountant optreedt.

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

Hierbij is van belang dat het algemeen bestuur:

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

3.2 Dagelijks bestuur

De verantwoordelijkheid voor de rechtmatigheid van het gevoerde bestuur ligt, nu en straks, bij het dagelijks bestuur. Het DB richt daarvoor de administratie en interne beheersing zodanig in, dat het verantwoording kan afleggen. Het gehele DB is verantwoordelijk voor het vermijden van rechtmatigheidsfouten en het optimaliseren van de bedrijfsprocessen om dit te voorkomen. De staatsrechtelijke verantwoordelijkheid bestond al. Het verantwoordelijkheid afleggen door het DB ondersteunt de verantwoordelijkheidsverdeling tussen de AB en het DB.

Hierbij is het volgende van belang. Het DB:

- Neemt de rechtmatigheidsverantwoording op in de jaarrekening.
- Neemt een toelichting op in de bedrijfsvoeringsparagraaf van het jaarverslag, over de financiële rechtmatigheid. Kern daarbij is beheersing, rapportage en maatregelen.

3.3 Accountant controleert de getrouwheid

De accountant stelt de getrouwheid van de jaarrekening vast, inclusief de rechtmatigheidsverantwoording – straks een onderdeel van de jaarrekening. In de controleverklaring wordt straks geen afzonderlijk oordeel meer gegeven over het aspect van de rechtmatigheid. Het DB zal immers de rechtmatigheidsverantwoording opnemen in de jaarrekening. De accountant zal uitsluitend toetsen of de jaarrekening getrouw is, maar toetst daarbij dus ook of de rechtmatigheidsverantwoording dat is. De accountant beoordeelt bij de start van zijn controle of de minimaal 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.

4 Rechtmatigheid

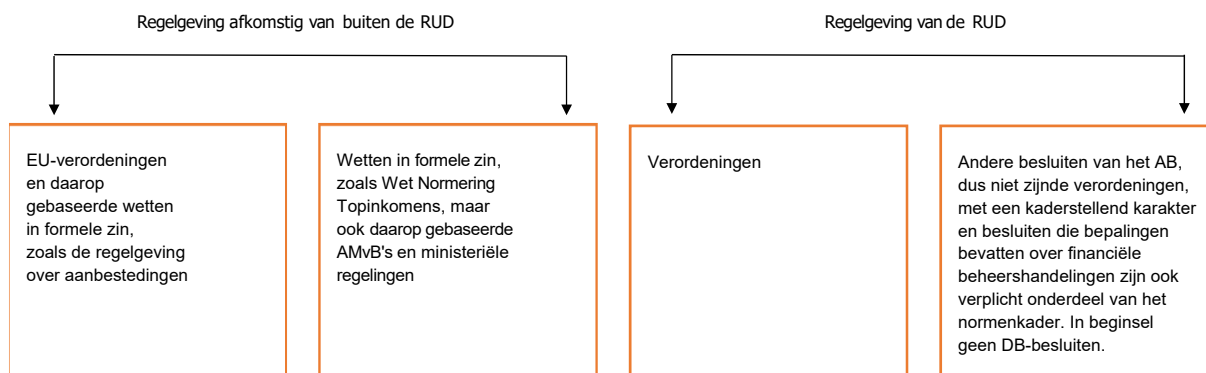
4.1 Inleiding

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

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

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

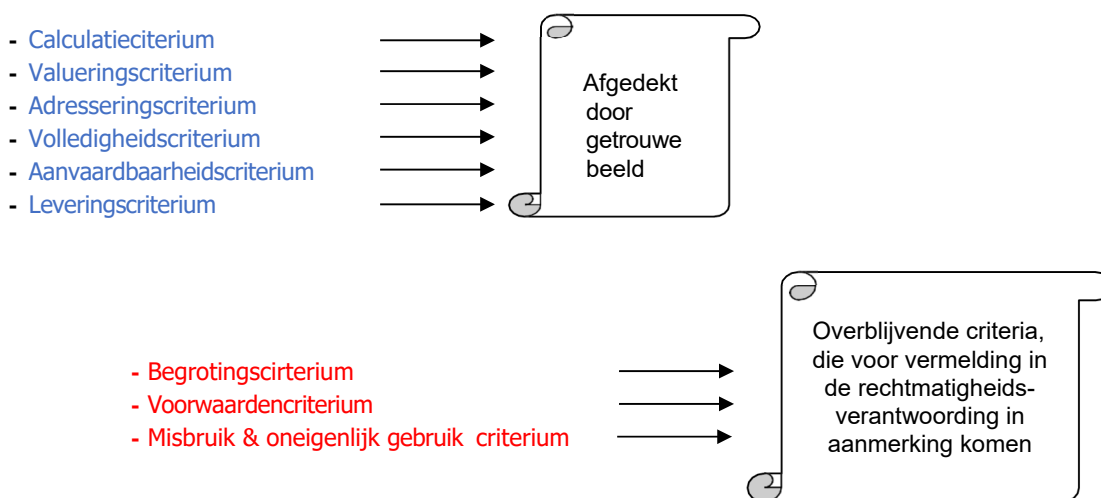
Voor een goede uitvoering van de rechtmatigheidscontrole is belangrijk dat de geldende regelgeving duidelijk vastligt. Het DB is primair verantwoordelijk voor de naleving van de wet- en regelgeving en moet dus permanent inzicht hebben in de van toepassing zijnde relevante wet- en regelgeving. Dit betreft het normenkader. Het DB stuurt het normenkader jaarlijks, voorafgaand aan de start van de jaarrekeningcontrole, naar het AB. Het AB hoeft dit normenkader niet expliciet (jaarlijks) vast te stellen, maar kan het normenkader ook bevestigen door het voor kennisgeving aan te nemen.



Figuur 4.1: Normenkader

4.2 Rechtmatigheidscriteria

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



Figuur 4.2: Rechtmatigheidscriteria

De bovenste zes (blauwe) criteria zien toe op de getrouwheid en blijven van toepassing bij het vaststellen van de jaarrekening door het DB. Er is dus sprake van overlap. Over deze criteria wordt niet afzonderlijk gerapporteerd in de rechtmatigheidsverantwoording. Deze zes criteria blijven wel onderdeel uitmaken van het control-framework van het DB. Daarnaast blijven deze criteria onderdeel uitmaken van de reguliere jaarrekeningcontrole en de controleverklaring van de accountant. Blijven over de laatste drie criteria: begrotingscriterium, voorwaardencriterium, misbruik & oneigenlijk gebruik. Deze komen expliciet tot uitdrukking in de rechtmatigheidsverantwoording.

4.2.1 Begrotingscriterium

Bij de rechtmatigheidscontrole vormt het begrotingscriterium een belangrijk toetsingscriterium. In de toelichting op het Besluit accountantscontrole decentrale overheden wordt begrotingsrechtmatigheid omschreven als:

“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). In de begroting zijn de maxima voor de lasten vermeld die door het AB zijn vastgesteld. Dit houdt in dat de financiële beheershandelingen dienen te passen binnen de begroting, waarbij het juiste programma, de toereikendheid van het begrotingsbedrag, alsmede het begrotingsjaar van belang zijn”.

De financiële beheershandelingen moeten tot stand komen binnen de grenzen van de geautoriseerde begroting. Als blijkt dat de gerealiseerde bedragen hoger zijn dan de geraamde bedragen is er sprake van een onrechtmatigheid (begrotingsonrechtmatigheid). Dit omdat de overschrijding een inbreuk vormt op het budgetrecht van het algemeen bestuur.

4.2.2 Voorwaardencriterium

Het voorwaardencriterium heeft betrekking op de eisen die worden gesteld bij de uitvoering van de financiële beheershandelingen. De voorwaarden zijn afkomstig uit de regelgeving en hebben betrekking op aspecten zoals: doelgroep, termijn, grondslag, administratieve bepalingen, normbedragen, bevoegdheden, bewijsstukken, recht, hoogte en duur. De overdrachten van onder andere subsidies en uitkeringen zijn bijvoorbeeld aan bepaalde voorwaarden verbonden. Het niet in acht nemen van deze voorwaarden kan leiden tot een onrechtmatigheid.

4.2.3 Misbruik & oneigenlijk gebruik (M&O)

De rechtmatigheidseis betreft ook de toetsing op juistheid en volledigheid van de gegevens, die door de belanghebbenden zijn verstrekt om het voldoen aan voorwaarden aan te tonen. Dit ter voorkoming en bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik van wet- en regelgeving (M&O-criterium).

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, dan met het doel om voor een te laag bedrag aan heffingen aan de overheid te betalen. Misbruik van overheidsmiddelen kan gelijk worden gesteld met het plegen van fraude, om zich onrechtmatig overheidsmiddelen toe te eigenen. Bij fraude passen beheersmaatregelen zoals fraudepreventie, handhaving, fraudeopsporing en sancties.

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 (de ‘geest van de wet’). De beheersmaatregelen die daarbij passen zijn: handhaving, voorlichting, analyse toepassing en actualisering wet- en regelgeving. Ook dit kan tot een onrechtmatigheid leiden.

5 Onderbouwing rechtmatigheidsverantwoording

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

Vervolgens kan de interne controle worden onderbouwd door bijvoorbeeld:

- Risicoanalyse die alle financiële stromen afdekt;
- Kwaliteits- en risicobeoordeling van de interne processen en IT-systemen van de gemeente;
- Plan van aanpak van de uitvoering van de interne controles;
- Identificeren van de risicovolle stromen en de hoofdlijnen van de interne beheersing daarvan;
- Bepalen van omvang van de werkzaamheden; dit zal afhankelijk zijn van de verantwoordingsgrens die is overeengekomen met het algemeen bestuur;
- Mix van werkzaamheden (controles testen, deelwaarnemingen, statistische steekproeven);
- Mogelijke inzet van data-analyse (randvoorwaarden);
- Verslag over de uitkomsten van de uitgevoerde interne controles.

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

De VNG en IPO werken samen met gemeenten en provincies een best practice uit hoe de onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording tot stand kan komen. Er zijn verschillende modellen waarlangs een goede opzet in kaart kan worden gebracht. In de BADO-notitie wordt vooralsnog het model van de drie verdedigingslijnes beschreven. De drie verdedigingslijnes borgen het rechtmatig handelen.

5.1 Drie verdedigingslijnes

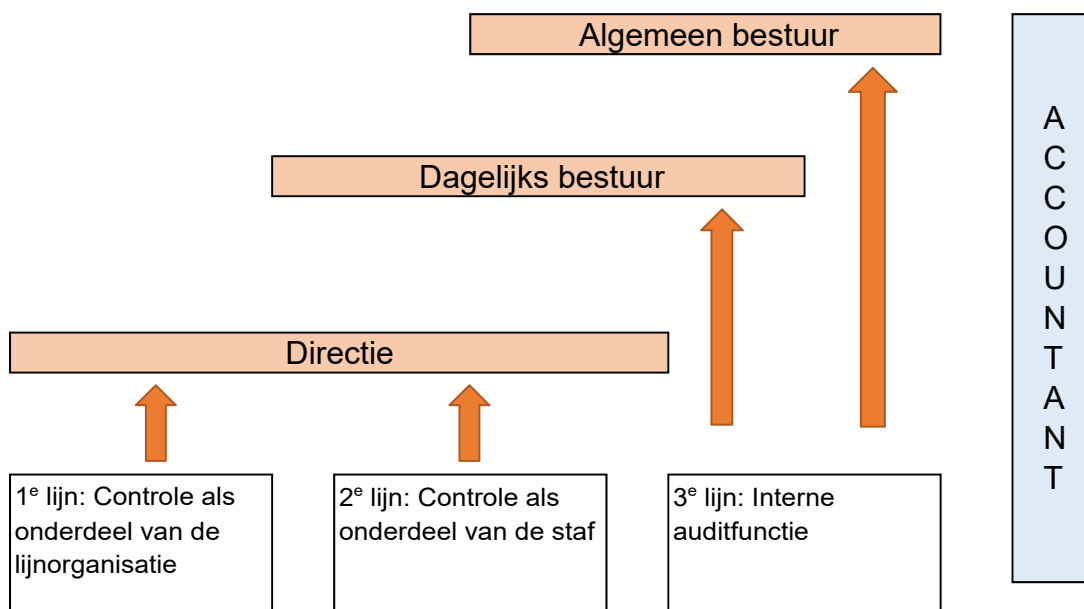
De leiding (bestuur, directie en management) van een decentrale overheid is verantwoordelijk voor het realiseren van de strategie en de doelstellingen en een goede sturing en beheersing op hoofdlijnen. Het lijnmanagement is hierbij primair verantwoordelijk voor het aansturen en beheersen van de uitvoering van activiteiten in samenhang met de strategie en doelstellingen, het beheersen van risico's, het zorgdragen voor een adequate bedrijfsvoering en het verstrekken van betrouwbare verantwoordingsinformatie.

Om voldoende zekerheid te hebben over de betrouwbaarheid van rechtmatigheidsverantwoording heeft een organisatie adequate (interne) controlemaatregelen nodig. Daarbij kunnen meerdere verdedigingslijnes worden ingericht:

- 1^e lijn: de interne controlemaatregelen die belegd zijn in de lijnorganisatie;
- 2^e lijn: die de 1^e lijn ondersteunt, adviseert, coördineert en de interne toetst of de interne controlemaatregelen op uitvoeringsniveau aanwezig zijn en adequaat worden uitgevoerd.

Deze interne toetsingswerkzaamheden worden meestal uitgevoerd door (verbijzonderde) interne controlefunctionarissen, die (in meer of mindere mate) een objectief oordeel kunnen vellen over de afdeling en/of processen die zij toetsen;

- 3^e lijn: de interne auditfunctie.



Figuur 5.1 Drie verdedigingslijnies

Het inrichten van een interne auditfunctie is geen vereiste en komt bij kleinere organisaties als de RUD zelden voor. Bij het ontbreken van een 3^e lijn kunnen de activiteiten grotendeels worden belegd bij de 2^e lijn.

5.2 Controleplan

De werkzaamheden in het kader van de interne beheersing moeten voldoende zekerheid geven aan het dagelijks bestuur dat de afwijkingen van de rechtmatigheid niet uitkomen boven de verantwoordingsgrens die met het algemeen bestuur is afgesproken. Voor de onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording dient een intern controleplan opgesteld te worden. Organisatie en accountant moeten vóóraf afstemming en overeenstemming hebben bij het opstellen van het controleplan, de opzet van de steekproef en andere controlemiddelen, zoals beoordeling van analyses. Zodat later geen discussie ontstaat over de diepgang van de uitvoering van de interne controle. Ook zal de accountant willen vaststellen of de selectie van de posten objectief heeft plaatsgevonden.

6 Controle door de accountant

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

6.1 Materialiteit

De vraag kan rijzen hoe de verhouding is tussen enerzijds de genoemde verantwoordingsgrens en anderzijds de materialiteit waarmee het dagelijks bestuur de jaarrekening opstelt. Waarmee zal de accountant controleren? Daarvoor zullen we allereerst dieper moeten ingaan op wat materialiteit is.

Informatie is materieel of heeft een materieel belang, als deze informatie invloed kan hebben op de besluitvorming van de gebruiker van die informatie. Materialiteit is direct gekoppeld aan de gebruikers en het doel van de verstrekte informatie. Gebruikers zijn bijvoorbeeld AB-leden.

Materialiteit speelt op verschillende manieren een rol bij het opstellen van een jaarrekening en de controle daarvan. Allereerst is het een maatstaf van hoe de jaarrekening precies moet zijn opgesteld. Daarbij spelen de kaders en grenzen die het AB met het DB afsprekt een rol. Deze kaders en grenzen worden meegegeven aan de accountant. Bij het opstellen van de jaarrekening wordt uitgegaan van de gedachte dat gebruikers begrijpen dat materialiteit een rol speelt bij het opstellen van de jaarrekening en dat de opsteller een inschatting heeft gemaakt van de belangen van de specifieke gebruikers.

Voor de controle is het Besluit accountantscontrole decentrale overheden leidend (Bado). De grenzen voor de bepaling van de materialiteit zijn weergegeven in de onderstaande tabel en zijn gebaseerd op het thans geldende Bado.

Soort controleverklaring	Goedkeurend	Met beperking	Oordeelonthouding	Afkeurend
Fouten in de verantwoording in percentage van de lasten	≤ 1%	>1% en < 3%	N.v.t.	≥ 3%
Onzekerheden in de controle in percentage van de lasten	≤ 3%	> 3% en ≤10%	> 10%	N.v.t.

Tabel 6.1: Percentages voor de materialiteit in het Bado

De accountant gebruikt de materialiteit voor:

- Het bepalen van de diepgang van door de accountant uit te voeren werkzaamheden;
- Het bepalen van het oordeel van de accountant over de jaarrekening.

6.2 Accountantscontrole

De accountant zal starten (stap 1) met een gesprek met de organisatie en een risicoanalyse om onder meer te bepalen wat het risico is op een materiële fout in de rechtmatigheidsverantwoording door het dagelijks bestuur. Het gaat hier om de kans dat het dagelijks bestuur beweert dat de rechtmatigheidsfouten kleiner zijn dan de door de algemeen bestuur bepaalde verantwoordingsgrens, terwijl in werkelijkheid de rechtmatigheidsfouten boven de verantwoordingsgrens liggen. Dan geeft de rechtmatigheidsverantwoording immers geen getrouwe weergave van de werkelijkheid.

Vervolgens (stap 2) beoordeelt de accountant het systeem van interne beheersing. Centraal staat de vraag in hoeverre het systeem van interne beheersing waarborgt dat de rechtmatigheidsverantwoording een getrouwe weergave is van de werkelijkheid als het gaat om de rechtmatigheid van transacties en balansposities. Het gaat om de kwaliteit van de 1^e en 2^e lijns en eventueel (indien aanwezig de) 3^e lijns controles in de interne organisatie.

De accountant toetst ook de kwaliteit van de interne controlewerkzaamheden. Hierbij gaat het om de kwaliteit van het plan van aanpak, de uitvoering van de werkzaamheden, de dossiervorming, de wijze waarop conclusies worden getrokken en de vervolgactie die worden genomen om eventuele onrechtmatigheden weg te nemen of voortaan te voorkomen.

Bij stap 3 controleert de accountant zelf op basis van steekproeven, deelwaarnemingen, cijferanalyses etc. gegevensgericht de rechtmatigheid van financiële beheershandelingen die ten grondslag liggen aan transacties en balansposities.

6.3 Samenhang bevindingen RUD en accountant

De verantwoordingsgrens en de materialiteit zijn dus niet hetzelfde, maar het wel of niet opnemen van een rechtmatigheidsfout kan wel degelijk gevolgen hebben voor de strekking van de controleverklaring.

In het geval dat de organisatie zelf oordeelt dat er geen rechtmatigheidsfouten hoger dan de verantwoordingsgrens te melden zijn en de accountant constateert wel fouten boven de verantwoordingsgrens, dan zou de rechtmatigheidsverantwoording dus geen getrouw beeld geven. Een reden voor de accountant om een afkeurende verklaring af te geven voor getrouwheid. Dit kan voorkomen worden door vóór de vaststelling van de jaarrekening de rechtmatigheidsverantwoording aan te passen en de fouten, zoals geconstateerd door de accountant, alsnog te vermelden. De accountant kan dan alsnog een goedkeurende verklaring afgeven.

6.4 Gaan de RUD en de accountant geen dubbel werk doen?

De vraag kan rijzen of niet het gevaar bestaat dat de accountant in het kader van de hierboven beschreven toets, al het werk van de RUD weer gaat overdoen. Dit is nadrukkelijk niet de bedoeling, maar het kan ook weer niet zo zijn dat een accountant volstaat met het slechts kennis nemen van de bevindingen van de RUD. De mate waarin de accountant gebruik kan maken van hetgeen door de RUD aangeleverd wordt, hangt onder meer af van de kwaliteit van de (verbijzonderde) interne controle, de onderbouwing van de bevindingen door de RUD, etc. Hierbij is het van belang dat vroegtijdig overlegd wordt en afspraken worden gemaakt met de accountant over de activiteiten die gedurende het controlejaar uitgevoerd gaan worden in het kader van de (verbijzonderde) interne controle.

Hierbij is het ook van belang dat de controlerend accountant vroegtijdig aangeeft op welke wijze gebruik kan worden gemaakt van de uitkomsten van de (verbijzonderde) interne controle. Het betreft hier een professionele dialoog tussen organisatie en accountant op basis van gelijkwaardigheid en een gedeeld belang. Het gedeelde belang is onder meer het voorkomen van misverstanden over wat de organisatie heeft gedaan om de rechtmatigheid goed in beeld te krijgen en de manier waarop de accountant in de controle hiervan gebruik kan maken.

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

7 Implementatie rechtmatigheidsverantwoording

De invoering van de rechtmatigheidsverantwoording vergt een goede voorbereiding. Deze verloopt in een aantal fases.

7.1 Bewustwording (fase 1)

Deze fase staat in het teken van het vergroten van de kennis binnen de organisatie. Daarnaast zal er gewerkt moeten worden aan de bewustwording. Wat betekent deze wetswijziging? En wat betekent dit concreet voor de RUD?

Daarnaast gaat het niet alleen om de inhoudelijke aspecten van een rechtmatigheidsverantwoording maar ook verantwoordelijkheden en rollen binnen de organisatie. Wat betekent dit voor de rol van het dagelijks en algemeen bestuur en de daarbij behorende politieke omgeving? Welke rol heeft de Verbijzonderde Interne controlefunctie en hoe worden de interne controles ingericht en hoe worden de bevindingen met het management, de directie en het dagelijks bestuur besproken? Hoe ziet het afstemmingsoverleg tussen het DB en AB eruit? Ook de afstemming met de accountant in alle fasen van het proces is van belang.

Deze notitie maakt onderdeel uit van deze bewustwordingsfase.

7.2 Scope en normenkader (fase 2)

Begin 2021 moeten de scope en diepgang van de werkzaamheden bepaald worden om een betrouwbare rechtmatigheidsverantwoording af te geven. Dit zal gebeuren middels een intern controleplan. Ook zal in dit jaar het normenkader met het algemeen bestuur afgestemd moeten worden.

De huidige (interne) controlewerkzaamheden die uitgevoerd worden door de IC-functie kunnen hierbij als uitgangspunt gehanteerd worden. Op basis hiervan zal gekeken worden welke processen minimaal dienen te worden gecontroleerd. De diepgang van de controle op deze processen zal bepaald moeten worden aan de hand van de volgende vragen:

- Wat zijn de risico's?
- Welke belangrijke beheersmaatregelen worden onderkend?
- Zijn er nog andere elementen waarop een interne controle wordt verwacht, zoals doelmatigheid of doeltreffendheid binnen een bepaalde financiële stroom?

- Zijn er nieuwe wetten die relevant zijn, zoals de Omgevingswet?

Op basis hiervan zal vastgesteld worden of het huidige normenkader gehanteerd kan worden als basis voor het afleggen van de rechtmatigheidsverantwoording richting het algemeen bestuur.

De uitkomst van deze fase resulteert in een duidelijke visie alsmede een toereikend normenkader voor het boekjaar 2021. Dit kan vervolgens gehanteerd worden voor het eerste jaar dat er verantwoording afgelegd dient te worden.

7.3 Afgeven rechtmatigheidsverantwoording (fase 3)

In het voorjaar van 2022 zal het dagelijks bestuur, als onderdeel van de jaarrekening, voor het eerst een rechtmatigheidsverantwoording verstrekken. Dit betreft het boekjaar 2021.

Bijlage 1 Modeltekst

Model van de rechtmatigheidsverantwoording

Verantwoordelijkheid dagelijks bestuur

In deze rechtmatigheidsverantwoording geeft het dagelijks bestuur aan in hoeverre de in de jaarrekening verantwoorde baten en lasten, alsmede de balansmutaties, rechtmatig tot stand zijn gekomen. Dit houdt in dat deze in overeenstemming zijn met door het algemeen bestuur vastgestelde kaders zoals de begroting en verordeningen en met bepalingen in de relevante wet- en regelgeving. Deze verantwoording betreft de rechtmatige uitvoering van de taken en omvat het begrotings-, voorwaarden-, en misbruik- en oneigenlijk gebruik criterium bij de desbetreffende financiële beheershandelingen en transacties. Bij de waarderingsgrondslagen in de jaarrekening is het door algemeen bestuur op (nog in te vullen datum) vastgestelde normenkader van de relevante wet- en regelgeving verder toegelicht.

Deze verantwoording hanteert een grensbedrag omdat alleen de van belang zijnde aspecten in de verantwoording hoeven te worden betrokken. Deze grens is door het algemeen bestuur bepaald en bedraagt (nog in te vullen percentage)% (maximaal 3) van de totale lasten inclusief mutaties in de reserves en is daarmee vastgesteld op € (nog in te vullen bedrag).

Conclusie

Het dagelijks bestuur is van mening dat de in deze jaarrekening verantwoorde baten en lasten alsmede de balansmutaties (niet) rechtmatig tot stand zijn gekomen binnen de daarvoor gestelde grens.

De geconstateerde afwijkingen betreffen:

-
-
-

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

Bijlage 2 Actielijst

Nr.	Actie	Wanneer?
1	Notitie rechtmatigheid	
	Ter info in AB	11 februari 2021
2	Controleplan (incl. verantwoordingsgrens)	
	Opstellen	december 2021
	Afstemmen met accountant	december 2020 / januari 2021
	Vaststelling door AB	11 februari 2021
3	Normenkader 2021	
	Opstellen	januari 2021
	Vaststelling door AB	11 februari 2021
5	Uitvoering over boekjaar 2021	
	Uitvoeren interne controles	heel 2021
	Opstellen rechtmatigheidsverantwoording 2021	1 ^e kwartaal 2022