

NOTA

Rechtmatigheidsverantwoording 2021 en de (Verbijzonderde) Interne Controle

Datum: 26 oktober 2020

Inhoudsopgave

1. Inleiding	3
1.1. Aanleiding	3
1.2. Doel van de nota en wettelijk kader	3
1.3. Leeswijzer	4
2. Rechtmatigheidsverantwoording 2021	4
2.1. Inleiding	4
2.2. Wat is de inhoud van de rechtmatigheidsverantwoording	5
2.3. Kaderstellende en controlerende rol van de raad	6
2.4. College bestuurt en legt verantwoording af	8
2.5. Organisatie stuurt en legt verantwoording af	8
2.6. Verbijzonderde Interne Controle en rechtmatigheidsverantwoording	8
2.7. Rol van de accountant en rechtmatigheidsverantwoording	9
3. 3 Lines of defence en rechtmatigheid	10
3.1. Algemeen	10
3.2. Toelichting	11
4. Verbijzonderde Interne Controle (VIC)	12
4.1. Definitie van VIC	12
4.2. Wat zijn de (huidige) taken	12
4.3. Wel of geen Interne Audit Functie (IAF)	12
4.4. Onafhankelijkheid en positionering auditing	13
4.5. Bezetting	13
4.6. Focus voor 2020 en 2021	13
5. Naar een In Control Statement?	14
6. Evaluatie 2022	14

1. Inleiding

1.1. Aanleiding

Vorig jaar is de notitie contouren Visie op interne controle als een onderligger bij het Beheersplan Interne beheersing & beleidscyclus naar de raad gestuurd. Op 31 oktober 2019 is die laatste in het audit comité besproken. In de notitie waren discussiepunten benoemd voor onder meer de inrichting en ontwikkeling van de Verbijzonderde Interne Controle (VIC). Inmiddels zijn de nodige punten uitgekristalliseerd. Een voorbeeld daarvan is de keuze rond de positionering van de VIC.

Daarnaast was in 2019 onduidelijkheid over hoe de rechtmatigheidsverantwoording vanaf 2021 vorm zou krijgen en wat daarvan de consequenties voor onder meer de interne controle zouden zijn. Begin dit jaar hebben de commissie BBV en de commissie Bedrijfsvoering Auditing Decentrale Overheden (BADO) over dit onderwerp notities uitgebracht. Die informatie is in deze nota meegenomen.

1.2. Doel van de nota en wettelijk kader

Doel van de nota

Doel is inzicht te geven in de gevolgen van de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording.

Van de raad wordt verwacht dat zij aan het college een aantal randvoorwaarden meegeeft voor het opstellen van de rechtmatigheidsverantwoording. Daarbij gaat het om het normenkader (welke financiële regelgeving valt er onder), wat zijn de grensbedragen voor fouten en onduidelijkheden waarboven in de rechtmatigheidsverantwoording informatie opgenomen moet worden, welke informatie moet in de paragraaf bedrijfsvoering en de tussentijdse informatie staan.

De nota gaat daar op in, maar de beslispunten worden jaarlijks separaat aan de raad voorgelegd. Een voorwaarde is dat de rechtmatigheidsverantwoording onderbouwd moet worden. Daartoe dient de Interne beheersing en Interne controle op orde te zijn. Daarom kan dit niet los worden gezien van de vraag wie voor welk deel van de Interne beheersing en (Verbijzonderde) Interne Controle verantwoordelijk is. Dit wordt besproken aan de hand van het 3 lines of defence model.

Wettelijk kader

Het wettelijk kader voor Interne controle komt voort uit de Gemeentewet en is verankerd in de gemeentelijke verordening.

Artikel 212 lid 1 Gemeentewet verplicht de raad een financiële verordening op te laten stellen, waarin de uitgangspunten voor het financiële beleid, het financiële beheer en de inrichting van de financiële organisatie zijn opgenomen. Deze verordening moet waarborgen dat aan de eisen van rechtmatigheid, verantwoording en controle wordt voldaan.

In onze *financiële verordening staat daarom in artikel 25* het volgende: "Het college zorgt ten behoeve van het getrouwe beeld van de jaarrekening, bedoeld in artikel 213, derde lid, onder a, van de Gemeentewet, en de rechtmatigheid van de baten en lasten en de balansmutaties, bedoeld in artikel 213, derde lid, onder b, van de Gemeentewet, voor de jaarlijkse interne toetsing van de getrouwheid van de informatieverstrekking en de rechtmatigheid van de beheers handelingen. Bij afwijkingen neemt het college maatregelen tot herstel. Het college zorgt voor de systematische controle van de registratie en de ontwikkeling van de bezittingen en het financieel vermogen van de gemeente. Het college legt in een Uitwerkingsbesluit de verdere invulling hiervan vast."

Daarnaast zijn diverse notities over de rechtmatigheidsverantwoording en interne controles van de Commissie BBV en de commissie BADO relevant. Op dit moment zijn dat bijvoorbeeld:

- De notitie Rechtmatigheidsverantwoording van de Commissie BADO van 20 maart 2020;
- De notitie Rechtmatigheidsverantwoording Model tekst en Toelichting van de Commissie BBV van januari 2020;
- De kadernota Rechtmatigheid 2018 van de Commissie BBV van 31 oktober 2018.

Noot: In de loop van 2020 wordt een nieuwe kadernota verwacht.

Leeswijzer

In hoofdstuk 2 wordt ingegaan op de rechtmatigheidsverantwoording. Wat valt onder deze verantwoording, wat is nodig aan kaderstelling door de raad en wat is nodig voor de discussie tussen raad en college over de fouten en onduidelijkheden op het gebied van de financiële rechtmatigheid.

Tenslotte staat in dit hoofdstuk wat de consequenties zijn voor de accountant en de VIC.

De rechtmatigheidsverantwoording kan niet los worden gezien van de vraag wie voor welk deel van de Interne beheersing en (verbijzonderde) interne controle verantwoordelijk is. Dit komt in hoofdstuk 3 aan de hand van het 3 lines of defence model aan de orde.

In hoofdstuk 4 wordt ingegaan op de Verbijzonderde Interne Controle (VIC). Daarbij komen de taken, de vraag wel of geen Interne Audit Functie (IAF), onafhankelijkheid en positionering, de bezetting en de focus voor 2020 en 2021 aan de orde.

In hoofdstuk 5 treft u informatie aan over de mogelijke ontwikkeling naar een In Control Statement.

En tenslotte staat in hoofdstuk 6 informatie over mogelijke evaluatiepunten in 2022. Aangezien de rechtmatigheidsverantwoording ook landelijk nog nieuw is, wordt bewust voorgesteld na één volledig verantwoordingsjaar na te gaan of bijstelling van de afspraken over de verantwoording en de uitgangspunten in deze nota wenselijk is.

2. Rechtmatigheidsverantwoording 2021

2.1. Inleiding

In 2014 verscheen het rapport “Vernieuwing van de begroting en verantwoording van gemeenten” van de commissie Depla. Een van de aanbevelingen was dat het systeem van de accountantscontrole aangepast zou moeten worden. In de begeleidende brief stond daarover:

“ Voer een collegeverklaring in, waarin het college aangeeft rechtmatig te hebben gehandeld met betrekking tot de financiële regelgeving vanuit het Rijk en Europa. De accountant geeft hierbij een getrouwheidsoordeel af en dit oordeel komt in plaats van het huidige rechtmatigheidsoordeel”.

Het landelijk beeld was dat het gesprek over rechtmatigheid ging tussen de raad en de accountant. Door het college de rechtmatigheidsverantwoording te laten opstellen is het de bedoeling dat de rollen helderder ingevuld gaan worden: het college legt verantwoording af, de accountant controleert en geeft een verklaring af bij het getrouwe beeld. De accountant toetst daarbij ook of het overzicht van rechtmatigheidsfouten in de rechtmatigheidsverantwoording het juiste beeld geeft. Dat wil zeggen dat deze informatie juist en toereikend is, geschikt is voor het doel waarvoor deze wordt verstrekt en bij de gebruiker geen ander beeld oproept, dan overeenkomt met de feiten. Rechtmatigheidsfouten hebben vanaf 2021 geen invloed op de accountantsverklaring, tenzij daardoor het getrouwe beeld in geding is.

De verwachting is dat bovenstaande maar beperkt invloed zal hebben op het werk van de accountant. Ook is de gedachte dat als een gemeente de interne beheersing en interne controle op orde heeft er niet veel verandert en dat, als de rechtmatigheidsverantwoording efficiënt en effectief wordt vormgegeven, de administratieve- en controlelasten niet stijgen. Maar als de interne beheersing en

controle niet op orde is, zal een en ander ingeregeld moeten worden. Dat zal tot kwaliteitsverhoging leiden, maar het betekent ook dat eerst een extra inspanning en mogelijk extra kosten nodig zijn.

2.2. Wat is de inhoud van de rechtmatigheidsverantwoording

Verplicht model en afspraak over informatie in paragraaf bedrijfsvoering

Voor de rechtmatigheidsverantwoording is een verplicht model vastgesteld dat iedere gemeente vanaf 2021 in de jaarrekening moet opnemen. De tekst daarvan luidt als volgt:

Model van de rechtmatigheidsverantwoording

Verantwoordelijkheid college van burgemeester en wethouders

In deze rechtmatigheidsverantwoording geeft het College van burgemeester en wethouders aan in hoeverre de in de jaarrekening verantwoorde baten en lasten, alsmede de balansmutaties, rechtmatig tot stand zijn gekomen. Dit houdt in dat deze in overeenstemming zijn met door de gemeenteraad vastgestelde kaders zoals de begroting en gemeentelijke verordeningen en met bepalingen in de relevante wet- en regelgeving. Deze verantwoording betreft de rechtmatige uitvoering van de taken en omvat het begrotings-, voorwaarden-, en misbruik- en oneigenlijk gebruik criterium bij de desbetreffende financiële beheershandelingen en transacties. Bij de waarderingsgrondslagen in de jaarrekening is het door de raad op XX XXX 202X vastgestelde normenkader van de relevante wet- en regelgeving verder toegelicht.

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

Conclusie

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

De geconstateerde afwijkingen betreffen:

-
-
-

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

Het is de bedoeling dat in de paragraaf bedrijfsvoering een toelichting opgenomen wordt waarin de verbetermaatregelen staan. Daarbij dient aangegeven te worden of de afwijkingen tussentijds bekend waren en aan de raad zijn gecommuniceerd. Dat betekent dat hier intern afspraken over gemaakt moeten worden (o.a. over standaard rapportage). Daar komen we verder in de nota op terug.

Uitsluitend verantwoording op het voorwaarden- en het begrotingscriterium en Misbruik & Oneigenlijk gebruik

De rechtmatigheidsverantwoording heeft uitsluitend betrekking op de rechtmatigheid van financiële beheersingsmaatregelen, voor zover die directe gevolgen hebben voor de baten en lasten en of balansmutaties. Wij kennen negen rechtmatigheidscriteria. Zes criteria worden geacht voldoende bij de jaarrekeningcontrole op het getrouwe beeld meegenomen te zijn, bij drie criteria is dat niet het geval.

Schematisch ziet dat er zo uit:

Afgedekt door controle getrouw beeld:

Calculatiecriterium
 Valueringscriterium
 Adresseringscriterium
 Volledigheidscriterium
 Aanvaardbaarheidscriterium
 Leveringscriterium

Overblijvende criteria:

Begrotingscriterium
 Voorwaardencriterium
 Misbruik & Oneigenlijk gebruik criterium

In de Kadernota rechtmatigheid 2018 van de commissie BBV is over de overblijvende criteria de volgende toelichting opgenomen:

1. Het 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 interne en externe regelgeving en hebben betrekking op aspecten als doelgroep, termijn, grondslag, administratieve bepalingen, normbedragen, bevoegdheden, bewijsstukken, recht, hoogte en duur.

2. Begrotingsrechtmatigheid

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 de raad 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.

3. Misbruik en oneigenlijk (M&O)

Misbruik betreft 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. Misbruik 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 beheersmaatregelen die daarbij passen zijn: handhaving, voorlichting, analyse toepassing en actualisering wet- en regelgeving.

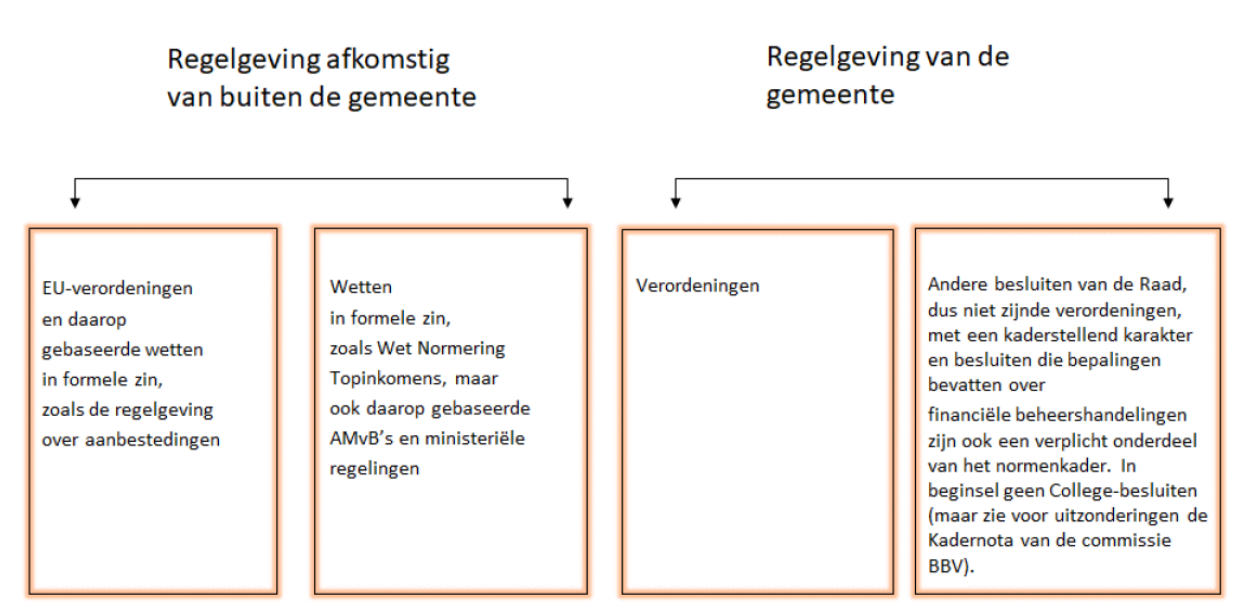
Misbruik is onrechtmatig, oneigenlijk gebruik niet. Wanneer sprake is van misbruik van overheidsmiddelen moet dat worden teruggevorderd. Als in de jaarrekening geen terugvordering is verantwoord is er geen sprake van een getrouw beeld en een financiële rechtmatigheidsfout. Wanneer oneigenlijk gebruik is geconstateerd, is geen sprake van een rechtmatigheidsfout.

2.3. Kaderstellende en controlerende rol van de raad**Normenkader**

In de huidige Kadernota 2018 van de commissie BBV staat hierover het volgende:

Voor een goede uitvoering van de rechtmatigheidscontrole is belangrijk dat de geldende regelgeving duidelijk vastligt. Het college 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 college stuurt het normenkader jaarlijks, voorafgaand aan de start van de jaarrekeningcontrole, naar de raad. De raad hoeft dit normenkader niet expliciet (jaarlijks) vast te stellen, maar kan het normenkader ook bevestigen door het voor kennisgeving van te nemen. Het normenkader kan ook door de raad worden vastgesteld door het normenkader bijvoorbeeld aan het raadsbesluit betreffende de controleopdracht aan de accountant toe te voegen.

De regelgeving kan zowel van binnen als van buiten de gemeente afkomstig zijn.



Anders dan tot en met de jaarstukken 2020 hoeft de accountant het normenkader niet te toetsen, maar zal deze wel kijken of bij de toets van het college de relevante punten zijn meegenomen.

Grensbedragen

In de notitie Rechtmatigheidsverantwoording van de commissie BBV van januari 2020 is voor het grensbedrag, waarboven geldt dat afwijkingen gemeld moeten worden, bepaald dat deze tussen de 0% en 3% van de totale uitgaven (inclusief toevoeging aan de reserves) moet liggen.

Afwijkingen vallen uiteen in fouten en onduidelijkheden. De term onduidelijkheden is nieuw. Onduidelijkheden hoeven niet een-op-een onzekerheden uit een accountantscontrole te zijn. Het college kan vanuit interne toetsingen en monitoring informatie krijgen over onduidelijkheden die twijfels geven over de rechtmatigheid, die zij wil communiceren met de raad. Denk hierbij aan punten die nog uitgezocht moeten worden of vragen die bij juristen liggen over inkoopdossiers.

Voor zowel het totaal van fouten als het totaal van de onduidelijkheden moet de raad een grensbedrag vaststellen. De hoogte daarvan hangt af van de informatiebehoefte van de raad (hoofdpijnen of details). Tegelijkertijd heeft de hoogte ook consequenties voor de inspanning die van de organisatie wordt gevraagd voor de onderbouwing.

Voor het grensbedrag zou bijvoorbeeld aangesloten kunnen worden op de 1% grens van de uitgaven inclusief stortingen in de reserves, die tot nu toe voor de goedkeurende verklaring door de accountant

bij rechtmatigheid is gehanteerd¹. Dat zou op een bedrag van ca € 6 mln. euro neerkomen. Dit geldt zowel voor de rechtmatigheidsfouten als voor de -onduidelijkheden.

Daarbij is het een optie om aanvullend af te spreken dat de door de organisatie c.q. bij de interne controle onderkende fouten en onduidelijkheden boven de € 200.000 in de paragraaf bedrijfsvoering worden toegelicht. Afhankelijk van de ervaringen na het eerste jaar kan bij de evaluatie in 2022 bezien worden of dit tot een zinvolle rapportage en discussie heeft geleid tussen de raad en het college.

Overigens zal de Commissie BBV in de Kadernota 2020 uitwerken welke informatie over de rechtmatigheidsverantwoording in de paragraaf bedrijfsvoering moet en/of kan worden opgenomen.

Afspraken over informatievoorziening

De rechtmatigheidsverantwoording moet de raad helpen bij de invulling van haar controlerende rol. Zij is vanaf 2021 het sluitstuk van de informatie, die het college aan de raad tussentijds heeft verstrekt om over fouten en onduidelijkheden in gesprek te gaan. Daarbij zullen wij aansluiten op de spelregels zoals die in de Nota Actieve Informatieplicht voor financiële afwijkingen en begrotingswijzigingen met de raad zijn afgesproken, daarnaast zal zoveel mogelijk worden aangesloten bij bestaande rapportagelijnen. De kwartaalrapportages (vanaf 2^e kwartaal) zouden hier een logische keus in zijn.

Daarbij moet niet gewacht worden totdat deze zaken bij de (interne) controle boven water komen. Op het moment dat het management kennis draagt van relevante fouten en onduidelijkheden zal zij deze actief aan de directieraad en het college moeten melden. Daarbij zal waar mogelijk worden aangesloten op de reguliere rapportages en rapportage momenten. Bij majeure zaken (bijvoorbeeld een grote fraude) kan er echter aanleiding zijn om daarvan een aparte melding te doen.

2.4. College bestuurt en legt verantwoording af

Uitgangspunt is dat het college altijd als geheel verantwoordelijk is voor de rechtmatigheid van het financiële beheer. Daarbij geldt dat bij een fout of onduidelijkheid het collegelid, die voor het betreffende taakveld of (bedrijfsvoerings-)thema verantwoordelijk is, daarop primair aanspreekbaar is. Of de financiële rechtmatigheid geborgd is, hangt ook af van de inrichting en werking van het totaal van de onderliggende (financiële) processen en Interne controles. In Apeldoorn is daarop de portefeuillehouder Planning & Control primair aanspreekbaar voor het bestaan en werking van planning & control.

2.5. Organisatie stuurt en legt verantwoording af

Het 1^e lijnmanagement is primair verantwoordelijk voor de processen en daarmee de rechtmatigheid van de (financiële) transacties daarin. Bij majeure fouten of onduidelijkheden dient het management de directeur, directieraad en het college tijdig te melden wat het karakter en de impact daarvan is. Daarnaast moet zij aangeven of en zo ja welke beheersmaatregelen getroffen zijn. Vervolgens zal op dat laatste in latere rapportages terug gekomen moeten worden. Meerwaarde zit in het lerend effect en het voorkomen dat bij jaarrekening pas zaken gemeld worden en daarover op dat moment een politieke discussie ontstaat.

2.6. Verbijzonderde Interne Controle en rechtmatigheidsverantwoording

Onderbouwing rechtmatigheidsverantwoording en (Verbijzonderde) Interne controle

In de notitie Rechtmatigheidsverantwoording van de commissie BADO staat aangegeven dat de rechtmatigheidsverantwoording van het college goed onderbouwd dient te worden. Dat heeft

¹ De accountant hanteert max 1% als tolerantiegrens voor fouten en 3% voor onzekerheden; dit laatste heeft betrekking op situaties, waarin de onderzoekspopulatie onvoldoende basis geeft om tot een oordeel te kunnen komen. Het nieuwe begrip 'onduidelijkheden' is dus niet per definitie hetzelfde als het begrip 'onzekerheden'. Onduidelijkheden omvatten ook situaties waarin er verschil van mening is tussen bijvoorbeeld een vakafdeling en een juridische afdeling of iets rechtmatig is.

consequenties voor het werk van de VIC. Zij zullen met name voor de criteria het voorwaardencriterium, het begrotingscriterium en Misbruik & Oneigenlijk gebruik voldoende controles moeten verrichten om aan de cijfers onder de rechtmatigheidsverantwoording die vereiste onderbouwing te kunnen geven en dat heeft consequenties voor het controleplan 2021. Dat plan zal vooraf worden afgestemd met de accountant, om zo tijdig een definitief controleplan 2021 te hebben en discussies met de accountant aan het einde van het jaar te voorkomen.

De onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording kan volgens de notitie van de commissie BADO bestaan uit de uitkomsten van de uitgevoerde interne controles, bevindingen naar aanleiding van gesprekken met management, bewuste keuzes om af te wijken van wet- en regelgeving, fraudesignalen, uitgevoerde data-analyses etc. De interne controle kan worden onderbouwd door:

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

2.7. Rol van de accountant en rechtmatigheidsverantwoording

De accountant geeft vanaf 2021 geen rechtmatigheidsverklaring af. Wel wordt verwacht dat deze een oordeel heeft over (de onderbouwing van) de verantwoording van het college. Verwacht wordt dat de accountant toetst of de cijfers in de verantwoording een getrouw beeld geven van de werkelijkheid en dat de informatie in de paragraaf bedrijfsvoering daarop aansluit. De accountant zal hiertoe ook rechtmatigheidscontroles moeten uitvoeren. Indien dat niet zo is zal de accountant daarover moeten rapporteren. Indien fouten niet in de jaarstukken worden hersteld en de rechtmatigheidsverantwoording géén getrouw beeld geeft, kan dat gevolgen hebben voor de verklaring op getrouwheid van de accountant. Denk hierbij aan de situatie dat volgens de accountant de som van de fouten boven de verantwoordingsgrens ligt en dat volgens het college niet het geval is.

Onderstaand voorbeeld is gebaseerd op een voorbeeld in de Notitie Rechtmatigheidsverantwoording van maart 2020 van de commissie BADO

Omschrijving	Bedrag
Totale lasten van de gemeente	€ 10.000.000
Raad stelt de verantwoordingsgrens op 2%	€ 200.000
Totaal van de rechtmatigheidsfouten zoals die de gemeente die geïnventariseerd heeft	€ 100.000
Totaal aan fouten zoals door de accountant geconstateerd zijn, waarvan voor:	€ 450.000
• Voor leveringscriterium: € 150.000	
• Voor M&O: € 300.000	

In dit geval meldt het college dat er geen rechtmatigheidsfouten hoger dan € 200.000 zijn en daarom zal zij de rechtmatigheidsfouten **niet** vermelden in de rechtmatigheidsverantwoording.

De fout in de categorie leveringscriterium is altijd een getrouwheidsfout en zal daarom altijd bij het accountantsoordeel op getrouwheid meegewogen worden. Zoals in paragraaf 2.2. aan de orde is geweest valt deze echter niet onder de fouten die in de rechtmatigheidsverantwoording horen.

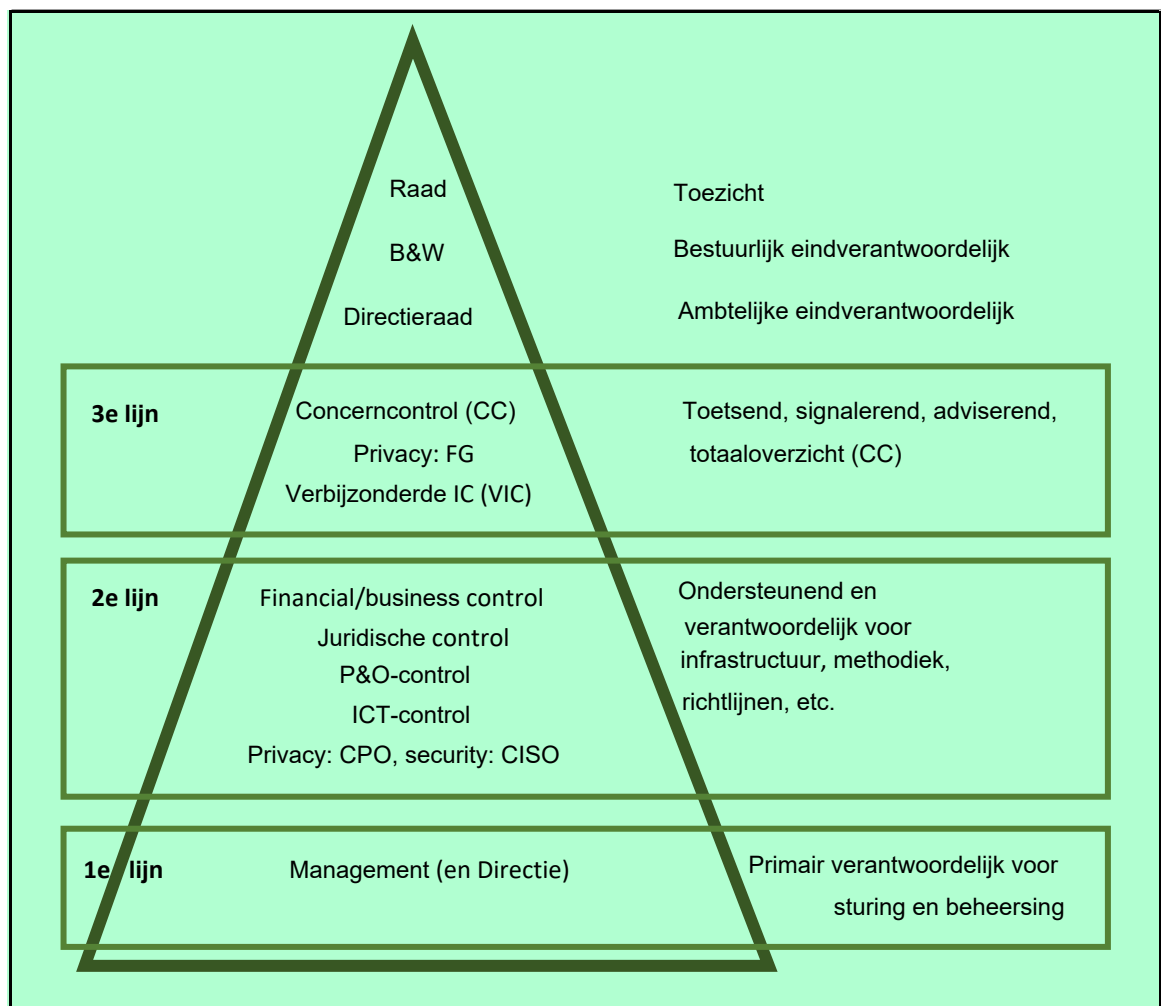
Daarnaast heeft de accountant fouten geconstateerd voor € 300.000,00 in verband met Misbruik en Oneigenlijk gebruik, die het college niet heeft gerapporteerd. Hierbij zijn er twee opties:

- voor de vaststelling van de jaarrekening wordt de fout alsnog opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording. Daarmee is geen sprake meer van een fout.
- het College neemt de M&O-fout niet op in de rechtmatigheidsverantwoording, waardoor deze geen getrouw beeld geeft van de rechtmatigheidsfouten. Deze fout telt dan ook mee in het kader van het oordeel van de accountant. De totale fouten tellen daarmee op tot € 450.000,00 hetgeen in dit voorbeeld meer is dan 2% van de totale lasten. Daardoor wordt de strekking van de controleverklaring op het getrouwe beeld afkeurend.

3. Three Lines model en rechtmatigheid

3.1. Algemeen

Om voldoende zekerheid te hebben over de betrouwbaarheid van de informatievoorziening zijn adequate interne controlemaatregelen nodig en daartoe zijn verdedigingslijnen ingericht. De commissie BADO signaleert dat bij de inrichting de (drie) verdedigingslijnen en de positionering van de VIC landelijk sprake is van een grote variatie. Hieronder gaan we in op de inrichting in Apeldoorn.



3.2. Toelichting

Apeldoorn wil groeien naar meer zakelijkheid: meer wendbaar, in control, versterkt strategisch vermogen, vergrote uitvoeringskracht en een lerende organisatie. Ook willen wij naar minder hiërarchie en meer ruimte voor professionaliteit en meer initiatief bij de medewerkers. Daarbij hoort echter ook een duidelijke afbakening van taken en verantwoordelijkheden rondom het Three Lines model: de lijnorganisatie (1^e lijn), de business controllers, financieel experts en adviseurs (2^e lijn) en medewerkers van de VIC (3^e lijn). Voor hen moet niet alleen duidelijk zijn wie waarvoor verantwoordelijk is, zij moeten daar ook naar kunnen handelen. Kunnen, in de zin dat daarvoor capaciteit beschikbaar is

Bij de 1e lijn gaat het in Apeldoorn met name om de interne controlemaatregelen die belegd zijn bij de afdelingen. Denk hierbij aan controles die in de primaire processen zijn opgenomen zoals het 4-ogen-principe bij de goedkeuring van facturen. In feite is dit de basis, die op orde moet zijn en in de procesbeschrijvingen verankerd moet zijn.

Bij de 2e lijn gaat het voor (financiële) rechtmatigheid vooral om ondersteuning, advies en coördinatie door de afdeling Financiën. Zij gaan (op basis van een risico-inschatting) toetsen of de interne controlemaatregelen in de 1e lijn daadwerkelijk aanwezig zijn en adequaat worden uitgevoerd. In Apeldoorn moet dit werk uitgevoerd gaan worden door de financieel experts en financieel adviseurs en strategisch business controllers. Een aantal controles die nu door de VIC wordt uitgevoerd zullen in de toekomst in de 2e lijn (afdeling F&C) en in de 1^e lijn uitgevoerd moeten gaan worden. Denk daarbij aan controles die moeten borgen dat in de (management)rapportages sprake is van betrouwbare cijfers. Het beeld is dat dit nu wel gebeurt, maar nog onvoldoende wordt vastgelegd.

De 3e lijn (de VIC) moet zich kenmerken door de mate van objectiviteit en deskundigheid, die daar aan de toetsende werkzaamheden ten grondslag ligt. Bij objectiviteit gaat het om het vermogen om te werken zonder dat vooringenomenheid, belangenconflicten of ongepaste invloed van anderen de oordeelsvorming doorbreken. Bij deskundigheid gaat het over het hebben van de juiste competenties. Daarbij wordt bedoeld op het verkrijgen en onderhouden van kennis en vaardigheden van de interne auditfunctie, om de taken zorgvuldig en conform de professionele standaarden uit te voeren.

In Apeldoorn verwachten wij dit van de medewerkers van de VIC en concerncontrol. Zij geven invulling aan een bredere auditfunctie, waarbij de VIC zich vooral richt op de financiële rechtmatigheidscontrole en concerncontrol zich vooral richt op onderzoeken en toetsen op het gebied van doelmatigheid en doeltreffendheid. De concerncontroller heeft tot en met 2020 een eigen rol met betrekking tot de interne controle. Die rol is als volgt in artikel 5 lid 4 en 5 van het Uitwerkingsbesluit van de Financiële verordening verwoord:

Lid 4 De concerncontroller heeft, onverlet de verantwoordelijkheid van de eenheidsmanager(s), een eigen verantwoordelijkheid voor de bevordering en de bewaking van de doelmatigheid en doeltreffendheid van de bedrijfsvoering inclusief (de rechtmatigheid van) het beheer en de administratie. De concerncontroller toetst in dit kader de opzet en de werking van de financiële en de administratieve organisatie en de uitvoering van de interne controle, zoals die door team Proces en Control wordt opgezet en uitgevoerd.

Lid 5 Als hij met betrekking tot het in lid 4 genoemde van oordeel is dat een meer doelmatig, doeltreffend of rechtmatig beheer kan worden gerealiseerd, treedt hij daarover in overleg met de betreffende eenheidsmanager(s) en informeert hij indien nodig de directieraad. Als hij dat nodig acht legt hij zelfstandig voorstellen voor aan het college en de directieraad.

Bij de concerncontroller ligt met andere woorden een toetsende rol en een escalatielijn naar de directieraad en het college. Daarnaast is de onafhankelijkheid van de concerncontroller naar de (huidige) eenheid Financiën en Control geborgd door deze positie buiten die eenheid te beleggen.

Vanaf 2021 maken zowel de VIC als de concerncontroller deel uit van de afdeling Concernzaken. Tevens zal er sprake zijn van een functionele lijn tussen de VIC en de concerncontroller.

4. Verbijzonderde Interne Controle (VIC)

4.1. Definitie van VIC

In de notitie van de commissie BADO staat de volgende definitie voor de VIC:

“De verbijzonderde interne controle (VIC) van een decentrale overheid, is gericht op het verkrijgen van inzicht vanuit de eigen organisatie in tenminste de getrouwe en rechtmatige totstandkoming van de baten, lasten en balansmutaties, zoals deze in de jaarrekening tot uitdrukking komen. Hierbij wordt onder meer aandacht geschonken aan de opzet, het bestaan en de werking van relevante beheersmaatregelen, alsmede de risico's die aanwezig zijn voor wat betreft de eerdergenoemde genoemde aspecten van getrouwheid en rechtmatigheid.”

De commissie BADO ziet daarmee de VIC als een aanvulling op de reguliere interne controle, in die zin dat een objectief oordeel gegeven wordt over de opzet, het bestaan en de werking van de interne controles en beheersmaatregelen, die in de 1^e en 2^e lijn uitgevoerd moeten worden; De focus ligt daarbij op de processen met de grootste (financiële en maatschappelijke) risico's.

4.2. Wat zijn de (huidige) taken

Het cluster heeft de volgende taken:

- Opstellen van het Interne Controleplan op de getrouwheid en de rechtmatigheid inclusief de risico-inschatting en de (capaciteits-)planning. Het Interne Controleplan wordt afgestemd met PWC; hoe de VIC invulling zal geven aan de toetsing op de getrouwheid, wordt komende jaren invulling aan gegeven; daarbij zal worden meegenomen in hoeverre de beschikbare formatie hiervoor voldoende is;
- Uitvoering van het Interne Controleplan en rapportage en advisering over de resultaten aan het 1^e lijns- management en de directieraad;
- Monitoren opvolging van de bevindingen en aanbevelingen accountant, RKC en concerncontrol;
- Met de CISO afstemmen dat de audits m.b.t. de informatieveiligheid toereikend zijn;
- Monitoring van het in kaart brengen van de interne controles in de 1^e en 2^e lijn (start 2020, 2021);
- Adviseren 1^e en 2^e lijn, bijvoorbeeld bij inrichten controle prestatielevering, nieuwe regelingen etc;
- Afstemming met coördinator jaarrekening.

4.3. Wel of geen Interne Audit Functie (IAF)

Er zijn en komen geen landelijke richtlijnen voor de inrichting van de VIC bij gemeenten. De keuze hoe dit vormgegeven en gepositioneerd moet worden is aan de gemeente zelf. Dat de kwaliteit van onze VIC omhoog moet blijkt wel uit de aanbevelingen van de accountant. Maar dat betekent niet dat daarvoor het niveau van een IAF nagestreefd moet worden. Wij houden vooralsnog vast aan het standpunt van 2017, omdat we op dit moment vooral meerwaarde verwachten uit de advisering van onze VIC medewerkers en daarnaast de eisen op dit moment voor onze organisatie te hoog achten.

Als we kiezen voor de inrichting van een IAF zou de accountant mogelijk kunnen steunen op het werk daarvan. In dat geval moet de IAF vallen onder de derde lijn, mag de IAF(-functionaris) niet verantwoordelijk zijn voor het nemen van de beslissingen en evenmin voor het ontwerpen en implementeren van de systemen voor de beheersing van bedrijfsprocessen. De IAF moet zuiver verantwoordelijk zijn voor het toetsen van de opzet en het bestaan en de werking van de systemen. Kortom, dit zijn stevige eisen die beperkingen meebrengen voor de inzetbaarheid van de medewerkers.

In de praktijk kan de accountant om de volgende redenen soms toch beperkt steunen op de IAF:

- de beperkte objectiviteit van de IAF door de organisatorische positie;

- onvoldoende ervaring of kwalificaties binnen de IAF;
- een andere insteek van de onderzoeken van de IAF, die niet de gehele scope van de externe controle afdekt of vooral gericht is op operational audit. D.w.z. onderzoek naar het functioneren van het Management Control Systeem. Daarbij wordt bijvoorbeeld gekeken naar de inrichting en aansturing van de organisatie maar ook naar de opzet en kwaliteit van allocatie-, informatie-, communicatie- en controlesystemen.

De commissie BADO meent daarom dat de eisen die Standaard 610 stelt aan de beoordeling van de objectiviteit en competentie van de IAF, in feite betekent dat de VIC moet voldoen aan het kwaliteitsniveau dat voor de controlerend accountant geldt. Zij constateert dan ook dat de lat dus (zeer) hoog ligt.

De gemeente Apeldoorn kiest niet voor een IAF niveau. Dat dit verdedigbaar is blijkt wel uit het feit dat in de notitie "De verbijzonderde interne controle bij decentrale overheden" van de commissie BADO d.d. 14 februari 2019 onze keuze in het Intern Controleplan 2017 als voorbeeld is opgenomen.

4.4. Onafhankelijkheid en positionering auditing

Er is voor gekozen per 1 januari 2021 de VIC, net als de concerncontroller onder te brengen bij de afdeling Concernzaken. Daarmee wordt de onafhankelijkheid beter geborgd dan in de huidige situatie, waarbij deze onderdeel was van de eenheid F&C. De concerncontroller stuurt de VIC functioneel aan. De VIC bespreekt het controleplan en de uitwerking daarvan met de concerncontroller en doet dat ook voor de bevindingen. De concerncontroller heeft daarbij een eigen lijn naar de directieraad en het college, waar de VIC vanaf 2021 op aan kan sluiten.

De concerncontroller is breder verantwoordelijk voor de toetsende functie binnen de gemeente (o.a. onderzoeken naar doelmatigheid en doeltreffendheid). In feite gaan wij op weg naar een centralisatie van auditing. In de afdeling Concernzaken komen naast de VIC en de concerncontroller ook de Concern Information Security Officer (ENSIA-audits) en de Concern Privacy Officer te werken.

4.5. Bezetting

Of de huidige bezetting voldoende is, hangt mede af van de afspraken die met de raad worden gemaakt over de invulling van de onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording. Een ander aspect in deze betreft de uitwerking van de toetsing door VIC inzake de getrouwheid. De huidige formatie is niet in alle gevallen toereikend zeker als er sprake is van integrale controles. Dan is inhuur noodzakelijk.

4.6. Focus voor 2020 en 2021

Het controleplan 2020 biedt een overzicht van de werkzaamheden, die de VIC zal uitvoeren. Doel is:

- te komen tot een eenduidige afbakening van de uit te voeren controlewerkzaamheden door de 1^e en 2^e lijn en de interne controlewerkzaamheden door de VIC;
- zorg dragen voor een goede afstemming met de controlerend accountant. De omvang en diepgang van de werkzaamheden van de accountant heeft een relatie met de kwaliteit en omvang van de verbijzonderde interne controlewerkzaamheden die de gemeente/VIC zelf verricht;
- te monitoren op de voortgang van de verbetering van bedrijfsprocessen, o.a. naar aanleiding van de rapportages van PWC, de Rekenkamercommissie en de concerncontroller.

COVID-19 zal mogelijk consequenties hebben voor de onderbouwing van de rechtmatigheid van (een deel van) de uitgaven. De gemeente zal moeten nagaan of, en zo ja welke maatregelen concreet getroffen moeten worden om te bereiken dat dit geen consequenties heeft voor de accountscontrole 2020. De praatplaat van PWC van 3 september 2020 en het daaruit volgende 'actieplan' van 27 oktober 2020, zoals besproken met de organisatie op 28-10-2020, zal dienen als startpunt. Een en

ander kan consequenties hebben voor de prioriteitstelling van de dit jaar uit te voeren interne controles door de VIC. Aandachtspunt moet zijn dat tijdig over rechtmatigheidsdilemma's (onduidelijkheden) richting directieraad en bestuur gerapporteerd wordt.

In principe zal het IC plan 2021 ingaan op dezelfde punten als in 2020. Daarnaast zal de focus liggen op het inrichten en uitvoeren van onderbouwende toetsing voor de rechtmatigheidsverantwoording. Daarbij zullen de bevindingen/leerpunten n.a.v. het proefdraaien worden meegenomen.

5. Naar een In Control Statement?

De raad en burgers mogen van de gemeente verwachten dat deze zo zorgvuldig mogelijk en binnen de bestaande wet- en regelgeving met het geld omgaat en daarover verantwoording aflegt. Daarin krijgt de (financiële) rechtmatigheidsverantwoording vanaf 2021 een belangrijke rol. In de notitie van de commissie BADO worden mogelijke varianten geschetst naar een bredere In Control Statement. Of daarvoor gekozen wordt, wordt aan de individuele gemeenten overgelaten.

Voor een In Control Statement (ICS) kan de volgende definitie gehanteerd worden (Klop, P., Van der Voort, B., Corporate Governance 2009):

“ Een ICS is een verklaring van het bestuur over de kwaliteit van de bedrijfsvoering, zoals de interne organisatie en automatisering, waarmee inzicht wordt verkregen in de mate waarin verschillende bedrijfsprocessen op orde zijn“.

Een ICS gaat daarmee aanmerkelijk breder dan een **financiële** rechtmatigheidsverantwoording. Zij kan ook gaan over de missie & visie, kernwaarden, het systeem van risicomanagement ed. Daarnaast zou de ICS kunnen ingaan op de belangrijkste risicogebieden en beheersingsmaatregelen. Als een gemeente een ICS wil afgeven, dan vergt dat wel wat. Zo stelt de commissie BADO in haar notitie over de Verbijzonderde interne controle bij decentrale overheden dat een gefundeerde ICS moeilijk voorstelbaar is, zonder dat sprake is van een VIC-functie, die aan hoge eisen voldoet.

Bij de evaluatie in 2022 zal daarom de vraag meegenomen of het dan wenselijk en mogelijk is te komen tot een bredere In Control Statement. Vooralsnog staat ons voor ogen, daar op basis van de evaluatie met de raad een besluit over te nemen. Dat mede op basis van de ervaringen van andere gemeenten in 2021.

6. Evaluatie 2022

Deze nota wordt eind 2020 vastgesteld. Omdat de rechtmatigheidsverantwoording van het college nieuw is, is een evaluatie na het eerste jaar wenselijk. Op dat moment kan ook gekeken worden naar de invulling bij andere gemeenten.