

Controleprotocol accountantscontrole jaarrekening gemeente Oostzaan, Wormerland, GR OVER-gemeenten

1.1 Inleiding

Jaarlijks dienen de accountants van gemeenten op grond van artikel 213 van de Gemeentewet behalve een getrouwheidsonderzoek naar de jaarstukken ook een rechtmatigheidsonderzoek naar de in de jaarstukken verantwoorde baten, lasten en balansmutaties uit te voeren. Accountants moeten bij de jaarstukken één controleverklaring over getrouwheid en rechtmatigheid verstrekken. Ter voorbereiding en ondersteuning van de uitvoering van de accountantscontrole dient onder andere dit controleprotocol door de gemeenteraad te worden vastgesteld.

Bij besluit van 2 oktober 2017 (Oostzaan), 10 oktober 2017 (Wormerland), 26 november 2017 (OVER-gemeenten) hebben de gemeenteraden en het Algemeen Bestuur aan Astrium Accountants voor de verslagjaren 2017-2019 opdracht verstrekt de accountantscontrole als bedoeld in artikel 213 Gemeentewet voor de gemeente Oostzaan, Wormerland en GR OVER-gemeenten (verder aangeduid als 'de 3 organisaties') uit te voeren. Indien gebruik gemaakt wordt van verlenging verzorgt de accountant ook de controle op de jaarrekeningen 2020-2023.

1.2 Doelstelling

Dit controle- en rapportageprotocol heeft als doel nadere aanwijzingen te geven aan de accountant over de reikwijdte van de accountantscontrole, de daarvoor geldende normstellingen en de daarbij te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties voor de controle van de jaarrekeningen van de 3 organisaties.

1.3 Object

Het object van controle is de jaarrekening en daarmee tevens het financieel beheer over het betreffende jaar zoals uitgeoefend door of namens het college van burgemeester en wethouders en het dagelijks bestuur van de 3 organisaties.

1.4 Wettelijk kader

Artikel 213 van de Gemeentewet schrijft voor dat de gemeenteraad één of meer accountants aanwijst als bedoeld in artikel 393 eerste lid Boek 2 Burgerlijk Wetboek voor de controle van de in artikel 197 Gemeentewet bedoelde jaarrekening en het daarbij verstrekken van een controleverklaring en het uitbrengen van een verslag van bevindingen.

In het kader van de opdrachtverstrekking aan de accountant kan de gemeenteraad nadere aanwijzingen geven voor te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties. Tevens zal in de opdrachtverstrekking duidelijk aangegeven moeten worden welke wet- en regelgeving in het kader van het financieel beheer onderwerp van rechtmatigheidscontrole zal zijn.

De gemeenteraden respectievelijk Algemeen Bestuur hebben op 24 december 2013 (Wormerland), op 2 november 2015 (Oostzaan), op 22 juni 2010 (GR OVER-gemeenten) de verordening ex. artikel 213 Gemeentewet voor de controle op het financieel beheer en op de inrichting van de financiële organisatie van de 3 organisaties vastgesteld.

1.5 Procedure

Het tijdpad van de controle van de jaarrekeningen over 2017 t/m 2023 wordt opgesteld in overleg tussen het college en de accountant met dien verstande, dat het rapport van bevindingen ruimschoots (ten minste twee weken) voor de raadsbehandeling van de jaarrekening van het betreffende jaar voor de raden beschikbaar is.

2. Algemene uitgangspunten voor de controle (getrouwheid én rechtmatigheid)

Zoals in artikel 213 Gemeentewet (respectievelijk artikel 19 van de Gemeenschappelijke Regeling OVER-gemeenten) is voorgeschreven is de controle van de in artikel 197 Gemeentewet bedoelde jaarrekening uitgevoerd door Astrium Accountants gericht op het afgeven van een oordeel over:

- de getrouwe weergave van de in de jaarrekening gepresenteerde baten en lasten en de activa en passiva;
- het rechtmatig tot stand komen van de baten en lasten en balansmutaties in overeenstemming met de begroting en met de van toepassing zijnde wettelijke regelingen, waaronder gemeentelijke verordeningen;
- de inrichting van het financieel beheer en de financiële organisatie gericht op de vraag of deze een getrouwe en rechtmatige verantwoording mogelijk maken;
- het in overeenstemming zijn van de door het college opgestelde jaarrekening met de bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels bedoeld in artikel 186 Gemeentewet (Besluit Begroting en Verantwoording Provincies en Gemeenten);
- de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening.

Bij de controle zullen de nadere regels, die bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden gesteld op grond van artikel 213, lid 6 Gemeentewet (Besluit Accountantscontrole Decentrale Overheden) bepalend zijn voor de uit te voeren werkzaamheden. Onder rechtmatigheid wordt begrepen de definitie volgens het Besluit Accountantscontrole Decentrale Overheden dat de in de rekening verantwoorde lasten, baten en balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen, dat wil zeggen “in overeenstemming zijn met de begroting en met de van toepassing zijnde wettelijke regelingen, waaronder gemeentelijke verordeningen”.

3. Te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties

De accountant accepteert bij de controle bepaalde toleranties en richt de controle daarop in. De accountant controleert niet ieder document of iedere financiële handeling, maar richt de controle zodanig in dat voldoende zekerheid wordt verkregen over het getrouwe beeld van de jaarrekening en de rechtmatigheid van de verantwoorde baten en lasten en balansmutaties en financiële beheershandelingen met een belang groter dan de vastgestelde goedkeuringstolerantie. Door de toepassing van een risicoanalyse kan het zo zijn dat niet alle transacties, die groter zijn dan de vastgestelde goedkeuringstolerantie individueel worden gecontroleerd. Ook kunnen andere gegevensgerichte werkzaamheden dan deelwaarnemingen worden toegepast. Met name door toepassing van cijferanalyse (verbandcontroles) kan het aantal deelwaarnemingen worden beperkt. De accountant richt de controle in op het ontdekken van belangrijke fouten en baseert zich daarbij op risicoanalyse, vastgestelde toleranties en statische deelwaarnemingen en extrapolaties.

De 3 organisaties stellen de goedkeuringstolerantie voor de accountantscontrole gelijk aan de wettelijke minimumeisen conform het Besluit Accountantscontrole Decentrale Overheden:

	Strekking controleverklaring:			
Goedkeuringstolerantie	Goedkeurend	Beperking	Oordeelonthouding	Afkeurend
Fouten in de jaarrekening (% lasten)	$\leq 1\%$	$>1\% < 3\%$	-	$\geq 3\%$
Onzekerheden in de controle (% lasten)	$\leq 3\%$	$>3\% < 10\%$	$\geq 10\%$	-

In de controleverklaring wordt een afzonderlijk oordeel verstrekt over getrouwheid en rechtmatigheid. Alle getrouwheidsfouten of –onzekerheden zijn ook rechtmatigheidsfouten of –onzekerheden. Echter niet alle rechtmatigheidsfouten of- onzekerheden zijn ook van invloed op het getrouwe beeld. De rechtmatigheidsfouten en -onzekerheden mogen vanwege de aard van de posten, niet worden gesaldeerd maar worden gecumuleerd. Het rechtmatigheidbegrip is begrensd tot de criteria recht, hoogte en duur.

Naast deze kwantitatieve benadering hanteert de accountant ook een kwalitatieve beoordeling (professional judgement). De weging van fouten en onzekerheden vindt ook plaats op basis van professional judgement.

De definitie van de goedkeuringstolerantie is: “De goedkeuringstolerantie is het bedrag dat de som van fouten in de jaarrekening of onzekerheden in de controle aangeeft, die in een jaarrekening maximaal mogen voorkomen, zonder dat de bruikbaarheid van de jaarrekening voor de oordeelsvorming door de gebruikers kan worden beïnvloed”. De goedkeuringstolerantie is bepalend voor de oordeelsvorming, de strekking van de af te geven controleverklaring.

Naast de goedkeuringstoleranties wordt onderkend de rapporteringstolerantie. Deze kan als volgt worden gedefinieerd: “De rapporteringstolerantie(s) is een bedrag dat gelijk is aan of lager is dan de bedragen voortvloeiend uit de goedkeuringstolerantie”. Bij overschrijding van dit bedrag vindt rapportering plaats in het verslag van bevindingen. Een lagere rapporteringstolerantie leidt in beginsel niet tot aanvullende controlewerkzaamheden, maar wel tot een uitgebreidere rapportage van bevindingen. De accountant richt de controle in rekening houdend met de rapporteringstolerantie om te kunnen waarborgen dat alle gesignaleerde onrechtmatigheden, die dit bedrag overschrijden ook daadwerkelijk in het verslag van bevindingen worden opgenomen.

Voor de rapporteringstolerantie stelt de Raad als maatstaf dat de accountant elke fout of onzekerheid groter dan € 25.000 rapporteert gebaseerd op de bevindingen op basis van de controlewerkzaamheden uitgevoerd binnen de bovenstaande goedkeuringstolerantie. Regelgeving c.q. processen waarin minder dan € 10.000 omgaat worden als niet materieel beschouwd en daarom niet in de detailcontroles betrokken maar beoordeeld op totaalniveau.

4. Begrip rechtmatigheid en de aanvullend te controleren rechtmatigheidscriteria

In het Besluit Accountantscontrole Decentrale Overheden wordt het begrip rechtmatigheid nader gedefinieerd als 'het voldoen aan wet- en regelgeving relevant voor het financiële beheer en verantwoording'. Deze normering ligt vast in het BBV, de verordeningen van de gemeente, specifieke controleprotocollen en andere relevante externe en interne wet- en regelgeving.

De aandacht blijft beperkt tot die handelingen waaruit financiële gevolgen voortkomen die als baten, lasten en/ of balansmutaties in de jaarrekening dienen te worden verantwoord. Onder de financiële beheershandelingen zijn limitatief opgenomen:

- Overdrachten aan of van natuurlijke personen en rechtspersonen (bijvoorbeeld subsidies, uitkeringen, belastingen en heffingen);
- Transacties waarbij een tegenprestatie wordt verkregen of geleverd;
- Financieringen, waaronder opgenomen en uitgezette leningen en daarbij behorende rente en aflossingen.
- Vermogensmutaties zoals mutaties van reserves en voorzieningen en de afschrijvingssystematiek.

Daarmee zijn voor de accountantscontrole uitgesloten: niet-financiële handelingen, nalaten en handhaving (bijvoorbeeld in relatie tot arbeidsomstandighedenwet of de privacywetgeving). De niet-financiële rechtmatigheid maakt wel deel uit van de verantwoordelijkheid van het College, maar de accountant kan volstaan met het beoordelen van het interne systeem van risicoafweging. De ratio hiervan is dat niet-financiële handelingen wel kunnen leiden tot financiële risico's waarvoor bijvoorbeeld een voorziening zou moeten worden gevormd. Deze niet-financiële handelingen maken echter geen deel uit van het oordeel van de accountant. Daarnaast gaat de accountant na of het jaarverslag geen tegenstrijdigheden bevat ten opzichte van de jaarrekening. Zo worden de paragrafen in het jaarverslag niet op rechtmatigheidsaspecten getoetst. Wel wordt dus gekeken of het beeld dat in de paragrafen wordt gegeven niet botst met de jaarrekening.

De in de jaarrekening verantwoorde baten, lasten en balansmutaties dienen rechtmatig tot stand te komen. Rechtmatigheid heeft betrekking op de volgende 9 criteria:

Nr.	Aspecten	Rechtmatigheids- criterium
1	Juistheid	Calculatiecriterium
2	Tijdigheid	Valuteringcriterium
3	Juistheid	Adresseringscriterium
4	Volledigheid	Volledigheidscriterium
5	Juistheid	Aanvaardbaarheidscriterium
6	Bestaan	Leveringscriterium
7	Alle	Begrotingscriterium
8	Alle	M (Misbruik) & O (Oneigenlijk gebruik)-criterium
9	Alle	Voorwaardencriterium

In het kader van het getrouwheidsonderzoek wordt al aandacht besteed aan de eerste 6 criteria. Voor de oordeelsvorming over de rechtmatigheid wordt extra aandacht besteed aan volgende rechtmatigheidscriteria:

- Het begrotingscriterium;
- Het misbruik en oneigenlijk gebruik (M&O criterium);
- Het voorwaarden criterium.

5. Reikwijdte accountantscontrole rechtmatigheidstoetsing

In de Kadernota Rechtmatigheid 2017 van de Commissie BBV wordt aangegeven dat het **normenkader** bestaat uit de voor de accountantscontrole relevante regelgeving van hogere overheden en regelgeving van de gemeente zelf.

Bij de eigen regelgeving kunnen verordeningen, raadsbesluiten en collegebesluiten uit hoofde van hogere wetgeving (met een kaderstellend karakter) worden onderscheiden. Onder externe regelgeving vallen: Wetten, Koninklijke Besluiten en Ministeriële Regelingen, AMvB's, EU-richtlijnen en Provinciale verordeningen. Bij de externe wetgeving is alleen wet- en regelgeving van belang die financiële beheershandelingen bevatten.

Bij het rechtmatigheidbegrip in het kader van de accountantscontrole bestaat een duidelijke relatie met het financiële beheer. Er moet worden vastgesteld dat baten, lasten en balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen.

Met de dualisering is een scherpere grens getrokken tussen bevoegdheden die de raad en bevoegdheden die het college toebehoren. Voor de rechtmatigheidstoets betekent dit dat de voorschriften die het college uitvaardigt (interne regelgeving) niet onder het rechtmatigheidsoordeel vallen. Deze voorschriften hebben immers betrekking op de relatie college - ambtenaren. De uitzondering hierop is als door het ontbreken of niet naleven van deze voorschriften het financiële beheer oncontroleerbaar is en daardoor de getrouwheid en rechtmatigheid in gevaar komt.

De collegebesluiten zijn te onderscheiden in twee soorten: a) kaderstellend en b) uitvoerend.

A) Kaderstellende besluiten hebben een algemene werking voor alle nog te nemen uitvoerende besluiten. Kaderstellende collegebesluiten, betrekking hebbend op financiële beheershandelingen, kunnen verplicht zijn gesteld door hogere regelgeving of raadsbesluiten c.q. verordeningen. Indien het opstellen en nemen van een collegebesluit verplicht wordt gesteld, toetst de accountant alleen of het voorgeschreven besluit daadwerkelijk door het college is genomen. Indien wet- en regelgeving ook inhoudelijke eisen aan het collegebesluit stelt, wordt ook gecontroleerd of aan deze eisen is voldaan.

B) Uitvoerende besluiten kunnen door het college worden genomen, bijvoorbeeld in het kader van het dagelijks bestuur van de gemeente. Uitvoerende besluiten vallen voor zover deze betrekking hebben op baten, lasten dan wel balansmutaties al onder de getrouwheidscontrole.

In onderstaand overzicht is de wijze waarop met afwijkingen van door het college genomen besluiten en/of door het college uitgevaardigde voorschriften moet worden omgegaan in de rechtmatigheidscontrole kort samengevat.

		Afwijkingen wegen mee in het rechtmatigheidsoordeel van de accountant	Afwijkingen worden door de accountant gerapporteerd in het verslag van bevindingen naar aanleiding van de accountantscontrole van de jaarrekening
1	Standaard rechtmatigheidscontrole , waarbij collegebesluiten niet in het normenkader zijn opgenomen	Nee, tenzij: afgeweken is van een college-besluit m.b.t. financiële beheers-handelingen dat op basis van hogere regelgeving of raads-besluiten c.q. verordeningen onderwerp van rechtmatigheidscontrole is.	Nee, tenzij: afgeweken is van een college-besluit m.b.t. financiële beheers-handelingen dat op basis van hogere regelgeving of raads-besluiten c.q. verordeningen onderwerp van rechtmatigheidscontrole is.
2	Collegebesluiten/ regelgeving worden doelbewust in het normenkader opgenomen of zijn op basis van wettelijke verplichtingen/ verordeningen onderwerp van rechtmatigheidscontrole	Ja, tenzij: - het college tijdig de regelgeving heeft aangepast; - het college tijdig een besluit heeft genomen om te mogen afwijken van de eigen regelgeving; - het college een hardheid-clausule adequaat toepast die is opgenomen in de regelgeving.	Ja, voor zover daartoe aanleiding bestaat
3	Collegebesluiten/regelgeving, welke niet op basis van wettelijke verplichtingen/ verordeningen onderwerp van rechtmatigheidscontrole zijn, welke door de raad bij nader inzien uit het normenkader zijn verwijderd (desgewenst met terugwerkende kracht)	Nee	Nee

Dit laat overigens onverlet dat sommige collegebesluiten, vooral betreffende delegatie & mandaat, invloed hebben op het financiële beheer. Deze besluiten kunnen daarom wel gevolgen hebben voor het getrouwe beeld. In die zin worden deze besluiten wel meegenomen met de accountantscontrole ten behoeve van de getrouwheidscontrole.

In de financiële verordening van veel gemeenten worden ook nota's voorgeschreven. Het gaat dan bijvoorbeeld om een nota 'Waardering en afschrijving activa'.

Dergelijke nota's zijn niet wettelijk verplicht maar als ze in een gemeente zijn vastgesteld, neemt de accountant ze mee in de controle als er financiële consequenties uit voortvloeien. Wanneer deze niet wettelijk voorgeschreven nota's nog niet zijn vastgesteld, heeft dit geen invloed hebben op het rechtmatigheidoordeel. Wel zal de accountant in zijn rapport van bevindingen vermelden dat deze nota's op basis van de financiële verordening dienen te worden vastgesteld.

De Raad mag eigen verordeningen niet buiten beschouwing laten bij de rechtmatigheidcontrole. Wel kan de Raad besluiten dat aan bepaalde onderdelen van verordeningen geen financiële consequenties worden verbonden. Dat kan uiteraard alleen als deze onderdelen niet verplicht voortvloeien uit hogere regelgeving. In dit geval kunnen de desbetreffende onderdelen van de verordeningen ook ingetrokken worden of gewijzigd, bijvoorbeeld door een escapeclausule op te nemen. Het is immers veel transparanter als uit de regelgeving blijkt wat de bedoeling ervan is.

Ten aanzien van de gemeentelijke verordeningen worden uitsluitend financiële consequenties verbonden aan die bepalingen, die hoogte, duur en object/doelgroep van financiële beheers-handelingen betreffen. In verband hiermee vindt voor de interne regelgeving uitsluitend een toets plaats naar de hoogte, duur en object/doelgroep van financiële beheershandelingen.

In 2016 hebben de Raden van Wormerland en Oostzaan en het AB van OVER-gemeenten het Inkoop- en aanbestedingsbeleid 2016 vastgesteld. Daarmee maakt het inkoop- en aanbestedingsbeleid voor het eerst deel uit van het normenkader. De raad besluit geen financiële consequenties te verbinden aan eventuele bevindingen van de accountant die volgen uit het toetsen aan de eisen die op grond van het Inkoop- en aanbestedingsbeleid 2016 gelden. Hierdoor tellen geconstateerde afwijkingen ten opzichte van de voorschriften uit het Inkoop- en aanbestedingsbeleid 2016 niet mee voor het rechtmatigheidsoordeel van de accountant bij de jaarrekening.

Dit betekent niet dat er geen rechtmatigheidscontrole wordt uitgevoerd op de aanbestedingen. Er dient namelijk verplicht een rechtmatigheidscontrole te worden uitgevoerd op de Europese aanbestedingsregels. Ook wordt er op nationale aanbestedingsregels getoetst.

Jaarlijks wordt de Raad één normenkader voor de drie organisaties ter kennisgeving aangeboden waarbij inzichtelijk wordt gemaakt voor welke organisatie welke regelgeving is.

6. Rapportering accountant

De accountant rapporteert hierna in het kort weergegeven als volgt:

Interim-controles

In de tweede helft van het jaar wordt door de accountant een zogenaamde interim-controle uitgevoerd. Over de uitkomsten van die tussentijdse controle wordt een verslag uitgebracht. Bestuurlijk relevante zaken worden – op grond van de overeengekomen rapportage wensen - ook aan de gemeenteraad gerapporteerd.

Verslag van bevindingen

Overeenkomstig de gemeentewet wordt omtrent de controle een verslag van bevindingen uitgebracht aan de raad en in afschrift aan het College van Burgemeester en Wethouders. In het verslag van bevindingen wordt gerapporteerd over de opzet en uitvoering van het financiële beheer en of de beheersorganisatie een getrouw en rechtmatig financieel beheer en een rechtmatige verantwoording daarover waarborgen.

Uitgangspunten voor de rapportagevorm

Gesignaleerde onrechtmatigheden worden toegelicht gespecificeerd naar de aard van het criterium (begrotingscriterium, voorwaardencriterium, etc.). Fouten of onzekerheden die de rapporteringstolerantie als bedoeld in hoofdstuk 3 van dit controleprotocol overschrijden, worden weergegeven in een apart overzicht bij het verslag van bevindingen. De accountant rapporteert ook over eventuele bevindingen met betrekking tot de betrouwbaarheid en de continuïteit van de door de gemeente gehanteerde geautomatiseerde informatieverzorging.

Controleverklaring

In de controleverklaring wordt op een gestandaardiseerde wijze, zoals wettelijk voorgeschreven, de uitkomst van de accountantscontrole weergegeven, zowel ten aanzien van de getrouwheid als de rechtmatigheid. Deze controleverklaring is bestemd voor de gemeenteraad, zodat deze de door het College van Burgemeester en Wethouders opgestelde jaarrekening kan vaststellen.