

CONTROLEPROTOCOL

voor de accountantscontrole op de jaarrekeningen 2017 en 2018 (en na verlenging mogelijk 2019 en 2020) van de gemeente Reusel-De Mierden.

1. Inleiding

Bij besluit van 19 september 2017 (nr. 059-2017) heeft de gemeenteraad aan Crowe Horwarth Foederer BV opdracht verstrekt om voor de gemeente Reusel-De Mierden de uitvoering van de accountantscontrole als bedoeld in artikel 213 van de Gemeentewet uit te voeren. Op basis van het "Aanbestedingsdocument Accountantscontrole boekjaar 2017 e.v. gemeente Eersel, gemeente Reusel-De Mierden en de Samenwerking Kempengemeenten" is de overeenkomst tussen de gemeente Reusel-De Mierden en Crowe Horwarth Foederer BV gesloten voor de boekjaren 2017 en 2018 met de optie om 2 maal 1 jaar te verlengen, derhalve voor de boekjaren 2019 en 2020.

Voor de uitvoering van de accountantscontrole dient de gemeenteraad, als opdrachtgever van de accountant, op hoofdlijnen een controleprotocol en een normenkader (bijlage 1) vast te stellen. Het voorstel is om net als in de afgelopen periode, het controleprotocol vast te stellen voor de duur van de overeenkomst met de accountant, inclusief de optie om eventueel 2 keer met 1 jaar te verlengen voor de boekjaren 2019 en 2020.

Het bijbehorende normenkader (bijlage 1) dient jaarlijks geactualiseerd te worden. Indien gewenst bepaalt de raad ieder jaar maximaal twee additionele speerpunten voor de accountantscontrole. Het betreft daarbij dus aandachtspunten in het verlengde van de accountantscontrole en geen onderzoeksopdrachten.

Het object van de accountantscontrole is jaarlijks de jaarrekening van het voorgaande jaar (het boekjaar) en daarmee tevens het financieel beheer, zoals dat door of namens het college is uitgeoefend.

1.1 Doelstelling

Dit controleprotocol heeft als doel om aan de accountant nadere aanwijzingen te geven over de reikwijdte van de accountantscontrole, de daarvoor geldende normstellingen en de daarbij verder te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties. De aanwijzingen die in dit controleprotocol zijn opgenomen stemmen uiteraard overeen met het "Aanbestedingsdocument Accountantscontrole boekjaar 2017 e.v. gemeente Eersel, gemeente Reusel-De Mierden en de Samenwerking Kempengemeenten" van 17 april 2017 en de daarop gebaseerde overeenkomst met Crowe Horwarth Foederer BV.

1.2 Wettelijk kader

Het opstellen van de jaarstukken, inclusief jaarrekening en toelichting, dient te geschieden conform het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (Bbv).

De Gemeentewet schrijft in artikel 213 voor dat de gemeenteraad één of meer accountant(s) aanwijst als bedoeld in artikel 393, eerste lid, Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek voor de controle van de jaarrekening, zoals bedoeld in artikel 197 van de Gemeentewet, en het naar aanleiding daarvan verstrekken van een accountantsverklaring en het uitbrengen van een verslag van bevindingen.

Daarbij richt de accountant zich op twee aspecten, te weten de getrouwheid van de cijfers en de rechtmatigheid van de baten, lasten en balansmutaties. In het kader van de opdrachtverstrekking aan de accountant kan de gemeenteraad nadere aanwijzingen geven voor te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties. Tevens moet duidelijk aangegeven worden welke wet- en regelgeving in het kader van het financieel beheer onderwerp van de rechtmatigheidscontrole zal zijn.

Als kader geldt de op 17 december 2013 vastgestelde "Controleverordening gemeente Reusel-De Mierden 2013".

Maar ook vanuit hogere wet- en regelgeving liggen kaders en uitgangspunten vast. Zo bepaalt het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado) de minimale goedkeuringstoleranties; de gemeenteraad kan deze toleranties wel strenger vaststellen, maar niet soepeler.

De Commissie Bbv heeft onlangs een "Kadernota Rechtmatigheid 2017" uitgebracht. Ook daarin liggen in de vorm van zogenaamde "stellige uitspraken" bindende regels vast ten aanzien van de rechtmatigheidscontrole.

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

In artikel 213 van de Gemeentewet ligt vast dat de accountantscontrole zich richt op het afgeven van een oordeel over:

- de getrouwheid van de in de jaarrekening gepresenteerde baten en lasten en de grootte en samenstelling van het vermogen;
- de rechtmatigheid van de totstandkoming van de lasten, baten en balansmutaties;
- de opstelling van de jaarrekening in overeenstemming met de bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels, bedoeld in artikel 186 van de Gemeentewet (met name het Bbv);
- de verenigbaarheid van het jaarverslag en de jaarrekening;
- de vraag of de inrichting van het financiële beheer en van de financiële organisatie een getrouwe en rechtmatige verantwoording mogelijk maken.

3. Te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties

De accountant richt de controle in op het ontdekken van belangrijke fouten en baseert zich daarbij op risicoanalyse, vastgestelde toleranties en statistische deelwaarnemingen en extrapolaties.

De goedkeuringstolerantie is het bedrag van de som van fouten in de jaarrekening of onzekerheden in de controle, 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 accountantsverklaring (goedkeurende verklaring, verklaring met beperking, oordeelsonthouding of afkeurende verklaring).

De rapporteringstolerantie is een bedrag dat gelijk is aan of lager is dan de bedragen die voortvloeien uit de goedkeuringstolerantie. Bij overschrijding van rapporteringstolerantie vindt rapportering plaats in het verslag van bevindingen. Zoals onder 1.2 al is gesteld, gelden op basis van het Bado minimeisen voor de goedkeuringstoleranties. De goedkeuringstoleranties worden uitgedrukt in percentages van de omvang van de omvang van de jaarrekening, waaronder moet worden verstaan het totaal van de lasten, inclusief de toevoegingen aan reserves.

Het Bado schrijft de volgende minimale toleranties voor:

Goedkeuringstolerantie	Goedkeurend	Beperking	Oordeelsonthouding	Afkeurend
Fouten in de jaarrekening (% van de omvangsbasis)	$\leq 1\%$	$> 1\% < 3\%$	-	$\geq 3\%$
Onzekerheden in de controle (% van de omvangsbasis)	$\leq 3\%$	$> 3\% < 10\%$	$\geq 10\%$	-

Fouten (of het totaal van de fouten) die groter zijn dan 1% en/of onzekerheden die groter zijn dan 3% worden in vaktermen “van materieel belang” genoemd. Fouten (of het totaal van de fouten) die groter zijn dan 3% en of onzekerheden die groter zijn dan 10% worden “van wezenlijk belang” genoemd. Voor de accountantsverklaring zijn uitsluitend de goedkeuringstoleranties van belang. Voor het verslag van bevindingen is daarnaast de rapporteringstolerantie van belang. Wanneer de rapporteringstolerantie gelijk is aan de goedkeuringstolerantie, komen er alleen bevindingen in het verslag als er geen goedkeurende verklaring afgegeven kan worden. Daarom kan de gemeenteraad een strengere rapporteringstolerantie aangeven (lager dan 1% van de omvangsbasis). Daardoor gaat de accountant geen extra controlewerkzaamheden verrichten, maar worden fouten en onzekerheden die boven de rapporteringstolerantie liggen, gemeld in het rapport van bevindingen. Daardoor geeft het verslag van bevindingen naast zaken die van invloed zijn geweest op het accountantsoordeel ook inzicht in bevindingen die het oordeel niet hebben beïnvloed.

In het “Aanbestedingsdocument Accountantscontrole boekjaar 2017 e.v. gemeente Eersel, gemeente Reusel-De Mierden en de Samenwerking Kempengemeenten” zijn de goedkeuringstoleranties bepaald op het niveau van het Bado (zie tabel hierboven) en is de rapporteringstolerantie bepaald op bedragen groter dan of gelijk aan € 50.000.

Naast de hier geschetste kwantitatieve benadering zal de accountant ook een kwalitatieve beoordeling hanteren. De weging van fouten en onzekerheden vindt ook plaats op basis van professional judgement.

3.1 Rapporteringstolerantie SiSa

In het kader van “Single information Single audit” (SiSa) moet in de jaarrekening ook verantwoording worden afgelegd over een aantal specifieke uitkeringen. De accountant moet zich daar ook een

oordeel over vormen. Daarbij gelden andere toleranties. In artikel 3a van het Bado is daarover bepaald:

“De accountant beoordeelt voor elke specifieke uitkering of er sprake is van risico's die richtinggevend zijn voor de inrichting van de accountantscontrole. Indien de provincie of gemeente een of meer specifieke uitkeringen ontvangt met een omvang van tenminste € 125.000 in het verantwoordingsjaar voert de accountant in ieder geval voor elk van die specifieke uitkeringen een deelwaarneming uit.”

De reguliere jaarrekeningcontrole is het vertrekpunt om te bepalen of in het kader van artikel 3a van het Bado aanvullende werkzaamheden nodig zijn. De accountant start een jaarrekeningcontrole met een risicoanalyse. De accountant kan volstaan met één risicoanalyse waarin alle specifieke uitkeringen worden meegenomen, ongeacht financiële omvang of uitkomsten van een eerdere risicoanalyse. Het is dus niet nodig om per specifieke uitkering een afzonderlijke risicoanalyse te doen. Een risicoanalyse houdt in dat de accountant vaststelt of de gemeente voldoende maatregelen heeft getroffen om onder andere de wet- en regelgeving uit te voeren. De uitkomst van de risicoanalyse is richtinggevend voor de verdere controlewerkzaamheden, zoals deelwaarnemingen.

Voor specifieke uitkeringen die een omvang hebben van tenminste € 125.000 moet een deelwaarneming worden uitgevoerd. Hier kan worden volstaan met één deelwaarneming per specifieke uitkering, bestaande uit één post. Indien deze deelwaarneming leidt tot een bevinding kan dit aanleiding zijn om extra werkzaamheden voor de oordeelsvorming uit te voeren.

Conform artikel 5, lid 4 van het Bado neemt de accountant in zijn verslag van bevindingen per specifieke uitkering de geconstateerde fouten en onzekerheden op boven een financiële grens, voor zover die niet door de medeoverheid zijn of kunnen worden gecorrigeerd. De betreffende financiële grens is per specifieke uitkering:

- € 12.500 indien de omvangsbasis (het totaal van de lasten van de specifieke uitkering) kleiner is dan of gelijk aan € 125.000;
- 10% indien de omvangsbasis groter is dan € 125.000 en kleiner dan of gelijk aan € 1.000.000;
- € 125.000 indien de omvangsbasis groter is dan € 1.000.000.

In het verslag van bevindingen dient de accountant altijd een tabel op te nemen met de fouten en onzekerheden met betrekking tot de verantwoordingsinformatie van specifieke uitkeringen. Hierin moeten alle specifieke uitkeringen worden opgenomen. Indien er voor een specifieke uitkering geen bevindingen zijn, blijven de kolommen over fouten en onzekerheden, financiële omvang en toelichting leeg.

4. Begrip rechtmatigheid en de aanvullend te controleren rechtmatigheidscriteria

Bij rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole bestaat er een duidelijke relatie met het financiële beheer. Er moet worden vastgesteld dat de baten, lasten en balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen. De accountant hoeft dus niet vast te stellen of alle handelingen van de gemeente conform geldende wet- en regelgeving zijn verricht. 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. Met andere woorden: het gaat om de financiële beheershandelingen. Dat betekent niet dat de gemeente zich van andere wet- en regelgeving niks hoeft aan te trekken, maar dat is geen onderdeel van de accountantscontrole c.q. de bevindingen of het oordeel van de accountant in het kader van de jaarrekeningcontrole.

De controle van de rechtmatige totstandkoming van de baten en lasten en balansmutaties leidt in het algemeen tot drie extra toetsingscriteria ten opzichte van de controle voor het getrouwe beeld van de cijfers, namelijk het voorwaardencriterium, het begrotingscriterium en het M&O-criterium (criterium misbruik & oneigenlijk gebruik).

Financiële beheersmaatregelen waarvan de accountant de rechtmatigheidsaspecten niet goed kan overzien

De accountant kan bij de uitvoering van zijn controle worden geconfronteerd met financiële beheershandelingen waarvan hij de rechtmatigheidsaspecten niet goed kan overzien. Voorbeelden hiervan zijn bepaalde vormen van staatssteun, sommige Europese aanbestedingen of planschades. Met name de inschatting van de vaak grote bedragen waar deze zaken betrekking op kunnen hebben, kunnen leiden tot onvoldoende inzicht. Er kunnen dan onzekerheden ontstaan die kunnen leiden tot een niet-goedkeurende controleverklaring, terwijl de onzekerheid voortvloeit uit de complexiteit van regelgeving en jurisprudentie. De commissie Bbv heeft daarom de stellige uitspraak gedaan dat deze onderwerpen dan worden getoetst, zoals ook wordt getoetst op niet-financiële rechtmatigheid.

4.1 Voorwaardencriterium

Door de raad zijn in verschillende verordeningen en besluiten voorwaarden opgenomen. Met het vaststellen van de reikwijdte van de rechtmatigheidstoets door de accountant in dit controleprotocol, wordt het voorwaardencriterium nader uitgewerkt.

Investerings

Investerings leiden bij het aangaan van de besteding tot een balansmutatie ter grootte van de investering. In de jaarrekening wordt het volle bedrag van de investering meegenomen in de rechtmatigheidscontrole. In de volgende jaren wordt niet gekeken naar de rechtmatigheid van de oorspronkelijke investering, maar wel naar de rechtmatigheid van de afschrijvingen (afschrijvingsperiode, afschrijvingsmethode e.d.).

Meerjarige contracten

Bij meerjarige inkoopcontracten voor leveringen en diensten zijn de jaarlijkse lasten in de jaarrekening opgenomen. De commissie Bbv doet de stellige uitspraak om meerjarige contracten, die bijvoorbeeld zouden moeten voldoen aan Europese aanbestedingsregels, in de toelichting op de jaarrekening op te nemen bij de “niet uit de balans blijvende verplichtingen” voor het volle bedrag over de periode waarvoor het contract is afgesloten. Deze stellige uitspraak van de commissie Bbv heeft voor de gemeente een verplicht karakter.

Subsidieafrekeningen en specifieke uitkeringen (legitieme afwezigheid afrekeningen)

Bij de jaarrekeningcontrole kan blijken dat van bijvoorbeeld verstrekte subsidies de afrekeningen nog niet ontvangen zijn of van ontvangen specifieke uitkeringen (niet zijnde SiSa-uitkeringen) de accountantsverklaringen of definitieve vaststellingen nog niet beschikbaar zijn. Uitgangspunt is dat de legitieme afwezigheid daarvan op zichzelf niet leidt tot een rechtmatigheidsfout. Als daarentegen door informatie uit het aanvraagproces, de voorlopige subsidiebeschikking, de verstrekking van voorschotten, negatieve ervaringen uit het verleden dan wel (andere) tussentijdse informatie onzekerheid ontstaat over de rechtmatigheid van de verantwoorde bedragen, dan kan dit wel meetellen in het rechtmatigheidsoordeel.

Gemeenschappelijke regelingen

Indien een gemeenschappelijke regeling (GR) geen goedkeurende controleverklaring betreffende de rechtmatigheid bij zijn jaarrekening heeft, zal dit normaal gesproken geen invloed hebben op de controleverklaring van de gemeente aangezien de GR een zelfstandige verantwoordingsplicht heeft in het kader van het Bbv.

Volgens de notitie “Verbonden partijen” van de commissie Bbv kan de rechtmatigheid bij een gemeente worden beïnvloed door het handelen van een instelling waarmee de gemeente is verbonden, indien:

- in de regeling, statuten, oprichtingsakte of overeenkomst is geregeld dat voorwaarden aan de bijdrage zijn verbonden waaraan de instelling zich moet houden om niet gehele of gedeeltelijke vermindering van de bijdrage van de gemeente te krijgen;
- de verbonden partij een mandaat (lees volmacht) heeft om namens en met geld van de gemeente te handelen, waarbij de gemeente feitelijk opdrachtgever is;
- de verbonden partij een eigen rechtspersoonlijkheid heeft en een aanbesteding doet, terwijl deze verbonden partij binnen de gezagsstructuur van de gemeente valt als ware het een eigen overheidsdienst, die het merendeel van haar werkzaamheden verricht voor de gemeente;
- de organisatie geen eigen rechtspersoonlijkheid heeft en de opdracht daarmee feitelijk is verstrekt door de gemeente. Formeel is dan overigens ook geen sprake van een verbonden partij.

Wet Fido, Schatkistbankieren, Ufdo en Ruddo

De wet Fido (Financiering decentrale overheden), Schatkistbankieren, de Ufdo (Uitvoeringsregeling financiering decentrale overheden) en Ruddo (Regeling uitzettingen en derivaten decentrale overheden) bevatten regels die de risico's voor gemeenten moeten beperken bij lenen en beleggen. Overtreding van deze wet- en regelgeving leidt tot onrechtmatigheden bij de jaarrekening. Onrechtmatigheden inzake de kasgeldlimiet en de renterisiconorm worden alleen gerapporteerd en wegen niet mee in het accountantsoordeel inzake de rechtmatigheid. Aan deze overtredingen van de wet Fido zijn namelijk geen (directe) financiële gevolgen verbonden.

Bij het beleggen van gelden kan wel financiële schade worden geleden, bijvoorbeeld bij strijdige transacties voor wat betreft de aard van de waardepapieren en de eisen van betrouwbaarheid voor de tegenpartij. De mogelijke maximale financiële schade telt dan mee in het accountantsoordeel betreffende de rechtmatigheid.

Het niet naleven van andere, voornamelijk interne, voorschriften voor lenen en beleggen, vooral wanneer daarbij bevoegdheden worden overschreden, kan leiden tot transacties die onrechtmatig tot stand zijn gekomen. Dergelijke overtredingen zullen wel meegewogen worden in het accountantsoordeel betreffende de rechtmatigheid mits het interne regels betreft die door de raad zijn vastgesteld en het een financiële onrechtmatigheid betreft. De betrokken derden moeten dan wel op de hoogte (kunnen) zijn geweest van het feit dat (wellicht) onbevoegd en dus onrechtmatig werd gehandeld.

Aanbestedingswet

De Aanbestedingswet regelt naast de Europese aanbestedingen de nationale aanbestedingen. Het ten onrechte niet toepassen van de Europese drempelbedragen bij een aanbesteding leidt tot een financiële onrechtmatigheidsfout. Bij het niet naleven van administratieve bepalingen rapporteert de accountant daarover in zijn rapport van bevindingen en is materiële toetsing niet vereist.

Wet Markt en Overheid

Met ingang van 1 juli 2010 is de Wet Markt en Overheid van toepassing voor overheidsorganisaties. Het doel is om oneerlijke concurrentie door overheidsorganisaties met marktpartijen te voorkomen. Het niet naleven van bepalingen uit de Wet Markt en Overheid valt onder de categorie niet financiële rechtmatigheid. Bij niet-naleven is dus geen sprake van een formele rechtmatigheidsfout. Relevante bevindingen neemt de accountant op in zijn rapport van bevindingen.

Wet Normering Topinkomens (WNT)

Per 1 januari 2013 is de WNT in werking getreden. Bij het overschrijden van de WNT-norm is sprake van een onverschuldigde betaling. De topfunctionaris is verplicht tot terugbetaling en de afspraken met de betreffende functionaris dienen te worden aangepast. Als de terugbetaling niet in de jaarrekening wordt opgenomen is dat een financiële rechtmatigheidsfout.

4.2 Begrotingscriterium

Bij de rechtmatigheidscontrole vormt het begrotingscriterium een van de belangrijke toetsingscriteria. Met de controle hierop wordt getoetst of het budgetrecht van de raad is gerespecteerd. In de toelichting op het Bado 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 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.”

Begrotingsafwijkingen en –overschrijdingen (beleidsmatig en/of financieel) behoeven autorisatie door de gemeenteraad. In de regel zullen begrotingswijzigingen vooraf door het college aan de raad worden voorgelegd ter autorisatie. Hiermee wordt toestemming gevraagd voor het te realiseren beleid en voor de besteding van het benodigde bedrag. Slechts indien de omstandigheden een autorisatie vooraf niet mogelijk maken, zal achteraf een begrotingswijziging moeten worden voorgelegd. Indien de raad ermee instemt wordt de besteding alsnog geautoriseerd en is deze rechtmatig.

Begrotingswijzigingen moeten volgens de Gemeentewet tijdens het boekjaar aan de gemeenteraad worden voorgelegd.

Indien een wijziging niet meer in het jaar zelf is voorgelegd, zijn bestedingen boven het begrotingsbedrag strikt genomen onrechtmatig. Toch kan voor de accountant bij de controle vaststaan dat een aantal (begrotings)overschrijdingen binnen de beleidskaders van de begroting vallen. Volgens de toelichting bij het Bado dienen deze overschrijdingen (en onderschrijdingen) goed herkenbaar in de jaarrekening te worden opgenomen en worden deze door de vaststelling van de jaarrekening alsnog geautoriseerd. Het gaat dan om overschrijdingen waarbij het college bij het doen van de uitgaven binnen het door de raad uitgezette beleid is gebleven (bijvoorbeeld bij open einde regelingen). Het is in zijn algemeenheid niet de bedoeling dat de accountant deze overschrijdingen betreft bij de beslissing of al dan niet een goedkeurende accountantsverklaring kan worden afgegeven. Wel moet de accountant in het verslag van bevindingen de bedragen, waarvan het college in de jaarrekening heeft aangegeven dat ze nog dienen te worden geautoriseerd, aan de orde stellen.

Het wel of niet vaststellen van de jaarrekening door de gemeenteraad heeft geen invloed op de strekking van de rechtmatigheidsverklaring van de accountant. De verklaring wordt immers afgegeven bij de door het college van burgemeester en wethouders opgemaakte jaarrekening.

Er zijn verschillende typen begrotingsoverschrijdingen. Om het effect op het rechtmatigheidsoordeel te duiden, geven wij een overzicht:

Soort begrotingsafwijking	Onrechtmatig, maar telt niet mee voor het oordeel	Onrechtmatig en telt mee voor het oordeel
Kostenoverschrijdingen betreffen activiteiten die niet passen binnen het bestaande beleid en waarvoor men tegen beter weten in geen voorstel tot begrotingsaanpassing heeft ingediend (bijvoorbeeld de doelgroep c.q. de activiteiten zijn in de praktijk aantoonbaar ruimer geïnterpreteerd dan in de regelgeving, zoals bijv. de subsidieverordening, was gedefinieerd.		X
Kostenoverschrijdingen die passen binnen het bestaande beleid, maar waarbij de accountant ondubbelzinnig vaststelt dat die ten onrechte niet tijdig zijn geautoriseerd (bijvoorbeeld de verwachte kostenoverschrijding op jaarbasis was via tussentijdse informatie al wel bekend, maar men heeft geen voorstel tot begrotingsaanpassing ingediend en dit is in strijd met de budgetregels, zoals afgesproken met de raad.		X
Kostenoverschrijdingen die geheel of grotendeels worden gecompenseerd door direct gerelateerde opbrengsten, bijvoorbeeld via subsidies of kostendekkende opzet.	X	
Kostenoverschrijdingen bij open einde regelingen. Vaak blijkt vanwege dit open karakter in het kader van het opmaken van de jaarrekening een (niet eerder geconstateerde) overschrijding.	X	
Kostenoverschrijdingen die worden gecompenseerd door extra inkomsten die niet direct gerelateerd zijn. Over de aanwending van deze inkomsten heeft de raad (nog) geen besluit genomen.		X
Kostenoverschrijdingen betreffende activiteiten welke achteraf als onrechtmatig moeten worden beschouwd omdat dit bijvoorbeeld bij nader onderzoek van de subsidieverstrekker, belastingdienst of een toezichthouder blijkt (bijv. een belastingnaheffing). Het zal hier in de praktijk gaan om interpretatieverschillen bij de uitleg van wet- en regelgeving die na het verantwoordingsjaar aan het licht komen. Er zijn dan geen rechtmatigheidsgevolgen voor dat verantwoordingsjaar. Wel zal de gemeente er voor moeten zorgen dat de overschrijdingen getrouw in de jaarrekening worden weergegeven. Ook kunnen er gevolgen zijn voor het lopende jaar. Er zijn dus twee situatie denkbaar: - geconstateerd tijdens het boekjaar - geconstateerd na het boekjaar	X	X
Kostenoverschrijdingen op activeerbare activiteiten (investeringen ofwel totaal geautoriseerd krediet) waarvan de gevolgen voornamelijk zichtbaar worden via hogere afschrijvings- en financieringslasten in het jaar zelf of pas in volgende jaren: - jaar van investeren - afschrijvings- en financieringslasten in latere jaren	X	X

De rechtmatigheidstoets vindt voor wat betreft het begrotingscriterium in eerste instantie plaats op programmaniveau.

4.3 M&O-criterium

De rechtmatigheidseis betreffende M&O (misbruik & oneigenlijk gebruik) betreft ook de toetsing op juistheid en volledigheid van de gegevens, die door de belanghebbenden zijn verstrekt om het

voldoen aan de voorwaarden aan te tonen. Dit ter voorkoming en bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik van wet- en regelgeving.

Onder misbruik wordt verstaan het opzettelijk niet, niet tijdig, onjuist of onvolledig verstrekken van gegevens met als doel ten onrechte overheids subsidies of –uitkeringen te verkrijgen dan wel een te laag bedrag aan heffingen aan de overheid te betalen.

Onder oneigenlijk gebruik wordt verstaan het door het aangaan van rechtshandelingen, al dan niet gecombineerd met feitelijke handelingen, verkrijgen van overheidsbijdragen of het niet dan wel tot een te laag bedrag betalen van heffingen aan de overheid, in overeenstemming met de bewoordingen van de regelgeving maar in strijd met het doel en de strekking daarvan.

Misbruik is onrechtmatig, oneigenlijk gebruik niet. Om misbruik en oneigenlijk gebruik van overheids gelden te voorkomen zijn beheersmaatregelen nodig. De interne en externe controle zullen erop gericht moeten zijn om vast te stellen dat de beheersmaatregelen afdoende werken. In tegenstelling tot andere rechtmatigheidsaspecten gaat het er bij het M&O-criterium in het bijzonder om vast te stellen dat in de organisatie, gelet op de mogelijkheden die er zijn, effectieve maatregelen zijn getroffen om misbruik te voorkomen dan wel op te sporen, zulks aangepast aan de actuele omstandigheden.

5. Specifieke onderwerpen

5.1 Aan derden uitbestede activiteiten

Gemeenten kunnen de uitvoering van bepaalde regelingen, zoals Wet werk en bijstand (Wwb), Wet maatschappelijke ondersteuning (Wmo), Wet sociale werkvoorziening (Wsw), verwerking van salarissen e.d., geheel of gedeeltelijk laten verzorgen door gemeenschappelijke regelingen, andere gemeenten of andere derden. De financiële stromen die met deze regelingen gemoeid zijn, worden wel in de begroting en jaarrekening van de gemeente opgenomen. In ieder geval bij regelingen met financiële stromen van materieel belang, moet de gemeente de rechtmatige uitvoering ervan vast kunnen stellen. Daarvoor zijn 3 mogelijkheden:

1. de gemeente gaat of laat zelf een controle uitvoeren bij de derde partij (GR of andere organisatie);
2. de derde partij (GR of andere organisatie) verstrekt een accountantsmededeling over de kwalitatieve aspecten van de administratieve organisatie en interne controle (kan bij een relatief beperkt financieel belang);
3. de derde partij (GR of andere organisatie) overlegt een verantwoording met rechtmatigheidsverklaring over de uitvoering van de regeling of taak.

Bij alle varianten maakt de accountant van de gemeente gebruik van het werk van de accountant van de derde partij (GR of andere organisatie). Uitgangspunt is dat dit voldoende controle-informatie biedt, zodat geen aanvullende auditinstructies, reviews of werkzaamheden nodig zullen zijn.

5.2 Sociaal domein

Met ingang met 2015 hebben gemeenten een uitbreiding van taken gekregen op het gebied van de Wmo, Jeugdwet en Participatiewet. De bekostiging van die taken is geregeld via het gemeentefonds. Gemeenten hebben geen specifieke verantwoordingsplicht aan het Rijk over de besteding van de via het gemeentefonds voor deze taken verkregen gelden. De rechtmatige besteding van deze gelden maken onderdeel uit van de (horizontale) verantwoording aan de gemeenteraad door middel van de gemeentelijke jaarrekening en de accountantscontrole hierop. De kaders voor de rechtmatige besteding van de gelden liggen vast in wet- en regelgeving vanuit het Rijk en de invulling daarvan in gemeentelijke verordeningen.

Een bijzonder element in de rechtmatigheidscontrole rondom het sociaal domein is dat gemeenten in grote mate afhankelijk zijn van de uitvoering van deze taken en de aanlevering van informatie daarover door derde partijen (zorgaanbieders e.d.). Gemeenten hebben hiertoe contracten afgesloten met zorgaanbieders. De bepalingen in deze contracten vallen alleen onder het normenkader voor zover deze (recht-, hoogte- en duur-)bepalingen raken uit de wet- en regelgeving en gemeentelijke verordeningen. Het is dus niet per definitie zo dat het niet naleven van bepaalde contractvoorwaarden gevolgen heeft voor de rechtmatigheidscontrole van de gemeente.

Naast zorgaanbieders hebben gemeenten te maken met het Centraal Administratiekantoor (CAK) en de Sociale Verzekeringsbank (SVB). De wetgever heeft bepaald dat de berekening, oplegging en incasso van de eigen bijdrage van een aanvrager van een voorziening, hulp of PGB wordt uitgevoerd

door het CAK. Het CAK verstrekt aan gemeenten een totaaloverzicht, waarbij de geïncasseerde bijdragen worden afgestort aan de gemeente. De verantwoordelijkheid voor de juistheid en volledigheid van de eigen bijdragen kan hierdoor geen gemeentelijke verantwoordelijkheid zijn. De gemeente zal de onzekerheid over de omvang en hoogte van de eigen bijdragen wel in de jaarstukken moeten noemen, ook al ligt de oorzaak niet bij de gemeente.

Gemeenten verstrekken ook persoonsgebonden budgetten (PGB's) voor maatschappelijke ondersteuning en jeugdzorg. Deze budgetten worden beheerd door de SVB en, na het verlenen van de zorg, rechtstreeks uitbetaald aan de zorgverleners. Gemeenten moeten zich via de jaarstukken verantwoorden over de rechtmatigheid van de besteding, inclusief misbruik en oneigenlijk gebruik. Naast informatie uit en controle in de gemeente zelf ontvangen gemeenten hiertoe een financiële verantwoording per wet op totaalniveau met een bijlage per gemeente en een controleverklaring van de accountant van de SVB. Indien deze informatie tijdig wordt aangeleverd door de SVB kan de accountant van de gemeente hiervan gebruik maken voor zijn oordeel over de getrouwheid en rechtmatigheid van de post PGB's in de jaarrekening

5.3 Onroerende zaak transacties en staatssteun

Voor gemeenten is staatssteunregelgeving van de Europese Unie (EU) aan de orde. Deze is onder meer relevant wanneer het gaat om onroerende zaak transacties. Het gaat in essentie om het bepalen van een marktconforme prijs bij de verkoop van kavels grond of gebouwen. Staatssteun treedt op als grond of een gebouw wordt verkocht tegen een lagere dan marktconforme prijs. Een marktconforme prijs kan vastgesteld worden via een veiling of een onafhankelijke taxatie (waaronder ook WOZ-taxaties vallen). Indien er bij de verkoop van grond of een gebouw een potentieel voordeel is dat groter is dan het de-minimisplafond van € 200.000 per onderneming in een periode van 3 jaar en er is geen van de twee methoden voor waardebeoordeling toegepast, kan er sprake zijn van (on)geoorloofde staatssteun. De (juridische) onderbouwing moet gedocumenteerd zijn. Indien de onderbouwing niet ondubbelzinnig uitwijst dat geen sprake is van staatssteun dan moet de gemeente de transactie melden aan de Europese Commissie (EC). Het is dan nog onzeker of sprake is van geoorloofde staatssteun. Dat beslist immers de EC. De onzekerheid over de rechtmatigheid van de transactie moet, indien dat belangrijk is voor het inzicht, worden toegelicht in de verantwoording van de gemeente in de jaarstukken.

5.4 Verbonden partijen

Verbonden partijen zijn volgens het Bbv partijen, waarin de gemeente zowel een bestuurlijk als een financieel belang heeft. Te denken valt aan gemeenschappelijke regelingen of andere rechtspersonen, waar een deel van de activiteiten van de gemeente is belegd. Het rechtmatigheidsoordeel van een accountant van een gemeente kan worden beïnvloed door niet rechtmatig handelen van een instelling waarmee een gemeente is verbonden indien:

- in de regeling, statuten, oprichtingsakte of overeenkomst is geregeld dat voorwaarden aan de bijdrage zijn verbonden waaraan de instelling zich moet houden om niet vermindering van de bijdrage van de gemeente te krijgen;
- de verbonden partij een mandaat heeft om namens en met geld van de gemeente te handelen, waarbij de gemeente feitelijk opdrachtgever is;
- de verbonden partij een eigen rechtspersoonlijkheid heeft en een aanbesteding doet, terwijl deze verbonden partij binnen de gezagsstructuur van de gemeente werkzaamheden verricht voor de gemeente;
- de verbonden partij geen eigen rechtspersoonlijkheid heeft en de opdracht daarmee feitelijk is verstrekt door de gemeente.

Voor het boekjaar 2017 is de notitie "Verbonden Partijen" van belang die de Commissie Bbv op 10 november 2014 heeft uitgebracht. Vanaf het boekjaar 2018 is de notitie "Verbonden Partijen" van oktober 2016 van belang.

6. Fouten en onzekerheden bij de controle

Voor interpretatie van fouten en onzekerheden zijn stellige uitspraken van de Commissie Bbv leidend. Dat geldt zowel ten aanzien van het getrouwheidsoordeel als ten aanzien van het rechtmatigheidsoordeel. Vertrekpunt in die stellige uitspraken is dat iedere getrouwheidsfout ook een rechtmatigheidsfout is. De rechtmatigheidstoets bevat immers de getrouwheidscriteria, aangevuld met de drie criteria voorwaardencriterium, begrotingscriterium en M&O-beleid.

Door de accountant geconstateerde "aanvullende" fouten in het kader van de rechtmatigheidscontrole (dus voortkomend uit de toets van de aanvullende criteria) kunnen worden ingedeeld in

- fouten met betrekking tot de verslaglegging

- fouten met betrekking tot financiële beheershandelingen.

Er is een relatie tussen het begrip rechtmatigheid en getrouwheid en het effect van het niet naleven van de wet- en regelgeving. Rechtmatigheid is uitgebreider dan getrouwheid. Getrouwheidsfouten kunnen vaak nog hersteld worden in de verslaglegging, maar de onrechtmatige totstandkoming van baten, laten of balansmutaties kan vaak niet meer worden opgeheven. Voor de getrouwheid gelden de percentages, zoals weergegeven in hoofdstuk 3 van dit protocol. Daarbij is sprake van het gesaldeerde effect, terwijl bij het rechtmatigheidsoordeel de absolute waarde van fouten wordt gecumuleerd. Het kan dus voorkomen dat de gesaldeerde invloed van elkaar op transactieniveau compenserende fouten tot een getrouw beeld leiden, maar dat deze het rechtmatigheidsoordeel negatief beïnvloeden doordat hun absolute waarden bij elkaar worden geteld. Rechtmatigheidsfouten worden niet dubbel geteld. Indien een rechtmatigheidsfout in de exploitatie tevens leidt tot een fout in de balans, wordt deze fout maar één keer geteld.

In het navolgende schema is weergegeven wat het effect is van afwijking van wet- en regelgeving en de consequenties voor de accountantsrapportering.

Afwijkingen van wet- en regelgeving		
betreffen:	worden:	
	Alleen vermeld in het verslag van bevindingen	Meegewogen in het accountantsoordeel en vermeld in het verslag van bevindingen
Verslaggevingsaspecten:		
De grondslagen voor waardering en resultaatbepaling zijn niet adequaat toegepast, waardoor in de jaarrekening geen sprake is van een getrouwe weergave van balansposten en baten en lasten.		X
De inrichtingsvereisten voor de jaarrekening zijn niet adequaat nageleefd en deze afwijkingen zijn zo materieel dat de jaarrekening daarmee onvoldoende inzicht biedt in balansposten en baten en lasten en daarmee in het getrouwen beeld van de jaarrekening.		X
In het geval dat niet adequaat wordt voldaan aan de inrichtingsvereisten, terwijl de balansposten en de baten en lasten verder getrouw in de jaarrekening zijn weergegeven, worden deze onvolkomenheden niet als te kwantificeren fouten aangemerkt. Het niet voldoen aan het Bbv wordt dan, indien de afwijking van de inrichtingsvereisten als materieel en/of wezenlijk is aan te merken, tot uitdrukking gebracht in de controleverklaring met de tekst dat “de jaarrekening <i>niet</i> in overeenstemming is met...”.		X
De inrichtingsvereisten voor de jaarrekening zijn niet adequaat nageleefd, maar deze afwijkingen zijn niet zo materieel dat de jaarrekening daarmee onvoldoende inzicht biedt in balansposten en baten en lasten en daarmee in het getrouwe beeld van de jaarrekening. Ook is de afwijking niet zodanig materieel en/of wezenlijk dat dit tot uitdrukking moet worden gebracht in de controleverklaring met de tekst dat “de jaarrekening <i>niet</i> in overeenstemming is met...”.	X	
Financiële beheershandelingen:		
Bepalingen in wet- en regelgeving worden niet nageleefd (voorwaardencriterium), maar dit zal geen financiële consequenties hebben die in de jaarrekening tot uitdrukking moeten komen.	X	
Bepalingen in wet- en regelgeving worden niet nageleefd (voorwaardencriterium) en hieruit kunnen financiële consequenties voortvloeien die in de jaarrekening tot		X

uitdrukking moeten komen.		
Er zijn geen effectieve M&O-maatregelen en mede als gevolg daarvan zijn rechtmatigheidsafwijkingen en/of onzekerheden geconstateerd die ook consequenties hebben voor jaarrekeningposten (M&O-criterium).		X
Er zijn geen effectieve M&O-maatregelen, maar ondanks dat zijn er geen fouten en/of onzekerheden geconstateerd (M&O-criterium).	X	

Bij externe wet- en regelgeving is alleen wet- en regelgeving van belang die bepalingen bevat over financiële beheershandelingen (bijvoorbeeld Europese aanbestedingsrichtlijnen).

Voor verordeningen geldt eveneens dat het uitsluitend gaat om verordeningen die bepalingen bevatten over financiële beheershandelingen.

De gemeenteraad kan geen eigen verordeningen buiten beschouwing laten voor de rechtmatigheidscontrole. Wel kan de raad besluiten dat aan bepaalde onderdelen van verordeningen geen consequenties worden verbonden (mits deze onderdelen niet verplicht voortvloeien uit hogere regelgeving).

Het normenkader (bijlage 1) biedt inzicht in de verordeningen en beleidsregels die financiële beheershandelingen bevatten. De accountant heeft de mogelijkheid om aan te geven dat het normenkader niet volledig is. In dat geval dient aanvulling plaats te vinden.

7. Rapportering accountant

Tijdens en na afronding van de controlewerkzaamheden rapporteert de accountant, zoals hierna kort weergegeven:

Tussentijdse controle

Gedurende het jaar (in het najaar) wordt door de accountant een zogenaamde interim-controle uitgevoerd. Over de uitkomsten van die tussentijdse controle wordt een managementletter uitgebracht aan het college van burgemeester en wethouders.

Jaarrekeningcontrole

Overeenkomstig de Gemeentewet wordt omtrent de controle van de jaarrekening een rapport van bevindingen uitgebracht aan de gemeenteraad en in afschrift aan het college van burgemeester en wethouders. In het rapport van bevindingen wordt gerapporteerd over de opzet en uitvoering van het financiële beheer en of de beheerorganisatie een getrouw en rechtmatig financieel beheer en een rechtmatige verantwoording daarover waarborgen.

Gesignaleerde onrechtmatigheden worden toegelicht.

Fouten of onzekerheden die de rapporteringstolerantie als bedoeld in hoofdstuk 3 van dit controleprotocol overschrijden, worden in het verslag van bevindingen opgenomen. De accountant rapporteert ook over eventuele bevindingen met betrekking tot de betrouwbaarheid en de continuïteit van de door de gemeente gehanteerde geautomatiseerde informatievoorziening.

Naar aanleiding van de jaarrekeningcontrole wordt tevens een accountantsverklaring afgegeven. Daarin wordt op een gestandaardiseerde wijze, zoals wettelijk voorgeschreven, zowel ten aanzien van de getrouwheid als de rechtmatigheid de uitkomst van de accountantscontrole weergegeven. Deze accountantsverklaring is bestemd voor de gemeenteraad.

Er bestaan vier basisverklaringen: goedkeurend, verklaring met beperking, oordeelsonthouding en afkeurende verklaring. Door de combinatie van de uitkomsten van het onderzoek naar de getrouwheid en de rechtmatigheid zijn er verschillende verklaringen mogelijk (bijvoorbeeld goedkeurend voor getrouwheid, maar met beperking voor de rechtmatigheid).