CONTROLEPROTOCOL 2022 VOOR

A- DE ACCOUNTANTSCONTROLE OP DE JAARREKENING VAN DE GEMEENTE BORGER-ODOORN

B- DE (INTERNE) CONTROLE OP HET RECHTMATIG TOT STAND KOMEN VAN DE FINANCIËLE BEHEERSHANDELINGEN (RECHTMATIGHEID)

---

1. Inleiding

Vooruitlopend op de verwachte wetswijziging met betrekking tot de rechtmatigheidsverantwoording dient het controleprotocol voor 2022 te worden aangepast.

Om de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording in verslagjaar 2022 mogelijk te maken zijn wetsaanpassingen noodzakelijk in o.a. de Gemeentewet, maar ook in lagere regelgeving, zoals het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV) en het Besluit Accountantscontrole Decentrale Overheden (BADO).

De commissie BBV geeft via de kadernota rechtmatigheid haar visie over de invulling van het begrip rechtmatigheid in de controleverklaring van de decentrale overheden. Rechtmatigheid is het enige onderwerp waarbij de commissie BBV zich niet uitsluitend richt op de toepassing van de verslaggevingsregels, maar ook op de controle van de jaarstukken. De kadernota rechtmatigheid is in augustus 2021 geactualiseerd vooruitlopend op de voorgenomen wetswijziging.

Hoewel nog niet zeker is of de voorgestelde wetswijziging daadwerkelijk ingaat per 1 januari 2022, lijkt dit momenteel nog steeds de bedoeling. De gemeente Borger-Odoorn gaat er vooralsnog van uit dat deze ingangsdatum geeffectueerd wordt en sorteert daar op voor. Dit protocol geldt vanaf verslagjaar 2022.

In het licht van voornoemde te verwachten aanpassingen van diverse regelgeving is er voor gekozen dit protocol zo beknopt als mogelijk op te stellen onder verwijzing naar de nu geldende regelgeving. Zodra de wetgeving vaststaat en er nieuwe modellen beschikbaar zijn zal dit protocol opnieuw worden opgesteld met in achtneming van de gewijzigd vastgestelde regelgeving.

1.1 Doelstelling

Dit controleprotocol heeft als doel nadere aanwijzingen te geven aan de accountant over de reikwijdte van de accountantscontrole, de daarvoor geldende normstellingen en de daarbij verder te hanteren goedkeuring- en rapporteringtoleranties voor de controle van de jaarrekening van de gemeente Borger-Odoorn. Daarnaast geeft dit protocol nadere aanwijzingen ten behoeve van de interne controle met betrekking tot de rechtmatigheid.

De gemeenteraad heeft aan de accountant als bedoeld in art. 213 GW opdracht verstrekt de accountantscontrole voor de gemeente Borger Odoorn uit te voeren. Ter voorbereiding en ondersteuning van de uitvoering van de accountantscontrole moet de gemeenteraad echter nog een aantal zaken nader regelen, hetgeen op hoofdlijnen in dit controleprotocol plaatsvindt. Middels dit protocol geeft de raad tevens invulling aan het begrip rechtmatigheid. Hiermee ligt voor het college vast wat in het oordeel van de raad wordt bedoeld met ‘de van toepassing zijnde wettelijke regelingen, waaronder gemeentelijke verordeningen’.

Object van de accountantscontrole is de jaarrekening.

Object van de rechtmatigheidscontrole is het financieel beheer zoals uitgeoefend door of namens het college van burgemeester en wethouders van de gemeente Borger Odoorn.

1.2 Wettelijk kader

De gemeentewet(GW), art. 213, schrijft voor dat de gemeenteraad één of meer accountants aanwijst als bedoeld in art. 393 eerste lid Boek 2 Burgerlijk Wetboek voor de controle van de in art 197 GW bedoelde jaarrekening en het daarbij verstrekken van een accountantsverklaring 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 goedkeuring- en rapporteringtoleranties. 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 gemeenteraad heeft op datum vaststelling verordening de verordening ex art 213 GW voor de controle op het financieel beheer en op de inrichting van de financiële organisatie van de gemeente Borger-Odoorn vastgesteld. In bijlage 1 van dit controleprotocol is het bij de controle te hanteren normenkader in hoofdlijnen vastgelegd. Met dit controleprotocol stelt de gemeenteraad nadere aanwijzingen vast die specifiek van toepassing zijn voor de controle.

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

Zoals in art 213 GW is voorgeschreven zal de controle van de in artikel 197 Gemeentewet bedoelde jaarrekening uitgevoerd door de door de raad benoemde accountant gericht zijn op het afgeven van een oordeel over:

- de getrouwe weergave van de in de jaarrekening gepresenteerde baten en lasten en de activa en passiva;
- de getrouwe weergave van de rechtmatigheidsverantwoording m.b.t. 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) alsmede de Nadere Voorschriften Controle en overige standaarden (NV Cos van het NBA) bepalend zijn voor de uit te voeren werkzaamheden. Ook de eerder aangehaalde kadernota rechtmatigheid van de commissie BBV wordt bij de controle betrokken.

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 in 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 beheerhandelingen met een belang groter dan de vastgestelde goedkeuringstolerantie[1]. 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.

[1] 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 (verbandscontroles) kan het aantal deelwaarnemingen worden beperkt.

In het Besluit Accountantscontrole Decentrale Overheden zijn minimumeisen voor de in de controle te hanteren goedkeuringstoleranties voorgeschreven. Gemeenteraden mogen de goedkeuringstoleranties scherper vaststellen dan deze minimumeisen. U heeft de controletoleranties vastgesteld overeenkomstig de wettelijke minimumeisen. Naast deze kwantitatieve benadering zal de accountant ook een kwalitatieve beoordeling hanteren. De weging van fouten en onzekerheden vindt ook plaats op basis van zijn deskundige beoordeling.

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 accountantsverklaring. Naast de goedkeuringstoleranties wordt onderkend de rapporteringtolerantie. Deze kan als volgt worden gedefinieerd:

De rapporteringtolerantie(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 rapporteringtolerantie wordt door de gemeenteraad vastgesteld, met inachtneming van bovengenoemde minimumeisen. De accountant richt de controle in rekening houdend met de rapporteringtolerantie om te kunnen waarborgen dat alle gesignaleerde onrechtmatigheden die dit bedrag overschrijden ook daadwerkelijk in het verslag van bevindingen worden opgenomen.

In het hierna opgenomen schema zijn de goedkeuringstolerantie en de rapporteringtolerantie(s) opgenomen zoals door de gemeenteraad vastgesteld.

Goedkeuringstolerantie	*Goedkeurend*	*Beperking*	*Oordeelonthouding*	*Afkeurend*
Fouten in de jaar-rekening (% lasten)	*≤ 1%*	*>1%<3%*	-	*≥ 3%*
Onzekerheden in de controle (% lasten)	*≤ 3%*	*>3%<10%*	*≥ 10%*	-

Voor de rapporteringstolerantie stelt de raad als maatstaf dat de accountant in ieder geval elke geconstateerde fout of onzekerheid ≥ € 100.000 rapporteert.

Het is overigens wel de regel dat de door de accountant geconstateerde materiële fouten worden gecorrigeerd in de jaarrekening. In dat geval bevat de door de raad vast te stellen jaarrekening dan geen ongecorrigeerde materiële fouten meer.

Tolerantie rechtmatigheid
Met betrekking tot de rechtmatigheid wordt de grens waarboven afwijkingen in de verantwoording moeten worden opgenomen door de raad bepaald op 3% van de totale lasten (inclusief toevoegingen aan de reserves). Onder afwijkingen wordt afzonderlijk verstaan fouten (dus het niet naleven van wet- en regelgeving) en onduidelijkheden. Onduidelijkheden zijn posten waarvan bij het college onduidelijkheid bestaat over de rechtmatigheid. Fouten en onduidelijkheden worden niet bij elkaar opgeteld om te bepalen of de verantwoordingsgrens van 3% wordt bereikt.

4. Normstelling rechtmatigheid

4.1 Inleiding

In het kader van de rechtmatigheidscontrole kunnen 9 rechtmatigheidscriteria worden onderkend: het begrotingscriterium, het voorwaardencriterium, het misbruik en oneigenlijk gebruik criterium, het calculatiecriterium, het valuteringcriterium, het adresseringscriterium, het volledigheidscriterium, het aanvaardbaarheidscriterium en het leveringscriterium. In het kader van het getrouwheidsonderzoek wordt al aandacht besteed aan de meeste van deze criteria. Voor de oordeelsvorming over de rechtmatigheid van het financieel beheer zal extra aandacht besteed moeten worden aan de volgende rechtmatigheidscriteria:

1. Het begrotingscriterium;
2. Het misbruik en oneigenlijk gebruik criterium (M&O-criterium);
3. Het voorwaardencriterium.

In de volgende paragrafen wordt de normstelling voor de rechtmatigheidscontrole beschreven. In paragraaf 5 wordt aangegeven de reikwijdte van de controle van de accountant ten aanzien van bovengenoemde criteria beschreven. Deze punten heeft het college op basis van een plan van aanpak uitgewerkt.

4.2. Begrotingscriterium

Bij de rechtmatigheidscontrole vormt het begrotingscriterium een belangrijk toetsingscriterium. In de toelichting op het BADO wordt begrotingsrechtmatigheid omschreven als:

“Financiële beheerhandelingen, 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 beheerhandelingen dienen te passen binnen de begroting, waarbij het juiste programma, de toereikendheid van het begrotingsbedrag, alsmede het begrotingsjaar van belang zijn.”

In art. 5 van de verordening ex. art. 212 van de GW (hierna : de financiële verordening) is de norm voor begrotingsrechtmatigheid vastgelegd. Voor een nadere duiding van de norm wordt verwezen naar deze financiële verordening.

Via het vaststellen van de rekening door de gemeenteraad waarin de begrotingsafwijkingen adequaat zijn toegelicht worden de betreffende uitgaven alsnog geautoriseerd. Indien de raad het niet eens is met de afwijkingen en deze niet autoriseert, dan zijn deze afwijkingen onrechtmatig.

4.3. M&O - criterium

Onder misbruik wordt verstaan:

Het opzettelijk niet, niet tijdig, onjuist of onvolledig verstrekken van gegevens met als doel ten onrechte overheidssubsidies of -uitkeringen te verkrijgen of niet dan wel een te laag bedrag aan heffingen aan de overheid te betalen.

Onder oneigenlijk gebruik wordt verstaan:

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

De accountant richt zich in zijn controle op :

- toetsing in hoeverre in bestaande procedures deugdelijke maatregelen ter voorkoming van misbruik- en oneigenlijk gebruik worden genomen alsmede de werking van de getroffen maatregelen vaststellen.
- De accountant zal in zijn onderzoek er vooral op moeten toezien dat het M&O - beleid, gelet op de mogelijkheden die er zijn, voldoende actueel is.

Het M&O - beleid is in verschillende besluiten en procesbeschrijvingen vastgesteld. Overkoepelend beleid is nog niet aanwezig. Aangezien voor bestaande procedures moet worden getoetst in hoeverre deugdelijke maatregelen ter voorkoming van misbruik- en oneigenlijk gebruik zijn genomen, is de vooronderstelling gerechtvaardigd dat binnen de belangrijkste procedures reeds (informeel) adequate maatregelen zijn getroffen ter waarborging van de getrouwheid van de financiële verantwoording.

4.4. Voorwaardencriterium

Besteding en inning van gelden door een gemeente zijn aan bepaalde voorwaarden verbonden waarop door de accountant moet worden getoetst. Deze voorwaarden liggen vast in wetten en regels van hogere overheden en de (eigen) gemeentelijke regelgeving.
De precieze invulling verschilt per wet respectievelijk regeling respectievelijk verordening. Voor alle geldstromen dient ondubbelzinnig vast te staan welke voorwaarden er op van toepassing zijn. De door hogere overheden gestelde voorwaarden liggen volledig vast. In bijlage 1 zijn per proces de interne en externe regels opgenomen, die de accountant in zijn controle van het voorwaardencriterium moet betrekken. Dit is het normenkader.

Mocht evenwel blijken dat de afwijking van formele voorschriften toch financiële consequenties heeft, dan dient het college dit te melden aan de raad en aan de accountant. Een dergelijke aanpak kan slechts tijdelijk zijn, letter en praktijk moeten zo snel als mogelijk met elkaar in overeenstemming worden gebracht. Dergelijke interpretabele' regels zullen voorafgaand aan het vaststellen van de jaarrekening aan de raad worden voorgelegd.

Met andere woorden de accountant richt zich in zijn controle op de bepalingen van recht, hoogte, duur en betrekt hier de hardheidsclausules bij. Aan afwijkingen van andere bepalingen wordt in financiële zin geen nadere (financiële) consequenties verbonden, waardoor deze afwijkingen ook geen invloed kunnen hebben op de strekking van de accountantsverklaring. Dit laat onverlet dat ook aan deze bepalingen moet worden voldaan.

Getoetst wordt:

- de naleving van wettelijke kaders, zoals opgenomen in het normenkader (bijlage 1 van dit protocol). Dit uitsluitend voor zover deze directe financiële beheerhandelingen betreffen of kunnen betreffen.
- De naleving van de interne kaders zoals opgenomen in het normenkader (bijlage 1 van dit protocol). Dit uitsluitend voor zover van toepassing en uitsluitend voor zover deze directe financiële beheerhandelingen betreffen of kunnen betreffen. Ten aanzien van het voorwaardencriterium vindt voor de interne regelgeving uitsluitend een toets plaats naar de recht, hoogte en duur bepalingen van financiële beheerhandelingen, tenzij jegens derden (bijvoorbeeld in toekenningsbeschikkingen) aanvullende voorwaarden met directe financiële consequenties zijn opgenomen.
- Mocht tijdens de toetsing toch blijken dat het normen en/of toetsingskader niet juist of compleet is, dan geeft het college in de bedrijfsvoeringparagraaf aan welke regels het betreft en hoe zij van het normenkader naar het toetsingskader is gekomen. De accountant moet dit in zijn verslag bevestigen.
- Van de collegebesluiten maken alleen de besluiten omtrent inkoop- en aanbestedingsbesluit en de subsidies onderdeel uit voor oordeelsvorming van de accountant. Wel geeft het college aan de accountant en de raad in een overzicht aan welke collegebesluiten zij (nog) moet nemen op grond van de verordeningen en wetgeving. De accountant betrekt dit overzicht in zijn verslag.

5. Reikwijdte accountantscontrole

5.1 Rechtmatigheid

De rechtmatigheidsverantwoording wordt een nieuw onderdeel in de jaarrekening, waarin het college vanaf het verslagjaar 2022 aangeeft of er rechtmatigheidsfouten en –onduidelijkheden waren. De accountant geeft een getrouwheidsoordeel af over de jaarrekening, waarvan de rechtmatigheidsverantwoording onderdeel uitmaakt. De beoordeling van de getrouwheid door de controlerend accountant geeft aan dat vertrouwd mag worden op hetgeen in de rechtmatigheidsverantwoording van het college vermeld staat. Het is feitelijk juist en volledig, maar de uitlatingen die opgenomen zijn in de rechtmatigheidsverantwoording komen geheel voor rekening van het college.

5.2 Getrouwheid

Ten aanzien van getrouwheid doet de accountant de werkzaamheden als contractueel overeengekomen. Voor het overige zijn de punten van het programma van eisen overeenkomstig het contract of voorgaand jaar. De basis voor het programma van eisen ligt in de controleverordening. Wij recapituleren hieronder in het kort de punten uit het programma van eisen.

A. Controletolerantie

De toleranties zijn in paragraaf 3 van dit protocol verwerkt.

B. Deelverantwoordingen

Er zijn geen deelverantwoordingen.

C. Verslag van bevindingen

De accountant brengt een schriftelijk verslag uit aan de gemeenteraad van zijn controlebevindingen. In het verslag van bevindingen, dat jaarlijks tezamen met de accountantsverklaring wordt behandeld bij het vaststellen van de jaarrekening, wordt in ieder geval aandacht besteed aan :

1. Onderwerpen als aangegeven in het voorgesprek;
2. Jaarverslaggeving : rapporteringwaardige afwijkingen van het Besluit Begroting en Verantwoording;
3. De strekking van de verklaring. Bij afgifte van een anders dan goedkeurende verklaring geeft de accountant een toelichting op de redenen, waaronder bevindingen die de afgesproken goedkeuringstoleranties overschrijden;
4. Omissies van enige omvang en opmerkingen die een duidelijke toegevoegde waarde op de informatie in de jaarrekening hebben, maar niet de afgesproken goedkeuringstoleranties overschrijden;
5. Relevante observaties bij de verplichte paragrafen in het jaarverslag;
6. De vraag of de inrichting van het financieel beheer en van de financiële organisatie een getrouwe en rechtmatige verantwoording mogelijk maken. Hierbij dient op hoofdlijnen aandacht te worden besteed aan de in de managementletter genoemde aspecten (zie onderdeel D).
7. Onrechtmatigheden in de jaarrekening.

D. De eventueel aanvullende uit te voeren (tussentijdse) controles

De accountant voert in het kader van de controle van de jaarrekening jaarlijks een tussentijdse controle uit. Deze controle is gericht op de beoordeling van de bedrijfsprocessen, die uiteindelijk leiden tot verantwoording van activiteiten, baten en lasten en vorderingen en schulden in de jaarrekening. Naar aanleiding van de tussentijdse controle brengt de accountant een managementletter uit. De managementletter is een brief voor het management gericht aan het college, die (detail)bevindingen bevat over de uitkomsten van controles van processen en activiteiten, in het bijzonder gesignaleerde risico’s en aspecten van administratieve organisatie en intern controle. De managementletter is bedoeld te wijzen op aandachtspunten in de bedrijfsvoering en geeft beknopte handreikingen voor de verbetering daarvan.

Eventuele aanvullende controles buiten het bestek van de controle van de jaarrekening kunnen voorafgaand aan de controle schriftelijk aan de accountant worden opgedragen. De accountant dient vervolgens een raming te overleggen van de kosten van zijn aanvullende werkzaamheden.

E. De frequentie en inrichtingseisen van de aanvullende tussentijdse rapportering

In onderdeel D is bepaald dat de accountant jaarlijks een tussentijdse controle uitvoert en door middel van een managementletter verslag uitbrengt aan het college. De managementletter wordt besproken met de overleggroep financiën. Jaarlijks overlegt de accountant zijn controleplan voor het begrotingsjaar en de drie jaren daaropvolgend. Daaruit moet blijken met welke frequentie en met welke diepgang de verschillende te controleren posten, activiteiten en processen in de controle worden betrokken.

Bijlage 1: Inventarisatie wet- en regelgeving in het kader van de rechtmatigheidscontrole bij de gemeente Borger-Odoorn (normenkader 2021)