Controleprotocol accountant t.b.v. jaarstukken 2020

1. Inleiding
Bij besluit van 3 maart 2020 heeft uw raad Deloitte Accountants B.V. aangewezen als accountant, belast met de controle van de jaarrekening en het daarbij verstrekken van een accountantsverklaring en het uitbrengen van een verslag van bevindingen. Ter voorbereiding en ondersteuning van de uitvoering van de accountantscontrole voor de jaarrekening 2020 moet de gemeenteraad nog een aantal zaken nader regelen, hetgeen op hoofdlijnen in dit controleprotocol plaatsvindt.

Object van controle is de jaarrekening 2020 en daarmede tevens het financieel beheer over het jaar 2020 zoals uitgeoefend door of namens het college van de gemeente Peel en Maas.

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 goedkeurings- en rapporteringstoleranties voor de controle van de jaarrekening 2020 van de gemeente Peel en Maas.

1.2 Wettelijk kader
De Gemeentewet, artikel 213, 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 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 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 zullen zijn.

De gemeenteraad heeft op 20 april 2010 de verordening ex artikel 213 Gemeentewet voor de controle op het financieel beheer en op de inrichting van de financiële organisatie van de gemeente Peel en Maas vastgesteld. Met dit controleprotocol stelt de gemeenteraad nadere aanwijzingen vast die specifiek van toepassing zijn voor het controlejaar 2020.

2. Algemene uitgangspunten voor de controle (getrouwheid én rechtmatigheid)
Zoals in artikel 213 Gemeentewet is voorgeschreven zal de controle van de in artikel 197 Gemeentewet bedoelde jaarrekening worden uitgevoerd door de, door de raad aangewezen, accountant en 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;
- 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 (zijnde het 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 Controle- en Overige Standaarden (NIVRA) bepalend zijn voor de uit te voeren werkzaamheden.

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 beheershandelingen 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, deelwaarnemingen en extrapolaties.

In het Besluit accountantscontrole decentrale overheden zijn minimumeisen voor de in de controle te hanteren goedkeuringstoleranties voorgeschreven. De gemeenteraad mag de goedkeuringstoleranties scherper vaststellen dan deze minimumeisen. Dit is echter niet gebruikelijk. Als de raad hier toch toe besluit, dan moet dat wel worden toegelicht in de accountantsverklaring.

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

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.

De *rapporteringtolerantie* is een bedrag dat gelijk is aan of lager is dan de bedragen voortvloeiend uit de goedkeuringstolerantie. De rapporteringtoleranties kunnen zich verder toespitsen op die elementen die de raad specifiek nader wil terugzien, zonder dat dit de controletoleranties zelf beïnvloedt.

De rapporteringtolerantie wordt door de gemeenteraad vastgesteld, met inachtneming van onderstaande 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 goedkeuringstoleranties opgenomen voor het controlejaar 2020:

Goedkeuringstoleranties	*Goedkeurend*	*Beperking*	*Oordeelonthouding*	*Afkeurend*
Fouten in de jaarrekening (% omvangbasis)	*≤ 1%*	*>1%<3%*	*-*	*≥ 3%*
Onzekerheden in de controle (% omvangbasis)	*≤ 3%*	*>3%<10%*	*≥ 10%*	*-*

Deze goedkeuringstoleranties komen overeen met de (minimum)eisen zoals vastgesteld in het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (BADO). De rapporteringstolerantie wordt voor 2020 gelijk gesteld aan de goedkeuringstoleranties. Bij overschrijding van de rapporteringstolerantie vindt rapportering plaats in het verslag van bevindingen.

[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 (verbandcontroles) kan het aantal deelwaarnemingen worden beperkt.

4. Begrip rechtmatigheid en de aanvullend te controleren rechtmatigheidscriteria

1. Begrippen:
In het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (BADO) wordt onderscheid gemaakt tussen het juridische begrip rechtmatigheid en de rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole. Het juridische begrip rechtmatigheid heeft betrekking op alle geldende wetten en regels. Rechtmatigheid is dan het handelen in overeenstemming met alle wetten en regels. Het begrip rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole is een minder omvattend begrip. Bij rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole bestaat er een duidelijke relatie met het financiële beheer. Er moet o.a. worden vastgesteld dat baten, lasten en balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen.

2. Criteria:
In het kader van de rechtmatigheidcontrole worden 9 rechtmatigheidscriteria onderkend:

- het begrotingscriterium,
- het voorwaardencriterium,
- het misbruik en oneigenlijk gebruikcriterium,
- het calculatiecriterium,
- het valuteringscriterium,
- het adresseringscriterium,
- het volledigheidscriterium,
- het aanvaardbaarheidscriterium,
- 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 moet extra aandacht besteed worden aan de volgende rechtmatigheidscriteria:

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

Ad 1. Begrotingscriterium
Als blijkt dat de gerealiseerde lasten zoals weergegeven in de jaarrekening, hoger zijn dan de geraamde bedragen met inbegrip van de laatste begrotingswijziging, is - voor zover het de begrotingsoverschrijdingen betreft - mogelijk sprake van onrechtmatige uitgaven. De overschrijding kan namelijk in strijd zijn met het budgetrecht van de gemeenteraad zoals geregeld in de Gemeentewet.

De begroting 2020 van de gemeente Peel en Maas is op niveau van programma's door de raad geautoriseerd, daardoor hebben overschrijdingen op productniveau geen gevolgen voor het oordeel van de accountant. Compensatie van overschrijdingen op producten binnen een programma is daarom mogelijk.

Voor de afsluitende oordeelsvorming is van belang in hoeverre de begrotingsoverschrijding past binnen het door de gemeenteraad geformuleerde beleid en/of wordt gecompenseerd door aan de lasten gerelateerde hogere inkomsten. Het bepalen of respectievelijk welke begrotingsoverschrijdingen al dan niet verwijtbaar zijn, is voorbehouden aan de raad bij de vaststelling van de jaarrekening. Begrotingsafwijkingen die passen binnen het beleid van de raad betrekt de accountant niet bij de beslissing of al dan niet een goedkeurende accountantsverklaring kan worden gegeven.

In onderstaand overzicht wordt aangegeven wat volgens de commissie BBV de consequentie van een overschrijding moet zijn voor het accountantsoordeel:

Bij de toetsing van begrotingsafwijkingen kunnen tenminste de volgende "soorten" begrotingsafwijkingen worden onderkend:	**Onrechtmatig, maar telt niet mee voor het oordeel**	**Onrechtmatig, en telt mee voor het oordeel**
Budgetoverschrijdingen betreffende activiteiten die niet passen binnen het bestaande beleid en waarvoor men geen voorstel tot begrotingsaanpassing heeft ingediend. *Bijvoorbeeld de doelgroep c.q. de activiteiten zijn in de praktijk aantoonbaar ruimer geïnterpreteerd dan in regelgeving (subsidieregeling, -verordening) was gedefinieerd.*		**X**
Budgetoverschrijdingen 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**
Budgetoverschrijdingen die geheel of grotendeels worden gecompenseerd door direct gerelateerde opbrengsten, bijvoorbeeld via subsidies of kostendekkende omzet.	**X** **)	
Budgetoverschrijdingen bij open einde (subsidie)regelingen. Vaak blijkt vanwege dit open karakter in het kader van het opmaken van de jaarrekening een (niet eerder geconstateerde) overschrijding.	**X** **)	
Budgetoverschrijdingen die worden gecompenseerd door extra inkomsten die niet direct gerelateerd zijn. Over de aanwending van deze extra inkomsten heeft de raad nog geen besluit genomen.		**X**
Budgetoverschrijdingen betreffende activiteiten welke achteraf als onrechtmatig moeten worden beschouwd omdat dit bijvoorbeeld bij nader onderzoek van de subsidieverstrekker, belastingdienst of een toezichthouder blijkt. Het zal hier in de praktijk vaak gaan om interpretatieverschillen bij uitleg van wet- en regelgeving die na het verantwoordingsjaar aan het licht komen. Er zijn dan geen rechtmatigheidgevolgen 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. - **Geconstateerd tijdens verantwoordingsjaar** - **Geconstateerd na verantwoordingsjaar**	 **X**	 **X**
Budgetoverschrijdingen op activeerbare activiteiten (investeringen) waarvan de gevolgen voornamelijk zichtbaar worden via hogere afschrijvings- en financieringslasten in het jaar zelf of pas in de volgende jaren. - **Jaar van investeren** - **Afschrijvings- en financieringslasten in latere jaren**	 **X**	 **X**

***) Voor dit soort begrotingsoverschrijdingen kan de gemeenteraad nadere regels stellen over de vraag of de accountant deze moet meewegen in zijn oordeel. Als de gemeenteraad hier geen nadere regels voor heeft gesteld worden deze begrotingsoverschrijdingen door de accountant niet betrokken bij de beslissing of al dan niet een goedkeurende accountantsverklaring kan worden gegeven.*

Middels dit controleprotocol bepaalt de gemeenteraad dat **overschrijdingen kleiner of gelijk aan 10% van de lasten van een programma** door de accountant niet betrokken worden bij de beslissing of al dan niet een goedkeurende accountantsverklaring kan worden gegeven. Overschrijdingen van de lasten op een programma worden pas in het accountantsoordeel betrokken als en voor zover ze groter zijn dan 10%. Ook voor eventuele **overschrijdingen op investeringskredieten** geldt dat deze pas in het accountantsoordeel betrokken worden als en voor zover deze meer dan 10% voor een afzonderlijk investeringskrediet bedragen. Hierbij geldt bovendien dat **overschrijdingen van minder dan € 10.000** niet in het accountantsoordeel worden meegenomen.

Het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV) schrijft voor dat de jaarrekening een analyse bevat van de veschillen tussen begroting na wijziging en de programmarekening. **Als de afwijkingen op niveau van programma bij de baten en/of lasten groter zijn dan € 50.000 zal hiervan een analyse/verklaring moeten worden opgenomen in de jaarstukken.**

Om te voorkomen dat bij de jaarrekening 2020 ongewenste discussie ontstaat over bepaalde overschrijdingen zullen / zal:

A) eventuele afwijkingen in elk geval via vaststelling van de jaarrekening worden geaccordeerd voor zover het afwijkingen betreft die:
   - Per programmaonderdeel **kleiner zijn dan € 50.000**;
   - Het gevolg zijn van **autonome ontwikkelingen**;
   - **Verplichte uitgaven** betreffen;
   - **Calamiteiten** of volledig **onvoorziene** uitgaven betreffen;
   - Het gevolg zijn van **interne doorbelastingen**;
   - Het gevolg zijn van een **open eind constructie** (bijv. WMO).

B) indien nodig de accountant voor het afsluiten van de jaarcontrole een rapport van bevindingen opstellen en dit bespreken met het audit committee. Indien het audit committee dit wenselijk acht kan zij aan de raad voorstellen tot het alsnog accorderen van in het rapport geconstateerde afwijkingen.

Ad 2. Misbruik en oneigenlijk gebruik criterium (M&O-criterium)
De rechtmatigheidseis betreft ook de toetsing op juistheid en volledigheid van de gegevens, die door de belanghebbende zijn verstrekt om het voldoen aan voorwaarden aan te tonen. Dit ter voorkoming en bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik van wet- en regelgeving.

Om misbruik en oneigenlijk gebruik van overheidsgelden te voorkomen zijn beheersmaatregelen nodig die functioneren. De interne en externe controle is erop gericht om dat vast te stellen. Gemeenten moeten een beleid hebben ter voorkoming en bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik (M&O-beleid). In het jaarverslag en/of de toelichting op de jaarrekening verantwoordt het college zich over de opzet, de uitvoering en de resultaten van het M&O-beleid.

Indien een gemeente geen toereikend M&O-beleid voert kan dit gevolgen hebben voor het accountantsoordeel. Indien bij een toereikend M&O-beleid dat in voldoende mate is uitgevoerd toch een belangrijke (materiële) onzekerheid - die inherent is aan de regeling - blijft bestaan met betrekking tot de rechtmatigheid van de uitgaven of ontvangsten en deze niet verder kan worden gereduceerd, dient de accountant te beoordelen of deze onzekerheid in de toelichting bij de jaarrekening adequaat wordt weergegeven.

Ad 3. 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 gestelde voorwaarden hebben in het algemeen betrekking op:

- de omschrijving van de doelgroep respectievelijk het project;
- de heffings- en/of declaratiegrondslag;
- normbedragen (denk aan hoogte en duur);
- de bevoegdheden;
- het voeren van een administratie;
- het verkrijgen en bewaren van bewijsstukken;
- aan te houden termijnen besluitvorming, betaling, declaratie e.d.

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. Dit geldt echter niet voor de voorwaarden in de gemeentelijke regelgeving. De raad is op gemeentelijk niveau kadersteller en wordt geacht de norm te stellen waaraan het college moet worden getoetst. De gemeenteraad dient dan ook op grond van een overzicht van alle voor de betreffende gemeente geldende wet- en regelgeving het voorwaardencriterium te operationaliseren. Concreet betekent dit dat door de gemeenteraad limitatief moet zijn bepaald aan welke in gemeentelijke wet- en regelgeving vastgelegde, voor de gemeente relevante, voorwaarden de accountant moet toetsen.

Voor een toelichting op het begrip rechtmatigheid in relatie tot de accountantscontrole bij decentrale overheden wordt verwezen naar de kadernota rechtmatigheid 2020.

5. Reikwijdte accountantscontrole rechtmatigheidstoetsing

De accountantscontrole op rechtmatigheid voor het kalenderjaar 2020 is limitatief gericht op:

- De naleving van wettelijke kaders, zoals in het bijgevoegde normenkader (inventarisatie van de actuele / relevante regelgeving) wordt verwoord. Dit uitsluitend voor zover deze directe financiële beheershandelingen betreffen of kunnen betreffen.

- De naleving van de volgende kaders:
  - De programmabegroting
  - Financiële verordening ex artikel 212 Gemeentewet;
  - De controleverordening ex artikel 213 Gemeentewet;

- en de overige kaders zoals opgenomen in de inventarisatie van de actuele/relevante regelgeving. Dit laatste voor zover van toepassing en uitsluitend voor zover deze directe financiële beheershandelingen betreffen of kunnen betreffen. Ten aanzien van het voorwaardencriterium vindt voor de interne regelgeving uitsluitend een toets plaats naar **het recht, de hoogte en de duur van financiële beheershandelingen**. Alleen deze aspecten worden in het oordeel over de rechtmatigheid betrokken.

  Collegebesluiten vallen niet onder het rechtmatigheidsoordeel. Daar zijn echter twee uitzonderingen op. 1] De eerste uitzondering betreft wettelijke verplichte kaderstellende collegebesluiten waarbij is voorgeschreven dat een rechtmatigheidstoets moet worden uitgevoerd. Dit doet zich voor bij specifieke uitkeringen. Controle van de naleving van deze collegebesluiten hoort wel standaard onder de accountantscontrole.

  2] De tweede uitzondering betreft die kaderstellende collegebesluiten inzake financiële en/of niet-financiële beheershandelingen (niet vallend onder de eerste uitzondering) die de raad (aanvullend) opneemt in de inventarisatie van de actuele/relevante regelgeving.

In de financiële verordening gemeente Peel en Maas staat dat het college regels opstelt voor het voorkomen van misbruik en oneigenlijk gebruik van gemeentelijke regelingen en eigendommen. Regels voor het voorkomen van misbruik en oneigenlijk gebruik moeten nog worden geïnventariseerd en indien nodig worden aangevuld. Het feit dat deze nota/regels er in 2020 nog niet (volledig) waren wordt door de accountant niet meegenomen bij het bepalen van het oordeel over de rechtmatigheid van de jaarrekening 2020.

6. Rapportering accountant
Tijdens en na afronding van de controlewerkzaamheden rapporteert de accountant hierna in het kort weergegeven als volgt:

Interim-controles
In de tweede helft van het jaar wordt door de accountant een zogenoemde interim-controle uitgevoerd en wordt hierover gerapporteerd. Bestuurlijk relevante zaken zullen ook aan de gemeenteraad worden 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.
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 in concept opgestelde jaarrekening kan vaststellen.

In de bijlage treft uw raad het normenkader 2020 aan. Dit is de voor de accountantscontrole 2020 relevante externe en interne wet- en regelgeving.

Aldus vastgesteld in de openbare raadsvergadering van 23 maart 2021.

DE GRIFFIER, DE VOORZITTER,

…… ……

Bijlage: Normenkader ten behoeve van de rechtmatigheidscontrole jaarrekening 2020