CONTROLEPROTOCOL VOOR DE ACCOUNTANTSCONTROLE OP DE JAARREKENING 2021 VAN DE GEMEENTE MOERDIJK

1 Inleiding

Bij besluit van 21 november 2019 heeft de gemeenteraad aan Astrium de opdracht verstrekt om over de boekjaren 2019 en 2020 de accountantscontrole als bedoeld in artikel 213 Gemeentewet voor de gemeente Moerdijk uit te voeren. Vervolgens zijn Astrium en de gemeente overeengekomen de optie de overeenkomst met twee keer een jaar te verlengen te lichten.

Terugblikkend op de controles over de afgelopen boekjaren mag worden gesteld dat deze controles naar ieders tevredenheid zijn verricht. Dit los van de uitkomsten van de controle.

Ter voorbereiding en ondersteuning van de uitvoering van de accountantscontrole moet de gemeenteraad nog een aantal zaken vastleggen, hetgeen op hoofdlijnen in dit controleprotocol plaatsvindt.

Object van controle is de jaarrekening en daarmee tevens het financieel beheer over het jaar 2021 zoals uitgeoefend door of namens het college van burgemeester en wethouders van de gemeente Moerdijk.

1.1 Doelstelling

Dit controleprotocol heeft als doel om samenvattend de kaders vast te leggen voor 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 Moerdijk.

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.

De gemeenteraad van de gemeente Moerdijk heeft op 26 februari 2004 de verordening ex. artikel 213 Gemeentewet voor de controle op het financieel beheer en op de inrichting van de financiële organisatie van de gemeente Moerdijk vastgesteld (Controleverordening). Het bij de controle te hanteren normenkader is in hoofdlijnen vastgelegd in het voor de aanbesteding van accountantsdiensten voor de periode 2019-2020 opgestelde programma van eisen, door de gemeenteraad vastgesteld in de raadsvergadering van 14 maart 2019. Bij het besluit tot verlenging van de samenwerking is overeengekomen het bij de aanbesteding gebruikte programma van eisen te blijven hanteren. Met dit controleprotocol stelt de gemeenteraad nadere aanwijzingen vast die specifiek van toepassing zijn voor het huidige controlejaar.

1.3 Procedure

De gemeenteraad heeft in zijn vergadering van 21 augustus 2007 een rekeningcommissie ingesteld om te voorzien in een platform voor periodiek overleg met de accountant als bedoeld in de verordening ex. artikel 213 Gemeentewet (artikel 4, lid 3).

In het programma van eisen offerteaanvraag ten behoeve van het leveren van accountantsdiensten is het begeleidingstraject met de accountant uitgewerkt. Met de accountant worden nadere afspraken gemaakt omtrent de procedure en de communicatie voor het jaar 2021. Deze afspraken worden vastgelegd via de verslaglegging van de vergaderingen van de rekeningcommissie.

2 Algemene uitgangspunten voor de controle (getrouwheid én rechtmatigheid)

Zoals in art 213 Gemeentewet 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;

- 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.

Ten aanzien van het begrip rechtmatigheid wordt verwezen naar het programma van eisen offerteaanvraag ten behoeve van het leveren van accountantsdiensten, waarin de rechtmatigheid en de accountantscontrole nader is uitgewerkt. Deze uitwerking van het begrip rechtmatigheid vormt de basis voor de door de accountant uit te voeren werkzaamheden.

Verder zijn bepalend voor de uit te voeren controlewerkzaamheden de nadere regels omtrent rechtmatigheid, die bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden gesteld op grond van art. 213, lid 6 Gemeentewet (Besluit Accountantscontrole Decentrale Overheden) alsmede de Nadere Voorschriften Controle en Overige Standaarden (NV COS) van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA).

3 Overgang naar rechtmatigheidsverantwoording door het college

Het College van B&W is binnen de gemeente verantwoordelijk voor de naleving van de regelgeving. In de huidige situatie geeft de accountant in de controleverklaring een oordeel over de rechtmatigheid van het handelen van de gemeente. In de toekomstige situatie legt het college rechtstreeks verantwoording af over de (financiële) rechtmatigheid van het gevoerde bestuur, aan de hand van de rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening. Het college gebruikt daarvoor de model-tekst die door de commissie BBV wordt voorgeschreven. Alleen afwijkingen boven de door de raad bepaalde afwijkingsgrens worden vermeld. In de paragraaf bedrijfsvoering beschrijft het college welke actie zij onderneemt om de afwijkingen in de toekomst te voorkomen. De accountant controleert vervolgens de rechtmatigheidsverantwoording op getrouwheid. De accountant kijkt dus of hetgeen het college meldt in de rechtmatigheidsverantwoording, juist en volledig is.

Op dit moment ligt bij de Tweede Kamer een wetsvoorstel, waarin is meegenomen een aanpassing van de verantwoordelijkheden ten aanzien van de rechtmatigheidsverantwoording. De behandeling van dit wetsvoorstel is vertraagd, wat er toe heeft geleid dat de rechtmatigheidsverantwoording door het college naar verwachting over het verslagjaar 2022 zal worden ingevoerd. In een eerder stadium was het uitgangspunt dat invoering al over het verslagjaar 2021 zou plaatsvinden. Het ministerie van Binnenlandse Zaken heeft aangegeven dat dit echter niet meer haalbaar is, omdat:

- door corona de verantwoording en controle voor dit jaar al complexer zijn geworden, waardoor de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording op korte termijn niet opportuun is;
- gemeenten en provincies nu te laat kennis kunnen nemen van veranderingen, zoals de nog door te voeren wijzigingen in de regelgeving, in onder meer het Besluit begroting en verantwoording (BBV) en het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (BADO);
- de (interne en externe) controlewerkzaamheden voor de jaarrekening 2021 al zijn begonnen.

Daarom zullen gemeenten naar verwachting over het verslagjaar 2022, voor de eerste keer een rechtmatigheidsverantwoording op moeten nemen in de jaarrekening. Ook dit laatste is vanzelfsprekend onder voorbehoud van parlementaire goedkeuring. Het verdient wel aanbeveling om het verantwoordingsjaar 2021 te gebruiken als proefjaar. Voor het proefdraaien met de rechtmatigheidsverantwoording door het college zullen door het college dezelfde normen en tolerantiegrenzen gehanteerd worden die richting de accountant zijn aangegeven in dit protocol. Doordat het begrip onzekerheden bij de rechtmatigheidsverantwoording door het college komt te vervallen en als fouten dienen te worden aangemerkt zal de goedkeuringstolerantie ≤ 3% bedragen. Voor de controleaanpak dient het college uit te gaan van dezelfde normen en tolerantiegrenzen die de accountant moet hanteren voor zijn controle ten aanzien van getrouwheid (1% tolerantie).

4 Te hanteren goedkeuring - en rapporteringtoleranties

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 de risicoanalyse, vastgestelde toleranties en statische deelwaarnemingen en extrapolaties.

Naast de kwantitatieve benadering zal de accountant ook een kwalitatieve beoordeling, ofwel 'professioneel oordeel', hanteren. De weging van fouten en onzekerheden vindt ook plaats op basis van professioneel oordeel.

De goedkeuringstolerantie (bestaande uit kwantitatieve criteria en kwalitatieve beoordeling) is bepalend voor de oordeelsvorming, de strekking van de af te geven accountantsverklaring.

Naast de goedkeuringstoleranties wordt de rapporteringtolerantie[2] onderkend.

De rapporteringtolerantie wordt door de gemeenteraad vastgesteld. 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 aangegeven:

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

Op basis van de (primitieve) begroting van de gemeente, betekenen bovengenoemde percentages dat een totaalbedrag aan fouten in de jaarrekening van circa € 1,1 miljoen en een totaal van onzekerheden van circa € 3,3 miljoen de goedkeurende strekking van de accountantsverklaring niet zullen aantasten. De rapporteringtolerantie wordt gesteld op € 100.000. Uitspraken dienen met minimaal 95% betrouwbaarheid te worden afgegeven, tenzij hiervoor hogere wettelijke bepalingen gelden.

5 Rechtmatigheidscriteria nader toegelicht

5.1 Rechtmatigheidscriteria algemeen

In het kader van de rechtmatigheidscontrole kunnen negen rechtmatigheidscriteria worden onderkend:

- het begrotingscriterium
- het voorwaardencriterium
- het misbruik en oneigenlijk gebruikscriterium
- het calculatiecriterium
- het valuteringcriterium
- het adresseringscriterium
- het volledigheidscriterium

[1] 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.

[2] De rapporteringtolerantie 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 rapporteringtolerantie leidt in beginsel niet tot aanvullende controlewerkzaamheden, maar wel tot een uitgebreidere rapportage van bevindingen. De rapporteringtolerantie kan worden vastgesteld op een percentage, bijvoorbeeld 80%, van de goedkeuringstolerantie of op een maatschappelijk relevant geacht absoluut bedrag, bijv. € 100.000,00 De rapporteringtoleranties kunnen zich verder toespitsen op die elementen die de raad specifiek wil terugzien, zonder dat dit de controletoleranties zelf beïnvloedt.

- 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:

- het begrotingscriterium
- het misbruik en oneigenlijk gebruik criterium (M&O criterium) en
- het voorwaardencriterium.

5.2 Begrotingscriterium (budgetrecht)

Voor wat betreft het begrotingscriterium heeft de raad via de financiële verordening ex. artikel 212 Gemeentewet nader uitgewerkt hoe moet worden bepaald of de lasten binnen de omschrijving van de activiteiten en het bijbehorende bedrag van het programma passen. Hier is beleid vastgelegd ten aanzien van:

- het tijdig melden van verwachte budgetoverschrijdingen (via bestuursrapportages of - gezien de aard van de verwachte budgetoverschrijding - via de actieve informatieplicht van B&W);
- hoe om te gaan met overschrijdingen op programmaniveau;
- het mogen schuiven binnen de budgetten (voor producten) van een programma;
- het nadrukkelijk koppelen van de voorwaarden welke gelden voor het verkrijgen van (subsidie)baten aan de bijbehorende lasten enz.

Er is een tweetal soorten kostenoverschrijdingen die de accountant strikt formeel moet meewegen in zijn oordeel. Het gaat om:

- kostenoverschrijdingen die geheel of grotendeels worden gecompenseerd door direct gerelateerde opbrengsten, zoals subsidies of kostendekkende omzet;
- kostenoverschrijdingen bij open einde (subsidie)regelingen, waarbij veelal pas bij het opmaken van de jaarrekening een (niet eerder geconstateerde) overschrijding naar voren komt.

Dit oordeel kan komen te vervallen indien de raad daar expliciet toe besluit. In voorgaande jaren heeft de gemeenteraad reeds bepaald, dat de accountant deze overschrijdingen niet meeneemt bij het oordeel over de begrotingsrechtmatigheid, als in dit soort situaties is gehandeld binnen het door de raad uitgestippelde beleid.

5.3 Misbruik en oneigenlijk gebruik

Voor bestaande procedures wordt getoetst in hoeverre deugdelijke maatregelen ter voorkoming van misbruik en oneigenlijk gebruik worden genomen. Daarbij is de vooronderstelling gerechtvaardigd, dat binnen de belangrijkste procedures, reeds (informeel) adequate maatregelen zijn getroffen ter waarborging van de getrouwheid van de financiële verantwoording.

5.4 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. Uitgangspunt daarbij is dat het huidige beleid, zoals bijvoorbeeld nu toegepast bij subsidieverstrekking door de gemeente, is bekrachtigd en dat er met name jegens derden niet met terugwerkende kracht strengere normen zullen worden toegepast.

6 Reikwijdte accountantscontrole rechtmatigheidstoetsing

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

- De naleving van wettelijke kaders, uitsluitend voor zover deze directe financiële beheerhandelingen betreffen of kunnen betreffen;
- De naleving van de volgende kaders:
  - de begroting, inclusief vastgestelde wijzigingen.
  - lastenoverschrijdingen die gecompenseerd worden door direct gerelateerde opbrengsten worden buiten beschouwing gelaten. Hetzelfde geldt voor kostenoverschrijdingen bij open einde regelingen, onder de voorwaarde dat gehandeld wordt binnen de het door de gemeenteraad vastgestelde beleid.

- de Financiële verordening ex. artikel 212 Gemeentewet.
- de Controleverordening ex. artikel 213 Gemeentewet.
- de verordening Periodiek onderzoek doelmatigheid en doeltreffendheid ex. artikel 213a Gemeentewet;
- de overige kaders (interne regelgeving), zoals opgenomen in de kolom “Gemeentelijke verordeningen, uitvoeringsregels en beleid” van de “Inventarisatie wet - en regelgeving in het kader van de rechtmatigheidscontrole in de gemeente Moerdijk voor de accountantscontrole jaarrekening 2021”, voor zover het betreft door de raad vastgestelde verordeningen en beleidsnota’s. Door het college vastgestelde beleids- en uitvoeringsregels blijven voor wat betreft het rechtmatigheidsoordeel buiten beschouwing (bijlage 2 van dit protocol).

Ten aanzien van het voorwaardencriterium vindt voor de interne regelgeving over 2021 uitsluitend een toets door de accountant plaats naar de volgende drie voorwaarden:

- de omschrijving van de doelgroep, respectievelijk het project;
- de heffing - en/of declaratiegrondslag en
- normbedragen (hoogte en duur),

tenzij jegens derden (bijvoorbeeld in toekenningbeschikkingen) aanvullende voorwaarden met directe financiële consequenties zijn opgenomen. [3]

Indien en voor zover bij de accountantscontrole materiële financiële onrechtmatige handelingen worden geconstateerd worden deze in de rapportage en oordeelweging uitsluitend betrokken indien en voor zover het door de raad of hogere overheden vastgestelde regels betreft (zie bijlage 2). Met andere woorden: interne regels van college naar ambtelijke organisatie c.q. collegebesluiten vallen daar buiten. De interne regels van het college kunnen overigens wel relevant zijn voor de nadere vaststelling van de invulling van “hogere” besluiten, maar zijn op zich geen object van onderzoek. Voorts kan een afwijking van deze lagere regelgeving passend zijn binnen de uitvoering van hogere besluiten. Het is (over het algemeen) aan het college om een oordeel te vellen over de geconstateerde afwijkingen van lagere interne regels.

7 Rapportering accountant

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

7.1 Managementletter n.a.v. interim-controle

In het vierde kwartaal voert de accountant een zogenaamde interim-controle uit. De hieruit voortvloeiende bevindingen en aanbevelingen komen tot uitdrukking in de Managementletter. Bestuurlijk relevante zaken worden – op grond van de overeengekomen rapportagewensen van de raad - aan het college van burgemeester en wethouders gerapporteerd. De gemeenteraad ontvangt hiervan een afschrift.
De Rekeningcommissie heeft in overleg met de accountant aan aantal punten aangegeven, waaraan de accountant bij zijn controle speciale aandacht zal geven. Deze aandachtspunten zijn als bijlage 1 bij dit protocol gevoegd. De rapportering over deze aandachtspunten behoeft niet noodzakelijkerwijs (volledig) in het verslag naar aanleiding van de interim-controle plaats te vinden. Sommige punten zullen vooral bij de jaarrekeningcontrole kunnen worden beoordeeld, of uiteindelijk dan worden afgewikkeld.

De accountant zal in oktober/november 2021 de interim-controle uitvoeren. De managementletter zal op 9 december 2021 in de vergadering van de Rekeningcommissie worden besproken. De Rekeningcommissie ontvangt in deze vergadering ook een (aangepaste) planning voor de beleidscyclus 2021, waarin onder meer het traject van de accountant is opgenomen voor wat betreft de te houden controles en rapportbesprekingen e.d.. Deze planning is erop gericht dat de accountantsverklaring samen met het rapport van bevindingen tijdig met de Rekeningcommissie kan worden besproken, zodat deze de gemeenteraad, in principe via de commissie Bestuur en Middelen, een advies kan geven over de vaststelling van de jaarrekening, welke vaststelling in de laatste raadsvergadering voorafgaand aan het zomerreces is voorzien. De opdrachtnemer stuurt een afschrift van het rapport van bevindingen naar het College van Burgemeester en Wethouders.

[3] Dergelijke jegens derden geformuleerde (financiële) voorwaarden zijn immers ook al relevant voor de accountantscontrole inzake de getrouwheid van de jaarrekening.

7.2 Verslag van bevindingen jaarrekening

In artikel 7 van de Controleverordening is een aantal aanwijzingen gegeven ten aanzien van de rapportering door de accountant. In aanvulling hierop gelden de volgende aanwijzingen:

- in het verslag van bevindingen aan de raad wordt gerapporteerd over de opzet en uitvoering van het financieel beheer en of de beheersorganisatie een getrouw en rechtmatig financieel beheer en een rechtmatige verantwoording daarover waarborgen;
- in het verslag van bevindingen worden gesignaleerde onrechtmatigheden toegelicht, gespecificeerd naar de aard van het criterium (begrotingscriterium, etc.). Fouten of onzekerheden die de rapporteringtolerantie 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 geautomatiseerde gegevensverwerking;
- in het verslag van bevindingen wordt specifiek aandacht besteed aan de opzet en voor zover mogelijk het functioneren van de bijgestelde processen. Hierbij wordt aangesloten op het vastgestelde kwaliteitstraject en de gekozen aandachtpunten voor het betreffende jaar.
- in de accountantsverklaring wordt, zoals wettelijk voorgeschreven, de uitkomst van de accountantscontrole weergegeven, zowel ten aanzien van de getrouwheid als de rechtmatigheid.

Met de voorgeschreven rapportage door de accountant (i.c. accountantsverklaring en verslag van bevindingen) wordt de raad geïnformeerd over de stand van zaken van rechtmatigheid binnen de gemeente. Op basis van deze rapportages kan de raad zelfstandig de door het college opgestelde jaarrekening vaststellen. Op deze wijze wordt optimaal aangesloten op het duale stelsel en de verantwoordelijkheden van het college c.q. gemeenteraad hierin én wordt op een transparante wijze over de stand van zaken van rechtmatigheid gecommuniceerd.

Zevenbergen, 22 september 2021

Bijlagen behorend bij controleprotocol accountantscontrole op de jaarrekening 2021 van de gemeente Moerdijk

1. Aandachtspunten voor de accountant aangegeven vanuit de raad voor het jaar 2021
   a. uitvoering jeugdwet, met name het proces rond toekenning van jeugdhulp en de beoordeling van ingediende declaraties;
   b. toepassing functiescheiding aanvrager, controleur en goedkeurder;
   c. tijdigheid van administratieve handeling rond offertes en opdrachten t.a.v. boekingen in de projectadministratie.

2. Inventarisatie wet - en regelgeving in het kader van de rechtmatigheidscontrole gemeente Moerdijk voor de accountantscontrole jaarrekening 2021