CONTROLEPROTOCOL VOOR DE ACCOUNTANTSCONTROLE OP DE JAARREKENING VAN DE GEMEENTE OOSTSTELLINGWERF

Versie december 2023

1. Inleiding en doel

De Gemeentewet, artikel 213, schrijft voor dat de gemeenteraad één of meer accountants aanwijst voor de controle op de jaarrekening en het daarbij verstrekken van een accountantsverklaring en het uitbrengen van een verslag van bevindingen. Daarom heeft de gemeenteraad de controleverordening 2023 (artikel 213 gemeentewet) vastgesteld in september 2023.

In het controleprotocol regelt de gemeenteraad een aantal zaken ter voorbereiding op en ondersteuning van de uitvoering van de accountantscontrole. Het controleprotocol wordt nader ingevuld door het normen- en toetsingskader. Het normenkader wordt aan de gemeenteraad voorgelegd ter vaststelling. Het toetsingskader is een verdere uitwerking van het normenkader en is de verantwoordelijkheid van het college

Het controleprotocol dateert uit 2014. Inmiddels is deze, onder andere door de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording, verouderd en ligt daarom een nieuw protocol voor.

1.1 Doelstelling

Dit controleprotocol geeft nadere aanwijzingen 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 op getrouwheid van jaarrekening van de gemeente Ooststellingwerf. Daarnaast bevat dit controleprotocol aanwijzingen voor de op te stellen rechtmatigheidsverantwoording door het college, waaronder de van toepassing zijnde normen, verantwoordings- en rapportagegrens.

2 Algemene uitgangspunten voor de controle

Zoals in artikel 213 Gemeentewet is voorgeschreven wordt de controle van de in artikel 197 Gemeentewet bedoelde jaarrekening uitgevoerd door de, door de gemeenteraad benoemde, accountant en is gericht op het afgeven van een oordeel over:

- de getrouwe weergave van de in de jaarrekening gepresenteerde baten en lasten en de activa en passiva;
- de getrouwheid van de rechtmatigheidsverantwoording: de wijze waarop de rechtmatigheid is getoetst door het college en/of eventueel geconstateerde rechtmatigheidsfouten correct gerapporteerd zijn. Als het college rechtmatigheidsfouten rapporteert dan tellen deze niet meer mee in het oordeel van de accountant.
- 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 Richtlijnen voor de Accountantscontrole (NBA) bepalend zijn voor de uit te voeren werkzaamheden.

3 Te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties door de accountant

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.
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.

3.1 Goedkeuringstolerantie en rapporteringstolerantie

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.

In het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado) zijn minimumeisen voor de in de controle te hanteren goedkeuringstoleranties voorgeschreven. Gemeenteraden mogen de goedkeuringstoleranties scherper vaststellen dan deze minimumeisen. In de praktijk wordt nauwelijks afgeweken van deze toleranties. 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.

Naast de goedkeuringstoleranties is er ook een rapporteringtolerantie. 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 rapporteringstolerantie leidt in beginsel niet tot aanvullende controlewerkzaamheden, maar wel tot een uitgebreidere rapportage van bevindingen.

De accountant richt de controle in rekening houdend met de goedkeuringstolerantie om de betrouwbaarheid en nauwkeurigheid van zijn oordeel te kunnen waarborgen. De gemeenteraad stelt de goedkeuringstolerantie en de rapporteringtolerantie(s) vast voor de controlejaren 2023 en verder, conform de wettelijke minimumeisen:

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

Als omvangbasis voor het berekenen van de goedkeuringstolerantie moet worden gehanteerd de lasten inclusief de toevoegingen aan de reserves. De rapporteringstolerantie is 5% van de goedkeuringstolerantie fouten.

3.2 Specifieke uitkeringen

Naast bovengenoemde minimumeisen gelden aparte regels voor de verantwoording van specifieke uitkeringen. De verantwoording van deze uitkeringen geschiedt namelijk gelijktijdig met de jaarstukken en er moet een bijlage met verantwoordingsinformatie over de specifieke uitkeringen aan de jaarstukken worden toegevoegd: de zogenoemde SiSa-bijlage (Single information Single audit).
De accountant neemt in zijn verslag van bevindingen per specifieke uitkering de fouten en onzekerheden op voor zover deze niet door de gemeente zijn gecorrigeerd. De financiële grens per specifieke uitkering is:

- € 12.500 indien de omvangsbasis kleiner dan of gelijk is aan € 125.000;
- 10% indien de omvangsbasis groter dan € 125.000 en kleiner dan of gelijk is aan € 1.000.000;
- € 125.000 indien de omvangsbasis groter is dan € 1.000.000.

De rapporteringstolerantie heeft geen consequenties voor de omvang en aard van de controle van de specifieke uitkeringen. Het gaat alleen om het rapporteren van de waargenomen fouten en onzekerheden voortkomend uit de accountantscontrole.

4 Te hanteren verantwoordings- en rapporteringsgrens door het college

Vanaf verslagjaar 2023 legt het college de rechtmatigheidsverantwoording af. In de financiële verordening is onderstaande vastgelegd over de verantwoordingsgrens en rapporteringsgrens voor het college:

- In de rechtmatigheidsverantwoording bij de jaarrekening rapporteren burgemeester en wethouders aan de raad over afwijkingen met een verantwoordingsgrens van 3% van de totale lasten van de gemeente, inclusief de toevoegingen aan de reserves.
- In de paragraaf bedrijfsvoering worden de geconstateerde afwijkingen (fouten of onduidelijkheden) groter dan 5% van de verantwoordingsgrens nader toegelicht.

Onder afwijkingen wordt afzonderlijk verstaan, fouten (= het niet naleven van wet- en regelgeving) en posten waarvan bij het college onduidelijkheid bestaat over de rechtmatigheid, omdat deskundigen en adviseurs van mening verschillen over de rechtmatigheid van een financiële beheershandeling die ten grondslag ligt aan baten en lasten en balansmutaties.

Een en ander houdt in dat als de fouten en de afzonderlijke onduidelijkheden onder de verantwoordingsgrens blijven, geen afwijkingen worden opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording. Wel worden alle geconstateerde afwijkingen boven de rapporteringsgrens vermeld in de paragraaf bedrijfsvoering van de jaarstukken.

5 Rechtmatigheid

5.1 Inleiding

In het kader van de rechtmatigheidscontrole kunnen negen rechtmatigheidscriteria worden onderkend: het begrotingscriterium, het voorwaardencriterium, het misbruik en oneigenlijk gebruikcriterium, het calculatiecriterium, het valuteringscriterium, 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. Het college legt verantwoording af over de volgende rechtmatigheidscriteria:

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

5.2 Begrotingscriterium

Bij de rechtmatigheidscontrole vormt het begrotingscriterium een belangrijk toetsingscriterium. In de Kadernota rechtmatigheid 2023 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). Uitgangspunt is het niveau waarop de raad de budgetten in de begroting en bij investeringen geautoriseerd heeft. In de begroting zijn de bedragen voor de lasten en baten vermeld die door de raad zijn vastgesteld. Dit houdt in dat de financiële beheershandelingen dienen te passen binnen de begroting, waarbij het juiste programma (ervan uitgaande dat de raad de begrotingsbedragen op programmaniveau heeft vastgesteld), de juiste investering, het toereikend zijn van het begrotingsbedrag, alsmede het begrotingsjaar van belang zijn.”

In art. 12 van de verordening ex. art. 212 van de GW (hierna: de financiële verordening) is het begrotingscriterium verder uitgewerkt.

Via het vaststellen van de jaarrekening 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.

5.3 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.

Het M&O beleid is vastgesteld door het college in de Nota Misbruik en Oneigenlijk gebruik gemeente Ooststellingwerf 2023-2027.

5.4 Voorwaardencriterium

Besteding en inning van gelden door een gemeente zijn aan bepaalde voorwaarden verbonden waarop door de het college 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:

- Algemeen: dit zijn over het algemeen de begripsbepalingen en slotbepalingen;
- Termijnbepalingen: dit zijn bepalingen, waarin termijn zijn gesteld voor betaling, indienen van stukken etc.;
- Administratieve bepalingen: dit zijn veelal procedurele bepalingen over bijvoorbeeld een incassoprocedure en het voeren van een administratie;
- Bevoegdheden: deze bepalingen regelen de bevoegdheden van functionarissen of organen zoals bijv. raad of college;
- Bewijsstukken: dit kunnen aanvraagformulieren of bewijsstukken zijn die derden moeten kunnen overleggen in het kader van de verordening;
- Recht: in deze bepalingen is aangegeven wie, onder welke voorwaarden recht heeft op bijvoorbeeld een subsidie of vergoeding van de gemeente. Het gaat ten alle tijde om harde bepalingen waarbij 'sanctie' bestaat dat het recht wordt ontnomen;
- Hoogte: hoogte heeft betrekking op tarieven, formules en andere criteria die aangeven welke voorwaarden over hoogte zijn opgenomen. Het gaat hier om de spelregels van de berekening;
- Duur: bij duur gaat het om termijnen van verstrekking, toekenning of werkingsperiode;
- Hardheidsclausules: veel verordeningen en besluiten geven het College de bevoegdheid om te besluiten over een aanvraag of toekenning indien de verordening hierin niet voorziet.

De exacte invulling verschilt per wet, regeling of 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 de het normenkader zijn de interne en externe regels opgenomen, die het college in zijn controle van het voorwaardencriterium moet betrekken.

5.5 Operationalisering van het normenkader

Het normenkader bestaat uit een overzicht van de geldende externe regelgeving en eigen regelgeving met betrekking tot financiële beheershandelingen. Om het normenkader te kunnen gebruiken voor de controle moet het worden geoperationaliseerd. Dit gebeurt via een toetsingskader.

Bij het toetsingskader is het van belang aan te geven welke bepalingen van de regelgeving uit het normenkader relevant zijn voor de rechtmatigheidscontrole. Dit betreft uitsluitend de bepalingen waaraan financiële consequenties zitten. Het college heeft daarom voor de interne en externe regels in kaart gebracht welke bepalingen een financiële consequentie hebben en welke niet. Op basis van de relevante bepalingen kan aan de hand van een risicoanalyse worden bepaald welke beheersmaatregelen van belang zijn. De beheersorganisatie (het geheel aan beheersingsmaatregelen) van de gemeente moet de naleving van alle relevante bepalingen in wet- en regelgeving zeker te stellen.

Voor de controle van de jaarrekening is een koppeling van de externe en gemeentelijke regelgeving aan de jaarrekeningposten (balans en exploitatie) nodig. De controle van de jaarrekening geschiedt top-down:

1. de jaarrekening vormt het controleobject waarbij de verklaring wordt afgegeven;
2. per jaarrekeningpost (balans en exploitatie) wordt het onderliggende bedrijfsproces benoemd;
3. per bedrijfsproces wordt de onderliggende externe en gemeenschappelijke regelgeving benoemd;
4. binnen deze regelgeving wordt het toetsingskader benoemd (de financiële regels dus)
5. Op basis van het toetsingskader wordt per proces de risicoanalyse opgesteld;
6. Vervolgens worden de beheersmaatregelen getoetst om te komen tot een oordeel over de rechtmatigheid.

Bij de uitvoering van de rechtmatigheidscontrole bestaat de mogelijkheid om accenten in de controle te leggen, zoals het beoordelen van specifieke personele declaraties of de naleving van procedures. Deze accenten in de controle kunnen voortkomen uit wijzigingen in wet- en regelgeving, de risicoanalyse maar ook op aanwijzing van het management.

5.6 Reikwijdte rechtmatigheidscontrole

- Ten aanzien van het voorwaardencriterium vindt voor de interne regelgeving uitsluitend een toets plaats naar de recht, hoogte en duur bepalingen van financiële beheershandelingen, tenzij jegens derden (bijvoorbeeld in toekenningsbeschikkingen) aanvullen de 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 bedrijfsvoeringsparagraaf aan welke regels het betreft en hoe zij van het normenkader naar het toetsingskader is gekomen.
- Collegebesluiten vallen niet onder de rechtmatigheidscontrole, met uitzondering van collegebesluiten die rechtstreeks voortvloeien uit externe regelgeving en door de raad vastgestelde verordeningen. Indien in de externe regelgeving of de eigen verordeningen alleen de verplichting tot het opstellen en nemen van een besluit is opgenomen, zal alleen onderzocht worden of dit besluit ook daadwerkelijk door het college is vastgesteld. Als de wet- en regelgeving ook inhoudelijke eisen aan het collegebesluit stellen, wordt ook gecontroleerd of aan deze eisen is voldaan.
- Alle overige kaderstellende en uitvoerende collegebesluiten vallen niet standaard onder de uit te voeren rechtmatigheidscontrole. Dit laat overigens onverlet dat sommige andere collegebesluiten, vooral betreffende delegatie & mandaat, invloed hebben op het financieel beheer. Deze besluiten kunnen daarom wel gevolgen hebben voor het getrouwe beeld. In die zin worden deze besluiten meegenomen met de accountantscontrole ten behoeve van de getrouwheidscontrole.

6 Rapportering

6.1 Rapportering door de accountant

Jaarlijks stelt de accountant een opdrachtbevestiging en lijst op te leveren stukken (=LOTS) op. De opdrachtbevestiging geeft inzicht in de werkzaamheden die de accountant gaat uitvoeren in het kader van de jaarstukken controle; in de LOTS is opgenomen welke specificaties en achterliggende documenten de gemeente moet opleveren bij de start van de controle. Tijdens

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

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

Verslag van bevindingen jaarrekeningcontrole
In overeenstemming met de gemeentewet wordt over de controle een verslag van bevindingen uitgebracht aan de raad en in afschrift aan het College van Burgemeester en Wethouders. In het verslag van bevindingen wordt gerapporteerd over de opzet en uitvoering van het financiële beheer en/of de beheersorganisatie voor de getrouwheid en wordt gerapporteerd over de getrouwheid van de rechtmatigheidsverantwoording.

Uitgangspunten voor de rapportagevorm
Fouten of onzekerheden die de rapporteringstolerantie als bedoeld in onderdeel drie 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.

Accountantsverklaring
In de accountantsverklaring wordt op een gestandaardiseerde wijze, zoals wettelijk voorgeschreven, de uitkomst van de accountantscontrole weergegeven ten aanzien van de getrouwheid, uitmondend in een oordeel over de jaarrekening. Deze accountantsverklaring is bestemd voor de gemeenteraad, zodat deze de door het College van Burgemeester en Wethouders opgestelde jaarrekening kan vaststellen.

6.2 Rapportering door het college
Het college legt in de jaarstukken verantwoording af over de rechtmatigheidscontrole in de paragraaf bedrijfsvoering, voor zover de rapporteringsgrens wordt zoals beschreven in hoofdstuk 4, waarbij wordt ingegaan op de wijze van controle, bevindingen en maatregelen tot verbetering. Daarnaast neemt zij expliciet in de financiële jaarrekening (niet het jaarverslag) de Verklaring rechtmatigheidsverantwoording op als bijlage.

7 Ten slotte
Dit controleprotocol is geldend voor de verslagjaren 2023 en verder en treedt in werking op 1 januari 2023. Het Controleprotocol 2014 wordt ingetrokken.

Bijlagen:
1. Normenkader voor de rechtmatigheidscontrole bij gemeente Ooststellingwerf