Controleprotocol voor de accountantscontrole op de jaarrekening 2023 e.v. van de gemeente Winterswijk

1 Algemeen

In artikel 213 van de Gemeentewet is opgenomen dat iedere gemeente een controleverordening dient op te stellen. In het verlengde van deze 'Verordening voor de controle op het financieel beheer en op de inrichting van de financiële organisatie van de Gemeente Winterswijk' is dit controleprotocol opgesteld. In dit protocol wordt door de raad een aantal zaken geregeld ter afbakening en ondersteuning van de uitvoering van de jaarrekeningcontrole, het opstellen van de rechtmatigheidsverantwoording en daarmede tevens het financieel beheer zoals uitgeoefend door of namens het college van burgemeester en wethouders van de gemeente Winterswijk.

Het controleprotocol wordt geactualiseerd als de ontwikkelingen daar aanleiding toe geven. Voor de jaarrekening 2023 is dit het geval, omdat het wetsvoorstel voor het afgeven van een rechtmatigheidsverantwoording definitief afgerond is. Met ingang van 2023 wordt dan de verantwoordelijkheid van het college van burgemeester en wethouders ("college") voor de rechtmatigheid benadrukt, doordat het college een verantwoording van rechtmatigheid moet opnemen in de jaarrekening in plaats van de accountant. Het college stelt jaarlijks het (geactualiseerde) normenkader vast en dit wordt ter kennisname aan de raad aangeboden.

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 rapportagetoleranties, alsmede de verantwoordings- en rapportagegrenzen (in het kader van het afgeven van de rechtmatigheidsverantwoording) voor de controle van de jaarrekening 2023 en volgende jaren van de gemeente Winterswijk.
Actualisatie zal plaatsvinden indien nodig. Jaarlijkse vaststelling door de gemeenteraad is niet nodig.

De gemeenteraad dient via het vaststellen van dit controleprotocol te (her)bevestigen:
- de te hanteren goedkeuringstoleranties ten behoeve van de accountantscontrole;
- de rapportagegrens ten behoeve het opnemen en toelichten van geconstateerde onrechtmatigheden door het college in de paragraaf bedrijfsvoering;
- de te hanteren verantwoordingsgrens ten behoeve van de rechtmatigheidsverantwoording door het college.

1.2 Wettelijk kader

De Gemeentewet, 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 Gemeentewet bedoelde jaarrekening en het daarbij verstrekken van een controleverklaring en het uitbrengen van een accountantsverslag (verslag van bevindingen). De wet- en regelgeving waarop de accountant zijn verklaring en bevindingen baseert, moet door het college in een normenkader inzichtelijk worden gemaakt. De gemeenteraad heeft op 18 december 20214 de verordening ex art 213 GW voor de controle op het financieel beheer en op de inrichting van de financiële organisatie van de gemeente Winterswijk vastgesteld.

In het kader van de opdrachtverstrekking aan de accountant kan de gemeenteraad nadere aanwijzingen geven voor te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties. Met dit controleprotocol stelt de gemeenteraad het kader vast dat voortvloeit uit de wet- en regelgeving die van toepassing is voor het verslagjaar 2023 en volgende jaren.

2 Algemene uitgangspunten voor de controle (getrouwheid)

Zoals in artikel 213 Gemeentewet is omschreven, zal de controle van de in artikel 197 Gemeentewet bedoelde jaarrekening uitgevoerd door de door de raad benoemde accountant gericht zijn op het geven van een oordeel over:

- het getrouwe beeld van de in de jaarrekening gepresenteerde baten, lasten, activa, passiva en de grootte en samenstelling van het vermogen;
- de getrouwheid van de door het college afgegeven rechtmatigheidsverantwoording;
- 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 inrichting van het financieel beheer en de financiële organisatie gericht op de vraag of deze een getrouwe (en rechtmatige) verantwoording mogelijk maken;
- de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening;
- de bijlage bij de jaarrekening met verantwoordingsinformatie over specifieke uitkeringen (SiSa), bedoeld in artikel 58a van het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten.

Bij de controle zullen 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 voor de accountants geldende controle- en overige standaarden, bepalend zijn voor de door de accountant uit te voeren werkzaamheden.

Onder rechtmatigheid wordt begrepen de definitie volgens het Besluit accountantscontrole decentrale overheden dat de in de jaarrekening 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 goedkeuringstolerantie, verantwoordings- en rapportagegrens

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.

Het uitvoeren van werkzaamheden met inachtneming van toleranties impliceert dat de controle zodanig wordt uitgevoerd, dat voldoende zekerheid wordt verkregen over het getrouwe beeld van de jaarrekening inclusief de getrouwheid van de rechtmatigheidsverantwoording.
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 deze kwalitatieve beoordeling.

3.1 Goedkeuringstolerantie

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 controleverklaring.

In het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (hierna: BADO) zijn minimumeisen voor de in de controle te hanteren goedkeuringstoleranties voorgeschreven. De goedkeuringstolerantie wordt berekend als een percentage van de totale lasten van de gemeente. In het hierna opgenomen schema zijn de goedkeuringstoleranties opgenomen zoals door de gemeenteraad vastgesteld voor het controlejaar 2023 en volgende jaren. De raad houdt zich hiermee aan de minimumeisen zoals deze zijn opgenomen in het BADO.

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

Naast deze kwantitatieve benadering zal de accountant ook een kwalitatieve beoordeling hanteren.

Op basis van de (primitieve) begroting 2023 (totale lasten circa € 100 miljoen) van de gemeente Winterswijk betekenen bovengenoemde percentages dat een totaalbedrag aan door de accountant geconstateerde fouten in de jaarrekening van € 1.000.000 en een totaal aan door de accountant geconstateerde onzekerheden van € 3.000.000 de goedkeurende strekking van de controleverklaring niet zullen aantasten. Dit is een indicatieve berekening omdat het percentage niet wordt toegepast op de lasten volgens de begroting, maar volgens de jaarrekening.

3.2 Rapportagetolerantie

Naast de goedkeuringstolerantie wordt de rapportagetolerantie onderkend. Hierbij wordt gedoeld op het bedrag waarboven de accountant voor wat betreft geconstateerde fouten of onzekerheden in de jaarrekening heeft te rapporteren in het accountantsverslag. In de controleverordening van de gemeente Winterswijk zijn geen aanvullende bepalingen opgenomen voor de rapporteringstoleranties. Op grond van het Besluit accountantscontrole decentrale overheden zouden de rapporteringstoleranties dan gelijk zijn aan de goedkeuringstoleranties. De raad acht dit niet wenselijk. Om goed invulling te kunnen geven aan haar controlerende taak, maar tegelijk niet teveel in details te treden, kiest de raad ervoor om voor de controle van de jaarrekening 2023 en volgende jaren de rapporteringstolerantie vast te stellen op € 50.000, conform het bedrag waarop wij in onze P&C-documenten de bijstellingen van budgetten toelichten. Dit betekent dat de accountant rapporteert over elke fout of onzekerheid die groter is dan € 50.000 in het verslag van bevindingen. Overigens zal de accountant naast deze kwantitatieve benadering ook een kwalitatieve benadering hanteren. Deze weging van fouten en onzekerheden vindt plaats op basis van zijn professionele oordeel.

Rapportagetolerantie
Elke fout of onzekerheid ≥ € 50.000,- wordt gerapporteerd

3.3 Verantwoordingsgrens

Naast de goedkeurings- en rapportagetolerantie wordt de verantwoordingsgrens onderkend. Deze kan als volgt worden gedefinieerd: "*De verantwoordingsgrens is een door de gemeenteraad vastgesteld bedrag, waarboven het college van burgemeester en wethouders de afwijkingen (fouten en onduidelijkheden) moet opnemen in de rechtmatigheidsverantwoording. De verantwoordingsgrens valt binnen de bandbreedte van 0% tot 3% van de totale lasten van de gemeente, inclusief de dotaties aan de reserves*".

De raad is vrij om binnen deze bandbreedte de grens te bepalen. Ligt het bedrag van de afwijkingen onder de grens dan is er sprake van goedkeuring en kan het college aangeven rechtmatig te hebben gehandeld. Boven het vastgestelde percentage moet het college de afwijkingen (fouten en onduidelijkheden) opnemen in de rechtmatigheidsverantwoording.

De te kiezen grenzen moeten een juiste balans bewaken tussen het niveau van informatievoorziening aan de raad en de hoogte van uitvoeringskosten van de verantwoording die de organisatie gemaakt moet worden daartoe.

We stellen voor de verantwoordingsgrens op 1% te leggen. Dit omdat dit overeenkomt met de verantwoordingsgrens over getrouwheid (goedkeuringstolerantie), waardoor dit niet leidt tot verschillen ten aanzien van de evaluatie van rechtmatigheid en getrouwheid. Het is van belang om de rapportagegrens mee te wegen in de keuze van omvang van de verantwoordingsgrens. Met een hogere verantwoordingsgrens worden er meer financiële onrechtmatigheden "getolereerd" die wel conform rapportagegrens in deze P&C-documenten (waaronder de jaarrekening) zichtbaar worden voor de raad. Bij het toepassen van een hogere verantwoordingsgrens worden meer financiële onrechtmatigheden "getolereerd", dit achten wij niet wenselijk.

3.4 Rapportagegrens

Het college is verplicht om onrechtmatigheden toe te lichten in de bedrijfsvoeringparagraaf indien de geconstateerde onrechtmatigheid de verantwoordingsgrens overschrijdt.
Het college hecht waarde aan het gesprek over de bevindingen uit de rechtmatigheidscontroles. Daarom beperkt het college zich niet alleen tot het geven van een toelichting alleen bij het overschrijden van de verantwoordingsgrens. Het college rapporteert dan alle bevindingen omtrent de financiële rechtmatigheid boven de rapportagegrens in de paragraaf bedrijfsvoering met een toelichting vanuit haar actieve informatieverstrekking richting raad.

We stellen voor deze rapportagegrens ook vast te stellen op € 50.000,- en bedragen ≤ € 50.000,- gebundeld te rapporteren. Hiermee volgen we de ingezette lijn zoals deze voor de accountant geldt om geconstateerde onrechtmatigheden vanaf deze grens te benoemen in zijn accountantsverslag, analoog aan de rapportagetolerantie bij § 3.2.

In onderstaand tabel is de verantwoordings- en de rapportagegrens in het kader van de rechtmatigheidsverantwoording opgenomen, zoals die door de gemeenteraad vastgesteld kan worden.

Totale lasten inclusief dotaties aan de reserves	**Verantwoordingsgrens t.b.v. rechtmatigheidsverantwoording van 1%**	**Rapportagegrens waarboven onrechtmatigheden worden toegelicht in de bedrijfsvoeringsparagraaf**
€ 100.000.000	€ 1.000.000	€ 50.000,-

4 Opbouw van de rechtmatigheidsverantwoording

In de door de Commissie BBV (Besluit Begroting en Verantwoording) opgestelde modeltekst wordt gesproken over afwijkingen. Onder afwijkingen worden verstaan posten die niet rechtmatig tot stand zijn gekomen (fouten) en posten, waarbij voor het college een onduidelijkheid bestaat over de rechtmatigheid. Belangrijk: deze onduidelijkheden staan niet gelijk aan de onzekerheden in de controle van de accountant. Vanuit interne toetsingen en monitoring kan er informatie worden verkregen over de onduidelijkheden, die twijfels oproepen over de rechtmatigheid. Bijvoorbeeld: Dat juristen van mening verschillen over een aanbesteding. Onduidelijkheid over interpretatie, uiteenlopende oordelen over de rechtmatigheid en de daarmee verband houdende lasten, kunnen weergegeven worden als onduidelijkheden.

In het kader van de rechtmatigheidscontrole kunnen negen criteria worden onderkend: het begrotingscriterium, het voorwaardencriterium, 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, de rechtmatigheidscriteria die ook de *getrouwheid* raken zijn geen onderdeel van de rechtmatigheidsverantwoording[1]. Het kader van de (financiële) rechtmatigheidsverantwoording bestaat uit de volgende criteria:

[1] Bijvoorbeeld: constatering van een verslaggevingsfout is geen onderdeel van de rechtmatigheidsverantwoording. Ook de constatering dat een post in de jaarrekening niet voldoet aan de uitgangspunten van het BBV hoeft niet opgenomen te worden in de rechtmatigheidsverantwoording.

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

4.1 Het begrotingscriterum

Als blijkt dat de gerealiseerde lasten zoals weergegeven in de jaarrekening hoger zijn dan de in de begroting opgenomen maximale lasten met inbegrip van de laatste begrotingswijziging, is – voor zover het de begrotingswijzigingen betreft – mogelijk sprake van onrechtmatige uitgaven. De overschrijding kan namelijk in strijd zijn met het budgetrecht van de raad zoals geregeld in de Gemeentewet.
Voor de afsluitende oordeelsvorming is het van belang in hoeverre de begrotingswijziging past binnen het door de raad geformuleerde beleid, in hoeverre een verwachte overschrijding tijdig is gemeld en/of de overschrijding wordt gecompenseerd door aan de lasten gerelateerde hogere inkomsten. Het bepalen òf respectievelijk welke begrotingswijzigingen al dan niet verwijtbaar zijn, is en blijft voorbehouden aan de raad.

4.2 Het misbruik- en oneigenlijk gebruikcriterium (M&O-criterium)

De Nota voorkomen en bestrijden van misbruik en oneigenlijk gebruik gemeente Winterswijk 2023 is in 2023 geactualiseerd en op XX XX 2023 vastgesteld door het college. Bij het M&O-criterium gaat het in het bijzonder om vast te stellen dat de organisatie effectieve maatregelen heeft getroffen om misbruik en oneigenlijk gebruik te voorkomen[2]. 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, deze toets maakt onderdeel uit van de interne controle werkzaamheden in het kader van de rechtmatigheidsverantwoording. Wij richten ons hierbij op de toetsing in hoeverre in bestaande procedures deugdelijke maatregelen ter voorkoming van misbruik- en oneigenlijk gebruik worden genomen en stellen vast of de getroffen maatregelen gewerkt hebben.

4.3 Het voorwaardencriterium

Besteding en inning van gelden door een gemeente zijn aan bepaalde voorwaarden verbonden. Deze voorwaarden liggen vast in wetten en regels van hogere overheden en de eigen gemeentelijke regelgeving.

De gestelde voorwaarden hebben in het algemene betrekking op:
- De omschrijving van de doelgroep respectievelijk het project;
- De heffing- en/of declaratiegrondslag;
- Normbedragen;
- De bevoegdheden;
- Het voeren van een administratie;
- Het verkrijgen en bewaren van bewijsstukken;
- Aan te houden termijnen voor besluitvorming, betaling, declaratie en dergelijke;
- Recht, hoogte en duur.

De precieze invulling verschilt per wet, regeling of verordening. Dit is per artikel van de betreffende regelgeving uitgewerkt. Voor alle geldstromen dient daarmee ondubbelzinnig vast te staan welke voorwaarden er op van toepassing zijn. De door hogere overheden gestelde voorwaarden liggen vaak volledig vast. Dit geldt echter niet voor de voorwaarden in de gemeentelijke regelgeving. Door de raad zijn in verschillende verordeningen en besluiten voorwaarden opgenomen. De in het kader van de rechtmatigheidsverantwoording te toetsen interne- en externe regelgeving zijn opgenomen in het normenkader welke jaarlijks geactualiseerd wordt.[3] Ten aanzien van het voorwaardencriterium vindt uitsluitend een toets plaats voor de interne regelgeving uitsluitend een toets plaats naar de hoogte, duur en doelgroep/object van de financiële beheershandelingen, tenzij jegens derden (bijvoorbeeld

[2] Een voorbeeld van misbruik is een subsidieaanvraag voor een project dat niet bestaat. Een voorbeeld van oneigenlijk gebruik is een subsidieaanvraag voor plantjes ter uitvoering van de natuur en de plantjes die worden gekweekt, blijken hennepplantjes te zijn. Het kan niet de bedoeling zijn om hennepplantjes te subsidiëren.
[3] Een voorbeeld van het niet naleven van het voorwaardencriterium is het ten onrechte niet Europees aanbesteden van een opdracht.

toekenningsbeschikkingen) aanvullende voorwaarden met directe financiële gevolgen consequenties zijn opgenomen.

5 Rapportering

Gedurende het jaar zal het college aandacht dienen te schenken aan de rechtmatigheidsvraagstukken en hierover rapporteren. Tijdens en na afronding van de controlewerkzaamheden rapporteert de accountant. De opvolging van bevindingen van interne- en externe controle waaronder rechtmatigheidsonderzoeken is een belangrijk onderdeel van de verbetercyclus. Hierna wordt in het kort toegelicht wat dit inhoudt.

Vanaf 2023 rapporteert het college over de uitgevoerde rechtmatigheidscontroles in de paragraaf bedrijfsvoering van het jaarverslag. Tweemaal per jaar worden de controlebevindingen, gespecificeerd naar proces, aard van de fout of onduidelijkheid en bedrag door middel van een intern opgesteld rapportageformat met de procesverantwoordelijke en andere betrokkenen besproken. Dit is uitgewerkt in het Masterplan 2023. Daarnaast worden er aanbevelingen gedaan naar aanleiding van de rechtmatigheidscontroles om de toekomstige fout of onduidelijkheid te mitigeren, bijvoorbeeld in het kader van interne beheersing. De opvolging van aanbevelingen wordt gedurende het proces gemonitord.

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

Interim-controle
In de tweede helft van het jaar voert de accountant een zogenoemde interim-controle uit. Over de uitkomsten van die tussentijdse controle brengt hij een managementletter uit aan het college. Bestuurlijk relevante zaken worden ook aan de raad gerapporteerd.

Accountantsverslag
Overeenkomstig de Gemeentewet brengt de accountant over de controle een verslag van bevindingen (accountantsverslag) uit aan de raad en in afschrift aan het college van burgemeester en wethouders. In het accountantsverslag rapporteert hij 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.

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. De controleverklaring is bestemd voor de raad, zodat deze de door het college opgestelde jaarrekening kan