

## Controleprotocol Omgevingsdienst regio Utrecht

### Hoofdstuk 1 Inleiding

In voorliggend controleprotocol worden de kaders gesteld waarbinnen de accountant de controles uitvoert te aanzien van de jaarrekening 2017 en verder jaren. Het algemeen bestuur (AB) van Omgevingsdienst regio Utrecht (ODRU) stelt periodiek het controleprotocol vast.

Het 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 van ODRU.

### Hoofdstuk 2 Controleverordening

#### 2.1 Doelstelling

Het 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 2017 en verder van ODRU.

#### 2.2 Wettelijk kader

De Gemeentewet, artikel 21 3, schrijft voor dat het algemeen bestuur 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 het algemeen bestuur 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 zal zijn. De relevante wet-regelgeving is vastgesteld in het normenkader. Het normenkader wordt jaarlijks vastgesteld, zodat inzicht bestaat in de actuele wet- en regelgeving.

#### 2.3 Procedure

In de verordening ex artikel 213 Gemeentewet, vastgesteld door het algemeen bestuur in september 2017, is in artikel 4, lid 3, de volgende zinsnede opgenomen:

*"Ter bevordering van een efficiënte en doeltreffende accountantscontrole vindt periodiek (afstemmings-) overleg plaats tussen de accountant en de controller."*

In artikel 3 en artikel 7 van deze controleverordening zijn ook nog de communicatiemomenten benoemd tussen het algemeen bestuur en de accountant. In artikel 3 betreft het de communicatie voorafgaand aan de accountantscontrole van een boekjaar en in artikel 7 de communicatie tussen de accountant en het algemeen bestuur na afloop van de jaarrekeningcontrole. Na afronding van de controle van de jaarrekening wordt aan het algemeen bestuur een verslag van bevindingen en de accountantsverklaring voorgelegd.

Het algemeen bestuur heeft besloten dat de auditcommissie ook in het communicatietraject met de accountant betrokken moet zijn. Hiertoe is op 16 april 2015 het reglement auditcommissie vastgesteld waarin de taken en verantwoordelijkheden van de commissie zijn beschreven.

### Hoofdstuk 3 Algemene uitgangspunten voor de controle (getrouwheid en rechtmatigheid)

Zoals in art 213 Gemeentewet is voorgeschreven zal de controle van de in artikel 197 Gemeentewet bedoelde jaarrekening uitgevoerd door de door het algemeen bestuur benoemde accountant. De controle van de accountant richt zich 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 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 dagelijks bestuur 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 (BBV);
- de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening.

Bij de controle worden 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 (NIVRA) bepalend zijn voor de uit te voeren werkzaamheden.

Onder rechtmatigheid wordt begrepen de definitie volgens het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (BADO) 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".

#### Hoofdstuk 4 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<sup>1</sup>. 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.

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.

In het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (BADO) zijn minimumeisen voor de in de controle te hanteren goedkeuringstoleranties voorgeschreven. Het algemeen bestuur mag de goedkeuringstoleranties scherper vaststellen dan deze minimumeisen. Dit moet dan wel worden toegelicht in de accountantsverklaring. De minimumeisen in het BADO zijn:

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

Naast de kwantitatieve fouten en onzekerheden in de controle houdt de accountant bij de controle en de oordeelsvorming rekening met kwalitatieve aspecten. Indien kwalitatieve aspecten daartoe aanleiding geven kan de accountant een goedkeurende accountantsverklaring onthouden.

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

De rapporteringstolerantie 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 rapporteringstolerantie kan worden vastgesteld op een percentage van de goedkeuringstolerantie of op een maatschappelijk relevant geacht absoluut bedrag. De rapporteringstoleranties kunnen zich verder toespitsen op die ele-

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 en verbandcontroles kan het aantal deelwaarnemingen worden beperkt.

menten die het Algemeen Bestuur specifiek nader terug wil zien, zonder dat dit de controletoleranties zelf beïnvloedt.

De goedkeurings- en rapporteringstolerantie wordt door het algemeen bestuur vastgesteld, met inachtneming van bovengenoemde minimumeisen. De accountant richt de controle in, rekening houdend met de rapporteringstolerantie om te kunnen waarborgen dat alle gesignaleerde onrechtmatigheden die dit bedrag overschrijden ook daadwerkelijk in het verslag van bevindingen worden opgenomen. In het onderstaande schema zijn de goedkeurings- en de rapporteringstolerantie(s) opgenomen zoals door het algemeen bestuur vastgesteld voor de controlejaren 2017 en verder.

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

De goedkeuringstolerantie wordt voor genoemde jaren vastgesteld op basis van de gerealiseerde bedragen in de jaarrekeningen.

De rapporteringstolerantie wordt vastgesteld op € 25.000. Dit betekent dat de accountant iedere gevonden fout of onzekerheid € 25.000 rapporteert in het verslag van bevindingen.

## Hoofdstuk 5 Begrip rechtmatigheid<sup>1</sup> en de aanvullend te controleren rechtmatigheidscriteria

Het begrip rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole kan als volgt worden gedefinieerd:

"Het in overeenstemming met de begroting en met van toepassing zijnde wettelijke regelingen (waaronder verordeningen) tot stand komen van baten en lasten alsmede balansmutaties."

De accountant kan bij de uitvoering van zijn controle worden geconfronteerd met financiële beheershandelingen waarvan hij de rechtmatigheidsaspecten niet goed kan overzien. Voorbeelden hiervan zijn staatssteun, Europese aanbestedingen, nieuwe aanbestedingswet, de wet markt en overheid of plan-schade. Het is onwenselijk dat in de hierboven beschreven situatie de accountant de onzekerheid over de specifieke cases één op één door vertaalt naar een onzekerheid in zijn controle. Immers gezien de grote bedragen waar deze onzekerheden betrekking op kunnen hebben, ontstaan er dan onzekerheden die kunnen leiden tot een niet-goedkeurende controleverklaring, terwijl de onzekerheid voort vloeit uit de complexiteit van de regelgeving en jurisprudentie (en de interpretatie daarvan in concrete situaties) en niet uit het al dan niet zichtbaar toetsen op naleving door de ODRU. In het kader van de rechtmatigheidscontrole kunnen negen rechtmatigheidscriteria worden onderkend:

- begrotingscriterium;
- voorwaardencriterium;
- misbruik en oneigenlijk gebruik criterium (M&O-criterium);
- calculatiecriterium;
- valuteringscriterium;
- adresseringscriterium;
- volledigheidscriterium;
- aanvaardbaarheidscriterium; 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. begrotingscriterium;
2. misbruik en oneigenlijk gebruik criterium (M&O-criterium);
3. voorwaardencriterium.

1 ) Voor een toelichting op het begrip rechtmatigheid in relatie tot de accountantscontrole bij decentrale overheden wordt verwezen naar de kadernota rechtmatigheid 2016 (<http://www.commissiebbv.nl/rechtmatigheid/>).

De drie criteria zijn nader uitgewerkt volgordelijk naar criteria in:

1. Via de door het algemeen bestuur vastgestelde financiële verordening ex. artikel 212 Gemeentewet is nader uitgewerkt hoe moet worden bepaald of de lasten binnen de omschrijving van de activiteiten passen.
2. In het kader van de verordening ex art. 212 wordt weliswaar gesproken over een M&O-beleid, maar de aard van de activiteiten van de Omgevingsdienst regio Utrecht maakt dat vooralsnog geen nadere inkleuring van dat beleid noodzakelijk is.
3. Via het door het algemeen bestuur vastgestelde Treasury statuut en Inkoop- en aanbestedingsbeleid is nader uitgewerkt hoe moet worden bepaald of lasten binnen de omschrijving van activiteiten passen.

## Hoofdstuk 6 Reikwijdte accountantscontrole rechtmatigheid

De accountantscontrole op rechtmatigheid voor de kalenderjaar vanaf 2017 is limitatief gericht op:

1. de naleving van wettelijke kaders, zoals die in de kolom "Externe wet- en regelgeving" van het normenkader die jaarlijks wordt geactualiseerd. Dit uitsluitend voor zover deze directe financiële beheershandelingen betreffen of kunnen betreffen;
2. de naleving van de volgende kaders:
  - a. de begroting;
  - b. financiële verordening ex artikel 212 Gemeentewet, m.u.v. de artikelen 6, 1 1, 14, 15, 16 en 20;
  - c. de controleverordening ex artikel 213 Gemeentewet;
  - d. en de overige kaders zoals opgenomen in de kolom "Interne regelgeving" het normenkader. Dit laatste voor zover van toepassing en uitsluitend voor zover deze directe financiële beheershandelingen betreffen of kunnen betreffen. Ten aanzien van het voorwaarden criterium vindt voor de interne regelgeving uitsluitend een toets plaats naar de hoogte, duur en doelgroep/object van financiële beheershandelingen, tenzij jegens derden (bijvoorbeeld in toekenningsbeschikkingen) aanvullende voorwaarden met directe financiële consequenties zijn opgenomen<sup>1</sup>

Indien en voor zover bij de accountantscontrole materiële financiële onrechtmatige handelingen worden geconstateerd, worden deze in de rapportage en oordeelsweging uitsluitend betrokken indien en voor zover het door het algemeen bestuur of hogere overheden vastgestelde regels betreft. Met andere woorden: interne regels van het dagelijks bestuur naar ambtelijke organisatie c.q. besluiten van het dagelijks bestuur vallen daar in beginsel buiten. Voor zover de interne regels een noodzakelijke uitwerking zijn van Rijks- of door het algemeen bestuur vastgestelde regelgeving en de besluiten die financiële gevolgen hebben, worden besluiten van het dagelijks bestuur wel in de controle van de rechtmatigheid betrokken. Voorts kan een afwijking van deze lagere regelgeving passend zijn binnen de uitvoering van hogere besluiten. Het is (over het algemeen) aan het dagelijks bestuur om een oordeel te vellen over de geconstateerde afwijkingen van lagere interne regels.

Ook subsidies die de Omgevingsdienst regio Utrecht uit hoofde van één van haar deelnemende gemeenten verstrekt vallen buiten de controle van rechtmatigheid. Deze dienen betrokken te worden bij de rechtmatigheidscontrole van de desbetreffende gemeente, daar deze subsidies vallen onder de subsidieverordening van deze gemeente.

Bij de controle op het begrotingscriterium geldt het volgende afwegingskader. Daarbij geldt dat het woord "passend" aangeeft dat de desbetreffende last past binnen het door het algemeen bestuur geformuleerde beleid.

Oorzaak begrotingsoverschrijding	Weging algemeen bestuur	Aanvullende voorwaarde
Fout in de begroting	Niet onrechtmatig	Mits tijdig gemeld aan AB wanneer bekend
Onjuist begrotingsjaar	Onrechtmatig	
Passende hogere tasten én baten	Niet onrechtmatig	Mits afdoende toegelicht in de jaarrekening.
Passende hogere lasten, welke reeds tijdig tussentijds zijn gesignaleerd	Niet onrechtmatig	Mits als zodanig tussentijds door het DB en AB geaccordeerd
Passende hogere lasten, niet tijdig gesignaleerd vanwege ontbrekende informatie van derden en vanwege het optreden van calamiteiten	Niet onrechtmatig	Mits afdoende toegelicht in de jaarrekening
Passende hogere lasten, abusievelijk niet tijdig gesignaleerd	Onrechtmatig	
Niet passende lasten, geld is anders besteed dan door het Algemeen Bestuur is bedoeld	Onrechtmatig	
Bij later onderzoek zijn fouten uit het verleden gesignaleerd	Niet onrechtmatig	Mits afdoende toegelicht in de jaarrekening en door de accountant als zodanig gerapporteerd
Hogere incidentele baten die zijn aangewend ter dekking van niet passende lasten	Onrechtmatig	

Door de accountant gesignaleerde onrechtmatigheden dienen middels de indenniteitsprocedure door het algemeen bestuur te worden behandeld.

1 ) Dergelijke jegens derden geformuleerde (financiële) voorwaarden zijn immers ook at relevant voor de accountantscontrole op het gebied van de getrouwheid van de jaarrekening.

## Hoofdstuk 7 Rapportering Accountant

De uitgangspunten voor de rapportagevorm zijn als volgt: 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 gemeenschappelijke regeling Omgevingsdienst regio Utrecht gehanteerde geautomatiseerde informatieverzorging.

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

1. Verslag van bevindingen  
Overeenkomstig de Gemeentewet wordt over de controle van de jaarrekening een verslag van bevindingen uitgebracht aan het algemeen bestuur en in afschrift aan het dagelijks bestuur. 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.
2. Accountantsverklaring  
In de accountantsverklaring wordt op een gestandaardiseerde wijze, conform het BADO, de uitkomst van de accountantscontrole weergegeven, zowel ten aanzien van de getrouwheid als de rechtmatigheid. Deze accountantsverklaring is bestemd voor het algemeen bestuur, zodat deze de door het dagelijks bestuur opgestelde jaarrekening kan vaststellen

*Aldus vastgesteld in de vergadering van het algemeen bestuur d.d. 28 september 2017*

*Voorzitter*

*Secretaris*

*Namens*

*Omgevingsdienst regio Utrecht*