

## Het controleprotocol voor de accountantscontrole van de jaarrekeningen 2018 t/m 2020

### 1. Inleiding

De raad heeft aan Astrium Accountants BV de opdracht verstrekt de accountantscontrole voor de jaren 2018 t/m 2020 (met tweemaal de mogelijkheid tot verlenging met één jaar) uit te voeren.

Door de accountant wordt bij de jaarrekening een accountantsverslag verstrekt, waarin zowel over de getrouwheid als de rechtmatigheid een oordeel wordt opgenomen. Om een oordeel te kunnen geven omtrent de rechtmatigheid, moet de accountant de beschikking hebben over een vastgesteld controleprotocol en normenkader.

#### 1.1 Doelstelling van dit protocol

De raad geeft middels dit controleprotocol nadere aanwijzingen aan de accountant over de reikwijdte van de accountantscontrole, de daarvoor geldende normstellingen en de te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties voor de controle van de jaarrekening van de gemeente.

#### 1.2 Wettelijk kader

De Gemeentewet (artikel 213) schrijft voor dat de raad 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 controleverklaring en het uitbrengen van een accountantsverslag.

### 2. Algemene uitgangspunten voor de controle: getrouwheid en rechtmatigheid

Het accountantsverslag geeft conform artikel 213 van de Gemeentewet op grond van de uitgevoerde controle aan of:

- de in de jaarrekening gepresenteerde baten en lasten en de activa en passiva een getrouwe weergave van de werkelijkheid zijn;
  - de baten en lasten en balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen (in overeenstemming met de begroting en met de (interne) wet- en regelgeving, waaronder eventuele verordeningen);
- de inrichting van het financieel beheer en de financiële organisatie gericht is op een getrouwe en rechtmatige verantwoording;
- de jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met de bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels, bedoeld in artikel 186 Gemeentewet (Besluit Begroting en Verantwoording Provincies en Gemeenten);
- het jaarverslag met de jaarrekening verenigbaar is (het beschrijvende deel is in overeenstemming met het cijfermatige deel).

Daarnaast voert de accountant conform het Programma van Eisen (PvE) een IT-audit uit als onderdeel van de accountantscontrole. Hierbij worden de betrouwbaarheid van de automatisering in de organisatie én de organisatie van de automatisering gecontroleerd. Automatisering vormt immers het middel binnen het proces van verantwoorden. Hoe meer er gesteund kan worden op de automatisering, hoe minder detailcontroles benodigd zijn.

### 3. Te hanteren goedkeurings- en rapporterings-toleranties

De accountant richt de controle zodanig in dat voldoende zekerheid wordt verkregen over het getrouwe beeld van de jaarrekening en de rechtmatigheid van de financiële beheershandelingen: handelingen waaruit financiële gevolgen voortkomen, die als baten en lasten en/of balansmutaties verantwoord dienen te worden in de jaarrekening.

De accountant accepteert in de controle bepaalde toleranties en richt de controle in op het ontdekken van belangrijke fouten. Hij baseert zich daarbij met name op risicoanalyse, statische deelwaarnemingen en extrapolaties.

#### 3.1 Goedkeuringstoleranties

De goedkeuringstolerantie is het bedrag dat de som van fouten in de jaarrekening en de som van 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 wordt beïnvloed.

De goedkeuringstolerantie is de basis voor de strekking van de af te geven controleverklaring. Een overschrijding van een goedkeuringstolerantie wordt tot uitdrukking gebracht in de strekking van de controleverklaring.

Voor de goedkeuringstoleranties wordt aangesloten bij de wettelijke minimumeisen van het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado). De tolerantie wordt bepaald op basis van de totale lasten plus de dotaties aan de reserves.

Goedkeuringstolerantie	Strekking controleverklaring			
	Goedkeurend	Beperking	Oordeel-onthouding	Afkeurend
Fouten in de jaarrekening (% lasten)	≤ 1%	> 1% < 3%	–	≥ 3%
Onzekerheden in de controle (% lasten)	≤ 3%	> 3% < 10%	≥ 10%	–

### 3.2 Rapporteringstoleranties

De rapporteringstolerantie heeft betrekking op het vastgestelde bedrag waarboven de accountant geconstateerde fouten en onzekerheden opneemt in het accountantsverslag.

De afwijkende rapporteringstolerantie wordt vastgesteld op een bedrag van € 100.000. Dit houdt in dat de accountant alle geconstateerde fouten en onzekerheden die boven dit bedrag uitkomen, rapporteert in zijn accountantsverslag.

Voor de specifieke uitkeringen (gelden van het Rijk, zoals bijvoorbeeld de Bundeling Uitkeringen Inkomensvoorzieningen Gemeenten; BUIG) zijn de specifieke bepalingen van toepassing zoals opgenomen in het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado).

## 4. Reikwijdte van de accountantscontrole op de rechtmatigheid

De accountant hanteert bij de controle de volgende criteria:

- Begrotingscriterium
- Voorwaardencriterium
- Misbruik- en oneigenlijk gebruik criterium
- Calculatiecriterium
- Valuteringscriterium
- Adresseringscriterium
- Volledigheidscriterium
- Aanvaardbaarheidscriterium
- Leveringscriterium

De eerste drie criteria zijn voornamelijk van toepassing bij de rechtmatigheidscontrole en de laatste zes criteria worden gezien vanuit de getrouwheidscontrole.

Gelet op het belang van de rechtmatigheidscontrole wordt hier nader ingegaan op de eerste drie criteria. De raad geeft met dit controleprotocol namelijk invulling aan de reikwijdte en uitsluitingen van het begrotings- en voorwaardencriterium.

### 4.1 Begrotingscriterium

Het begrotingscriterium houdt in dat financiële beheershandelingen, die ten grondslag liggen aan de baten en lasten en aan de balansposten, tot stand zijn gekomen binnen de grenzen van de geautoriseerde begroting en de hiermee samenhangende programma's.

Het begrotingscriterium richt zich primair op de baten en lasten op programmaniveau. Het bestaande beleid van de raad wordt afgeleid uit de programmabegroting met toelichting, de begrotingswijzigingen met toelichting en andere raadsbesluiten die in de begroting zijn verwerkt.

Als uit de jaarrekening blijkt dat de gerealiseerde lasten hoger zijn dan de geraamde bedragen, is er mogelijk sprake van onrechtmatige uitgaven (voor zover het de begrotingsoverschrijdingen betreft). De overschrijding kan namelijk in strijd zijn met het budgetrecht van de gemeenteraad, zoals geregeld in de Gemeentewet. Voor de afsluitende oordeelsvorming is het daarom van belang te onderzoeken in hoeverre een begrotingsoverschrijding past binnen het door de gemeenteraad geformuleerde beleid en/of wordt gecompenseerd door hogere inkomsten (gerelateerd aan de lasten). De raad bepaalt uiteindelijk welke begrotingsoverschrijdingen al dan niet verwijtbaar zijn.

In dit controleprotocol leggen wij duidelijke en concrete spelregels vast tussen de gemeenteraad en het college met betrekking tot het begrotingscriterium. Dit voorkomt discussie achteraf. Voor het bepalen van de rechtmatigheid is er een onderscheid gemaakt tussen de volgende categorieën afwijkingen:

- Rechtmatige begrotingsafwijkingen
- Niet-rechtmatige begrotingsafwijkingen

In de hierna opgenomen kaders wordt een aantal mogelijke begrotingsafwijkingen genoemd, die als rechtmatig dan wel niet-rechtmatig worden aangemerkt. Niet-rechtmatige afwijkingen dienen bij de jaarrekening te worden geautoriseerd door de raad.

#### Rechtmatige begrotingsafwijkingen\*

- Kostenoverschrijdingen die geheel of grotendeels worden gecompenseerd door direct gerelateerde opbrengsten, bijvoorbeeld via subsidies of kostendeekkende omzet.
- Kostenoverschrijdingen 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.
- Kostenoverschrijdingen, geconstateerd na het verantwoordingsjaar, betreffende activiteiten welke achteraf als onrechtmatig moeten worden beschouwd, omdat dit bijvoorbeeld bij nader onderzoek van de subsidieverstrekker, belastingdienst of een toezichthouder blijkt (bijvoorbeeld een belastingnaheffing). Het zal hier in de praktijk vaak gaan om interpretatieverschillen bij de uitleg van wet- en regelgeving die na het verantwoordingsjaar aan het licht komen. Er zijn dan geen rechtmatigheidsgevolgen voor dat verantwoordingsjaar. Wel zal de gemeente ervoor moeten zorgen dat de overschrijdingen getrouw in de jaarrekening worden weergegeven. Ook kunnen er gevolgen zijn voor het lopende jaar.
- Kostenoverschrijdingen op activeerbare activiteiten (investeringen ofwel totaal geautoriseerd krediet), waarvan de gevolgen voornamelijk zichtbaar worden via hogere afschrijvings- en financieringslasten in de volgende jaren.

#### Niet-rechtmatige begrotingsafwijkingen\*

- Kostenoverschrijdingen betreffende activiteiten die niet passen binnen het bestaande beleid en waarvoor men tegen beter weten in 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.
- Kostenoverschrijdingen 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.
- Kostenoverschrijdingen 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.
- Kostenoverschrijdingen, geconstateerd tijdens het verantwoordingsjaar, betreffende activiteiten welke achteraf als onrechtmatig moeten worden beschouwd, omdat dit bijvoorbeeld bij nader onderzoek van de subsidieverstrekker, belastingdienst of een toezichthouder blijkt (bijvoorbeeld een belastingnaheffing). Het zal hier in de praktijk vaak gaan om interpretatieverschillen bij de uitleg van wet- en regelgeving die na het verantwoordingsjaar aan het licht komen. Er zijn dan geen rechtmatigheidsgevolgen voor dat verantwoordingsjaar. Wel zal de gemeente ervoor moeten zorgen dat de overschrijdingen getrouw in de jaarrekening worden weergegeven. Ook kunnen er gevolgen zijn voor het lopende jaar.
- Kostenoverschrijdingen op activeerbare activiteiten (investeringen ofwel totaal geautoriseerd krediet), waarvan de gevolgen voornamelijk zichtbaar worden via hogere afschrijvings- en financieringslasten in het jaar zelf.

\* Bron: Kadernota Rechtmatigheid 2017, d.d. 31 oktober 2017

#### 4.2 Voorwaardencriterium

Aan de besteding en inning van gelden door een gemeente zijn bepaalde voorwaarden verbonden. Deze voorwaarden liggen vast in (interne) wet- en regelgeving, waaronder eventuele verordeningen. De accountant toetst of aan deze voorwaarden wordt voldaan. De gestelde voorwaarden hebben in het algemeen betrekking op:

- Doelgroep
- Termijn
- Grondslag
- Administratieve bepalingen
- Normbedragen
- Bevoegdheden
- Bewijsstukken
- Recht, hoogte en duur

De precieze invulling verschilt per wet, regeling of verordening. Voor alle geldstromen dient ondubbelzinnig vast te staan welke voorwaarden erop van toepassing zijn. De door hogere overheden gestelde voorwaarden liggen volledig vast. Dit geldt echter niet voor de voorwaarden in de gemeentelijke regelgeving. De gemeenteraad dient dan ook op grond van een overzicht van alle voor de gemeente geldende wet- en regelgeving het voorwaardencriterium te operationaliseren (zie het normenkader welke jaarlijks wordt geactualiseerd en ter kennisname wordt aangeboden aan de raad). De accountant dient aan dit voorwaardencriterium te toetsen.

#### **4.3 Het misbruik en oneigenlijk gebruik criterium (M&O-criterium)**

Om misbruik en oneigenlijk gebruik van overheidsmiddelen te voorkomen zijn beheersmaatregelen nodig. In het kader hiervan is een "Regeling melding vermoeden misstand" en een "Handreiking vermeende misstand (inclusief onderzoeksprotocol)" opgesteld, alsmede een "Gedragscode SED organisatie".

### **5. Rapportering accountant**

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

#### **5.1 Interim-controle**

In de tweede helft van het boekjaar voert de accountant een interim-controle uit. Hierover wordt gerapporteerd aan het college en de raad middels een boardletter.

##### **Managementletter/boardletter**

In de managementletter van de SED organisatie besteedt de accountant aandacht aan de verbeterpunten in de opzet, het bestaan en de werking van processen en verbeterpunten op het gebied van dossiervorming (de administratieve organisatie/interne beheersing; AO/IB). Meer specifiek wordt gekeken naar het financiële beheer (inclusief budget- en kredietbewaking), de geautomatiseerde gegevensverwerking, de planning- en control-instrumenten en naar risicomanagement. Een samenvatting hiervan wordt aan de gemeenten verstrekt middels een boardletter.

#### **5.2 Jaarrekeningcontrole**

Als gevolg van de jaarrekeningcontrole worden een accountantsverslag en een controleverklaring uitgebracht aan de raad; een afschrift hiervan gaat naar het college.

##### **Accountantsverslag**

In het accountantsverslag wordt gerapporteerd over:

- de opzet en uitvoering van het financiële beheer;
- de getrouw- en rechtmatigheid van het financiële beheer van de beheersorganisatie;
- het waarborgen van een rechtmatige verantwoording daarover door de beheersorganisatie;
- de betrouwbaarheid van de automatisering binnen de beheersorganisatie;
- de organisatie van de automatisering.

Voordat het verslag naar de raad gaat, wordt het voorgelegd aan het college. Het college heeft de mogelijkheid te reageren en kanttekeningen te plaatsen bij de constatering in het (concept) accountantsverslag. Het accountantsverslag wordt in de commissievergadering Regionale, bestuurlijke en financiële zaken (RBFZ) in aanwezigheid van de accountant besproken.

##### **Controleverklaring**

In de controleverklaring wordt op een gestandaardiseerde, wettelijk voorgeschreven wijze de uitkomst van de controlecontrole weergegeven, zowel ten aanzien van de getrouwheid als de rechtmatigheid. Deze controleverklaring is bestemd voor de raad, zodat deze de door het college opgestelde jaarrekening kan vaststellen.

#### **5.3 Uitgangspunten voor de rapportagevorm**

Gesignaleerde onrechtmatigheden worden toegelicht en gespecificeerd naar de aard van het criterium (begrotingscriterium, voorwaardencriterium, etc.).

Fouten of onzekerheden die de rapporteringstolerantie (zie hoofdstuk 3) overschrijden, worden weergegeven in een apart overzicht bij het accountantsverslag.

De accountant rapporteert ook over eventuele aandachtspunten met betrekking tot de betrouwbaarheid en de continuïteit van de geautomatiseerde informatievoorziening, zoals gehanteerd door de gemeente.

#### **5.4 Afspraken over procedures, rapportagemomenten etc.**

Met Astrium Accountants BV is een overeenkomst gesloten voor het verrichten van accountantsdiensten en overige accountancywerkzaamheden voor de verantwoordingsjaren 2018 t/m 2020.