

Controleprotocol voor de accountantscontrole 2023 gemeente Zwartewaterland

De gemeenteraad van de gemeente Zwartewaterland,

gelet op artikel 4 van de Controleverordening Zwartewaterland,

Besluit vast te stellen het:

Controleprotocol voor de accountantscontrole 2023 gemeente Zwartewaterland

1. Inleiding

De raad van de gemeente Zwartewaterland heeft aan BDO Accountants de opdracht verstrekt de accountantscontrole als bedoeld in artikel 213 Gemeentewet voor de gemeente Zwartewaterland uit te voeren. Ter voorbereiding en ondersteuning van de uitvoering van de accountantscontrole moet de gemeenteraad echter nog een aantal zaken nader regelen, hetgeen in dit controleprotocol plaatsvindt.

Object van de controle is de jaarrekening 2023, de bijlage taakvelden en de bijlagen met betrekking tot een aantal specifieke uitkeringen (single information, single audit). Dit betekent dat daarmee tevens de getrouwheid en rechtmatigheid van het financieel beheer over het jaar 2023 zoals uitgeoefend door of namens het college van burgemeester en wethouders van de gemeente Zwartewaterland, object van de controle is.

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 goedkeuring- en rapporteringstoleranties voor de controle van de jaarrekening 2023 van de gemeente Zwartewaterland. Mede vanwege de ontwikkelingen rondom de rechtmatigheidsverantwoording wordt jaarlijks het controleprotocol aan de raad voorgesteld om vast te laten stellen.

Met de komst van de rechtmatigheidsverantwoording heeft dit controleprotocol ook als doel de te hanteren verantwoordingsgrens ten behoeve van de rechtmatigheidsverantwoording door het college en de rapporteringsgrens ten behoeve het opnemen en toelichten van geconstateerde onrechtmatigheden door het college in de bedrijfsvoering paragraaf vast te leggen.

1.2. Wettelijk kader

De gemeenteraad heeft op 23 november 2023 de verordening ex artikel 213 Gemeentewet voor de controle op het financieel beheer en op de inrichting van de financiële organisatie van de gemeente Zwartewaterland (Controleverordening gemeente Zwartewaterland) vastgesteld. Met dit controleprotocol stelt de gemeenteraad nadere aanwijzingen vast die specifiek van toepassing zijn voor het controlejaar 2023.

2. Algemene uitgangspunten voor de controle (getrouwheid én rechtmatigheid)

Zoals in artikel 213 van de Gemeentewet is voorgescreven zal de controle van de in artikel 197 van de 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 activa en passiva;
- De getrouwheid van de door het college afgegeven rechtmatigheidsverantwoording;
- 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
- de bijlage bij de jaarrekening met verantwoordingsinformatie over specifieke uitkeringen, bedoeld in art 58a van het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV).

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 (BADO)) bepalend zijn voor de uit te voeren werkzaamheden.

Onder rechtmatigheid wordt begrepen de definitie volgens het 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".

3. Te hanteren goedkeuring- en rapporteringtoleranties

In het BADO zijn minimumeisen voor de in de controle te hanteren goedkeuringstoleranties voorgescreven. De goedkeuringstolerantie is bepalend voor de oordeelsvorming, de strekking van de af te geven controleverklaring. Naast de goedkeuringstoleranties wordt onderkend de rapporteringstolerantie. Voor de rechtmatigheidsverantwoording die door het college wordt opgenomen in de jaarverantwoording geldt een verantwoordingsgrens (strekking verantwoording) en een rapportagegrens (paragraaf bedrijfsvoering).

Goedkeuringstolerantie accountant

In het hierna opgenomen schema zijn de goedkeuringstolerantie en de rapporteringstolerantie(s) opgenomen zoals door de gemeenteraad vastgesteld voor het controlejaar 2022. De raad houdt zich hiermee aan de minimumeisen zoals deze zijn opgenomen in het BADO.

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

Op basis van de begroting 2023 van de gemeente Zwartewaterland betekent genoemde percentages dat een totaalbedrag aan fouten in de jaarrekening van circa € 650.000 en een totaal van onzekerheden van circa € 1.950.000 de goedkeurende strekking van de controleverklaring niet zullen aantasten.

Rapporteringstolerantie accountant

Voor de rapporteringstolerantie geldt als maatstaf dat de Accountant in zijn rapport van bevindingen geconstateerde fouten en onzekerheden boven € 50.000 zullen worden gerapporteerd. De tolerantiecijfers zullen jaarlijks op basis van de definitieve cijfers van het controlejaar worden geëvalueerd en mogelijk worden bijgesteld. Het staat de Accountant daarnaast vrij om naar eigen inzicht "belangrijke" bevindingen in zijn rapport op te nemen.

Specifieke rapporteringstoleranties voor de SiSa

In overeenstemming met artikel 5 Bado gelden er in het kader van Single information Single audit (SiSa) afwijkende rapporteringstoleranties. De rapporteringstoleranties zijn afhankelijk van de financiële omvang van de specifieke uitkering en worden als volgt bepaald:

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

Bij de uitvoering van de rechtmatigheidswerkzaamheden die betrekking hebben op de specifieke uitkeringen zal aansluiting worden gezocht bij bovenstaande.

Verantwoordingsgrens rechtmatigheidsverantwoording (college)

Naast de goedkeuringstolerantie voor de jaarrekening wordt de verantwoordingsgrens voor de rechtmatigheidsverantwoording onderkend. Deze kan als volgt worden gedefinieerd:

"De verantwoordingsgrens is een door de gemeenteraad vastgesteld bedrag, waarboven het College van B&W 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 gemeenteraad is vrij om binnen de eerdergenoemde bandbreedte de grens te bepalen. Hierbij is van belang om op te merken dat voor fouten en onduidelijkheden hetzelfde percentage geldt. Fouten

en onduidelijkheden mogen daarbij niet bij elkaar opgeteld te worden. Elk jaar wordt dit percentage in overleg met de auditcommissie besproken.

Om de verantwoordingsgrens te bepalen zijn een aantal overwegingen van belang. De volgende voorbeelden zijn genoemd in de door de commissie BADO opgestelde notitie:

Aspect	Overwegingen
Informatiepositie van de gemeenteraad.	Bij een laag percentage worden in de rechtmatigheidsverantwoording eerder fouten en onduidelijkheden opgenomen en dus zichtbaar voor de gemeenteraad. Bij een hoog percentage ligt de lat hoger en zal de raad niet alles te horen krijgen.
Kosten van de verantwoording	Het gemeentelijk apparaat moet kosten maken om afwijkingen op te sporen en vast te leggen. Als de verantwoordingsgrens op een laag niveau wordt vastgesteld, komen ook afwijkingen in beeld, waar relatief geringe bedragen mee zijn gemoeid. Ook zal het gemeentelijk apparaat meer afwijkingen moeten opsporen, vastleggen en rapporteren. De interne controle wordt dan duurder.
Eenduidigheid van normen en communicatie	Binnen de gemeente kunnen al normen (percentages) gehanteerd worden voor de interne controle. De accountant hanteert in het kader van de materialiteit ook normen, die ontleend zijn aan het Besluit accountantscontrole decentrale overheden. Wil de gemeenteraad verschillende normen hanteren, dan moet ze uitleggen waarom iets bezien door de bril van rechtmatigheid wel akkoord is en door de bril van materialiteit niet.

Door VNG en IPO zijn adviezen en best practices gegeven ten aanzien van de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording, inclusief de bepaling van de verantwoordingsgrens. Deze zijn meegenomen in de bepaling van de verantwoordingsgrens.

Praktijkvoorbeeld

Aangezien de controle voor de getrouwheid op dit moment op 1% van de lasten ligt, is het aan te nemen dat de interne controle op een toereikend niveau is om de rechtmatigheidsverantwoording ook met 1% van de lasten te controleren. Gemeenten Alkmaar en Almere zijn voornemens om deze methodiek te gaan hanteren. Als de interne controle nu functioneert op 1% kan het wijzigen van de norm naar een hoger percentage zorgen voor meer accountantswerkzaamheden.

Andere gemeenten overwegen de hantering van 2% om meer aansluiting te zoeken bij methodieken van de rijksoverheden.

Ook een mogelijkheid is om te differentiëren. Bijv. de raad stelt de verantwoordingsgrens op 3%. De rapportage aan de raad gaat dan ook over alle bevindingen vanaf de 3%. De gemeente kan de interne controle uiteraard wel op een lager percentage dan 3% uitvoeren.

Naast de rechtmatigheidsverantwoording is het mogelijk om als college in de paragraaf bedrijfsvoering van de jaarstukken een toelichting te geven op de kwaliteit van de interne beheersing, de uitkomsten van de (verbijzonderde) interne controle en de leer- en verbeterpunten. In tegenstelling tot de rechtmatigheidsverantwoording stelt de accountant voor deze paragraaf alleen vast of deze geen materiële onjuistheden bevat c.q. verenigbaar is met de jaarrekening. Het is mogelijk om fouten en onzekerheden die door het college zijn geconstateerd in het kader van de uitvoering van de (verbijzonderde) interne controlewerkzaamheden maar niet opgenomen hoeven te worden in de rechtmatigheidsverantwoording hier alsnog toe te lichten. Hierdoor neemt de informatiepositie van de raad toe.

Argumentatie percentage verantwoordingsgrens Zwartewaterland

- De voorgenomen wetwijziging houdt in dat het college over 2023 voor het eerst een rechtmatigheidsverantwoording moet afgeven. Dat betekent een nieuwe werkwijze voor de gemeente waarbij het wenselijk is om ruimte te hebben om eventuele onvoorziene fouten en onzekerheden te kunnen opvangen binnen de rechtmatigheidsverantwoording. Het vaststellen van de grens op 3% betekent dat het college alleen fouten en onzekerheden boven de grens zal benoemen in de rechtmatigheidsverantwoording en dat de inrichting van de (verbijzonderde) interne controle op dusdanig niveau moet zijn dat met voldoende betrouwbaarheid fouten boven dit percentage geconstateerd worden.

- Daarnaast zal een lagere verantwoordingsgrens in beginsel resulteren in een toename van de diepgang van de (verbijzonderde) interne controlewerkzaamheden. Dit zal resulteren in een toename van de kosten om de verantwoording af te geven.
- Door een lagere verantwoordingsgrens vast te stellen dienen kleinere fouten en onzekerheden door het college te worden opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording. Dit kan betekenen dat relatief kleine en onbeduidende constateren ook onderdeel worden van deze verantwoording waardoor de informatiewaarde van de verantwoording kan afnemen.
- Fouten die, als gevolg van de verantwoordingsgrens, niet hoeven te worden opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording kunnen alsnog door het college worden toegelicht aan de raad door deze op te nemen in de paragraaf bedrijfsvoering. Hierdoor blijft de informatiepositie van de raad gewaarborgd zonder dat de werkzaamheden omtrent de rechtmatigheidsverantwoording hoeven toe te nemen.
- De toleranties voor de accountantscontrole ten aanzien van getrouwheid zijn wettelijk vastgesteld op maximaal 1%. Op het moment dat de (verbijzonderde) interne controle wordt uitgevoerd met een grens van 3% ontstaat de situatie dat de accountant mogelijk extra werkzaamheden moet verrichten. Om dit te ondervangen zal de (verbijzonderde) interne controle worden uitgevoerd met een verantwoordingsgrens van 1%.

Voorgesteld wordt om het percentage voor 2023 op 3% vast te stellen. Op basis van de begroting 2023 van de gemeente Zwartewaterland betekent genoemde percentage dat de afwijkingen (fouten en onduidelijkheden) een totaalbedrag van circa € 1.950.000.

Rapportagegrens rechtmatigheidsverantwoording (college)

Het college is verplicht om onrechtmatigheden toe te lichten in de bedrijfsvoeringsparagraaf 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. Om tegemoet te komen aan de behoefte om inzicht vanuit de raad, rapporteert het college derhalve alle bevindingen omtrent de financiële rechtmatigheid boven de rapportagegrens in de paragraaf bedrijfsvoering met een toelichting richting de raad.

Deze rapportagegrens wordt door de gemeenteraad vastgesteld op € 50.000. Hiermee volgen we de ingezette lijn zoals deze voor de accountant geldt om geconstateerde onrechtmatigheden vanaf deze grens te benoemen in haar rapport van bevindingen.

4. Begrip rechtmatigheid en de aanvullende te controleren rechtmatigheidscriteria

In het kader van de rechtmatigheidscontrole worden 9 rechtmatigheidscriteria onderkend. De meeste hiervan gelden ook voor het getrouwheidsonderzoek. Voor de oordeelsvorming over de rechtmatigheid van het financieel beheer zal door de accountant extra aandacht besteed moeten worden aan de volgende rechtmatigheidscriteria:

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

Ad 1

Via de door de raad vastgestelde financiële verordening ex. artikel 212 Gemeentewet is nader uitgewerkt hoe moet worden bepaald of de lasten binnen de omschrijving van de activiteiten en het bijbehorende bedrag van het programma moeten passen. Hier is beleid vastgelegd ten aanzien van:

- Het college stelt per programma indicatoren voor. Deze moeten door de raad vastgesteld worden.
- Het college stelt per programma indicatoren op met betrekking tot de beoogde maatschappelijke effecten en de te leveren goederen en diensten/te verrichten activiteiten en de gemeenteraad stelt deze vast.
- Wijzigingen voor de toedeling van de producten aan de programma's worden bij de begroting expliciet gemeld.
- Het college draagt er zorg voor dat het saldo van baten en lasten van de programma's zoals geautoriseerd in de begroting met wijzigingen niet worden overschreden.
- Het college meldt (deel)budget overschrijdingen ter autorisatie aan de raad in de bestuursrapportages.
- Het college legt verantwoording af over de uitvoering van de programma's.

In de hierna opgenomen tabel is weergegeven in welke gevallen wel of niet sprake is van begrotingsonrechtmatigheid.

Soorten begrotingsafwijkingen	Rechtmatig	Onrechtmatig
Kostenoverschrijdingen die geheel of gedeeltelijk worden gecompenseerd door direct gerelateerde inkomsten, bijvoorbeeld via subsidies of kostendeekkende omzet.	x	
Kostenoverschrijdingen die passen binnen het bestaande beleid, maar die niet tijdig konden worden gesignaleerd. Bijvoorbeeld vanwege een open einde (subsidie)regeling. Vaak blijken dergelijke zaken pas in het kader van het opmaken van de jaarrekening.	x	
Kostenoverschrijdingen die passen binnen het bestaande beleid, maar waarbij de accountant ondubbelzinnig vaststelt dat die ten onrechte niet tijdig zijn gesignaleerd. 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.		x
Kostenoverschrijdingen inzake 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.		x
Kostenoverschrijdingen inzake 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 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 er voor moeten zorgen, dat de overschrijdingen getrouw in de jaarrekening worden weergegeven. Ook kunnen er gevolgen zijn voor het lopende jaar. <ul style="list-style-type: none"> geconstateerd tijdens verantwoordingsjaar geconstateerd na verantwoordingsjaar 	x	x
Kostenoverschrijdingen op activeerbare activiteiten (investeringen) waarvan de gevolgen voornamelijk zichtbaar worden via hogere afschrijvings- en financieringslasten in het jaar zelf of pas in de volgende jaren. <ul style="list-style-type: none"> jaar van investeren afschrijvings- en financieringslasten in latere jaren 	x	x

Ad 2

Door de raad is het Misbruik & Oneigenlijk gebruik beleid (M&O beleid) vastgesteld. Voor bestaande procedures wordt getoetst in hoeverre deugdelijke maatregelen ter voorkoming van misbruik en oneigenlijk gebruik worden genomen. Daarnaast is dit ook in diverse verordeningen en procedures opgenomen.

Ad 3

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 voorwaarden criterium nader uitgewerkt. Uitgangspunt daarbij is dat vooralsnog het huidige informele beleid wordt bekrachtigd en er met name jegens derden niet met terugwerkende kracht strengere normen zullen worden toegepast.

5. Rapportering

Gedurende het jaar zal het College aandacht dienen te schenken aan de rechtmatigheids-vraagstukken en hierover rapporteren. Tijdens en na afronding van de controlewerkzaamheden rapporteert de accountant. De opvolging van bevindingen van interne- en externe controle waaronder rechtmatigheids-onderzoeken is een belangrijk onderdeel van de verbetercyclus.

College: Rechtmatigheid

Vanaf 2023 rapporteert het College over de uitgevoerde rechtmatigheidscontroles in de bedrijfsvoeringsparagraaf van het jaarverslag. Gedurende het jaar worden de controlebevindingen, gespecificeerd naar proces, aard van de fout of onduidelijkheid en bedrag door middel van een controlememorandum met de procesverantwoordelijke besproken. Daarnaast worden er aanbevelingen gedaan naar aanleiding van de rechtmatigheidscontroles om de toekomstige fout of onduidelijkheid te mitigeren.

Interim controles

In de tweede helft van het jaar wordt door de accountant een zogenaamde interim controle uitgevoerd. Over de uitkomst van die tussentijdse controle wordt een verslag uitgebracht. De boardletter (bestuursverslag) wordt aan de raad uitgebracht.

Accountantsverslag

Overeenkomstig de Gemeentewet wordt omtrent de controle een accountantsverslag uitgebracht aan de raad en in afschrift aan het college van burgemeester en wethouders. In het accountantsverslag wordt gerapporteerd over de opzet en uitvoering van het financiële beheer en of de beheersorganisatie een getrouw financieel beheer en verantwoording daarover waarborgen. Uitgangspunten voor de rapportagevorm:

- Fouten of onzekerheden die de rapporteringstolerantie als bedoeld in hoofdstuk 3 van dit controleprotocol overschrijden, worden weergegeven in een apart overzicht bij het accountantsverslag.
- De accountant rapporteert ook over eventuele bevindingen met betrekking tot de betrouwbaarheid en de continuïteit van de door de gemeente gehanteerde geautomatiseerde informatieverzorging.

Controleverklaring

In de controleverklaring wordt op een gestandaardiseerde wijze, zoals wettelijk voorgeschreven, de uitkomst van de accountantscontrole weergegeven ten aanzien van de getrouwheid. Deze controleverklaring is bestemd voor de gemeenteraad, zodat deze de door het college van burgemeester en wethouders opgestelde jaarrekening kan vaststellen.

Aldus vastgesteld door de gemeenteraad van de gemeente Zwartewaterland in de vergadering van 9 november 2023

*de griffier,
ing. H.W. Schotanus – Schutte*

*de voorzitter,
ing. E.J. Bilder*