

Controleprotocol voor de accountantscontrole jaarrekening 2025

De raad van de gemeente Smallingerland,

gelezen het voorstel van burgemeester en wethouders van 11-11-2025;

gelet op artikel 212 van de Gemeentewet

Besluit:

Vast te stellen de Controleprotocol voor de accountantscontrole jaarrekening 2025

1. Inleiding

Vanaf boekjaar 2023 geeft de accountant een oordeel over de getrouwheid en betreffende de rechtmatigheid stelt de accountant vast of de rechtmatigheidsverantwoording is opgesteld op basis van het normenkader en de verantwoordingsgrens zoals vastgesteld door de raad. Object van controle zijn de jaarstukken en daarmee tevens het financieel beheer over het betreffende jaar zoals uitgeoefend door of namens het college van burgemeester en wethouders van de gemeente Smallingerland.

Met het controleprotocol stelt de gemeenteraad nadere aanwijzingen vast met betrekking tot de controleopdracht voor dit jaar. De nadere aanwijzingen (kunnen) gaan over:

- de te hanteren goedkeuring- en rapporteringtoleranties;
- welke wet- en regelgeving in het kader van het financieel beheer onderwerp van de rechtmatigheidscontrole is.

Het controleprotocol is als volgt opgebouwd.

- In hoofdstuk 2 wordt de doelstelling van dit protocol en het wettelijke kader van de accountantscontrole kort toegelicht.
- In hoofdstuk 3 vindt u de beschrijving van de opdracht aan de accountant.
- In hoofdstuk 4 zijn nadere aanwijzingen voor het jaar 2025 opgenomen.
- In hoofdstuk 5 worden de algemene uitgangspunten voor de controle nader beschreven. Hierbij worden de definities van de begrippen die met betrekking tot getrouwheid en rechtmatigheid een rol spelen weergegeven.

De onderwerpen uit hoofdstuk 5 zijn uit het programma van eisen, inclusief wijzigingen vanwege de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording vanaf boekjaar 2023, overgenomen en worden door opname in het controleprotocol levend gehouden.

2. Context van de accountantscontrole

2.1 Doelstelling controleprotocol

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 rapporteringtoleranties voor de controle van de jaarrekening van de gemeente Smallingerland.

2.2 De context van gemeentefinanciën

Gemeenten verschillen in diverse opzichten van het bedrijfsleven. Een belangrijk verschil is dat de begroting bij gemeenten een centrale plek heeft doordat het de functies van kaderstelling, autorisatie en controle mogelijk maakt. Daarnaast zijn gemeenten niet gericht op het toenemen van hun vermogen maar op het tot stand brengen van beleid en voorzieningen voor hun burgers.

Deze verschillen rechtvaardigen dat gemeenten eigen verslaggevingsregels hebben, het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (hierna te noemen BBV). Dit is de tegenhanger die leidend is voor de verslaglegging voor de private sector, te weten het Stramien voor de opstelling en vormgeving van jaarrekening, het Burgerlijk Wetboek 2, Titel 9 en de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving.

In de notitie Hoofddijnen van het BBV¹ worden de principes die als uitgangspunt voor het BBV hebben gediend beschreven en toegelicht. De punten waarop de provincies en gemeenten verschillen van het bedrijfsleven staan daarbij centraal.

1) Uitgegeven door commissie BBV: [NOTITIE Hoofddijnen van het BBV](#) · Commissie BBV (Besluit Begroting en Verantwoording)

2.3 Wettelijk kader

De Gemeentewet (hierna te noemen GW), art. 213, schrijft voor dat de gemeenteraad een of meer accountants aanwijst als bedoeld in art. 393 eerste lid Boek 2 Burgerlijk Wetboek voor de controle van de in art. 197 GW bedoelde jaarrekening, het daarbij verstrekken van een accountantsverklaring en het uitbrengen van een verslag van bevindingen.

In het kader van de opdrachtverstrekking aan de accountant kan de gemeenteraad nadere aanwijzingen geven voor te hanteren goedkeuring- en rapporteringtoleranties. 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 gemeenteraad heeft een 'controleverordening' o.g.v. art. 213 GW voor de controle op het financieel beheer en op de inrichting van de financiële organisatie van de gemeente Smallerland vastgesteld (12-12-2023).

3. De certificerende functie van de accountant

3.1 De jaarrekeningcontrole

Voor de jaarrekeningcontrole gelden de reguliere en landelijke regels zoals die zijn neergelegd in onder andere het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (hierna te noemen BADO), en zoals deze door het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties worden gecommuniceerd en tevens in vakkringen als de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (hierna te noemen NBA) zijn belegd.

Voor de uit te voeren controles gelden verder de interne regelgeving van de gemeente die zijn vastgelegd in:

- de controleverordening gemeente Smallerland o.g.v. art. 213 GW;
- de financiële verordening;
- het programma van eisen op grond waarvan de accountant zich heeft gepresenteerd.

De accountantscontrole is gericht op de jaarrekening van de gemeente en resulteert jaarlijks in de hiernavolgende zaken:

- controleverklaring;
- de managementletter t.b.v. het college;
- het verslag van bevindingen bij de jaarrekeningcontrole.

In het controleprotocol kan per jaar aandacht voor specifieke onderwerpen worden gevraagd waaraan de accountant tijdens zijn reguliere controle aandacht besteedt (artikel 2 lid 3 f en g van de controleverordening).

3.1.1 Rapportages

Na afronding van de tussentijdse controle en de jaarrekeningcontrole rapporteert de accountant in het kort weergegeven als volgt:

Managementletter

In het najaar voert de accountant de tussentijdse controle (interimcontrole) uit. Deze tussentijdse controle is gericht op de werking van de administratieve organisatie en interne beheersing. De betrouwbaarheid en continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking maakt onderdeel uit van de administratieve organisatie. Onderdeel van de interimcontrole is een risicoanalyse als vooruitblik op de jaarrekening. Over de uitkomsten van de tussentijdse controle wordt een verslag uitgebracht aan het college. Dit verslag noemen we een managementletter. De raad ontvangt een afschrift van de managementletter (dit betreft een versie van de managementletter op bestuurlijk niveau).

Verslag van bevindingen

Bij de jaarrekeningcontrole stelt de accountant vast of de jaarrekening is opgesteld volgens de geldende verslaggeving voorschriften (het BBV) en of de jaarrekening, inclusief rechtmatigheidsverantwoording, een getrouw beeld geeft. Ook stelt de accountant vast of de posten in de jaarrekening adequaat zijn toegelicht. Overeenkomstig de Gemeentewet wordt omtrent 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 een getrouw en rechtmatig financieel beheer en een rechtmatige verantwoording daarover waarborgen.

Uitgangspunten voor de rapportagevorm

Gesignaleerde onrechtmatigheden worden toegelicht gespecificeerd naar de aard van het criterium. Fouten of onzekerheden die de rapporteringtolerantie als opgenomen in dit controleprotocol overschrij-

den, 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.

De managementletter en het verslag van bevindingen bevatten in ieder geval:

- de bijzonderheden die bij de uitvoering van de tussentijdse controle en de jaarrekeningcontrole naar voren komen en naar de mening van de accountant verbeterd kunnen worden of verbetering behoeven.

3.1.2 Natuurlijke adviesfunctie

De accountant geeft signalen over risico's die de gemeente loopt, enerzijds gerelateerd aan de jaarrekeningcontrole en anderzijds uit hoofde van externe ontwikkelingen, die van invloed kunnen zijn op de gemeentelijke exploitatie.

3.2 Controle- en rapporteringstoleranties

3.2.1 Controletoleranties

Met ingang van boekjaar 2025 is de wet- en regelgeving omtrent de goedkeuringstoleranties gewijzigd. Vanaf boekjaar 2025 bedraagt de goedkeuringstolerantie standaard voor de jaarrekening voor fouten en onzekerheden: 2% van het totaal van de lasten exclusief toevoegingen aan de reserves. Voorheen betrof dit voor fouten 1% van het totaal van de lasten inclusief toevoegingen aan de reserves en voor onzekerheden 3% van het totaal van de lasten inclusief toevoegingen aan de reserves.

Het hanteren van deze toleranties leidt tot het volgende onderscheid in controleverklaringen:

> Verklaring				
	Goedkeurend	Met beperking	Oordeelonthouding	Afkeurend
Fouten en onzekerheden in de jaarrekening (% van de lasten)	≤ 2%	>2% ≤ 4%	-	> 4%

3.2.2 Rapporteringstoleranties

De rapporteringstolerantie voor het opnemen van bevindingen bedraagt € 250.000,- of, indien lager, 5% van de materialiteit. De tolerantie geeft de grens aan waarboven de accountant over een fout of onzekerheid aan de raad rapporteert.

3.3 Planning van werkzaamheden

De werkzaamheden en de daarop aansluitende verslaglegging dient plaats te vinden binnen de planning en controlecyclus van de gemeente Smallerland en de daarin in vastgelegde tijdslijmieten.

De accountant overlegt ten minste vier weken voor zowel de aanvang van de tussentijdse controle als de jaarrekeningcontrole een overzicht van de benodigde stukken aan de medewerkers VIC (interim) en Team Financiën (jaarrekeningcontrole).

De aanvang en het tijdstip van de controles vinden in overleg met organisatie plaats.

3.4 SiSa (Single information Single audit)

3.4.1 SiSa uitkeringen

In de jaarrekening legt de gemeente ook verantwoording af over specifieke uitkeringen die vallen onder SiSa. In het vierde kwartaal publiceert het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties het overzicht welke verantwoordingen over het boekjaar onder de SiSa moeten worden opgenomen. De accountant controleert de verantwoordingen op fouten en onzekerheden en rapporteert hierover in het rapport van bevindingen.

3.4.2 Rapporteringstoleranties SiSa

Voor de in de SiSa-bijlage opgenomen verantwoordingsinformatie gelden de in het BADO voorgeschreven rapporteringstoleranties per specifieke uitkering, te weten:

Rapporteringstoleranties specifieke uitkeringen (SiSa)	
Omvang specifieke uitkering	Rapporteringstolerantie
≤ € 125.000	≤ € 12.500
> € 125.000 en ≤ € 1 miljoen	10% van de specifieke uitkering
> € 1 miljoen	€ 125.000

3.5 Controle overige verantwoordingen

Incidentele verantwoordingen en verklaringen kunnen ten behoeve van het verkrijgen van subsidies benodigd zijn. Opdrachtgever voor dergelijke incidentele verklaringen is veelal het college van burgemeester en wethouders.

3.6 Ondersteuning van de auditcommissie

De accountant woont de vergaderingen van de auditcommissie op uitnodiging bij. Van de accountant wordt verwacht dat deze met zijn gevraagde en ongevroegde inbreng in dit overleg bijdraagt aan het versterken van het functioneren van de raad in al zijn functies en het versterken van de auditcommissie in zijn rol als adviseur en werkvoorbereider van de raad.

4. Nadere aanwijzingen met betrekking tot controleopdracht

4.1 Goedkeuring- en rapporteringstoleranties

De te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties gelden niet zoals bepaald in het programma van eisen en welke in het contract zijn opgenomen vanwege wijzigingen in wet- en regelgeving omtrent de goedkeuringstoleranties. Zie voor de geldende goedkeuring- en rapporteringstoleranties hoofdstuk 3 van het controleprotocol.

4.2 Wet- en regelgeving

4.2.1 Externe wetgeving

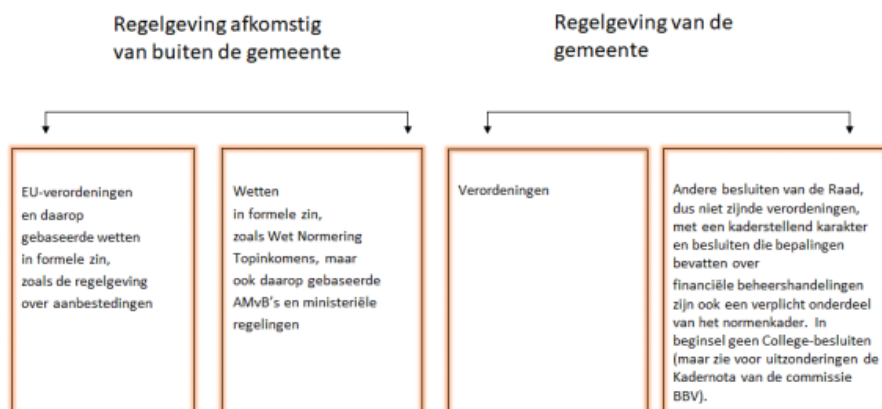
Ten aanzien van de wetgeving is nagegaan welke wetgeving voor het jaar van de accountantscontrole van kracht is. Voor deze wetten is vervolgens nagegaan of deze ook voor gemeenten relevant zijn en of deze wetten voor de accountantscontrole relevant zijn.

De naleving van wettelijke kaders is in het kader van de accountantscontrole uitsluitend relevant voor zover deze directe financiële beheershandelingen betreffen of kunnen betreffen. Het resultaat van de inventarisatie is verwerkt in het normenkader.

4.2.2 Interne regelgeving

Ten aanzien van de gemeentelijke verordeningen is nagegaan welke raadsverordeningen voor het jaar van de accountantscontrole van kracht zijn. Het resultaat is, voor zover deze verordeningen relevant zijn voor de accountantscontrole, in het normenkader opgenomen.

Collegebesluiten vallen niet onder de rechtmatigheidscontrole, tenzij de controle hiervan verplicht is op basis van hogere regelgeving of raadsbesluiten c.q. verordeningen.



5. Algemene uitgangspunten voor de controle

5.1 Het oordeel van de accountant

Zoals in art. 213 GW is voorgescreven, zal de controle door de accountant van de in art. 197 GW bedoelde jaarrekening gericht zijn op het afgeven van een oordeel over:

- de getrouwe weergave van de in de jaarrekening gepresenteerde baten en lasten en de grootte en samenstelling van het vermogen;
- de getrouwe weergave van de door het college afgegeven rechtmatigheidsverantwoording;
- het rechtmatig tot stand komen van de baten en lasten, alsmede de balansmutaties, met betrekking tot specifieke uitkeringen als bedoeld in art. 17 van de Financiële-verhoudingswet;
- 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 opgestelde jaarrekening met de bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels bedoeld in art. 186 GW;
- 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 art. 213, lid 6 GW alsmede de Handleiding Regelgeving Accountancy (hierna te noemen HRA) van de NBA bepalend zijn voor de uit te voeren werkzaamheden.

5.2 Rechtmatigheid en de te controleren rechtmatigheidscriteria

Bij rechtmatigheid gaat het om de naleving van kaders uit wetten en gemeentelijke regelgeving. Dit uitsluitend voor zover deze directe financiële beheershandelingen betreffen of kunnen betreffen. Onder rechtmatigheid wordt mede begrepen de definitie volgens het BADO dat de in de rekening verantwoorde lasten, baten en balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen indien zij "in overeenstemming zijn met de begroting en met de van toepassing zijnde wettelijke regelingen, waaronder gemeentelijke verordeningen".

Indien en voor zover bij de controle materiële financiële onrechtmatige handelingen worden geconstateerd, worden deze uitsluitend betrokken in de rechtmatigheidsverantwoording indien en voor zover het door de raad of hogere overheden vastgestelde regels betreft. Met andere woorden, interne regels van college naar ambtelijke organisatie c.q. collegebesluiten vallen daar buiten. Deze interne regels kunnen overigens wel relevant zijn voor de nadere vaststelling van de invulling van "hogere" besluiten, maar zijn op zich geen object van onderzoek. Voorts kan een afwijking van deze lagere regelgeving passend zijn binnen de uitvoering van hogere besluiten. Het is (over het algemeen) aan het college om een oordeel te vellen over de geconstateerde afwijkingen van lagere interne regels. Het normenkader met relevante wet- en regelgeving wordt jaarlijks ter vaststelling aan de raad voorgelegd.

In het kader van de rechtmatigheidscontrole worden negen rechtmatigheidscriteria onderkend:

	Rechtmatigheidscriterium	a	b
1	Calculatiecriterium	x	
2	Valuteringscriterium	x	
3	Adresseringscriterium	x	
4	Volledigheids criterium	x	
5	Aanvaardbaarheids criterium	x	
6	Leveringscriterium	x	
7	Begrotingscriterium		x
8	Voorwaardencriterium		x
9	Misbruik en oneigenlijk gebruik criterium		x

a = Afgedekt door balans en overzicht van baten en lasten

b = Afgedekt door rechtmatigheidsverantwoording

Blijkens bovenstaande tabel worden de meeste rechtmatigheidscriteria afgedekt door balans en overzicht van baten en lasten. Voor de oordeelsvorming over de rechtmatigheid van het financieel beheer zal echter extra aandacht besteed moeten worden aan de volgende rechtmatigheidscriteria:

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

Deze 3 criteria worden hieronder nader beschreven.

5.2.2 Begrotingscriterium

In de rechtmatigheidscontrole is het begrotingscriterium een belangrijk toetscriterium. In het BADO wordt begrotingsrechtmatigheid als volgt gedefinieerd:

Financiële beheershandelingen, die ten grondslag liggen aan de baten en lasten, alsmede de balans-posten, dienen tot stand te zijn gekomen binnen de grenzen van de geautoriseerde begroting en hiermee samenhangende programma's. 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, de juiste investering, het toereikend zijn van het begrotingsbedrag, alsmede het begrotingsjaar van belang zijn.

Het begrotingscriterium richt zich primair op de baten en lasten op programmaniveau. Als blijkt dat de gerealiseerde bedragen, zoals weergegeven in de jaarrekening, afwijken van de geraamde bedragen met inbegrip van de laatste begrotingswijziging, is mogelijk sprake van onrechtmatigheden. De afwijkingen kunnen namelijk in strijd zijn met het budgetrecht van de raad zoals geregeld in art. 189 GW. Voor de afsluitende oordeelsvorming is van belang in hoeverre de afwijkingen passen binnen het door de raad geformuleerde beleid. Het bepalen welke afwijkingen al dan niet verwijtbaar zijn, is voorbehouden aan de raad.

Voor het bepalen van rechtmatigheid worden de volgende categorieën afwijkingen onderscheiden:

- rechtmatig;
- onrechtmatig maar acceptabel;
- onrechtmatig en niet acceptabel.

Om na te gaan welke afwijkingen als rechtmatig, onrechtmatig maar acceptabel en onrechtmatig en niet acceptabel zijn aan te merken wordt verwezen naar de financiële verordening.

5.2.2 Het misbruik en oneigenlijk gebruik criterium (M&O-criterium)

De rechtmatigheidseis betreft ook de toetsing op juistheid en volledigheid van de gegevens die door de belanghebbenden zijn verstrekt om het voldoen aan voorwaarden aan te tonen. Conform de Kader-nota rechtmatigheid wordt onder misbruik en oneigenlijk gebruik het volgende verstaan:

Misbruik

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. Misbruik van overheidsgelden wordt geregeld aangeduid met het plegen van fraude om zich onrechtmatig overheidsgelden toe te eigenen. Misbruik van overheidsregelingen moeten echter wel duidelijk worden onderscheiden van fraude waarbij veelal één of meerdere medewerkers van de organisatie betrokken zijn. Bij Misbruik is altijd sprake van het onrechtmatig gebruiken van een regeling/faciliteit die de overheid biedt. Bij het bestrijden van misbruik passen beheersmaatregelen zoals misbruikpreventie, handhaving, misbruik en fraudeopsporing en sancties.

Oneigenlijk gebruik

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. De beheersmaatregelen die daarbij passen zijn: handhaving, voorlichting, analyse toepassing en actualisering wet- en regelgeving.

Misbruik is onrechtmatig, oneigenlijk gebruik niet.

Door de raad is in verschillende verordeningen en besluiten een M&O-beleid vastgesteld. Voor bestaande procedures wordt getoetst in hoeverre deugdelijke maatregelen ter voorkoming van misbruik en oneigenlijk gebruik zijn genomen. Daarbij is de vooronderstelling gerechtvaardigd dat binnen de belangrijkste procedures reeds (informeel) adequate maatregelen zijn getroffen ter waarborging van de getrouwheid van de financiële verantwoording. Om deze reden is, conform het BADO, de controle van de accountant vooral gericht op het toezien dat M&O-beleid, gelet op de mogelijkheden die er zijn, voldoende actueel is.

5.2.3 Het voorwaardencriterium

Aan de besteding en inning van gelden door een gemeente zijn bepaalde voorwaarden verbonden waarop door de accountant wordt getoetst. Deze voorwaarden liggen vast in wetten en regels van ho-

gere overheden en de (eigen) gemeentelijke regelgeving. De gestelde voorwaarden hebben in het algemeen betrekking op:

- recht (voorwaarden waaronder in aanmerking wordt gekomen op een recht dan wel een verplichting bestaat op een recht);
- hoogte (de hoogte van het recht dan wel de verplichting op een recht);
- duur (de termijnen van de verstrekking, toekenning of werkingsperiode van het recht dan wel de verplichting op een recht);
- bevoegdheden;
- het voeren van een administratie;
- het verkrijgen en bewaren van bewijsstukken;
- aan te houden termijnen besluitvorming, betaling, declaratie e.d.

De precieze 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.

6. Slotbepaling

- 6.1. De Controleprotocol voor de accountantscontrole jaarrekening 2023 inclusief Normenkader wordt ingetrokken.
- 6.2. Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van het gemeenteblad waarin dit besluit wordt geplaatst en werkt terug tot en met 1 januari 2025.
- 6.3. De regeling kan worden aangehaald als: "Controleprotocol 2025".

Aldus vastgesteld in de vergadering van de raad van 16 december 2025,

*de griffier,
Gert-Jan Fokkema*

*de voorzitter,
Fred Veenstra*