

Controleprotocol Jaarrekening 2025

1. Inleiding

Algemeen

In artikel 213 van de Gemeentewet is bepaald dat iedere gemeente een Controleverordening opstelt. De kern van de financiële verordening is volgens artikel 213 van de Gemeentewet in de eerste plaats dat de rechtmatigheid van het financiële beheer en van de inrichting van de financiële organisatie wordt getoetst. En in de tweede plaats dat het college van B&W een accountant aanwijst voor de periodieke controles.

KSG heeft de opdracht aanvaard om de accountantscontrole 2025 voor de gemeente Bergen (L) uit te voeren.

Ter voorbereiding en ondersteuning van de uitvoering van de accountantscontrole en de daaruit voortvloeiende controleverklaring, dient de gemeenteraad een aantal zaken op hoofdlijnen nader te regelen. Dit gebeurt door middel van het controleprotocol en het normenkader.

Het controleprotocol wordt geactualiseerd als de ontwikkelingen daar aanleiding toe geven. Voor de jaarrekening 2025 is dit wel het geval.

Vanaf boekjaar 2023 legt het college verantwoording af over de rechtmatigheid van de verantwoorde baten, lasten en balansmutaties middels een rechtmatigheidsverantwoording. Deze verantwoording is als bijlage toegevoegd aan de jaarrekening.

De accountant betreft deze verklaring bij haar oordeelsvorming over de jaarverslaggeving.

Doelstelling

Het controleprotocol, waarbij het normenkader als bijlage is bijgevoegd, heeft als doel nadere aanwijzingen te geven aan de accountant over:

1. de reikwijdte van de accountantscontrole;
2. de daarvoor geldende normstellingen bij deze controle;
3. de te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties voor de controle van de jaarrekening.

Tevens geeft het controleprotocol de verantwoordingsgrens aan ten aanzien van:

1. de rechtmatigheidsverantwoording door het college van B&W;
2. de rapporteringsgrens ten behoeve van het opnemen en toelichten van geconstateerde onrechtmatigheden door het college van B&W in de paragraaf Bedrijfsvoering vast te leggen.

Wettelijk kader

In artikel 213 lid 2 van de Gemeentewet wordt voorgeschreven dat de gemeenteraad één of meer accountants aanwijst. Deze accountant krijgt opdracht de jaarrekening, genoemd in artikel 197 GW, te controleren. Naar aanleiding van deze controle, artikel 393, eerste lid, Boek 2 Burgerlijk wetboek, verstrekt zij een controleverklaring en biedt zij een verslag van bevindingen aan.

In het kader van de opdrachtverstrekking aan de accountant kan de gemeenteraad nadere aanwijzingen geven voor te hanteren goedkeuringstoleranties en (afwijkende) rapporteringstoleranties. Tevens wordt in de opdrachtverstrekking duidelijk aangegeven welke wet- en regelgeving in het kader van het financieel beheer onderwerp van rechtmatigheidscontrole is. De actuele wet- en regelgeving wordt bepaald en vastgelegd in het zogenoemde normenkader.

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

De in artikel 213 van de Gemeentewet voorgeschreven accountantscontrole van de jaarrekening is gericht 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 van B&W 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 rechtmatig tot stand komen van baten en lasten en balansmutaties;
- De overeenstemming met het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV);
- De verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening.

De accountant stelt de getrouwheid van de jaarrekening vast, inclusief de rechtmatigheidsverantwoording. Deze rechtmatigheidsverantwoording van het college van B&W is een onderdeel van de jaarreke-

ning. In de controleverklaring wordt geen afzonderlijk oordeel meer gegeven over het aspect van de rechtmatigheid. Het college van B&W neemt de rechtmatigheidsverantwoording op in de jaarrekening en meer specifiek in de paragraaf Bedrijfsvoering als onderdeel van het jaarverslag. De accountant zal toetsen of de jaarrekening getrouw is en toetst daarbij ook of de rechtmatigheidsverantwoording een getrouwe weergave geeft.

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, het Besluit Accountantscontrole Decentrale Overheden (BADO), de kadernota rechtmatigheid alsmede de uitgangspunten en standpunten van de commissie BBV en de aanwijzingen en beroepsvoorschriften van het NBA, bepalend zijn voor de uitvoering van werkzaamheden.

Rechtmatigheid richt zich volgens artikel 213 lid 3b van de Gemeentewet op het rechtmatig tot stand komen van de baten en lasten, alsmede de balansmutaties; dat wil zeggen, in overeenstemming met de begroting en de van toepassing zijnde wettelijke regelingen, waaronder de gemeentelijke verordeningen.

De volgende negen rechtmatigheidscriteria zijn te benoemen:

1. Calculatiecriterium
2. Valueringscriterium
3. Adresseringscriterium
4. Volledigheidscriterium
5. Aanvaardbaarheidscriterium
6. Leveringscriterium
7. Begrotingscriterium
8. Voorwaarden criterium
9. Misbruik & Oneigenlijk gebruik criterium

De eerste zes criteria vallen onder de getrouwheidsnormen waarop de accountant de accountantscontrole bij de jaarrekening inricht. Deze criteria komen niet afzonderlijk aan de orde in de rechtmatigheidsverantwoording door het college van B&W. Wel zijn deze onderdeel van de interne controlewerkzaamheden die het college van B&W uitvoert. De criteria over begroting, voorwaarden en misbruik & oneigenlijk gebruik komen expliciet tot uitdrukking in de rechtmatigheidsverantwoording door het college van B&W. In hoofdstuk 6 van dit protocol zijn die drie criteria verder uitgewerkt.

3. Goedkeuringstolerantie en rapportagegrens

De accountant hanteert in de controle bepaalde toleranties en richt de controle daarop in. De accountant controleert niet ieder document of iedere financiële handeling. De controle wordt zodanig ingericht dat ze voldoende zekerheid krijgen over het getrouwe beeld van de jaarrekening en de rechtmatigheid van de verantwoorde baten en lasten en balansmutaties en financiële beheers handelingen. De accountant richt de controle in op het ontdekken van belangrijke fouten en baseert zich daarbij op risicoanalyse, vastgestelde toleranties en deelwaarnemingen en extrapolaties. De accountant hanteert bij de controle een betrouwbaarheid van 95%.

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.

Definitie goedkeuringstolerantie:

De accountant gebruikte ten behoeve van de controle van de jaarrekening van de gemeente, bedoeld in artikel 213, derde lid, van de Gemeentewet een goedkeuringstolerantie van 2% van de omvangbasis. Deze goedkeuringstolerantie geldt voor de gehele jaarrekening, inclusief de bijlagen.

De goedkeuringstolerantie is de som van de afwijkingen in de jaarrekening en onzekerheden in de uitvoering van de controle. De omvangbasis is gelijk aan de totale lasten van de provincie respectievelijk de gemeente exclusief de toevoegingen aan de reserves.

Definitie rapportagetolerantie:

“De rapportagetolerantie is een bedrag dat gelijk is aan of lager is dan de bedragen voortvloeiend uit de goedkeuringstolerantie. Bij overschrijding van dit bedrag rapporteert de accountant hierover in het verslag van bevindingen. Een lagere rapportagetolerantie leidt in beginsel niet tot aanvullende controlewerkzaamheden, maar wel tot een uitgebreidere rapportage van bevindingen.”

De rapportagetolerantie kunnen zich verder toespitsen op die elementen die de raad specifiek nader terug wil zien, zonder dat dit de controletoleranties zelf beïnvloedt.

In het Bado zijn minimumeisen voor de in de controle te hanteren goedkeuringstoleranties voorgeschreven. De raad kan voor enig jaar de goedkeuringstoleranties scherper vaststellen dan deze minimumeisen. Dit moet dan wel worden toegelicht in de controleverklaring. De minimumeisen zijn weergegeven in de volgende tabel:

Goedkeuringstolerantie	Goedkeurend	Beperking	Oordeelonthouding/afkeurend
Afwijkingen in de jaarrekening en onzekerheden in de uitvoering van de controle	≤ 2%	> 2% ≤ 4%	> 4%

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

Rapporteringstolerantie

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 bij de jaarrekening. De rapporteringstolerantie bedraagt € 50.000.

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 2% van de totale lasten van de gemeentes”*. De gemeenteraad 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 van B&W aangeven rechtmatig te hebben gehandeld. Boven het vastgestelde percentage moet het college van B&W 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 hetzelfde te houden aan die van de accountant.

4. Rechtmatigheid

In het kader van de controle van de jaarrekening gelden op het gebied van getrouwheid en rechtmatigheid criteria. De controle op rechtmatigheid is gericht op de naleving van externe en interne regelgeving, zoals die opgenomen zijn in het normenkader. Het normenkader wordt jaarlijks geactualiseerd en vastgesteld door de gemeenteraad. De controle op rechtmatigheid is uitsluitend van toepassing voor zover deze directe financieel beheerhandelingen betreffen of kunnen betreffen. De commissie BBV heeft een standaardtekst opgesteld voor de rechtmatigheidsverantwoording. De standaardtekst zal door gemeente opgenomen worden in de jaarrekening. Het kader van de (financiële) rechtmatigheidsverantwoording bestaat uit de volgende criteria:

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

Deze criteria komen expliciet tot uitdrukking in de rechtmatigheidsverantwoording.

Rechtmatigheidscriteria die ook de getrouwheid raken zijn geen onderdeel van de rechtmatigheidsverantwoording. 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 (Besluit Begroting en Verantwoording) hoeft niet opgenomen te worden in de rechtmatigheidsverantwoording.

Begrotingscriterium

Het begrotingscriterium houdt in dat de gerealiseerde baten en lasten in overstemming zijn met de door de raad vastgestelde (programma)begroting inclusief begrotingswijzigingen. Overschrijdingen van de programmabegroting moeten mogelijk als onrechtmatige bestedingen worden aangemerkt. De raad kan een aantal regels vastleggen over de vraag of de accountant bepaalde type begrotingsoverschrijdingen mee moet wegen.

De volgende begrotingsoverschrijdingen wegen niet mee bij het oordeel van de accountant:

1. Kostenoverschrijdingen die passen binnen het gemeentelijk beleid;
2. Kostenoverschrijdingen die geheel of gedeeltelijk gecompenseerd worden met direct gerelateerde opbrengsten;
3. Kostenoverschrijdingen bij open einde regelingen.

Voorwaarden criterium

Aan bestedingen en inningen van gelden zijn voorwaarden verbonden die zijn opgenomen in externe en interne regelgeving. In het normenkader (zie bijlage) is de relevante regelgeving opgenomen. Gezien de omvang van de wet- en regelgeving en de veelheid aan voorwaarden die in de diverse wetten en regels gesteld worden, is het niet haalbaar om alles te betrekken in de rechtmatigheidscontrole. Inzake het voorwaarden criterium worden daarom de volgende uitgangspunten opgenomen:

- Voorwaarden zoals gesteld in hogere wetgeving behoren vanzelfsprekend tot het normenkader;
- Voorwaarden zoals gesteld in eigen interne regelgeving behoren alleen tot het normenkader voor zover het bepalingen betreft inzake recht, hoogte en duur. Hiermee worden bepalingen bedoeld die aangeven voor wie een subsidie, bijdrage of uitkering bedoeld is, hoe hoog die moet zijn en voor welke periode die geldt. Nevenvoorwaarden zoals de termijn van aanlevering van verantwoordingen, de vorm van de verantwoording en allerlei andere formele vereisten worden hiermee buiten het normenkader gehouden. Dat wil overigens niet zeggen dat hier niet naar gekeken wordt;
- Indien en voor zover bij de controle financiële onrechtmatige handelingen worden geconstateerd, worden deze in de rapportage en oordeelsweging uitsluitend betrokken indien en voor zover het door de raad of hogere overheden vastgestelde regels en kader stellende besluiten betreft. Met andere woorden: interne regels van B&W naar ambtelijke organisatie en andere dan kader stellende collegebesluiten vallen hier buiten.

De accountant beoordeelt in hoeverre in de organisatie voldoende beheersingsmaatregelen zijn opgenomen om te waarborgen dat aan die elementen van deze relevante wet- en regelgeving, die van belang zijn voor het financieel beheer, wordt voldaan. Mocht tijdens de toetsing toch blijken dat het normenkader niet juist of compleet is en dit consequenties heeft gehad voor de controles, dan geeft het college van B&W in de paragraaf Bedrijfsvoering in de jaarstukken aan welke regels het betreft.

Misbruik en oneigenlijk gebruik criterium (M&O criterium)

Dit criterium spitst zich toe op de toetsing van de juistheid en volledigheid van de gegevens die door belanghebbenden, waaronder de gemeente zelf, verstrekt moeten worden om het voldoen aan voorwaarden aan te tonen ter voorkoming van misbruik en oneigenlijk gebruik.

Onder misbruik wordt verstaan:

“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.”

Onder oneigenlijk gebruik wordt verstaan:

“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.”

In verschillende wet- en regelgeving zijn bepalingen opgenomen die misbruik en oneigenlijk gebruik tegen gaan, zoals een legitimatieplicht of de verplichting tot het overleggen van bepaalde gegevens bij een aanvraag. Daarnaast zijn ook in verschillende door de raad vastgestelde verordeningen en besluiten criteria opgenomen ter voorkoming van misbruik en oneigenlijk gebruik. M&O-maatregelen zitten verankerd in de administratieve organisatie. Als er naar aanleiding van de interne controles bevindingen zijn die duiden op misbruik of oneigenlijk gebruik, zal dit in de jaarrekening nader worden toegelicht.

De gemeente dient effectieve maatregelen te nemen om misbruik en oneigenlijk gebruik (afgekort M&O) te voorkomen. De controle richt zich op:

- Toetsing in hoeverre in bestaande procedures deugdelijke maatregelen ter voorkoming van misbruik- en oneigenlijk gebruik zijn genomen alsmede de werking van de getroffen maatregelen vaststellen.
- Actualiteit van het M&O-beleid.

5. Reikwijdte rechtmatigheidsverantwoording

De rechtmatigheidsverantwoording is in beginsel veelomvattend: alle bepalingen met een (mogelijk) financieel gevolg zijn onderwerp van interne controle. Deze controle is erop gericht vast te stellen, dat de in de jaarrekening verantwoorde baten, lasten en balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen. Om richting te geven aan de rechtmatigheidsverantwoording is het noodzakelijk tot een afbakening te komen van de te controleren onderwerpen die van belang zijn voor de interne controle. De interne controle op rechtmatigheid maakt gebruik van het normenkader.

Het normenkader voor een rechtmatigheidscontrole betreft de inventarisatie van de voor de accountantscontrole relevante regelgeving van hogere overheden en van de gemeente zelf is limitatief gericht op:

1. De naleving van wettelijke kaders: dit is uitsluitend voor zover deze directe financieel beheerhandelingen betreffen of kunnen betreffen. Voorbeelden van deze externe wetgeving zijn:
 - Algemene verbindende voorschriften van de EU, zoals de Europese Aanbestedingsrichtlijnen;
 - Wet- en regelgeving waarin nadere voorschriften zijn opgenomen inzake specifieke uitkeringen en subsidies vanuit de EU, het Rijk en andere subsidieverstrekende instanties;
 - Fiscale en sociale wet- en regelgeving die door gemeenschappelijke regelingen moeten worden nageleefd;
 - Overige algemene wet- en regelgeving, zoals de Awb en Bezoldigingswetten en –besluiten;
 - Gemeente- en Provinciewet;
 - Wetgeving en regelgeving die inrichtingsvereisten voorschrijven (voorbeeld BBV);
 - Specifieke wet- en regelgeving ten behoeve van de eigen taakuitvoering.
2. De naleving van het voorwaarden criterium voor de interne regelgeving: Hierbij zal uitsluitend een toets plaatsvinden naar de naleving van voorwaarden betreffende de doelgroep, de heffing- en declaratiegrondslag (recht) en de normbedragen (hoogte en duur).
3. De naleving van de volgende (financiële) kaders:
 - De Financiële verordening;
 - De Controleverordening.

Het normenkader wordt jaarlijks door de gemeenteraad vastgesteld. Collegebesluiten vallen niet onder de rechtmatigheidscontrole, tenzij de controle hiervan verplicht is op basis van hogere regelgeving of raadsbesluiten c.q. verordeningen. Indien het opstellen van een collegebesluit verplicht wordt gesteld, vindt uitsluitend de toets plaats of het collegebesluit ook daadwerkelijk is genomen. Worden er ook inhoudelijke eisen aan het collegebesluit gesteld, dan vallen deze eveneens onder de interne controle.

6. Verantwoording specifieke uitkeringen

Vanaf 2006 is Single Information Single Audit (SiSa) van toepassing voor de gemeentelijke overheid. De verantwoording van de specifieke uitkeringen maakt deel uit van de rechtmatigheidsverantwoording van het college van B&W. De verantwoording van de specifieke uitkeringen blijft onderdeel van de SiSa-bijlage (Single information Single audit) bij de jaarrekening. De controle en de oordeelsvorming door de accountant ziet toe op de getrouwheid van de afgegeven rechtmatigheidsverantwoording door het college van B&W. Daarnaast toetst de accountant de getrouwheid van de verantwoording van de SiSa-regelingen. Indien uit de controle van de accountant blijkt dat er onrechtmatig is gehandeld en de voorwaarden niet in acht zijn genomen, kan dit de oordeelsvorming door de accountant raken en leiden tot rapportering in het accountantsverslag. Dit kan ook leiden tot terugvordering van de specifieke uitkering door het Rijk. Ook de bijzondere bepalingen in het Besluit Accountantscontrole Decentrale Overheden die gelden voor de SiSa, worden niet fundamenteel aangepast. Het ministerie van BZK heeft voorgeschreven dat de getrouwheid en rechtmatigheid van de SiSa-bijlage met dezelfde toleranties gecontroleerd dient te worden als de jaarrekening. Wel geldt een specifieke rapporteringstolerantie. In onderstaande tabel zijn de specifieke toleranties opgenomen.

Rapporteringstolerantie 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

De rapporteringstolerantie heeft geen consequenties voor de omvang en aard van de controle van specifieke uitkeringen. Het gaat alleen om het rapporteren van de waargenomen en niet herstelde fouten en onzekerheden voortkomende uit de accountantscontrole.

7. Rapportering accountant en college van B&W

Rechtmatigheidsverantwoording college van B&W

Het college van B&W geeft middels de door de commissie BBV voorgeschreven rechtmatigheidsverantwoording (standaardtekst) aan in hoeverre de in de jaarrekening verantwoorde baten en lasten, alsmede de balansmutaties, rechtmatig tot stand zijn gekomen. Dit houdt in dat deze in overeenstemming zijn met door de raad vastgestelde kaders zoals de begroting en gemeentelijke verordeningen en met bepalingen in de relevante wet- en regelgeving. In de paragraaf Bedrijfsvoering beschrijft het college van B&W welke actie zij onderneemt om de afwijkingen in de toekomst te voorkomen.

Managementletter

Op basis van de interim controle rapporteert de accountant aan het management en college de bevindingen en mogelijke verbeterpunten in de bedrijfsvoering en processen die zijn onderzocht in het kader van de controle van de jaarrekening.

Accountantsverslag

Overeenkomstig de Gemeentewet wordt omtrent de controle van de jaarrekening een accountantsverslag (verslag van bevindingen) uitgebracht aan de gemeenteraad en in afschrift aan het college van B&W. 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. Het accountantsverslag wordt met de Auditcommissie besproken.

Controleverklaring

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