

Controleprotocol accountant ten behoeve van de jaarrekeningen 2015-2017

1. Inleiding

Op 21 april 2015 heeft de raad BakerTillyBerk aangewezen als accountant, belast met de controle van de jaarrekening en het daarbij verstrekken van een controleverklaring en het uitbrengen van een verslag van bevindingen. Ter voorbereiding en ondersteuning van de uitvoering van de accountantscontrole voor de jaarrekening moet de gemeenteraad nog een aantal zaken nader regelen, hetgeen op hoofdlijnen in dit controleprotocol plaatsvindt.

Objecten van controle zijn de jaarrekeningen 2015-2017 en daarmee tevens het financieel beheer zoals uitgeoefend door of namens het college van de gemeente Deurne.

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 goedkeurings- en rapporteringstoleranties voor de controle van de jaarrekeningen van de gemeente Deurne.

Bijkomende doelstelling is het voorkomen dat elke kleine overschrijding binnen een thema leidt tot een begrotingsonrechtmatigheid en er ter herstel een separaat raadsbesluit genomen moet worden in de raadsvergadering voordat de jaarrekening wordt vastgesteld.

1.2 Wettelijk kader

De Gemeentewet, artikel 213, schrijft voor dat de gemeenteraad 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 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 goedkeurings- en rapporteringstoleranties. Hierbij moet opgemerkt worden dat het alleen is toegestaan om lagere toleranties te hanteren. Door middel van het normenkader wordt aangegeven welke wet- en regelgeving in het kader van het financieel beheer onderwerp van rechtmatigheidscontrole zullen zijn. Dit normenkader is als bijlage meegenomen met het controleprotocol. Door wijzigingen in wetgeving en verordeningen, kan het zijn dat het normenkader een kleine actualisering nodig heeft. De gemeenteraad zal hierover geïnformeerd worden.

De gemeenteraad heeft op 19 oktober 2004 de verordening ex artikel 213 Gemeentewet voor de controle op het financieel beheer en op de inrichting van de financiële organisatie van de gemeente Deurne vastgesteld. Met dit controleprotocol stelt de gemeenteraad nadere aanwijzingen vast die specifiek van toepassing zijn.

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

Zoals in artikel 213 Gemeentewet is voorgeschreven zal de controle van de in artikel 197 Gemeentewet bedoelde jaarrekening worden uitgevoerd door de, door de raad aangewezen, accountant en gericht zijn 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 relevante wet- en regelgeving, waaronder gemeentelijke 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 college opgestelde jaarrekening met de bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels bedoeld in artikel 186 Gemeentewet (zijnde het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten);
- 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 artikel 213, lid 6 Gemeentewet (Besluit Accountantscontrole Decentrale Overheden, BADO) alsmede de Controle- en Overige Standaarden (Nederlandse beroepsorganisatie van accountants, NBA) bepalend zijn voor de uit te voeren werkzaamheden.

3. 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 goedkeuringstolerantie¹. De accountant geeft een oordeel op basis van hun controle welke zij zodanig plannen en uitvoeren zodat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen dat de jaarrekening geen afwijkingen van materieel belang bevat.

In het BADO zijn minimumeisen voor de in de controle te hanteren goedkeuringstoleranties voorgeschreven. De gemeenteraad mag de goedkeuringstoleranties scherper vaststellen dan deze minimumeisen. Dit is echter niet gebruikelijk. Als de raad hier toch toe besluit, dan moet dat wel worden toegelicht in de controleverklaring.

Naast deze kwantitatieve beoordeling zal de accountant ook een kwalitatieve beoordeling hanteren ('professional judgement'). De weging van fouten en onzekerheden vindt ook plaats op basis van 'professional judgement'.

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 controleverklaring.

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 (verbandcontroles) kan het aantal deelwaarnemingen worden beperkt.

De rapporteringtolerantie(s) is een bedrag dat gelijk is aan of lager is dan de bedragen voortvloeiend uit de goedkeuringstolerantie. De rapporteringtoleranties kunnen zich verder toespitsen op die elementen die de raad specifiek nader wil terugzien, zonder dat dit de controletoleranties zelf beïnvloedt.

De rapporteringtolerantie wordt door de gemeenteraad vastgesteld, met inachtneming van onderstaande minimumeisen. De accountant richt de controle in, rekening houdend met de rapporteringtolerantie, om te kunnen waarborgen dat alle gesignaleerde onrechtmatigheden die dit bedrag overschrijden ook daadwerkelijk in het verslag van bevindingen worden opgenomen.

In het hierna opgenomen schema zijn de goedkeuringstoleranties opgenomen voor de te controleren boekjaren:

<i>Goedkeuringstolerantie</i>	Goedkeurend	Beperking	Oordeel-onthouding	Afkeurend
Fouten in jaarrekening (% lasten inclusief stortingen reserves)	$\leq 1\%$	$>1\% <3\%$	-	$\geq 3\%$
Onzekerheden in de controle (% lasten)	$\leq 3\%$	$>3\% <10\%$	$\geq 10\%$	-

Deze goedkeuringstoleranties komen overeen met de (minimum)eisen zoals vastgesteld in het BADO, en worden door de meeste gemeenten gehanteerd. De rapporteringstolerantie wordt gesteld op 10% van de goedkeuringstolerantie. Bij overschrijding van de rapporteringstolerantie vindt rapportering plaats in het verslag van bevindingen. De definitieve waarden van deze toleranties worden bij de jaarrekeningcontrole berekend inclusief stortingen van reserves. De SISA-toleranties worden conform voorschrift toegepast zoals geregeld in de nota verwachtingen accountantscontrole van het Rijk.

4. Begrip rechtmatigheid en de aanvullend te controleren rechtmatigheidscriteria

1. Begrippen:

In het BADO wordt onderscheid gemaakt tussen het juridische begrip rechtmatigheid en de rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole. Het juridische begrip rechtmatigheid heeft betrekking op alle geldende wetten en regels. Rechtmatigheid is dan het handelen in overeenstemming met alle wetten en regels. Het begrip rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole is een minder omvattend begrip. Bij rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole bestaat er een duidelijke relatie met het financiële beheer. Er moet o.a. worden vastgesteld dat baten, lasten en balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen.

2. Criteria:

In het kader van de rechtmatigheidcontrole worden 9 rechtmatigheidscriteria onderkend: het begrotingscriterium, het voorwaardencriterium, het misbruik en oneigenlijk gebruikcriterium, het calculatiecriterium, het valuteringscriterium, het adresseringscriterium, het volledigheidscriterium, het aanvaardbaarheidscriterium en het 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 moet extra aandacht besteed worden aan de volgende rechtmatigheidscriteria:

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

Ad 1. Begrotingscriterium

Als blijkt dat de gerealiseerde lasten zoals weergegeven in de jaarrekening, hoger zijn dan de geraamde bedragen met inbegrip van de laatste begrotingswijziging, is - voor zover het de begrotingsoverschrijdingen betreft - mogelijk sprake van onrechtmatige uitgaven. De overschrijding kan namelijk in strijd zijn met het budgetrecht van de gemeenteraad zoals geregeld in de Gemeentewet. De begroting van de gemeente Deurne is op niveau van thema's door de raad geautoriseerd, daardoor hebben overschrijdingen op productniveau geen gevolgen voor het oordeel van de accountant. Compensatie van overschrijdingen op producten binnen een thema is daarom mogelijk. Voor de afsluitende oordeelsvorming is van belang in hoeverre de begrotingsoverschrijding past binnen het door de gemeenteraad geformuleerde beleid en/of wordt gecompenseerd door aan de lasten gerelateerde hogere inkomsten. Het bepalen of respectievelijk welke begrotingsoverschrijdingen al dan niet verwijtbaar zijn, is voorbehouden aan de raad. De raad dient dit vast te stellen in de vergadering vóór dat de jaarrekening behandeld wordt. Begrotingsafwijkingen die passen binnen het beleid van de raad betreft de accountant niet bij de beslissing of al dan niet een goedkeurende accountantsverklaring kan worden gegeven.

In onderstaand overzicht wordt aangegeven wat volgens de Commissie BBV de consequentie van een overschrijding is voor het accountantsoordeel inzake rechtmatigheid:

Bij de toetsing van begrotingsafwijkingen kunnen tenminste de volgende "soorten" begrotingsafwijkingen worden onderkend:	Onrechtmatig, maar telt niet mee voor het oordeel	Onrechtmatig, en telt mee voor het oordeel
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.		X
Kostenoverschrijdingen die passen binnen het bestaande beleid, maar waarbij de accountant <u>ondubbelzinnig vaststelt</u> 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 die geheel of grotendeels worden gecompenseerd door direct gerelateerde opbrengsten, bijvoorbeeld via subsidies of kostendekkende omzet.	X *)	

Bij de toetsing van begrotingsafwijkingen kunnen tenminste de volgende "soorten" begrotingsafwijkingen worden onderkend:	Onrechtmatig, maar telt niet mee voor het oordeel	Onrechtmatig, en telt mee voor het oordeel
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. Bijvoorbeeld WMO en WWB. Dit kan door een groter aantal verstrekkingen maar ook door minder ontvangen budgetten van het rijk.	X *)	
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.		X **)
Kostenoverschrijdingen betreffende activiteiten welke achteraf als onrechtmatig moeten worden beschouwd omdat dit bijvoorbeeld bij nader onderzoek van de subsidieverstrekker, belastingdienst of een toezichthouder blijkt (bijvoorbeeld belastingnaheffing). Het zal hier in de praktijk vaak gaan om interpretatieverschillen bij 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

*) Voor dit soort begrotingsoverschrijdingen kan de gemeenteraad nadere regels stellen over de vraag of de accountant deze moet meewegen in zijn oordeel. Als de gemeenteraad hier geen nadere regels voor heeft gesteld worden deze begrotingsoverschrijdingen door de accountant niet betrokken bij de beslissing of al dan niet een goedkeurende accountantsverklaring kan worden gegeven.

***) Als dit soort kostenoverschrijdingen zich voordoen zullen deze in een aparte bijlage worden opgenomen in de jaarstukken.

Analyse en toelichten in jaarrekening

Het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV) schrijft voor dat de jaarrekening een analyse bevat van de verschillen tussen begroting na wijziging en de jaarrekening. Per thema worden van de afwijkingen bij de lasten en/of baten groter dan € 25.000 per (Hoofd)productniveau een analyse c.q. verklaring opgenomen in de jaarrekening bij het desbetreffende thema. Als hoofdproduct wordt hier bijvoorbeeld WMO aangehaald waarbinnen 3 producten valt: beleid, hulp bij huishouden en gehandicapten.

Overschrijdingen en (on)rechtmatigheid

Middels dit controleprotocol bepaalt de gemeenteraad dat overschrijdingen kleiner of gelijk aan 5% van de lasten van een thema door de accountant niet betrokken worden bij de beslissing of al dan niet een goedkeurende controleverklaring kan worden gegeven. Overschrijdingen van de lasten op een thema worden pas in het accountantsoordeel betrokken als en voor zover ze groter zijn dan 5%. Ook voor eventuele overschrijdingen op investeringskredieten geldt dat deze pas in het accountantsoordeel betrokken worden als en voor zover deze meer dan 10% voor een afzonderlijk investeringskrediet bedragen. Hierbij geldt bovendien dat overschrijdingen van minder dan € 25.000 niet in het accountantsoordeel worden meegenomen. In de bijlage van dit document is een tabel opgenomen waarin meerjarig wordt weergegeven vanaf welke overschrijding per thema er sprake is van een begrotingsonrechtmatigheid.

Om te voorkomen dat bij de jaarrekening ongewenste discussie ontstaat over bepaalde overschrijdingen zullen/zal eventuele afwijkingen in elk geval via vaststelling van de jaarrekening worden geaccordeerd voor zover het afwijkingen betreft die:

- Het gevolg zijn van autonome ontwikkelingen (bijv. wetswijzigingen);
- Verplichte uitgaven betreffen (bijv. contractuele verplichtingen);
- Calamiteiten of volledig onvoorziene uitgaven betreffen (bijv. stormschade);
- Het gevolg zijn van interne doorbelastingen;

Dit betekent dat bepaalde overschrijdingen op een thema die de gestelde grens van 5% overschrijden, op basis van vorenstaande niet zullen worden meegenomen als begrotingsonrechtmatigheid.

Ad 2. Misbruik en oneigenlijk gebruik criterium (M&O-criterium)

De rechtmatigheidseis betreft ook de toetsing op juistheid en volledigheid van de gegevens, die door de belanghebbende zijn verstrekt om het voldoen aan voorwaarden aan te tonen. Dit ter voorkoming en bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik van wet- en regelgeving. Om misbruik en oneigenlijk gebruik van overheidsmiddelen te voorkomen zijn beheersmaatregelen nodig die functioneren. De interne en externe controle is erop gericht om dat vast te stellen. Gemeenten moeten een beleid hebben ter voorkoming en bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik (M&O-beleid). In het jaarverslag en/of de toelichting op de jaarrekening verantwoordt het college zich over de opzet, de uitvoering en de resultaten van het M&O-beleid. Indien een gemeente geen toereikend M&O-beleid voert kan dit gevolgen hebben voor het accountantsoordeel. Indien bij een toereikend M&O-beleid dat in voldoende mate is uitgevoerd toch een belangrijke (materiële) onzekerheid - die inherent is aan de regeling - blijft bestaan met betrekking tot de rechtmatigheid van de uitgaven of ontvangsten en deze niet verder kan worden gereduceerd, dient de accountant te beoordelen of deze onzekerheid in de toelichting bij de jaarrekening adequaat wordt weergegeven. Het M&O-criterium wordt ondervangen door uitvoering van het interne controle plan; deze werkzaamheden worden getoetst door de accountant.

Ad 3. Voorwaarden criterium

Besteding en inning van gelden door een gemeente zijn aan bepaalde voorwaarden verbonden waarop door de accountant moet worden getoetst. Deze voorwaarden liggen vast in wetten en regels van hogere overheden en de (eigen) gemeentelijke regelgeving. De gestelde voorwaarden hebben in het algemeen betrekking op:

- de omschrijving van de doelgroep respectievelijk het project;
- de heffings- en/of declaratiegrondslag;

- normbedragen (denk aan hoogte en duur);
- de 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 respectievelijk regeling respectievelijk 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. Dit geldt echter niet voor de voorwaarden in de gemeentelijke regelgeving. De raad is op gemeentelijk niveau kadersteller en wordt geacht de norm te stellen waaraan het college moet worden getoetst. De gemeenteraad dient dan ook op grond van een overzicht van alle voor de betreffende gemeente geldende wet- en regelgeving het voorwaardencriterium te operationaliseren. Concreet betekent dit dat door de gemeenteraad limitatief moet zijn bepaald aan welke in gemeentelijke wet- en regelgeving vastgelegde, voor de gemeente relevante, voorwaarden de accountant moet toetsen. Het voorwaardencriterium wordt ondervangen door uitvoering van het interne controle plan; deze werkzaamheden worden getoetst door de accountant.

Voor een toelichting op het begrip rechtmatigheid in relatie tot de accountantscontrole bij gemeenten en provincies wordt verwezen naar de Nota van toelichting bij het Besluit accountantscontrole gemeenten (Staatsblad 2002, 68), het NIVRA-discussierapport 'Financiële rechtmatigheid(controle) bij gemeenten en provincies' en de kadernota rechtmatigheid 2015.

5. Reikwijdte accountantscontrole rechtmatigheidstoetsing

De accountantscontrole op rechtmatigheid is limitatief gericht op:

- De naleving van wettelijke kaders, zoals in het bijgevoegde normenkader (inventarisatie van de actuele/relevante regelgeving) wordt verwoord. Dit uitsluitend voor zover deze directe financiële beheershandelingen betreffen of kunnen betreffen.
- De naleving van de volgende kaders:
 - A De (thema)begroting;
 - B Financiële verordening ex artikel 212 Gemeentewet;
 - C De controleverordening ex artikel 213 Gemeentewet.
- en de overige kaders zoals opgenomen in de inventarisatie van de actuele/relevante regelgeving. Dit laatste voor zover van toepassing en uitsluitend voor zover deze directe financiële beheershandelingen betreffen of kunnen betreffen. Ten aanzien van het voorwaardencriterium vindt voor de interne regelgeving uitsluitend een toets plaats naar het recht, de hoogte en de duur van financiële beheershandelingen.

Collegebesluiten vallen niet onder het rechtmatigheidsoordeel. Daar zijn echter twee uitzonderingen op:

1. De eerste uitzondering betreft wettelijke verplichte kaderstellende collegebesluiten waarbij is voorgeschreven dat een rechtmatigheidstoets moet worden uitgevoerd. Dit doet zich voor bij specifieke uitkeringen. Controle van de naleving van deze collegebesluiten hoort wel standaard onder de accountantscontrole.
2. De tweede uitzondering betreft die kaderstellende collegebesluiten inzake financiële en/of niet-financiële beheershandelingen (niet vallend onder de eerste uitzondering) die de raad (aanvullend) opneemt in de inventarisatie van de actuele/relevante regelgeving.

In de Financiële verordening gemeente Deurne staat dat het college regels opstelt voor het voorkomen van misbruik en oneigenlijk gebruik van gemeentelijke regelingen en eigendommen.

6. Rapportering accountant

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

Interim-controles

Gedurende het jaar wordt door de accountant een zogenoemde interim-controle uitgevoerd en wordt hierover gerapporteerd. Bestuurlijk relevante zaken zullen ook aan de gemeenteraad worden gerapporteerd.

Verslag van bevindingen

Overeenkomstig de Gemeentewet wordt omtrent de controle een verslag van bevindingen uitgebracht aan de raad en in afschrift aan het college. 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 (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 gemeente gehanteerde geautomatiseerde informatieverzorging.

Controleverklaring

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

7. Bijlage bij dit controleprotocol

- Normenkader