

CONTROLEPROTOCOL 2010 – 2013 VOOR DE ACCOUNTANTS- CONTROLE OP DE JAARREKENING VAN DE GEMEENTE NIEUWKOOP

1. Inleiding

Bij besluit van 23 september 2010 heeft de gemeenteraad Ernst & Young aangewezen als gemeentelijke accountant en tevens de opdracht verstrekt de accountantscontrole als bedoeld in artikel 213 Gemeentewet voor de gemeente Nieuwkoop uit te voeren. De gemeenteraad regelt het te realiseren controletraject in dit controleprotocol. De gemeenteraad hoeft niet elk jaar een besluit te nemen over het controleprotocol. Dit controleprotocol heeft betrekking op de jaren 2010 tot en met 2013 en loopt daarmee parallel met het contract met de accountant.

1.1. Doelstelling

Het controleprotocol heeft als doel nadere, c.q. aanvullende 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 jaarrekeningen 2010 tot en met 2013 van de gemeente Nieuwkoop.

1.2. Wettelijk kader

De Gemeentewet, artikel 213, 2^e lid, schrijft voor dat de gemeenteraad een accountant aanwijst voor de controle van de jaarrekening en het daarbij verstrekken van een accountantsverklaring en het uitbrengen van een verslag van bevindingen. Sinds een aantal jaren controleert de accountant ook op de rechtmatigheid van verantwoorde uitgaven en inkomsten.

In het kader van de opdrachtverstrekking aan de accountant kan de gemeenteraad nadere aanwijzingen geven voor te hanteren goedkeuring- en rapporteringtoleranties. Tevens zal duidelijk aangegeven moeten worden welke wet- en regelgeving in het kader van het financieel beheer onderwerp van rechtmatigheidscontrole zal zijn.

De gemeenteraad heeft op 29 maart 2007 de volgende verordeningen vastgesteld:

- verordening ex artikel 213 Gemeentewet, de Verordening voor de controle op het financieel beheer en op de inrichting van de financiële organisatie van de gemeente Nieuwkoop,
- de controleverordening gemeente Nieuwkoop 2007

Bij de verdere uitwerking is hiermee rekening gehouden.

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

Zoals in artikel 213 Gemeentewet is voorgeschreven zal de controle van de jaarrekening uitgevoerd worden door de door de raad benoemde 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 wettelijke regelingen, waaronder gemeentelijke verordeningen;
- 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.

Bij de controle zullen de nadere regels die bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden gesteld op grond van artikel 213, 6e lid, Gemeentewet (Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten, BAPG) alsmede de Nadere voorschriften Controle en overige standaarden en de Kadernota Rechtmatigheid 2010 bepalend zijn voor de uit te voeren werkzaamheden.

2. Te hanteren goedkeuring- en rapporteringstoleranties

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 accepteert in de controle bepaalde toleranties en richt de controle daarop in. Hij 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 (t.w. transacties, overdrachten, financiering en vermogensmutaties) met een belang groter dan de vastgestelde goedkeuringstolerantie.

In het BAPG zijn minimumeisen voor de in de controle te hanteren goedkeuringstoleranties voorgeschreven. Provinciale staten en gemeenteraden mogen de goedkeuringstoleranties scherper vaststellen dan deze minimumeisen. Dit moet dan wel worden toegelicht in de accountantsverklaring.

	Strekking accountantsverklaring:			
Goedkeuringstolerantie	Goedkeurend	Beperking	Oordeelonthouding	Afkeurend
Fouten in de jaarrekening (% lasten)	≤ 1%	>1% - < 3%	-	≥ 3%
Onzekerheden in de controle (% lasten)	≤ 3%	>3% - < 10%	≥ 10%	-

De goedkeuringstoleranties zijn gerelateerd aan de zogenaamde omvangbasis, die gelijk is aan de totale lasten van de gemeente. Ter verduidelijking: de omvangbasis van de begroting 2010 (inclusief 24 wijzigingen) bedraagt afgerond € 103.011.000 miljoen (inclusief dotaties aan reserves). Toepassing van de toleranties leert dan dat een totaalbedrag aan fouten in de jaarrekening 2010 van € 1.030.110 en een totaal van onzekerheden van afgerond € 3.090.330 de goedkeurende strekking van de accountantsverklaring niet zullen aantasten.

Naast de goedkeuringstolerantie wordt onderkend de 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. Een lagere rapporteringstolerantie leidt in beginsel niet tot aanvullende controlewerkzaamheden, maar wel tot een uitgebreidere rapportage van bevindingen. De rapporteringstolerantie kan zich verder toespitsen op die elementen die de raad specifiek nader terug wil zien, zonder dat dit de controletoleranties zelf beïnvloedt.

De rapporteringstolerantie wordt door de gemeenteraad vastgesteld, met inachtneming van bovengenoemde minimumeisen. De accountant richt de controle in, rekening houdend met de rapporteringstolerantie om te kunnen waarborgen dat alle gesignaleerde 'onrechtmatigheden' die dit bedrag overschrijden ook daadwerkelijk in het verslag van bevindingen worden opgenomen. In 2009 is na bespreking in de auditcommissie de rapporteringstolerantie vastgesteld op € 90.000.

Op basis van de begroting worden eerdergenoemde percentages door de accountant gebruikt voor het bepalen van de omvang van de steekproef en voor het inrichten van de verdere controle. Uw raad wordt voorgesteld het hiervoor vermelde schema te hanteren bij de controle over de jaren 2010 tot en met 2013. Voor de rapporteringstolerantie wordt hetzelfde bedrag van € 90.000 voorgesteld als gold voor het jaar 2009. Dat betekent dat de accountant elke gesignaleerde fout of onzekerheid \geq € 90.000 rapporteert.

3. Begrip rechtmatigheid en de aanvullend te controleren rechtmatigheidscriteria

Onder rechtmatigheid wordt begrepen de definitie volgens het BAPG 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".

In het kader van de rechtmatigheidscontrole kunnen 9 rechtmatigheidscriteria worden onderkend:

- het begrotingscriterium,
- het voorwaardencriterium,
- het misbruik en oneigenlijk gebruikcriterium,
- het calculatiecriterium,
- het valueringscriterium,
- 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 zal extra aandacht besteed worden aan de volgende rechtmatigheidscriteria:

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

Ad 1. Het begrotingscriterium

Financiële beheershandelingen die ten grondslag liggen aan de baten en lasten, evenals de balansposten, dienen tot stand te zijn gekomen binnen de grenzen van de geautoriseerde begroting en hiermee samenhangende programma's. In de begroting zijn maxima voor de lasten vermeld die door de raad zijn vastgesteld (budgetrecht). Dit houdt in dat de financiële beheershandelingen dienen te passen binnen de begroting, waarbij het juiste programma, de toereikendheid van het begrotingsbedrag, alsmede het begrotingsjaar van belang zijn.

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 passen. Hier is beleid vastgelegd ten aanzien van het tijdig melden van verwachte budgetoverschrijdingen.

Uitgangspunt is dat de afwijkingen in de jaarrekening ten opzichte van de begroting (na wijziging) goed herkenbaar dienen te worden opgenomen en toegelicht. Niet alle afwijkingen zijn echter fouten in de zin van rechtmatigheidscontrole. Uitgaven waarbij het college heeft gehandeld binnen het door de raad gestelde beleid zijn in principe niet strijdig met het budgetrecht. Wel dient het college tijdig overschrijdingen toe te lichten, begrotingswijzigingen voor te stellen of aanvullende verklaringen te geven. De accountant zal vervolgens vaststellen of de afwijkingen al of niet rechtmatig zijn.

In onderstaande tabel wordt de mening van het Platform rechtmatigheid provincies en gemeenten¹ vermeld over de soort begrotingsoverschrijding en het bijbehorende gevolg. De accountant zal die mening volgen.

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 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 die geheel of grotendeels worden gecompenseerd door direct gerelateerde opbrengsten, bijvoorbeeld via subsidies of kostendeekkende omzet.	X	
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.	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 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 er voor moeten zorgen dat de overschrijdingen getrouw in de jaarrekening worden weergegeven. Ook kunnen er gevolgen zijn voor het lopende jaar. - geconstateerd tijdens verantwoordingsjaar - geconstateerd na verantwoordingsjaar	X	X

¹ Zie voor meer informatie over het Platform onder *Reikwijdte accountantscontrole rechtmatigheidtoetsing*

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 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. - jaar van investeren - afschrijvings- en financieringslasten in latere jaren	X	X

Ad 2. Het misbruik en oneigenlijk gebruik criterium

Misbruik: is 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.

Oneigenlijk gebruik: is 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.

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.

Misbruik kan gelijkgesteld worden met fraude, omdat er bewust onrechtmatig of onwettig gehandeld wordt om daar voordeel uit te behalen. Oneigenlijk gebruik is echter niet onrechtmatig. In feite wordt hier gehandeld in overeenstemming met de wet- en regelgeving, echter met een ander doel dan met de wet- regelgeving wordt beoogd. Bij een getrouwe vastlegging van oneigenlijk gebruikte middelen is dus geen sprake van onrechtmatigheid. In veel processen (zoals bijstandverlening en subsidieverstrekking) zijn maatregelen genomen die misbruik en oneigenlijk gebruik moeten tegengaan. Voorbeelden van deze beheersmaatregelen zijn fraudepreventie, handhaving, voorlichting en de actualisering van wet- en regelgeving. Als er naar aanleiding van de interne controle bevindingen zijn die duiden op misbruik of oneigenlijk gebruik, zal dit in de jaarrekening nader worden toegelicht.

Ad 3. Het voorwaarden criterium

Besteding en inning van gelden door een gemeente is aan bepaalde voorwaarden verbonden waarop door de accountant kan 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 (recht);
- de heffing- 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.

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 voorwaardencriterium nader uitgewerkt.

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. Dit geldt echter niet voor de voorwaarden in de gemeentelijke regelgeving.

Een 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 raad limitatief moet zijn bepaald aan welke in wet- en regelgeving vastgelegde, voor de gemeente relevante, voorwaarden de accountant moet toetsten. De uitwerking van het voorwaardencriterium is vastgelegd in de toetsingskaders.

4. Reikwijdte accountantscontrole, rechtmatigheidtoetsing

In 2010 is door het Platform rechtmatigheid Provincies en Gemeenten de "Kadernota Rechtmatigheid 12 juli 2010" uitgebracht. Hierin is de visie van het Platform verwerkt op het begrip rechtmatigheid in de accountantsverklaring. Voor meer informatie over dit onderwerp wordt korthedshalve verwezen naar deze nota.

De gemeente dient tenminste het minimum wettelijk normenkader op te nemen: eigen verordeningen, kaderstellende raads- en collegebesluiten en specifieke uitkeringen. Bij de raads- en collegebesluiten gaat het tenminste om alle besluiten die een uitwerking zijn van hogere regelgeving.

De accountantscontrole op rechtmatigheid voor het kalenderjaar 2010 - 2013 is evenals de controle voor 2009 limitatief gericht op de naleving van de volgende kaders:

- de begroting
- financiële verordening ex artikel 212 Gemeentewet
- de controleverordening ex artikel 213 Gemeentewet

Ten aanzien van het voorwaardencriterium vindt voor de interne regelgeving uitsluitend een toets plaats naar de hoogte, duur en doelgroep/object (recht) van financiële beheershandelingen, tenzij jegens derden (bijvoorbeeld in toekenningbeschikkingen) aanvullende voorwaarden met directe financiële consequenties zijn opgenomen.² De voorwaarden van recht, hoogte en duur zijn van belang voor het geven van een oordeel omtrent de financiële rechtmatigheid.

Indien en voor zover bij de accountantscontrole materiële 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 betreft. Collegebesluiten vallen niet onder de rechtmatigheidscontrole, tenzij de controle hiervan verplicht is op basis van externe of interne regelgeving of raadsbesluiten.

Rapportering accountant

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

Interim-controles

In het laatste kwartaal van het jaar wordt door de accountant de interim-controle uitgevoerd. Over de uitkomsten van die tussentijdse controle wordt conform de controleverordening een verslag uitgebracht aan het management (managementletter). Deze managementletter is primair voor het college bedoeld.

Verslag van bevindingen

² Dergelijke jegens derden geformuleerde (financiële) voorwaarden zijn immers ook al relevant voor de accountantscontrole inzake de getrouwheid van de jaarrekening.

Overeenkomstig de Gemeentewet wordt omtrent de controle van de jaarrekening 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 (begrotingscriterium, voorwaardencriterium, etc.).

Fouten of onzekerheden die de rapporteringstolerantie zoals opgenomen in 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.

Accountantsverklaring

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

Slotsom

De controle van de jaarrekeningen 2010 - 2013 zal worden uitgevoerd in het kader van de rechtmatigheid en getrouwheid. Via dit protocol wordt getracht de opdracht aan de accountant te preciseren. Gaandeweg kan blijken dat het werken in de vigerende omstandigheden nog aanvullende acties vergt.

Het ligt voor de hand dat de uitvoering van de controleopdracht in nauw overleg en in goede samenwerking met de organisatie gebeurt en dat bij belangrijke constatering tussentijdse informatieverstrekking aan de gemeenteraad zal plaatsvinden.

Nieuwkoop, november 2010