CONTROLEPROTOCOL

Ten behoeve van de accountantscontrole op de jaarrekening 2019 gemeente Het Hogeland

1 Algemeen

1.1 Inleiding

In art. 213 van de Gemeentewet is bepaald dat de Raad de accountant aanwijst belast met de controle van de jaarrekening. Ter voorbereiding en ondersteuning van de uitvoering van de accountantscontrole moet de Raad een aantal zaken nader regelen in een controleprotocol. De nadere invulling is een verantwoordelijkheid van het college.

De controle op de jaarrekening 2019 wordt door Astrium Overheidsaccountants uitgevoerd. De resultaten worden in de management letter verwerkt. Voorliggend protocol wordt met de accountant afgestemd.

Object van controle in dit protocol is de jaarrekening 2019 en daarmede tevens het financieel beheer over het jaar 2019, zoals uitgeoefend door of namens het College van burgemeester en wethouder (hierna te noemen College) van de gemeente Het Hogeland.

1.2 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 jaarrekening 2019 van de gemeente Het Hogeland.

1.3 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 GW bedoelde jaarrekening en het daarbij verstrekken van een controleverklaring en het uitbrengen van een verslag van bevindingen.

2 Algemene uitgangspunten voor de controle (getrouwheid én rechtmatigheid)

De controle van de jaarrekening door de accountant zal 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;
- 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 (Zie ook Nadere voorschriften controle- en overige standaarden)(hierna NVCOS).

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

De 'Kadernota Rechtmatigheid 2018' van de commissie BBV (voorheen Platform rechtmatigheid provincies en gemeenten) geeft de visie weer op rechtmatigheid in de accountantsverklaring. De kadernota heeft het karakter van een bindend advies aan gemeenten en accountant, en wordt betrokken bij de controle.

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 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 goedkeuringstolerantie[1]. De accountant richt de controle in op het ontdekken van belangrijke fouten en baseert zich daarbij op risicoanalyse, vastgestelde toleranties en statistische deelwaarnemingen en extrapolaties.

In het BADO zijn minimumeisen voor de in de controle te hanteren goedkeuringstoleranties voorgeschreven. Gemeenteraden mogen de goedkeuringstoleranties scherper vaststellen dan deze minimumeisen. Dit moet dan wel worden toegelicht in de accountantsverklaring. De minimumeisen zijn:

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

De percentages worden steeds genomen van de totale begrote programmalasten na laatste begrotingswijziging, inclusief reserve dotaties.

De definitie van 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 accountantsverklaring.

Naast de goedkeuringstolerantie wordt de **rapporteringtolerantie** onderkend. Deze kan als volgt worden gedefinieerd: (artikel 5 lid 4 BADO)

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 worden vastgesteld op een percentage, bijvoorbeeld 10%, van de goedkeuringstolerantie of op een maatschappelijk relevant geacht absoluut bedrag. De rapporteringtoleranties kunnen zich verder toespitsen op die elementen die de Raad specifiek nader terug wil zien, zonder dat dit de controletoleranties zelf beïnvloedt.

De wijze waarop de goedkeuring- en rapporteringtoleranties bepaald worden, wordt door de gemeenteraad vastgesteld, met inachtneming van bovengenoemde 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 volgende schema zijn de goedkeuringstoleranties van gemeente Het Hogeland voor 2019 opgenomen:

Goedkeuringstolerantie	Goedkeurend	Beperking	Oordeelonthouding	Afkeurend
Fouten in de jaar-rekening (% lasten)	≤ 1%	>1%<3%	-	≥ 3%
Onzekerheden in de controle (% lasten)	≤ 3%	>3%<10%	≥ 10%	-

Het bedrag van de initiële begroting 2019 is € 154 miljoen (Begroting 2019 Het Hogeland). Het beoordelen van de grenzen gebeurt op basis van de (programma)begroting 2019 van de gemeente Het Hogeland (totaalbedrag inclusief begrotingswijziging) dat na afloop van het kalenderhaar bekend is.

De goedkeuringstoleranties zijn gerelateerd aan de zogenaamde omvangbasis, die gelijk is aan de totale lasten van de gemeente (de geraamde lasten van de programma's in de actuele begroting 2019). De omvangbasis voor 2019 bedraagt € 154.000.000. Toepassing van de toleranties wijst uit dat een goedkeurende strekking van de controleverklaring van de jaarrekening 2019 mogelijk is tot:

- een totaalbedrag van € 1.540.000 aan fouten
- een totaalbedrag van € 4.620.000 aan onzekerheden.

Voor de rapportage van de accountant in het Rapport van bevindingen gelden ***rapporterings-toleranties***. Om goed invulling te kunnen geven aan haar controlerende taak, maar tegelijk niet teveel in details te treden, kiest de gemeenteraad ervoor om een rapportagetolerantie van 5% te hanteren, op basis van de hierboven genoemde goedkeuringstoleranties. Voor de controle van de jaarrekening van 2019 betekent dit, dat de accountant fouten en onzekerheden tot € 77.000 *niet* zal rapporteren in het Rapport van bevindingen.

Via een aparte bijlage bij de jaarrekening zal verantwoording worden afgelegd over een nader bepaald aantal specifieke uitkeringen. In het kader van de Single information single audit (SISA) zijn door het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (hierna te noemen BZK) de volgende rapporteringstoleranties voorgeschreven ten aanzien van de geconstateerde fouten bij deze specifieke uitkeringen:

Omvang specifieke uitkering	Rapporteringstolerantie
≤ € 125.000	€ 12.500
> € 125.000 en ≤ € 1 miljoen	10% van de specifieke uitkering
> € 1 miljoen	€ 125.000

Dit houdt in dat de accountant alle geconstateerde tekortkomingen en onzekerheden zal rapporteren die afzonderlijk op regelingniveau de bovenstaande rapporteringstolerantie overtreffen. Dit in aanvulling op de eerder door de Raad vastgestelde rapporteringstoleranties.

4 Begrip rechtmatigheid en de aanvullend te controleren rechtmatigheids- criteria

Voor meer informatie over het begrip rechtmatigheid in relatie tot de accountantscontrole bij gemeenten en provincies wordt verwezen naar onder meer de Nota van toelichting bij het Besluit accountantscontrole Decentrale Overheden. In het bijzonder is verder belangrijk de 'Kadernota rechtmatigheid 2018' van de commissie BBV die vooralsnog ook in 2019 van kracht blijft.

In het kader van de rechtmatigheidscontrole kunnen 9 toetsingscriteria worden 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 zal 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. Het 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 Raad zoals geregeld in de Gemeentewet. Voor de afsluitende oordeelsvorming is van belang in hoeverre de begrotingsoverschrijding past binnen het door de Raad geformuleerde beleid en/of wordt gecompenseerd door aan de lasten gerelateerde hogere inkomsten. Het bepalen òf respectievelijk welke begrotingsoverschrijdingen al dan niet verwijtbaar zijn, is voorbehouden aan de Raad.
Inzake het onttrekken of doteren aan bestemmingsreserves moet verwezen worden naar de beleidslijnen van de Commissie-BBV hieromtrent. Mutaties in de reserves die niet door een raadsbesluit van vóór 31 december van het verslagjaar zijn gedekt, zijn in strijd met de Gemeentewet. Dit zijn onrechtmatigheden in de externe regelgeving en wegen daarom mee bij het accountantsoordeel.

Ad 2. Het Misbruik- en Oneigenlijk Gebruikcriterium

Net als bij de rijksoverheid, zullen ook gemeenten naar analogie van diezelfde rijksoverheid een beleid ter voorkoming en bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik moeten hebben. 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. Misbruik en oneigenlijk gebruik controles zijn opgenomen in de afzonderlijke interne controleplannen.

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 de jaarstukken verantwoordt het college zich over de opzet, de uitvoering en de resultaten van het M&O-beleid. De raad heeft in verschillende verordeningen en besluiten een M&O beleid vastgesteld.
Voor bestaande procedures toetst de accountant in hoeverre deugdelijke maatregelen ter voorkoming van misbruik- en oneigenlijk gebruik zijn genomen. 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.

Indien een gemeente geen toereikend M&O-beleid voert ten aanzien van een regeling, is er geen sprake van een verantwoord financieel beheer ten aanzien van die regeling. De accountant weet dan met zekerheid dat er een verhoogd risico ten aanzien van de rechtmatigheid bestaat en dat de met de betreffende regeling samenhangende posten in de jaarrekening niet voldoen aan de te stellen eisen.
Op grond daarvan heeft de accountant een bedenking die veelal niet is te kwantificeren, maar die, afhankelijk van de relatieve omvang van de desbetreffende posten wel mede bepalend kan zijn voor de strekking van de af te geven verklaring.

Indien de onzekerheid van materieel belang ten gevolge van de M&O-problematiek niet toereikend in de toelichting op de jaarrekening is uiteengezet, dan heeft de accountant een bedenking tegen de jaarrekening en is een goedkeurend getrouwheidsoordeel niet toegestaan.

Ad 3. Het voorwaardencriterium
Besteding en inning van gelden door de gemeente zijn aan bepaalde voorwaarden verbonden waarop door de accountant moet worden getoetst.
Deze voorwaarden liggen vast in wet- en regelgeving (Algemene verbindende voorschriften van de Europese Unie, formele wetten, algemene maatregelen van bestuur, ministeriële regelingen, raadsbesluiten, verordeningen, richtlijnen, protocollen en dergelijke met een wettelijke grondslag en jurisprudentie).
De gestelde voorwaarden hebben in het algemeen betrekking op:

- de omschrijving van de doelgroep respectievelijk het project;
- de heffings- en/of declaratiegrondslag;
- normbedragen;
- de bevoegdheden;
- het voeren van een administratie;
- het verkrijgen en bewaren van bewijsstukken;
- aan te houden termijnen besluitvorming, betaling, declaratie e.d.;
- recht, hoogte en duur.

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 vaak volledig vast. Dit geldt echter niet voor de voorwaarden in de gemeentelijke regelgeving. 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.
In de Kadernota rechtmatigheid wordt het voorwaardencriterium toegelicht op de onderwerpen subsidieafrekeningen en specifieke uitkeringen alsmede investeringen en contracten die meerjarige gevolgen hebben.

5 Hardheidsclausule

Ondanks het feit dat het normenkader zorgvuldig is opgesteld is het onmogelijk te garanderen dat dit kader hiermee limitatief is. Dat betekent dat in die gevallen waarin de interne wet- en regelgeving zoals die is opgenomen in het normenkader niet voorziet, dan wel (interpretatie)ruimte laat, het College bevoegd is om beslissingen te nemen. Wanneer het College van deze bevoegdheid gebruik maakt legt het hierover verantwoording af in de rechtmatigheidsparagraaf in het jaarverslag.

6 Reikwijdte van de accountantscontrole bij de rechtmatigheidstoetsing

De accountantscontrole op rechtmatigheid voor het kalenderjaar 2019 maakt gebruik van het **normenkader**. Het normenkader omvat de voor de accountantscontrole relevante regelgeving van hogere overheden en van de gemeente Het Hogeland zelf en is limitatief gericht op:

6.1 De naleving van wettelijke kaders, zoals in het normenkader is opgenomen, waarbij de financiële rechtmatigheid in kleur is gearceerd. Dit uitsluitend voor zover deze directe financiële beheershandelingen betreffen of kunnen betreffen. Voorbeelden van deze zgn. 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 subsidieverstrekkende instanties;
- Fiscale en sociale wet- en regelgeving die door gemeenten moeten worden nageleefd;
- Overige algemene wet- en regelgeving, zoals AWB (i.v.m. subsidiebepalingen) en Bezoldigingswetten en -besluiten.
- Gemeentewet;
- Wetgeving en regelgeving die inrichtingsvereisten voorschrijven (voorbeeld BBV);

6.2 De naleving van de volgende kaders:

- de begroting 2019, inclusief de begrotingswijzigingen;
- financiële verordening ex artikel 212 Gemeentewet; vastgesteld in de raad op 30 januari 2019;
- de controleverordening ex artikel 213 Gemeentewet;
- de verordening periodiek onderzoek doelmatigheid en doeltreffendheid ex art 213a Gemeentewet,
- de overige kaders zoals opgenomen in de kolommen van het Normenkader 2019.

Daarbij geldt dat inhoudelijk wordt voldaan aan het vereiste, maar dat het college indien nodig gebruik maakt van de mogelijkheid nadere regels te stellen, als de inpassing van werkzaamheden in de Planning- en Control cyclus dat vereist.

De overige kaders betreffen alle overige gemeentelijke verordeningen, en besluiten met een kaderstellend karakter, voor zover bepalingen bevattend over directe financiële beheershandelingen.

Ten aanzien van het voorwaardencriterium vindt voor de interne regelgeving uitsluitend een toets plaats naar de hoogte, duur en doelgroep/object van financiële beheershandelingen, tenzij jegens derden (bijvoorbeeld in toekenningsbeschikkingen) aanvullende voorwaarden met directe financiële consequenties zijn opgenomen.

Collegebesluiten vallen niet (standaard) onder de rechtmatigheidstoets, want deze voorschriften betreffen de relatie College – ambtenaren (en dus niet de relatie Raad – College) met uitzondering van financiële beheershandelingen die een nadere uitwerking vormen van externe regelgeving, of door de Raad vastgestelde verordeningen, vermits daarin ook is aangegeven dat een dergelijk collegebesluit moet worden genomen.

Kaderstellende collegebesluiten (betrekking hebbend op financiële beheershandelingen) kunnen verplicht zijn gesteld door hogere regelgeving of raadsbesluiten c.q. - verordeningen. Indien in deze regelgeving de verplichting tot het opstellen en nemen van een besluit is opgenomen, zal de accountant alleen onderzoeken of dit besluit ook daadwerkelijk door het college is vastgesteld.
Indien ook eisen aan het collegebesluit zijn opgenomen wordt ook (alleen) gecontroleerd of het collegebesluit die bepalingen bevat.

Het delegatiebesluit en het mandaatbesluit van de gemeente zijn ook belangrijke collegebesluiten voor het financieel beheer, maar worden alleen gebruikt bij de accountantscontrole gericht op getrouwheid.

6.3 Single information single audit (SISA)
Met ingang van 2007 is het principe van single information single audit ingevoerd voor bijna alle specifieke uitkeringen van het rijk.
Voor SISA verantwoordingen gelden veelal specifieke toetsingsvoorwaarden. Voor zover deze deel uitmaken van de gemeenterekening zijn ook de bepalingen zoals vermeld in hoofdstuk 3 van dit controleprotocol van toepassing.

7 Rapportering door de accountant

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

Verslag van bevindingen
Overeenkomstig de Gemeentewet wordt omtrent de controle een verslag van bevindingen uitgebracht aan de raad en in afschrift aan het College. (Art 5 BADO)
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 (Art. 2 lid en art. 3 BADO).

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 (NVCOS verplichting).

Controleverklaring
In de controleverklaring wordt op een gestandaardiseerde wijze de uitkomst van de accountantscontrole weergegeven, zowel ten aanzien van de getrouwheid als de rechtmatigheid. Deze controleverklaring is bestemd voor de gemeenteraad. De controleverklaring dient voor 15 juli te worden aangeleverd (verplichting vanuit de Provincie).

Schematisch weergegeven:

Rapportage	Tijdstip	Inhoud	Gericht aan
Managementletter dan wel Verslag van bevindingen interim-controle	Na afronding van de interim-controle.	Mogelijke risico's, verbeter- en aandachtspunten betreffende de processen en procedures (beheersingsstructuur), beheersing specifieke subsidiestromen evenals overige van belang zijnde onderwerpen. Voortgang groeiproces uitvoering rechtmatigheid.	College
Verslag van bevindingen	Na afronding van de controle van de jaarrekening.	Wettelijk: De vraag of inrichting van het financieel beheer en van de financiële organisatie een getrouwe en rechtmatige verantwoording mogelijk maken. Daarnaast resterende fouten, onzekerheden of verbeteringen op het gebied van verslaglegging rekening houdend met afgesproken rapporteringstoleranties. Relatie tussen de controletolerantie ingevolge controleverordening en de feitelijke bevindingen.	Raad
Accountantsverklaring	Na afronding van de controle van de jaarrekening.	Oordeel over of de gemeenterekening een getrouw beeld geeft in overeenstemming met verslaggevingsvoorschriften en voldoet aan de eisen van rechtmatigheid.	Raad