

CONTROLEPROTOCOL VOOR DE ACCOUNTANTSCONTROLE OP DE JAARREKENING 2017-2019

1. Inleiding

Ter voorbereiding en ondersteuning van de uitvoering van de accountantscontrole levert de gemeenteraad van de gemeente Den Helder op hoofdlijnen een controleprotocol op basis waarvan de jaarstukken getoetst worden.

Het controleprotocol vormt de basis voor de toetsing van de jaarrekening en het financieel beheer zoals uitgeoefend door of namens het college van burgemeester en wethouders van de gemeente Den Helder.

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 rapporteringtoleranties voor de controle van de jaarrekening van de gemeente Den Helder.

1.2 Wettelijk kader

De Gemeentewet (GW), art 213, schrijft voor dat de gemeenteraad één 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 en het daarbij verstrekken van een controleverklaring 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 goedkeurings- 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.

Met dit controleprotocol stelt de gemeenteraad nadere aanwijzingen vast die specifiek van toepassing zijn voor de controlejaren 2017-2019.

1.3 Het proces van de accountantscontrole

De accountantscontrole kent de volgende vier fasen:

1. vaststellen en bewaken van de doelstellingen van de opdracht;
2. onderzoeken en vaststellen van de risico's in (bedrijfs-)processen en risico's voor de jaarrekening;
3. afstemmen van de werkzaamheden op de vastgestelde risico's, uitvoeren van de controlewerkzaamheden en leveren van toegevoegde waarde;
4. afsluiten van de controle, oordeelsvorming, rapportering en evaluatie van de uitvoering van de opdracht.

Ad 1. In de eerste fase worden de doelstellingen van de opdracht vastgesteld en wordt de controle, de communicatie en de rapportering zodanig gepland dat de doelstellingen kunnen worden gerealiseerd. In deze fase worden daarom de wensen en de verwachtingen bepaald en het normenkader vastgesteld. Als start van de controlewerkzaamheden zullen "inventariserende gesprekken" worden gevoerd met de ingestelde auditcommissie.

Het doel van deze gesprekken is inzicht te verkrijgen in de uit te voeren controleopdracht, de te hanteren goedkeurings- en rapporteringtoleranties, de voor het financieel beheer relevante wet- en regelgeving en de (bestuurlijke en ambtelijke) bijzondere aandachtspunten voor de controle.

Ad 2. Indien afgesproken, dan wel noodzakelijk, start in deze fase de tussentijdse controle (interim-controle).

Deze fase in het controleproces is gericht op een verdergaande inventarisatie en beoordeling van risico's in bedrijfsprocessen en risico's voor de jaarrekening in samenwerking met de ambtelijke organisatie. Het onderzoek richt zich op de *opzet* en *bestaan* van de beheersorganisatie en de beheersmaatregelen op procesniveau (procesanalyse). Hierbij wordt waar mogelijk gebruik gemaakt van de bestaande AO/IC beschrijvingen. Bij de uit te voeren risicoanalyse wordt de kwaliteit van het zelfcontrolevermogen van de organisatie getoetst. Er wordt beoordeeld of de gemeente bereid is structureel aanvullende beheersmaatregelen te treffen en te toetsen op uitvoering (principe van een lerende organisatie).

Ad 3. In deze fase wordt verder invulling gegeven aan de uitkomsten van de risicoanalyse van de vorige fase en de toetsing van de feitelijke *werking* van de binnen de gemeente uitgevoerde beheersmaatregelen. De uitvoering van de beheersmaatregelen wordt procesgericht getoetst met deelwaarnemingen. Daarnaast worden aanvullende gegevensgerichte controlemaatregelen uitgevoerd zoals het leggen van verbanden tussen verschillende gegevensvastleggingen / bestanden (verbandcontrole), cijferbeoordelingen en detailcontroles.

Alle controlewerkzaamheden worden uitgevoerd conform het daarvoor opgestelde werkprogramma. De accountant is verantwoordelijk voor het controleplan en de gemeente Den Helder is verantwoordelijk voor de (tijds-)planning en de informatieverstrekking middels een intern controledossier. Hoe hoger de kwaliteit van de beheersorganisatie hoe meer de accountant daarop kan steunen en des te minder accountantswerkzaamheden behoeven te worden uitgevoerd. Indien de accountant minder organisatorisch gericht en daarom meer gegevensgerichte controles moet uitvoeren, wordt dit vooraf afgestemd met de audit-commissie danwel de griffier en de concern controller.

Ad 4. De laatste fase in de controleaanpak omvat het afsluiten van de controle, het samenvatten van de controlebevindingen en de geconstateerde onrechtmatigheden, de evaluatie van de uitkomsten van de werkzaamheden en de oordeelsvorming voor de af te geven controleverklaring alsook de werkwijze van de accountant. Geconstateerde (totaal-)afwijkingen worden getoetst aan de goedkeurings- en rapporteringstolerantie. Op basis van deze analyse van de afwijkingen bepaalt de accountant welke bevindingen moeten worden opgenomen in het verslag van bevindingen. Indien het totaal van de afwijkingen groter is dan de door de raad vastgestelde goedkeuringstolerantie zal dat consequenties hebben voor de strekking van de controleverklaring.

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

Zoals in art 213 GW is voorgeschreven zal de controle van de in artikel 197 GW bedoelde jaarrekening uitgevoerd door de door de raad benoemde accountant 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, alsmede de in de bijlage bij dit protocol opgenomen interne regelgeving, voor zover dit de besluitvorming van de gemeenteraad betreft inzake het financieel beheer;
- 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 GW (Besluit Begroting en Verantwoording Provincies en Gemeenten);
- de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening;
- de inrichting van het financieel beheer en de financiële organisatie gericht op de vraag of deze een getrouwe en rechtmatige verantwoording mogelijk maken;
- onrechtmatigheden in de jaarrekening.

De controle op rechtmatigheid betreft het nagaan of baten, lasten en balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen. Rechtmatig wil zeggen in overeenstemming met actuele wet- en regelgeving en met de begroting. Onder wet- en regelgeving valt in ieder geval:

- De Gemeentewet;
- Het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten (BBV);
- De Financiële verordening gemeente Den Helder, ex artikel 212 Gemeentewet;
- Het gemeentelijk treasurystatuut;
- De Wet Financiering Decentrale Overheden (FIDO);
- Het Besluit Leningvoorwaarden Decentrale Overheden;
- Wet houdbare overheidsfinanciën
- Wet verplicht schatkistbankieren decentrale overheden
- De Wet Gemeenschappelijke Regelingen (WGR);
- Wet normering bezoldiging topfunctionarissen publieke en semipublieke sector;
- De Mededingingswet;
- Wet markt en overheid;
- De regelingen die vallen onder het Besluit Single Informatie en Single Audit (SiSa);
- De gemeentelijke verordeningen.

Daarnaast wordt als algemeen aanvaard beschouwd dat raads- en collegebesluiten voor zover die algemeen geldende regelingen betreffen, daar eveneens onder vallen. Bij dit alles gaat het alleen om wet- en regelgeving van financiële aard of met financiële consequenties. Conform de richtlijnen van de Minister van Binnenlandse Zaken legt de raad de hierboven bedoelde wet- en regelgeving vast in een normenkader ten behoeve van de controlerende accountant.

Voor de inrichting van de accountantscontrole en de rapportages wordt verder verwezen naar:

- Het Besluit Accountantscontrole decentrale overheden (Bado);
- De wet- en regelgeving betreffende Single Information Single Audit, alsmede de Nota verwachtingen accountantscontrole;
- De controleverordening van de Gemeente Den Helder, ex artikel 213 Gemeentewet.

De gemeenteraad stelt een controleprotocol vast ten behoeve van de accountantscontrole. Het 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.

In het Bado wordt een onderscheid gemaakt tussen het juridische begrip “rechtmatigheid” en “de rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole”.

Bij rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole bestaat er een duidelijke relatie met het financiële beheer. Er moet worden vastgesteld dat *baten, lasten en balansmutaties* rechtmatig tot stand zijn gekomen. De accountant hoeft niet vast te stellen of alle handelingen binnen de gemeente conform de geldende wet- en regelgeving zijn verricht. De aandacht blijft beperkt tot die handelingen waaruit financiële gevolgen voortkomen die als baten, lasten en/of balansmutaties in de jaarrekening dienen te worden verantwoord. Met andere woorden: het gaat om de financiële beheershandelingen. Voorbeelden hiervan zijn:

- Overdrachten aan of van natuurlijke personen en rechtspersonen (bijvoorbeeld subsidies, uitkeringen, belastingen en heffingen);
- Transacties waarbij een tegenprestatie wordt verkregen of geleverd;
- Financieringen, waaronder opgenomen en uitgezette leningen en daarbij behorende rente en aflossingen;
- Vermogensmutaties zoals mutaties van reserves en voorzieningen en de afschrijvingssystematiek.

Bovenstaande sluit in beginsel regels uit met betrekking tot handelingen en beslissingen van niet-financiële aard

(bijvoorbeeld in relatie tot arbeidsomstandighedenwet of de privacywetgeving).

Hierop dienen twee belangrijke nuances te worden aangebracht:

- Handelingen en beslissingen van niet-financiële aard dienen wel in algemene zin te worden betrokken bij de inschatting van het algemene risicobeleid en –beheer van de gemeente. De ratio hiervan is dat niet-financiële handelingen wel kunnen leiden tot financiële risico's waarvoor bijvoorbeeld een voorziening zou moeten worden gevormd. Conform het Bado dienen de niet-financiële beheershandeling marginaal door de accountant te worden getoetst.
- De accountant gaat na of het jaarverslag geen tegenstrijdigheden bevat ten opzichte van de jaarrekening. Zo worden de paragrafen in het jaarverslag niet op rechtmatigheidsaspecten getoetst. Wel wordt dus gekeken of het beeld dat in de paragrafen wordt gegeven niet botst met de jaarrekening.

Met ingang van 2006 zijn ook de bepalingen uit de circulaires van het Ministerie van Binnenlandse zaken met betrekking tot Single Information Single Audit (SiSa) van toepassing. Op grond hiervan wordt ter vervanging van specifieke uitkeringen door de gemeente een bijlage bij de jaarrekening opgesteld en door de accountant getoetst.

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 richt de controle in op het ontdekken van belangrijke fouten en baseert zich daarbij op risicoanalyse, vastgestelde toleranties en statische deelwaarnemingen en extrapolaties.

In het Besluit accountantscontrole decentrale overheden 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 controleverklaring. De minimumeisen zijn:

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

Naast deze kwantitatieve benadering 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 definitie van de goedkeuringstolerantie is:

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.

Naast de goedkeuringstoleranties wordt onderkend de rapporteringstolerantie. Deze kan als volgt worden gedefinieerd:

De rapporteringstolerantie(s) 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 worden vastgesteld op een percentage, bijvoorbeeld 80%, van de goedkeuringstolerantie of op een maatschappelijk relevant geacht absoluut bedrag zoals € 100.000. De rapporteringstoleranties kunnen 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.

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.

In het hierna opgenomen schema zijn de goedkeuringstolerantie en de rapporteringstolerantie(s) opgenomen voor het controlejaren 2017-2019.

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

Voor de rapporteringstoleranties stelt de raad als maatstaf dat de accountant elke fout of onzekerheid ≥ € 100.000 rapporteert.

Naast deze rapporteringstolerantie gelden vanuit de Wet accountantscontrole decentrale overheden (artikel 5, lid 4) ten behoeve van de hieronder vallende regelingen afwijkende toleranties t.w.:

- a. € 12.500 indien de lasten kleiner dan of gelijk aan € 125.000 zijn;
- b. 10% indien de lasten groter dan € 125.000 en kleiner dan of gelijk aan € 1.000.000 zijn;
- c. € 125.000 indien de lasten groter dan € 1.000.000 zijn.

Voor zover relevant en mogelijk zullen geconstateerde fouten worden gecorrigeerd.

4. Reikwijdte accountantscontrole rechtmatigheidstoetsing

Voor de invulling van de reikwijdte van de controle worden de uitgangspunten gehanteerd zoals opgenomen in de meest recente Kadernota rechtmatigheid² van de Commissie BBV.

Voor de rechtmatigheidscontrole kunnen 9 rechtmatigheidscriteria worden onderkend: het begrotingscriterium, het voorwaardencriterium, het misbruik en oneigenlijk gebruik criterium, 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 extra aandacht besteedt moeten worden aan de volgende rechtmatigheidscriteria:

- **begrotingscriterium**, voorkomen van overschrijdingen, tijdige melding daarvan, verwerken van mogelijke overschrijdingen in een formele begrotingswijziging en indien dit in tijd gezien niet meer mogelijk is het in de jaarrekening opnemen met een duidelijke toelichting. Dit laatste is alleen mogelijk voor overschrijdingen die passen in het vigerende raadsbeleid. Van belang is nog wel, dat in de gemeente Den Helder de begroting is geautoriseerd op programmaniveau zodat onder- en overschrijdingen op productniveau geen gevolgen hebben voor het oordeel van de accountant;
 - **M & O criterium**, een verifieerbare check op de toepassing van interne procedures, waarbij wordt gekeken of de door derden verstrekte gegevens juist en volledig zijn (=misbruik) en of er geen (rechts)handelingen zijn verricht die in strijd zijn met het doel of de strekking van de regeling (=oneigenlijk gebruik). Te denken valt in deze aan het verstrekken van uitkeringen, subsidies of verlenen van kwijtschelding;
 - **Voorwaardencriterium**, een verifieerbare (interne) controle op naleving van de gestelde voorwaarden. Besteding en inning van gelden zijn aan bepaalde voorwaarden verbonden. 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.

² Bij het opstellen van deze controleprotocol was de Kadernota rechtmatigheid 2016 van kracht.

De raad is op gemeentelijk niveau kadersteller en wordt geacht de norm te stellen waaraan het college moet worden getoetst. Een gemeenteraad dient dan ook – ambtelijk voorbereid – **eerst het normenkader te bepalen en vast te stellen**. Dit betekent dat voor de gemeente geldende wet- en regelgeving dient te worden geïnventariseerd.

Concreet betekent dit, de inventarisatie van de externe wet- en regelgeving alsmede de inventarisatie van de (eigen regelingen) verordeningen, kaderstellende raadsbesluiten en beleidsregels van het college waarnaar in verordeningen worden verwezen, alsmede de gemeentelijke aanbestedingsrichtlijnen en subsidieverstrekking, voor zover hierin financiële beheershandelingen worden geregeld.

Het te hanteren normenkader wordt afzonderlijk vastgesteld.

Het normenkader, dat als basis dient voor de opdrachtverstrekking van de accountant, bestaat dus uit een overzicht van de geldende externe en eigen regelgeving met betrekking tot de financiële beheershandelingen, voor zover dit de “spelregels” tussen raad en college van burgemeester en wethouders betreffen.

Dit normenkader vormt de basis voor de inrichting van de beheersorganisatie. Dit is de verantwoordelijkheid van het college van burgemeester en wethouders. Met adequate beheersmaatregelen moet de rechtmatigheid van het financieel beheer worden gewaarborgd. Om te kunnen bepalen welke beheersmaatregelen relevant zijn is van belang om inzicht te hebben in de bepalingen in de externe en interne wet- en regelgeving die financiële consequenties voor de gemeente Den Helder kunnen hebben. Dit noemen wij het toetsingskader. Het college van burgemeester en wethouders is verantwoordelijk voor de inventarisatie van het toetsingskader alsmede het inrichten van de beheersorganisatie en het bepalen welke beheersmaatregelen moeten worden getroffen en welke interne controlemaatregelen moeten worden uitgevoerd teneinde te waarborgen dat de bepalingen uit de externe en interne regelgeving worden nageleefd. De accountant test bij zijn controle de effectieve opzet en werking van de beheersorganisatie.

5. Bijzondere aandachtspunten in de controle

Indien de audit-commissie daar behoefte aan heeft, kan zij in de voorafgaande gesprekken tussen de accountant en de audit-commissie, bijzondere aandachtspunten aan de accountant meegeven voor de controle.

Vooraf vindt afstemming plaats of en in hoeverre de (onderzoeken van) bijzondere onderwerpen onder de reikwijdte van het contract vallen.

De bijzondere aandachtspunten worden tezamen met eventuele overige specifieke afspraken over de planning van de controle, tijdstippen van rapportage etc. vastgelegd in een jaarlijkse opdrachtbrief.

6. Rapportering accountant

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

Interim-controles

In de tweede helft van het jaar wordt door de accountant een zogenaamde interim-controle uitgevoerd. Over de uitkomsten van die tussentijdse controle wordt een rapportage aan de gemeenteraad uitgebracht.

De rapportage naar aanleiding van de tussentijdse controle omvat minimaal bevindingen - en waar nodig concrete adviezen of aanbevelingen - over:

- het functioneren van de administratieve organisatie;
- de kwaliteit van het planning- en controlinstrumentarium;
- de betrouwbaarheid en continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking;
- de kwaliteit van de bedrijfsvoering / financiële processen;
- een risico-analyse als vooruitblik op de jaarrekening;
- specifieke aandachtspunten, door de gemeente aan te geven.

Verslag van bevindingen

In overeenstemming met de Gemeentewet wordt over 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 (begrotingscriterium, voorwaardencriterium, etc.).

Fouten of onzekerheden die de rapporteringtolerantie 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 van burgemeester en wethouders opgestelde jaarrekening kan vaststellen.