

# CONTROLEPROTOCOL VOOR DE ACCOUNTANTSCONTROLE OP DE JAARREKENING 2015 VAN DE GEMEENTE DEN HELDER

## 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 2015 en het financieel beheer over het jaar 2015 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 2015 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 het controlejaar 2015.

### 1.3 Het proces van de accountantscontrole

De accountantscontrole kent de volgende 4 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 zelfcontrolerend vermogen 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 dan wel een specifiek daaruit aangewezen persoon.

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. De accountant maakt een samenvattend memo van de controlebevindingen en de consequenties daarvan voor de jaarrekening. 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 Gemeentewet 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;
- 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 accountantscontrole decentrale overheden);
- 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 alsmede het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado) bepalend zijn voor de uit te voeren werkzaamheden.

Onder rechtmatigheid wordt begrepen de definitie volgens het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (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".

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 goedkeuringstolerantie<sup>1</sup>. 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 voorgescreven. 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.

In het hierna opgenomen schema zijn de goedkeuringstolerantie en de rapporteringstolerantie(s) opgenomen voor het controlejaar 2015.

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

Op basis van de begroting 2015 van de gemeente betekenen bovengenoemde percentages dat een totaalbedrag aan fouten in de jaarrekening van circa € 1,85 miljoen en een totaal van onzekerheden van circa € 5,55 miljoen de goedkeurende strekking van de controleverklaring niet zullen aantasten.

<sup>1</sup> 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.

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

Naast vorengenoemde rapporteringstoleranties gelden vanuit de ministeriele circulaire Single Information Single Audit (SiSa)<sup>2</sup> ten behoeve van de hieronder vallende regelingen afwijkende toleranties, namelijk:

1. € 12.500 indien de lasten kleiner dan of gelijk aan € 125.000 zijn;
2. 10% indien de lasten groter dan € 125.000 en kleiner dan of gelijk aan € 1.000.000 zijn
3. € 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 geactualiseerde "Kadernota rechtmatigheid 2015" van de Commissie BBV.

In het kader van 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.

Hieronder worden de bovenstaande rechtmatigheidscriteria verder uitgewerkt:

##### **1. Het begrotingscriterium**

Bij de rechtmatigheidscontrole vormt het begrotingscriterium een belangrijk toetsingscriterium. In de toelichting op het Bado wordt begrotingsrechtmatigheid omschreven als:

"Financiële beheershandelingen, die ten grondslag liggen aan de baten en lasten, alsmede de balansposten, dienen tot stand te zijn gekomen binnen de grenzen van de geautoriseerde begroting en hiermee samenhangende programma's. In de begroting zijn de maxima voor de lasten vermeld die door de raad zijn vastgesteld. 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."

##### **2. Het misbruik en oneigenlijk gebruik criterium**

De rechtmatigheidseis betreft ook de toetsing op juistheid en volledigheid van de gegevens, die door de belanghebbenden zijn verstrekt om het voldoen aan voorwaarden aan te tonen. Dit ter voorkoming en bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik van wet- en regelgeving (M&O-criterium).

Onder misbruik wordt verstaan:

---

<sup>2</sup> De rapporteringstoleranties voor de SiSa regelingen komen uit de Nota verwachtingen accountantscontrole SiSa 2014. Mochten deze toleranties voor 2015 aangepast worden dan dienen de nieuwe rapporteringstoleranties overgenomen te worden.

Het opzettelijk niet, niet tijdig, onjuist of onvolledig verstrekken van gegevens met als doel ten onrechte overheids subsidies of -uitkeringen te verkrijgen of niet dan wel een te laag bedrag aan heffingen aan de overheid te betalen. Misbruik van overheids gelden kan gelijk worden gesteld met het plegen van fraude om zich onrechtmatig overheids gelden toe te eigenen. Bij fraude passen beheersmaatregelen zoals fraudepreventie, handhaving, fraudeopsporing en sancties.

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. De beheersmaatregelen die daarbij passen zijn: handhaving, voorlichting, analyse toepassing en actualisering wet- en regelgeving.

Misbruik is onrechtmatig, oneigenlijk gebruik niet.

In de toelichting op het Bado wordt expliciet ingegaan op de actualiteit van het M&O-beleid:

“De accountant zal in zijn onderzoek er vooral op moeten toezien dat het M&O-beleid, gelet op de mogelijkheden die er zijn, voldoende actueel is.”

### **3. Het voorwaarden criterium**

Bij het voorwaarden criterium wordt gecontroleerd 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. Bij de toetsing van het voorwaarden criterium komen de volgende onderwerpen aan bod:

#### **a. Investerings en contracten met meerjarige gevolgen**

De meeste investeringen leiden tot lasten, balansmutaties en soms ook baten in de jaarrekeningen van meerdere jaren. Contracten die voor meerdere jaren worden afgesloten hebben ook gevolgen voor meerdere jaarrekeningen.

- **Investerings:** In het Bado wordt uitgegaan van de rechtmatige totstandkoming van baten, lasten en balansmutaties van het desbetreffende kalenderjaar. Investerings leiden bij het aangaan van de besteding tot een balansmutatie ter grootte van de investering. Bij de desbetreffende jaarrekening wordt het volle bedrag van de investering/aanbesteding meegenomen in de rechtmatigheidscontrole. In de volgende jaren wordt niet gekeken naar de rechtmatigheid van de oorspronkelijke investering. Er wordt natuurlijk wel gekeken naar de rechtmatigheid (en getrouw beeld) van de afschrijvingen (afschrijvingsperiode, methode e.d.), maar de rechtmatigheid van de afschrijvingen staat los van de rechtmatigheid van de investering.
- **Meerjarige contracten:** Bij meerjarige inkoopcontracten voor leveringen en diensten zijn de jaarlijkse lasten in de jaarrekening opgenomen. Dergelijke contracten leiden veelal niet tot onrechtmatige balansmutaties (voorraden, vooruitbetaald, schuld, enz.). Een onrechtmatigheid bij de contractverlening, bijvoorbeeld bij het niet voldoen aan de Europese regels, zou daarom jaarlijks in de afweging naar de controleverklaring kunnen blijven doorwerken omdat de gemeenteraad geen afwijkingen van hogere regelgeving kan sanctioneren. De Commissie BBV doet de stellige uitspraak aan gemeenten om meerjarige contracten, die bijvoorbeeld zouden moeten voldoen aan Europese regels, in de toelichting op de jaarrekening bij de ‘niet uit de balans blijvende verplichtingen’ op te nemen voor het volle bedrag waarover het contract is afgesloten. Het BBV schrijft overigens voor dat van belangrijke contracten de resterende contractwaarde in de toelichting bij de ‘niet uit de balans blijvende verplichtingen’ worden vermeld.

#### **b. Legitieme afwezigheid afrekeningen**

Uitgangspunt is dat de legitieme afwezigheid van afrekeningen op zich niet tot een rechtmatigheidsfout leidt. Mocht daarentegen door informatie uit het aanvraagproces, de voorlopige subsidiebeschikking, de verstrekking van voorschotten, negatieve ervaringen uit het verleden, dan wel uit (andere) tussentijdse informatie onzekerheid ontstaat over de rechtmatigheid van de verantwoorde subsidiebedragen dan kan dit wel meetellen in het rechtmatigheidsoordeel.

#### **c. Gemeenschappelijke Regelingen**

Indien een gemeenschappelijke regeling (GR) geen goedkeurende controleverklaring betreffende het aspect rechtmatigheid bij zijn jaarrekening heeft, heeft dit normaal gesproken geen invloed op de controleverklaring van de gemeente aangezien de GR inzake het BBV een zelfstandige verantwoordingsplicht heeft. Een niet goedkeurende controleverklaring (betreffende de getrouwheid) bij de jaarrekening van een gesubsidieerde instelling kan echter strijdigheid met interne en/of externe voorschriften opleveren en kan derhalve wel van invloed zijn op het rechtmatigheidsoordeel bij de subsidieverstrekking gemeente.

#### **d. De wet Fido, Schatkistbankieren, Ufdo en Ruddo**

De wet Financiering decentrale overheden (Fido), Besluit schatkistbankieren, Uitvoering financiering decentrale overheden (Ufdo) en Regeling uitvoering derivaten decentrale overheden (Ruddo) bevatten regels die de risico's voor gemeenten moeten beperken bij lenen en beleggen. De overtredingen van deze wet- en regelgeving leiden tot onrechtmatigheden. Onrechtmatigheden inzake de kasgeldlimiet en de renterisiconorm zullen alleen worden gerapporteerd en wegen niet mee naar het accountantsoordeel inzake de rechtmatigheid. Aan deze overtredingen van de wet Fido zelf zijn namelijk geen (directe) financiële

gevolgen verbonden. Bij het beleggen van gelden kan wel financiële schade worden geleden bij strijdige transacties voor wat betreft de aard van de waardepapieren (hoofdsomgarantie) en de eisen van betrouwbaarheid voor de tegenpartij. Er kan bijvoorbeeld schade ontstaan omdat een tegenpartij, die een onvoldoende rating had, de uitgeleende gelden niet kan terugbetalen, of omdat een valuta(koers)verlies is geleden. De maximale schade zal bij een ontbrekende hoofdsomgarantie afhankelijk zijn van de contractvoorwaarden (restrisico veelal 10 – 20 % hoofdsom) en bij ontbreken van de minimaal vereiste rating. Deze mogelijke maximale financiële schade telt wel mee naar het accountantsoordeel betreffende de rechtmatigheid.

**e. Aanbestedingswet**

De aanbestedingswet regelt naast de Europese aanbestedingen de nationale aanbestedingen. Voor het doen van aanbestedingen zijn twee richtsnoeren opgesteld. Het eerste richtsnoer regelt dat eisen, voorwaarden en criteria die aan inschrijvers en inschrijvingen worden gesteld in redelijke verhouding moeten staan tot de opdracht. Een aanbestedende dienst dient deze voorschriften toe te passen of een afwijking in de aanbestedingsstukken te motiveren. Bij overheidsopdrachten voor werken die een geraamde waarde hebben onder de Europese drempel moet een aanbestedende dienst de voorschriften uit het Aanbestedingsreglement werken 2012 toepassen of in de aanbestedingsstukken motiveren waarom deze niet worden toegepast. Deze bepalingen brengen voor de gemeente administratieve verplichtingen met zich en deze administratieve verplichtingen vallen niet onder de bepalingen van recht, hoogte en duur en vallen dus onder de formele rechtmatigheid. Bij het niet naleven van deze bepalingen rapporteert de accountant hierover in zijn rapport van bevindingen en materiele toetsing door de accountant is niet vereist. Het ten onrechte niet toepassen van de (Europees) drempelbedragen bij een aanbesteding van opdrachten leidt wel tot een financiële rechtmatigheidsfout.

**f. Wet Markt en Overheid**

Met ingang van 1 juli 2012 is de Wet markt en overheid (Wet M en O) van toepassing voor overheidsorganisaties. Het doel van deze wet is om oneerlijke concurrentie door overheidsorganisaties met marktpartijen te voorkomen en om zo een gelijkwaardig speelveld te creëren. De Wet Markt en overheid schrijft voor dat bij economische activiteiten de integrale kosten van deze producten en diensten (inclusief winstopslag) doorberekend moeten worden aan de afnemers. Daarbij gelden enige andere verplichtingen zoals een bevoordelingsverbod van overheidsbedrijven. Het in rekening brengen van de integrale kostprijs geldt ook voor door het Rijk aan gemeenten opgedragen taken die worden gezien als economische activiteit. Er is sprake van een economische activiteit indien door de gemeente in concurrentie wordt getreden met marktpartijen. Alleen als de gemeente zelf een besluit neemt dat een economische taak publiek is, is bovenstaande verplichting niet van toepassing.

Het niet naleven van de bepalingen van de Wet Markt en Overheid vallen onder de categorie niet financiële rechtmatigheid. Bij niet naleven is dus sprake van een formele rechtmatigheidsfout. Relevante bevindingen neemt de accountant op in zijn accountantsverslag.

**g. Wet Normering Topinkomens**

Per 1 januari 2013 is de Wet Normering bezoldiging topfunctionarissen publieke en semipublieke sectoren (WNT) in werking getreden. Bij de inwerkingtreding van de WNT is de Wet openbaarmaking uit publieke middelen gefinancierde topinkomens (WOPT) ingetrokken. De WNT kent drie regimes:

1. Een algemeen bezoldigingsmaximum
2. Een sectoraal bezoldigingsmaximum
3. Het openbaarmakingsregime

De WNT voorziet in een instrument waarmee daadwerkelijk kan worden ingegrepen in de bezoldiging van topfunctionarissen in de publieke en semi-publieke sector. Bij het overschrijden van de WNT-bepalingen is sprake van een onverschuldigde betaling (met inachtneming van het overgangsrecht). De topfunctionaris is verplicht tot terugbetaling en de afspraken met de topfunctionaris dienen te worden aangepast. Bij het niet opnemen van de terugbetaling in de jaarrekening van de gemeente is sprake van een financiële rechtmatigheidsfout.

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.

De **In control statement (ICS)** is een verklaring waarin het college van B&W naar de raad verantwoording aflegt over de rechtmatigheid en getrouwheid van de interne beheersing.

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 B&W betreffen. Dit normenkader vormt de basis voor de inrichting van de beheersorganisatie. Dit is de verantwoordelijkheid van het College van B&W. 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 (indien van toepassing). Over de uitkomsten van die tussentijdse controle wordt een verslag uitgebracht. Bestuurlijk relevante zaken worden - op grond van de overeengekomen rapportage wensen - ook aan de gemeenteraad gerapporteerd.

##### ***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***

Designaleerde 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.