

BIJLAGE 1

CONTROLEPROTOCOL

VOOR DE ACCOUNTANTSCONTROLE

OP DE JAARREKENING 2008

VAN DE

GEMEENTE TYNAARLO

Voor vaststelling in Gemeenteraad op 19 augustus 2008

1. Inleiding

Bij besluit van 31 oktober 2006 heeft de gemeenteraad aan Deloitte opdracht verstrekt de accountantscontrole als bedoeld in art. 213 GW voor de gemeente Tynaarlo uit te voeren. Ter voorbereiding en ondersteuning van de uitvoering van de accountantscontrole moet de gemeenteraad echter nog een aantal zaken nader regelen, hetgeen op hoofdlijnen in dit controleprotocol plaatsvindt.

Object van controle is de jaarrekening 2008 en daarmee tevens het financieel beheer over het jaar 2008 zoals uitgeoefend door of namens het College van Burgemeester en Wethouders van de gemeente Tynaarlo.

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 goedkeuring- en rapporteringtoleranties voor de controle van de jaarrekening 2008 van de gemeente Tynaarlo

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 accountantsverklaring 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.

De gemeenteraad heeft de verordening ex art. 213 GW voor de controle op het financieel beheer en op de inrichting van de financiële organisatie van de gemeente Tynaarlo vastgesteld. Met dit controleprotocol stelt de gemeenteraad nadere aanwijzingen vast die specifiek van toepassing zijn voor het controlejaar 2008.

1.3 Procedure

In de verordening ex artikel 213 Gemeentewet is in artikel 4, lid 3, opgenomen dat ter bevordering van een efficiënte en doeltreffende accountantscontrole periodiek (afstemmings)overleg plaatsvindt tussen de accountant en (een vertegenwoordiger van) de rekenkamer(functie), de portefeuillehouder financiën, de gemeentesecretaris, de (concern)controller en het hoofd van de afdeling BMO. In de praktijk bij dit controleprotocol is dat gebeurd door afstemming van het audit comité met de accountant.

In artikel 2 lid 4 en artikel 7 lid 4 van deze controleverordening zijn ook nog de communicatiemomenten benoemd tussen de raad en de accountant. In artikel 2 betreft het de communicatie voorafgaand aan de accountantscontrole van een boekjaar en in artikel 7 de communicatie van de jaarrekeningcontrole.

2. Algemene uitgangspunten voor de controle (getrouwheid en 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, 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.

Bij de controle zullen de nadere regelen die bij of krachtens algemene maatregelen van bestuur worden gesteld op grond van artikel 213, lid 6 Gemeentewet (Besluit Accountantscontrole Provincies en Gemeenten) alsmede de Richtlijnen voor de Accountantscontrole (NIVRA) bepalend zijn voor de uit te voeren werkzaamheden.

Onder rechtmatigheid wordt begrepen de definitie volgens het Besluit Accountantscontrole Provincies en Gemeenten (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".

3. Te hanteren goedkeuring- en rapporteringtoleranties

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 getrouw beeld van de jaarrekening en de rechtmatigheid van de verantwoordelijke baten en lasten en balansmutaties en financiële beheershandelingen met een belang groter dan de vastgestelde goedkeuringstolerantie. 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.

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.

In het Besluit accountantscontrole Provincies en Gemeenten 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. De minimumeisen zijn:

Goedkeuringstolerantie	Strekking accountantsverklaring:			
	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 vinden ook plaats op basis van professional judgement.

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 rapporteringrapportage leidt in beginsel niet tot aanvullende

controlewerkzaamheden, maar wel tot een uitgebreidere rapportage van bevindingen. De rapporteringtoleranties kunnen worden vastgesteld op een percentage, bijvoorbeeld 80%, van de goedkeuringtolerantie of op een maatschappelijk relevant geacht absoluut bedrag zoals € 100.000. 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 rapporteringtolerantie 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.

De goedkeuringtoleranties voor de controle van het jaar 2008 zijn gelijk aan de minimumeisen die hierboven zijn geschetst. Voor de rapporteringtoleranties stelt de raad dat deze gelijk is aan de goedkeuringtolerantie. Zo is dit ook opgenomen in het plan van eisen dat bij de aanbesteding van de accountant door de gemeenteraad is vastgesteld.

4. Begrip rechtmatigheid en de aanvullend te controleren rechtmatigheidscriteria

In het kader van de rechtmatigheidscontrole kunnen 9 rechtmatigheidscriteria 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 extra aandacht besteed moeten worden aan de volgende rechtmatigheidscriteria:

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

Op pag. 8 en 9 wordt een algemene informatie en toelichting gegeven op deze 3 criteria.

5. Reikwijdte accountantscontrole rechtmatigheidstoetsing

De accountantscontrole op rechtmatigheid voor het kalenderjaar 2008 is limitatief gericht op:

- De naleving van wettelijke kaders, zoals in bijlage 2 is opgenomen. Dit uitsluitend voor zover deze directe financiële beheershandelingen betreffen of kunnen betreffen;

- De naleving van de volgende kaders:

- de begroting;
- de financiële verordening ex. artikel 212 Gemeentewet,
- de controleverordening ex artikel 213 Gemeentewet;
- de verordening periodiek onderzoek doelmatigheid en doeltreffendheid ex artikel 213a Gemeentewet;
- de overige kaders zoals opgenomen in de kolom "Regelgeving intern" van de "Inventarisatiewet- en regelgeving in het kader van de rechtmatigheidscontrole bij gemeenten" (bijlage 1 van dit protocol). Dit laatste voor zover van toepassing en uitsluitend voor zover deze directe financiële beheershandelingen betreffen of kunnen betreffen.

Ten aanzien van het voorwaarden criterium vindt voor de regelgeving uitsluitend een toets plaats naar

- de hoogte,
- duur en
- doelgroep/object

van financiële beheershandelingen,

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. Met andere woorden: interne regels van college naar ambtelijke organisatie c.q. collegebesluiten vallen daar buiten. Deze interne regels kunnen overigens wel relevant zijn voor nadere vaststelling van de invulling van "hogere" besluiten, maar zijn op zich geen object van onderzoek. Voorts kan een afwijking van deze lagere regelgeving passend zijn binnen de uitvoering van hogere besluiten. Het is (over het algemeen) aan het college om een oordeel te vellen over de geconstateerde afwijkingen van lagere interne regels.

De bevindingen van de accountant zullen worden opgenomen in het rapport van bevindingen dat bij de jaarrekeningencontrole wordt opgesteld. De mate waarin de bevindingen invloed hebben op het oordeel van de accountant valt onder de professionaliteit van de accountant.

Extra accenten

In het controleprotocol geeft de gemeenteraad kaders mee aan de accountant voor de jaarrekeningencontrole. De gemeenteraad kan ook specifiek accenten benoemen die door de accountant mee kunnen worden genomen bij de controle van de jaarrekeningen. De extra accenten kunnen leiden tot een uitbreiding van de controleopdracht aan de accountant, waarbij het uitgangspunt geldt dat door een goede voorbereiding vanuit de organisatie de meerkosten € 650 per extra accent zijn.

De gemeenteraad heeft de volgende accenten meegenomen voor het controleprotocol:

- Onderzoek naar de Nota Reserves en Voorzieningen
- Onderzoek naar de kostendekkendheid leges;
- Onderzoek naar de Nota Kapitaalgoederen.

Hieronder worden de bovenstaande accenten toegelicht:

Onderzoek naar de Nota Reserves en Voorzieningen

Binnen de gemeente Tynaarlo wordt gewerkt aan de Nota Reserves en Voorzieningen. Voordat de Nota aan de gemeenteraad wordt aangeboden, toetst de accountant op de volgende punten:

- De juistheid in relatie met de BBV(Besluit Begroting en Verantwoording)-regels, de financiële verordening en de beleidsregels beschikbaar stellen van gelden voor investeringen met maatschappelijk nut;
- De volledigheid van de voorzieningen en reserves;
- De tijdigheid van het verloop van de voorzieningen en reserves.

Onderzoek naar de kostendekkendheid leges

Binnen de gemeente mogen de leges op totaalniveau niet meer dan 100% kostendekkend zijn. De gemeente Tynaarlo hanteert een systematiek om periodiek te beoordelen hoe de kostendekkendheid van leges is. De accountant wordt gevraagd om een oordeel te geven over de systematiek en de uitkomsten van de kostendekkendheid van de leges van de gemeente Tynaarlo.

Onderzoek naar de Nota Kapitaalgoederen

De gemeente Tynaarlo werkt aan de Nota Kapitaalgoederen die in september 2008 aan de gemeenteraad wordt aangeboden. De accountant toetst de Nota Kapitaalgoederen op de gehanteerde uitgangspunten, mede in het kader van de aanbevelingen die de accountant in de managementrapportage heeft gedaan rondom het hebben van een investeringsplanning.

Sisa

In april 2006 heeft de ministerraad ingestemd met de algemene maatregel van bestuur (amvb), aangaande de invoering van single information en single audit (sisa) voor specifieke uitkeringen. Door sisa hoeven gemeenten en provincies minder en op maar één moment verantwoordingsinformatie te verstrekken aan het Rijk voor specifieke uitkeringen. Er wordt namelijk aangesloten bij de reguliere jaarrekening van een gemeente

Het gevolg van deze maatregel is dat er in het najaar geen aparte verantwoording en accountantsverklaring per specifieke uitkering meer wordt gevraagd. Daarvoor in de plaats wordt in de bijlage bij de reguliere jaarrekening van iedere medeoverheid (alleen) de noodzakelijke verantwoordingsinformatie per specifieke uitkering opgenomen. De specifieke uitkeringen kan leiden tot een uitbreiding van de controleopdracht aan de accountant. Door een goede voorbereiding vanuit de organisatie kunnen de meerkosten beperkt worden. De meerkosten worden geraamd op ongeveer € 650,- per specifieke uitkering.

6. Rapportering accountant

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

Interim-controles

De interim controle wordt uitgevoerd in het najaar van 2008. Over de uitkomsten van die tussentijdse controle wordt een verslag uitgebracht. Bestuurlijk relevante zaken worden op grond van de overeengekomen rapportagewensen- aan de gemeenteraad gerapporteerd.

Verslag van bevindingen

Overeenkomstig de gemeentewet wordt omtrent de controle een verslag van bevindingen uitgebracht aan de raad en in afschrift aan het College 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.

Planning van de verslagen

De rapportages van de accountant van de interim controles en van de jaarrekeningencontrole vinden als volgt plaats:

na de interim controle stelt de accountant een integrale management letter op. Deze brief wordt gezonden aan de gemeenteraad met een afschrift aan het college. In deze integrale managementletter geeft de accountant op hoofdlijnen aan wat de bevindingen zijn van de interim controle. Daarnaast maakt de accountant een rapport van bevindingen interim controle, waarin het overzicht met gedetailleerde bevindingen van de interim controle staat. Dit rapport wordt aan het college gestuurd, die deze brief met een eigen toelichting en plan van aanpak aanbiedt aan de gemeenteraad. In de integrale managementletter worden de hoofdlijnen van de bevindingen gebaseerd op dit rapport aangegeven.

Van de jaarrekeningencontrole maakt de accountant een rapport van bevindingen. Dat wordt aan de gemeenteraad gezonden.

De planning is dat de integrale managementletter in december 2008 gereed is. Het rapport van bevindingen bij de jaarrekeningcontrole is uiterlijk gereed voor juni 2009. Voorstel is om in de bijeenkomst van de gemeenteraad in uiterlijk juni 2009 door de accountant een toelichting te vragen op de interim controle en de jaarrekeningcontrole. Uiterlijk in juni 2009 zal de jaarrekening in de gemeenteraadsvergadering worden behandeld.

Uitgangspunten voor de rapportagevorm

Geïsignaleerde 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 de 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 de door het College van Burgemeester en Wethouders opgestelde jaarrekening kan vaststellen.

Toelichting op de 3 criteria, die nieuw zijn bij de beoordeling van rechtmatigheid door de accountant

(uit voorbeeld controleprotocol, opgesteld door VNG)

In het kader van de rechtmatigheidcontrole kunnen 9 rechtmatigheidscriteria 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 besteedt aan de meeste van deze criteria. Voor de Oordeelsvorming over de rechtmatigheid van het financieel beheer zal extra 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. Als blijkt dat de gerealiseerde lasten zoals weergegeven in de jaarrekening hoger zijn dan de geraamde bedragen met inbegrip van de laatste begrotingswijziging, is –voor zover het de begrotingsoverschrijdingen betreft- mogelijk sprake van onrechtmatige uitgaven. De overschrijding kan namelijk in strijd zijn met het budgetrecht van de gemeenteraad zoals geregeld in de Gemeentewet. Voor de afsluitende oordeelsvorming is van belang in hoeverre de begrotingsoverschrijding past binnen het door de gemeenteraad geformuleerde beleid en/of wordt gecompenseerd door aan de lasten gerelateerde hogere inkomsten. Het bepalen of respectievelijk welke begrotingsoverschrijdingen al dan niet verwijtbaar zijn, is voorbehouden aan de raad.

Ad 2. Gemeenten zullen 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. Indien een gemeente geen toereikend M&O-beleid voert kan dit gevolgen hebben voor het accountantsoordeel. Indien bij een toereikend M&O-beleid dat in voldoende mate is uitgevoerd toch een belangrijke (materiële) onzekerheid –die inherent is aan de regeling- blijft bestaan met betrekking tot de rechtmatigheid van de uitgaven of ontvangsten en deze niet verder kan worden gereduceerd, dient de accountant te beoordelen of deze onzekerheid in de toelichting bij de jaarrekening adequaat wordt weergegeven.

Ad 3. Besteding en inning van gelden door een gemeente zijn aan bepaalde voorwaarden verbonden waarop door de accountant moet worden getoetst. Deze voorwaarden liggen vast in wetten en regels van hogere overheden en de (eigen) gemeentelijke regelgeving. De gestelde voorwaarden hebben in het algemeen betrekking op:

- De omschrijving van de doelgroep respectievelijk het project;
- De heffings- en/of declaratiegrondslag;
- Normbedragen (denk aan hoogte en duur);
- De bevoegdheden;
- Het voeren van een administratie;
- Het verkrijgen en bewaren van bewijsstukken;
- Aan te houden termijnen besluitvorming, betaling, declaratie e.d.

De precieze invulling verschilt per wet respectievelijk regeling respectievelijk verordening. Voor alle geldstromen dient ondubbelzinnig vast te staan welke voorwaarden er op van toepassing zijn. De door de hogere overheden gestelde voorwaarden liggen volledig vast. Dit geldt echter niet voor de voorwaarden in de gemeentelijke regelgeving. De raad is op gemeentelijk niveau kadersteller en wordt geacht de norm te stellen waaraan het college moet worden getoetst. Een gemeenteraad dient dan ook op grond van een overzicht van alle voor de betreffende gemeente geldende wet- en

regelgeving het voorwaarden criterium te operationaliseren. Concreet betekent dit dat door de gemeenteraad limitatief moet zijn bepaald aan welke in wet- en regelgeving vastgelegde, voor de gemeente relevante, voorwaarden de accountant moet toetsen.

Voor punt 1:

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 kan beleid zijn vastgelegd ten aanzien van:

- het tijdig melden van verwachte budgetoverschrijdingen (wat mag in de periodieke managementrapportage (marap) en wat moet direct worden gemeld in het kader van de actieve informatieplicht van B&W);
- hoe om te gaan met overschrijdingen op programmaniveau;
- het mogen schuiven binnen de budgetten (voor producten) van een programma;
- het nadrukkelijk koppelen van de voorwaarden welke gelden voor het verkrijgen van (subsidie)baten aan de bijbehorende lasten;
- Het aanwenden van de post onvoorzien (al dan niet per programma), enzovoort.

Volgens de (model)verordening mogen de lasten van producten niet dusdanig worden overschreden dat de realisatie van andere producten binnen hetzelfde programma onder druk komt te staan. De post onvoorzien is niet nader onderverdeeld in programma's en kan worden gebruikt om alle soorten tegenvallers op te vangen. Hiermee zijn overschrijdingen op programmaniveau mogelijk tot het niveau post onvoorzien. Extra overschrijding is ook niet mogelijk indien hier voldoende baten tegenover staan.

Voor punt 2:

Door de raad is in verschillende verordeningen en besluiten een M&O beleid vastgesteld. Voor bestaande procedures wordt getoetst in hoeverre deugdelijke maatregelen ter voorkoming van misbruik- en oneigenlijk gebruik worden genomen. Daarbij is vooronderstelling gerechtvaardigd dat binnen de belangrijkste procedures reeds (informeel) adequate maatregelen zijn getroffen ter waarborging van de getrouwheid van de financiële verantwoording.

Voor punt 3:

Door de raad zijn in verschillende verordeningen en besluiten voorwaarden opgenomen. Met het vaststellen van de reikwijdte van de rechtmatigheidstoets door de accountant in de controleprotocol wordt het voorwaarden criterium nader uitgewerkt. 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.