Controleprotocol Bergen Jaarrekening 2019

Datum: 21-01-2019
Steller: Jan Belleman

INHOUD

Inleiding **5**

1	**Context van de accountantscontrole**	**7**
1.1	Doelstelling controleprotocol	7
1.2	Wettelijk kader	7
2	**De certificerende functie van de accountant**	**8**
2.1	De jaarrekeningcontrole	8
2.2	Controle- en rapporteringtoleranties	9
2.3	Planning van werkzaamheden	9
2.4	SiSa (Single information Single audit)	10
2.5	Controle overige verantwoordingen	10
3	**Nadere aanwijzingen met betrekking tot controleopdracht**	**10**
3.1	Goedkeuring- en rapporteringtoleranties	10
3.2	Wet- en regelgeving	10
3.3	Specifieke onderzoeksvragen	10
4	**Algemene uitgangspunten voor de controle**	**11**
4.1	Het oordeel van de accountant	11
4.2	Rechtmatigheid en de te controleren rechtmatigheidscriteria	11
5	**Verwachtingen ten aanzien van de accountant**	**16**
5.1	De natuurlijke adviesrol van de accountant	16
5.2	Ondersteuning van de Commissie van Onderzoek (CvO)	16
5.3	Bestuurlijke en ambtelijke ondersteuning	16
5.4	Beschrijving van de algemene eisen en verwachtingen over het geheel van werkzaamheden	16
6	**Bijlage 1: Verschillende typen begrotingsoverschrijdingen**	**18**
	Separate Bijlage 2: Normenkader 2019 Bergen	

INLEIDING

De accountant geeft een oordeel over zowel de getrouwheid als de rechtmatigheid van de gemeentelijke jaarrekeningen. Object van controle zijn de jaarstukken (jaarrekening en jaarverslag) en daarmede tevens het financieel beheer over het betreffende jaar zoals uitgeoefend door of namens het college van burgemeester en wethouders van de gemeente Bergen.

Met het controleprotocol stelt de gemeenteraad nadere aanwijzingen vast met betrekking tot de controleopdracht voor dit jaar. De nadere aanwijzingen (kunnen) gaan over:

- de te hanteren goedkeuring- en rapporteringtoleranties;
- specifieke vragen die de raad voor dit jaar aan de accountant wil meegeven om gedurende de controle expliciete aandacht aan te besteden;
- welke wet- en regelgeving in het kader van het financieel beheer onderwerp van de rechtmatigheidcontrole is.

<u>Het controleprotocol is als volgt opgebouwd.</u>

- In hoofdstuk 1 wordt de doelstelling van dit protocol en het wettelijke kader van de accountantscontrole kort toegelicht.
- In hoofdstuk 2 vindt u de beschrijving van de opdracht aan de accountant.
- In hoofdstuk 3 vindt u de nadere aanwijzingen voor het jaar 2019.
- In hoofdstuk 4 worden de algemene uitgangspunten voor de controle nader beschreven. Hierbij worden de definities van de begrippen die met betrekking tot getrouwheid en rechtmatigheid een rol spelen weergegeven. Tevens wordt in dit hoofdstuk de werkwijze, waartoe college en raad met betrekking tot de begrotingsrechtmatigheid zijn gekomen, uiteen gezet.
- In hoofdstuk 5 volgen tenslotte de verwachtingen ten aanzien van de natuurlijke adviesrol van de accountant, de aansturing door en ondersteuning van de CvO en het bestuur en de ambtelijke (BUCH) organisatie. De onderwerpen uit hoofdstuk 5 zijn uit het Programma van Eisen overgenomen en worden door opname in het controleprotocol levend gehouden.

1 CONTEXT VAN DE ACCOUNTANTSCONTROLE

1.1 Doelstelling controleprotocol

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 van de gemeente Bergen.

1.2 Wettelijk kader

De Gemeentewet (GW), art. 213, schrijft voor dat de gemeenteraad een 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, 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 goedkeuring- en rapporteringtoleranties. Tevens zal in de opdrachtverstrekking duidelijk aangegeven moeten worden welke wet- en regelgeving in het kader van het financieel beheer onderwerp van rechtmatigheidcontrole zal zijn.

De gemeenteraad heeft een ‘controleverordening ' o.g.v. art 213 GW voor de controle op het financieel beheer en op de inrichting van de financiële organisatie van de gemeente Bergen vastgesteld.

2 DE CERTIFICERENDE FUNCTIE VAN DE ACCOUNTANT

2.1 De jaarrekeningcontrole

Voor de jaarrekeningcontrole gelden de reguliere en landelijke regels zoals die zijn neergelegd in onder andere het Besluit accountantscontrole provincies en gemeenten (BAPG), en zoals deze door het ministerie van BZK worden gecommuniceerd en tevens in vakkringen als het NBA zijn belegd.

Voor de uit te voeren controles gelden verder de interne regelgeving van de gemeente Bergen die zijn vastgelegd in:

- De Controleverordening gemeente Bergen o.g.v. artikel 213 Gemeentewet;
- De Financiële verordening gemeente Bergen;
- Het programma van eisen op grond waarvan de accountant zich heeft gepresenteerd.

De accountantscontrole is gericht op de jaarrekening van de gemeente Bergen en resulteert jaarlijks in de hiernavolgende zaken:

- controleverklaring
- de managementletter t.a.v. de directie
- het verslag van bevindingen bij de jaarrekening controle

In het controleprotocol kan per jaar aandacht voor specifieke onderwerpen worden gevraagd waaraan de accountant tijdens zijn reguliere controle aandacht besteedt (artikel 2 lid 3 f en g van de Controleverordening).

2.1.1 Rapportages

Na afronding van de tussentijdse controle en de jaarrekeningcontrole rapporteert de accountant in het kort weergegeven als volgt:

Managementletter

In het najaar jaar wordt door de accountant de tussentijdse controle (interimcontrole) uitgevoerd. Deze tussentijdse controle is vooral gericht op onderwerpen die van belang zijn voor een goede en betrouwbare informatievertrekking mede rekening houdend met de actuele ontwikkelingen. Het gaat hierbij met name om de onderwerpen: risicomanagement, interne beheersing, rechtmatigheid, geautomatiseerde gegevensverwerking en overige activiteiten die van belang zijn voor een kwalitatieve verbetering van de bedrijfsvoering. Over de uitkomsten van de tussentijdse controle wordt een verslag uitgebracht aan de directie. Dit verslag noemen we een managementletter.

Verslag van bevindingen

Bij de jaarrekeningcontrole stelt de accountant vast of de jaarrekening is opgesteld volgens de geldende verslaggevingsvoorschriften (het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten: BBV), of de jaarrekening een getrouw beeld geeft en of de baten en lasten en balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen. Ook stelt de accountant vast of de posten in de jaarrekening adequaat zijn toegelicht. 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.

Uitgangspunten voor de rapportagevorm

Gesignaleerde onrechtmatigheden worden toegelicht gespecificeerd naar de aard van het criterium (begrotingscriterium, voorwaardencriterium, etc. Zie hoofdstuk 4 voor de geldende criteria en de definities ervan). Fouten of onzekerheden die de rapporteringtolerantie als opgenomen 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.

De managementletter en het verslag van bevindingen bevatten in ieder geval:
- de bijzonderheden die bij de uitvoering van de tussentijdse controle en de jaarrekeningcontrole naar voren komen en naar de mening van de accountant verbeterd kunnen worden of verbetering behoeven;
- de follow-up van aanbevelingen uit voorgaande managementletters.

2.1.2 Natuurlijke adviesfunctie
Vanuit zijn natuurlijke adviesfunctie besteedt de accountant in de managementletter en het rapport van bevindingen tevens aandacht aan:
- verbeterpunten in de bedrijfsvoering in algemene zin;
- verbeterpunten in de opzet en werking van het financieel beheer (inclusief budget- en kredietbewaking), de geautomatiseerde gegevensverwerking, de planning en controlinstrumenten, het risicomanagement en de relaties tussen de rekening en begroting.

Van de accountant wordt ook verwacht dat hij vanuit zijn natuurlijke adviesfunctie meedenkt en adviseert over de algehele werking van het systeem en de eisen die dat stelt aan de bruikbaarheid van informatie voor de betrokken bestuursorganen om hun rol en taak te kunnen spelen.

2.2 Controle- en rapporteringtoleranties

2.2.1 Controletoleranties
De goedkeuringstoleranties bedragen standaard voor jaarrekening voor fouten: 1 % van het totaal van de lasten en voor onzekerheden: 3% van het totaal van de lasten. Het contract met de accountant is opgesteld op basis van deze toleranties.

Het hanteren van deze toleranties leidt tot het volgende onderscheid in controleverklaringen:

> Verklaring				
	Goedkeurend	Met beperking	Oordeelonthouding	Afkeurend
Fouten in de jaarrekening (% van de lasten)	≤ 1%	>1% ≤ 3%	-	>3%
Onzekerheden in de controle (% van de lasten)	≤ 3%	>3% ≤ 10%	>10%	-

2.2.2 Rapporteringstoleranties
De rapporteringstolerantie voor het opnemen van bevindingen in het verslag van bevindingen bedraagt € 75.000 of 5% van de totale lasten per programmaonderdeel. De tolerantie geeft de grens aan waarboven de accountant over een fout of onzekerheid aan de raad rapporteert.

2.3 Planning van werkzaamheden

De werkzaamheden en de daarop aansluitende verslaglegging dient plaats te vinden binnen de planning en controlcyclus van de gemeente Bergen en de daarin in vastgelegde tijdslimieten.
De accountant overlegt vier weken voor zowel de aanvang van de tussentijdse controle als de jaarrekeningcontrole een overzicht van de benodigde stukken aan de gemeentesecretaris en de gemeentecontroller. De aanvang en het tijdstip van de controles vinden in overleg met de gemeentecontroller plaats.

2.4 SiSa (Single information Single audit)

2.4.1 SiSa uitkeringen

In de jaarrekening legt de gemeente ook verantwoording af over specifieke uitkeringen die vallen onder SiSa. In het vierde kwartaal 2019 publiceert het Ministerie van Binnenlandse Zaken het overzicht welke verantwoordingen over 2019 onder de SISA moeten worden opgenomen. De accountant controleert de verantwoordingen op fouten en onzekerheden en rapporteert hierover in het accountantsverslag.

2.4.2 Rapporteringstoleranties

Voor de in de SISA bijlage opgenomen verantwoordingsinformatie gelden de in het BAPG voorgeschreven rapporteringstolerantie per specifieke uitkering, te weten:

- € 10.000 indien de omvangbasis kleiner dan of gelijk aan € 100.000 zijn;
- 10% indien de omvangbasis groter dan € 100.000 en kleiner dan of gelijk aan € 1.000.000 zijn;
- € 100.000 indien de omvangbasis groter dan € 1.000.000 zijn.

2.5 Controle overige verantwoordingen

Incidentele verantwoordingen en verklaringen kunnen ten behoeve van het verkrijgen van subsidies benodigd zijn. Opdrachtgever voor dergelijke incidentele verklaringen is veelal het college van burgemeester en wethouders.

3 NADERE AANWIJZINGEN MET BETREKKING TOT CONTROLEOPDRACHT

3.1 Goedkeuring- en rapporteringtoleranties

De te hanteren goedkeuring- en rapporteringtoleranties gelden zoals opgenomen in 2.2.2.

3.2 Wet- en regelgeving

3.2.1 Externe wetgeving 2019

Ten aanzien van de wetgeving is nagegaan welke wetgeving vóór de aanvang van de accountantscontrole van kracht is. Voor deze wetten is vervolgens nagegaan of deze ook voor gemeenten relevant zijn en of deze wetten voor de accountantscontrole relevant zijn.
De naleving van wettelijke kaders is in het kader van de accountantscontrole uitsluitend relevant voor zover deze directe financiële beheershandelingen betreffen of kunnen betreffen. Het resultaat van de inventarisatie is verwerkt in het normenkader 2019 (separate bijlage 2).

3.2.2 Regelgeving intern 2019

Ten aanzien van de gemeentelijke verordeningen is nagegaan welke raadsverordeningen vóór de aanvang van de accountantscontrole van kracht zijn. Het resultaat is, voor zover deze verordeningen relevant zijn voor de accountantscontrole, in het normenkader 2019 opgenomen.

3.3 Specifieke onderzoeksvragen

Bij het bespreken van het controleprotocol 2019 kan de CvO specifieke aandachtspunten voor de controle aangeven. Indien dit gebeurt kan dit tot extra kosten i.vm. meerwerk leiden.

4 ALGEMENE UITGANGSPUNTEN VOOR DE CONTROLE

4.1 Het oordeel van de accountant

Zoals in art 213 GW is voorgeschreven, zal de controle door de accountant van de in artikel 197 Gemeentewet bedoelde jaarrekening 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 Provincie en Gemeenten);
- de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening.

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

4.2 Rechtmatigheid en de te controleren rechtmatigheidscriteria

Bij rechtmatigheid gaat het om de naleving van kaders uit wetten en gemeentelijke regelgeving. Dit uitsluitend voor zover deze directe financiële beheershandelingen betreffen of kunnen betreffen. Onder rechtmatigheid wordt mede 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 indien zij "in overeenstemming zijn met de begroting en met de van toepassing zijnde wettelijke regelingen, waaronder gemeentelijke verordeningen ".

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 de 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. Het normenkader met relevante wet- en regelgeving wordt jaarlijks ter vaststelling aan de raad voorgelegd.

In het kader van de rechtmatigheidscontrole worden negen rechtmatigheidscriteria onderkend:

	Rechtmatigheidscriterium	a	b
1	Begrotingscriterium		x
2	Voorwaardencriterium		x
3	Misbruik en oneigenlijk gebruik criterium		x
4	Calculatiecriterium	x	
5	Valuteringscriterium	x	
6	Adresseringscriterium	x	
7	Volledigheidscriterium	x	

	Rechtmatigheidscriterium	a	b
8	Aanvaardbaarheidscriterium	x	
9	Leveringscriterium	x	

a =Afgedekt door de controle leidend tot het getrouwheidsoordeel.
b = Niet afgedekt door de controle leidend tot het getrouwheidsoordeel.

Blijkens bovenstaande tabel wordt in het kader van het getrouwheidsonderzoek al aandacht besteed aan de meeste van de rechtmatigheidscriteria. Voor de oordeelsvorming over de rechtmatigheid van het financieel beheer zal echter 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.

Deze 3 criteria worden hieronder nader beschreven.

4.2.1 Het begrotingscriterium

In de rechtmatigheidscontrole is het begrotingscriterium een belangrijk toetscriterium. In het Besluit Accountantscontrole Provincies en Gemeenten (BAPG) wordt begrotingsrechtmatigheid als volgt gedefinieerd:
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.*

Het begrotingscriterium richt zich primair op de baten en lasten op programmaniveau. De budgettaire norm voor het bepalen van begrotingsrechtmatigheid wordt afgeleid uit:
- programmabegroting en toelichting;
- begrotingswijzigingen op programmaniveau met toelichting zoals blijkend uit de firap's en raadsbesluiten.

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 welke begrotingsoverschrijdingen al dan niet verwijtbaar zijn, is voorbehouden aan de raad.

In dit controleprotocol leggen wij duidelijke en concrete spelregels vast tussen de gemeenteraad en het college met betrekking tot het begrotingscriterium. Dit voorkomt discussie achteraf. Voor het bepalen van rechtmatigheid worden de volgende categorieën afwijkingen onderscheiden:
- Rechtmatige begrotingsafwijkingen;
- Niet-rechtmatige begrotingsafwijkingen.

Hierna wordt een aantal mogelijke begrotingsafwijkingen genoemd die als rechtmatig dan wel niet-rechtmatig worden aangemerkt. Niet-rechtmatige afwijkingen dienen bij de jaarrekening te worden geautoriseerd door de raad. De opsomming sluit aan bij de kadernota van de commissie BBV.

Rechtmatige begrotingsafwijkingen:
1. Kostenonderschrijdingen mits deze passen binnen het bestaande beleid.

2. Kostenoverschrijdingen voor activiteiten die passen binnen het bestaand beleid en die geheel of grotendeels worden gecompenseerd door direct gerelateerde opbrengsten, bijvoorbeeld via kostendekkende omzet (heffingen, huur) via egalisatiereserves of via subsidies.

3. Kostenoverschrijdingen voor activiteiten die passen binnen bestaande beleid en een gevolg zijn van interne factoren zoals bijvoorbeeld:
- doorberekening van indirecte kosten (overhead), onder voorwaarde dat de totale apparaatskosten zoals verantwoord op de kostenplaatsen niet worden overschreden;
- kapitaallasten, onder voorwaarde dat de investeringskredieten door de raad zijn geautoriseerd;
- overschrijdingen als gevolg van fouten in de begroting;
- dotaties aan voorzieningen die verplicht zijn voorgeschreven op grond van Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten. Vaak blijken deze zaken pas bij het opmaken van de jaarrekening.

4. Kostenoverschrijdingen die passen binnen het bestaande beleid en die in verband met tijdstip van het ontstaan ervan, niet tijdig in de raad konden worden gerapporteerd (in de tweede finap) en niet binnen het budget kunnen worden gecompenseerd en die bovendien worden veroorzaakt door externe factoren zoals:
- een openeinde subsidieregeling;
- een faillissement van een debiteur of een vordering die niet geïnd kan worden;
- wijzigingen in landelijke wet- en regeling met financiële consequenties;
- afrekeningen van subsidies en realisatie van begrote subsidieverwachtingen;
- de renteontwikkeling op de kapitaalmarkt;
- klimaatomstandigheden, bijvoorbeeld een overschrijding van het budget gladheidbestrijding als gevolg van sneeuwval;
- uitgaven die pas bij het opmaken van de jaarrekening naar hun aard onvoorzien, onvermijdbaar en niet uitstelbaar blijken te zijn.

Niet-rechtmatige begrotingsafwijkingen:
1. Kostenoverschrijdingen voor activiteiten die passen binnen het bestaande beleid maar ten onrechte niet tijdig aan de raad zijn gerapporteerd in de tweede firap zoals bijvoorbeeld:
- een verwachte kostenoverschrijding op jaarbasis was via tussentijdse gegevens al wel bekend, maar heeft niet tot een begrotingswijziging geleid;
- idem voor overschrijding investeringskrediet.

Doordat deze niet-rechtmatige overschrijdingen binnen het bestaande beleid vallen, kan de raad bij de jaarrekening aangeven of deze alsnog worden geautoriseerd.

2. Kostenoverschrijdingen die niet passen binnen het bestaande beleid en die achteraf als onrechtmatig moeten worden beschouwd. Bijvoorbeeld een naheffingsaanslag die na nader onderzoek door de belastingdienst wordt opgelegd, of een boete/schadevergoeding die na een bezwaar- en beroepprocedure aan de gemeente wordt opgelegd. In de praktijk gaat het meestal om interpretatieverschillen bij de uitleg van wet- en regelgeving, waar de gemeente zich, eventueel na een gerechtelijke uitspraak, bij zal hebben neer te leggen.
Doordat de niet-rechtmatige overschrijdingen niet binnen het bestaande beleid vallen, kan de raad

ervoor kiezen het college te vragen om een indemniteitsbesluit[1] voor te bereiden.

3. Kostenoverschrijdingen voor activiteiten die niet passen binnen het bestaande beleid en waarvoor ook geen door de raad goedgekeurde begrotingswijziging aanwezig is. Bijvoorbeeld de activiteiten zijn in de praktijk ruimer geïnterpreteerd en toegepast dan in de regelgeving. Doordat deze niet-rechtmatige overschrijdingen niet binnen het bestaande beleid vallen, kan de raad ervoor kiezen het college te vragen om een indemniteitsbesluit voor te bereiden.

In de jaarrekening wordt een overzicht opgenomen met de begrotingsafwijkingen. Afwijkingen worden daarin toegelicht en waar nodig wordt de raad gevraagd de afwijkingen te autoriseren, zodat de financiële beheershandelingen rechtmatig hebben plaatsgevonden. Voor een overzicht van de verschillende typen begrotingsoverschrijdingen conform de kadernota van de commissie BBV wordt verwezen naar bijlage 2.

4.2.2 Het misbruik en oneigenlijk gebruik criterium (M&O-criterium)

Gemeenten moeten een beleid ter voorkoming en bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik 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 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.

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 zijn genomen. Daarbij is de vooronderstelling gerechtvaardigd dat binnen de belangrijkste procedures reeds (informeel) adequate maatregelen zijn getroffen ter waarborging van de getrouwheid van de financiële verantwoording.

4.2.3 Het voorwaardencriterium

Aan de besteding en inning van gelden door een gemeente zijn bepaalde voorwaarden verbonden waarop door de accountant wordt 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:

- Recht (voorwaarden waaronder in aanmerking wordt gekomen op een recht dan wel een verplichting bestaat op een recht);
- Hoogte (de hoogte van het recht dan wel de verplichting op een recht);

[1] De indemniteitsprocedure kan worden gehanteerd indien de raad van oordeel is dat er lasten, baten of balansmutaties in de jaarrekening zijn opgenomen die niet rechtmatig tot stand zijn gekomen. De raad vraagt het college dan een indemniteitsbesluit in te dienen. In zo'n besluit dient het college de door de raad genoemde zaken nader uit te leggen enlof verbetervoorstellen te doen. Vervolgens kan de raad dit besluit aannemen of verwerpen. De indemniteitsprocedure is bedoeld voor die onrechtmatigheden die de raad van belang acht. Het is dus niet zo dat de raad standaard en dus altijd een indemniteitsprocedure zou moeten starten over alle door de accountant gevonden onrechtmatigheden. Indien een indemniteitsprocedure wordt gestart, wordt de vaststelling van de jaarrekening opgeschort. De accountantsverklaring en in het bijzonder het verslag van bevindingen van de accountant zullen in de meeste gevallen de basis vormen voor een verzoek van de raad om een indemniteitsbesluit. In het verslag van bevindingen worden immers alle onrechtmatigheden die de accountant bij zijn controle is tegengekomen benoemd.

- Duur (de termijnen van de verstrekking, toekenning of werkingsperiode van het recht dan wel de verplichting op een recht);
- 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, regeling of verordening. Voor alle geldstromen dient ondubbelzinnig vast te staan welke voorwaarden er op van toepassing zijn. De door hogere overheden gestelde voorwaarden liggen volledig vast.

5 VERWACHTINGEN TEN AANZIEN VAN DE ACCOUNTANT

5.1 De natuurlijke adviesrol van de accountant

In zijn natuurlijke adviesrol ziet de raad graag een proactieve, objectieve en integere adviseur voor de raad, het college en de organisatie. Vanuit die positie als adviseur geeft de accountant op verzoek informatie en advies aan de raad, de CvO, het college, de wethouders, het MT en de controller. Ook adviseert de accountant gevraagd en ongevraagd over de begroting en jaarrekening en is een klankbord voor de uitvoering en de voortschrijdende ontwikkeling van de programmabegroting en jaarrekening. Daartoe kijkt hij over de schutting mee en ondersteunt de raad binnen de grenzen van zijn vakgebied bij de uitoefening van de kaderstellende en controlerende rol van de raad.

Met de wettelijke taak tot controle vervult de accountant naast de rekenkamercommissie en het college een functie in het stelsel van controle-instrumenten en instellingen voor de gemeenteraad.

- Zo controleert de accountant de rechtmatigheid van het gevoerde beleid en bestuur en de getrouwheid van de informatieverstrekking,
- onderzoekt de rekenkamercommissie de doelmatigheid, rechtmatigheid en doeltreffendheid van het gevoerde beleid en bestuur,
- verzorgt het college op grond van de Verordening ex artikel 213a GW onderzoeken gericht op de doelmatigheid en doeltreffendheid,
- en verzorgt het college op grond van de Financiële verordening ex artikel 212 GW onderzoeken naar getrouwheid van de informatieverstrekking en de rechtmatigheid van financiële beheershandelingen.

Deze onderzoeken staan enerzijds als activiteiten op zichzelf maar zijn anderzijds ook onderdeel van een groter geheel, het duale besturingssysteem. Aan de accountant wordt gevraagd om, vanuit de techniek, kennis en kunde die de accountancy kenmerkt, in beschouwende zin aandacht te geven aan de werking van dit besturingssysteem in de gemeente Bergen.

5.2 Ondersteuning van de Commissie van Onderzoek (CvO)

De CvO vergadert ten minste twee maal per jaar. De accountant woont deze vergaderingen van de CvO op uitnodiging bij. Van de accountant wordt verwacht dat deze met zijn gevraagde en ongevraagde inbreng in dit overleg bijdraagt aan het versterken van het functioneren van de raad in al zijn functies en het versterken van de CvO in zijn rol als adviseur en werkvoorbereider van de raad.

5.3 Bestuurlijke en ambtelijke ondersteuning

Dit omvat de overige activiteiten gericht op de ondersteuning van de bestuurlijke en ambtelijke organisatie. Hier valt in ieder geval onder:

- op basis van externe ontwikkelingen gevraagd en ongevraagd advies geven over de verslaglegging en de organisatie van het financieel beheer;
- desgewenst overleg met de portefeuillehouder Financiën, de griffier, het MT BUCH en de gemeentecontroller;
- het op verzoek geven van informatie aan, alsmede het adviseren van de leden van het college en het MT BUCH naar aanleiding van de bevindingen van de controles.

5.4 Beschrijving van de algemene eisen en verwachtingen over het geheel van werkzaamheden

Relatie:

- de rapportages en adviezen van de accountant worden persoonlijk gepresenteerd, in de CvO en/of aan de raad;
- de directeur/partner van de accountantsdienst zorgt voor adequate kennis van de gemeente Bergen;

- de leiding over onderzoeken en werkzaamheden voor de gemeente is gedurende de contractperiode bij een en dezelfde leidinggevende medewerker van het accountantskantoor neergelegd;
- wijzigingen in de personele bezetting van directeur/partner en/of leidinggevende van de werkzaamheden in en voor de gemeente Bergen kunnen op zich zelf aanleiding zijn tot eenzijdige opzegging van de overeenkomst.

Eisen aan de rapportages, adviezen en presentaties:
- mondelinge en schriftelijke inbreng dient duidelijk volgbaar te zijn, ook voor geïnteresseerden zonder vakinhoudelijke achtergrond in de accountancy: geen technische c.q. accountantsjargon, geen onnavolgbare methodische uiteenzettingen tenzij noodzakelijk;
- in de opbouw van rapportages dient een consistente lijn te worden gevolgd, hierdoor zijn (opeenvolgende) rapportages snel vergelijkenderwijs te lezen;
- in de advisering dient in inbreng en gedrag een consistente en ook inhoudelijk inspirerende lijn te worden gevolgd: er ligt een heldere filosofie ten grondslag aan de toepassing van techniek;
- tekortkomingen en risico's worden tijdig gesignaleerd waarbij ook oplossingen worden aangegeven;
- bij adviezen/bevindingen wordt tevens aangegeven hoe de uitvoering c.q. verbetering naar aanleiding van adviezen/bevindingen vorm kan krijgen.

Prijs:
- facturering met betrekking tot meerwerk, dat wil zeggen meer aan werk dan in het contract is overeengekomen is, ongeacht de oorzaak, alleen mogelijk indien daartoe vooraf een voorstel met heldere inhoudelijke én kostentechnische toelichting is ingediend bij het college of gemeentesecretaris, of in geval van incidentele verklaringen in opdracht van het college of organisatie bij de opdrachtgever. De noodzaak van het meerwerk is altijd helder onderbouwd en nooit vanzelf sprekend.
- het college of de secretaris verleent schriftelijke toestemming voor het verzorgen van meerwerk. Meerwerk dat niet op grond van deze procedure wordt verricht wordt niet vergoed.

6 BIJLAGE 1: VERSCHILLENDE TYPEN BEGROTINGSOVERSCHRIJDINGEN

Verschillende typen begrotingsoverschrijdingen

De algemene lijn is dus dat begrotingsoverschrijdingen die binnen de beleidskaders van de raad passen niet meegewogen worden in het accountantsoordeel. Toch is het toetsen van begrotingsrechtmatigheid ingewikkelder dan het wellicht op het eerste gezicht lijkt. Er kunnen zeven verschillende begrotingsoverschrijdingen worden onderscheiden. In onderstaand overzicht wordt aangegeven wat naar de mening van de Commissie BBV de consequentie van betreffende overschrijding moet zijn voor het accountantsoordeel.

Bij de toetsing van begrotingsafwijkingen kunnen tenminste de volgende "soorten" begrotingsafwijkingen worden onderkend:	***Onrechtmatig, maar telt niet mee voor het oordeel***	***Onrechtmatig, en telt mee voor het oordeel***
Kostenoverschrijdingen betreffende activiteiten die niet passen binnen het bestaande beleid en waarvoor men tegen beter weten in geen voorstel tot begrotingsaanpassing heeft ingediend. Bijvoorbeeld de doelgroep c.q. de activiteiten zijn in de praktijk aantoonbaar ruimer geïnterpreteerd dan in regelgeving (subsidieregeling, -verordening) was gedefinieerd.		X
Kostenoverschrijdingen die passen binnen het bestaande beleid, maar waarbij de accountant ondubbelzinnig vaststelt dat die ten onrechte niet tijdig zijn gesignaleerd. Bijvoorbeeld: de verwachte kostenoverschrijding op jaarbasis was via tussentijdse informatie al wel bekend, maar men heeft geen voorstel tot begrotingsaanpassing ingediend en dit is in strijd met de budgetregels zoals afgesproken met de raad.		X
Kostenoverschrijdingen die geheel of grotendeels worden gecompenseerd door direct gerelateerde opbrengsten, bijvoorbeeld via subsidies of kostendekkende omzet.	X **)	
Kostenoverschrijdingen bij open einde (subsidie)regelingen. Vaak blijkt vanwege dit open karakter in het kader van het opmaken van de jaarrekening een (niet eerder geconstateerde) overschrijding.	X **)	
Kostenoverschrijdingen die worden gecompenseerd door extra inkomsten die niet direct gerelateerd zijn. Over de aanwending van deze extra inkomsten heeft de raad nog geen besluit genomen		X
Kostenoverschrijdingen betreffende activiteiten welke achteraf als onrechtmatig moeten worden beschouwd omdat dit bijvoorbeeld bij nader onderzoek van de subsidieverstrekker, belastingdienst of een toezichthouder blijkt (bijvoorbeeld een belastingnaheffing). Het zal hier in de praktijk vaak gaan om interpretatieverschillen bij de uitleg van wet- en regelgeving die na het verantwoordingsjaar aan het licht komen. Er zijn dan geen rechtmatigheidsgevolgen voor dat verantwoordingsjaar. Wel zal de gemeente er voor moeten zorgen dat de overschrijdingen getrouw in de		

jaarrekening worden weergegeven. Ook kunnen er gevolgen zijn voor het lopende jaar. **- geconstateerd tijdens verantwoordingsjaar** **- geconstateerd na verantwoordingsjaar**	X	X
Kostenoverschrijdingen op activeerbare activiteiten (investeringen) waarvan de gevolgen voornamelijk zichtbaar worden via hogere afschrijvings- en financieringslasten in het jaar zelf of pas in de volgende jaren. - jaar van investeren - afschrijvings- en financieringslasten in latere jaren	X	X

**) Voor dit type begrotingsoverschrijdingen doet de Commissie BBV aan gemeenteraden de aanbeveling om regels vast te leggen over de vraag of de accountant deze moet meewegen in zijn oordeel. Deze kostenoverschrijdingen zijn strikt formeel onrechtmatig. Er zijn echter verschillende situaties denkbaar waarbij de overschrijdingen binnen het door de raad uitgezette beleid zijn gebleven. In overeenstemming met het Besluit Accountantscontrole Decentrale Overheden (Bado) is het dan niet de bedoeling dat de accountant deze overschrijding betrekt bij de beslissing of al dan niet een goedkeurende controleverklaring kan worden gegeven. Voorwaarde is wel dat deze kostenoverschrijdingen dan goed herkenbaar in de jaarrekening zijn opgenomen. Daarnaast moet de accountant in het verslag van bevindingen deze kostenoverschrijdingen, waarvan het college in de jaarrekening aan moet geven dat ze nog dienen te worden geautoriseerd, aan de orde stellen. Wanneer de raad wel nadere regels stelt, gelden uiteraard deze nadere regels als norm voor "passend in het beleid".

SEPARATE BIJLAGE 2: NORMENKADER 2019 BERGEN