

## Controleprotocol 2020 gemeente Dordrecht

### Inleiding

Volgens artikel 213 van de Gemeentewet is de gemeenteraad opdrachtgever van de accountant die het financiële beheer en de jaarrekening van de gemeente controleert. Na de uitvoering van de controleopdracht zal de accountant een accountantsverklaring bij de jaarrekening verstrekken en een verslag van bevindingen uitbrengen. Hierover zijn nadere regels gesteld in het Besluit accountantscontrole decentrale overheden.

De accountantscontrole is enerzijds gericht op *het getrouwe beeld* van de jaarrekening en anderzijds gericht op de mate waarin de mutaties in de jaarrekening voldoen aan de wet- en regelgeving, *de rechtmatigheid*.

Om een oordeel over de rechtmatigheid te kunnen vormen zijn afspraken nodig over de normen die gelden en over de wijze waarop afwijkingen van die normen gewogen moeten worden. Dit heeft zich voor een deel vertaald in algemene kaders (de [Kadernota Rechtmatigheid](#) van de commissie BBV) en voor een deel maakt de raad hierin haar eigen keuzes. Die keuzes komen tot uitdrukking in de verordening op de accountantscontrole, in het raadbesluit inzake de opdrachtverlening, in de jaarlijkse opdrachtbevestiging door de raad aan de accountant, en meer specifiek in het jaarlijkse auditplan van de accountant, aangevuld met een controleprotocol.

Het controleprotocol is een document van de raad, waarin de rechtmatigheidscontrole verder wordt afgebakend door de volgende zaken vast te leggen:

- de te hanteren goedkeuringstolerantie,
- de omvangbasis voor het berekenen van de goedkeuringstolerantie,
- de rapporteringstolerantie,
- de typen begrotingsoverschrijdingen die meetellen voor het oordeel van de accountant,
- de wijze waarop wordt omgegaan met budgetoverhevelingen, en
- het normenkader.

### Kadernota Rechtmatigheid

De [Kadernota Rechtmatigheid 2018](#) vormt het uitgangspunt voor dit controleprotocol. Het beoogt richting te geven aan een eenduidige invulling van het rechtmatigheidsbegrip bij decentrale overheden ten behoeve van de rechtmatigheidscontrole door de accountant en zijn oordeel hierover bij de jaarrekening. In de Kadernota Rechtmatigheid worden de belangrijkste vraagstukken uit de praktijk behandeld. Voor nadere uitwerking of gedetailleerdere onderwerpen kan men terecht op de website van de Commissie BBV: [www.commissiebbv.nl](http://www.commissiebbv.nl).

In de Kadernota Rechtmatigheid worden stellige uitspraken en aanbevelingen gedaan. De laatste bieden de gemeenteraad bepaalde keuzes. In dit controleprotocol zijn de keuzes vastgelegd.

### Goedkeuringstolerantie en rapporteringstolerantie

Voor de goedkeuringstoleranties wordt aangesloten bij het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado). Het Bado bepaalt dat de goedkeuringstolerantie ten aanzien van fouten in de jaarrekening 1% van de omvangbasis bedraagt. Ten aanzien van onzekerheden in de controle bedraagt de goedkeuringstolerantie 3% van de omvangbasis. De consequenties van overschrijding van toleranties laat zich in het volgende schema vertalen:

Goedkeuringstolerantie	Soorten controleverklaring van de accountant			
	Goedkeurend	Beperking	Oordeel-onthouding	Afkeurend
Fouten in de jaarrekening (% omvangbasis)	$\leq 1\%$	$> 1\% < 3\%$	-	$\geq 3\%$
Onzekerheden in de controle (% omvangbasis)	$\leq 3\%$	$> 3\% < 10\%$	$\geq 10\%$	-

Fouten (of het totaal van de fouten) die groter zijn dan 1% en/of onzekerheden die groter zijn dan 3% zijn worden in vaktermen 'van materieel belang' genoemd. Fouten (of het totaal van de fouten) die groter zijn dan 3% en/of onzekerheden die groter zijn dan 10% worden 'van wezenlijk belang' genoemd.

Als omvangsbasis voor het berekenen van de goedkeuringstolerantie worden de lasten inclusief de toevoegingen aan de reserves gehanteerd. Dit is conform de aanbeveling van de commissie BBV. Op basis van de begroting bedraagt de omvangsbasis van Dordrecht dan ongeveer € 600 miljoen.

De rapporteringstolerantie is de tolerantie die uitgangspunt is voor het verslag van bevindingen. Meestal wordt hiervoor 0,05% van de bovengenoemde omvangsbasis genomen. Voor Dordrecht komt dit neer op een rapporteringstolerantie van € 300.000,=. Dit betekent dat de accountant alleen over door hem geconstateerde afwijkingen rapporteert als deze groter zijn dan € 300.000,=.

### **Begrotingsoverschrijdingen**

Bij de rechtmatigheidscontrole vormt het begrotingscriterium een belangrijk toetsingscriterium (zie paragraaf 4.2 van de [Kadernota Rechtmatigheid 2018](#)). Met de controle op de juiste toepassing van het begrotingscriterium wordt getoetst of het budgetrecht van de gemeenteraad is gerespecteerd. De toe te passen normen voor het begrotingscriterium zijn op hoofdlijnen door de wetgever bepaald (artikel 189, 190 en 191 van de Gemeentewet) en worden door de gemeenteraad zelf nader ingevuld en geconcretiseerd door middel van de begroting en via de Financiële verordening.

Begrotingsafwijkingen en -overschrijdingen (beleidsmatig en/of financieel) behoeven autorisatie door de gemeenteraad. In de regel zullen begrotingswijzigingen vooraf door het college aan de raad worden voorgelegd ter autorisatie. Hiermee wordt toestemming gevraagd voor het te realiseren beleid en voor de besteding van het benodigde bedrag. Slechts indien de omstandigheden een autorisatie vooraf niet mogelijk maken, zal achteraf een begrotingswijziging moeten worden voorgelegd. Indien de raad ermee instemt wordt de besteding alsnog geautoriseerd en is deze rechtmatig. Begrotingswijzigingen moeten volgens de Gemeentewet tijdens het jaar zelf nog aan de gemeenteraad worden voorgelegd.

Indien een wijziging niet meer in het jaar zelf is voorgelegd zijn bestedingen boven het begrotingsbedrag strikt genomen onrechtmatig. Toch kan voor de accountant bij de controle vaststaan dat een aantal begrotingsoverschrijdingen binnen de beleidskaders van de gemeenteraad vallen. Zo zijn de volgende typen begrotingsoverschrijdingen weliswaar onrechtmatig maar tellen zij conform de aanbeveling van de Commissie BBV **niet** mee voor het oordeel van de accountant:

1. Budgetoverschrijdingen die geheel of grotendeels worden gecompenseerd door direct gerelateerde opbrengsten, bijvoorbeeld via subsidies of kostendekkende omzet.
2. Budgetoverschrijdingen 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.
3. Budgetoverschrijdingen betreffende activiteiten welke achteraf - en geconstateerd **na** het verantwoordingsjaar - als onrechtmatig moeten worden beschouwd omdat dit bijvoorbeeld bij nader onderzoek van de subsidieverstrekker, belastingdienst of een toezichthouder blijkt (het zal hier vaak gaan om interpretatieverschillen bij de uitleg van wet- en regelgeving en de gemeente zal de hiermee verband houdende overschrijdingen getrouw in de jaarrekening moeten weergeven).
4. Hogere afschrijvings- en financieringslasten die het gevolg zijn van budgetoverschrijdingen op activeerbare activiteiten (investeringen ofwel totaal geautoriseerd krediet) in voorgaande jaren.

Bij de typen 1 en 2 geldt wel de voorwaarde dat deze budgetoverschrijdingen goed herkenbaar in de jaarrekening zijn opgenomen. Daarnaast moet de accountant in het verslag van bevindingen deze budgetoverschrijdingen, waarvan het college in de jaarrekening aan moet geven dat ze nog dienen te worden geautoriseerd, aan de orde stellen.

Tegenover de niet meetellende typen staan de volgende typen begrotingsoverschrijdingen die **wel** meetellen voor het rechtmatigheidsoordeel van de accountant:

5. Budgetoverschrijdingen 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.
6. Budgetoverschrijdingen die passen binnen het bestaande beleid, maar waarbij de accountant ondubbelzinnig vaststelt dat die ten onrechte niet tijdig zijn geautoriseerd. Bijvoorbeeld: de verwachte budgetoverschrijding 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.
7. Budgetoverschrijdingen die worden gecompenseerd door extra inkomsten die niet direct gerelateerd zijn (en over de aanwending van deze extra inkomsten heeft de raad nog geen besluit genomen).
8. Budgetoverschrijdingen betreffende activiteiten welke achteraf - maar geconstateerd **in** het verantwoordingsjaar - als onrechtmatig moeten worden beschouwd omdat dit bijvoorbeeld bij nader onderzoek van de subsidieverstrekker, belastingdienst of een toezichthouder blijkt.
9. Budgetoverschrijdingen op activeerbare activiteiten (investeringen ofwel totaal geautoriseerd krediet) inclusief de als gevolg hiervan hogere afschrijvings- en financieringslasten in het verantwoordingsjaar zelf.

Tenslotte zijn er nog de budgetafwijkingen welke weliswaar in financiële zin binnen de begroting blijven, maar waarbij duidelijk is dat aanzienlijk minder prestaties zijn geleverd c.q. activiteiten zijn ontplooid dan in de financiële begroting specifiek als doelstelling was aangegeven en welke niet in de jaarrekening zijn toegelicht. Deze vormen een aparte categorie "begrotingsoverschrijdingen". Indien de accountant dit waarneemt heeft dit geen gevolgen voor de strekking van de controleverklaring. Wel zal de accountant deze waarnemingen opnemen in zijn verslag van bevindingen.

### **Budgetoverhevelingen**

Het College van burgemeester en wethouders voert de door de gemeenteraad vastgestelde begroting uit en de in aanvulling daarop gedurende het jaar vastgestelde beleids- en begrotingsaanpassingen. In de praktijk zal de werkelijke besteding afwijken van de begroting. Het komt nogal eens voor dat de begrotingsafwijkingen worden veroorzaakt doordat activiteiten, waarvoor de gemeenteraad geld beschikbaar heeft gesteld, nog niet (geheel) zijn uitgevoerd. Dit leidt dan tot een voordelig resultaat ten opzichte van de begroting. De activiteiten worden in het volgende begrotingsjaar (verder) uitgevoerd.

Om deze problematiek rechtmatig op te lossen heeft Dordrecht ervoor gekozen om de uitvoering van de 'overgehevelde' activiteiten en bijhorende lasten gewoon ten laste van de exploitatie in het nieuwe jaar te verantwoorden. Bij de vaststelling van de jaarrekening van het oude jaar en de daarin opgenomen resultaatbestemming stemt de gemeenteraad dan vervolgens op grond van een geactualiseerde uitvoeringsplanning in met het overhevelen van de niet aangewende middelen als gevolg van nog niet uitgevoerde activiteiten naar het nieuwe begrotingsjaar. In formele zin worden er dan in het begin van het nieuwe begrotingsjaar activiteiten uitgevoerd en budgetten van het afgesloten jaar naar het nieuwe begrotingsjaar overgeheveld zonder dat daar vooraf voor dat jaar toestemming is gegeven door de gemeenteraad. Anderzijds wordt hier wel terughoudend mee omgegaan en zijn het uiteraard activiteiten die passen binnen het beleid van de gemeenteraad.

### **Normenkader**

Voor een goede uitvoering van de rechtmatigheidscontrole is belangrijk dat de geldende regelgeving duidelijk vastligt. Het gemeentelijk normenkader geeft een overzicht van de wet- en regelgeving die wordt meegenomen in de accountantscontrole op de rechtmatigheid. Als primair verantwoordelijke voor de naleving van de wet- en regelgeving moet het college permanent zicht hebben op het van toepassing zijnde relevante normenkader. Het is derhalve de taak van het college om het normenkader jaarlijks de actualiseren en vast te stellen en dit ter kennisname naar de raad te sturen. Doel van het versturen is dat de raad zich bewust is van welke wet- en regelgeving wordt meegenomen in de accountantscontrole, en dat de raad daarmee de mogelijkheid krijgt om het normenkader aan te vullen.