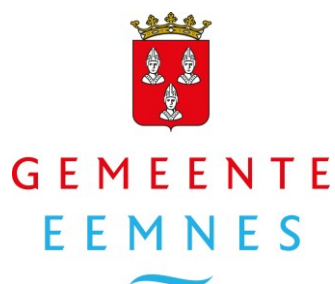


CONTROLEPROTOCOL

VOOR DE ACCOUNTANTSCONTROLE OP DE JAARREKENING 2023

VAN DE GEMEENTE EEMNES



CONTROLEPROTOCOL 2023
VOOR DE ACCOUNTANTSCONTROLE OP DE JAARREKENING
VAN DE GEMEENTE EEMNES

1. INLEIDING

Ter voorbereiding en ondersteuning van de uitvoering van de accountantscontrole op de jaarrekening moet de gemeenteraad op hoofdlijnen een aantal zaken regelen. Dat gebeurt met dit controleprotocol.

Object van controle zijn de jaarrekening en het financieel beheer over het jaar 2023 zoals uitgeoefend door of namens het college van burgemeester en wethouders van de gemeente Eemnes.

Het protocol is als volgt opgebouwd:

1. Inleiding
2. Algemene uitgangspunten voor de controle
3. Goedkeurings- en rapporteringstoleranties
4. Reikwijdte en normenkader rechtmatigheidstoetsing
5. Operationalisering normenkader
6. Hardheidsclausule
7. Communicatie & Rollen
8. Controletraject

Vanaf verslagjaar 2023 geeft het college aan de raad door middel van een rechtmatigheidsverantwoording inzicht in de mate van rechtmatig handelen. Daarmee komt het separate accountantsoordeel over de financiële rechtmatigheid met ingang van 2023 te vervallen. De externe accountant geeft vanaf dat moment alleen nog een controleverklaring af met een oordeel over de getrouwheid (en of de rechtmatigheid getrouw tot stand is gekomen) van de jaarrekening.

- Bijlagen:
- 1 Toelichting op begrip rechtmatigheid en rechtmatigheidscriteria
 - 2 Toelichting met betrekking tot rechtmatige overschrijdingen

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 rapporteringstoleranties voor de controle van de jaarrekening 2023 van de gemeente Eemnes.

De raad kan de accountant alleen nadere aanwijzingen geven voor zover dit uitgaat boven de wettelijke minimumeisen.

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 rapporteringstoleranties. Tevens zal duidelijk aangegeven moeten worden welke wet- en regelgeving in het kader van het financieel beheer onderwerp van rechtmatigheidscontrole zal zijn.

In de financiële verordening is de controle op het financieel beheer vastgesteld. Daarin staan algemene bepalingen ten aanzien van de controle, richtlijnen voor de aanbesteding van een nieuwe accountant en een artikel over de communicatie rondom de jaarrekening.

Met dit Controleprotocol stelt de gemeenteraad nadere aanwijzingen vast die specifiek van toepassing zijn op het controlejaar 2023.

1.3 Relatie met verbonden partijen

De gemeente Eemnes heeft een aantal verbonden partijen die delen van de gemeentelijke uitvoerende taken uitvoeren. Voor deze gemeentelijke taken geldt dat ook bij het uitbesteden het rechtmatigheidsoordeel van invloed kan zijn op de goedkeuring van de eigen jaarrekening. Dat oordeel zal komen van de accountant van de verbonden partij. Het toezicht vanuit de eigen organisatie verloopt via de paragraaf Verbonden Partijen.

2. ALGEMENE UITGANGSPUNTEN VOOR DE CONTROLE (GETROUWHEID EN RECHTMATIGHEID)

Zoals in ex art. 213 Gemeentewet is voorgeschreven zal de controle van de jaarrekening door de accountant gericht zijn op het afgeven van een oordeel over:

- de getrouwe weergave van de in de jaarrekening gepresenteerde baten en lasten en de grootte en samenstelling van het vermogen;
- de getrouwe weergave van 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 art. 186 Gemeentewet (Besluit Begroting en Verantwoording Provincies en Gemeenten); en
- de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening.

Een getrouw beeld houdt in dat de uitkomsten van het gevoerde financieel beheer op een juiste manier in de jaarrekening worden weergegeven, er zijn dan geen fouten en/of onzekerheden waardoor het oordeel van de gebruiker (de gemeenteraad) beïnvloed wordt.

Onder rechtmatigheid wordt begrepen dat de in de rekening verantwoorde lasten, baten en balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen. Dat wil zeggen "in overeenstemming met de begroting en met de van toepassing zijnde wettelijke regelingen, waaronder gemeentelijke verordeningen". In de bijlage 1 is de uitgebreide toelichting op het begrip rechtmatigheid en de rechtmatigheidscriteria opgenomen. In bijlage 2 staat beschreven welke afwijkingen van de begroting in het oordeel worden meegenomen.

3. GOEDKEURINGS- EN RAPPORTERINGSTOLERANTIES

3.1 Jaarrekening algemeen

De accountant stelt de getrouwheid van de jaarrekening vast, inclusief de rechtmatigheidsverantwoording – een onderdeel van de jaarrekening. In de controleverklaring wordt geen afzonderlijk oordeel meer gegeven over het aspect van de rechtmatigheid. Het bestuur neemt de rechtmatigheidsverantwoording op in de jaarrekening. De accountant toetst uitsluitend of de jaarrekening getrouw is, maar toetst daarbij dus ook of de rechtmatigheidsverantwoording dat is.

Hierbij wordt beoordeeld of de rechtmatigheidsverantwoording:

- Juist, toereikend en volledig is;
- Geschikt is voor het doel waarvoor deze wordt verstrekt;
- Bij het college/raad geen ander beeld oproept, dan overeenkomt met de feiten.

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.

In het Bado zijn minimumeisen voor de in de controle te hanteren goedkeuringstoleranties voorgeschreven. De raad mag de goedkeuringstoleranties scherper vaststellen dan deze minimumeisen. Dit moet dan wel worden toegelicht in de controleverklaring.

Goedkeuringstolerantie

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 en de strekking van de af te geven controleverklaring.

De rapporteringstolerantie bepaalt wanneer een fout of onzekerheid wordt gerapporteerd. Een lagere rapporteringstolerantie leidt in beginsel niet tot aanvullende controlewerkzaamheden, maar wel tot een uitgebreidere rapportage van bevindingen.

In het hierna opgenomen schema is de goedkeuringstolerantie opgenomen, conform de wettelijke minimumeisen.

Goedkeuringstolerantie	Strekking van de controleverklaring:			
	Goedkeurend	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%	-

De raad stelt de goedkeuringstolerantie voor het controlejaar 2023 vast op de minimumeisen van het Besluit accountantscontrole decentrale overheden.

Verantwoordingsgrens

De verantwoordingsgrens is een door de gemeente vastgesteld bedrag, waarboven de afwijkingen (fouten en onduidelijkheden) moet opnemen in de rechtmatigheidsverantwoording. De verantwoordingsgrens valt binnen de bandbreedte van 0% tot 3% van de totale lasten van de gemeente, inclusief de dotaties aan de reserves.

De raad is vrij om binnen de eerdergenoemde bandbreedte de verantwoordingsgrens te bepalen waarboven afwijkingen in de rechtmatigheidsverantwoording moeten worden opgenomen. Onder afwijkingen wordt verstaan fouten (dus het niet naleven van wet- en regelgeving) en/of posten waarvan bij het college onduidelijkheid bestaat over de rechtmatigheid. Hierbij is van belang om op te merken dat voor fouten en onduidelijkheden hetzelfde percentage geldt. Fouten en onduidelijkheden mogen daarbij niet bij elkaar worden opgeteld. Bij de keuze voor de verantwoordingsgrens moet de raad een afweging maken tussen enerzijds de hoogte van de verantwoordingsgrens en anderzijds de inspanningen die voor het ambtelijk apparaat verbonden zijn aan het detecteren en rapporteren van de rechtmatigheidsfouten en onduidelijkheden.

De raad stelt de verantwoordingsgrens vast op 3% van de totale lasten inclusief dotaties aan de reserves.

Blijven zowel de fouten als afzonderlijke onduidelijkheden onder de verantwoordingsgrens dan worden geen afwijkingen opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording. Wel blijft het relevant om alle geconstateerde afwijkingen te vermelden in de paragraaf bedrijfsvoering van de jaarstukken. Hiervoor wordt de rapportagegrens gehanteerd.

Rapporteringstolerantie

De rapporteringstolerantie 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.

De rapporteringstolerantie kan worden vastgesteld op een maatschappelijk relevant geacht absoluut bedrag. De rapporteringstoleranties kunnen zich ook 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 raad vastgesteld, met inachtneming van de genoemde 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.

Om goed invulling te kunnen geven aan haar controlerende taak, maar tegelijk niet teveel in details te treden, stelt de raad de rapporteringstolerantie waarboven de accountant fouten of onzekerheden rapporteert, vast op € 25.000.

Het college is verplicht om onrechtmatigheden toe te lichten in de bedrijfsvoeringsparagraaf indien de geconstateerde onrechtmatigheid de verantwoordingsgrens overschrijdt.

Het college hecht waarde aan het gesprek over de bevindingen uit de rechtmatigheidscontroles. Daarom beperkt het college zich niet alleen tot het geven van een toelichting alleen bij het overschrijden van de verantwoordingsgrens en wordt in lijn met de

rapporteringstolerantie voor de accountant de rapporteringsgrens voor rechtmatigheidsfouten in de paragraaf bedrijfsvoering vastgesteld op € 25.000.

3.2 Specifieke uitkeringen

Vanaf verslagjaar 2006 is het principe van “single information en single audit” van toepassing ten aanzien van een groot aantal specifieke uitkeringen. Hieronder volgt een toelichting op de rapporterings- en goedkeuringstoleranties die daarbij gehanteerd zullen worden.

Rapporteringstoleranties:

Bij besluit van 4 juli 2006 inzake “single information en single audit” voor specifieke uitkeringen heeft de minister van BZK het volgende aangegeven betreffende de rapporteringstolerantie:

In het verslag van bevindingen van de accountant wordt per specifieke uitkering gerapporteerd met een rapporteringstolerantie gebaseerd op de lasten van de specifieke uitkering in het verantwoordingsjaar of, bij meerjarige financiële afrekening op basis van prestatieafspraken, gebaseerd op het totale voorschot per specifieke uitkering, in alle gevallen met een ondergrens van te melden bevindingen van:

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

Goedkeuringstoleranties:

Hierover is in het hiervoor genoemde besluit geen voorschrift opgenomen. Daar de verantwoording van de specifieke uitkering een onderdeel zijn van de jaarrekening, wordt voorgesteld om voor wat betreft getrouwheid en de rechtmatigheid dezelfde goedkeuringstoleranties te handhaven die ook voor de overige onderdelen van de jaarrekening van toepassing zijn.

Voor verdere richtlijnen wordt verwezen naar de ‘Nota verwachtingen accountantscontrole SISA’ van het Ministerie van Binnenlandse Zaken.

4. REIKWIJDTE EN NORMENKADER RECHTMATIGHEIDSTOETSING

De reikwijdte van de rechtmatigheidstoets wordt bepaald door de reikwijdte van het begrip rechtmatigheid en het te hanteren normenkader.

Het juridische begrip rechtmatigheid heeft betrekking op alle geldende wetten en regels en betreft het handelen in overeenstemming met alle wetten en regels. 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. Het onderzoek betreft dan alleen de handelingen die tot die financiële mutaties leiden (ook wel 'financiële beheershandelingen' genoemd). Andere handelingen waar geen directe financiële mutatie tegenover staat, worden alleen meegenomen of bekeken wanneer die handelingen kunnen leiden tot financiële gevolgen. Een uitgebreidere toelichting op het begrip rechtmatigheid en de toetsing daarop staat in bijlage 1.

De accountant stelt de getrouwheid van de jaarrekening vast, inclusief de rechtmatigheidsverantwoording, een onderdeel van de jaarrekening. In de controleverklaring wordt geen afzonderlijk oordeel meer gegeven over het aspect van de rechtmatigheid. Het college neemt de rechtmatigheidsverantwoording/-verklaring op in de jaarrekening. De accountant toetst uitsluitend of de jaarrekening getrouw is, maar toetst daarbij dus ook of de rechtmatigheidsverantwoording dat is.

Het normenkader voor de rechtmatigheidscontrole betreft de inventarisatie van de wet- en regelgeving die voor de accountantscontrole van belang is. Het gaat om zowel externe wetgeving van hogere overheden als om regelgeving van de gemeente zelf.

Voor al deze wetten en regels geldt dat ze alleen in het normenkader horen wanneer er bepalingen in staan die van invloed zijn op de financiële mutaties. Met betrekking tot de rechtmatigheid kunnen we dan kijken of er bepalingen in staan die recht, hoogte en duur van bijvoorbeeld een uitkering, subsidie of belasting bepalen.

Collegebesluiten vallen buiten de rechtmatigheid toets. Deze voorschriften hebben immers betrekking op de relatie tussen het college en de ambtenaren. Kaderstellende collegebesluiten kunnen verplicht zijn gesteld door hogere regelgeving of raadsbesluiten. Indien in deze regeling de verplichting tot het opstellen en nemen van een besluit is opgenomen, zal de accountant alleen onderzoeken of dit besluit ook daadwerkelijk door het college is vastgesteld.

Het normenkader wordt actueel gehouden door Interne Controle en is op de afdeling beschikbaar.

5. OPERATIONALISERING NORMENKADER

Om het normenkader te kunnen gebruiken voor de interne beheersing en de accountantscontrole moet het worden geoperationaliseerd. Voor de operationalisering wordt in kaart gebracht welke financiële beheershandelingen er bij de verschillende taakvelden zijn en aan welke bepalingen die moeten voldoen. Vervolgens worden de beheersmaatregelen in kaart gebracht om ervoor te zorgen dat inderdaad aan die bepalingen wordt voldaan. Dit wordt vastgelegd in werkplannen en vervolgens getoetst door de accountant.

Bij het operationaliseren van het normenkader is het essentieel dat wordt bepaald waarop wordt getoetst. Als gezegd zal de accountant niet elke beheershandeling toetsen, maar ook niet elke soort handeling. Sommige handelingen zullen maar zeer sporadisch voorkomen en ook niet of nauwelijks financiële gevolgen hebben. Voor een oordeel over de hele jaarrekening worden die niet getoetst of mogelijk incidenteel. Bij de operationalisering van het normenkader is het dan ook de essentie om hoofd- en bijzaken van elkaar te scheiden en een risico analyse te maken. Op die manier kun je gericht en efficiënt toetsen.

6. HARDHEIDSCLAUSULE

Ondanks het feit dat het normenkader zorgvuldig is opgesteld, is het onmogelijk te garanderen dat dit normenkader hiermee limitatief is. Dat betekent dat in die gevallen waarin de interne wet- en regelgeving, zoals die is opgenomen in het normenkader, niet voorziet dan wel (interpretatie) ruimte laat, het college gemandateerd is om beslissingen te nemen.

7. COMMUNICATIE & ROLLEN

Hieronder staat als richtlijn een overzicht van de belangrijkste bestuurlijke en management rollen binnen het proces van de controle.

Gremium/functie	Rol
Raad	De raad is opdrachtgever van de accountant en stelt het controleprotocol vaststelt. De raad kan met het controleprotocol nadere aanwijzingen geven voor de controle.
College	Het college is verantwoordelijk voor de goede uitvoering van het controletraject, kan de managementletter behandelen en zal in ieder geval de jaarstukken voorleggen aan de raad.
Portefeuillehouder financiën	De portefeuillehouder financiën is namens het college contactpersoon voor de accountant. Zowel de opdrachtformulering als de bevindingen van de controle worden met de portefeuillehouder gecommuniceerd.
Secretaris en concerncontroller gemeente	De secretaris en de concerncontroller zijn voor de accountant belangrijke gesprekspartners binnen de organisatie bij de uitvoering van de controle.

8. CONTROLETRAJECT

Het traject van de controle bestaat globaal uit de volgende stappen.

Actie	Wie	Inhoud	Wanneer
Startgesprek bestuurlijk	Raad/portefeuillehouder	Uitgangspunten en aandachtspunten controle.	mei – augustus
Startgesprek ambtelijk	Concerncontroller, adviseur IC	Uitgangspunten, aandachtspunten controle, invulling controle, planning.	augustus - september
Interim controle	Medewerkers	Tussentijdse toetsing op processen en mogelijke risico's.	oktober - november
Ontvangst Managementletter	Secretaris, Concerncontroller	Oordeel over de beheersing van processen en risico's bij jaarrekening.	december – januari
Behandeling managementletter	Portefeuillehouder	De managementletter wordt besproken door de pfh en de accountant.	januari - februari
Controle jaarrekening	Medewerkers	De accountant komt langs voor de controle van de stukken van de jaarrekening.	mei - juni
Verslag van bevindingen	Raad	Rapport over de getrouwheid van het financieel beheer over het verslagjaar.	juni - juli
Controleverklaring	Raad	Rapport en oordeel over de getrouwheid van de jaarrekening van het verslagjaar.	juni - juli

De accountant voert in de tweede helft van het controlejaar een interim (tussentijdse) controle uit. Over de uitkomsten van de tussentijdse controle brengt de accountant een interim controlerapportage ('management letter') uit. De management letter wordt behandeld in het management en directie en ter kennisname aangeboden aan het college. n.b. Omdat bijna alle processen in de BEL Combinatie plaatsvinden, wordt de management letter ambtelijk behandeld in de BEL Combinatie en zullen daar door directie en management eventueel acties worden ondernomen op tussentijdse bevindingen.

De accountant voert in de eerste helft van het jaar volgend op het controlejaar een eindcontrole uit op de jaarrekening. Over de uitkomsten van de eindcontrole brengt de accountant een verslag van bevindingen uit en een oordeel over de getrouwheid en (en of de rechtmatigheid getrouw tot stand is gekomen) van de jaarrekening. Dit verslag wordt uitgebracht aan de raad en in afschrift aan het college.

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. De controleverklaring wordt toegezonden aan de raad, zodat deze het door het college opgestelde jaarverslag en de jaarrekening kan vaststellen. Het verslag van bevindingen maakt deel uit van de controleverklaring.

In het "*verslag van bevindingen*" wordt in ieder geval gerapporteerd over:

- Een oordeel over de getrouwheid (en of de rechtmatigheid getrouw tot stand is gekomen) van de jaarrekening;
- Eventuele bevindingen met betrekking tot de betrouwbaarheid en de continuïteit van het door de gemeente gehanteerde management informatie systeem;
- Relevante informatie vanuit de adviesfunctie / professie van de accountant; en
- De stand van zaken c.q. voortgang met betrekking tot in eerdere rapportages vermelde aanbevelingen en verbeterpunten.

BIJLAGE 1 Toelichting op begrip rechtmatigheid en rechtmatigheidscriteria

Begrip rechtmatigheid

In het Bado wordt onderscheid gemaakt tussen het juridische begrip rechtmatigheid en de rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole. Het juridische begrip rechtmatigheid heeft betrekking op alle geldende wetten en regels. Rechtmatigheid is dan het handelen in overeenstemming met alle wetten en regels.

De accountant stelt de getrouwheid van de jaarrekening vast, inclusief of de rechtmatigheid getrouw tot stand is gekomen. In de controleverklaring wordt geen afzonderlijk oordeel meer gegeven over het aspect van de rechtmatigheid. Het college neemt de rechtmatigheidsverantwoording op in de jaarrekening. De accountant toetst uitsluitend of de jaarrekening getrouw is, maar toetst daarbij dus ook of de rechtmatigheidsverantwoording dat is.

Het begrip rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole is een minder omvattend begrip. Hierbij bestaat 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 (b.v. aankoop grond)
- Financieringen, waaronder opgenomen en uitgezette leningen en daarbij behorende rente en aflossingen.

Bovenstaande sluit in beginsel regels uit met betrekking tot handelingen en beslissingen van niet-financiële aard. Hierop bestaat twee belangrijke nuances:

1. 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 getroffen.
2. 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.

Rechtmatigheidscriteria

In het kader van de rechtmatigheidscontrole kunnen de volgende rechtmatigheidscriteria worden onderkend: het begrotingscriterium, het misbruik en oneigenlijk gebruik criterium, het voorwaardencriterium, 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 voorwaardencriterium;
3. Het misbruik en oneigenlijk gebruik criterium (M&O-criterium).

Hieronder zijn deze criteria toegelicht.

Begrotingscriterium

Als blijkt dat de gerealiseerde lasten zoals deze zijn weergegeven in de jaarrekening hoger zijn dan de geraamde bedragen met inbegrip van de laatste begrotingswijziging, is - voor zover het begrotingsoverschrijdingen betreft - mogelijk sprake van onrechtmatige financiële beheershandelingen. De financiële beheershandeling die deze begrotingsoverschrijding veroorzaakt, kan namelijk in strijd zijn met het budgetrecht van de gemeenteraad zoals deze is geregeld in de Gemeentewet. Voor de afsluitende oordeelsvorming is van belang in hoeverre de begrotingsoverschrijding past binnen het door de gemeenteraad geformuleerde beleid. Bij hogere lasten dan was begroot, zal bijvoorbeeld worden beoordeeld of deze worden gecompenseerd door aan de lasten gerelateerde hogere inkomsten. Het bepalen van welke begrotingsoverschrijdingen al dan niet verwijtbaar zijn, is voorbehouden aan de raad. Zie ook de eerdergenoemde Nota van toelichting bij het Besluit accountantscontrole gemeenten (Staatsblad 2002, 68) en nadere toelichting in de kadernota paragraaf 3.3. Als het voor de accountant niet duidelijk is of begrotingsoverschrijdingen binnen het door de raad vastgestelde beleid passen, bestaat onzekerheid over de rechtmatigheid van deze overschrijdingen. De accountant zal dan eerst trachten meer duidelijkheid te krijgen over de visie van de raad met betrekking tot deze overschrijdingen. Indien de onzekerheid blijft bestaan, zal de accountant de onzekerheid kwantificeren en in zijn oordeel betrekken.

Voorwaardencriterium

Besteding en inning van gelden door een gemeente zijn aan bepaalde voorwaarden verbonden waarop door de accountant moet worden getoetst (zie ook par. 3.2 van de kadernota). Deze voorwaarden liggen vast in wet- en regelgeving (Algemene verbindende voorschriften van de Europese Unie, formele wetten, algemene maatregelen van bestuur, ministeriële regelingen, raadsbesluiten, verordeningen, richtlijnen, protocollen e.d. met een wettelijke grondslag en jurisprudentie). De gestelde voorwaarden hebben in het algemeen betrekking op de omschrijving van de doelgroep respectievelijk het project, de heffings- en/of de declaratiegrondslag, normbedragen, de bevoegdheden, het voeren van een administratie, het verkrijgen en bewaren van bewijsstukken, aan te houden termijnen besluitvorming, betaling, declaratie e.d. De minimale voorwaarden met betrekking tot een

financiële beheershandeling hebben betrekking op 'recht, hoogte en duur', de eventuele aanvulling verschilt per respectievelijk wet, regeling en verordening.

Voor alle geldstromen dient in het toetsingskader ondubbelzinnig vast te staan welke voorwaarden erop van toepassing zijn.

Misbruik en oneigenlijk gebruik criterium

Het is aan te bevelen dat het college zich in het jaarverslag en/of de toelichting op de jaarrekening verantwoordt over de opzet, de uitvoering en de resultaten van het M&O-beleid. Beleid ter voorkoming en bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik ter toetsing op juistheid en volledigheid van gegevens die door derden zijn verstrekt plaats vindt met het oog op het voorkomen van misbruik en oneigenlijk gebruik van regelingen (M&O). De gemeente heeft hier nog geen beleid voor gemaakt. De basis daarvoor ligt in belangrijke mate bij de uitkomsten van de intern al uitgevoerde controles.

Indien een gemeente geen toereikend M&O-beleid ten aanzien van een regeling voert, is er geen sprake van een verantwoord financieel beheer ten aanzien van die regeling. Een gebrekkige uitvoering van het vastgestelde M&O beleid door de gemeente kan leiden tot een bevinding. Indien bij een toereikend M&O-beleid dat in voldoende mate is uitgevoerd toch een belangrijke (materiële) onzekerheid - die inherent is aan de regeling - met betrekking tot de rechtmatigheid van de uitgaven of ontvangsten blijft bestaan en deze niet verder kan worden gereduceerd, dient de accountant te beoordelen of deze onzekerheid in de toelichting bij de jaarrekening adequaat wordt weergegeven. De accountant dient te overwegen of hij na zijn oordeel in zijn verklaring een toelichtende paragraaf opneemt waarin hij de gebruikers van de verantwoording nog eens nadrukkelijk op de bestaande onzekerheid wijst. Indien de onzekerheid van materieel belang ten gevolge van de M&O-problematiek niet toereikend in de toelichting op de jaarrekening is uiteengezet, dan heeft de accountant een bedenking tegen de jaarrekening en is een goedkeurend getrouwheidsoordeel niet toegestaan.

BIJLAGE 2 Toelichting met betrekking tot rechtmatige overschrijdingen

Het begrotingscriterium richt zich primair op de baten en lasten op programmaniveau.

Het bestaande beleid van de raad wordt afgeleid uit:

- De programmabegroting met toelichting; en
- De begrotingswijzigingen met toelichting zoals blijkend uit de tussentijdse rapportages en raadsbesluiten.

Begrotingsafwijkingen worden in de jaarrekening/het jaarverslag toegelicht.

Bij het operationaliseren van rechtmatigheid worden de volgende categorieën afwijkingen onderscheiden:

Begrotingsonderschrijdingen	
1.	Kostenonderschrijdingen worden als rechtmatig beschouwd tenzij deze niet passen binnen het bestaande beleid.

Begrotingsoverschrijdingen <i>passend binnen het bestaande beleid</i>	
2.	Kostenoverschrijdingen betreffende activiteiten die passen binnen het bestaande beleid en die geheel of grotendeels worden gecompenseerd door direct gerelateerde inkomsten, <u>bijvoorbeeld</u> via kostendekkende omzet (heffingen, huur) via egalisatiereserves of via subsidies. Deze overschrijdingen worden door de raad geaccepteerd (passend binnen het beleid).
3.	Kostenoverschrijdingen betreffende activiteiten die passen binnen het bestaande beleid en een gevolg zijn van interne factoren zoals <u>bijvoorbeeld</u>: • doorberekening van indirecte kosten, 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 (overschrijding van kredieten: zie bij 5); • overschrijdingen als gevolg van abusievelijke fouten in de begroting; • dotaties aan voorzieningen die verplicht zijn op grond van het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten. Vaak blijken dergelijke zaken pas bij het opmaken van de jaarrekening. Deze overschrijdingen worden door de raad geaccepteerd (passend binnen het beleid).
4.	Kostenoverschrijdingen die passen binnen het bestaande beleid en die in verband met het tijdstip van het ontstaan ervan, niet tijdig aan de raad konden worden gerapporteerd in de Najaarsnota, die niet meer binnen het budget kunnen worden gecompenseerd en die worden veroorzaakt door (externe) factoren zoals <u>bijvoorbeeld</u>: • een open einde (subsidie)regeling; • faillissement van debiteuren / vorderingen die niet geïnd konden worden; • wijzigingen in landelijke wet- en regelgeving met financiële consequenties; • aanpassingen in het gemeentefonds;

	• uitgaven van gemeenschappelijke regelingen; • realisatie op begrote subsidieverwachtingen; • de renteontwikkeling op de kapitaalmarkt; • strategische grondaankopen; • klimaatsomstandigheden, bijvoorbeeld een overschrijding van het budget gladheidbestrijding als gevolg van sneeuwval; • uitgaven die naar hun aard onvoorzien, onvermijdelijk en onuitstelbaar zijn. Vaak blijken dergelijke zaken pas bij het opmaken van de jaarrekening. Deze overschrijdingen worden door de raad geaccepteerd (passend binnen het beleid).
5.	Kostenoverschrijdingen betreffende activiteiten die passen binnen het bestaande beleid en ten onrechte niet tijdig niet aan de raad zijn gerapporteerd in de Najaarsnota, zoals <u>bijvoorbeeld</u>: • een verwachte kostenoverschrijding op jaarbasis was via tussentijdse gegevens al wel bekend, maar men heeft geen voorstel tot begrotingsaanpassing ingediend; • idem met betrekking tot overschrijding van een investeringskrediet. Deze overschrijdingen worden als onrechtmatig beschouwd. Doordat deze overschrijdingen binnen het bestaande beleid vallen, kunnen deze door de raad bij de jaarrekening alsnog worden geautoriseerd.

Begrotingsoverschrijdingen *niet passend binnen het bestaande beleid*

6.	Kostenoverschrijdingen betreffende activiteiten die niet passen binnen het bestaande beleid en die achteraf als onrechtmatig moeten worden beschouwd. <u>Bijvoorbeeld</u> een naheffingsaanslag die na nader onderzoek door de belastingdienst wordt opgelegd, of een boete / schadevergoeding die na een bezwaar- en beroepsprocedure aan de gemeente Eemnes wordt opgelegd. In de praktijk zal het meestal gaan om interpretatieverschillen bij de uitleg van wet- en regelgeving, waar de gemeente zich, eventueel na een gerechtelijke uitspraak, bij zal hebben neer te leggen. Deze overschrijdingen worden als onrechtmatig beschouwd. De overschrijdingen kunnen door de raad bij de jaarrekening alsnog worden geautoriseerd. Doordat de overschrijdingen niet binnen het bestaande beleid vallen, kan de raad er voor kiezen het college te vragen om een indemniteitsbesluit voor te bereiden.
7.	Kostenoverschrijdingen betreffende activiteiten die niet passen binnen het bestaande beleid en waarvoor ook geen door de raad goedgekeurde begrotingsaanpassingen aanwezig zijn. <u>Bijvoorbeeld</u> de doelgroep c.q. de activiteiten zijn in de praktijk ruimer geïnterpreteerd en toegepast dan in de regelgeving. Deze overschrijdingen worden als onrechtmatig beschouwd. De overschrijdingen kunnen door de raad bij de jaarrekening alsnog worden geautoriseerd. Doordat de overschrijdingen niet binnen het bestaande beleid vallen, kan de raad er voor kiezen het college te vragen om een indemniteitsbesluit voor te bereiden.