

Controleprotocol voor de accountantscontrole op de jaarrekening 2017

Versie: 2.0

Datum: 20 november 2017

1. Inleiding

Object van controle is de jaarrekening 2017 en daarmee tevens het financieel beheer over het jaar 2017 zoals uitgeoefend door of namens het Algemeen Bestuur van de Omgevingsdienst Midden- en West-Brabant. Ter voorbereiding op en ondersteuning van de uitvoering van de accountantscontrole moet het Algemeen Bestuur een aantal zaken nader regelen, hetgeen in dit controleprotocol plaatsvindt.

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 2017 van de Omgevingsdienst Midden- en West-Brabant.

Wettelijk kader

De Provinciewet (PW), art. 217 lid 2, schrijft voor dat het Algemeen Bestuur een of meer accountants aanwijst als bedoeld in art. 393 lid 2 Burgerlijk Wetboek voor de controle van de 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 het Algemeen Bestuur nadere aanwijzingen geven voor te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties. Tevens zal in de opdrachtverstrekking duidelijk aangegeven moeten worden welke interne en externe wet- en regelgeving in het kader van het financieel beheer onderwerp van de rechtmatigheidscontrole zal zijn.

2. Algemene uitgangspunten voor de controle (getrouwheid én rechtmatigheid)

Zoals in artikel 217 PW is voorgeschreven zal de controle van de jaarrekening, die wordt uitgevoerd door de door het Algemeen Bestuur 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 interne 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 overstemming zijn van de door het Algemeen Bestuur opgestelde jaarrekening met de bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels bedoeld in artikel 190 PW (Besluit Begroting en Verantwoording Provincies en Gemeenten);
- de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening.

Bij de controle van zijn voor de uit te voeren werkzaamheden van toepassing:

- de nadere regels die bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden gesteld op grond van artikel 217, lid 6 PW (Besluit accountantscontrole decentrale overheden);
- Handleiding Regelgeving Accountancy 2017, waaronder:
 - de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (VGBA);
 - Nadere voorschriften Controle- en Overige Standaarden (NV COS).

3. Te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties

De accountant hanteert in de controle bepaalde toleranties en richt de controle daarop in. De accountant controleert niet ieder document of iedere financiële handeling, maar richt de controle zodanig in dat voldoende zekerheid wordt verkregen over het getrouwe beeld van de jaarrekening en de rechtmatigheid van de verantwoorde baten en lasten en balansmutaties en financiële beheershandelingen met een belang groter dan de vastgestelde goedkeuringstolerantie. De goedkeuringstolerantie is bepalend voor de oordeelsvorming en de strekking van de af te geven controleverklaring.

In het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado) zijn minimeisen voor de in de controle te hanteren *goedkeuringstoleranties* voorgeschreven. Naast de goedkeuringstoleranties wordt de *rapporteringstolerantie* onderscheiden. Dit is een norm waaraan de accountant individuele fouten toets; wanneer fouten aan de norm voldoen, worden ze gerapporteerd zonder dat dit verdere consequenties behoeft te hebben voor de goedkeuring van de jaarrekening als geheel.

De goedkeurings- en rapporteringstolerantie wordt door het Algemeen Bestuur vastgesteld, met inachtneming van de volgende minimeisen:

Goedkeurings- tolerantie	Strekking controleverklaring:			
	Goedkeurend	Beperking	Oordeel- onthouding	Afkeurend
Fouten in de jaarrekening (% totale lasten)	$\leq 1\%$	$> 1\% < 3\%$	-	$\geq 3\%$
Onzekerheden in de controle (% totale lasten)	$\leq 3\%$	$> 3\% < 10\%$	$\geq 10\%$	-

Voor de rapporteringstolerantie stelt het algemeen bestuur verder als maatstaf dat de accountant elke gevonden fout of onzekerheid $\geq \text{€ } 100.000$ rapporteert.

Naast deze kwantitatieve benadering zal de accountant ook een kwalitatieve beoordeling hanteren (professional judgement). De weging van fouten en onzekerheden vindt ook plaats op basis van professional judgement.

De accountant richt de controle in, rekening houdend met de goedkeuringstolerantie, waarbij hij verder waarborgt dat alle gesignaleerde onrechtmatigheden die de goedkeuringstoleranties niet overschrijden maar wel de rapporteringstolerantie ook daadwerkelijk in het verslag van bevindingen worden opgenomen.

De goedkeuringstolerantie wordt voor genoemde jaren vastgesteld op basis van de gerealiseerde bedragen in de jaarrekening.

4. Rechtmatigheid en de aanvullend te controleren rechtmatigheidscriteria

In het kader van de rechtmatigheidscontrole kunnen 9 rechtmatigheidscriteria worden onderkend: (1) het begrotingscriterium, (2) het voorwaardencriterium), (3) het misbruik- en oneigenlijk gebruik-criterium, (4) het calculatiecriterium, (5) het valuteringscriterium, (6) het adresseringscriterium, (7) het volledigheidscriterium, (8) het aanvaardbaarheidscriterium het (9) 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. Begrotingscriterium;
2. M&O-criterium (misbruik en oneigenlijk gebruik);
3. Voorwaardencriterium.

1. Begrotingscriterium

Als blijkt dat gerealiseerde lasten zoals 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 uitgaven. De overschrijding kan namelijk in strijd zijn met het budgetrecht van het Algemeen Bestuur zoals geregeld in de gemeentewet. Voor de afsluitende oordeelsvorming is het van belang in hoeverre de begrotingsoverschrijding past binnen het door het Algemeen Bestuur geformuleerde beleid en/of wordt gecompenseerd door aan de lasten gerelateerde hogere inkomsten. Het bepalen óf respectievelijk welke begrotingsoverschrijdingen al dan niet verwijtbaar zijn, is voorbehouden aan het Algemeen Bestuur.

Begrotingsoverschrijdingen welke uitgaven betreffen die binnen het door het Algemeen Bestuur uitgezette beleid blijven, dienen niet meegenomen te worden in het accountantsoordeel. Dergelijke overschrijdingen kunnen achteraf via de vaststelling van de jaarrekening ter goedkeuring worden voorgelegd aan het Algemeen Bestuur. Ingevolge artikel 28 Besluit Begroting en Verantwoording dient in de programmarekening een toelichting inzake de analyse van de afwijkingen tussen de begroting na wijziging en de programmarekening te worden opgenomen.

2. M&O-criterium

In het kader van de financiële verordening wordt weliswaar gesproken over een beleid voor misbruik en oneigenlijk gebruik (M&O-beleid), maar de aard van de activiteiten van de Omgevingsdienst Midden- en West-Brabant maakt dat vooralsnog geen nadere inkleuring van dat beleid noodzakelijk is.

3. Voorwaardencriterium

Besteding en inning van gelden door een Gemeenschappelijke Regeling 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 regelgeving. De precieze invulling verschilt per wet, regeling en verordening.

Voor alle geldstromen dient ondubbelzinnig vast te staan welke voorwaarden er op van toepassing zijn. Door de hogere overheden gestelde voorwaarden liggen volledig vast. Dit geldt niet voor de voorwaarden in de regelgeving binnen de Omgevingsdienst. Het Algemeen Bestuur is kaderstellend en wordt geacht de norm te stellen waaraan het Dagelijks Bestuur wordt getoetst. Het Algemeen Bestuur moet op grond van een overzicht (Normenkader) van alle geldende wet- en regelgeving, het voorwaardencriterium inrichten

en concretiseren. Dit betekent dat limitatief moet zijn aan welke in wet- en regelgeving vastgelegde voorwaarden de accountant moet toetsen.

5. Rechtmatigheid en de aanvullend te controleren rechtmatigheidscriteria

De accountantscontrole op rechtmatigheid voor het kalenderjaar 2017 is limitatief gericht op:

A. Wettelijke kaders

De naleving van wettelijke kaders, zoals die in de kolom "Externe wet- en regelgeving" van de "Inventarisatie wet- en regelgeving in het kader van de rechtmatigheidscontrole bij de gemeenteschappelijke regeling Omgevingsdienst Midden- en West-Brabant" (Normenkader) is opgenomen (bijlage 1 van dit protocol). Dit uitsluitend voor zover deze directe financiële beheershandelingen betreffen of kunnen betreffen;

B. Kaders van de Omgevingsdienst Midden- en West-Brabant

De naleving van de volgende "interne" kaders:

- De begroting;
- De financiële verordening;
- De controleverordening;

en de overige kaders zoals opgenomen in de kolom "Interne regelgeving" van de "Inventarisatie wet- en regelgeving voor de rechtmatigheidscontrole bij de gemeenteschappelijke regeling Omgevingsdienst Midden- en West-Brabant" (Normenkader) in bijlage 1 van dit protocol. Dit laatste voor zover van toepassing en uitsluitend voor zover deze directie financiële beheershandelingen betreffen of kunnen betreffen. Ten aanzien van het voorwaarden criterium vindt voor interne regelgeving uitsluitend een toets plaats naar de hoogte, duur en doelgroep/object van financiële beheershandelingen, tenzij jegens derden (bijvoorbeeld in toekenningsbeschikkingen) aanvullende voorwaarden met directe financiële consequenties zijn gesteld.

C. Afwegingskader Algemeen Bestuur

Bij controle op het begrotingscriterium geldt het volgende afwegingskader. Daarbij geldt dat het woord "passend" aangeeft dat de desbetreffende last past binnen het door het Algemeen Bestuur geformuleerde beleid.

Oorzaak begrotingsoverschrijding	Weging Algemeen Bestuur	Aanvullende voorwaarde
1. Fout in de begroting	Onrechtmatig	
2. Onjuist begrotingsjaar	Onrechtmatig	
3. Passende hogere lasten én baten	Niet onrechtmatig	Mits afdoende toegelicht in de jaarrekening
4. Passende hogere lasten, welke reeds tijdig tussentijds zijn gesignaleerd	Niet onrechtmatig	Mits zodanig tussentijds door het Dagelijks bestuur en Algemeen Bestuur geaccordeerd
5. Passende hogere lasten, niet tijdig gesignaleerd vanwege ontbrekende informatie van derden en vanwege het optreden van calamiteiten	Niet onrechtmatig	Mits afdoende toegelicht in de jaarrekening

Oorzaak begrotingsoverschrijding	Weging Algemeen Bestuur	Aanvullende voorwaarde
6. <i>Passende hogere lasten, abusievelijk niet tijdigesignaleerd</i>	<i>Onrechtmatig</i>	
7. <i>Niet passende lasten, geld is anders besteed dan door het Algemeen Bestuur is bedoeld</i>	<i>Onrechtmatig</i>	
8. <i>Bij later onderzoek zijn fouten uit het verleden signaleerd</i>	<i>Niet onrechtmatig</i>	<i>Mits afdoende toegelicht in de jaarrekening en door de accountant als zodanig gerapporteerd.</i>
9. <i>Hogere lasten vanwege duurdere investeringen</i> a. <i>Overschrijding krediet tenminste 10% én > € 100.000;</i> b. <i>Overige overschrijdingen</i>	a. <i>Onrechtmatig</i> b. <i>Niet onrechtmatig</i>	<i>Mits afdoende toegelicht in de jaarrekening</i>
10. <i>Hogere incidentele baten die zijn aangewend ter dekking van niet passende lasten</i>	<i>Onrechtmatig</i>	

6. Rapportering accountant

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

A. Verslag van bevindingen

Overeenkomstig de gemeentewet wordt omtrent de controle van de jaarrekening een verslag van bevindingen uitgebracht aan het Algemeen Bestuur en in afschrift aan het Dagelijks Bestuur. 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.

B. Uitgangspunten voor rapportagevorm

Gesignaleerde onrechtmatigheden worden toegelicht en gespecificeerd naar de aard van het criterium (begrotingscriterium, voorwaarden criterium, etc.). Fouten of onzekerheden die de rapporteringstolerantie als bedoeld in hoofdstuk 3 van dit controleprotocol overschrijden, worden weergegeven in een apart overzicht bij het verslag van bevindingen.

C. Controleverklaring

In de controleverklaring wordt op een gestandaardiseerde wijze, zoals wettelijk voorgeschreven, de uitkomst van de accountantscontrole van de jaarrekening weergegeven, zowel ten aanzien van de getrouwheid als de rechtmatigheid. Deze controleverklaring wordt verstrekt aan het Algemeen Bestuur en is bedoeld voor openbaarmaking. De controleverklaring wordt verstrekt na vaststelling van de jaarrekening door het Algemeen Bestuur.

BIJLAGE 1: Inventarisatie wet- en regelgeving in het kader van de rechtmatigheidscontrole bij de gemeenschappelijke regeling Omgevingsdienst Midden- en West-Brabant

In het navolgende overzicht is een inventarisatie gegeven van de in het kader van de rechtmatigheidscontrole bij de regio relevante algemene wet- en regelgeving.

Dit overzicht moet als volgt worden gelezen: in de eerste kolom wordt een algemene omschrijving gegeven die overeenkomt met een of meer programma's. In de tweede kolom wordt dit nader uitgewerkt naar de specifieke activiteiten welke onder het desbetreffende programma kunnen vallen. In de kolom wetgeving extern wordt de te toetsen algemene wet- en regelgeving aangegeven die direct een relatie heeft met het financieel beheer en de inrichting van de financiële organisatie van de gemeenschappelijke regeling Omgevingsdienst Midden- en West-Brabant. De randvoorwaarden waarbinnen uitgaven (lasten) mogen worden (aan)gedaan worden onder meer ontleend aan de begroting, de financiële verordening en het delegatie- en mandaatbesluit.

Veelal zal het algemeen bestuur ter verdere implementatie van de uitvoering van deze algemene wet- en regelgeving eigen verordeningen en/of beleidsregels opstellen waarmee een nadere invulling wordt gegeven van het daaraan verbonden financiële beheer. De voor de Omgevingsdienst van toepassing zijnde verordeningen en besluiten zijn in de laatste kolom opgenomen.

Daarnaast worden door de Rijksoverheid dan wel andere instanties op grond van deze algemene wet- en regelgeving specifieke geldstromen geïnitieerd, bijvoorbeeld in de vorm van subsidies en/of specifieke uitkeringen. Ook deze specifieke (subsidie) regelgeving is reeds zoveel mogelijk in dit overzicht opgenomen. Voor het verkrijgen van subsidies en/of specifieke uitkeringen moet veelal worden voldaan aan de in deze wet- en regelgeving geformuleerde (nadere) voorwaarden, het zogenaamde voorwaardencriterium.

Het financiële belang van de onderhavige wet- en regelgeving wordt uiteraard mede bepaald door de omvang van de geldstroom die daarmee direct is gemoeid. Daarnaast zijn echter de potentiële risico's van belang welke kunnen ontstaan wanneer relevante wet- en regelgeving niet wordt nageleefd, bijvoorbeeld inzake Europese aanbesteding. Dergelijke risico's kunnen indirect tot geldstromen gaan leiden wanneer bijvoorbeeld schadeclaims moeten worden gehonoreerd of op een onjuiste titel verkregen gelden moeten worden geretourneerd.

In de tabel is de regelgeving die van invloed is op de directe financiële beheershandelingen, aangegeven met een * (alleen voor zover deze door het algemeen bestuur zijn bekrachtigd tellen mee in het rechtmatigheidsoordeel van de accountant). Dit is een richtinggevende markering: bij het beoordelen van financiële beheershandelingen kan ook andere regelgeving in beeld komen.

** Ten aanzien van het inkoop & aanbestedingsbeleid zoals vastgesteld door het bestuur zijn enkel die voorwaarden relevant voor de accountantscontrole welke van toepassing zijn op de naleving van de Europese aanbestedingsregels.

Programma	Omschrijving activiteiten	Externe wet- en regelgeving	Interne regelgeving
Algemeen Bestuur en bedrijfsvoering	Algemeen financieel middelenbeheer	– Grondwet – Burgerlijk Wetboek – Gemeentewet – Besluit Begroting en Verantwoording* – Wet gemeenschappelijke regelingen – Algemene Wet Bestuursrecht – Besluit Accountantscontrole provincies en gemeenten – AMvB Single Information, Single Audit – Gewijzigde Wet Financiële markten – Fiscale wetgeving*	– Gemeenschappelijke regeling OMWB – Financiële verordening* – Nota reserves en voorzieningen* – Mandaatregeling* – Budgethoudersregeling OMWB 2017 – Klachtenregeling OMWB
	Treasurybeheer	– Wet financiering decentrale overheden (Fido)* – Wet betalingstermijnen*	– Treasurystatuut*
	Arbeidsvoorwaarden en personeelsbeleid	– Ambtenarenwet – Fiscale wetgeving* – Sociale verzekeringswetten* – CAR/UWO* – Wet Normering Topinkomens* – Arbeidstijdenwet	– Sociaal Beleidskader (SBK) – Sociaal statuut – Beloningsregeling – Regeling flexibel belonen – Regeling studiefaciliteiten – Stagebeleid – Consignatieregeling 2016 – Reiskostenregeling – Strategisch opleidingsbeleid
	Inkopen en contract-beheer	– EU-aanbestedingsregels* – Burgerlijk wetboek – Aanbestedingswet 2012 – Gids proportionaliteit – Wet markt en overheid	– Inkoop & aanbestedingsbeleid 2016 – Inkoop- en aanbestedingsreglement 2017 – Algemene inkoopvoorwaarden 2017 voor Levering en Diensten