

Memo

Aan: Leden AB
Betreft: Vergadering AB 8 januari 2013
Agendapunt: **Vd. Vaststellen controleverordening**
Datum: 8 januari 2013

Controleverordening (art. 213 GW)

Het algemeen bestuur van de Werkorganisatie Duivenvoorde

gelet op artikel 35 van de Gemeenschappelijke Regeling Werkorganisatie Duivenvoorde, artikel 34 van de Wet gemeenschappelijke regelingen (Wgr), artikel 213 Gemeentewet en het Besluit accountantscontrole decentrale overheden;

. . . besluit;

vast te stellen:

Verordening voor de controle op het financieel beheer en op de inrichting van de financiële organisatie van de Gemeenschappelijke Regeling Werkorganisatie Duivenvoorde.

Artikel 1 Definities

In deze verordening wordt verstaan onder:

a. accountant

- een door het algemeen bestuur benoemde:
- registeraccountant of
 - accountant-administratieconsulent met een aantekening in het inschrijvingsregister als bedoeld in het derde lid van artikel 36, Wet op de Accountant-Administratieconsulenten of
 - organisatie waarin voor de accountantscontrole bevoegde accountants samenwerken, belast met de controle van de in artikel 34 van de Wgr bedoelde jaarrekening.

b. accountantscontrole

de controle van de in artikel 197 Gemeentewet bedoelde jaarrekening uitgevoerd door de door het algemeen bestuur benoemde accountant van:

- het getrouwe beeld van de in de jaarrekening gepresenteerde baten en lasten en de grootte en samenstelling van het vermogen;
- het rechtmatig tot stand komen van de baten en lasten en balansmutaties;
- het in overeenstemming zijn van de door het dagelijks bestuur opgestelde jaarrekening met de bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels bedoeld in artikel 186 van de Gemeentewet ;
- o - de inrichting van het financieel beheer en de financiële organisatie gericht op de vraag of deze een getrouwe en rechtmatige verantwoording mogelijk maken;

waarbij de nadere regels die bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden gesteld op grond van het zesde lid van artikel 213 van de Gemeentewet , in acht worden genomen.

- c. rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole
het overeenstemmen van het tot stand komen van de financiële beheershandelingen en de vastlegging daarvan met de relevante wet- en regelgeving, zoals bedoeld in het Besluit accountantscontrole decentrale overheden.
- d. deelverantwoording
een in opdracht van het algemeen bestuur ten behoeve van de verslaglegging opgestelde verantwoording van een afzonderlijke organisatie-eenheid binnen de werkorganisatie, welke verantwoording onderdeel uit maakt van de jaarrekening.
- e. Wgr
de Wet gemeenschappelijke regelingen
- f. Werkorganisatie
de Werkorganisatie Duivenvoorde, genoemd in artikel 2 van de gemeenschappelijke regeling Werkorganisatie Duivenvoorde

Artikel 2. Opdrachtverlening accountantscontrole

1. De accountantscontrole wordt opgedragen aan een door het algemeen bestuur te benoemen accountant. De benoeming van de accountant geschiedt voor een periode van 4 jaar.
2. Het dagelijks bestuur bereidt in overleg met het algemeen bestuur de aanbesteding van de accountantscontrole voor.
3. Het algemeen bestuur stelt voor de aanbesteding van de accountantscontrole het programma van eisen vast. In het programma van eisen worden voor de jaarlijkse accountantscontrole opgenomen:
 - a. de toe te passen goedkeuringstoleranties (en afwijkende rapporteringstoleranties) bij de controle van de jaarrekening;
 - b. de apart te controleren deelverantwoordingen en de daarbij toe te passen omvangsbases en goedkeuringstoleranties (en afwijkende rapporteringstoleranties);
 - c. de inrichtingseisen voor het verslag van bevindingen;
 - d. de eventueel aanvullende uit te voeren tussentijdse controles;
 - e. de frequentie en inrichtingseisen van de aanvullende tussentijdse rapportering; en voor ieder afzonderlijk te controleren begrotingsjaar;
 - f. de posten van de jaarrekening en deelverantwoordingen met bijbehorende afwijkende rapporteringstoleranties, waaraan de accountant bij zijn controle specifiek aandacht dient te besteden;
 - g. de gemeentelijke producten en of organisatieonderdelen met bijbehorende afwijkende rapporteringstoleranties, waaraan de accountant bij zijn controle specifiek aandacht dient te besteden.
4. In afwijking van het gestelde in lid 3, onderdelen f en g, kan het algemeen bestuur in het programma van eisen opnemen, dat het algemeen bestuur jaarlijks voorafgaand aan de accountantscontrole in overleg met de accountant vaststelt de posten van de jaarrekening, de posten van de deelverantwoordingen, de producten en de organisatieonderdelen, waaraan de accountant bij zijn controle specifiek aandacht dient te besteden en welke rapporteringstoleranties hij daarbij dient te hanteren.
5. In geval van Europese aanbesteding van de accountantscontrole stelt het algemeen bestuur voor de selectie van de accountant de selectiecriteria vast en per selectie criterium de bijbehorende weging vast.

Artikel 3. Informatieverstrekking door het dagelijks bestuur

1. Het dagelijks bestuur is verantwoordelijk voor de samenstelling van de jaarrekening conform de geldende interne - en externe wet- en regelgeving en overlegt deze aan de accountant voor controle.
2. Het dagelijks bestuur draagt er zorg voor dat alle aan de jaarrekening ten grondslag liggende verordeningen, nota's, collegebesluiten, deelverantwoordingen, administraties, plannen, overeenkomsten, berekeningen e.d. voor de accountant ter inzage liggen en goed toegankelijk zijn.
3. Bij de jaarrekening bevestigt het dagelijks bestuur schriftelijk aan de accountant, dat alle hem bekende informatie van belang voor de oordeelsvorming van de accountant is verstrekt.
4. Het dagelijks bestuur overlegt de gecontroleerde jaarrekening samen met de accountantsverklaring en het verslag van bevindingen voor uiterlijk dd.dd. aan het algemeen bestuur.
5. Alle informatie die na afgifte van de accountantsverklaring en voor behandeling van de jaarrekening in het algemeen bestuur beschikbaar komt en die van invloed is op het beeld dat de jaarrekening geeft, wordt terstond door het dagelijks bestuur aan het algemeen bestuur en de accountant gemeld.

Artikel 4. Inrichting accountantscontrole

1. De accountant bepaalt binnen het kader van de opdrachtverlening de wijze waarop de accountantscontrole wordt ingericht, alsmede de aard en de omvang van de daarbij behorende werkzaamheden.
2. De accountant bepaalt binnen het kader van de opdrachtverlening de frequentie van de uit te voeren controles. De accountant kan de controlewerkzaamheden zonder voorafgaande kennisgeving uitvoeren.
3. Ter bevordering van een efficiënte en doeltreffende accountantscontrole vindt periodiek (afstemmings-)overleg plaats tussen de accountant en (een vertegenwoordiger uit) het algemeen bestuur, de portefeuillehouder financiën, een lid van de concerndirectie, de concerncontroller en het hoofd Financiën, facilitaire en juridische zaken.

Artikel 5. Toegang tot informatie

1. De accountant is bevoegd tot het opnemen van alle kassen, waardepapieren en voorraden en het inzien van alle boeken, notulen, brieven, computerbestanden en overige bescheiden, waarvan hij inzage voor de accountantscontrole nodig oordeelt. Het dagelijks bestuur draagt er zorg voor dat de accountant voor de uitvoering van zijn controlewerkzaamheden een onbelemmerde toegang heeft tot alle kantoren, magazijnen, werkplaatsen, terreinen en informatiedragers van de werkorganisatie.
2. De accountant is bevoegd om van alle ambtenaren mondelinge en schriftelijke inlichtingen en verklaringen te verlangen die hij voor de uitvoering van zijn opdracht denkt nodig te hebben. Het dagelijks bestuur draagt er zorg voor, dat de desbetreffende ambtenaren hieraan hun medewerking verlenen.
3. Het dagelijks bestuur draagt er zorg voor, dat alle organisatie-eenheden van de werkorganisatie zijn gehouden de accountant alle informatie te verstrekken, opdat de accountant zich een juist en volledig oordeel kan vormen over de rechtmatige totstandkoming van baten, lasten, balansmutaties en het gevoerde beheer en over de getrouwheid van de daarover verstrekte informatie.

Artikel 6. Overige controles en opdrachten

1. Het dagelijks bestuur kan de door het algemeen bestuur benoemde accountant opdracht geven tot het uitvoeren van specifieke werkzaamheden met betrekking tot de rechtmatigheid, de doelmatigheid en de doeltreffendheid voor zover de onafhankelijkheid van de accountant daarmee niet in het geding komt. Het dagelijks bestuur informeert het algemeen bestuur vooraf over deze aan de accountant te verstrekken opdrachten.
2. Het dagelijks bestuur draagt de zorg voor de uitvoering van het beleid betreffende de specifieke uitkeringen volgens de eisen van rechtmatigheid van de ministeries. Het dagelijks bestuur is voor de controle van de rechtmatige besteding van specifieke uitkeringen bevoegd de opdracht te verlenen aan een andere dan de door het algemeen bestuur benoemde accountant, indien dit in het belang van de werkorganisatie is.
3. Het dagelijks bestuur draagt de zorg voor de verantwoording aan derden. In toelichtingen neemt hierbij de gestelde controle-eisen in acht. Indien een deel van deze vereisten moet worden uitgevoerd door een accountant, is het dagelijks bestuur bevoegd hiervoor de opdracht te verlenen aan een andere dan de door het algemeen bestuur benoemde accountant, indien dit in het belang van de werkorganisatie is.

Artikel 7. Rapportering

1. Indien de accountant bij een controle afwijkingen constateert die leiden tot het niet afgeven van een goedkeurende verklaring, meldt hij deze terstond schriftelijk aan het algemeen bestuur en zendt een afschrift hiervan aan het dagelijks bestuur.
2. In aanvulling op het in de wet voorgeschreven verslag van bevindingen brengt de accountant over de door hem uitgevoerde (deel)controles verslag uit over zijn bevindingen van niet van bestuurlijk belang aan de ambtenaar van wie het geldelijk beheer, het vermogensbeheer, de administratie en de beheersdaden zijn gecontroleerd, het hoofd van de dienst waar de ambtenaar werkzaam is, de (concern-)controller en het hoofd financiën dan wel andere daarvoor in aanmerking komende ambtenaren.
3. De accountantsverklaring en het verslag van bevindingen worden voor verzending aan het algemeen bestuur door de accountant aan het dagelijks bestuur voorgelegd met de mogelijkheid voor het dagelijks bestuur om op deze stukken te reageren.
4. De accountant bespreekt voorafgaand aan de behandeling van de jaarstukken in het algemeen bestuur, het verslag van bevindingen met (een voor dit doel door het algemeen bestuur ingestelde vertegenwoordiging van) het algemeen bestuur.

Artikel 8. Inwerkingtreding

Deze verordening treedt in werking de dag na bekendmaking, met dien verstande dat zij van toepassing is op de accountantscontrole van het verslagjaar 2013 en later.

Artikel 9. Citeertitel

Deze verordening kan worden aangehaald als "Controleverordening Werkorganisatie Duivenvoorde.

Aldus vastgesteld in de vergadering van het algemeen bestuur op 8 januari 2013

de voorzitter,

de concerndirectie,,

Toelichting

Inleiding op de verordening: de accountantsverklaring

De bepalingen over de accountantscontrole en -verklaring uit de gemeentewet zijn ook van toepassing op de gemeenschappelijke regeling. Op basis daarvan dient een controleverordening op grond van artikel 213 van de gemeentewet vastgesteld te worden door het algemeen bestuur.

In paragraaf 1 wordt ingegaan op de verschillende verantwoordelijkheden. In paragraaf 2 wordt stilgestaan bij het begrip rechtmatigheid. In tegenstelling tot de situatie van voor de dualisering geeft de accountant in zijn verklaring niet alleen een oordeel over de getrouwheid, maar ook over de rechtmatigheid. In paragraaf 3 worden de minimumeisen besproken en in paragraaf 4 de keuzemogelijkheden die het algemeen bestuur heeft ten aanzien van deze minimumeisen.

De laatste verandering is dat in het vijfde lid van artikel 213 expliciet is opgenomen dat de accountantsverklaring en het verslag van bevindingen direct door de controlerend accountant aan de gemeenteraad, en in dit geval dus het algemeen bestuur, worden aangeboden. Ook benadrukt artikel 213, dat het algemeen bestuur de accountant aanwijst. Dit kan niet worden gedelegeerd aan het dagelijks bestuur. Voorts bepaalt het algemeen bestuur, binnen de wettelijke kaders, wat de opdracht aan de accountant is. Dit is nader geregeld in het Besluit accountantscontrole decentrale overheden. In paragraaf 5 wordt daarom ingegaan op de opdracht aan de accountant.

Paragraaf 1 Verantwoordelijkheden bij rechtmatigheid

Het algemeen bestuur zal zich moeten concentreren op zijn taakstellende en controlerende rollen. Dit betekent dat hij de kaders stelt voor de rechtmatigheid, de relevante wet- en regelgeving en de regelgeving waarvoor het algemeen bestuur een verordende bevoegdheid heeft. Het algemeen bestuur stelt ook de kaders voor de accountantscontrole, gebruik makend van de mogelijkheden die artikel 213 en het Besluit accountantscontrole daartoe bieden. Het algemeen bestuur zal de opdracht aan de accountant moeten verstrekken en kan aanvullende controle-eisen stellen (zie rapporteringstoleranties, paragraaf 3). In dit verband is artikel 213 relevant: daarin is bepaald dat de accountant rechtstreeks rapporteert aan (de raad) het algemeen bestuur.

Het dagelijks bestuur dient zich te richten op zijn bestuursbevoegdheden. Het is primair verantwoordelijk voor de naleving van relevante wet- en regelgeving en daarmee voor de rechtmatigheid van de besteding en inning van het publieke geld binnen een gemeente. Het is niet zo dat de accountant met zijn controle de rechtmatigheid wel zal 'afdekken'. Wel is het zo dat een goede administratieve organisatie (AO) en daarin opgenomen maatregelen van interne controle (IC) de kans op onrechtmatigheden aanzienlijk beperkt. Ook hierin zal het dagelijks bestuur zijn verantwoordelijkheid moeten nemen. Met een adequate AO/IC wordt ook de accountant geholpen om te komen tot zijn oordeel. In het algemeen kunnen in dat geval de aanvullende controlewerkzaamheden van de accountant worden beperkt.

De accountant is verantwoordelijk voor de uitvoering van de controle in overeenstemming met de vaktechnische randvoorwaarden. Voor de rechtmatigheid is algemene kennis van de relevante wet- en regelgeving van belang. De accountant zal toetsen of de wet- en regelgeving door de gemeenschappelijke regeling in acht zijn genomen. De accountantscontrole richt zich op de beoordeling van de opzet, het bestaan en de werking van het systeem van kwaliteitsborging ter uitvoering van de wet- en regelgeving, aangevuld met deelwaarnemingen (steekproeven). Over de interpretatie van wet- en regelgeving zal de accountant overleg moeten voeren met het verantwoordelijke management of met een (juridische) deskundige. De eindverantwoordelijkheid voor het afgeven van een accountantsverklaring blijft bij de accountant liggen. Als er sprake is van onrechtmatigheden met een materiële betekenis, die gevolgen hebben voor de strekking van de accountantsverklaring; of als de accountant stuit op een overschrijding van de rapporteringstoleranties - indien die zijn overeengekomen - moet rapportering plaatsvinden aan het algemeen bestuur, in het rapport van bevindingen bij de accountantsverklaring. Daarbij spelen zowel kwantitatieve als kwalitatieve (i.c. professional judgement-) overwegingen een rol (zie ook verder). Men kan ervoor kiezen dat de accountant, uit hoofde van zijn natuurlijke adviesfunctie, óók een zogenoemde managementletter uitbrengt met meer gedetailleerde bevindingen die niet direct de verklaring raken. Hij kan daaraan aanbevelingen voor verbeteringen toevoegen. Een dergelijke managementletter is uiteraard bestemd voor het management van de werkorganisatie en het dagelijks bestuur.

Paragraaf 2 De accountantsverklaring en rechtmatigheid

De accountantsverklaring is belangrijk voor het algemeen bestuur, omdat zij een rol speelt bij het oordeel van het algemeen bestuur over de wijze waarop het dagelijks bestuur het beleid en het daarmee samenhangend financieel beheer heeft uitgevoerd. De accountantsverklaring is vooral belangrijk voor het verlenen van décharge aan het dagelijks bestuur en voor het eventueel starten van een indemniteitsprocedure. Zie daarvoor ook artikel 198 van de gemeentewet.

Vanaf het verslagjaar 2004 bevat de accountantsverklaring een oordeel over het getrouwe beeld én de rechtmatigheid (zie box 5). Een getrouw beeldverklaring houdt in dat de uitkomsten van het gevoerde financieel beheer getrouw in de jaarrekening worden weergegeven, waarbij rekening wordt gehouden met het doel waarvoor de verantwoording is opgesteld. De doelstellingen moeten worden afgestemd op de belanghebbenden, in dit geval het algemeen bestuur. Een getrouw beeld impliceert dat de jaarrekening geen zodanige fouten en/of onzekerheden bevat dat het oordeel van de gebruiker beïnvloed wordt. Het begrip getrouw beeld komt uit het boek 2 BW titel 9, waar de wettelijke vereisten zijn opgenomen die aan een jaarrekening worden gesteld. Daarbij wordt gerefereerd aan het getrouwe beeld van vermogen en resultaat. In het Besluit Begroting en verantwoording provincies en gemeenten is dit begrip gekoppeld aan de financiële positie en de baten en lasten. Een getrouw beeldverklaring is niet nieuw, daarom wordt er hier niet verder op ingegaan.

Rechtmatigheid als onderdeel van het oordeel van de accountant is vergt enige uitleg. Rechtmatigheid in brede zin betekent het voldoen aan de wettelijke kaders en regelgeving. Voor de gemeenschappelijke regeling zijn dat de wet- en regelgeving van hogere overheden en die van de gemeenschappelijke regeling zelf. De geldende wet- en regelgeving kan voor een gemeenschappelijke regeling kan betrekking hebben op een zeer omvangrijk gebied. Van belang is daarom dat onderscheid wordt gemaakt tussen het juridische begrip rechtmatigheid en het begrip rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole. Dit laatste begrip is beperkter dan het juridische begrip rechtmatigheid en wordt in het Besluit accountantscontrole decentrale overheden zo goed mogelijk afgebakend. Volledigheidshalve wordt hier nog vermeld dat onrechtmatigheid niet synoniem is met fraude. Bij fraude is altijd sprake van opzet.

Rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole vereist dat de baten en lasten in de jaarrekening en de balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen. Aangezien de baten en lasten en de balansmutaties in de jaarrekening een optelsom zijn van diverse financiële beheershandelingen (zoals het beslissen tot het toekennen van een subsidie, het betalen van rekeningen, het opleggen van een belastingaanslag, etc.) staan deze handelingen centraal bij de toets die de accountant verricht; deze moeten gebeuren volgens de regels die gelden. Een voorbeeld: subsidie mag alleen worden toegekend als er een subsidieregeling is en als de aanvragen voldoen aan de eisen zoals gesteld in deze regeling.

Voorts moeten alle uitkomsten van de handelingen in het financieel beheer worden vastgelegd in de administratie; het moet traceerbaar zijn welke subsidies zijn toegekend, wanneer betalingen hebben plaatsgevonden enzovoorts. Verder moeten alle financiële beheershandelingen niet alleen voldoen aan specifieke regels (bijvoorbeeld de subsidievoorschriften), maar moeten ze ook in overeenstemming zijn met financiële regels, zoals de financiële verordening en de controleverordening van de gemeenschappelijke regeling. Tevens moet worden voldaan aan de Gemeentewet en het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten, waarin is voorgeschreven aan welke regels de begroting en jaarstukken minimaal dienen te voldoen. Ook dienen de financiële handelingen te passen binnen de door het algemeen bestuur geautoriseerde begroting. In de begroting zijn de maxima voor de lasten per programma vermeld, die het algemeen bestuur heeft vastgesteld. Dit betekent dat de maxima niet mogen worden overschreden zonder aparte autorisatie van het algemeen bestuur. De bedragen moeten op het juiste programma zijn geboekt.

Hierboven zijn al enige voorbeelden gegeven van wet- en regelgeving die relevant is voor de rechtmatigheid. Daaronder vallen ook besluiten die het algemeen bestuur uit hoofde van zijn kaderstellende rol neemt, mits daar een financieel aspect aan is verbonden; het gaat immers om de rechtmatigheid van posten uit de jaarrekening. Een voorbeeld van 'hogere' relevante regelgeving vormen de Europese aanbestedingsrichtlijnen (EAR) die door de Europese Commissie zijn vastgesteld. Als een decentrale overheid - bijvoorbeeld een gemeente - een aanbesteding

doet, dan moet worden nagegaan of de EAR van toepassing zijn. Is dat het geval, dan zal de accountant moeten toetsen of de aanbesteding ook conform de EAR heeft plaatsgevonden.

Rechtmatigheid en handelingen en beslissingen van niet financiële aard

De vraag wat rechtmatigheid in het kader van de begroting niet inhoudt is ook belangrijk. Kort gezegd komt het erop neer dat handelingen en beslissingen van niet-financiële aard, bijvoorbeeld in relatie tot de arbeidsomstandighedenwet of de privacywetgeving, buiten de reikwijdte van de rechtmatigheidcontrole door de accountant vallen. Dat geldt niet als er indicaties zijn van tekortkomingen die belangrijke financiële risico's opleveren. Van de accountant wordt niet verwacht dat hij handelingen en beslissingen van niet-financiële aard door gegevensgericht onderzoek inhoudelijk toetst, dus door alle onderliggende bescheiden te controleren. Wat hij beoordeelt is het systeem van risicoafweging. De centrale vraag daarbij is of dat systeem zodanig is dat het bestuur in staat is een goede afweging te maken. Met andere woorden: hij hanteert een systeemgerichte benadering voor zijn controle.

Voor het BBV was het gebruikelijk dat begrotingsoverschrijdingen met het vaststellen van de jaarrekening werden geautoriseerd. Gezien het grote aantal vast te stellen producten was dit logisch. Met het Besluit begroting en verantwoording wordt geautoriseerd op programmaniveau. Omdat het om grote bedragen gaat is, de in het verleden ontstane praktijk, dat de overschrijdingen niet expliciet voor 31 december in een begrotingswijziging aan het algemeen bestuur werden voorgelegd, niet meer wenselijk. Alle overschrijdingen dienen voor 31 december aan het algemeen bestuur te zijn voorgelegd. Mocht dit niet zijn gelukt, en is er feitelijk sprake van begrotingsonrechtmatigheid, dan kunnen bij de jaarrekening deze bedragen alsnog worden geautoriseerd. Het algemeen bestuur dient hier dan wel expliciet op gewezen te worden. Afhankelijk van de situatie kan de accountant dan alsnog een goedkeurende verklaring geven, waarbij hij de aantekening maakt dat hij zijn verklaring afgeeft met inachtneming van de voorgenomen goedkeuring van het algemeen bestuur voor deze begrotingswijzigingen. Als het algemeen bestuur instemt met deze begrotingsoverschrijdingen en de jaarrekening vaststelt, kan de accountant de definitieve accountantsverklaring afgeven. Het ligt in de rede dat het algemeen bestuur daarover bij het verlenen van de opdracht met de accountant afspraken maakt. Dit is van belang voor o.a. de indenniteitsprocedure. Het is van belang hier te benadrukken dat het bij de indenniteitsprocedure veelal NIET gaat om begrotingsonrechtmatigheid, maar om andere vormen van onrechtmatigheid.

Paragraaf 3 Minimumeisen accountantscontrole

Een accountant controleert niet ieder bonnetje of iedere financiële handeling die binnen de werkorganisatie wordt verricht. Dit is theoretisch wel mogelijk, maar de kosten van de accountantscontrole zouden dan buitensporig oplopen. Daarom is de controle gericht op het ontdekken van belangrijke fouten. De accountant maakt hiervoor bij zijn controle onder meer gebruik van toleranties, risicoanalyse en statistische berekeningen. Daarmee wordt de kans beperkt dat de jaarrekening de gebruiker, i.c. het algemeen bestuur, op het verkeerde been zet en blijven tevens de controlewerkzaamheden betaalbaar. In het besluit accountantscontrole decentrale overheden zijn de minimumeisen aan de accountantscontrole gegeven. Welke deze minimumeisen zijn, wordt hieronder behandeld. In paragraaf 4 komen de mogelijkheden van het algemeen bestuur aan de orde om deze minimumeisen scherper te stellen.

In de accountantscontrole bestaan twee gangbare begrippen die de marge voor controle en rapportering aangeven: de goedkeuringstolerantie en de rapporteringstolerantie. Deze toleranties gelden zowel voor het getrouwe beeld als voor de rechtmatigheid.

Goedkeuringstolerantie

Niet iedere fout of onzekerheid zal leiden tot een niet-goedkeurende accountantsverklaring, alleen al omdat de accountant niet iedere afzonderlijke financiële transactie controleert. Omdat de accountant niet alles controleert moet hij bepaalde fouten- en onzekerheidsmarge hanteren. Deze marge wordt de goedkeuringstolerantie genoemd

Voor de goedkeuringstolerantie wordt onderscheid gemaakt tussen fouten en onzekerheden.

De goedkeuringstolerantie wordt berekend als een percentage van de totale lasten van de gemeenschappelijke regeling. Dus als de totale lasten € 1.000.000 zijn en de percentages worden gebruikt dan mogen voor een goedkeurende verklaring de fouten maximaal € 10.000 bedragen en de onzekerheden maximaal € 30.000.

Soorten accountantsverklaring

	Goedkeurend	met beperking	Oordeelonthouding	afkeurend
Fouten in de jaarrekening (% van lasten)	≤ 1 %	> 1 % < 3 %	-	≥ 3%
Onzekerheden in de controle (% van lasten)	≤ 3 %	> 3 % < 10 %	≥ 10 %	-

NB1 . Naast deze kwantitatieve benadering zal de accountant ook altijd nog een kwalitatieve beoordeling hanteren, het zogenoemde professional judgement speelt ook nog mee.

NB. De weging van fouten en onzekerheden maakt ook onderdeel uit van het professional judgement.

De goedkeuringstoleranties spelen een belangrijke rol bij het verkrijgen van een goedkeurende accountantsverklaring. Als de goedkeuringstoleranties niet worden overschreden, wordt in beginsel een goedkeurende accountantsverklaring afgegeven. Als één of beide goedkeuringstolerantie(s) wordt (-en) overschreden, zal de accountant geen goedkeurende accountantsverklaring verstrekken.

Indien een niet-goedkeurende accountantsverklaring wordt gegeven zijn er drie mogelijkheden: een verklaring met beperking, een verklaring van oordeelonthouding en een afkeurende verklaring. Het soort accountantsverklaring is afhankelijk van de fouten in de jaarrekening en onzekerheden in de controle. De percentages in bovengenoemde box zijn voorgeschreven in het Besluit accountantscontrole decentrale overheden.

Rapporteringstolerantie

In de Gemeentewet staat dat de accountant behalve de accountantsverklaring ook een verslag van bevindingen opstelt. In dit verslag moet de accountant onder meer fouten in de jaarrekening en onzekerheden in de controle opnemen die geen invloed hebben op de strekking van de accountantsverklaring, maar die wel van zodanig belang zijn dat deze aan het algemeen bestuur moeten worden gerapporteerd.

Indien het algemeen bestuur in de opdrachtverstrekking aan de accountant géén nadere rapporteringstolerantie(s) voorschrijft dan zijn de rapporteringstolerantie(s) gelijk aan de bedragen die voortvloeien uit de goedkeuringstolerantie.

Paragraaf 4 Keuzemogelijkheden van het algemeen bestuur

De minimumeisen die aan de accountantsverklaring worden gesteld, hebben te maken met de goedkeuringstoleranties en de rapporteringstoleranties. De keuzemogelijkheden van het algemeen bestuur hebben dan ook betrekking op deze twee toleranties.

Goedkeuringstolerantie

De bovengrenzen van de goedkeuringstoleranties zijn 1% voor de fouten in de jaarrekening en 3% voor onzekerheden in de controle. Het algemeen bestuur kan deze percentages echter aanscherpen, dat wil zeggen op een lager percentage dan 1 of 3% vaststellen.

De goedkeuringstolerantie kan alleen voor de gehele jaarrekening gelden, er kunnen geen verschillende goedkeuringstoleranties voor onderdelen worden gehanteerd. Wel kan - indien voor bepaalde onderdelen van de gemeenschappelijke regeling een afzonderlijke verantwoording (deelverantwoording) wordt opgesteld - een strengere goedkeuringstolerantie voor de deelverantwoording worden geëist.

Rapporteringstolerantie

Het algemeen bestuur heeft als opdrachtgever de mogelijkheid om voor delen van de jaarrekening met de accountant lagere rapporteringstoleranties overeen te komen. Politiek gevoelige artikelen (declaraties van bestuurders, aanbestedingen) of risicovolle projecten van de gemeenschappelijke regeling (in het kader van PPS bijvoorbeeld) komen daarvoor bijvoorbeeld in aanmerking.

Zoals gezegd zijn de rapporteringstoleranties bepalend voor het opnemen van bevindingen in het verslag van bevindingen door de accountant. Het algemeen bestuur kan hogere eisen aan de rapporteringstoleranties stellen, dus strengere normen stellen. Daarmee bepaalt het algemeen bestuur dat over bepaalde onderwerpen eerder elementen van onrechtmatigheden in het verslag van bevindingen worden opgenomen, zonder dat die onderwerpen direct leiden tot een niet-goedkeurende verklaring (redenen van een niet-goedkeurende verklaring moeten in ieder geval worden opgenomen in het verslag van bevindingen).

Paragraaf 5 De opdracht aan de accountant

In de opdracht aan de accountant moet het algemeen bestuur dan ook aandacht schenken aan de goedkeuringstoleranties en de bedragen voor rapportering in het verslag van bevindingen van de accountant. In principe is het mogelijk dat het algemeen bestuur ieder jaar overweegt of hij de opdracht aan de accountant wil wijzigen.

De opdracht aan de accountant staat los van de regels in de controleverordening. De opdracht is namelijk een privaatrechtelijke overeenkomst. De verordening artikel 213 behelst publiek recht en bevat regels, die het algemeen bestuur stelt voor het dagelijks bestuur. In de verordening artikel 213 kan het algemeen bestuur regels neerleggen voor de verplichtingen die het dagelijks bestuur heeft jegens de accountant tijdens de accountantscontrole en over de verplichtingen die het dagelijks bestuur heeft jegens het algemeen bestuur inzake de accountantscontrole. Daarnaast kan het algemeen bestuur in de verordening gedragsregels voor zichzelf opnemen, zodat de verordening zekerheid voor het dagelijks bestuur schept over datgene wat het van het algemeen bestuur mag verwachten.

Zoals gezegd kan het algemeen bestuur ook de accountant verzoeken om een management letter met bevindingen en aanbevelingen, ongeacht de strekking van de accountantsverklaring. De accountant kan hierin voorzien uit hoofde van zijn natuurlijke adviesfunctie. Hiermee worden advies en aanbevelingen bedoeld die direct voortkomen uit zijn controlewerkzaamheden. Die staan geheel los van aparte specifieke adviesopdrachten. Een verzoek om een management letter mag dan ook niet leiden tot een (aanzienlijke) prijsverhoging van de controleopdracht. Een management letter is in beginsel bedoeld voor de gecontroleerde, dus het dagelijks bestuur. Het algemeen bestuur kan daaraan op grond van zijn controlerende rol ook behoefte hebben. De controleverordening zal over een eventuele managementletter regels moeten bevatten; een en ander zal bij het verstrekken van de opdracht aan de accountant expliciet moeten worden overeengekomen.

Artikelsgewijze toelichting Modelverordening 213 Gemeentewet

Artikel 2. Opdrachtverlening accountantscontrole

Na afloop van ieder begrotingsjaar moet het dagelijks bestuur verantwoording afleggen aan het algemeen bestuur over het gevoerde bestuur door overlegging van de jaarrekening en het jaarverslag (artikel 197, lid 1 Gemeentewet). Voor het overleggen van deze stukken aan het algemeen bestuur moeten de jaarrekening door een bevoegd accountant zijn gecontroleerd (artikel 197, lid 2 Gemeentewet). De accountant controleert de jaarrekening in opdracht van het algemeen bestuur. Het is dan ook het algemeen bestuur, die de accountant aanwijst (artikel 213, lid 2 Gemeentewet).

Artikel 2 van de verordening regelt de opdrachtverlening van de accountantscontrole van de jaarrekening van de gemeenschappelijke regeling. Het eerste lid legt de periode van de verbintenis met de accountant voor de controle van de jaarrekening vast. Het tweede lid regelt dat het dagelijks bestuur verantwoordelijk is voor de uitvoering van de aanbesteding van de accountantscontrole van de jaarrekening. De periode van de verbintenis met de accountant uit het

eerste lid impliceert niet dat daarna van accountant wordt gewisseld. De accountant maakt bij de nieuwe aanbesteding wederom kans op de opdracht. Een raad die per periode wil wisselen van controlerend accountant zal hierbij met de aanbesteding rekening moeten houden, door de controlerend accountant van de afgelopen periode uit te sluiten.

Voor de accountantscontrole geldt het Besluit accountantscontrole decentrale overheden dat krachtens het zesde lid van artikel 213 Gemeentewet door de minister is vastgesteld. Het Besluit accountantscontrole decentrale overheden bevat onder andere regels voor de omvangsbases en goedkeuringstoleranties voor de accountantsverklaring en de rapporteringstoleranties voor het verslag van bevindingen.

Mogelijk zal het algemeen bestuur de onderdelen van de jaarrekening, de onderdelen van deelverantwoordingen en organisatieonderdelen jaar op jaar willen vaststellen. Dit daar het algemeen bestuur dan rekening kan houden met gewijzigde politieke omstandigheden. Hierin voorziet het vierde lid van artikel 2. Het is raadzaam om ook hierover bepalingen in het programma van eisen bij de aanbesteding en opdrachtverlening op te nemen.

Het algemeen bestuur is het bestuursorgaan, dat de accountant aanwijst en dat dus de selectiecriteria en de bijbehorende wegingsfactoren moet vaststellen. Dit wordt geregeld in het vijfde lid van artikel 2.

Artikel 3. Informatieverstrekking door college

Het dagelijks bestuur is verantwoordelijk voor de samenstelling van de jaarrekening en het jaarverslag. Ten opzichte van het algemeen bestuur is het dagelijks bestuur ook verantwoordelijk voor de samenstelling van eventuele door het algemeen bestuur geëiste deelverantwoordingen. Artikel 3 van de verordening regelt de verplichtingen van het dagelijks bestuur voor de verstrekking van de achterliggende informatie aan de accountant.

Voor de controle van de jaarrekening doet de accountant onderzoek naar de achterliggende bescheiden. Het tweede lid draagt aan het dagelijks bestuur op deze achterliggende bescheiden goed toegankelijk ter inzage aan de accountant beschikbaar te stellen.

Het derde lid is een optioneel lid. Het verplicht het dagelijks bestuur een verklaring af te geven aan de accountant, waarin het dagelijks bestuur verklaart geen informatie die van belang is voor de beoordeling van de jaarrekening, te hebben achtergehouden. De verklaring wordt ook wel een LOR (Letter Of Representation) genoemd. Hoewel het een algemeen gebruik is, is het geen wettelijke verplichting, dat het dagelijks bestuur een dergelijke verklaring verstrekt.

In het vierde lid wordt een uiterlijke datum aan het dagelijks bestuur gesteld voor de overlegging van de gecontroleerde jaarrekening aan het algemeen bestuur. De jaarrekening moet namelijk binnen twee weken na vaststelling, maar in elk geval voor 15 juli worden toegezonden aan gedeputeerde staten (artikel 200 Gemeentewet). Voor deze datum, 1 juli, moet de jaarrekening door het algemeen bestuur zijn behandeld en moet een eventuele erop volgende indemniteitsprocedure (artikel 198 Gemeentewet) zijn doorlopen en de jaarrekening wel of niet zijn vastgesteld.

De accountant verzendt de accountantsverklaring en het verslag van bevindingen rechtstreeks aan het algemeen bestuur. Het tweede lid van artikel 197 Gemeentewet bepaalt echter, dat het dagelijks bestuur bij de overlegging van de jaarrekening en het jaarverslag aan het algemeen bestuur daarbij moet toevoegen de accountantsverklaring en het verslag van bevindingen.

Het vijfde lid van het artikel gebiedt het dagelijks bestuur alle informatie die van invloed is op het beeld van de jaarrekening en pas na de afgifte van de accountantsverklaring, maar voor de vaststelling van de jaarrekening door het algemeen bestuur aan het dagelijks bestuur bekend is geworden, terstond te melden aan het algemeen bestuur en de accountant. Het sluit verrassingen tijdens het algemeen bestuursbehandeling uit.

Artikel 4. Uitvoering controle

Artikel 4 van de verordening regelt de bevoegdheidsverdeling tussen de accountant en het dagelijks bestuur ten aanzien van de inrichting van de accountantscontrole. De accountant is leidend ten aanzien van de inrichting van de accountantscontrole. Hij mag zelfs onaangekondigd controles uitvoeren. Het dagelijks bestuur is hierin volgend. Wel moet er ter bevordering van een soepele accountantscontrole periodiek overleg worden gevoerd tussen de accountant en de verschillende vertegenwoordigers van de werkorganisatie. Ook is uitwisseling van informatie gewenst over specifieke aandachtsgebieden bij de accountantscontrole.

Artikel 5. Toegang tot informatie

In het vorige artikel hebben we gezien dat de accountant leidend is voor wat betreft de inrichting van de accountantscontrole. Om een goede controle uit te voeren moet hij echter ook onbelemmerd onderzoek kunnen doen. Artikel 5 van de verordening kent de bevoegdheid om onbelemmerd onderzoek te doen toe aan de accountant. Dit natuurlijk met in achtname van de afspraken met het algemeen bestuur, zoals neergelegd in het programma van eisen bij de aanbesteding. Het artikel legt aan het dagelijks bestuur de plicht op om er voor te zorgen, dat de accountant een onbelemmerde toegang heeft tot alle burelen van de werkorganisatie en de ambtenaren van de werkorganisatie volledig meewerken aan de accountantscontrole.

Artikel 6. Overige controles en opdrachten

Naast de controle van de jaarrekening zijn er meer werkzaamheden binnen de werkorganisatie die de inzet van een accountant (kunnen) vereisen. Zo eisen ministeries voor de verantwoording over de uitvoering van de medebewindstaken (specifieke uitkeringen) vaak een aparte accountantsverklaring. De aanwijzing van de accountant voor onder andere dit soort accountantscontroles is een bevoegdheid van het dagelijks bestuur. Ook kan het dagelijks bestuur besluiten om advieswerkzaamheden uit te besteden aan de door het algemeen bestuur benoemde accountant. Het betreft hier vanzelfsprekend advieswerkzaamheden die samenhangen met de natuurlijke adviesfunctie van de accountant die de onafhankelijkheid van de accountant niet in gevaar brengen.

Het eerste lid van artikel 6 van de verordening regelt hoe het dagelijks bestuur moet omgaan met de uitbesteding van "advieswerkzaamheden" zoals de verbetering van de administratieve organisatie, aan de door het algemeen bestuur benoemde accountant. Door deze werkzaamheden te gunnen aan de door het algemeen bestuur benoemde accountant kan de onafhankelijkheid en daarmee de integriteit van de accountant ten aanzien van zijn controlewerkzaamheden voor het algemeen bestuur in het geding komen. Op de loer liggende belangenverstrengeling tussen college en accountant kan mogelijk een weerslag hebben op de kwaliteit van de controle van de jaarrekening. Hetzelfde geldt voor die gevallen waarbij de accountant bij de accountantscontrole zijn eigen werk moet controleren. Het lid bepaalt, dat het dagelijks bestuur voor advieswerkzaamheden, zoals bijvoorbeeld op het gebied van de bestuurlijke informatieverzorging of de rechtmatigheid, de door het algemeen bestuur benoemde accountant kan inschakelen. Indien het dagelijks bestuur dit voornemen heeft, dient hij het algemeen bestuur hier vooraf over te informeren. Dit biedt het algemeen bestuur de mogelijkheid om over de desbetreffende uitbesteding van werkzaamheden zijn oordeel te vormen en zijn bedenkingen aan het dagelijks bestuur kenbaar te maken. Overigens wordt de accountantswetgeving op het gebied van dit soort advieswerkzaamheden de komende jaren aangescherpt.

Het tweede en het derde lid regelen, dat het dagelijks bestuur voor de overige controlewerkzaamheden in het algemeen de door het algemeen bestuur benoemde accountant inschakelt. Het dagelijks bestuur mag hiervan afwijken indien dit in het belang van de werkorganisatie is. De accountant die de jaarrekening controleert, is vaak beter bekend met de gemeentelijke administraties. Daarbij kunnen controles van de jaarrekening en controles van medebewindstaken tegelijkertijd door één accountant worden uitgevoerd (single audit). Dit levert een aanzienlijke besparing op. In bepaalde gevallen is inschakeling van een andere accountant raadzaam en soms zelfs onoverkomelijk. De reden hiervoor kan van prijstechnische aard zijn, maar ook van bijvoorbeeld organisatorische aard (zo kunnen de controlewerkzaamheden gemeenschappelijke activiteiten met een andere gemeente betreffen en de accountantscontrole hiervan door de accountant van de andere gemeente worden uitgevoerd). De verordening regelt dat het dagelijks bestuur in deze gevallen vrij is in de keuze van de accountant.

Artikel 7. Rapportering

Het derde en vierde lid van artikel 213 Gemeentewet regelt de rapportering en de inhoud daarvan van de accountant aan het algemeen bestuur en het dagelijks bestuur. Aanvullend daarop kan het algemeen bestuur in zijn programma van eisen bij de aanbesteding aanvullende inhoudelijke eisen stellen, maar ook aanvullende rapporteringen van de accountant verlangen (artikel 2, lid 3, letters c & e van deze verordening). Artikel 7 regelt aanvullende zaken aangaande de rapportering op grond van de door de accountant uitgevoerde controles. Zaken die dan natuurlijk wel in het programma van eisen bij de aanbesteding moeten worden geregeld.

Naast de uiteindelijke eindcontrole van de jaarrekening verricht de accountant meestal meerdere controles. Dit kunnen door het algemeen bestuur in het programma van eisen van de aanbesteding opgenomen tussentijdse controles (interim-controles) zijn. Het eerste lid van artikel 7 regelt, dat het dagelijks bestuur in elk geval bij geconstateerde afwijkingen door de accountant die leiden tot het niet afgeven van een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening, een afschrift krijgt van de schriftelijke mededeling hierover aan het algemeen bestuur. Dit opdat het dagelijks bestuur (in overleg met het algemeen bestuur en de accountant) mogelijk nog tijdig maatregelen tot herstel kan treffen. Het tweede lid van artikel 7 regelt, dat het management een rapportage krijgt van de door de accountant uitgevoerde (deel)controles. In deze rapportage worden kleine afwijkingen en tekortkomingen die niet leiden tot het niet afgeven van een goedkeurende verklaring en niet van bestuurlijk belang zijn, aan het management meegedeeld. Het gaat hierbij om bijvoorbeeld opmerkingen over (kleine) rubriceringfouten en (kleine) onvolkomenheden in de administratieve organisatie, welke eenvoudig in onderling overleg met het management van de werkorganisatie kunnen worden opgelost. Het management kan op grond van de rapportage actie ondernemen voor herstel van de afwijkingen en onvolkomenheden.

Voorts is in het artikel een lid opgenomen voor de procedure van hoor en wederhoor. De constatering in het verslag van bevindingen worden voorafgaand aan verzending van de accountantsverklaring en het verslag van bevindingen aan het algemeen bestuur door de accountant besproken met het dagelijks bestuur. Het geeft het dagelijks bestuur de mogelijkheid kanttekeningen te plaatsen bij de constatering in het (concept-)verslag van bevindingen.

Tot slot in het vierde lid van dit artikel opgenomen, dat de accountant zijn verslag van bevindingen aan het algemeen bestuur mondeling toelicht.

Artikel 8. Inwerkingtreding

De verordening 213 Gemeentewet moet binnen twee weken na vaststelling door het dagelijks bestuur naar gedeputeerde staten worden verzonden (artikel 214 Gemeentewet).

Artikel 9. Citeertitel

In dit artikel wordt de naam gegeven waarmee in gemeentelijke stukken naar deze verordening kan worden verwezen.