

**CONTROLEPROTOCOL**

**VOOR DE ACCOUNTANTSCONTROLE  
OP DE JAARREKENING 2019 e.v.  
VAN DE**



**SAMENWERKINGS  
ORGANISATIE**

---

**DE WOLDEN  
HOOGVEEEN**

**1 oktober 2019**

# Controleprotocol Hoogeveen - De Wolden - Samenwerkingsorganisatie

## Inhoudsopgave

1.0	Inleiding.....	3
1.1	Doelstelling.....	3
1.2	Wettelijk kader .....	3
1.3	Procedure.....	3
2.0	Algemene uitgangspunten voor de controle .....	5
3.0	De te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties.....	6
3.1	Toelichting op de goedkeurings- en rapporteringstoleranties.....	6
3.2	Goedkeurings- en rapporteringstoleranties.....	6
3.3	Specifieke uitkeringen (SiSa).....	6
4.0	Reikwijdte accountantscontrole rechtmatigheidstoetsing en -criteria .....	8
4.1	Reikwijdte accountantscontrole rechtmatigheidstoetsing.....	8
4.2	Rechtmatigheidscriteria.....	8
4.2.1	Begrotingscriterium .....	8
4.2.2	M&O-criterium .....	9
4.2.3	Voorwaarden criterium .....	10
5.0	Periodiek overleg en rapportage .....	11
6.0	Hardheidsclausule .....	12
Bijlage 1	Toelichting op begrip rechtmatigheid en rechtmatigheidscriteria .....	13
Bijlage 2	Verschillende typen begrotingsoverschrijdingen.....	14

# Controleprotocol Hoogeveen - De Wolden - Samenwerkingsorganisatie

## 1.0 Inleiding

De gemeenteraden van de gemeente Hoogeveen en De Wolden en het bestuur van de samenwerkingsorganisatie De Wolden en Hoogeveen (SWO) wijzen een accountant aan om de accountantscontrole als bedoeld in art 213 GW uit te voeren. Ter voorbereiding en ondersteuning van de uitvoering van de accountantscontrole moeten de gemeenteraden respectievelijk het bestuur nog een aantal zaken nader regelen, hetgeen op hoofdlijnen in dit controleprotocol plaatsvindt. Er is één gezamenlijk controleprotocol opgesteld voor de beide gemeenten en de SWO. Iedere organisatie stelt dit controleprotocol vast, ieder voor zover het zijn bevoegdheid betreft. Het controleprotocol wordt jaarlijks beoordeeld. Afgesproken is dat deze, indien er aanleiding voor is, opnieuw ter vaststelling wordt voorgelegd.

Objecten van controle zijn de respectievelijke jaarrekeningen vanaf het boekjaar 2018 en daarmee tevens het financieel beheer over deze jaren zoals uitgeoefend door of namens het college van burgemeester en wethouders van de gemeenten Hoogeveen en De Wolden en het bestuur van de SWO. Het controleprotocol blijft geldig tot het moment van wijziging en hoeft, als daar geen aanleiding toe bestaat, niet jaarlijks opnieuw vastgesteld te worden.

Het college respectievelijk het bestuur krijgt de opdracht om elk jaar conform een programma van eisen en de uitgebrachte offerte van de accountant een overeenkomst te sluiten voor de accountantscontrole.

### 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 jaarrekeningen vanaf 2018 van de gemeenten en de SWO.

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

### 1.2 Wettelijk kader

De Gemeentewet (GW), art. 213, lid 2, 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. Voor SWO is in de Controleverordening, art. 1 lid 1 voorgescreven dat het bestuur één of meer accountants aanwijst. In het kader van de opdrachtverstrekking aan de accountant kan de gemeenteraad respectievelijk bestuur nadere aanwijzingen geven voor te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties. Tevens zal in de opdrachtverstrekking duidelijk aangegeven moeten worden welke wet- en regelgeving in het kader van het financieel beheer onderwerp van rechtmatigheidscontrole zal zijn.

De gemeenteraden van Hoogeveen en De Wolden hebben respectievelijk op 3 september 2015 en op 26 maart 2015 de verordening ex art 213 GW voor de controle op het financieel beheer vastgesteld. Het bestuur van de Gemeenschappelijke Regeling samenwerkingsorganisatie De Wolden - Hoogeveen heeft dit op 9 december 2014 vastgesteld.

### 1.3 Procedure

In de Controleverordeningen van de SWO en de beide gemeenten staat in artikel 3, lid 3, de volgende zinsnede:

## **Controleprotocol Hoogeveen - De Wolden - Samenwerkingsorganisatie**

Voor de SWO: Ter bevordering van een efficiënte en doeltreffende accountantscontrole vindt periodiek (afstemmings-)overleg plaats tussen de accountant en (een vertegenwoordiger uit) het bestuur, de directeur en de (concern-) controller.  
Voor de beide gemeenten vindt periodiek (afstemmings-)overleg plaats tussen de accountant en een vertegenwoordiger uit de raad, een vertegenwoordiger van de rekenkamerfunctie, de griffier, de portefeuillehouder financiën en de gemeentesecretaris.

## 2.0 Algemene uitgangspunten voor de controle

### Getrouwheid én rechtmatigheid

Zoals in art 213 Gemeentewet is voorgeschreven zal de controle van de in artikel 197 Gemeentewet bedoelde jaarrekening uitgevoerd door de - door de raad respectievelijk het 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;
- 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 respectievelijk de bestuur opgestelde jaarrekening met de bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels bedoeld in artikel 186 Gemeentewet (Besluit Begroting en Verantwoording Provincies en Gemeenten);
- de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening.

Bij de controle zullen de nadere regels die bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden gesteld op grond van artikel 213, lid 6 Gemeentewet (Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado), de notities en richtlijnen van de Commissie Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten (BBV) alsmede de Controle- en overige standaarden (COS) van het NBA bepalend zijn voor de uit te voeren werkzaamheden.

Onder rechtmatigheid wordt begrepen de definitie volgens het Bado 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".

## 3.0 De te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties

### 3.1 Toelichting op de goedkeurings- en rapporteringstoleranties

De accountant accepteert 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, balansmutaties en financiële beheershandelingen met een belang groter dan de vastgestelde goedkeuringstolerantie. 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.

De goedkeuringstolerantie is het bedrag dat de verwachte 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.

Naast de goedkeuringstoleranties wordt de rapporteringstolerantie onderkend. 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. Een lagere rapporteringstolerantie leidt in beginsel niet tot aanvullende controlewerkzaamheden, maar wel tot een uitgebreidere rapportage van bevindingen.

In het Bado zijn minimumeisen voor de in de controle te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties voorgeschreven. Gemeenteraden en bestuur mogen deze toleranties scherper vaststellen dan deze minimumeisen. Dit moet dan wel worden toegelicht in de accountantsverklaring.

### 3.2 Goedkeurings- en rapporteringstoleranties

In het hierna opgenomen schema is de goedkeuringstolerantie en de rapporteringstolerantie opgenomen, zoals door de gemeenteraden en het bestuur zijn vastgesteld. Deze komt overeen met de wettelijke minimumeisen.

Goedkeuringstolerantie	Goedkeurend	Beperking	Oordeelonthouding	Afkeurend
Fouten in de jaarrekening (% lasten)	≤ 1%	>1% <3%	-	≥ 3%
Onzekerheden in de controle (% lasten)	≤ 3%	>3% <10%	≥ 10%	-

**Voor De Wolden, Hoogeveen en de SWO:** De raad (respectievelijk het bestuur) stelt de rapportagetolerantie gelijk aan de goedkeuringstolerantie. Dat betekent dat de accountant alle fouten en onzekerheden groter dan 1% respectievelijk 3% van de begroting rapporteert.

### 3.3 Specifieke uitkeringen (SiSa)

Single information Single audit (SiSa) is de manier waarop de gemeenten aan het Rijk of de provincie verantwoorden of en hoe ze de specifieke uitkeringen hebben besteed. De specifieke uitkeringen worden verantwoord in de SiSa-bijlage die onderdeel uitmaakt van de jaarrekening van de gemeente.

De accountant neemt de bevindingen (fouten en onzekerheden) die voortkomen uit de controle van de specifieke uitkeringen mee bij de bepaling van de strekking van de

## **Controleprotocol Hoogeveen - De Wolden - Samenwerkingsorganisatie**

controleverklaring bij de jaarrekening. Bij de jaarrekening, inclusief bijlagen, wordt één controleverklaring afgegeven.

De accountant beoordeelt voor elke specifieke uitkering of er sprake is van risico's die richtinggevend zijn voor de inrichting van de accountantscontrole. Indien de gemeente een of meer specifieke uitkeringen ontvangt met een omvang van tenminste € 125.000 in het verantwoordingsjaar voert de accountant in ieder geval voor elk van die specifieke uitkeringen een deelwaarneming uit.

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 op het totale voorschot per specifieke uitkering:

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

Voor de controle van de specifieke uitkeringen (SISA) neemt de accountant de uitgangspunten in acht zoals die zijn benoemd in de "Nota verwachtingen accountantscontrole".

Voor de goedkeuringstoleranties wordt aangesloten bij de jaarrekeningstolerantie (materialiteit)

### 4.0 Reikwijdte accountantscontrole rechtmatigheidstoetsing en -criteria

#### 4.1 Reikwijdte accountantscontrole rechtmatigheidstoetsing

Het normenkader voor een rechtmatigheidscontrole betreft de inventarisatie van de voor de accountantscontrole relevante regelgeving van hogere overheden en van de gemeente zelf. Het normenkader wordt jaarlijks geactualiseerd op basis van nieuwe interne en externe wet- en regelgeving.

De accountantscontrole op rechtmatigheid is limitatief gericht op:

- de naleving van de wettelijke kaders zoals die zijn weergegeven in het normenkader. Dit uitsluitend voor zover deze directe financiële beheershandelingen betreffen of kunnen betreffen.
- de naleving van de kaders vanuit de interne regelgeving van de gemeente heeft betrekking op verordeningen en andere kaderstellende raads- respectievelijk bestuursbesluiten. Hierbij zijn met name de volgende van belang:
  - de begroting;
  - de financiële verordening ex artikel 212 Gemeentewet; en
  - de controleverordening ex artikel 213 Gemeentewet.

Ten aanzien van het voorwaarden criterium vindt voor de interne regelgeving uitsluitend een toets plaats naar de hoogte, duur en doelgroep ook van financiële beheershandelingen. Collegebesluiten respectievelijk bestuursbesluiten vallen buiten de rechtmatigheid toets. Kaderstellende college- respectievelijk bestuur besluiten kunnen verplicht zijn gesteld door hogere regelgeving of raads- respectievelijk bestuursbesluiten. 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 respectievelijk bestuur is vastgesteld.

#### 4.2 Rechtmatigheidscriteria

In het kader van de rechtmatigheidscontrole kunnen 9 rechtmatigheidscriteria worden onderkend: het begrotingscriterium, het voorwaarden criterium, het misbruik en oneigenlijk gebruik criterium, 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 moeten worden besteed aan de volgende rechtmatigheidscriteria:

1. Het begrotingscriterium;
2. Het misbruik en oneigenlijk gebruik criterium (M&O-criterium);
3. Het voorwaarden criterium.

Voor een toelichting op het begrip rechtmatigheid wordt verwezen naar bijlage 1. Hieronder zijn de criteria toegelicht.

##### 4.2.1 Begrotingscriterium

Bij de rechtmatigheid controle vormt het begrotingscriterium een belangrijk toetsingscriterium. In de toelichting op het BADO wordt begrotingsrechtmatigheid omschreven als:



## Controleprotocol Hoogeveen - De Wolden - Samenwerkingsorganisatie

*"Financiële beheers handelingen, die ten grondslag liggen aan de baten en lasten, alsmede de balansposten, dienen tot stand te zijn gekomen binnen de grenzen van de geautoriseerde begroting en hiermee samenhangende programma's (begrotingscriterium). In de begroting zijn de maxima voor de lasten vermeld die door de raad zijn vastgesteld. Dit houdt in dat de financiële beheers handelingen dienen te passen binnen de begroting, waarbij het juiste programma, de toereikendheid van het begrotingsbedrag, alsmede het begrotingsjaar van belang zijn."*

Als blijkt dat de gerealiseerde lasten per programma zoals weergegeven in de jaarrekening hoger zijn dan de geraamde bedragen met inbegrip van de laatste begrotingswijziging, is- voor zover het de begrotingsoverschrijdingen betreft - mogelijk sprake van onrechtmatige uitgaven.

De overschrijding kan namelijk in strijd zijn met het budgetrecht van de gemeenteraad respectievelijk het bestuur zoals geregeld in de Gemeentewet. Voor de afsluitende oordeelsvorming is van belang in hoeverre de begrotingsoverschrijding past binnen het door de gemeenteraad respectievelijk het bestuur geformuleerde beleid en/of wordt gecompenseerd door aan de lasten gerelateerde hogere inkomsten. Het bepalen òf respectievelijk welke begrotingsoverschrijdingen al dan niet verwijtbaar zijn, is voorbehouden aan de raad respectievelijk het bestuur.

### 4.2.2 M&O-criterium

*Definities:*

*Onder misbruik wordt verstaan:*

Het opzettelijk niet, niet tijdig, onjuist of onvolledig verstrekken van gegevens met als doel ten onrechte overheidssubsidies of -uitkeringen te verkrijgen of niet dan wel een te laag bedrag aan heffingen aan de overheid te betalen.

*Onder oneigenlijk gebruik wordt verstaan:*

Het door het aangaan van rechtshandelingen, al dan niet gecombineerd met feitelijke handelingen, verkrijgen van overheidsbijdragen of het niet dan wel tot een te laag bedrag betalen van heffingen aan de overheid, in overeenstemming met de bewoordingen van de regelgeving maar in strijd met het doel en de strekking daarvan.

In het jaarverslag en/of de toelichting op de jaarrekening verantwoordt het college respectievelijk bestuur zich over de opzet, de uitvoering en de resultaten van het M&O-beleid. Indien een gemeente geen toereikend M&O-beleid voert kan dit gevolgen hebben voor het accountantsoordeel.

De accountant richt zich in zijn controle op:

- toetsing in hoeverre in bestaande procedures deugdelijke maatregelen ter voorkoming van misbruik- en oneigenlijk gebruik worden genomen alsmede de werking van de getroffen maatregelen vaststellen.
- de accountant zal in zijn onderzoek er vooral op moeten toezien dat het M en O-beleid, gelet op de mogelijkheden die er zijn, voldoende actueel is.

Door de raad respectievelijk bestuur is in verschillende verordeningen en besluiten een M&O-beleid vastgesteld. Aangezien voor bestaande procedures moet worden getoetst in hoeverre deugdelijke maatregelen ter voorkoming van misbruik- en oneigenlijk gebruik zijn genomen, is de vooronderstelling gerechtvaardigd dat binnen de belangrijkste procedures reeds (informeel) adequate maatregelen zijn getroffen ter waarborging van de getrouwheid van de financiële verantwoording.

## Controleprotocol Hoogeveen - De Wolden - Samenwerkingsorganisatie

### 4.2.3 Voorwaardencriterium

Besteding en inning van gelden door een gemeente 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) gemeentelijke regelgeving. De gestelde voorwaarden hebben in het algemeen betrekking op:

- De omschrijving van de doelgroep respectievelijk het project;
- De heffings- en/of declaratiegrondslag;
- Normbedragen (bijvoorbeeld recht, hoogte en duur);
- De bevoegdheden
- Het voeren van een administratie;
- Het verkrijgen en bewaren van bewijsstukken;
- Aan te houden termijnen besluitvorming
- Hardheidsclausules

De precieze invulling verschilt per wet respectievelijk regeling respectievelijk verordening.

Voor alle geldstromen dient ondubbelzinnig vast te staan welke voorwaarden er op van toepassing zijn. De door hogere overheden gestelde voorwaarden liggen volledig vast.

Dit geldt echter niet voor de voorwaarden in de gemeentelijke regelgeving. De raad respectievelijk het bestuur is op gemeentelijk niveau kader stellend en wordt geacht de norm te stellen waaraan het college respectievelijk het bestuur moet worden getoetst. Een gemeenteraad respectievelijk bestuur dient dan ook op grond van een overzicht van alle voor de betreffende gemeente geldende wet- en regelgeving het voorwaardencriterium te operationaliseren. Concreet betekent dit dat door de gemeenteraad respectievelijk bestuur limitatief moet zijn vastgelegd aan welke in wet- en regelgeving de accountant moet toetsen. Deze vastlegging heet het normenkader. Om het normenkader te kunnen gebruiken voor de accountantscontrole moet het jaarlijks worden geoperationaliseerd.

Mocht blijken dat de afwijking van formele voorschriften financiële consequenties heeft, dan dient het college respectievelijk het bestuur dit te melden aan de raad respectievelijk het bestuur en aan de accountant. De raad respectievelijk het bestuur kan dan alsnog de afwijking goedkeuren. Een dergelijke aanpak kan slechts incidenteel of tijdelijk zijn, letter en praktijk moeten zo snel mogelijk met elkaar in overeenstemming worden gebracht.

## Controleprotocol Hoogeveen - De Wolden - Samenwerkingsorganisatie

### 5.0 Periodiek overleg en rapportage

De controleopdracht van de accountant omvat de tussentijdse- en eindcontrole van de jaarrekening inclusief de Single Informatie Single Audit (SISA) verklaring.

Ter bevordering van een efficiënte en doeltreffende accountantscontrole vindt periodiek afstemmingsoverleg plaats. Zie paragraaf 1.3.

Tijdens en na afronding van de controlewerkzaamheden rapporteert de accountant conform artikel 6 van de "Controleverordening".

Over de uitkomsten van de, door de accountant uitgevoerde, (tussentijdse) controle wordt een verslag uitgebracht.

De volgende standaard rapportagemomenten worden onderkend:

Rapportage	Tijdstip	Inhoud	Gericht aan
<b>Management-letter</b>	Na afronding van de interim-controle.	Mogelijke risico's, verbeter- en aandachtspunten betreffende de processen en procedures (beheersingsstructuur), overige van belang zijnde onderwerpen.	Bestuur/ College
<b>Verslag van bevindingen</b>	Na afronding van de controle van de jaarrekening.	Wettelijk: Het oordeel over de inrichting van het financieel beheer en van de financiële organisatie. Daarnaast de fouten, onzekerheden en/of verbeteringen op het gebied van verslaglegging, rekening houdend met de afgesproken rapporteringtoleranties. Omissies van enige omvang en opmerkingen die een duidelijke toegevoegde waarde op de informatie in de jaarrekening hebben. Strekking van de verklaring. Bij afwijking van een anders dan goedkeurende verklaring geeft de accountant een toelichting op de redenen, waaronder bevindingen die de afgesproken goedkeuringstoleranties overschrijden hebben, maar niet de afgesproken goedkeuringstoleranties overschrijden. Onderwerpen als aangegeven in het gesprek de leden van de raad of bestuur	Raad/ bestuur Afschrift aan College/ bestuur
Accountantsverklaring	Na afronding van de controle van de jaarrekening.	Ons oordeel over de mate waarin de gemeenterekening een getrouw beeld geeft i.o.m. verslaggeving-voorschriften en voldoet aan de eisen van rechtmatigheid.	Raad/bestuur Afschrift aan college/ bestuur

### **6.0 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 respectievelijk het bestuur gemandateerd is om beslissingen te nemen.

## 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. 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 beheers handelingen.

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.

## Controleprotocol Hoogeveen - De Wolden - Samenwerkingsorganisatie

### Bijlage 2 Verschillende typen begrotingsoverschrijdingen

Er kunnen zeven verschillende begrotingsoverschrijdingen worden onderscheiden. In onderstaand overzicht wordt aangegeven wat naar de mening van de Commissie BBV de consequentie van betreffende overschrijding moet zijn voor het accountantsoordeel.

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

\*\*) Voor dit type begrotingsoverschrijdingen doet de Commissie BBV aan gemeenteraden de aanbeveling om regels vast te leggen over de vraag of de accountant deze moet meewegen in zijn oordeel. Deze kostenoverschrijdingen zijn strikt formeel onrechtmatig. Er zijn echter verschillende situaties denkbaar waarbij de overschrijdingen binnen het door de raad respectievelijk het bestuur uitgezette beleid zijn gebleven. In overeenstemming met het Bado is het dan niet de bedoeling dat de accountant deze overschrijding betreft bij de

## **Controleprotocol Hoogeveen - De Wolden - Samenwerkingsorganisatie**

beslissing of al dan niet een goedkeurende controleverklaring kan worden gegeven. Voorwaarde is wel dat deze kostenoverschrijdingen dan goed herkenbaar in de jaarrekening zijn opgenomen. Daarnaast moet de accountant in het verslag van bevindingen deze kostenoverschrijdingen, waarvan het college respectievelijk het bestuur in de jaarrekening aan moet geven dat ze nog dienen te worden geautoriseerd, aan de orde stellen. Wanneer de raad respectievelijk het bestuur wel nadere regels stelt, gelden uiteraard deze nadere regels als norm voor "passend in het beleid".