

Toelichting controleverordening 2023

NB Deze toelichting heeft haar oorsprong in de Model Verordening controle financiële beheer en organisatie (artikel 217 Provinciewet) van de VNG. Die toelichting is geschreven vanuit het perspectief van een gemeente. Op onderdelen hebben wij andere keuzes gemaakt dan die in de modelverordening. Deze toelichting hebben wij geprobeerd zoveel als mogelijk te laten aansluiten bij die specifieke keuzes.

Algemeen

Artikel 217 van de Provinciewet verplicht het algemeen bestuur bij verordening regels vast te stellen voor de controle op het financiële beheer en op de inrichting van de financiële organisatie. Door middel van de Verordening controle financiële beheer en organisatie (artikel 217 Provinciewet) stelt het algemeen bestuur de kaders voor de accountantscontrole, gebruik makend van de mogelijkheden die artikel 217 van de Provinciewet en het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (hierna: Bado) daartoe bieden.

Het is het algemeen bestuur die de accountant voor de controle van de jaarrekening aanwijst. In het voortraject voor de aanwijzing – de aanbesteding – is het dagelijks bestuur nauw betrokken. Het dagelijks bestuur kan daarnaast extra opdrachten aan dezelfde of een andere accountant verstrekken.

Wanneer de opdracht is verleend, bepaalt de accountant binnen de kaders van de opdracht, op welke wijze hij de controle uitvoert. Uiteraard vindt hierover wel periodiek overleg plaats, zodat afgestemd kan worden met betrokkenen en andere onderzoeken en controles.

Voor een goede uitvoering van en rapportage over de controle, hebben het dagelijks bestuur en de accountant verschillende rechten en plichten. Zo moet het dagelijks bestuur ervoor zorgen dat de accountant alle informatie krijgt die hij nodig heeft om de controle uit te voeren. De accountant, aan de andere kant, zorgt dat betrokkenen tijdig worden geïnformeerd over bevindingen. Verder heeft het dagelijks bestuur een eigenstandige informatieplicht richting het algemeen bestuur.

Relatie met de rechtmatigheidsverantwoording door het dagelijks bestuur

Vanaf boekjaar 2023 neemt het dagelijks bestuur een rechtmatigheidsverantwoording op in de jaarrekening. De rechtmatigheidsverantwoording geeft inzicht in hoeverre de gemeenschappelijke regeling rechtmatig heeft gehandeld. Waar de accountant voorheen een oordeel vormde over de getrouwheid én rechtmatigheid van de jaarverslaggeving, beperkt de accountant zich nu tot een oordeel over het getrouwe beeld van de jaarrekening (inclusief de rechtmatigheidsverantwoording). De accountant geeft vanaf dit moment dus geen afzonderlijk oordeel meer over de rechtmatigheid.

De invoering van de rechtmatigheidsverantwoording is mede bedoeld om het gesprek te ondersteunen tussen het algemeen bestuur en het dagelijks bestuur, over de (financiële) rechtmatigheid. Met als doel om de kaderstellende en controlerende rol van het algemeen bestuur op dit vlak te versterken.

Met de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording toetst de accountant uitsluitend of de jaarrekening getrouw is, maar toetst daarbij ook of de rechtmatigheidsverantwoording dat is. Dit betekent onder meer dat afwijkingen van rechtmatigheid (voor zover deze niet tevens van invloed zijn op het getrouwe beeld), geen invloed hebben op de strekking van de controleverklaring. Hierdoor kan het bijvoorbeeld voorkomen dat er omvangrijke afwijkingen van rechtmatigheid opgenomen zijn in de rechtmatigheidsverantwoording van het dagelijks bestuur, terwijl de strekking van de controleverklaring toch goedkeurend is, omdat de omvangrijke rechtmatigheidsfouten getrouw zijn opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording.

Artikelsgewijs

Enkel die bepalingen die verdere toelichting behoeven, worden hieronder nader toegelicht.

Artikel 1. Definities

In artikel 217, vijfde lid, van de Provinciewet is bepaald dat de accountant verslag uitbrengt aan het algemeen bestuur met een afschrift aan het dagelijks bestuur. Men kan ervoor kiezen dat de accountant, uit hoofde van zijn natuurlijke adviesfunctie, ook een zogenoemde managementletter

uitbrengt met meer gedetailleerde bevindingen die niet direct de verklaring raken. De accountant kan daar aanbevelingen voor verbeteringen aan toevoegen met betrekking tot de interne beheersing, de IT-omgeving en actuele ontwikkelingen. Een dergelijke managementletter is uiteraard bestemd voor het management van de gemeenschappelijke regeling en het dagelijks bestuur. Daarnaast kan ook een afschrift of een samenvatting naar het algemeen bestuur worden gestuurd.

Artikel 2. Opdrachtverlening accountantscontrole

Na afloop van ieder begrotingsjaar moeten het dagelijks bestuur verantwoording afleggen aan het algemeen bestuur over het gevoerde bestuur door overlegging van de jaarrekening en het jaarverslag (artikel 201, eerste lid, van de Provinciewet). Voor het overleggen van deze stukken aan het algemeen bestuur moet de jaarrekening door een bevoegd accountant zijn gecontroleerd (artikel 201, tweede lid, van de Provinciewet). Artikel 2 regelt de opdrachtverlening van de accountantscontrole van de jaarrekening. In de opdrachtverlening kan het algemeen bestuur aandachtspunten meegeven aan de accountant die het algemeen bestuur nader belicht wil zien.

Eerste lid

Artikel 217 van de Provinciewet geeft aan dat het algemeen bestuur een of meerdere accountants aanwijst. Hierbij wordt verwezen naar de kwaliteitseisen zoals die zijn geformuleerd in artikel 393, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. Het moet gaan om een registeraccountant of een Accountant-Administratieconsulent ten aanzien van wie in het accountantsregister een aantekening is geplaatst.

Door gebruikmaking van deze bevoegdheid kan het algemeen bestuur zijn controlerende rol richting de organisatie versterken. De periode van de verbintenis met de accountant voor de controle van de jaarrekening is ook vastgelegd in het eerste lid. Dit impliceert niet dat daarna van accountant wordt gewisseld. De accountant maakt bij de nieuwe aanbesteding wederom kans op de opdracht. Een algemeen bestuur 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.

Tweede lid

Bij de aanbesteding van de accountantscontrole heeft het algemeen bestuur een kaderstellende rol; hij stelt de selectiecriteria vast op basis waarvan de keuze voor de accountant wordt bepaald. In de praktijk stellen het dagelijks bestuur het programma van eisen (in concept) op, vaak in samenwerking met het algemeen bestuur. Ook voeren het dagelijks bestuur de aanbesteding uit. Na aanwijzing door het algemeen bestuur is het de directie die de overeenkomst voor de accountantscontrole met de accountant sluit. De directeur vertegenwoordigt de gemeenschappelijke regeling in en buiten rechte, zie artikel 175, eerste lid, van de Provinciewet.

Tweede lid, onder a

Voor de accountantscontrole geldt het Bado, dat krachtens artikel 217, zesde lid, van de Provinciewet door de minister is vastgesteld. Het Bado bevat onder andere regels voor de omvangsbases en goedkeuringstoleranties voor de accountantsverklaring en de rapporteringstoleranties voor het verslag van bevindingen.

De goedkeuringstoleranties zijn kwantitatieve criteria. Het geeft de grens weer van fouten of onzekerheden in de controle, die maximaal mogen voorkomen in een jaarrekening om een goedkeurende accountantsverklaring te ontvangen. Komen de fouten of onzekerheden boven deze grens uit, dan acht de accountant dat de jaarrekening geen getrouw beeld geeft. De bovengrenzen van de goedkeuringstoleranties zijn 1% van de omvangsbasis voor de fouten in de jaarrekening en 3% van de omvangsbasis voor de onzekerheden in de controle. De omvangsbasis is gelijk aan de totale lasten van de gemeenschappelijke regeling. Het algemeen bestuur kan deze percentages aanscherpen, dat wil zeggen op een lager percentage dan 1% of 3% zetten. De accountant brengt hierover verslag uit in het verslag van bevindingen.

De toleranties moeten al bij de aanbesteding van de accountantscontrole worden bepaald en zodoende worden opgenomen in het programma van eisen. Een aanscherping van de eisen door het algemeen bestuur zal in veel gevallen leiden tot een hogere prijsstelling door de accountant(s), vanwege de daarmee gepaard gaande werkzaamheden

De verantwoordingsgrens en eventuele afwijkende rapportagegrenzen door het dagelijks bestuur worden geregeld in de financiële verordening. De verantwoordingsgrens moet tussen de 0 – 3 % liggen van de totale lasten van de gemeenschappelijke regeling, inclusief de dotaties aan de reserves. Het geeft aan boven welke grens het dagelijks bestuur een fout of onduidelijkheid moet rapporteren aan het algemeen bestuur via de rechtmatigheidsverantwoording. Daarnaast kan het algemeen bestuur een rapportagegrens vaststellen, waarboven het dagelijks bestuur afwijkingen die in de rechtmatigheidsverantwoording zijn opgenomen moet toelichten in de paragraaf bedrijfsvoering van de jaarrekening.

Tweede lid, onder b

Het tweede lid, onder b, gaat in op de deelverantwoordingen die de accountant apart moet controleren. Ook bij de deelverantwoordingen geldt dat de bovengrenzen van de goedkeurings-toleranties 1% van de omvangsbasis zijn voor de fouten in de jaarrekening en 3% van de omvangsbasis voor de onzekerheden in de controle. Het algemeen bestuur kan ook hier de percentages aanscherpen, dat wil zeggen op een lager percentage dan 1% of 3% zetten. Op grond van (bijzondere) activiteiten van het deel van de organisatie kan de accountant voor de berekening van de goedkeuringstoleranties voor bepaalde deelverantwoordingen gemotiveerd kiezen voor een andere omvangsbasis dan de totale lasten van de deelverantwoording (artikel 2, zesde lid, van het Bado).

Tweede lid, onder c tot en met g

Bij de overige onderdelen in het tweede lid is een aantal zaken gespecificeerd die mogelijk kostenverhogend kunnen werken. Daarom is hiervan expliciet opgenomen dat ze in de uitvraag voor de opdrachtverlening expliciet benoemd moeten worden.

Derde lid

Het algemeen bestuur kan de onderdelen van de jaarrekening, de onderdelen van deelverantwoording en organisatieonderdelen jaarlijks opnieuw vaststellen. Op deze manier kan het algemeen bestuur rekening houden met gewijzigde politieke omstandigheden. Hierover worden bepalingen in het programma van eisen bij de aanbesteding en opdrachtverlening opgenomen.

Vierde lid

Het bedrag dat is gemoeid met de accountantscontrole van de jaarrekening kan zo hoog zijn, dat deze controle Europees moet worden aanbesteed. Dit hangt natuurlijk ook af van de contractduur die met de accountant wordt aangegaan. Bij een langere contractduur is de prijs van het contract eveneens hoger. Bij Europese aanbesteding zijn het de selectiecriteria en de bijbehorende wegingsfactoren die uiteindelijk de selectie van de accountant voor de controle van jaarrekening bepalen. Het algemeen bestuur stelt de selectiecriteria en de bijbehorende wegingsfactoren vast.

Artikel 3. Overige controles en opdrachten

Naast de controle van de jaarrekening zijn er meer werkzaamheden binnen de gemeenschappelijke regeling die de inzet van een accountant (kunnen) vereisen. Zo eisen ministeries voor de verantwoording over de uitvoering van de medebewindstaken door gemeenschappelijke regelingen (specifieke uitkeringen) vaak een aparte accountantsverklaring. De aanwijzing van de accountant voor dit soort accountantscontroles is een bevoegdheid van het dagelijks bestuur. Ook kan het dagelijks bestuur besluiten om advieswerkzaamheden uit te besteden aan de 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.

Eerste lid

Het eerste lid regelt hoe het dagelijks bestuur moet omgaan met de uitbesteding van specifieke werkzaamheden met betrekking tot de doelmatigheid en doeltreffendheid, zoals de verbetering van de administratieve organisatie, aan de accountant. Door deze werkzaamheden te gunnen aan de 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 het dagelijks bestuur en accountant kan mogelijk een weerslag hebben op de kwaliteit van de controle van de jaarrekening. Indien het dagelijks bestuur het voornemen heeft de accountant te vragen voor advieswerkzaamheden, dient het dagelijks bestuur 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.

Tweede en derde lid

Het tweede en het derde lid regelen dat het dagelijks bestuur voor de overige controlewerkzaamheden in het algemeen de door het algemeen bestuur aangewezen accountant inschakelt. Voor de controles die worden bedoeld in het tweede en derde lid, gelden vaak afwijkende controle-eisen van de derden, bijvoorbeeld vanuit de ministeries. In dat geval dient in de opdrachtverlening aan de accountant te worden aangegeven dat de controle aan deze eisen moet voldoen.

Artikel 4. Inrichting accountantscontrole

Eerste en tweede lid

Het eerste lid 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 zijn hierin volgend.

Derde lid

Wel moet er ter bevordering van een soepele accountantscontrole periodiek overleg worden gevoerd tussen de accountant, (een vertegenwoordiging van) het algemeen bestuur en de verschillende vertegenwoordigers van de gemeenschappelijke regeling. Ook is uitwisseling van informatie gewenst over specifieke aandachtsgebieden bij de accountantscontrole.

Daarnaast moet men bewust zijn van het feit dat er vanuit verschillende invalshoeken controlerende werkzaamheden plaatsvinden: werkzaamheden vanuit de verbijzonderde interne controle, de eventuele onderzoeken die worden uitgevoerd door de lokale rekenkamer en de doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeken die door het dagelijks bestuur worden uitgevoerd. Om te voorkomen dat er dubbel werk wordt verricht is het raadzaam dat er periodiek afstemming plaats vindt over de uit te voeren onderzoeken.

Artikel 5. Informatieverstrekking door het dagelijks bestuur

Eerste lid

Het dagelijks bestuur is niet alleen verantwoordelijk voor de jaarrekening en de rechtmatigheidsverantwoording, waar een verklaring op wordt afgegeven, ten opzichte van het algemeen bestuur is het dagelijks bestuur ook verantwoordelijk voor de samenstelling van eventuele door het algemeen bestuur geëiste deelverantwoordingen.

Tweede lid

Voor de controle van de jaarrekening doet de accountant onderzoek naar de achterliggende bescheiden, bijvoorbeeld verordeningen, nota's, collegebesluiten, deelverantwoordingen, administraties, plannen, overeenkomsten en berekeningen. Het dagelijks bestuur zorgt ervoor dat deze bescheiden voor de accountant ter inzage liggen en goed toegankelijk zijn.

Derde lid

Het derde lid 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 Letter Of Representation (LOR) genoemd.

Vierde lid

Het vierde lid 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.

Vijfde en zesde lid

De vijfde en zesde leden beogen te waarborgen dat de accountant bij de uitvoering van zijn werkzaamheden zoveel als mogelijk zal steunen op de interne auditfunctie binnen de gemeenschappelijke regeling. Als de werkzaamheden van voldoende kwaliteit zijn en voldoen aan de

daarvoor geldende standaarden, dan dient de accountant daar zoveel als mogelijk op te steunen bij de totstandkoming van zijn oordeel. Hiermee wordt beoogd dat door een zo veel mogelijke organisatiegerichte accountantscontrole de verdere kwaliteitsverbetering en professionalisering wordt gestimuleerd.

Artikel 6. Toegang tot informatie door accountant

Om een goede controle uit te voeren moet de accountant onbelemmerd onderzoek kunnen doen. Artikel 6 kent deze bevoegdheid toe aan de accountant. De verantwoordelijkheid ligt bij het dagelijks bestuur om de accountant deze onbelemmerde toegang te verschaffen.

Eerste lid

De accountant is bijvoorbeeld 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.

Tweede lid

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 gemeenschappelijke regeling. Dit natuurlijk met in achtneming van de afspraken met het algemeen bestuur, zoals neergelegd in het programma van eisen bij de aanbesteding.

Artikel 7. Rapportering door accountant

Artikel 217, derde en vierde lid, van de Provinciewet geeft aan waar de accountantsverklaring en het verslag van bevindingen betrekking op moeten hebben. Zo moet de accountant onder meer aangeven of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de baten en lasten en de grootte en de samenstelling van het vermogen. Het verslag van bevindingen bevat in ieder geval bevindingen over de vraag of de inrichting van het financiële beheer en van de financiële organisatie een getrouwe en rechtmatige verantwoording mogelijk maken.

Artikel 7 regelt zaken aangaande de rapportering op grond van de door de accountant uitgevoerde controles. Zaken die dan natuurlijk ook in het programma van eisen bij de aanbesteding moeten worden geregeld.

Eerste lid

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 zijn. Het eerste lid regelt dat het dagelijks bestuur in elk geval bij geconstateerde afwijkingen door de accountant, die leiden tot het niet afgeven van een goedkeurende controleverklaring bij de jaarrekening, een afschrift krijgt van de schriftelijke mededeling hierover aan het algemeen bestuur. Hetzelfde geldt voor het oordeel van de accountant dat de rechtmatigheidsverantwoording door het dagelijks bestuur niet getrouw is (zie toelichting bij artikel 2, tweede lid). Dit zodat het dagelijks bestuur (in overleg met het algemeen bestuur en de accountant) mogelijk nog tijdig maatregelen tot herstel kan treffen.

Tweede lid

Het tweede lid regelt, dat daarvoor in aanmerking komende ambtenaren een rapportage krijgen van de door de accountant uitgevoerde controles. Overigens kan dit ook gaan om een deelcontrole (een gedeelte van de volledige controle). De in aanmerking komende ambtenaren zijn bijvoorbeeld 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.

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 hier bijvoorbeeld om opmerkingen over (kleine) rubriceringfouten en (kleine) onvolkomenheden in de administratieve organisatie, die eenvoudig in onderling overleg met het management van de gemeenschappelijke regeling kunnen worden opgelost. Het management kan op grond van de rapportage actie ondernemen voor herstel van de afwijkingen en onvolkomenheden.

Derde lid

Het derde lid regelt de procedure van hoor en wederhoor. De constatering in de controleverklaring en het verslag van bevindingen worden voorafgaand aan verzending van de controleverklaring 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 de controleverklaring en het verslag van bevindingen.

Vierde lid

De accountant licht zijn verslag van bevindingen aan het algemeen bestuur mondeling toe. Dit kan ook aan een afvaardiging van het dagelijks bestuur, bijvoorbeeld de auditcommissie, plaatsvinden.