

Kader Accountantscontrole GRJR

AB 15 december 2023

Inleiding

In het Besluit Accountantscontrole Decentrale Overheden (BADO) heeft de wetgever enkele voorschriften opgenomen met betrekking tot de reikwijdte van de wettelijk verplichte accountantscontrole van decentrale overheden en de rapportering door de externe accountant hieromtrent. De decentrale overheden hebben daarbij de bevoegdheid gekregen om enkele voorschriften aan te scherpen. Dit betreft:

- de bevoegdheid aan de accountant voor te schrijven welke goedkeuringstoleranties hij moet gebruiken bij de oordeelsvorming omtrent de getrouwheid en de financiële rechtmatigheid van de rekening van de Gemeenschappelijke Regeling¹ in zijn controleverklaring (art. 2, lid 7);
- de bevoegdheid aan de accountant voor te schrijven welke rapportagetoleranties deze moet gebruiken in zijn 'verslag van bevindingen' (art. 5, lid 2);
- de bevoegdheid aan de accountant aanvullende controleaccenten mee te geven, omdat het Algemeen Bestuur bepaalde posten van de rekening meer in detail gecontroleerd wil zien en/of uitgebreider over bepaalde onderwerpen gerapporteerd wil worden; en
- de bevoegdheid aan de accountant voor te schrijven van welke wet- en regelgeving moet worden bepaald of deze rechtmatig is nageleefd (het Normenkader Rechtmatigheid).

Met deze kadernota wordt invulling gegeven aan de deze bevoegdheden. Deze geactualiseerde kadernota is van toepassing op de accountantscontrole vanaf de rekening 2022.

a. Goedkeuringstoleranties

De goedkeuringstoleranties zijn de kwantitatieve criteria voor het wel of niet afgegeven van een goedkeurende controleverklaring. In het BADO is bepaald dat de goedkeuringstolerantie voor fouten in de rekening van de Gemeenschappelijke Regeling respectievelijk onzekerheden in de controle tenminste 1 procent respectievelijk 3 procent van de omvangbasis bedraagt. De omvangbasis is het totaal van de lasten, onder aftrek van interne verrekeningen, inclusief toevoegingen aan de reserves. Dat wil zeggen dat, wil er nog sprake kunnen zijn van een goedkeurende controleverklaring, de som van de fouten respectievelijk onzekerheden maximaal het bedrag mag bereiken dat overeenkomt met 1 procent, respectievelijk 3 procent van de omvangbasis. Deze maxima gelden voor zowel het getrouwe beeld als voor de rechtmatigheid.

Fouten en onzekerheden zijn niet gelijkwaardig. Een fout in de rekening van de Gemeenschappelijke Regeling is aanwijsbaar niet correct. Een onzekerheid in de controle betekent dat de accountant op een beperking in de controle stuit en niet kan controleren of iets juist is of niet. De goedkeuringstoleranties voor fouten en onzekerheden zijn door de wetgever daarom op verschillende percentages bepaald.

In onderstaande tabel is weergegeven welke controleverklaring wordt afgegeven in de te onderscheiden gevallen indien de minimumeisen uit het BADO worden gevolgd.

Goedkeuringstoleranties en strekking van de controleverklaring				
Goedkeurings-toleranties	Strekking van de controleverklaring			
	Goedkeurend.	Met beperking	Oordeel-onthouding	Afkeurend
fouten X in de rekening*	$x \leq 1\%$	$1\% < x < 3\%$	-	$x \geq 3\%$
onzekerheden y in de controle*	$y \leq 3\%$	$3\% < y < 10\%$	$y \geq 10\%$	-

*in een percentage van de omvangbasis

De accountant dient bij zijn oordeelsvorming omtrent zowel de getrouwheid als de rechtmatigheid van de rekening deze wettelijk voorgeschreven goedkeuringstoleranties te hanteren². Hiermee wordt bewerkstelligd dat de controledruk niet onnodig wordt verzaamd en de controlelasten worden beperkt. Immers, lagere percentages zouden nopen tot meer diepgang van de accountantscontrole en daarmee tot meer werkzaamheden voor zowel de accountant als voor de gecontroleerde organisatie.

¹ Ten aanzien van specifieke regelingen die onder SiSa vallen en onderdeel zijn van de bijlagen bij de rekening gelden van rijkswege opgelegde tolerantie- en rapporteringeisen waarvan niet afgeweken kan worden.

² Daarbij dient de accountant - zoals accountants dat in de regel doen - uit te gaan van een betrouwbaarheidspercentage van 95%. Dit geeft de mate van zekerheid van het accountantsoordeel aan. Met andere woorden, hoe zeker is het dat als de accountant een goedkeurende controleverklaring afgeeft, deze ook daadwerkelijk goedkeurend had mogen zijn.

b. Rapportagetoleranties

De accountant stelt naast de controleverklaring tevens een 'verslag van bevindingen' op. Dit verslag bevat zowel fouten als onzekerheden. Dit verslag wordt aan het Algemeen Bestuur aangeboden en wordt begeleid door het commentaar van of namens het Dagelijks Bestuur. De rapportagetoleranties zijn de kwantitatieve criteria voor het al dan niet rapporteren door de accountant van constateringen in zijn verslag van bevindingen. De accountant rapporteert tekortkomingen die de rapportagetoleranties overschrijden, ook indien de tekortkoming geen invloed heeft op de strekking van de controleverklaring.

De wetgever heeft in het BADO geen rapportagetoleranties voorgeschreven. Wel heeft hij voorgeschreven dat de bedragen voor de rapportagetoleranties niet hoger kunnen zijn dan de bedragen die voortvloeien uit de goedkeuringstoleranties. Deze bedragen zijn voor de Gemeenschappelijke Regeling jeugdhulp Rijnmond echter dermate groot, dat het weinig zinvol zou zijn om ze als rapportagetoleranties voor te schrijven; vrijwel alle fouten en onzekerheden zouden dan aan rapportage ontsnappen, waardoor het Algemeen Bestuur over te weinig informatie zou beschikken om zijn controlerende taak uit te oefenen.

Met het oog op het voorgaande wordt de accountant de opdracht gegeven om de navolgende rapportagetoleranties te hanteren: € 250.000 voor fouten en € 750.000 voor onzekerheden. Nota bene; De hoogte van de rapportagetoleranties heeft geen invloed op de diepgang van de controle en de strekking van de controleverklaring. Wel zal de accountant bij relatief lage rapportagetoleranties waarschijnlijk meer individuele fouten en onzekerheden moeten rapporteren in zijn verslag van bevindingen.

c. Controleaccenten

Het afstemmen met de accountant over accenten in de controle is in de praktijk soms relevant in verband met specifieke risico's. Zo is de afhankelijkheid van toewijzingen en declaratiegoedkeuringen door gemeenten bepalend voor de rechtmatigheid van de te verantwoorden zorgkosten. Dat kan reden zijn om in het kader van de jaarrekeningcontrole extra aandacht te geven aan de interne beheersing van deze processen bij de deelnemende gemeenten. De Secretaris/Directeur van de GRJR kan hieraan, rekening houdend met bestuurlijke signalen, zelf uitvoering geven als onderdeel van het uitvoeringsmandaat.

Voor de controle 2022 is dit gedaan door de accountant te vragen om voorafgaand aan de jaarrekeningcontrole een verbijzonderde interne controle uit voeren naar toewijzing en declaratiebeoordeling. Op basis van deze aanvullende controle kan de accountant hierover diepgaander bevindingen rapporteren in het accountantsverslag.

d. Normenkader Rechtmatigheid

In het kader van de accountantscontrole van de rekening dient de rechtmatige naleving te worden getoetst van het overzicht van relevante wet- en regelgeving (normenkader). De wetgever heeft daarbij niet aangegeven welke wetten en regels relevant zijn. Het Algemeen Bestuur stelt dit normenkader vast. De vrijheid die dit het Algemeen bestuur biedt, is evenwel door het BADO beperkt. Wetten, wettelijke besluiten en -regelingen kunnen niet worden uitgesloten. Verordeningen, of bepalingen hierin, die betrekking hebben op het (directe) financieel beheer, mogen ook niet buiten deze accountantscontrole worden gehouden. Wel kan worden besloten dat, ook ten opzichte van derden, aan afwijkingen van sommige bepalingen uit de 'eigen' verordeningen geen consequenties in termen van rechtmatigheid worden verbonden. Met de actuele 'lijst van relevante wet- en regelgeving accountantscontrole' wordt aan deze bevoegdheid invulling gegeven.

<ul style="list-style-type: none"> • Jeugdwet • Besluit Jeugdwet • Regeling Jeugdwet • Gemeentewet • Wet gemeenschappelijke regelingen • Wet financiering decentrale overheden (Fido) • Wet Houdbare overheidsfinanciën • Regeling schatkistbankieren decentrale overheden • Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten • Wet normering topinkomens • Europese richtlijnen aanbesteding • Aanbestedingswet 2012 • Aanbestedingsbesluit 	<ul style="list-style-type: none"> • Verordeningen Jeugdhulp van de deelnemende gemeenten voor zover deze verwijzen naar de regionale arrangementensystematiek voor toewijzing van jeugdhulp. Als een gemeente besluit om afwijkend toe te wijzen wordt dit voor de GRKR jaarrekening 2023 NIET gezien als rechtmatigheidsfout. • Gemeenschappelijke Regeling Jeugdhulp Rijnmond • Subsidieverordening Rotterdam 2014³
--	---

Met deze kadernota wordt bovendien aan de accountant specifiek voorgeschreven hoe deze in het kader van de rechtmatigheidscontrole van de rekening dient te handelen bij subsidies op grond van de Subsidieverordening Rotterdam 2014 (SVR2014). Zie bijlage.

³ Ten aanzien van het normenkader rechtmatigheid voor subsidies heeft de GRJR sinds 2015 in de Uitvoeringsovereenkomst met de Gemeente Rotterdam ervoor gekozen de Subsidieverordening Rotterdam te volgen. De Gemeenschappelijke Regeling voorziet niet in de bevoegdheid om een eigen verordening vast te stellen.

Bijlage Bijzondere bepalingen rechtmatigheidscontrole met betrekking tot subsidies

Het proces van subsidies, die onder het subsidieregime SVR2014 worden verstrekt, omvat een aantal hoofdstappen, namelijk:

- een aanvraag tot subsidieverlening;
- een beoordeling van deze aanvraag;
- een afwijzende/toekennende subsidiebeschikking;
- (soms) een bevoorschotting van de subsidie;
- (soms) een tussentijdse rapportage die kan leiden tot herziening van de subsidiebeschikking;
- (soms) een aanvraag tot subsidievaststelling met daarbij een subsidieverantwoording die in bepaalde gevallen vergezeld moet gaan met een of meer accountantsproducten hieromtrent conform het subsidiecontroleprotocol;
- een inhoudelijke beoordeling van de subsidieverantwoording en het eventueel bijbehorend accountantsproduct(en);
- een subsidievaststellingbeschikking en -afrekening.

Alle relevante bescheiden in het subsidieproces moeten in de administratie(dossiers) worden opgenomen ter onderbouwing van de genomen besluitvorming, zodat zij direct raadpleegbaar zijn ten behoeve van de accountantscontrole.

De Gemeenschappelijke Regeling Jeugdhulp Rijnmond dient de AO/IC rondom het subsidieproces adequaat vorm te geven op basis van de geldende regelgeving (en op basis daarvan onderkende risico's). De accountant toetst de opzet, het bestaan en de werking van de AO/IC inzake het subsidieproces. Aan de daaruit volgende bevindingen, die kunnen leiden tot onvolkomenheden op het uitvoeringsniveau, maar vooralsnog geen financieel effect behoeven te hebben, besteedt de accountant in zijn verslag van bevindingen aandacht.

De accountant moet de rechtmatigheid van de in de rekening verantwoorde c.q. te verantwoorden subsidiebedragen nagaan. Zonder aanvullende bepaling zou de accountant een subsidiebedrag als onrechtmatig kunnen beoordelen als het subsidieproces niet conform alle voorwaarden in de subsidieregelgeving is verlopen, ook als dit niet te wijten is aan het handelen van de Gemeenschappelijke Regeling Jeugdhulp Rijnmond. Zo kan de subsidieontvanger een indieningstermijn overschrijden of niet voldoen aan zijn subsidieverplichtingen. Dit op zichzelf zou niet moeten worden beoordeeld als onrechtmatig handelen van de Gemeenschappelijke Regeling. Voorwaarde is dan wel dat de Gemeenschappelijke Regeling - conform de subsidieregelgeving - tijdig adequate vervolgstappen heeft genomen. Te denken valt aan maning, stoppen met voorschotbetalingen, korten van een nieuwe opvolgende subsidie of terugvordering van subsidie. Met het oog hierop geldt met betrekking tot het subsidieproces de navolgende aanvullende bepaling:

Een subsidiebedrag wordt niet als onrechtmatig beoordeeld indien de als onrechtmatig beoordeelde handeling niet te wijten is aan de Gemeenschappelijke Regeling, mits deze - conform de subsidieregelgeving - tijdig adequate vervolgstappen heeft genomen.

Voorts zij nog bepaald dat:

a) *Een onrechtmatigheid die verwijtbaar is aan het handelen van de Gemeenschappelijke Regeling, maar die (mogelijk) geen financiële gevolgen heeft voor het (te) verantwoorde(n) subsidiebedrag, niet zal worden beoordeeld als een financiële onrechtmatigheid, die mee weegt in het rechtmatigheidsoordeel van de accountant. Een dergelijke onrechtmatigheid zal worden beoordeeld als een procedurele onrechtmatigheid, waarvan melding wordt gemaakt in het verslag van bevindingen.*

Voorbeeld: een afwijking van de termijnen van orde (beslistermijnen) bij subsidies, zal niet als financiële onrechtmatig worden beoordeeld indien deze afwijking nog niet heeft geleid tot een dwangsom procedure op grond van de Wet dwangsom en beroep bij niet tijdig beslissen.

b) *Indien de accountant een handeling tijdens het subsidieproces als onrechtmatig beoordeelt, wordt deze alleen in het controlejaar waarin de onrechtmatigheid voor het eerst is vastgesteld als (procedureel of financieel) onrechtmatig aangemerkt.*

Nota bene: Het subsidieproces strekt zich over meerdere jaren uit. Met deze bepaling wordt voorkomen dat in een bepaald controlejaar geconstateerde specifieke onrechtmatige handeling niet nog eens in de daarop volgende controlejaren meeweegt in het onrechtmatigheidsoordeel van de accountant of wordt vermeld in zijn verslag van bevindingen.

Vaststelling

Bij een onder het subsidieregime SVR2014 verleende subsidie kan het voorkomen dat een subsidie onverminderd (zonder te zijn gekort) is vastgesteld, terwijl de voorgenomen prestaties niet (geheel) hebben plaatsgevonden en/of de begrote subsidiabele lasten van de subsidiabele activiteiten in werkelijkheid lager zijn uitgevallen. Het is zelfs denkbaar dat de beschrijving van de prestaties en/of de lasten van de activiteiten die voor subsidiering in aanmerking komen in de subsidieverleningsbeschikking ontbreken. In onderstaande tabel is voorgeschreven hoe de accountant in deze situaties dient te handelen, indien de subsidie onverminderd wordt vastgesteld waarbij in de betreffende vaststellingsbeschikking geen beroep op de hardheidsclausule (ex art. 17 SVR2014) is opgenomen én waarbij in het dossier onvoldoende aanknopingspunten zijn opgenomen, waaruit een afgewogen beslissing blijkt.

	Situatie	Voorgeschreven handelswijze accountant
1	In de subsidieverleningsbeschikking zijn vooraf de subsidiabele prestaties en/of de subsidiabele lasten van de subsidiabele activiteiten opgenomen, waarin tevens afspraken zijn gemaakt over de achteraf te hanteren wijze van vaststelling van de betreffende subsidie. Deze prestaties en/of lasten van de activiteiten zijn (gedeeltelijk) niet gerealiseerd. De prestaties en/of lasten zijn verantwoord conform de bij de verlening gemaakte afspraken.	Het bedrag waarmee de subsidie achteraf volgens de vooraf overeengekomen vaststellingswijze had moeten worden gekort, wordt als financiële fout beoordeeld en weegt mee in het rechtmatigheidsoordeel.
2	In de subsidieverleningsbeschikking zijn de subsidiabele prestaties en/of de subsidiabele lasten van de subsidiabele activiteiten opgenomen. De prestaties en/of lasten zijn niet verantwoord.	Het gehele subsidiebedrag wordt als financiële fout aangemerkt en weegt mee in het rechtmatigheidsoordeel.
3	In de subsidieverleningsbeschikking zijn geen afspraken over subsidiabele prestaties en/of subsidiabele lasten van de subsidiabele activiteiten opgenomen. De verlening heeft betrekking op het controlejaar. Toetsen van de realisatie van de afgesproken prestaties en/of lasten zal derhalve niet mogelijk zijn.	Het gehele subsidiebedrag wordt als financiële fout aangemerkt en weegt mee in het rechtmatigheidsoordeel.
4	In de subsidieverleningsbeschikking zijn geen afspraken over subsidiabele prestaties en/of subsidiabele lasten van de subsidiabele activiteiten opgenomen. De verlening heeft betrekking op een voorgaand controlejaar. Toetsen van de realisatie van de afgesproken prestaties en/of lasten naar aanleiding van de verantwoording is derhalve niet mogelijk.	Het gehele subsidiebedrag wordt als procedurele fout gerapporteerd in het verslag van bevindingen. Nb: In het controlejaar dienen inspanningen te worden verricht om de minimale afspraken in te regelen in volgende subsidieverleningen.

Indien in de vaststellingsbeschikking en/of het subsidiedossier wél voldoende aanknopingspunten zijn opgenomen, waaruit een afgewogen beslissing om te komen tot een onverminderde vaststelling blijkt, dan dient de accountant als volgt te handelen:

	Situatie	Voorgeschreven handelswijze accountant
1	In de vaststellingsbeschikking is het beroep op de hardheidsclausule opgenomen, alsmede de motivering ervan.	Het subsidiebedrag wordt als rechtmatig beoordeeld, tenzij er geen sprake is van bijzondere omstandigheden die een beroep op de hardheidsclausule rechtvaardigen.
2	In de vaststellingsbeschikking is het beroep op de hardheidsclausule, alsmede de motivering ervan niet opgenomen. In het subsidiedossier zijn echter voldoende aanknopingspunten opgenomen, waaruit een afgewogen beslissing om te komen tot een onverminderde subsidievaststelling blijkt.	Het gehele subsidiebedrag wordt als procedurele rechtmatigheidsfout gerapporteerd in het verslag van bevindingen.