Commissie
Bedrijfsvoering
Auditing
Decentrale
Overheden

Notitie effecten en risico's voor decentrale overheden vertaald naar de jaarrekening 2020

Datum 26 februari 2021

Versie 1.0

Inhoudsopgave

1 Achtergrond en inleiding 3
2 Algemene uitgangspunten en verantwoordelijkheden 4
2.1 Impact op getrouwheid 4
2.2 Impact op rechtmatigheid 4
3 Planning van de controle 6
3.1 Risico-inschatting 6
3.2 Materialiteit 6
3.3 Risico's interne beheersing en frauderisico's 8
4 Attentiepunten voor de jaarrekening 11
4.1 Balans 11
4.2 Overzicht baten en lasten 14
4.3 Toelichting 24
5 Rechtmatigheid 27
5.1 (Begrotings-)rechtmatigheid 27
5.2 Subsidies 29
6 Bijlage 31
6.1 Aanvullende informatie 31
6.2 Steunpakketten 31

1 Achtergrond en inleiding

De controle van de jaarrekening 2020 is een bijzondere controle omdat zowel de opstellers van de jaarrekening als de controleurs daarvan rekening moeten houden met de implicaties van Covid-19 op de realisatie 2020 en de financiële positie. Daarnaast vormt voor decentrale overheden het verantwoorden over de rechtmatigheid van financiële transacties een belangrijk aspect van de jaarstukken en de daarin opgenomen bijlagen. Dit jaar zijn daarin nieuwe, dan wel verminderde, opbrengsten en lasten opgenomen die samenhangen met nieuwe regelingen en effecten van Covid-19. De accountant geeft bij de jaarrekening zowel een getrouwheidsoordeel over de financiële positie en de baten en lasten van de decentrale overheidsorganisatie als een oordeel over de rechtmatigheid van de in de jaarrekening verantwoorde financiële transacties (baten, lasten en balansmutaties).

In deze BADO-notitie geven wij aandachtspunten mee bij het opstellen van de jaarrekening, maar vooral voor de accountantscontrole van de getrouwheid en de rechtmatigheid daarvan. Deze notitie is behandeld in de NBA SDO en daarmee richtinggevend voor accountants bij het maken van afwegingen bij de controle van de jaarrekening. Wij beogen daarmee niet volledig te zijn en merken op dat bij een decentrale overheid specifieke afspraken en kaders op onderdelen tot aanvullende aandachtspunten kunnen leiden.

In de notitie spreken wij van decentrale overheden. Daaronder vallen gemeenten, provincies en andere decentrale overheden zoals gemeenschappelijke regelingen en uitvoeringsorganisaties. Het kan zijn dat in deze notitie ook specifiek gemeenten of provincies of gemeenschappelijke regelingen zijn benoemd. De desbetreffende adviezen kunnen dan mogelijk breder worden geïnterpreteerd en dan is het aan de accountant om de specifieke cases zelf te interpreteren.

In het vervolg van deze notitie behandelen wij verschillende onderwerpen, waarbij we per onderwerp onderscheid maken in aandachtspunten voor de getrouwheid en voor rechtmatigheid. Vanuit de NBA SDO is er reeds eerder betrokkenheid geweest bij de totstandkoming van diverse landelijke regelingen en uitingen van overheden in relatie tot Covid-19. In de bijlage hebben wij hyperlinks opgenomen naar documenten die wij relevant vinden omdat ze voor accountants belangrijke informatie bevatten voor de controle van de jaarrekening 2020. Ook werkt de NBA SDO aan een SDO-notitie over de Tozo, die begin maart 2021 wordt verwacht.

Als gevolg van de reacties van de centrale en decentrale overheden op de Covid-19 pandemie ontstaat er een situatie waarbij de bestaande “reguliere” normenkaders niet meer passen. Juist omdat alle decentrale overheden met deze omstandigheden te maken hebben is het maatschappelijk gezien van belang dat er vanuit de accountantscontrole op consistente en consequente wijze met deze gewijzigde situatie wordt omgegaan. Deze notitie beoogt daarin houvast te bieden aan de accountantskantoren en decentrale overheden.

2 Algemene uitgangspunten

2.1 Impact op getrouwheid

Covid-19 heeft effecten op de gecontracteerde leveranciers en gesubsidieerde instellingen. Doordat er binnen de decentrale overheid anders is gewerkt, ofwel door de beperkende maatregelen van de Rijksoverheid, dan wel een combinatie van factoren, komt het voor dat de ingekochte diensten (het zal met name gaan om diensten) niet of anders zijn geleverd. De decentrale overheid zal moeten bepalen hoe met de afwijking in het inkoopcontract wordt omgegaan. Daar waar prestatielevering door de Covid-19 omstandigheden niet of alleen afwijkend kan plaatsvinden, zal moeten worden onderzocht of dit mogelijk is binnen het bestaande contract en of dit kan worden geautoriseerd binnen de gedelegeerde bevoegdheden aan het college.

Standpunt
Wij verwachten dat voor een rechtmatig besluit het volgende principe wordt gehanteerd: het orgaan dat de oorspronkelijke kaders heeft gesteld, moet ook worden betrokken bij de aanpassing of nuancering van (de toepassing van) deze kaders.

Vergelijkbaar is de situatie waarbij een gesubsidieerde instelling de prestaties die tegenover het recht op subsidie staan, niet of anders heeft geleverd. Het college/bestuur moet dan bepalen hoe om te gaan met deze afwijking van de subsidievoorwaarden bij de afwikkeling van de subsidie. Daarbij zijn verschillende mogelijkheden, zoals omzetting van inkoop naar exploitatiesubsidie (e.e.a. passend binnen de geldende subsidiekaders).

Het voorgaande doet zich bijvoorbeeld niet alleen voor ten aanzien van prestatielevering vanuit inkoopcontracten en subsidies, maar kan bijvoorbeeld ook spelen ten aanzien van bijdragen aan verbonden partijen, bij garanties en bijdragen aan activa in eigendom van derden. De genoemde gevallen vormen aandachtspunten voor de accountant bij de controle op de juistheid van de verantwoorde lasten conform de gemaakte afspraken.

2.2 Impact op rechtmatigheid

Nieuwe regelgeving
Als gevolg van Covid-19 hebben gemeenten te maken met de uitvoering van steunmaatregelen en de daarmee gepaard gaande inkomende en uitgaande geldstromen. Ook heeft het Rijk een beroep gedaan op gemeenten om in de uitvoering van haar taken en de bejegening van burgers, bedrijven en instellingen coulance te betrachten om de gevolgen van Covid-19 en de maatregelen om het virus te bestrijden (onder meer de lockdown) te dempen. Dat kan inhouden dat gemeenten afwijken van bestaande regels, contracten en afspraken. Dit kan gevolgen hebben voor de financiële rechtmatigheid als wordt gehandeld in strijd met de geldende normenkaders. Buitenwerkingstelling of versoepeling van regels als gevolg van Covid-19 kan aan de orde zijn vanuit de wetgever. In dat geval gelden voor 2020 de aangepaste normenkaders die vastliggen in wetten en regelingen.

Daarnaast is er de eigen wet- en regelgeving zoals die vastligt in verordeningen en de eventuele nadere invulling daarvan. De gemeenteraad/provinciale staten/algemeen bestuur bepaalt de normen die gelden voor de accountants bij de controle van de jaarstukken, door het vaststellen van het normenkader.

Standpunt
Aanpassingen etc. als gevolg van Covid-19 omstandigheden moeten, waar dit aan de orde is, tijdig aan de gemeenteraad/provinciale staten/algemeen bestuur zijn voorgelegd ter besluitvorming. Dit had bij voorkeur moeten geschieden vóór het einde van het kalenderjaar 2020. Ten aanzien van het specifieke en eigen normenkader van een decentrale overheid kan een college/bestuur met de gemeenteraad/provinciale staten/algemeen bestuur ook nog na balansdatum aanpassingen doorvoeren.

Hardheidsclausule
Bij de kaderstelling voor decentrale overheden kunnen ook bepaalde kaders vanuit de gemeenteraad/provinciale staten/algemeen bestuur zijn gedelegeerd aan het college/bestuur. In deze gevallen kan een college/bestuur zelfstandig kaders, dan wel de uitvoering binnen die kaders (b.v. op grond van een hardheidsclausule) aanpassen.

Dit soort hardheidsclausules kunnen bijvoorbeeld aan de orde zijn in het inkoopbeleid of bij de subsidieverstrekking. De hardheidsclausule/vrijheid van handelen ziet dan meestal toe op het aantal offertes en het soort inkoopproces (lokaal inkoopbeleid niet in strijd met hogere regelgeving, dat bijvoorbeeld toeziet op aantal uit te vragen offerten).

Standpunt
Bij de toepassing van de hardheidsclausule kunnen de transacties alsnog als rechtmatig worden beschouwd.

3 Planning van de controle

3.1 Risico-inschatting

Covid-19 heeft mogelijk gevolgen voor de risico-inschattingen door de accountant. Allereerst kan het algemene controlerisico (het risico dat een onjuiste jaarrekening ten onrechte wordt goedgekeurd door de accountant) wijzigen. Daarnaast is het belangrijk aandacht te hebben voor de risico-inschatting van posten en toelichtingen in de jaarrekening en voor de kwaliteit van de interne controle in de administratieve processen.

Onderdeel van de risico-inschattingswerkzaamheden van de accountant kunnen uitgevoerde (initiële) cijferanalyses zijn. In het controlejaar 2020 vraagt de uitvoering van deze cijferanalyses extra aandacht. Hierdoor kunnen gevolgen van Covid-19 voor baten, lasten en balansmutaties aan het licht komen die de accountant helpen bij het inschatten van een risico op een afwijking van materieel belang voor getrouwheid en rechtmatigheid.

Posten als materiële vaste activa, debiteuren, belasting- en heffing-opbrengsten, inhuur personeel, prestatielevering inkopen, TOZO-regeling, Jeugdzorg en bijdragen/garantstellingen aan verbonden partijen kunnen een hoger inherent risico hebben wat betreft waardering, juistheid of volledigheid als gevolg van de impact van Covid-19. Ook de begrotingsrechtmatigheid of rechtmatigheid van aanbestedingen en subsidies/bijdragen kunnen een verhoogd inherent risico hebben door de ontwikkelingen gedurende 2020. De accountant zal zijn overwegingen voor de risico-inschatting en eventuele actualisatie daarvan benoemen en documenteren.

De accountant zal daartoe ook werkzaamheden uitvoeren om inzicht te krijgen in de status van de interne beheersing in dit bijzondere jaar, om de risico's op afwijking van materieel belang op het niveau van de jaarrekening als gevolg van fraude of van fouten te identificeren en in te schatten (Std. 315.5). Door het vele thuiswerken is het mogelijk dat administratieve procedures zijn gewijzigd en dat de normale interne controlemaatregelen zijn doorbroken of gewijzigd. Denk hierbij aan de autorisatie van betalingen, salarissen, facturen of memorialen. Het is dan ook van belang extra alert te zijn op wijzigingen in de opzet en het bestaan van interne controles in de administratieve processen en het risicoprofiel en de controleaanpak hierop aan te passen

3.2 Materialiteit

Uit de praktijk blijkt dat er verschillende standpunten bestaan over het bepalen van de goedkeuringstolerantie in het kader van de controle van de jaarrekening 2020. Onder meer door extra lasten in het kader van Covid-19, neemt de omvangsbasis van de begroting van de decentrale overheidsorganisatie incidenteel toe. Doel van deze paragraaf is om duidelijkheid te bieden bij het bepalen van de goedkeuringstolerantie in het kader van de controle van de jaarrekening.

In het geval van decentrale overheden zijn wet- en regelgevende of toezichthoudende instanties vaak de belangrijkste gebruikers van de financiële overzichten (Std. 320.A3). Bovendien kunnen de financiële overzichten worden gebruikt bij het nemen van andere dan economische beslissingen. Het bepalen van de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel bij een controle van de financiële overzichten van een decentrale overheid is daarom vastgelegd in artikel 2 van Besluit accountantscontrole decentrale overheden: (https://wetten.overheid.nl/BWBR0015524/2017-12-09).

Artikel 2. (Goedkeuringstoleranties)

1. De accountant gebruikt ten behoeve van de oordeelsvorming over de jaarrekening van de provincie, bedoeld in artikel 217, derde lid, van de Provinciewet, de jaarrekening van de gemeente, bedoeld in artikel 213, derde lid, van de Gemeentewet, onderscheidenlijk artikel 38, vierde lid, van de Wet financiën openbare lichamen Bonaire, Sint-Eustatius en Saba, de volgende goedkeuringstoleranties:

    a. ten aanzien van fouten in de jaarrekening 1% van de omvangsbasis en

    b. ten aanzien van onzekerheden in de controle 3% van de omvangsbasis.

2. De omvangsbasis is gelijk aan de totale lasten van de provincie, de gemeente onderscheidenlijk het openbaar lichaam.

Decentrale overheden typeren zich als meer-doelen-bestedingsorganisaties waarbij het primair gaat om het realiseren van maatschappelijke doelen door de uitvoering van wettelijke taken en specifiek beleid binnen de voor de organisatie beschikbare middelen. In het BADO is dan ook nadrukkelijk gekozen voor een benchmark gerelateerd aan de lasten van de decentrale overheid en niet aan de baten dan wel het resultaat van het betreffende boekjaar. Dit ligt in lijn met Std. 320.A10. Artikel 2 BADO voorziet de accountant van een referentiekader bij het bepalen van de materialiteit voor de jaarrekeningcontrole (Std. 320.3).

De Commissie BBV heeft artikel 2 in het BADO in notities en de beantwoording van vragen als volgt als uiting geformuleerd: De lasten betreffen de lasten inclusief de toevoegingen[1] aan de reserves.

Als de lasten sterk fluctueren tussen verschillende jaren kan de individuele accountant ervoor kiezen de uitvoeringstolerantie[2] op een meer gelijkmatig bedrag te stellen (in lijn met Std. 320.9), om de aard en omvang van de controlewerkzaamheden consistent te houden. Dit heeft geen invloed op de goedkeuringstolerantie, maar wel op de aard en omvang van de controle-aanpak. Het is raadzaam dit te

[1] Inclusief overboekingen tussen reserves mits dit gaat om programma-overschrijdende overboekingen, want die worden verwerkt via de exploitatierekening. Overboekingen tussen reserves binnen een programma niet, want deze worden binnen de balans verwerkt.
[2] Het bedrag of de bedragen die door de accountant op een lager materialiteitsniveau dan voor de financiële overzichten als geheel is (zijn) vastgesteld om de waarschijnlijkheid dat het totaal van niet-gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten als geheel overschrijdt, tot een passend laag niveau terug te brengen.

bespreken met de auditcommissie dan wel gemeenteraad/provinciale staten/algemeen bestuur (Std. 320.A12).

3.3 Risico's interne beheersing en frauderisico's

Casuïstiek

Door Covid-19 is bij de uitvoering van een aantal taken sprake van ad hoc dan wel incidenteel ingrijpen of handelen door de decentrale overheid, waardoor bijvoorbeeld wordt afgeweken van het normale proces en vaste stappen en procedures niet worden gevolgd. Zo zijn er bijvoorbeeld crisis-overlegstructuren en aangepaste werkwijzen ingericht waarin acute crisisbesluiten moeten worden genomen dan wel sneller actie moet kunnen worden ondernomen.

Daarnaast kan het voorkomen dat door het thuiswerken en het niet meer fysiek aanwezig zijn op kantoor is afgeweken van de normale procesgang omdat een beheersmaatregel fysiek niet uitgevoerd kan worden, en/of een handtekening niet met de pen gezet kan worden. Bij meerdere processen kunnen Covid-19-gerelateerde extra aandachtspunten bestaan die wellicht niet altijd samenhangen met een materiële transactiestroom maar wel een bepaalde gevoeligheid met zich mee kunnen brengen.

Risico's

Aandachtspunten ten aanzien van procedures en besluitvorming/mandatering:

- Bij de door de decentrale overheid ingerichte nieuwe crisisstructuur c.q. aangepaste werkwijze die beïnvloed wordt door ad hoc en acute crisisbesluiten, kunnen onaanvaardbare leemten in de AO/IB zijn ontstaan. Risico op het ontbreken of doorbreken van bestaande functiescheidingen en het niet (of niet zichtbaar vast te stellen) van uitgevoerde beheersingsmaatregelen

- De ontworpen crisisstructuur c.q. aangepaste werkwijze is niet duidelijk of niet duidelijk genoeg gecommuniceerd waardoor de verkorte werkwijze en de bijbehorende delegatie van bevoegdheden/mandaat mogelijk niet in alle gevallen is gevolgd. Risico op afwijken van de formeel vastgestelde procedures en mandaatbesluit met een onrechtmatige beheershandeling tot gevolg met mogelijk financiële onrechtmatigheid.

- De ontworpen crisisstructuur c.q. aangepaste werkwijze is niet formeel besloten/vastgesteld waardoor de verkorte werkwijze en de bijbehorende delegatie van bevoegdheden/mandaat niet officieel is besloten. Het volgen van de nieuwe structuur zou daarmee mogelijk onrechtmatig zijn.

- Er is wel een crisisstructuur c.q. aangepaste werkwijze ingericht maar meer ter afstemming. Er is geen sprake van gewijzigde bevoegdheden/mandatering waardoor de normale procedures/regels van toepassing zijn. Risico dat er in de praktijk wel op andere wijze gewerkt is waardoor afgeweken wordt van interne regelgeving met een onrechtmatigheid tot gevolg.

- De nieuwe crisisstructuur c.q. aangepaste werkwijze is slechts ingericht voor een deel van de (Covid-19-) taken/werkzaamheden, bijvoorbeeld het instellen en uitvoeren van een noodfonds(steunpakket). Voor overige zaken zijn de normale procedures/regels van toepassing. Risico dat ook bij de uitvoering van andere taken als gevolg van Covid-19 voor een andere werkwijze is gekozen waardoor mogelijk sprake is van afwijking van interne regelgeving.

Aandachtspunten die samenhangen met het thuiswerken:

- Bepaalde beheersingsmaatregelen in een proces zijn niet/of op andere wijze uitgevoerd doordat de normale werkwijze onmogelijk is als gevolg van fysieke afwezigheid door het thuiswerken. Risico is dat niet goed formeel is geregeld op welke wijze deze beheersmaatregel moet worden uitgevoerd en vastgelegd, waardoor achteraf voor de VIC/accountant moeilijk of niet is vast te stellen of de beheersmaatregel voor een belangrijke periode in het jaar 2020 nog bestaat en/of heeft gewerkt, wat mogelijk tot relevante risico's in de beheersings-/controle-omgeving leidt.

- In een aantal situaties zullen decentrale overheden afspraken hebben gemaakt over het ondertekenen van besluiten, beschikkingen en vergunningen. Het kan zijn dat een fysieke handtekening vervangen is door digitale handtekening of dat een stuk zonder handtekening mag worden verstuurd. Dit brengt risico's met zich mee omtrent het vaststellen van de authenticiteit van de medewerkers en de juiste autorisatie van voor de controle relevante documenten of de authenticiteit van een document.

- Ten slotte dient een decentrale overheid alsook de accountant extra alert te zijn op de toegangs- en informatiebeveiliging bij thuiswerksituaties.

Standpunt:
Om bovenstaande risico's in voldoende mate af te dekken adviseren wij de accountant onderstaande werkzaamheden uit te voeren.

1. Inzicht verkrijgen in de eventueel door de decentrale overheid toegepaste crisisstructuur c.q. aangepaste werkwijzen en vaststellen wat de wijzigingen in procedures/mandaat zijn als gevolg van deze proceswijzigingen.

2. Inzicht verkrijgen in de genomen 'Covid-19-besluiten' en voor relevante besluiten met materiële financiële impact vaststellen dat, indien van toepassing, de gewijzigde crisisprocedures zijn gevolgd en besluiten in ieder geval op het juiste niveau genomen zijn in overeenstemming met het mandaatbesluit. De decentrale overheid kan dit voor de accountant voorbereiden.

3. Analyseren van een door de decentrale overheid uitgevoerde inventarisatie van alle Covid-19-gerelateerde risico's.

4. Bij de decentrale overheid, voor elke financieel relevante transactiestroom (proces)/ jaarrekeningpost, een analyse op te vragen van de impact van geconstateerde risico's op het proces. Waarbij de decentrale overheid per geconstateerd risico eveneens kan aangeven op welke wijze en met welke maatregelen het risico is afgedekt.

5. Uitvragen voor welke stromen/posten er specifieke risico's zijn als gevolg van het thuiswerken en de daartoe gewijzigde werkwijze. Zoals de gevolgen voor functiescheiding, interne beheersing en autorisatie. (bijvoorbeeld controles op betalingen niet meer zichtbaar, beschikkingen zonder echte handtekening verzonden) en de impact hiervan en getroffen maatregelen.

6. Vaststellen of het verkregen inzicht voldoende is of dat er mogelijk risico's ten onrechte niet zijn onderkend. (bijvoorbeeld coulance bij doorbetalen inhuur, andere wijze invullen prestaties door diverse partijen, extra bijdrage externe partijen etc.). Stel voor deze zaken vast dat er sprake is van gewijzigde geformaliseerde afspraken en dat besluitvorming hieromtrent conform mandaat heeft plaatsgevonden (bijv. afdelingshoofd in plaats van contractmanager).

7. De gevolgen van de geconstateerde risico's op de controle-aanpak bepalen. Is de opzet van de AO/IB gewijzigd? Zijn risico's met toereikende maatregelen afgedekt. Kan het bestaan van IB-maatregelen nog wel vastgesteld worden en kan indien van toepassing, nog wel gesteund worden op de effectieve werking van key-controls. Zijn er aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden noodzakelijk?

8. In samenwerking met de decentrale overheid vaststellen of bij de uitvoering van gegevensgerichte (VIC) werkzaamheden extra toetspunten in de werkprogramma's noodzakelijk zijn als gevolg van de geconstateerde risico's door Covid-19.

4 Attentiepunten voor de jaarrekening

4.1 Balans

4.1.1 Bijdragen aan activa in eigendom van derden

Casuïstiek

Dit betreft bijdragen van decentrale overheid aan investeringen die door derden worden gedaan (investeringssubsidies) die op grond van artikel 34c onder de immateriële vaste activa kunnen worden opgenomen. Artikel 61 geeft de voorwaarden waaraan moet zijn voldaan om te kunnen activeren:

- Er is sprake van een investering door een derde;
- Investering draagt bij aan de publieke taak;
- Derde heeft zich verplicht tot investeren;
- Bijdrage kan worden teruggevorderd, dan wel de decentrale overheid kan recht doen gelden op het actief als de derde in gebreke blijft.

Dit kan gaan om een bijdrage aan investeringen die derden in hun materiële vaste activa doen zoals dorpshuizen, kleedlokalen van sportverenigingen, sportkantines, bibliotheken en zwembaden.

Standpunt

Voor activa die ultimo 2019 al onder deze post in de balans staan, is al een keer vastgesteld dat aan deze criteria is voldaan. Covid-19 kan wel tot gevolg hebben, dat de derde het desbetreffende actief niet meer in stand houdt/exploiteert, als gevolg van het effect dat Covid-19 heeft op de activiteiten en exploitatie van die derde. Het is dan ook belangrijk bij de jaarrekening 2020 vast te stellen in hoeverre er bijdragen aan derden onder de immateriële vaste activa zijn opgenomen waarbij de derde in gebreke blijft. Dit risico neemt wellicht toe door Covid-19.

Daarbij wordt opgemerkt dat in Artikel 61 is opgenomen dat de “bijdrage kan worden teruggevorderd”. De wetgever heeft kennelijk bedoeld een mogelijkheid te creëren, en geen verplichting. Een decentrale overheid kan dus ook besluiten het niet te doen, maar moet dat dan wel op het juiste, daartoe bevoegde niveau doen.

Bij de jaarrekening 2020 zijn de volgende aandachtspunten te onderkennen:

- Zijn derden in gebreke gebleven?

- Is de bijdrage teruggevorderd (zo ja: vordering opgenomen en is door het juiste orgaan het besluit genomen; zo nee: is door het juiste orgaan het besluit genomen?)
- Is de terugvordering te innen (debiteurenrisico)?
- Is het betreffende materiële vaste actief aan de decentrale overheid toegekomen (i.v.m. hypotheekrecht)? (Zo ja: waardering in de balans)
- Is het actief nog eigendom van de bijdrage-ontvangende derde? (Zo nee: heeft de decentrale overheid toestemming verleend voor vervreemding, kan de decentrale overheid nog terugvorderen of een recht doen gelden?)
- Bestaat het actief nog? (Zo nee: dan moet het immaterieel actief worden afgeboekt).

Het grootste risico voor de decentrale overheid is dat het actief niet meer bestaat of dat het actief eigendom van een andere partij is geworden waarop de decentrale overheid geen vordering kan opleggen of geen recht kan doen gelden. In die situatie moet de decentrale overheid waarschijnlijk het immaterieel vast actief afboeken.

Ook is een mogelijk risico dat de derde failliet is gegaan. In sommige situaties heeft de decentrale overheid het recht van hypotheek en dan wordt het materieel vast actief eigendom van de decentrale overheid. Dan is een aandachtspunt de waardering van het actief en uiteraard vervalt dan het immaterieel vast actief. Heeft de decentrale overheid geen recht op het materieel vast actief, dan zal een terugvordering opgelegd kunnen worden. Deze zal dan uiteraard dubieus zijn wat betreft inning.

In situaties dat de derde in financiële moeilijkheden is gekomen, en ook in gebreke blijft, dan doet de vraag zich voor of de decentrale overheid over gaat tot terugvordering of het doen gelden van het recht. Dit bepaalt ook het mogelijk effect op het bestaan en de waardering van het immaterieel vast actief.

4.1.2 Waarderingsaspecten activa algemeen

Activa worden conform het BBV over het algemeen gewaardeerd tegen de verkrijgingsprijs of vervaardigingsprijs (art. 63 lid 1 BBV). Daarbij moeten duurzame waardeverminderingen in aanmerking worden genomen (art. 65 lid 1 BBV). Covid-19 kan een belangrijke impact hebben op de waarde van materiële vaste activa, met name bij investeringen met een economisch nut, bijvoorbeeld door functieverandering van activa in een vastgoedportefeuille of daling van de opbrengsten die worden gegenereerd met het actief. Effect kan zijn dat de marktwaarde daalt onder de huidige boekwaarde. Het management van de decentrale overheid zal moeten beoordelen in hoeverre een dergelijke waardedaling naar verwachting duurzaam zal zijn en dus moet leiden tot het vormen van een voorziening of afboeking.

Standpunt

De accountant wordt geacht op basis van standaard 540 ‘Controle van schattingen en toelichtingen daarop’ de onderbouwing van de schattingen door het management te beoordelen om te helpen bij het identificeren en inschatten van het risico dat er een materiële afwijking van in de waardering van het actief is.

Hetzelfde risico bestaat voor de waardering van Financiële Vaste Activa. Ook deze zijn veelal opgenomen tegen de verkrijgingsprijs, bijvoorbeeld de bijdrage die de decentrale overheid heeft gedaan in het eigen vermogen van de deelneming verbonden partij. De decentrale overheid zal moeten inschatten op basis van de resultaten van de deelneming/verbonden partij of deze in staat zal zijn (op termijn) aan de terugbetalingsverplichting te voldoen.

Standpunt
Ook hier wordt de accountant geacht te beoordelen in hoeverre de onderbouwing van de waardering door het management toereikend is.

4.1.3 Waardering debiteuren

De waardering van de diverse debiteurenposities binnen een decentrale overheid vragen in het controlejaar 2020 extra aandacht. Dit geldt voor zowel uitkeringsdebiteuren, debiteuren als gevolg van belastingen/heffingen, vergunningen als de overige uitzettingen. Veel decentrale overheden hebben regelingen getroffen met ondernemers en burgers en hebben uitstel verleend voor het betalen van bijv. de gemeentelijke belastingen. Het komt ook voor dat vorderingen zijn kwijtgescholden of dat besloten is om niet meer te innen. Daarnaast hebben veel decentrale overheden in verband met Covid-19 er voor gekozen om niet de normale invorderingsprocedure te hanteren en gedurende een aantal maanden bijvoorbeeld niet aan te manen.

Standpunt
De accountant wordt, conform voorgaande jaren, geacht te beoordelen of de door het management gehanteerde systematiek voor de waardering van debiteuren en het bepalen van de voorziening voor dubieuze debiteuren, toereikend is. Aandachtspunt daarbij is dat het gebruik van vergelijkings- en ervaringscijfers in het controlejaar 2020 minder relevant zullen zijn en dat voldoende rekening gehouden moet worden met specifieke (nieuwe) afspraken en de gevolgen van Covid-19 op de debiteuren om aan betalingsverplichtingen te voldoen.

4.1.4 Borgstellingen en garantstellingen

Een andere post waarbij er sprake kan zijn van effecten als gevolg van Covid-19 betreft de garantstellingen en borgstellingen aan natuurlijke en rechtspersonen zoals die op grond van artikel 50 BBV onderaan het balanstotaal moeten worden vermeld. Op grond van artikel 57 moet hier toelichting worden gegeven per garantstelling of borg.

Casuïstiek
De decentrale overheid heeft diverse garantstellingen en borgstellingen vermeld onder het balanstotaal. Covid-19 kan door de effecten op degene waarvoor de decentrale overheid garant dan wel borg staat, indirect effect hebben op de decentrale overheid, doordat er een groter dan normaal risico bestaat dat er een beroep wordt gedaan op de garantie of borgstelling.

Hier speelt een volledigheidsvraagstuk. De decentrale overheid zal moeten nagaan of er signalen zijn die leiden tot het inroepen van de garantie of borgstelling. Indien de decentrale overheid bijvoorbeeld garant staat voor de organisatie van een evenement, zal de decentrale overheid moeten nagaan of dit evenement al dan niet heeft plaatsgevonden en of er een beroep is/wordt gedaan op de garantstelling.

Standpunt
Als de gebeurtenis waardoor een beroep kan worden gedaan op de borg- of garantstelling heeft plaatsgevonden gedurende 2020 en de verwachting is zeer aannemelijk dat dat daarop een beroep wordt gedaan, dan moet een verplichting op de balans worden opgenomen.

Ten aanzien van borgstellingen bij zaken als een multifunctionele accommodatie, een sportvereniging of een buurthuis, zal de decentrale overheid op grond van financiële documenten, jaarstukken, tussentijdse rapportages, subsidie- of voorschot aanvragen, moeten nagaan of er signalen zijn van mogelijke financiële problemen. Vervolgens zal moeten nagegaan of voor jaareinde aan de voorwaarden van de borg- of garantstelling is voldaan en een inschatting moeten worden gemaakt van de kans dat de garantie of borgstelling zal worden ingeroepen. Afhankelijk van die inschatting, moet worden overgegaan tot het opnemen van een verplichting in de balans.

4.1.5 Overige vorderingen en schulden
Door Covid-19 ontstaan diverse andere schulden of vorderingen in de balans, zoals nog te ontvangen Rijksbijdragen, overlopende posten inzake uitvoeringskosten Tozo en te betalen bedragen aan instellingen waarvoor al dan niet een prestatie heeft plaatsgevonden. De accountant zal deze balansposten betrekken bij de controle van de specifieke Covid-19 regelingen en daarbij geldende risico-overwegingen.

4.2 Overzicht baten en lasten
4.2.1 Verwerking compensatiepakketten Covid-19 medeoverheden
Casuïstiek
Normaliter verschijnen jaarlijks drie circulaires over het gemeentefonds en provinciefonds. In mei, september en december. De Meicirculaire geeft de vertaling van de Voorjaarsnota van de Rijksoverheid, de Septembercirculaire de vertaling van de Miljoenennota, de Decembercirculaire rondt het uitkeringsjaar zoveel mogelijk af.

In juni van dit jaar is een extra circulaire verschenen inzake het Compensatiepakket coronacrisis medeoverheden (hierna: 1e steunpakket). In de Septembercirculaire 2020 is als aanvulling daarop ook het Aanvullend compensatiepakket coronacrisis medeoverheden (hierna: 2e steunpakket) verwerkt. Decentrale overheden zijn medio december 2020 geïnformeerd over nog een aanvullend compensatiepakket, dat komt bovenop het eerdere compensatiepakket.

Binnen het Gemeentefonds kennen we de:
- Algemene uitkering (AU);
- Decentralisatie-uitkering (DU);
- Integratie-uitkering (IU).

Daarnaast kunnen gemeenten extra geld krijgen om bepaald beleid van de Rijksoverheid uit te voeren. Dit zijn specifieke uitkeringen. Hiervoor geldt een specifieke bestedingsverplichting en een verantwoordingssystematiek via SiSa.

Voor 2020 is in relatie tot Covid-19 sprake van nieuwe specifieke uitkeringen, waaronder G4 (Tozo), E1 (regeling specifieke uitkering beschikbaarheidsvergoeding regionale ov-bedrijven 2020) en H8 (specifieke uitkering voor lokale Sportakkoorden).

Daarnaast is sprake van specifieke uitkeringen aan GGD'en en Veiligheidsregio's vanuit RIVM en Ministerie van VWS. Deze lopen niet mee in de verantwoordingssystematiek via SiSa, maar worden afzonderlijk vanuit een invulinstructie via de jaarrekening 2020 van de GGD'en en Veiligheidsregio's afgerekend. Hiervoor geldt afrekening op basis van de in de jaarrekening verantwoorde gerealiseerde kosten.

Standpunt
In het algemeen geldt dat bijdragen uit het gemeentefonds en provinciefonds in het boekjaar leiden tot een bate en specifieke uitkeringen enkel leiden tot een bate voor zover daar ook subsidiabele kosten tegenover staan.

De bijdragen die decentrale overheden ontvangen uit hoofde van de Covid-19 compensatiepakketten maken deel uit van de uitkeringen van het gemeentefonds of provinciefonds en leiden in principe tot een bate in 2020. De commissie BBV stelt hierover dat hierbij de vraag gesteld kan worden of gemeenten een voldoende nauwkeurig en betrouwbaar inzicht hebben in de omvang van de aanvullende financiële bijdrage van het Rijk om de aanvullende compensatie in 2020 als opbrengst te verantwoorden. Omdat de (voorlopige) verdeelsleutel ontbreekt en gemeenten nog geen toekenningsbeschikking hebben gehad van een aanvullende financiële compensatie, zullen de individuele gemeenten geen voldoende en nauwkeurige schatting van hun aandeel kunnen maken omdat zij geen inzicht hebben in de kosten en inkomstenderving van alle andere gemeenten. In lijn met een eerder door de commissie BBV geformuleerd advies over hoe om te gaan met de raming van het accres van het gemeentefonds ligt het voor de hand ook voor de verwerking van het compensatiepakket uit te gaan van de in 2020 toegekende en beschikte bedragen, en de financiële compensatie uit het in december 2020 aangekondigde aanvullende pakket te verwerken in 2021, nadat het ministerie de bedragen per gemeente heeft bepaald en beschikt.

Voor de specifieke uitkeringen zal de decentrale overheid moeten nagaan hoeveel van de gemaakte kosten voldoen aan de gestelde criteria. Bijvoorbeeld ingeval van Tozo 1 gaat een gemeente na welk deel van de uitkeringen voldoet aan de rechtmatigheidscriteria[3]. Voor dat bedrag kan een overlopend actief (vordering) en een bate worden opgenomen.

Decentrale overheden kunnen bedragen reserveren. Dit kan echter alleen indien door de gemeenteraad/provinciale staten een bestemmingsreserve is ingesteld voor 31 december 2020. Na 31 december 2020 is reservevorming enkel mogelijk door middel van resultaatbestemming.

[3] Voor nadere aandachtspunten verwijzen wij naar de afzonderlijke notitie over TOZO.

4.2.2 Zorgcontinuering

Ten aanzien van Jeugdzorg en Wmo zorg in natura zijn op landelijk niveau specifieke afspraken gemaakt tussen VNG, zorgaanbieders, I-Sociaal domein, met betrokkenheid van het ministerie van VWS, BZK en de NBA.

I-sociaaldomein heeft de aanpak Verantwoording 2020 Jeugdwet en Wmo vastgesteld die is uitgewerkt in een compleet dossier (https://i-sociaaldomein.nl/groups/view/5ea6369f-953a-486d-95bd-b75f014a11b9/administratieve-en-financiele-processen-en-verantwoording-tijdens-coronacrisis/files).

Belangrijke documenten hierin opgenomen zijn:

- Notitie 'Rechtmatigheid en corona-maatregelen in de Jeugdzorg, WMO en pgb' van het ministerie van BZK. Deze notitie wordt nog herzien en wordt begin maart geplaatst op de VNG-site. (https://i-sociaaldomein.nl/files/view/e5212677-e2ca-4702-abe7-1c1e91377aa6/1591548087notitie-van-de-werkgroep-rechtmatigheid-van-2-juni-2020-def.pdf).
- Het landelijk controleprotocol 2020 dat geldt voor de productieverantwoordingen 2020 (https://i-sociaaldomein.nl/files/view/e589d734-8087-4146-9dc9-1d47b82972d8/1605094944landelijk%20accountantsprotocol_23102020.pdf).
- Notitie accountantscontrole corona compensatie (https://i-sociaaldomein.nl/files/view/af2b6301-496b-4517-917e-757baf2fb48f/1605094944notitie%20accountantscontrole%20corona-compensatie_28102020.pdf).
- Notitie meerkosten (https://i-sociaaldomein.nl/files/view/a0f683b6-2a0e-47fc-adcb-8e4b3040ec51/1598385268meerkosten_afspraken_versie_22_juni_definitief.pdf).

Voor de verantwoording en afrekening van de jeugdzorg en Wmo zorg in natura in de jaarrekening van gemeenten gelden drie sporen:

- Spoor 1 is de verantwoording van (alle) geleverde zorg, op basis van het (gewijzigde) landelijk accountantsprotocol financiële verantwoording Wmo en Jeugdwet 2020.
- Spoor 2 is de vaststelling van de hoogte van de continuïteitsbijdrage en de meerkosten, op basis van wederzijdse overeenstemming tussen enerzijds de gemeente en anderzijds de zorgleverancier.
- Spoor 3 zorgt ervoor dat een zorgaanbieder geen disproportioneel financieel voordeel mag hebben van de getroffen overheidsmaatregelen.

Spoor 1 afspraken tussen gemeenten en zorgaanbieders

Bij de lasten voor de geleverde zorg kan de gemeente zekerheid krijgen bij de prestatielevering door de zorgaanbieder inzake uitbestede taken Jeugd en Wmo via het proces van de productieverantwoordingen. Dit proces is voor 2020 feitelijk niet gewijzigd behoudens de volgende aandachtspunten:

- In het controleprotocol 2020 is extra aandacht gevraagd voor het controleren van het recht op zorg; zie hiervoor aanvullend de SDO- notitie Jeugdzorg en Wmo, controle van het recht op zorg: (https://www.nba.nl/nieuws-en-agenda/nieuwsarchief/2020/juli/sdo-notitie---jeugdzorg-en-wmo-controle-van-het-recht-op-zorg/).
- Ook zijn in het controleprotocol 2020 aanvullende risico's onderkend die een rol spelen bij de controle van de zorgaanbieder. Het gaat bijvoorbeeld om risico's dat gedeclareerde en verantwoorde productie (gedeeltelijk) niet is geleverd, meerkosten die verband houden met de productie, facturatie van andere zorgvormen juiste en volledige toerekening van productie aan de periode.

- Van gemeenten wordt verwacht dat zij bestaande contracten naleven of aanpassen en daarbij een afwegingskader hanteren, waaruit blijkt welke meerkosten verband houdend met de productie en/of andere zorgvormen passend zijn binnen een toewijzing. Ook kan een college aanvullend besluiten welke alternatieve vormen van dienstverlening geaccepteerd worden, als zijnde leveringen die vallen binnen de gesloten overeenkomsten.

Spoor 1 gevolgen voor de controle door de accountant
De accountant van de gemeente neemt kennis van het afwegingskader van de gemeente, de aangepaste overeenkomsten met zorgaanbieders en maakt conform voorgaande jaren gebruik van de controleverklaringen die gemeenten op basis van het geldende controleprotocol 2020 ontvangen van de zorgaanbieders (ondersteund door review op diens werkzaamheden). Als deze werkzaamheden onvoldoende zekerheid geven zal de accountant met de gemeente, conform voorgaande jaren, aanvullende maatregelen overeenkomen dan wel neemt de accountant de uitkomsten mee in de oordeelsvorming bij de totale jaarrekening.

De accountant besteedt in de controle extra aandacht aan de risico's die zijn onderkend in het controleprotocol 2020 en in hoeverre deze risico's zich hebben voorgedaan bij een gemeente en aan de orde zijn gekomen in de contacten en communicatie met de zorgaanbieders. Er kan sprake van zijn dat niet (meer) reële productieafspraken zijn overeengekomen waardoor op basis van productfacturatie betalingen zijn gedaan aan zorgaanbieders waar geen prestaties voor zijn geleverd. Of er zijn betalingen gedaan voor meerkosten of andere kosten die buiten de bestaande overeenkomsten vallen. In dat geval vallen deze lasten niet onder spoor 1 en komt de accountant tot de conclusie dat er contractueel geen grond is voor facturatie van deze kosten onder spoor 1 en dat in feite de landelijke afspraken niet zijn gevolgd. Inkopen en betalingen van meerkosten in afwijking met contracten of zonder recht op zorg zijn onrechtmatig en inkopen zonder prestatielevering zijn niet getrouw en ook onrechtmatig. Dit heeft gevolgen voor de oordeelsvorming bij de totale jaarrekening, tenzij de gemeente deze afwijkingen herstelt door de formele routing onder spoor 2 alsnog in te regelen.

Spoor 2 afspraken tussen gemeenten en zorgaanbieders
Spoor 2 ziet toe op de bestaande contractpartners van de gemeenten waarmee aanvullende en andere afspraken zijn gemaakt op basis van de formats van I-sociaal domein (dit heeft de voorkeur boven eigen addenda of contractafspraken), zowel voor declaratie van meerkosten als de continuïteitsbijdrage. Afspraken voor meerkosten kunnen een periode van maart – december 2020 beslaan. De continuïteitsbijdrage geldt voor de periode van maart 2020 tot en met juni 2020.

Gemeenten dienen meerkosten te dekken binnen de kaders van de vastgestelde begroting (zie paragraaf 5.1 over begrotingsrechtmatigheid) en binnen de overeengekomen aanbesteding (zie paragraaf 4.2.4 over aanbestedingsrechtmatigheid).

De continuïteitsbijdrage ziet toe op voortzetting van de financiering van de omzet, op het niveau van vóór de corona-crisis, met als uitsluitend doel de instandhouding van de zorgcapaciteit, daar waar er als gevolg van Covid-19 (deels) geen prestaties geleverd kunnen worden aan cliënten. Voor de verantwoording van de continuïteitsbijdragen zijn net als voor de meerkosten, formats door I-sociaal domein ontwikkeld. Afhankelijk van hoe de gemeente de mandatering heeft ingeregeld dient de gemeenteraad en in ieder geval het college expliciet te zijn betrokken bij het besluit tot toekenning van

deze bijdrage. Door deze handelswijze blijft de schriftelijke communicatie onderdeel van het inkooptraject en kan het als een inkooptransactie worden verantwoord (zie ook paragraaf 4.2.6 omzetting inkopen in exploitatiebijdragen).

Zowel voor de meerkosten als de continuïteitsbijdrage dienen gemeenten en zorgaanbieders voorafgaand aan het opstellen van de gemeentelijke jaarrekening overeenstemming te bereiken over de verantwoording en afrekening. Gemeenten is geadviseerd daarmee niet te wachten op de jaarrekening 2020 van de zorgaanbieder maar deze afrekening tijdig te organiseren. Landelijk is geadviseerd om de afrekening voor 1 april 2021 te laten indienen.

Spoor 2 gevolgen voor de controle door de accountant
De accountant van de gemeente betrekt in de controle dat afspraken over de continuïteitsbijdrage in schriftelijke communicatie tussen de gemeente en de zorgaanbieders is overeengekomen, is toegespitst op doel, strekking en hoogte van de continuïteitsbijdrage en binnen het juiste mandaat van college en gemeenteraad tot stand is gekomen. De accountant toetst de betalingen van meerkosten en continuïteitsbijdragen aan deze schriftelijke overeenkomsten en weegt de uitkomsten ten aanzien van de getrouwheids- als rechtmatigheidsaspecten mee in het oordeel bij de jaarrekening van de gemeente.

Spoor 3 afspraken tussen gemeenten en zorgaanbieders
In een bijlage bij de jaarrekening 2020 dient de zorgaanbieder te laten zien dat geen disproportioneel financieel voordeel is verkregen vanuit de combinatie van overheidsmaatregelen voor de continuïteit, garanties, compensaties en/of meerkosten, waaronder de vergoeding volgens sporen 1 en 2 vanuit gemeenten. Deze bijlage is geen onderdeel van de jaarrekening, maar wordt als bijlage daarbij opgenomen in de jaarstukken en valt dus buiten de reikwijdte van de controle van de accountant van de zorgaanbieder, maar valt wel onder de bepalingen van COS720 'De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie'.

Gemeenten is geadviseerd niet te wachten op de jaarrekening 2020 van de zorgaanbieder voor de beoordeling van deze bijlage. Van zorgaanbieders wordt verwacht tijdig in te grijpen en terug te betalen als het totaal aan vergoedingen op basis van Covid-19 maatregelen leidt tot disproportioneel financieel voordeel (vóór 1 april 2021). De afrekening met de zorgaanbieders zal verwerkt worden in 2021 en effecten worden meegenomen in de zorgovereenkomsten over 2021.

Spoor 3 gevolgen voor de controle door de accountant
Als het formele proces van de drie sporen goed is doorlopen tussen gemeente en zorgaanbieder en heeft geleid tot afspraken, monitoring daarop en tijdige afrekening van spoor 2, dan zal de bijlage bij de jaarrekening van de zorgaanbieder niet leiden tot een materiële afwijking in de jaarrekening 2020 van de gemeente. De accountant zal de afrekening van spoor 3 vervolgens beoordelen in het kader van de controle van de jaarrekening 2021 van de gemeente.

4.2.3 Zorgcontinuering persoonsgebonden budget

Voor het persoonsgebonden budget (pgb) zijn aanvullende afspraken gemaakt met als doel de zorgcontinuïteit te waarborgen. Deze afspraken zijn nagenoeg hetzelfde als de afspraken die zijn gemaakt bij zorg in natura. Het gaat om (1) de financiering van meerkosten en (2) het financieren van

niet-geleverde zorg (omzetderving). Hierover zijn, voor de Jeugdwet en de Wmo, afspraken gemaakt tussen VWS en VNG en SVB.

Regeling Extra kosten corona (EKC-regeling)
Wanneer sprake is van meerkosten dient een budgethouder een (aanvullend) verzoek in bij de gemeente in het kader van de regeling Extra kosten corona (https://naar-keuze.nl/extra-toeslag-corona-ekc). Als de gemeente akkoord gaat met deze meerkosten, wijzigt de zorgovereenkomst of wordt een nieuwe overeenkomst opgesteld. Beide doorlopen het reguliere proces bij de SVB en de extra zorg (en bijbehorende kosten) worden via het reguliere SVB-proces uitbetaald.

Doorbetaling niet geleverde zorg (omzetderving)
Voor de doorbetaling van niet-geleverde zorg is een ministeriële regeling van toepassing: (https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2020-35696.html).

Hierdoor is het mogelijk om de zorg die in de periode 1 maart tot en met 30 juni 2020 als gevolg van de maatregelen in verband met Covid-19 niet is verleend, toch te declareren. Onder maatregelen worden de afgekondigde overheidsmaatregelen en richtlijnen van het RIVM begrepen.

De tweede regeling betreft het financieren van niet geleverde zorg en meerkosten voor de periode 1 oktober 2020 t/m 31 december 2021. Het betreft hierbij echter alleen de categorieën zoals aangeven in de regeling (https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2020-66473.html):

1. een besmetting van de budgethouder of desbetreffende derde, werkzaam op basis van een overeenkomst van opdracht, met Covid-19;
2. een noodzakelijke quarantaine van de budgethouder of desbetreffende derde in verband met Covid-19;
3. een besmetting met Covid-19 op de dagbesteding; of
4. de door een dagbesteding overeenkomstig de bij of krachtens de Tijdelijke wet maatregelen covid-19 genomen maatregelen.

Wanneer sprake is van niet-geleverde zorg en de zorgverlener en budgethouder kunnen geen vervangende zorg organiseren, mogen zorgverleners de niet-geleverde zorg declareren. In dat geval kan de gemeente de zorgovereenkomst met de budgethouder aanpassen dan wel achteraf afrekenen. De uren ‘niet-geleverde zorg' worden zichtbaar gefactureerd bij de SVB, maar worden conform het reguliere proces van de SVB uitbetaald. De houder van een pgb op grond van de Jeugdwet of Wmo 2015 (of Wlz) is verplicht om een administratie per zorgverlener bij te houden van de kosten voor niet-geleverde zorg die hij heeft gedeclareerd (bijvoorbeeld in het speciaal hiervoor ontwikkelde formulier (https://www.svb.nl/nl/pgb/nieuws-coronavirus/formulieren-voor-niet-geleverde-zorg).

De genoemde ministeriële regeling heeft niet tot doel om een wijzing aan te brengen in de manier waarop de gemeente de prestatielevering in het kader van de pgb vaststelt. De SVB is in het reguliere pgb-proces niet verantwoordelijk voor de controle van de prestatielevering van pgb-zorg. Deze verantwoordelijkheid ligt dus zowel voor de reguliere pgb-betalingen als de betalingen van niet-geleverde zorg bij de gemeente.

Controle pgb 2020

De accountant kan bij de controle van de jaarrekening 2020 van een gemeente uitgaan van de reguliere procesgang binnen de gemeente en de SVB. Als de gemeente zelf geen aanvullende maatregelen inregelt om de prestatielevering van de pgb-zorg vast te stellen heeft de accountant niet voldoende en niet geschikte controle-informatie om een oordeel te vormen over de pgb-lasten in de jaarrekening van de gemeente. Als de gemeente aanvullende maatregelen wil organiseren ten aanzien van de facturatie van de niet-geleverde pgb-zorg, dan kan zij de pgb-budgethouders vragen het speciaal hiervoor ontwikkelde formulier in te vullen en in te dienen bij de gemeente.

Controleprotocol SVB en review NBA SDO

Het controleprotocol pgb 1.0 Jeugd en WMO over 2020 is definitief vastgesteld door COPRO: https://www.nba.nl/themas/controleprotocollen/uitkomst-copro-beoordelingen/protocollen-andere-organisaties/. Nadat de verantwoording 2020 door SVB is opgesteld en gecertificeerd door de Auditdienst van de SVB zal vanuit de NBA SDO een dossierreview worden vormgegeven.

4.2.4 Omzetting inkopen in exploitatiebijdragen

Casuïstiek

Stel: decentrale overheden organiseren – al dan niet tezamen met andere decentrale overheden in de vorm van een serviceorganisatie of gemeenschappelijke regeling - een vervoerstaak. Bij sluiting van scholen is er uiteraard ook geen (dan wel bijna geen) leerlingenvervoer, en ook het Wmo-vervoer is gedurende een periode zeer beperkt geweest. Als decentrale overheden bijvoorbeeld samenwerken in een gemeenschappelijke regeling, kan dit gevolgen hebben voor de continuïteit van de bedrijfsvoering van de gemeenschappelijke regeling.

De decentrale overheden hebben met elkaar besloten om de desbetreffende vervoerders ter ondersteuning voor de continuïteit een exploitatiebijdrage aan te bieden, zodanig dat zij per saldo op een bepaald percentage van de contractuele omzet uitkomen. Overigens kan het zijn dat ook andere kosten in de gemeenschappelijke regeling toenemen en dat de bijdrage aan de gemeenschappelijke regeling hoger zal zijn dan de oorspronkelijke begroting.

Standpunt

Decentrale overheden dienen dit contractueel overeen te komen in de vorm van aanvullende en nieuwe afspraken. Gereden ritten worden conform oorspronkelijke afspraken met elkaar afgerekend. De exploitatiebijdrage kan op basis van de aanvullende contractuele afspraak worden gedeclareerd ter dekking van het niet gereden deel.

Casuïstiek

Om exploitatiebijdragen als inkoop te kunnen blijven kwalificeren gelden ‘andere’ prestatieafspraken (‘definitie van de prestatie’ is nodig om de bijdrage te kunnen blijven typeren als inkoop: overeengekomen dekking van een tekort; zo niet dan is sprake van een subsidie en geldt de eigen subsidieverordening). De decentrale overheid doorloopt bij de totstandkoming van de afspraken een proces dat past binnen de geldende mandatering van college/bestuur en gemeenteraad/provinciale staten/algemeen bestuur. De financiële afrekening c.q. facturatie geschiedt met inachtneming van de aanvullende contractuele afspraken.

In zijn algemeenheid geldt voor het proces inkopen als aandachtspunt dat mogelijk werkzaamheden geen doorgang hebben gevonden, er dus geen prestatie is geleverd en facturen in dat geval onterecht zijn betaald. De vraag voor de organisatie en de accountant is of er formele afstemming met de leverancier heeft plaatsgevonden omtrent gewijzigde afspraken, bijvoorbeeld in de vorm van een addendum op bestaande contractuele afspraken.

Standpunt

De accountant vraagt aan de decentrale overheid een inventarisatie te maken van inkoopcontracten waar in afwijking van het oorspronkelijke contract prestaties anders of niet zijn geleverd en welke afspraken over de facturering zijn gemaakt met de leverancier. Denk aan:

- Doorbetaalde inhuur (deels coulant mee omgegaan)
- Catering en koffie (kantine dicht, automaten uitgezet)

- Schoonmaak (stopgezet of juist extra)
- Beveiliging (pand dicht, geen receptie nodig)
- Overige facilitaire zaken.
- Hebben werkzaamheden aan panden (vastgoed) of sportparken wel doorgang gevonden. Zowel investeringen, onderhoud als bijv. een vergoeding voor exploiteren (dicht geweest).
- Overige bijdragen aan gemeenschappelijke regelingen (activiteiten niet doorgegaan of juist extra bijdragen nodig).

De accountant verwacht van decentrale overheden dat schriftelijke vastleggingen kunnen overleggen van gewijzigde afspraken met leveranciers, op basis vastgesteld kan worden dat de afspraken op het juiste autorisatieniveau, conform mandaat, zijn gemaakt. Daarnaast zal de accountant aandacht vragen voor tussentijdse informatie over de kostenontwikkeling bij de gemeenschappelijke regeling om te beoordelen of een aanvullende last moet worden opgenomen en een overlopend passief.

Daar waar het om materiële bedragen gaat dient de decentrale overheid aan te tonen dat er voldaan is aan de aanbestedingswet en staatssteunregels.

4.2.5 Aanbestedingsrechtmatigheid

De Europese commissie heeft via een mededeling richtsnoeren uitgebracht over hoe zij aankijkt tegen spoedinkopen in tijden van Covid-19 (https://europadecentraal.nl/europese-commissie-publiceert-aanbestedingsrichtsnoeren-voor-aankoop-van-noodzakelijke-goederen-diensten-en-werken-in-coronacrisis/)

Voornaamste aanknopingspunten t.a.v. de aanbestedingswet zijn:

- Toepassing van de onderhandelingsprocedure zonder aankondiging vanwege dwingende/ uiterste spoed is onder voorwaarden mogelijk.

- Aanpassingen van lopende contracten met toepassing van de leer van de wezenlijke wijziging zijn toegestaan (de wijziging moet voldoen aan de vereisten uit artikelen 2.163 a tot en 2.163g Aanbestedingswet 2012). Op grond van 2.163e Aw kan Covid-19 als onvoorziene omstandigheid tot een wijziging leiden. Daarbij moet een onderscheid worden gemaakt tussen de oorzaak van de wijziging (Covid-19) en inhoud van de wijziging. Die wijziging mag niet langer duren dan noodzakelijk, ter wegnemen van de oorzaak.

Staatssteun

Als gevolg van de Covid-19-maatregelen heeft de Rijksoverheid in afstemming met VNG generieke afspraken gemaakt voor het continueren van de betalingen. Het Rijk heeft bijvoorbeeld aan gemeenten verzocht deze betalingen te continueren en daarmee te voorkomen dat opdrachtnemers ook een beroep zouden doen op de reguliere tijdelijke maatregelen, zoals de NOW-regeling. De NOW-regeling is niet bedoeld voor commerciële activiteiten die met publieke middelen worden gefinancierd.

Ten aanzien van culturele instellingen die door Covid-19 huurkortingen van gemeenten krijgen zijn specifieke afspraken door het Ministerie van Onderwijs gemaakt, waardoor deze huurkortingen niet tot het omzetbegrip worden gerekend in het kader van de NOW-regeling.

Per type dienstverlening en sector zijn afspraken gemaakt. De kern van de afspraken wordt hieronder weergegeven. Doorbetaling zonder dat daar een prestatie tegenover staat kan ontoelaatbare staatssteun opleveren. Voor de continuïteitsbijdrage in het sociaal domein wordt momenteel door VNG en BZK de mogelijkheid van een melding onderzocht.

Voor COVID-19 steunmaatregelen is in Nederland een bijzondere centraal gecoördineerde staatssteunprocedure in het leven geroepen (Link). Europa decentraal heeft een overzicht gemaakt van de belangrijkste ontwikkelingen op dit terrein (Link). Er is ook een webpagina die specifiek in gaat op de mogelijkheden voor steunverlening door decentrale overheden en de daarvoor geldende regels (Link). Voor gemeenten is het van belang om vast te stellen dat aan de regels van staatssteun wordt voldoen. Een gemeente kan in eerste instantie voor nadere informatie over het COVID-19 steunkader terecht op de actualiteitenpagina van het Kenniscentrum Europa decentraal (KED). Voor eerstelijnsadvies over staatssteunmaatregelen vanwege COVID-19 is KED het eerste aanspreekpunt. Decentrale overheden kunnen een adviesvraag sturen naar mailto:helpdesk@europadecentraal.nl. Daarnaast is het Coördinatiepunt Staatssteun Decentrale Overheden (mailto:coordinatiepuntstaatssteun@minbzk.nl) van het ministerie van BZK uiteraard ook bereid om mee te denken over gemeentelijke vraagstukken, die betrekking hebben op de cumulatie van staatssteunmaatregelen in relatie tot COVID-19.

Decentrale overheden zijn voorts zelf belast met de toepassing van de beoordeling van het staatssteunrisico. Enerzijds betekent dit dat decentrale overheden bestaande contracten moeten beoordelen en moeten toezien op het voorkomen van cumulatie van steun. De stappen die gezet moeten worden kunnen per opdracht als worden samengevat:

1. Is er sprake van compensatie voor niet-geleverde diensten?
2. Zijn de uitgevoerde diensten vergoed op basis van de overeenkomst?
3. Is er een besluit of andere communicatie ter bevestiging van de continuering van betaling, waarin de betreffende afweging is vastgelegd?
4. Tot welk bedrag is de compensatie verstrekt?
5. Heeft de decentrale overheid bij verstrekking van compensatie de vraag gesteld of de onderneming reeds staatssteun heeft aangevraagd of verkregen?
6. Bestaat de mogelijkheid tot compensatie van niet geleverde diensten op basis van de overeenkomst binnen het kader van de Aanbestedingswet?
   - Zo ja, beperkt staatssteunrisico.
   - Zo nee, staatssteunrisico; controle op Tijdelijk steunkader Covid-19 in combinatie met een melding, of toepassing van de AGVV of de de-miminis-verordening (zie onder).

Dat betekent een analyse per dossier. Deze discussie speelt dus zowel op het gebied van verstrekte subsidies als op het gebied van overheidsopdrachten in vrijwel alle door de decentrale overheid als gevolg van Covid-19 gecompenseerde sectoren.

Voorbeeld
Op de website van VNG zijn de nadere regels gemakkelijk terug te vinden. Als voorbeeld lichten we de sectorafspraken doelgroepenvervoer uit.

Ten aanzien van de uitgevoerde ritten worden de afspraken volgens de afspraken in de overeenkomsten vergoed. Afgesproken is om de uitgevallen ritten in eerste periode voor 80 procent te financieren in overleg met VWS, OCW en VNG. Deze afspraken zijn gemaakt tot 1 juli 2020. Nadien zouden decentrale overheden maatwerkafspraken met aanbieders moeten maken.

Is geen sprake van aanpassingen in de overeenkomst, dan is bij doorbetaling sprake van staatssteun. Deze steun is mogelijk toegelaten/gemeld. Steun tot 1 juli is achteraf gemeld bij de Europese Commissie, bijvoorbeeld https://vng.nl/sites/default/files/2020-07/24062020-circulaire-voor-doorbetaling-doelgroepenvervoer-vanwege-covid.pdf.

Voor eventuele steun na 1 juli 2020 is geen collectieve voorziening getroffen en zal de decentrale overheid een aparte afweging moeten maken en dit moeten documenteren.

4.2.6 Personeel
Voor de personeelslasten is een aantal aandachtspunten te identificeren als gevolg van Covid-19. Wat zijn de afspraken bij de betreffende decentrale overheid omtrent de reiskostenvergoeding en zijn deze ook gevolgd? Is er bij bepaalde onderdelen van de decentrale overheid (bijv. handhaving) sprake van extra overwerk en de daarbij behorende overwerkvergoedingen en overige declaraties. Hoe is de decentrale overheid omgegaan met het opnemen van verlof, zijn er personeelsleden met hoge verlofsaldi per eind van het jaar.

4.3 Toelichting
4.3.1 Covid-19-paragraaf in de jaarrekening van decentrale overheden
In het Besluit Begroting en Verantwoording zijn voor het jaarverslag zeven paragrafen verplicht voorgeschreven. De paragrafen gaan over onderwerpen die de gehele decentrale overheid betreffen. Deze onderwerpen raken meerdere of zelfs alle programma's en taakvelden. Het staat de decentrale overheid vrij om naast de zeven verplichte paragrafen zelf paragrafen aan de begroting of jaarstukken toe te voegen. Voorbeelden hiervan zijn subsidies en stadsvernieuwing. Covid-19 is ook een gebeurtenis die niet aan een programma of taakveld is toe te rekenen. Het heeft betrekking op de gehele decentrale overheid en heeft betrekking op veel programma's en taakvelden. Om aan de gemeenteraad/provinciale staten/algemeen bestuur en burgers in één onderdeel overzichtelijk en integraal toe te lichten welke gevolgen Covid-19 op de decentrale overheid heeft (gehad) en welke maatregelen, activiteiten en werkzaamheden de decentrale overheid heeft genomen, is een Covid-19-paragraaf een goed instrument. In deze paragraaf kan ook worden toegelicht wat de kosten, gemiste opbrengsten en risico's van Covid-19 op de programma's en taakvelden zijn (geweest) en kan aandacht worden geschonken aan de verwachte maatschappelijke en financiële gevolgen van Covid-19 voor 2021 en de jaren daarna.

De Covid-19-paragraaf kan worden ingedeeld op basis van de negen hoofdstukken van de taakvelden en de taakvelden zoals deze zijn voorgeschreven volgens het BBV. Per onderdeel kunnen dan de

maatschappelijke en financiële gevolgen worden toegelicht. De basis hiervoor vormt een Covid-19-monitor die veel decentrale overheden hebben. Hieronder is een voorbeeld van de gemeente Eindhoven opgenomen.

De hoofdstukindeling van de Covid-19 paragraaf kan als volgt zijn:

1. Inleiding
2. Algemeen
3. Korte termijneffecten op de gemeente
4. Verwachte lange termijneffecten op de gemeente
5. Visie op genomen en te nemen maatregelen en activiteiten
6. Totaal van de financiële effecten
7. Totaal van de risico's
8. Inzet van de ambtelijke organisatie
9. Verwachtingen voor 2021 en verder

Per programma, hoofdstuk van de taakvelden of taakvelden kan daarna aandacht worden besteed aan:

1. Welke doelstellingen zijn wel en welke zijn niet bereikt
2. Welke maatregelen en activiteiten zijn genomen
3. Totaal van de lasten en gemiste opbrengsten
4. Compenserende opbrengsten vanuit het Rijk
5. Risico's
6. Uitgestelde taken en doelen
7. Aandachtspunten rechtmatigheid subsidies, inkopen, contracten etc.

Voorbeeld van een indeling volgens de hoofdstukken van de taakvelden:

Meer uitgaven Minder inkomsten					
1. Veiligheid	VRBZO, gemeentelijke crisisorganisatie	Toezicht en Handhaving			
2. Verkeer en vervoer	Reguleren bezoekers stromen				
3. Economie	Steun ondernemers	Toeristen belasting			
4. Onderwijs	Onderwijs-huisvesting				
5. Sport, cultuur en recreatie	Steun sport-verenigingen	Steun culturele instellingen	Museum, verhuur, entreegelden		
6. Sociaal domein	Uitvoering TOZO	Bijstand	Steun buurthuizen	Minima-regelingen, kinderopvang	Continuering zorg
7. Volksgezondheid en milieu	GGD				
8. Volkshuisvesting	Grondexploitatie	Bouwoffensief			
0. Bestuur	Digitalisering, thuiswerken	Inhuur	Communicatie, dienstverlening	Parkeren	Precario, OZB, leges belastingen, dividend

Bron: gemeente Eindhoven

5 Rechtmatigheid

5.1 (Begrotings-)rechtmatigheid

Het college dient altijd rechtmatig te handelen. Gezien de crisissituatie die zich in 2020 heeft voorgedaan zal dit wellicht niet altijd zijn gelukt. In algemene zin verwijzen wij voor het onderwerp rechtmatigheid naar de thans geldende Kadernota rechtmatigheid 2018 van de commissie BBV (https://www.commissiebbv.nl/file/download/57980269/Kadernota%20Rechtmatigheid%20okt2018.pdf).

De uitgangspunten ten aanzien van rechtmatigheid zijn ongewijzigd. Wel kan er op onderwerpen sprake zijn van gewijzigde wetgeving en/of een beroep worden gedaan op specifieke artikelen in wet- en regelgeving die te maken heeft met crisissituaties, bijvoorbeeld ten aanzien van staatssteun. Dit heeft vanzelfsprekend invloed op de controle en de weging van bevindingen.

Bij de rechtmatigheidscontrole vormt het begrotingscriterium een belangrijk toetsingscriterium. In de toelichting op het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado) wordt begrotingsrechtmatigheid omschreven als:

“Financiële beheershandelingen, 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 gemeenteraad/provinciale staten/algemeen bestuur zijn vastgesteld. Dit houdt in dat de financiële beheershandelingen 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 bedragen hoger zijn dan de, ook na de laatste begrotingswijziging, geraamde bedragen dan kan er sprake zijn van onrechtmatige uitgaven (begrotings-onrechtmatigheid) aangezien het budgetrecht van de gemeenteraad/provinciale staten/algemeen bestuur in het geding is.

Casus 1
De begroting wordt overschreden omdat activiteiten zijn verricht die niet zijn begroot.

Standpunt
De tabel in paragraaf 4.2 “begrotingscriterium” van de van de Kadernota rechtmatigheid geeft inzicht in de verschillende typen begrotingsoverschrijdingen en de effecten op de rechtmatigheid en het oordeel van de accountant. Tot en met 31 december 2020 konden eventueel benodigde besluiten nog door de gemeenteraad/provinciale staten/algemeen bestuur worden genomen.

In de praktijk kan per decentrale overheid heel verschillend zijn gehandeld ten aanzien van de Covid-19 -gerelateerde afwijkingen van de begroting. Hoewel de verwachting is dat de tabel in de Kadernota voldoende houvast biedt, willen wij een aantal Covid-19-gerelateerde praktijksituaties hier onder de aandacht brengen:

1) De gemeenteraad/provinciale staten/algemeen bestuur is tijdig geïnformeerd over de Covid-19 -effecten op de financiële huishouding, maar dit heeft, al dan niet bewust, niet geleid tot begrotingswijzigingen: de overschrijdingen zijn onrechtmatig en tellen mee in de oordeelsvorming voor de jaarrekening als geheel.
2) De gemeenteraad/provinciale staten/algemeen bestuur is niet tijdig geïnformeerd over de Covid-19-effecten op de financiële huishouding, er is geen sprake van begrotingswijzigingen: de overschrijdingen zijn onrechtmatig en tellen mee in de oordeelsvorming voor de jaarrekening als geheel.
3) De gemeenteraad/provinciale staten/algemeen bestuur is tijdig geïnformeerd over de Covid-19 -effecten en er is een begrotingswijziging geweest, maar de lasten komen hoger uit: de overschrijding is onrechtmatig maar telt niet mee in de oordeelsvorming als deze extra lasten passen binnen het goedgekeurde beleid.
4) De gemeenteraad/provinciale staten/algemeen bestuur is tijdig geïnformeerd over de Covid-19-maatregelen en er is een begrotingswijziging geweest, de lasten komen hoger uit maar worden (deels) gecompenseerd door Covid-19-gerelateerde hogere baten (Rijksbijdragen etc.); de overschrijding is onrechtmatig maar telt voor het aandeel dat gecompenseerd wordt door hogere baten niet mee in de oordeelsvorming voor de jaarrekening als geheel.

Met tijdig informeren wordt bedoeld dat het college de informatie al had op basis van bijvoorbeeld tussenrapportages, maar dat dit niet heeft geleid tot een voorstel om de begroting aan te passen, hetgeen wel had moeten gebeuren om vervolgens binnen een geautoriseerde begroting te kunnen handelen.

Casus 2

Activiteiten zijn niet uitgevoerd omdat personeel op een ander programma is ingezet om bij te springen voor Covid-19 gerelateerde werkzaamheden. De personeelslasten drukken nog wel op het originele programma.

Standpunt

De decentrale overheid dient inzichtelijk te maken of en in welke mate hier sprake van is geweest en wat de financiële effecten zijn. Uiteraard dient de jaarrekening daarop te worden aangepast. Mogelijkerwijs is dit voor een decentrale overheid niet altijd achteraf volledig te reconstrueren. De accountant zal dit dan naar verwachting zelf ook niet kunnen. De accountant zal moeten beoordelen in hoeverre er sprake is van een risico op afwijkingen op de programma's (en taakvelden) en welk financieel effect dit heeft. Indien het (mogelijke) financieel effect daarom vraagt, zal de accountant aandringen op een adequate toelichting in de jaarrekening. Afhankelijk van de materialiteit en de toelichting in de jaarrekening zal de accountant het financiële effect meewegen in zijn oordeelsvorming.

Casus 3

Er is sprake van begrotingsafwijkingen/onrechtmatigheden, deze zijn duidelijk omschreven en toegelicht in jaarrekening. Het college vraagt via jaarrekening om autorisatie aan de gemeenteraad/provinciale staten/algemeen bestuur. Kan dit de onrechtmatigheid wegnemen?

Standpunt
Nee dit is niet het geval, want een toelichting in de jaarrekening maakt onrechtmatig handelen niet rechtmatig. Indien de gemeenteraad/provinciale staten/algemeen bestuur ernstige bedenkingen heeft rond de verantwoording kan zij een indemniteitsprocedure starten. De indemniteitsprocedure is een procedure waarin zij het college/bestuur vraagt bepaalde zaken rond onrechtmatigheden nader uit te leggen en/of verbetervoorstellen te doen. Deze procedure vindt vaak zijn aanleiding in de controleverklaring en verslag van bevindingen van de accountant.

De indemniteitsprocedure is nadrukkelijk alleen bedoeld voor die onrechtmatigheden die de gemeenteraad/provinciale staten/algemeen bestuur van politiek belang acht en die de vaststelling van de jaarrekening in de weg staan.

5.2 Subsidies

Casus 1
Er zijn subsidies verstrekt voor activiteiten die vanwege Covid-19 niet hebben plaatsgevonden, en/of er hebben "vervangende" activiteiten plaatsgevonden. Decentrale overheden willen in verband met de continuïteit van de ontvangers de subsidies niet terugvorderen.

Standpunt
Dit is afhankelijk van de inhoud van de subsidieverordening. Geeft de subsidieverordening de mogelijkheid aan het college om af te wijken zonder separaat besluit van gemeenteraad/provinciale staten dan kan het college zelfstandig een besluit nemen (voor afgifte van de controleverklaring) en daarmee is de afwijking rechtmatig.

Indien deze mogelijkheid niet bestaat dan zal de gemeenteraad/provinciale staten voor afgifte van de controleverklaring moeten besluiten over het afwijken van de subsidieverordening en of dat dit rechtmatig is. Als de gemeenteraad/provinciale staten dat besluit dan behoeft de accountant de afwijkingen niet te wegen voor het oordeel (maar zal dit wel rapporteren in het accountantsverslag).

Een decentrale overheid loopt in de subsidiesfeer het risico op het verlenen van staatssteun. Decentrale overheden die steun willen verlenen om de negatieve gevolgen van Covid-19 tegen te gaan, moeten op de staatssteunregels letten. Het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK) heeft hieromtrent een brief[4] opgesteld om decentrale overheden te informeren over de nationale en Europese staatssteunkaders en coördinatie vanuit Nederland.

Op grond van artikel 107(3)(b) van het Verdrag voor de Werking van de EU kunnen lidstaten steun verlenen aan ondernemingen om zo een ernstige verstoring in de economie van een lidstaat op te heffen. Per 19 maart 2020 geldt een tijdelijk staatssteunkader in verband met de economische gevolgen van Covid-19. Op basis hiervan zijn verschillende nationale steunmaatregelen bij de Commissie

[4] https://europadecentraal.nl/wp-content/uploads/2020/05/Brief-over-nationale-staatssteunco%C3%B6rdinatie-steunfondsen-Covid-19-tussen-gemeenten-en-de-Rijksoverheid.pdf

aangemeld, waaronder ook Nederlandse regelingen. Indien decentrale overheden zelf willen overgaan tot het doen van een melding/notificatie op basis van dit tijdelijke steunkader, dient er contact te worden opgenomen met het Coördinatiepunt Staatssteun voor Decentrale Overheden van het ministerie van BZK[5].

Casus 2
Normaliter wordt er voor het vaststellen van de subsidie gesteund op een proces waarbij de decentrale overheid en de instelling gedurende het boekjaar inhoudelijke afstemmingsmomenten hebben en in het jaar t+1 formeel verantwoording wordt afgelegd over de besteding van de subsidie.

Gedurende 2020 is dit gestandaardiseerde proces niet altijd mogelijk gebleken. Er is geen sprake van een gewijzigde subsidieverlening. Wat betekent dit voor de subsidielasten ervan uitgaande dat niet alle instellingen aan de subsidievoorwaarden hebben kunnen voldoen en het daarmee onduidelijk is wat de hoogte van de vaststelling wordt?

Standpunt
Voor het bepalen van de last is het type subsidie en de subsidiebeschikking bepalend. Indien er op het moment van de controle geen vaststellingsbesluit ligt kan dit meewegen in de oordeelsvorming van de accountant. Dit kan voorkomen worden indien de decentrale overheid bijvoorbeeld generiek Covid-19 beleid heeft waaruit blijkt dat subsidies over 2020 niet worden teruggevorderd. Daarnaast is de verwachting dat er altijd wel informatie voorhanden is op basis waarvan de decentrale overheid zelf een schatting kan maken van de uiteindelijke subsidielast. De accountant kan deze schatting controleren en hoeft niet te wachten tot alle vaststellingen zijn afgehandeld. Vanzelfsprekend kan deze situatie wel leiden tot een onzekerheid aangaande de schatting.

Voor alle situaties geldt dat de juiste gremia (het college/bestuur en/of de gemeenteraad/provinciale staten/algemeen bestuur) aan de voorkant worden betrokken indien wordt afgeweken van de reguliere subsidieverordeningen.

[5] https://europadecentraal.nl/coordinatiepunt-staatssteun/

6 Bijlage

6.1 Aanvullende informatie

Hieronder hebben wij hyperlinks opgenomen naar documenten die wij relevant vinden omdat ze voor accountants belangrijke informatie bevatten voor de controle van de jaarrekening 2020. Tevens is meer detailinformatie opgenomen.

- I-Sociaal domein stukken inzake productieverantwoording en zorgcontinuering
  - https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/coronavirus-financiele-regelingen/documenten/publicaties/2020/07/20/financiele-afspraken-coronacrisis-jeugd-en-wmo
  - https://vng.nl/artikelen/continuiteit-financiering-meerkosten-en-compensatie-sociaal-domein
  - https://vng.nl/sites/default/files/2020-04/20200415-uitwerking-continuiteit-van-financiering-jeugdwet-en-wmo-schoon_evd.pdf
  - https://i-sociaaldomein.nl/groups/view/57981492/administratieve-en-financiele-processen-tijdens-coronacrisis
  - https://i-sociaaldomein.nl/groups/view/57981492/administratieve-en-financiele-processen-tijdens-coronacrisis/files
- Doelgroepenvervoer
  - Notitie accountantscontrole Continuïteitsbijdrage Doelgroepenvervoer 2020 opgesteld door gemeenten in samenspraak met doelgroepvervoerders https://vng.nl/nieuws/verantwoording-continuiteitsbijdrage-doelgroepenvervoer-2020
- Tijdelijke overbruggingsregeling zelfstandige ondernemers (Tozo)
  - NBA SDO notitie volgt, inclusief NBA webinar op 3 maart as.
  - https://vng.nl/rubrieken/onderwerpen/tijdelijke-overbruggingsregeling-zelfstandig-ondernemers-tozo
  - https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/11/24/kamerbrief-vaststellen-identiteit-aanvrager-tozo-en-recht-op-tozo-in-relatie-tot-aanspraak-op-studiefinanciering
- GGD-en en veiligheidsregio's
  - Verantwoordingsinstructie meerkosten Covid-19 GGD
  - Verantwoordingsinstructie meerkosten Covid-19 Veiligheidsregio's

6.2 Steunpakketten

6.2.1 Nadere toelichting en achtergrond eerste steunpakket

Gedurende de pandemie stelt het Rijk aanvullende middelen beschikbaar. Dit is nog steeds in beweging en onderstaande is dus een momentopname.
Het 1e steunpakket wordt deels als onderdeel in de algemene uitkering verwerkt en deels in de decentralisatie- en integratie-uitkeringen.

Via de algemene uitkering:

1) Lokale culturele voorzieningen
2) Inhaalzorg en meerkosten Jeugdzorg
3) Inhaalzorg en meerkosten WMO 2015

Via de decentralisatie- en integratie-uitkeringen:

4) Compensatie parkeerbelasting
5) Maatschappelijke opvang en vrouwenopvang
6) Voorschoolse voorziening peuters
7) Wsw

•

Ad 1) Lokale culturele voorzieningen

De medeoverheden zijn verantwoordelijk voor twee derde van alle subsidies aan cultuur en houden daarmee de lokale en regionale culturele infrastructuur overeind. Het kabinet heeft besloten om een bevoorschotting op de compensatie aan medeoverheden te verstrekken van € 60 miljoen voor de periode van medio maart 2020 tot en met 1 juni 2020. Dit met het oog op borging van de lokale en regionale culturele infrastructuur. Deze organisaties missen nu onder andere inkomsten uit kaartverkoop en horeca, terwijl de vaste lasten zoals huisvesting en beveiliging doorlopen. Het bedrag is toegevoegd aan de algemene uitkering als onderdeel van het gemeentefonds. *Gezien het feit dat deze compensatie wordt vertrekt via de algemene uitkering moet deze verwerkt worden als bate in 2020.*

Ad 2) Inhaalzorg en meerkosten Jeugdzorg en 3) Inhaalzorg en meerkosten WMO 2015

Omwille van de continuïteit van zorg voor cliënten tijdens coronamaatregelen én voor continuïteit van het stelsel nadien zijn maatregelen genomen, om cliënten op grond van de Jeugdwet en de Wmo 2015 hulp en ondersteuning te kunnen blijven bieden. Het Rijk heeft, in afstemming met de VNG, een zeer dringend beroep op gemeenten gedaan om hun aanbieders van jeugdhulp, jeugdbescherming, jeugdreclassering en maatschappelijke ondersteuning financieel zekerheid en ruimte te bieden, van 1 maart 2020 tot in elk geval 1 juni 2020. Deze afspraak is verlengd naar 1 juli 2020. Op 23 juni 2020 is bekend gemaakt dat de eerder gemaakte afspraken tussen VNG en het Rijk ten aanzien van het vergoeden van de meerkosten Wmo en Jeugd zijn verlengd van 1 juli tot en met 31 december 2020. Van het totaalbedrag van € 144 miljoen uit het compensatiepakket van 28 mei 2020 is een bedrag van € 46 miljoen toegevoegd aan de algemene uitkering. De overige € 98 miljoen betreft een voorschot voor meerkosten. Dit is toegevoegd aan de decentralisatie-uitkering Maatschappelijke opvang en de decentralisatie-uitkering Vrouwenopvang (zie onderdeel 5). *Decentralisatie-uitkeringen zijn net als de algemene uitkering onderdeel van het gemeentefonds en moeten verwerkt worden als bate in 2020.*

Ad 4) Compensatie parkeerbelasting

Gemeenten worden geconfronteerd met dalende inkomsten uit toeristen- en parkeerbelasting als gevolg van de coronamaatregelen. Het kabinet heeft in eerste instantie besloten de gemeenten voor de periode van 1 maart 2020 tot en met 1 juni 2020 te compenseren. Hiermee is een bedrag van € 225 miljoen gemoeid. *De middelen worden beschikbaar gesteld via een decentralisatie-uitkering en dienen daarmee in 2020 als bate verwerkt te worden.*

Ad 5) Maatschappelijke opvang en vrouwenopvang
De decentralisatie-uitkering Maatschappelijke opvang is met een bedrag van € 91 miljoen verhoogd in verband met de meerkosten die voortkomen uit de coronamaatregelen en het volgen van de RIVM-richtlijnen. De decentralisatie-uitkering Vrouwenopvang is om dezelfde redenen met een bedrag van € 7 miljoen verhoogd. *De middelen worden beschikbaar gesteld via een decentralisatie-uitkering en dienen daarmee in 2020 als bate verwerkt te worden.*

Ad 6) Voorschoolse voorziening peuters
De decentralisatie-uitkering Voorschoolse voorziening peuters is met € 8,3 miljoen verhoogd in verband met de (gedeeltelijke) sluiting van de kinderopvang in de periode 16 maart tot en met 7 juni 2020 in verband met Covid-19. Ouders/verzorgers zijn in maart opgeroepen om de rekening voor de opvang te blijven betalen in deze periode. Dit gold ook voor ouders/verzorgers van een kind dat gebruik maakt van de gemeentelijke regelingen voorschoolse educatie, peuteraanbod en sociaal medische indicatie. Op deze wijze kon het gemeentelijke aanbod rondom kinderopvang in stand worden gehouden. Daarbij is ook gecommuniceerd dat ouders een vergoeding krijgen voor het betalen van de eigen bijdrage in deze periode. Met deze eenmalige ophoging ontvangen gemeenten middelen om de eigen bijdrage van de ouders/verzorgers te vergoeden voor de hiervoor genoemde periode. *De middelen worden beschikbaar gesteld via een decentralisatie-uitkering en dienen daarmee in 2020 als bate verwerkt te worden.*

Ad 7) Wsw
Als gevolg van Covid-19 zijn de Sociale Werkbedrijven geheel of gedeeltelijk gesloten. Daardoor vallen bedrijfsopbrengsten weg waarmee (deels) de loonkosten van medewerkers die werkzaam zijn voor een Sociale Werkbedrijf worden gefinancierd. Tekorten in de exploitatie worden in de reguliere systematiek opgevangen door een hogere gemeentelijke bijdrage. Deze financieringsbron staat onder druk omdat gemeenten financiële gevolgen hebben van Covid-19. Het kabinet heeft daarom besloten de integratie-uitkering Participatie, onderdeel Wet sociale werkvoorziening (Wsw), te verhogen met € 90 miljoen voor de periode 1 maart 2020 tot 1 juni 2020 ter compensatie van een deel van de loonkosten. *De middelen worden beschikbaar gesteld via een integratie-uitkering en dienen daarmee in 2020 als bate verwerkt te worden.*

6.2.2 Nadere toelichting en achtergrond tweede steunpakket

Het 2e steunpakket is grotendeels een voortzetting van de maatregelen uit het 1e steunpakket. Het tweede steunpakket ziet toe op een 7-tal beleidsonderdelen:

1) Inkomstenderving precariobelasting en markt- en evenementenleges
2) Lokale culturele voorzieningen
3) Buurt- en dorpshuizen
4) Toezicht en handhaving
5) Vrijwilligersorganisaties Jeugd
6) Verkiezingen
7) Sociale werkbedrijven

Ad 1) Inkomstenderving precariobelasting en markt- en evenementenleges
Door de Covid-19 maatregelen waren er in de periode van 1 maart tot 1 juni geen terrassen opgesteld en zijn er geen markten en evenementen geweest. Gemeenten zijn daardoor geconfronteerd met een

terugval van inkomsten uit terrasprecario en uit markt- en evenementenleges. Het kabinet heeft besloten de gemeenten voor de periode van 1 maart 2020 tot en met 1 juni 2020 voor dit doel te compenseren voor een bedrag van € 20 miljoen. *Dit bedrag wordt uitgekeerd in de vorm van een decentralisatie-uitkering en moet derhalve als bate in 2020 worden verantwoord.*

Ad 2) Lokale culturele voorzieningen
Het kabinet stelt aan gemeenten in aanvulling op de middelen uit het 1e steunpakket € 60 miljoen beschikbaar voor de periode van 1 juni tot en met 31 december 2020. *De € 60 miljoen zal worden toegevoegd aan de algemene uitkering van het gemeentefonds en derhalve als bate moeten worden verantwoord in 2020.*

Ad 3) Buurt- en dorpshuizen
Het kabinet stelt € 17 miljoen voor 2020 beschikbaar om gemeenten te compenseren voor de extra uitgaven voor de dorps- en buurthuizen. Deze extra uitgaven bestaan onder andere uit het kwijtschelden van huur en het compenseren van tegenvallende inkomsten uit bijvoorbeeld horeca en zaalverhuur van buurt- en dorpshuizen. *Dit bedrag zal worden toegevoegd aan de algemene uitkering van het gemeentefonds en moet derhalve als bate in 2020 verantwoord worden.*

Ad 4) Toezicht en handhaving
Het kabinet stelt € 50 miljoen voor 2020 beschikbaar om gemeenten te compenseren voor de extra toezicht- en handhavingskosten als gevolg van onder andere de extra inzet van boa's en de extra verkeersmaatregelen. *Ook dit bedrag zal worden toegevoegd aan de algemene uitkering en moet derhalve in 2020 als bate verantwoord worden.*

Ad 5) Vrijwilligersorganisaties Jeugd
Het kabinet stelt € 7,3 miljoen beschikbaar om lokale vrijwilligersorganisaties, zoals de scouting en speeltuinen, te compenseren. *Dit bedrag zal worden toegevoegd aan de algemene uitkering en zal derhalve in 2020 als bate verantwoord moeten worden.*

Ad 6) Verkiezingen
Het kabinet stelt € 30 miljoen beschikbaar om gemeenten te compenseren voor de extra kosten bij de herindelingsverkiezingen in november 2020 en de Tweede Kamerverkiezing in 2021 als gevolg van de Covid-19 maatregelen. De extra kosten hangen onder meer samen met aanvullende kosten voor de inrichting van stemlokalen, voor het mogelijk moeten huren van alternatieve locaties die in de coronacrisis beter geschikt zijn om als stemlokaal in te richten, voor toegankelijkheid van die locaties en voor de aanvullende werkzaamheden die gemeenten moeten doen ter voorbereiding van de verkiezingen. *Dit bedrag wordt uitgekeerd in de vorm van een decentralisatie-uitkering en moet derhalve in 2020 als bate verantwoord worden.*

Ad 7) Sociale werkbedrijven
Het kabinet stelt aan gemeenten in aanvulling op de middelen uit het 1e steunpakket € 50 miljoen beschikbaar voor de periode van 1 juni tot en met 31 december 2020. *Dit bedrag zal worden toegevoegd aan de integratie-uitkering Participatie via een verhoging van de Rijksbijdrage Wsw en moet derhalve als bate in 2020 verwerkt worden.*