

Verordening controle op het financieel beheer en op de inrichting van de financiële organisatie waterschap Vechtstromen 2014

Kenmerk: WVS - 13

Het algemeen bestuur van het waterschap Vechtstromen;

gezien het voorstel van de Voorbereidingscommissie d.d. 26 november 2013;

gelet op de artikelen 56, 77 en 109 van de Waterschapswet en hoofdstuk 5 van het Waterschapsbesluit;

BESLUIT

vast te stellen de Verordening controle op het financieel beheer en op de inrichting van de financiële organisatie waterschap Vechtstromen 2014

Artikel 1

Begripsbepalingen

In deze verordening wordt verstaan onder:

- a. accountantscontrole: de in artikel 109 van de Waterschapswet bedoelde controle uitgevoerd door de door het algemeen bestuur benoemde accountant van:
 - het getrouwe beeld van de in de jaarrekening gepresenteerde baten en lasten alsmede grootte en samenstelling van het vermogen;
 - de rechtmatigheid van de totstandkoming van de baten en lasten, alsmede de balansmutaties;
 - het in overeenstemming zijn van de door het dagelijks bestuur opgestelde jaarrekening met de bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels bedoeld in artikel 98a van de Waterschapswet;
 - het verenigbaar zijn van het jaarverslag met de jaarrekening;
 - de inrichting van het financieel beheer en de financiële organisatie gericht op de vraag of deze een getrouwe en rechtmatige verantwoording mogelijk maken;
 - waarbij de nadere regels in hoofdstuk 5 van het Waterschapsbesluit in acht worden genomen;
- b. accountant: de door het algemeen bestuur benoemde accountant die voldoet aan het in artikel 109, tweede lid van de Waterschapswet opgenomen criterium en die is belast met de zojuist onder a omschreven accountantscontrole;
- c. administratie: het systematisch verzamelen, vastleggen en verwerken van gegevens alsmede het verstrekken van informatie ten behoeve van het besturen, het functioneren en het beheersen van (onderdelen van) de organisatie van het waterschap en ten behoeve van de verantwoording die daarover moet worden afgelegd;
- d. financieel beheer: het totaal van de activiteiten die er voor zorgen dat de uitvoering van het in de begroting opgenomen, vastgestelde beleid volgens de gestelde plannen en doelen en binnen de gestelde kaders plaatsvindt en dat de financiële positie daarmee in overeenstemming is;
- e. rechtmatigheid: de mate waarin in overeenstemming met geldende wet- en regelgeving wordt gehandeld;
- f. rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole (synoniem: financiële rechtmatigheid): de mate waarin het tot stand komen van de financiële beheershandelingen en de vastlegging daarvan en voor zover deze beheershandelingen leiden tot baten, lasten en balansmutaties die in de jaarrekening worden verantwoord in overeenstemming zijn met de relevante wet- en regelgeving, zoals bedoeld in het Waterschapsbesluit;
- g. deelverantwoording: een in opdracht van het algemeen bestuur opgestelde verantwoording van een deel van de organisatie van het waterschap.

Artikel 2

Verbijzonderde interne controle

1. Het dagelijks bestuur zorgt er voor dat ten behoeve van het getrouwe beeld van de jaarrekening en de rechtmatigheid van de daarin opgenomen baten, lasten en balansmutaties een interne toetsing plaatsvindt.
2. Bij afwijkingen die tijdens de in het eerste lid bedoelde toetsing worden gevonden neemt het dagelijks bestuur tijdig maatregelen tot herstel.
3. De resultaten van de controle en eventuele maatregelen tot herstel worden ter kennisneming aan het algemeen bestuur aangeboden.

Artikel 3

Aanbesteding accountantscontrole

1. De accountantscontrole wordt opgedragen aan een door het algemeen bestuur te benoemen accountant.
2. Het algemeen bestuur stelt voor de aanbesteding van de accountantscontrole het door het dagelijks bestuur opgestelde programma van eisen vast.
3. In geval van aanbesteding van de accountantscontrole op grond van Europese of Nederlandse wetgeving stelt het algemeen bestuur voor de selectie van de accountant de selectiecriteria en per selectie criterium de bijbehorende weging vast.

Artikel 4

Protocol accountantscontrole

1. Voorafgaande aan de accountantscontrole van de jaarrekening legt het algemeen bestuur in een 'controleprotocol' in ieder geval vast wat de reikwijdte van het interne rechtmatigheidstraject is en wat de rol van de accountant ten aanzien van rechtmatigheid is.
2. In het eerste lid bedoelde protocol wordt in ieder geval ingegaan op:
 - a. de regelgeving die in het kader van het rechtmatigheidstraject in beschouwing moet worden genomen (het normenkader);
 - b. de rechtmatigheidscriteria die in beschouwing worden genomen;
 - c. de aspecten die binnen het voorwaarden criterium in beschouwing worden genomen;
 - d. de goedkeuringstoleranties die worden gehanteerd;
 - e. de rapporteringstoleranties die worden gehanteerd;
 - f. de looptijd van het controleprotocol;
 - g. de eventuele posten van de jaarrekening, posten van deelverantwoordingen en programma's, waaraan de accountant bij zijn controle specifiek aandacht dient te besteden.

Artikel 5

Informatieverstrekking door het dagelijks bestuur

1. Het dagelijks bestuur is verantwoordelijk voor de samenstelling van de jaarrekening conform de geldende interne en externe wet- en regelgeving en overlegt deze aan de accountant voor controle.
2. Het dagelijks bestuur zorgt er voor dat alle aan de jaarrekening ten grondslag liggende verordeningen, nota's, besluiten, deelverantwoordingen, administraties, plannen, overeenkomsten, berekeningen e.d. voor de accountant ter inzage liggen en goed toegankelijk zijn.
3. Het dagelijks bestuur overlegt de gecontroleerde jaarrekening overeenkomstig het daarvoor bepaalde in de 'Verordening beleids- en verantwoordingsfunctie Waterschap Vechtstromen' aan het algemeen bestuur.
4. Alle informatie die na afgifte van de accountantsverklaring en voor behandeling van de jaarrekening in het algemeen bestuur beschikbaar komt en die van invloed is op het beeld dat de jaarrekening geeft, wordt terstond door het dagelijks bestuur aan het algemeen bestuur en de accountant gemeld.

Artikel 6

Inrichting accountantscontrole

1. De accountant bepaalt binnen het kader van de opdrachtverlening de wijze waarop de accountantscontrole wordt ingericht, alsmede de aard en de omvang van de daarbij behorende werkzaamheden.
2. De accountant bepaalt binnen het kader van de opdrachtverlening de frequentie van de uit te voeren controles. De accountant kan de controlewerkzaamheden zonder voorafgaande kennisgeving uitvoeren.

Artikel 7

Overige controles en opdrachten

1. Het dagelijks bestuur kan de door het algemeen bestuur benoemde accountant opdracht geven tot het uitvoeren van specifieke werkzaamheden met betrekking tot de rechtmatigheid, de doelmatigheid en de doeltreffendheid voor zover de onafhankelijkheid van de accountant daarmee niet in het geding komt. Het dagelijks bestuur informeert het algemeen bestuur vooraf over deze aan de accountant te verstrekken opdrachten.
2. Het dagelijks bestuur is voor de controle van de rechtmatige besteding van subsidies bevoegd de opdracht te verlenen aan een andere dan de door het algemeen bestuur benoemde accountant, indien dit in het belang van het waterschap is.
3. Indien een deel van de eisen die gelden voor de controle van de verantwoording aan derden moet worden uitgevoerd door een accountant, is het dagelijks bestuur bevoegd hiervoor de opdracht verlenen aan een andere dan de door het algemeen bestuur benoemde accountant, indien dit in het belang van het waterschap is.

Artikel 8

Rapportering

1. Indien de accountant bij een controle afwijkingen constateert die leiden tot het niet afgeven van een goedkeurende verklaring, meldt hij deze terstond schriftelijk aan het dagelijks bestuur en vraagt hij het dagelijks bestuur daarop te reageren. Indien de accountant na het overleg met het dagelijks bestuur daarover de mening blijft toegedaan dat de geconstateerde afwijkingen leiden tot het niet afgeven van een goedkeurende verklaring, meldt hij dit aan het algemeen bestuur en vermeldt hij daarbij de reactie van het dagelijks bestuur.
2. In aanvulling op het in de Waterschapswet voorgeschreven verslag van bevindingen brengt de accountant over de door hem uitgevoerde (deel)controles verslag uit aan de directie over zijn bevindingen die niet van bestuurlijk belang zijn.
3. De accountantsverklaring en het verslag van bevindingen worden voor verzending aan het algemeen bestuur door de accountant aan het dagelijks bestuur voorgelegd, waarbij het dagelijks bestuur de mogelijkheid heeft om op deze stukken te reageren.
4. De accountant zendt zijn verklaring bij de jaarrekening en zijn verslag van bevindingen aan het algemeen bestuur.

Artikel 9

Inwerkingtreding

1. Deze verordening treedt in werking met ingang van het begrotingsjaar 2014, met dien verstande dat zij van toepassing is op de accountantscontrole van de jaarrekening (en deelvragen) vanaf het begrotingsjaar 2014.
2. De Controleverordening van het waterschap Velt en Vecht, en de Controleverordening van het waterschap Regge en Dinkel vervallen, met dien verstande dat zij van kracht blijven ten aanzien van de begrotingsjaren tot en met 2013.

Artikel 10

Citeertitel

Deze verordening wordt aangehaald als: Controleverordening waterschap Vechtstromen.

Aldus vastgesteld in de vergadering van 2 januari 2014 te Almelo.

Het algemeen bestuur van het waterschap Vechtstromen,
dr. S.M.M. Kuks, interim-watergraaf drs. O. Dijkstra, secretaris

Toelichting

ALGEMENE TOELICHTING

1 Kader en opbouw van het algemeen deel van deze toelichting

Op grond van artikel 109 van de Waterschapswet moet ieder algemeen bestuur een 'controleverordening' vaststellen die voldoet aan de eisen die dat artikel stelt. Het artikel luidt:

1. Het algemeen bestuur stelt bij verordening regels vast voor de controle op het financiële beheer en op de inrichting van de financiële organisatie. Deze verordening waarborgt dat de rechtmatigheid van het financiële beheer en van de inrichting van de financiële organisatie wordt getoetst.
2. Het algemeen bestuur wijst een of meer accountants aan als bedoeld in artikel 393, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, belast met de controle van de in artikel 103 bedoelde jaarrekening en het daarbij verstrekken van een accountantsverklaring en het uitbrengen van een verslag van bevindingen.
3. De accountantsverklaring geeft op grond van de uitgevoerde controle aan of:
 - a. de jaarrekening een getrouw beeld geeft van zowel de baten en lasten als de grootte en samenstelling van het vermogen;
 - b. de baten en lasten, alsmede de balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen;
 - c. de jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met de bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels, bedoeld in artikel 98a, en
 - d. het jaarverslag met de jaarrekening verenigbaar is.
4. Het verslag van bevindingen bevat in ieder geval bevindingen over:
 - a. de vraag of de inrichting van het financiële beheer en van de financiële organisatie een getrouwe en rechtmatige verantwoording mogelijk maken, en

b. onrechtmatigheden in de jaarrekening.

5. De accountant zendt de accountantsverklaring en het verslag van bevindingen aan het algemeen bestuur en een afschrift daarvan aan het dagelijks bestuur.
6. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot de reikwijdte van en de verslaglegging omtrent de accountantscontrole, bedoeld in het tweede lid.

Het begrip controle is het centrale begrip van artikel 109 en dus ook van de verordening die dit artikel verder invult voor individuele waterschappen. Het gaat hierbij niet alleen om de externe controle door de accountant, maar zeker ook om de interne controle binnen de eigen organisatie. Deze interne controle kan weer worden onderscheiden in de controle die een onlosmakelijk onderdeel is van de administratieve organisatie en de verbijzonderde interne controle. Deze laatste vorm van controle bestaat uit specifieke onderzoeken, vaak uitgevoerd door specifieke interne controlemedewerkers of auditoren, waarin wordt nagegaan of de administratieve organisatie en de daarvan deel uitmakende, reguliere interne controlemaatregelen goed werken en goed worden nageleefd.

2 Controle

Zoals al eerder is aangegeven, is het begrip controle het centrale begrip van deze verordening. Een algemene omschrijving hiervan is: 'het deskundig en kritisch toetsen van verschijnselen aan gestelde normen, waarbij beoordeeld wordt in hoeverre de getoetste verschijnselen aan deze normen voldoen'. Het is van belang op voorhand te stellen dat controle niet primair plaatsvindt uit wantrouwen ten opzichte van de gecontroleerde, maar juist om hem én degene voor wie de controle wordt uitgevoerd een waarborg te verschaffen dat het gecontroleerde voldoet aan de gestelde normen. Bij overheidsorganisaties is controle op het financieel beheer extra belangrijk, omdat zij omgaan met gemeenschapsgeld dat belastingplichtigen in goed vertrouwen aan hen beschikbaar hebben gesteld. Er kan onderscheid worden gemaakt in interne en externe controle.

Interne controle

Controle is één van de rollen die het algemeen bestuur binnen het waterschap in de praktijk brengt. Het algemeen bestuur ziet toe op de beleidsuitvoering en gaat na of het dagelijks bestuur hierbij voldoende doeltreffend, doelmatig en rechtmatig is geweest. Het dagelijks bestuur is verantwoordelijk voor de beleidsuitvoering en zal er door middel van het tot stand brengen van een goede organisatie en een daarbinnen aangebrachte adequate administratieve organisatie voor moeten zorgen dat bij de beleidsuitvoering doeltreffend, doelmatig en rechtmatig wordt gewerkt.

Bij een waterschap wordt onder interne controle verstaan: de controle die in opdracht en ten dienste van het dagelijks bestuur door eigen functionarissen van het waterschap gebeurt om de verantwoording voor de beleidsuitvoering en de administratieve verwerking daarvan overeenkomstig de doelstellingen en regels te kunnen dragen. Het doel van de interne controle is het verkrijgen van zekerheid over de rechtmatigheid, doeltreffendheid en doelmatigheid van handelingen en werkzaamheden. Met de interne controle zal het dagelijks bestuur de kans op ondoeltreffend-, ondoelmatig- en onrechtmatigheden moeten beperken. Een goede interne controle wordt vooral tot stand gebracht door een goede organisatie en daarbinnen een juiste regeling van de administratieve organisatie van het financieel beheer. De interne controle is er dan vooral op gericht om in elke handeling of werkzaamheid een controlerend element te leggen, zodat daarmee direct of indirect controle wordt uitgeoefend. De uitoefening van deze controle verzekert een juiste verslaglegging in de administratie en een objectieve berichtgeving. De basisgegevens in de administratie en de verwerking daarvan vormen het uitgangspunt voor het nemen van veel beslissingen en voor het uitoefenen van controle op het waterschapsgebeuren. Gelet hierop moet de interne controle in beginsel overal aanwezig zijn, niet zozeer in de vorm van een speciaal daarvoor aangewezen functionaris die op elke handeling toeziet, maar juist in de handeling zelf.

De basis voor deze vorm van interne controle, als onlosmakelijk onderdeel van de administratieve organisatie dus, ligt niet in deze verordening vast, maar in de verordening die het waterschap op grond van artikel 108 van de Waterschapswet moet vaststellen. Maatregelen die op grond van deze verordening genomen worden teneinde een gedegen interne controle tot stand te brengen zijn onder andere:

- functiescheiding tussen het beheer, de administratie en de bewaring van gelden;
- verantwoord ontworpen procedures;
- duidelijke en vastgelegde afspraken over het mogen aangaan van verplichtingen ten laste van toegekende budgetten en investeringskredieten;
- maatregelen ter voorkoming en bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik van financiële mogelijkheden die het waterschap biedt.

Naast de interne controle die een onlosmakelijk onderdeel is van de administratieve organisatie, bestaat er de zogenaamde verbijzonderde interne controle. Deze vorm van controle bestaat uit specifieke onderzoeken, vaak uitgevoerd door specifieke interne controlemedewerkers of auditoren, waarmee wordt

nagegaan of de administratieve organisatie en de daarvan uitmakende, reguliere interne controlemaatregelen goed werken en goed worden nageleefd. De verbijzonderde interne controle komt wel in deze verordening aan de orde, conform de eis die het eerste lid van artikel 109 van de Waterschapswet stelt. Een goede 'totale interne controle' is een voorwaarde voor de uitoefening van de externe controle.

Externe controle

Deze verordening is met name gericht op de externe controle. Het begrip 'externe controle' wordt wel omschreven als: het zelfstandig, onafhankelijk van de te controleren personen en organen, door een deskundige onderzoeken van de formele en materiële juistheid van het financieel beheer. De externe controle heeft twee functies, namelijk een signalerende en een certificerende functie.

De signalerende functie van de externe controle betreft het opsporen en aangeven van onjuistheden, onvolkomenheden en ontwikkelingen in het financieel beheer. Het doel van deze functie is uiteindelijk het aanbrengen van bijsturing en (waar nodig) verbetering van het financieel beheer.

De certificerende functie (certificeren = officieel, op ambtseid verklaren) omvat de oordeelsvorming omtrent de getrouwheid en de rechtmatigheid van de verantwoording. Deze mondt uit in de accountantsverklaring, die aangeeft of de in de verantwoording (jaarrekening) vervatte informatie juist, volledig en geschikt tot oordeelsvorming is en of de beheershandelingen die ten grondslag liggen aan de financiële feiten uit de verslaggeving in overeenstemming met de daarvoor geldende regelgeving tot stand zijn gekomen. De accountantsverklaring is niet alleen binnen de organisatie van belang maar ook naar buiten toe, met name tegenover allen die belang hebben bij het beheer van de betreffende organisatie. De certificerende functie van de externe controle is dan ook voor een deel van maatschappelijke aard. De inhoud en het doel van de externe controle brengen met zich mee dat dit zelfstandig en onafhankelijk van te controleren huishouding en haar organen, en derhalve door externe controleurs, gebeurt. Uiteraard dienen de externe controleurs aan bepaalde eisen van deskundigheid te voldoen. In artikel 109 van de Waterschapswet wordt bepaald dat de externe controle bij waterschappen slechts door accountants mogen worden uitgevoerd die voldoen aan datgene wat artikel 393, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek vereist. Deze bepaling waarborgt de deskundigheid van de externe controleur(s). Relevant is nog dat gedeputeerde staten krachtens artikel 109c van de Waterschapswet de bevoegdheid hebben om, naast de externe controle door de accountant van het waterschap, in daartoe aanleiding gevende gevallen zelf een onderzoek naar het beheer en de inrichting van de financiële organisatie in te stellen. Gedeputeerde Staten zouden bijvoorbeeld van deze bevoegdheid gebruik kunnen maken bij het klaarblijkelijk falen van de externe controle of in het geval van vermoedens van fraude. Het spreekt voor zich dat gedeputeerde staten slechts in uitzonderingsgevallen van deze bevoegdheid gebruik zullen maken.

3 Rechtmatigheid

Het extra accent op rechtmatigheid en de controle daarvan dat de Waterschapswet legt, uit zich in de eerste plaats in artikel 108. Het algemeen bestuur moet via de in dit artikel genoemde verordening regelen dat er in het beleid, in het beheer en in de inrichting van de (administratieve) organisatie waarborgen worden opgenomen die zorgen dat aan de eisen van rechtmatigheid wordt voldaan. Hiermee wordt nadrukkelijk aangegeven dat rechtmatigheid eerst en vooral de eigen verantwoordelijkheid van het waterschap is. Ook artikel 109 gaat in op de rechtmatigheid en bepaalt allereerst dat rechtmatigheid-controle een plaats moet krijgen in de verbijzonderde interne controle. Vervolgens geeft dit artikel het kader voor de opname van de rechtmatigheidcontrole in het werk van de accountant, hetgeen uiteindelijk leidt tot een oordeel over dit aspect in de accountantsverklaring bij de jaarrekening.

In deze paragraaf wordt een nadere toelichting gegeven op het begrip rechtmatigheid en de wijze waarop invulling kan worden gegeven aan de rechtmatigheideisen uit de wet.

Begrippen

De definitie van het begrip rechtmatigheid is: 'voldoen aan wettelijke kaders en regelgeving'. Hierbij gaat het niet alleen om zogenaamde externe regelgeving, zoals Europese en nationale wetgeving, maar ook om de eigen regels en kaders van het waterschap. Tot deze laatste groep behoren naast verordeningen, beleidsregels, interne afspraken e.d. ook zaken zoals de vastgestelde begroting en formele wijzigingen daarvan.

Rechtmatigheid is dus een breed begrip, dat alle regels omvat waaraan een waterschap zich moet houden. De Waterschapswet legt een specifiek accent bij een onderdeel van rechtmatigheid, namelijk 'financiële rechtmatigheid'. Dit begrip omvat de vraag of de baten, lasten en de balansmutaties, zoals opgenomen in de jaarrekening, rechtmatig tot stand zijn gekomen. Bij deze rechtmatigheid bestaat met name een sterke relatie met het financieel beheer alsmede de naleving van de verslaggevingsvoorschriften en de verordeningen op basis van de artikelen 108 en 109 van de Waterschapswet. Ook besluiten van het algemeen bestuur die dit orgaan uit hoofde van zijn kaderstellende rol neemt en die invloed hebben op financiële beheershandelingen vallen onder financiële rechtmatigheid. Het gaat immers om de rechtmatigheid van posten uit de jaarrekening. Het begrip 'financiële rechtmatigheid' wordt ook wel 'rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole' genoemd.

Onrechtmatigheid is geen synoniem van fraude. Bij fraude wordt met opzet niet voldaan aan wetten en regels met doorgaans als doel er zelf beter van te worden. Onrechtmatigheid komt vaak voort uit onzorgvuldigheid, gebrek aan prioriteit of onwetendheid, waarbij er geen sprake is van er zelf van beter van worden. In het geval van fraude is altijd sprake van onrechtmatig handelen, terwijl onrechtmatigheid niet per definitie is gelijk te stellen aan fraude.

Verantwoordelijkheden met betrekking tot rechtmatigheid

Binnen de rol die het algemeen bestuur van een waterschap vervult, kan onderscheid gemaakt worden in de aspecten beleidsbepaling, kaderstelling, controle, vertegenwoordiging en verantwoording. Het algemeen bestuur stelt het beleid vast en stelt kaders waarbinnen dit moet worden uitgevoerd. Het dagelijks bestuur voert het beleid uit en legt daarover verantwoording af aan het algemeen bestuur. Op basis van deze verantwoording kan het algemeen bestuur zijn controlerende taak uitoefenen. De mogelijkheden tot versterking van de controlerende taak van het algemeen bestuur komen op diverse plaatsen tot uiting in de nieuwe Waterschapswet. Zeker bij een veranderde rolverdeling tussen algemeen en dagelijks bestuur is het van belang dat er, mede met betrekking tot de rechtmatigheid, duidelijkheid is over de positie van de accountantscontrole in relatie tot elk van beide bestuursorganen.

Algemeen bestuur

Het algemeen bestuur is opdrachtgever voor de accountantscontrole en kan via de verordening op basis van artikel 109 de kaders voor de interne en externe controle bepalen. Het Waterschapsbesluit geeft op een aantal punten nadrukkelijk aan waar het algemeen bestuur extra eisen aan de accountantscontrole kan stellen (artikelen 5.2 en 5.5). De controlerende rol van het algemeen bestuur wordt onder meer tot uitdrukking gebracht doordat de Waterschapswet bepaalt dat de accountant de accountantsverklaring en het verslag van bevindingen direct naar het algemeen bestuur in plaats van naar het dagelijks bestuur stuurt.

Dagelijks bestuur

Het dagelijks bestuur is er primair verantwoordelijk voor dat bij de beleidsuitvoering relevante wet- en regelgeving wordt nageleefd, zodat onder andere de besteding en inning van het publieke geld waarmee het waterschap werkt rechtmatig gebeurt. Door middel van goede interne beheersmaatregelen zal het dagelijks bestuur de kans op onrechtmatigheden moeten beperken. Hieronder valt ook een toereikend beleid ter voorkoming en bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik van financiële mogelijkheden die het waterschap biedt. De bedoelde interne beheersmaatregelen omvatten (aanpassingen van) de administratieve organisatie en daarin opgenomen maatregelen van interne controle (AO en IC). Wat betreft AO/IC zal het dagelijks bestuur zijn verantwoordelijkheid moeten nemen en het is dus niet zo dat dit bestuur er vanuit mag gaan dat de accountant de rechtmatigheid met zijn controle wel zal 'afdekken'. In de praktijk is het gebruikelijk dat het dagelijks bestuur (of het management namens het dagelijks bestuur) door de accountant gevraagd wordt een schriftelijke bevestiging bij de jaarrekening te verstrekken, waarin het dagelijks bestuur verklaart dat de baten, lasten en balansmutaties uit de jaarrekening rechtmatig tot stand zijn gekomen en getrouw zijn verantwoord alsmede dat alle relevante informatie aan de accountant is versprekt. Hiermee bevestigt het dagelijks bestuur zijn verantwoordelijkheid voor de rechtmatigheid van de uitvoering en voor de getrouwheid van de verantwoording. Mochten er posten in de jaarrekening zijn die niet rechtmatig tot stand zijn gekomen, dan verdient het aanbeveling dat het dagelijks bestuur dit toelicht.

De accountant

De zojuist genoemde bevestiging van het dagelijks bestuur doet niets af aan de verantwoordelijkheid van de accountant voor de uitvoering van de controle. De accountant zal toch met eigen ogen moeten controleren of ook naar zijn oordeel de beheershandelingen en transacties die ten grondslag liggen aan de in de jaarrekening verantwoorde baten, lasten en balansmutaties rechtmatig zijn geweest en of de verantwoording getrouw is. De accountant verricht zijn werkzaamheden binnen het wettelijk kader van de Waterschapswet en het Waterschapsbesluit, in overeenstemming met de vaktechnische randvoorwaarden en binnen het kader van de opdracht die het algemeen bestuur hem heeft verleend. Met een adequate AO/IC wordt ook de accountant geholpen om te komen tot zijn oordeel. In het algemeen kunnen in dat geval de aanvullende controlewerkzaamheden van de accountant worden beperkt. De accountantscontrole richt zich op de beoordeling van de opzet, het bestaan en de werking van het systeem van kwaliteitsborging ter uitvoering van de wet- en regelgeving, aangevuld met deelwaarnemingen (steekproeven). Hiermee zal de accountant toetsen of de wet- en regelgeving door het waterschap in acht is genomen. De verantwoordelijkheid van de accountant voor de controle veronderstelt dat hij algemene kennis van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving heeft. De accountant is verantwoordelijk voor een degelijke en begrijpelijke onderbouwing van zijn oordeel over de jaarrekening in het verslag van bevindingen. Ook als hij een goedkeurende verklaring afgeeft, zal hij de zaken die hem zijn opgevallen en die hij van belang acht melden in het verslag van bevindingen aan het algemeen bestuur.

Regelgeving die onder de rechtmatigheidcontrole valt

De wet- en regelgeving waaraan een waterschap moet voldoen kan worden onderscheiden in externe regelgeving, die voor het waterschap een gegeven is, en regels die het waterschap zelf heeft gesteld. De externe regelgeving die tot het rechtmatigheidstraject van de Waterschapswet moet worden gerekend is die regelgeving waarin eisen worden gesteld aan financiële beheershandelingen die leiden tot baten, lasten en balansmutaties.

De regelgeving van het waterschap zelf die tot het rechtmatigheidstraject moet worden gerekend omvat het volgende.

- a. De eigen verordeningen en de kaderstellende besluiten van het algemeen bestuur die bepalingen bevatten die invloed hebben op financiële beheershandelingen.

De verordeningen mogen op zich niet buiten beschouwing worden gelaten bij de rechtmatigheidcontrole, maar het algemeen bestuur kan besluiten om bepaalde formele aspecten die wel zijn voorgeschreven, maar in de praktijk niet worden gebruikt, buiten de reikwijdte van de rechtmatigheidcontrole te houden. Het gaat dan om voorschriften die niet onmisbaar zijn voor een controleerbare rechtmatige afhandeling van financiële beheershandelingen, maar bijvoorbeeld wel nuttig zijn voor een efficiënte afhandeling. Voorbeelden zijn termijnen van orde en te gebruiken formulieren. De aspecten die buiten de rechtmatigheidcontrole worden gehouden moeten specifiek benoemd zijn en hierover moet een expliciet besluit door het algemeen bestuur worden genomen. Kaderstellende bestuursbesluiten zijn alle besluiten die een uitwerking zijn van hogere regelgeving (extern en eigen verordeningen).

- b. Overige procedures en richtlijnen waarvan het algemeen bestuur bepaalt dat zij als onderdeel van het traject moeten worden meegenomen.

Ten aanzien van besluiten van het dagelijks bestuur geldt als vuistregel dat ze in ieder geval in de controle van de rechtmatigheid worden betrokken voor zover ze een noodzakelijke (verplichte) uitwerking zijn van externe wet- en regelgeving of van regelgeving van het waterschap zelf die door het algemeen bestuur is vastgesteld; met andere woorden de eerder genoemde kaderstellende besluiten, maar nu die van het dagelijks bestuur. Indien in deze regelgeving de verplichting tot het opstellen en nemen van een besluit is opgenomen, zal de accountant alleen onderzoeken of dit besluit ook daadwerkelijk door het dagelijks bestuur is vastgesteld. Indien ook eisen aan de inhoud van het besluit zijn opgenomen wordt ook (alleen) gecontroleerd of het besluit van het dagelijks bestuur die bepalingen bevat.

Controle van de naleving van de kaderstellende besluiten van het dagelijks bestuur hoort dus niet standaard onder de accountantscontrole, maar hierop geldt wel een uitzondering voor wettelijk verplichte kaderstellende besluiten van het dagelijks bestuur waarbij is voorgeschreven dat een rechtmatigheidstoets moet worden uitgevoerd. Dit doet zich voor bij specifieke subsidies. Ook voorschriften die het dagelijks bestuur uitvaardigt en betrekking hebben op de relatie van dit bestuur met de medewerkers vallen niet direct onder het rechtmatigheidoordeel. Dit laat onverlet dat sommige besluiten, vooral betreffende delegatie en mandaat, invloed hebben op het financieel beheer. Deze besluiten kunnen daarom wel gevolgen hebben voor het getrouwe beeld. In die zin worden deze besluiten wel meegenomen met de accountantscontrole ten behoeve van de getrouwheid. Ook uitvoerende besluiten van het dagelijks bestuur vallen voor zover deze betrekking hebben op baten, lasten dan wel balansmutaties al onder de getrouwheidscontrole.

Het voorgaande geeft aan dat het algemeen bestuur bij het vaststellen van regelgeving ook mede de zwaarte van de interne borging van de rechtmatigheid en als afgeleide daarvan de reikwijdte van de rechtmatigheidcontrole door de accountant beïnvloedt. Bij het vaststellen van nieuwe regelgeving is van belang dat de afweging plaatsvindt of de regelgeving handhaafbaar en op doelmatige wijze controleerbaar is. Belangrijk is dat doeltreffendheid, doelmatigheid en naleving van de regelgeving in de organisatie kan worden geborgd. Door terughoudend om te gaan met het formuleren van nieuwe regels en met het verbinden van financiële consequenties aan het niet naleven ervan wordt de lastendruk van wet- en regelgeving verlicht. De komst van de rechtmatigheidcontrole heeft er bij gemeenten en provincies toe geleid dat veel organisaties hun regelgeving kritisch tegen het licht hebben gehouden. Hierbij kwam men nogal eens tot de conclusie dat er te veel geregeld was, waarna deregulerende maatregelen zijn genomen.

ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel 1 Definities

Verschiedende begrippen die in deze verordening zijn opgenomen, worden ook gebruikt in de Waterschapswet en het Waterschapsbesluit. Uiteraard zijn de definities die in die regelgeving zijn opgenomen ook van toepassing op de begrippen uit dit besluit. Belangrijke andere begrippen uit deze verordening worden in dit artikel van een definitie voorzien.

Artikel 2 Verbijzonderde interne controle

Zoals al in het algemeen deel van deze toelichting is aangegeven, wordt de interne controle vooral vormgegeven als onderdeel van de administratieve organisatie. Voor een goede interne controle zijn echter aanvullende onderzoeken nodig. Het dagelijks bestuur stelt een intern controleplan op voor deze verbijzonderde controle, en bepaalt hierin onder meer de frequentie en de zaken waarop de controle moet plaatsvinden.

In dit artikel legt het algemeen bestuur 'bovenop' de reguliere interne controle enkele basiscondities vast voor de verbijzonderde interne controle. Daarmee verkrijgt het algemeen bestuur een extra zekerheid dat het dagelijks bestuur aan de eisen van getrouwheid en rechtmatigheid zal kunnen voldoen. Het tweede lid regelt dat het dagelijks bestuur op grond van de uitkomsten van de onderzoeken bij te kortkomingen maatregelen tot herstel treft. Het derde lid bepaalt dat het algemeen bestuur over de uitkomsten van de onderzoeken en de eventuele maatregelen tot herstel op de hoogte wordt gebracht. De onderzoeken die in dit artikel worden bedoeld omvatten niet de interne onderzoeken van het dagelijks bestuur naar de doelmatigheid en de doeltreffendheid van het gevoerde bestuur.

Artikel 3 Aanbesteding accountantscontrole

Artikel 3 van de verordening regelt de opdrachtverlening van de accountantscontrole van de jaarrekening van het waterschap. Na afloop van ieder begrotingsjaar moet het dagelijks bestuur verantwoording afleggen aan het algemeen bestuur over het gevoerde bestuur door overlegging van de jaarrekening en het jaarverslag. Voordat deze stukken worden aangeboden, moet de jaarrekening door een bevoegd accountant zijn gecontroleerd. De accountant controleert de jaarrekening in opdracht van het algemeen bestuur. Het is dan ook het algemeen bestuur dat de accountant aanwijst. Het algemeen bestuur is echter niet het bestuursorgaan dat de overeenkomst met de accountant ondertekent. Omdat de voorzitter degene is die het waterschap in en buiten rechte vertegenwoordigt, is hij degene die de overeenkomst voor de accountantscontrole met de accountant formeel moet maken.

Het algemeen bestuur stelt voor de aanbesteding van de accountantscontrole het programma van eisen vast.

In het programma van eisen worden voor de jaarlijkse accountantscontrole opgenomen:

- a. de toe te passen goedkeuringstoleranties (en afwijkende rapporteringstoleranties) bij de controle van de jaarrekening;
- b. de apart te controleren deelverantwoordingen en de daarbij toe te passen omvangsbases en goedkeuringstoleranties (en afwijkende rapportagetoleranties);
- c. de inrichtingseisen voor het verslag van bevindingen;
- d. de eventueel aanvullend uit te voeren tussentijdse controles;
- e. de frequentie en inrichtingseisen van de aanvullende tussentijdse rapportering.

De kaders voor deze eisen liggen vast in het onderdeel 'accountantscontrole' van het Waterschapsbesluit, dat krachtens het zesde lid van artikel 109 Waterschapswet is vastgesteld. Zo bevat dit besluit onder andere regels voor de goedkeuringstolerantie voor de accountantsverklaring en de rapporteringstolerantie voor het verslag van bevindingen. Voor de begrippen goedkeuringstolerantie en rapporteringstolerantie en de mogelijkheden die het algemeen bestuur heeft, wordt verwezen naar de algemene toelichting van deze verordening. In het derde lid wordt invulling gegeven aan het gebruik van de mogelijkheden van het algemeen bestuur tot de nadere bepaling van de toleranties. Ze moeten al bij de aanbesteding van de accountantscontrole worden bepaald en zodoende worden opgenomen in het programma van eisen.

Andere eisen van het algemeen bestuur zouden betrekking kunnen hebben op de periode van de verbintenis met de accountant voor de controle van de jaarrekening. Het vastleggen van een dergelijke periode impliceert niet dat daarna van accountant wordt gewisseld. De accountant maakt bij de nieuwe aanbesteding wederom kans op de opdracht.

Het kan voorkomen dat het bedrag dat is gemoeid met de accountantscontrole van de jaarrekening zo hoog is, dat deze controle conform de nationale en/of Europese aanbestedingsregels moet worden aanbesteed. Dit hangt natuurlijk ook af van de contractsduur die met de accountant wordt aangegaan. Bij een langere contractsduur zal de prijs van het contract eveneens hoger zijn. Bij een aanbesteding zijn het de selectiecriteria en de bijbehorende wegingsfactoren, die uiteindelijk de selectie van de accountant voor de controle van jaarrekening bepalen. Het algemeen bestuur is het bestuursorgaan dat de accountant aanwijst en dat dus de selectiecriteria en de bijbehorende wegingsfactoren moet vaststellen. Dit wordt geregeld in het vierde lid van artikel 3.

Artikel 4 Protocol accountantscontrole

In artikel 3 is de algemene opdracht aan de accountant aan de orde geweest die bij het aangaan van het contract wordt overeengekomen. Omdat er ieder jaar specifieke omstandigheden zullen zijn, wordt er daarnaast in de regel, vlak voor het daadwerkelijk van start gaan van de accountantscontrole, een

aparte opdracht gegeven. Dit gebeurt door middel van het 'controleprotocol'. Dit is een document waarin het algemeen bestuur niet alleen aangeeft wat de rol van de accountant wordt, maar ook wat de reikwijdte van het interne rechtmatigheidstraject is. Wat betreft het laatste zal het protocol zich baseren op de keuzes die zijn gemaakt om focus aan te brengen in het rechtmatigheidstraject. In het controleprotocol worden de volgende aspecten opgenomen:

- normenkader beperkt zich wat de interne regelgeving betreft tot de door het algemeen bestuur vastgestelde verordeningen en daarin voorgeschreven nadere besluiten door algemeen en dagelijks bestuur, en waarbij voor besluiten van het dagelijks bestuur geldt dat alleen wordt getoetst of deze genomen zijn en of het besluit aan de eventueel daaraan gestelde nadere eisen voldoet;
- in het rechtmatigheidstraject krijgen alleen de drie nieuwe criteria expliciete aandacht: begrotingscriterium, voorwaardencriterium en misbruik- en oneigenlijkgebruikscriterium;
- de aspecten die binnen het voorwaardencriterium in beschouwing worden genomen worden beperkt tot hoogte, recht en duur;
- hanteren van de goedkeuringstolerantie die in het Waterschapsbesluit is opgenomen en niet over te gaan tot het zelf aanleggen van een strengere norm.

Het protocol is ook het aangewezen instrument als het algemeen bestuur de behoefte heeft van jaar op jaar te willen vaststellen voor welke onderdelen van de jaarrekening, onderdelen van deelverantwoordingen en organisatie-onderdelen afwijkende eisen gelden.

In het controleprotocol kunnen ook de kaders worden vastgelegd voor de beoordeling van de begrotingsrechtmatigheid en voor misbruik en oneigenlijk gebruik. Ook afspraken over het verloop van de accountantscontrole en eventueel uit te brengen tussentijdse rapportages kunnen een plaats in het protocol krijgen. Het controleprotocol kan op één jaar of op meerdere jaren betrekking hebben.

Het verdient aanbeveling dat het voorstel voor het controleprotocol, voordat dit de bestuurlijke besluitvorming in gaat, wordt besproken met de accountant. Omdat het algemeen bestuur opdrachtgever van de accountantscontrole is, zal uiteindelijk dit orgaan het protocol moeten vaststellen.

Artikel 5 Informatieverstrekking door het dagelijks bestuur

Het dagelijks bestuur is verantwoordelijk voor de samenstelling van de jaarrekening en het jaarverslag, alsmede van eventuele door het algemeen bestuur geëiste deelverantwoordingen. Artikel 5 van de verordening regelt de verplichtingen van het dagelijks bestuur voor de verstrekking van de achterliggende informatie aan de accountant.

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

In het derde lid wordt verwezen naar de datum uit de door het algemeen bestuur vastgestelde beleids- en verantwoordingscyclus waarop het algemeen bestuur de gecontroleerde jaarrekening moet aanbieden. De jaarrekening moet binnen twee weken na vaststelling, maar in elk geval voor 15 juli worden toegezonden aan gedeputeerde staten. Voor deze datum moet de jaarrekening door het algemeen bestuur zijn behandeld, moet een eventuele erop volgende indenniteitsprocedure zijn doorlopen en de jaarrekening wel of niet zijn vastgesteld.

De accountant verzendt de accountantsverklaring en het verslag van bevindingen rechtstreeks aan het algemeen bestuur. Het tweede lid van artikel 101 Waterschapswet bepaalt echter dat het dagelijks bestuur bij de overlegging van de jaarrekening en het jaarverslag aan het algemeen bestuur daarbij de accountantsverklaring en het verslag van bevindingen moet voegen.

Het vierde lid van het artikel verplicht het dagelijks bestuur alle informatie die van invloed is op het beeld van de jaarrekening en pas na de afgifte van de accountantsverklaring, maar voor de vaststelling van de jaarrekening door het algemeen bestuur bekend is geworden, direct te melden aan het algemeen bestuur en de accountant. Dit sluit verrassingen tijdens de behandeling van de jaarverslaggeving uit.

Artikel 6 Inrichting accountantscontrole

Artikel 6 van de verordening regelt de bevoegdheidsverdeling tussen de accountant en het dagelijks bestuur ten aanzien van de inrichting van de accountantscontrole. De accountant is leidend ten aanzien van de inrichting van de accountantscontrole. Hij mag zelfs onaangekondigd controles uitvoeren. Het dagelijks bestuur is hierin volgend. Wel verdient het aanbeveling dat er ter bevordering van een soepele accountantscontrole periodiek overleg wordt gevoerd tussen de accountant en de verschillende vertegenwoordigers van het waterschap. Ook is uitwisseling van informatie gewenst over specifieke aandachtsgedebieden bij de accountantscontrole. In de opdracht voor de accountantscontrole zal worden vastgelegd wie de organisatie gaan vertegenwoordigen.

Artikel 7 Overige controles en opdrachten

Naast de controle van de jaarrekening zijn er meer werkzaamheden binnen het waterschap die de inzet van een accountant (kunnen) vereisen. Zo eisen ministeries of andere subsidieverstrekkers voor de verantwoording over de besteding van deze gelden vaak een aparte accountantsverklaring. De aanwijzing

van de accountant voor onder andere dit soort accountantscontroles is een bevoegdheid van het dagelijks bestuur. Ook kan het dagelijks bestuur besluiten om advieswerkzaamheden uit te besteden aan de door het algemeen bestuur benoemde accountant. Het betreft hier vanzelfsprekend advieswerkzaamheden die samenhangen met de natuurlijke adviesfunctie van de accountant die de onafhankelijkheid van de accountant niet in gevaar brengen.

Het eerste lid van artikel 7 van de verordening regelt hoe het dagelijks bestuur moet omgaan met de uitbesteding van 'advieswerkzaamheden' zoals de verbetering van de administratieve organisatie, aan de door het algemeen bestuur benoemde accountant. Door deze werkzaamheden te gunnen aan de door het algemeen bestuur benoemde accountant kan de onafhankelijkheid en daarmee de integriteit van de accountant ten aanzien van zijn controlewerkzaamheden voor het algemeen bestuur in het geding komen. Op de loer liggende belangenverstrengeling tussen dagelijks bestuur en accountant kan mogelijk een weerslag hebben op de kwaliteit van de controle van de jaarrekening. Hetzelfde geldt voor die gevallen waarbij de accountant bij de accountantscontrole zijn eigen werk moet controleren. Het lid bepaalt, dat het dagelijks bestuur voor advieswerkzaamheden, zoals bijvoorbeeld op het gebied van de administratieve organisatie of de rechtmatigheid, de door het algemeen bestuur benoemde accountant kan inschakelen. Indien het dagelijks bestuur dit voornemen heeft, dient hij het algemeen bestuur hier vooraf over te informeren. Dit biedt dit orgaan de mogelijkheid om over de desbetreffende uitbesteding van werkzaamheden zijn oordeel te vormen en zijn bedenkingen aan het dagelijks bestuur kenbaar te maken. Overigens wordt de accountantswetgeving op het gebied van dit soort advieswerkzaamheden de komende jaren aangescherpt.

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

Artikel 8 Rapportering

Het derde en vierde lid van artikel 109 Waterschapswet regelen de rapportering en de inhoud daarvan van de accountant aan het algemeen en dagelijks bestuur. Aanvullend daarop kan het algemeen bestuur in zijn programma van eisen bij de aanbesteding of in het controleprotocol aanvullende inhoudelijke eisen stellen, maar ook aanvullende rapporteringen van de accountant verlangen. Artikel 8 regelt aanvullende zaken aangaande de rapportering op grond van de door de accountant uitgevoerde controles. Naast de uiteindelijke eindcontrole van de jaarrekening verricht de accountant meestal meerdere controles. Dit kunnen door het algemeen bestuur in het programma van eisen van de aanbesteding en/of controleprotocol opgenomen tussentijdse controles (interim-controles) zijn. Het eerste lid van artikel 8 regelt, dat het dagelijks bestuur in elk geval in kennis wordt gesteld indien de accountant afwijkingen constateert die bij het niet tijdig herstellen tot het niet afgeven van een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening zouden leiden. Dit opdat het dagelijks bestuur (in overleg met het algemeen bestuur en de accountant) mogelijk nog tijdig maatregelen tot herstel kan treffen.

Het tweede lid van artikel 8 regelt dat de directie een rapportage krijgt van de door de accountant uitgevoerde (deel)controles. In deze rapportage worden kleine afwijkingen en tekortkomingen die niet leiden tot het niet afgeven van een goedkeurende verklaring en niet van bestuurlijk belang zijn, aan de secretaris-directeur meegedeeld. Het gaat hierbij om bijvoorbeeld opmerkingen over (kleine) rubriceringsfouten en (kleine) onvolkomenheden in de administratieve organisatie, die eenvoudig in onderling overleg met het management van het waterschap kunnen worden opgelost. De secretaris-directeur kan op grond van de rapportage actie ondernemen voor herstel van de afwijkingen en onvolkomenheden. In het derde lid is niet zoals in het eerste lid een procedure van hoor en wederhoor opgenomen. De accountant heeft hiertoe al wettelijke plicht. Op basis van deze procedure zullen de constatering in het verslag van bevindingen voorafgaand aan verzending van de accountantsverklaring en het verslag van bevindingen aan het algemeen bestuur door de accountant worden besproken met het dagelijks bestuur. Het geeft dit orgaan de mogelijkheid kanttekeningen te plaatsen bij de constatering in het (concept-)verslag van bevindingen.

Artikel 9

Deze verordening treedt in de plaats van de vorige verordeningen van de beide fusiewaterschappen. De oude verordeningen blijven nog van kracht op de jaarrekeningen van 2013, ondanks dat deze in 2014 worden opgesteld, gecontroleerd en behandeld.