

Verordening van het algemeen bestuur van het waterschap Limburg houdende regels voor controle op het financieel beheer en op de inrichting van de financiële organisatie Controleverordening Waterschap Limburg 2017

Het algemeen bestuur van Waterschap Limburg;

Gelezen het voorstel van de beide DB's van Waterschap Roer en Overmaas en Waterschap Peel en Maasvallei van 13 december 2016, AB-voorstel 2017, nummer 9, inzake vaststelling 'Verordening controle op het financieel beheer en op de inrichting van de financiële organisatie van Waterschap Limburg 2017';

gelet op artikel 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 van Waterschap Limburg 2017'.

Artikel 1 Definities

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 onder artikel 1 sub 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 dat er voor zorgt 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, waaronder waterschapsverordeningen alsmede besluiten van het algemeen en dagelijks bestuur, wordt gehandeld;
- f. rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole (synoniem: financiële rechtmatigheid): de mate waarin het tot stand komen van de financiële beheershandelingen, 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 (Stb. 2007-497);
- g. deilverantwoording: 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 jaarlijkse 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. Het dagelijks bestuur zorgt er voor dat de registratie en de ontwikkeling van de bezittingen, schulden en het vermogen van het waterschap systematisch worden gecontroleerd.
4. Bij afwijkingen in de registratie zoals bedoeld in het derde lid neemt het dagelijks bestuur tijdig maatregelen voor herstel van de tekortkomingen.
5. De resultaten van de controle en eventuele maatregelen tot herstel zoals bedoeld in lid 1 tot en met 4 van dit artikel 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 dagelijks bestuur bereidt in overleg met het algemeen bestuur de aanbesteding van de accountantscontrole voor.
3. Het algemeen bestuur stelt voor de aanbesteding van de accountantscontrole het programma van eisen vast.
4. In geval van aanbesteding van de accountantscontrole stelt het algemeen bestuur voor de selectie van de accountant de selectiecriteria vast.

Artikel 4 Protocol accountantscontrole

1. Voorafgaande aan de accountantscontrole van de jaarrekening legt het algemeen bestuur in het '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 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 daarover bepaalde in de 'Verordening beleids- en verantwoordingsfunctie Waterschap Limburg 2017' 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.
3. Ter bevordering van een doelmatige en doeltreffende accountantscontrole vindt (afstemmings)overleg plaats tussen de accountant en vertegenwoordigers van het algemeen en dagelijks bestuur alsmede van de ambtelijke organisatie.

Artikel 7 Toegang tot informatie

1. De accountant is bevoegd tot het opnemen van alle kassen, waardepapieren en voorraden en het inzien van alle boeken, notulen, brieven, computerbestanden en overige bescheiden, waarvan hij inzage voor de accountantscontrole nodig oordeelt. Het dagelijks bestuur zorgt er voor dat de accountant voor de uitvoering van zijn controlewerkzaamheden een onbelemmerde toegang heeft tot alle kantoren, magazijnen, werkplaatsen, terreinen en informatiedragers van het waterschap.
2. De accountant is bevoegd om van alle bestuurders en ambtenaren mondelinge en schriftelijke inlichtingen en verklaringen te verlangen die hij voor de uitvoering van zijn opdracht denkt nodig

te hebben. Het dagelijks bestuur zorgt er voor dat de desbetreffende ambtenaren hieraan hun medewerking verlenen.

Artikel 8 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 te verlenen aan een andere dan de door het algemeen bestuur benoemde accountant, indien dit in het belang van het waterschap is.

Artikel 9 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 biedt hij het dagelijks bestuur de gelegenheid 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 hij niet van bestuurlijk belang acht.
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.
5. De accountant bespreekt voorafgaand aan de behandeling door het algemeen bestuur van de jaarverslaggeving de accountantsverklaring en het verslag van bevindingen met (een voor dit doel door het algemeen bestuur ingestelde vertegenwoordiging van) het algemeen bestuur.

Artikel 10 Inwerkingtreding

1. Deze verordening treedt in werking met ingang van de eerste dag na de dag van de bekendmaking met terugwerkende kracht tot 1 januari 2017, zijnde het begrotingsjaar 2017, met dien verstande dat zij van toepassing is op de accountantscontrole van de jaarrekening (en deelverantwoordingen) vanaf het begrotingsjaar 2017.
2. De 'Verordening controle op het financieel beheer en op de inrichting van de financiële organisatie van Waterschap Peel en Maasvallei 2009', die is vastgesteld bij besluit van 1 oktober 2008, wordt ingetrokken met ingang van de in het eerste lid van dit artikel genoemde datum, met dien verstande dat zij van kracht blijft ten aanzien van de begrotingsjaren tot en met 2016.
3. De 'Verordening controle op het financieel beheer en op de inrichting van de financiële organisatie van Waterschap Roer en Overmaas', die is vastgesteld bij besluit van 29 september 2008, vervalt, met dien verstande dat zij van kracht blijft ten aanzien van de begrotingsjaren tot en met 2016.

Artikel 11 Citeertitel

Deze verordening kan worden aangehaald als 'Controleverordening Waterschap Limburg 2017'.

Aldus vastgesteld in de openbare vergadering van het algemeen bestuur op 2 januari 2017.

De secretaris-directeur,

drs. H. Mensink

De dijkgraaf,

drs. ing. P.F.C.W. van der Broeck

Toelichting 'Controleverordening Waterschap Limburg 2017'

Algemeen

1 Kader en opbouw van het algemeen deel van deze toelichting

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

1. *Het AB 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 AB 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 AB en een afschrift daarvan aan het dagelijks bestuur (DB).*
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 AB stelt kaders en het beleid vast, het DB voert het beleid uit en het AB controleert de beleidsuitvoering door het DB.

Het AB verstrekt de opdracht voor de accountantscontrole. Dit kan niet worden gedelegeerd aan het DB. Het is het AB dat, binnen de wettelijke kaders, bepaalt wat de opdracht aan de accountant is.

De accountantsverklaring bevat een oordeel over het getrouwe beeld en de rechtmatigheid samen. Controle van de doelmatigheid en doeltreffendheid maakt geen onderdeel uit van de accountantscontrole. De controlerende accountant biedt de accountantsverklaring en het verslag van bevindingen direct aan het AB aan.

De controle op doelmatigheid en doeltreffendheid voert het AB zelf uit, mede op basis van de interne onderzoeken naar doelmatigheid en doeltreffendheid van het DB (op grond van het artikel 109a) en eventueel onderzoek door de rekenkamer(functie).

Een getrouwbeeldverklaring houdt in dat wordt aangegeven in hoeverre de uitkomsten van het gevoerde financieel beheer getrouw in de jaarrekening zijn weergegeven, waarbij rekening wordt gehouden met het doel waarvoor de verantwoording is opgesteld. De doelstellingen moeten worden afgestemd op de belanghebbenden, in dit geval het AB. Een getrouw beeld impliceert dat de jaarrekening geen zodanige fouten en/of onzekerheden bevat dat het oordeel van de gebruiker beïnvloed wordt. Het begrip 'getrouw beeld' komt uit Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek titel 9, waarin de wettelijke vereisten zijn opgenomen die aan een jaarrekening worden gesteld. Daarbij wordt gerefereerd aan het getrouwe beeld van vermogen en resultaat. In het Waterschapsbesluit is dit begrip gekoppeld aan de financiële positie alsmede de baten, lasten en balansmutaties.

Het begrip controle is het centrale begrip van artikel 109 en dus ook van de verordening die dit artikel verder invult. 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 uitmakende, reguliere interne controlemaatregelen goed werken en goed worden nageleefd. Onder nummer 2 van deze toelichting gaan we nader in op het begrip controle.

Het tweede deel van het eerste lid van artikel 109 geeft aan dat de toetsing van de rechtmatigheid, oftewel van het voldoen aan externe en interne regels, een belangrijk aspect van de controle is. Zowel het waterschap zelf als zijn accountant dient zich te richten op rechtmatigheid. In de eerste plaats moet het waterschap zelf intern waarborgen treffen dat rechtmatig wordt gehandeld. In de tweede plaats

geeft de accountant, als onderdeel van zijn verklaring bij de jaarrekening, een gekwantificeerd oordeel over de rechtmatigheid. Onder nummer 3 van deze toelichting gaan we nader in op rechtmatigheid. Daarbij gaan we ook in op de verantwoordelijkheden van de diverse betrokken partijen. In hoofdlijnen komt de verantwoordelijkheidsverdeling neer op het volgende:

- het AB stelt de kaders voor de rechtmatigheid en de controle daarop. Verder stelt dit bestuur zelf regels op basis van zijn verordenende bevoegdheid. Het AB formuleert de opdracht aan de accountant en kan aanvullende controle-eisen stellen (aanvullend op de wettelijke minimumeisen). Als opdrachtgever ontvangt het AB de rapportage van de accountant aan het AB;
- het DB is, op grond van zijn bevoegdheid om het beleid van het AB uit te voeren, primair verantwoordelijk voor de naleving van relevante wet- en regelgeving; de accountant is verantwoordelijk voor de uitvoering van de controle in overeenstemming met de vaktechnische randvoorwaarden. De accountant toetst of wet- en regelgeving door het waterschap in acht is genomen en rapporteert hierover aan het AB.

De accountant controleert niet ieder bonnetje of iedere financiële handeling die binnen het waterschap wordt verricht. Theoretisch zou dat wel kunnen, maar de kosten zouden dan buitensporig oplopen. De controle is daarom gericht op het ontdekken van belangrijke fouten. In het Waterschapsbesluit zijn de minimumeisen vastgelegd, waarbij belangrijke begrippen zijn 'goedkeuringstoleranties' en 'rapporteringstoleranties'. Onder nummer 4 leggen we deze begrippen uit.

Het AB heeft de mogelijkheid keuzes te maken in het rechtmatigheidstraject en ten aanzien van de eisen aan de accountantscontrole. Onder nummer 5 worden de keuzes toegelicht die de basis vormen voor onder andere deze verordening.

Het is belangrijk dat expliciet wordt gemaakt welke opdracht het AB aan de accountant geeft. Onder nummer 6 gaan we in op het onderscheid tussen de controleverordening en de opdracht aan de accountant. Voorts gaan we in op het tot stand brengen van de overeenkomst met een accountant. De meeste waterschappen gaan de overeenkomst voor enkele jaren aan en besteden de dienst aan.

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 AB binnen het waterschap in de praktijk brengt. Het AB ziet toe op de beleidsuitvoering en gaat na of het DB hierbij voldoende doeltreffend, doelmatig en rechtmatig is geweest. Het DB is verantwoordelijk voor de beleidsuitvoering en zorgt er door middel van het tot stand brengen van een goede organisatie en een daarbinnen aangebrachte adequate administratieve organisatie voor dat bij de beleidsuitvoering doeltreffend, doelmatig en rechtmatig wordt gewerkt. Bij een waterschap verstaan we onder interne controle: de controle die in opdracht en ten dienste van het DB 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 beperkt het DB de kans op ondoeltreffend-, ondoelmatig- en onrechtmatigheden. 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 vooral 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 voor 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 mag 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 in 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 uitzonderlijke gevallen van deze bevoegdheid gebruik maakt.

3 Rechtmatigheid

Het accent op rechtmatigheid en de controle daarvan, uit zich in artikel 108. Het AB 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. Rechtmatigheid is eerst en vooral de eigen verantwoordelijkheid van het waterschap. Ook artikel 109 gaat in op de rechtmatigheid en bepaalt allereerst dat rechtmatigheidscontrole een plaats moet krijgen in de verbijzonderde interne controle. Vervolgens geeft dit artikel het kader voor de opname van de rechtmatigheidscontrole in het werk van de accountant, hetgeen uiteindelijk leidt tot een oordeel over dit aspect in de accountantsverklaring bij de jaarrekening.

In deze paragraaf geven we een nadere toelichting op het begrip rechtmatigheid en de wijze waarop invulling kan worden gegeven aan de rechtmatigheidseisen 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 AB 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 beter van worden. In het geval van fraude is altijd sprake van onrechtmatig handelen, terwijl onrechtmatig handelen niet op voorhand fraude betekent.

Verantwoordelijkheden met betrekking tot rechtmatigheid

Binnen de rol van het AB, kan onderscheid gemaakt worden in de aspecten beleidsbepaling, kaderstelling, controle, vertegenwoordiging en verantwoording. Het AB stelt het beleid vast en stelt kaders waarbinnen dit moet worden uitgevoerd. Het DB voert het beleid uit en legt daarover verantwoording af aan het AB. Op basis van deze verantwoording kan het AB zijn controlerende taak uitoefenen. De mogelijkheden tot versterking van de controlerende taak van het AB komen op diverse plaatsen tot uiting in de Waterschapswet. Het is 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. Een waterschap zou dit als volgt verder kunnen invullen.

Algemeen bestuur

Het AB 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 AB extra eisen aan de accountantscontrole kan stellen (artikelen 5.2 en 5.5).

Het aspect 'versterking van de controlerende rol van het AB' wordt onder meer tot uitdrukking gebracht doordat de Waterschapswet bepaalt dat de accountant de accountantsverklaring en het verslag van bevindingen direct naar het AB in plaats van naar het DB stuurt.

Dagelijks bestuur

Het DB 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 moet het DB de kans op onrechtmatigheden 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 beheersingsmaatregelen omvatten (aanpassingen van) de administratieve organisatie (AO) en daarin opgenomen maatregelen van interne controle (IC). Wat betreft AO/IC moet het DB zijn verantwoordelijkheid nemen en het is dus niet zo dat dit bestuur er vanuit mag gaan dat de accountant de rechtmatigheid met zijn controle 'afdekt'. In de praktijk is het gebruikelijk dat de accountant aan het DB (of het management namens het DB) vraagt om een schriftelijke bevestiging bij de jaarrekening te verstrekken, waarin het DB 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 verstrekt.

Hiermee bevestigt het DB 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 licht het DB dit toe.

De accountant

De zojuist genoemde bevestiging van het DB doet niets af aan de verantwoordelijkheid van de accountant voor de uitvoering van de controle. De accountant moet toch met eigen ogen 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 AB 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 toetst de accountant of het waterschapsbestuur de wet- en regelgeving in acht heeft 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, meldt hij de zaken die hem zijn opgevallen en die hij van belang acht in het verslag van bevindingen aan het AB.

Nadere uitwerking financiële rechtmatigheid

Zoals al aangegeven heeft het begrip 'financiële rechtmatigheid' een beperktere strekking dan het juridische begrip rechtmatigheid en gaat het hierbij om de vraag of de baten, lasten en balansmutaties die in de jaarrekening zijn opgenomen rechtmatig tot stand zijn gekomen. Aangezien deze baten, lasten en balansmutaties een optelsom zijn van diverse financiële beheershandelingen (zoals het beslissen over het toekennen van een subsidie, het betalen van rekeningen, het opleggen van een belastingaanslag, etc.) staan deze handelingen centraal bij de maatregelen die het waterschap treft en de toets die de accountant verricht; de handelingen moeten gebeuren volgens de regels die gelden. Een voorbeeld: subsidie mag alleen worden toegekend als er een subsidieregeling is en als de aanvraag voldoet aan de eisen die in deze regeling worden gesteld. Verder moeten alle financiële beheershandelingen niet alleen voldoen aan specifieke regels (bijvoorbeeld de subsidievoorschriften), maar moeten ze ook in overeenstemming zijn met 'financiële regels', zoals de verordeningen van het waterschap op basis van de artikelen 108 en 109 van de Waterschapswet. Tevens moet worden voldaan aan de Waterschapswet en de Bepalingen Beleidsvoorbereiding en Verantwoording Waterschappen uit het Waterschapsbesluit (BBVW). Een andere eis is dat alle uitkomsten van de handelingen van het financieel beheer worden vastgelegd in de administratie; het moet traceerbaar zijn welke subsidies zijn toegekend, wanneer betalingen hebben plaatsgevonden enzovoorts.

Rechtmatigheid en handelingen en beslissingen van niet financiële aard

De vraag wat rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole niet inhoudt is ook belangrijk. Kort gezegd komt het er op neer dat handelingen en beslissingen van niet-financiële aard, bijvoorbeeld in relatie tot de arbeidsomstandighedenwet of de privacywetgeving, buiten de reikwijdte van de rechtmatigheidscontrole door de accountant vallen. Het kan echter zijn dat handelingen en beslissingen van niet-financiële aard op termijn kunnen leiden tot financiële gevolgen. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan het niet voldoen aan de arbeidsomstandighedenwet, waardoor er sprake kan zijn van claims en dus van mogelijke financiële gevolgen. Van de accountant wordt niet verwacht dat hij handelingen en beslissingen van niet-financiële aard door gegevensgericht onderzoek inhoudelijk toetst. De accountant kan in dit kader volstaan met het beoordelen van het interne systeem van risico-afwegingen. De centrale vraag daarbij is of het systeem van risico-afwegingen zodanig is dat het bestuur in staat is een goede risico-afweging te maken. Met andere woorden of de voorwaarden zijn geschapen om risico's goed te beoordelen. Aan de hand van gerichte informatie over lopende procedures waarbij het waterschap betrokken is, kan de accountant indicaties krijgen over de eventuele risico's op dit vlak. De juridisch adviseur of de huisadvocaat kunnen deze gegevens verstrekken. Alleen indien de accountant risico's signaleert of over aanwijzingen daaromtrent beschikt, moet hij de (mogelijke) gevolgen hiervan nader onderzoeken en nagaan of de risico's en de eventuele gevolgen getrouw in de jaarrekening zijn opgenomen. Bevindingen in het kader van de risicobeoordeling leiden niet tot een niet-goedkeurende verklaring omtrent rechtmatigheid, maar worden in het verslag van bevindingen opgenomen.

Toetsing van de financiële rechtmatigheid

Er zijn negen criteria die een rol spelen bij de beoordeling van de vraag of de financiële beheershandelingen voldoen aan de van toepassing zijnde wettelijke regelingen, namelijk:

1. calculatiecriterium: is het bedrag van de financiële stroom, gelet op de bepalingen van de regelgeving, juist vastgesteld?;
2. valuteringscriterium: heeft de verantwoording op het juiste tijdstip plaatsgevonden?;
3. volledigheidscriterium: zijn de inkomende financiële stromen (opbrengsten etc.) volledig?;
4. adresseringscriterium: is de financiële stroom richting de juiste persoon/instantie gegaan?;
5. aanvaardbaarheidscriterium: past een financiële beheershandeling binnen het kader van de activiteiten van een waterschap en is in relatie tot de prijs een aanvaardbare tegenprestatie overeengekomen?;
6. leveringscriterium: is de overeengekomen tegenprestatie ontvangen?;
7. voorwaardencriterium: wordt aan de voorwaarden uit wet- en regelgeving voldaan?;
8. misbruik- en oneigenlijkgebruikscriterium: wordt geen misbruik en oneigenlijk gebruik van financiële mogelijkheden gemaakt?

9. begrotingscriterium: passen de lasten, baten en balansmutaties binnen de door het AB vastgestelde begrotingskaders?;

De eerste zes criteria vallen onder de controle van het getrouwe beeld van de jaarrekening door de accountant. De laatste drie criteria worden meegenomen in het gekwantificeerde oordeel dat de accountant geeft over de rechtmatigheid van de in de jaarrekening opgenomen kosten, opbrengsten en balansmutaties. De accountant weegt in zijn oordeel mee of met betrekking tot financiële beheershandelingen wordt voldaan aan in regelgeving vastgelegde voorwaarden voor het verkrijgen of verstrekken van gelden, of deze handelingen tot stand zijn gekomen binnen de geautoriseerde begroting en of door belanghebbenden verstrekte gegevens wel juist, tijdig en volledig zijn. De rechtmatigheid is dus uitgebreider dan de getrouwheid.

De laatste drie criteria worden hieronder nader toegelicht.

Voorwaardencriterium

Verstrekking van een subsidie is een voorbeeld van een overdracht waarmee wordt beoogd bepaalde beleidseffecten teweeg te brengen. Overdrachtsuitgaven (en overdrachtsontvangsten) moeten tot stand komen in overeenstemming met wetten die de verhouding tussen de overheid en de burgers/rechtspersonen regelen (publiek recht). Een subsidie is niet vrij te besteden maar is gekoppeld aan activiteiten, waarover achteraf in enigerlei vorm verantwoording moet worden afgelegd; de subsidiegever wil achteraf weten hoe het geld is besteed en welke effecten daarmee zijn bereikt. Bij toetsing van het rechtmatigheidsaspect spelen de subsidievoorwaarden een essentiële rol. Nagaan of aan subsidievoorwaarden wordt voldaan is een voorbeeld van de toepassing van het voorwaardencriterium.

Misbruik- en oneigenlijkgebruikscriterium (M&O criterium)

De rechtmatigheidseis betreft ook de toetsing op juistheid en volledigheid van gegevens, die belanghebbenden hebben verstrekt om het voldoen aan voorwaarden aan te tonen. Dit ter voorkoming en bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik van de financiële middelen van het waterschap. Er kan bijvoorbeeld worden gedacht aan gegevens in het kader van kwijtschelding en van verstrekte wachtgelden.

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

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

Misbruik is een bewuste misleiding om een onrechtmatig of onwettig voordeel te behalen. Misbruik van overheidsgelden kan gelijk worden gesteld met het plegen van fraude om zich onrechtmatig overheidsgelden toe te eigenen. Bij fraude passen beheersmaatregelen zoals fraudepreventie, handhaving, fraudeopsporing en bestuurs- en strafrechtelijke maatregelen.

Bij oneigenlijk gebruik van overheidsgelden wordt feitelijk gehandeld in overeenstemming met wet- en regelgeving. Daarmee zijn dergelijke handelingen niet onrechtmatig. Wel is sprake van het in strijd handelen met het doel en de strekking van de wet- en regelgeving. Indien de wet- en regelgeving oneigenlijk gebruik mogelijk maken ('de mazen van de wet'), is het blijkbaar noodzakelijk dat de wet- en regelgeving wordt aangepast en/of duidelijker wordt toegelicht. De beheersmaatregelen die daarbij passen zijn: handhaving, voorlichting, analyse toepassing en actualisering wet- en regelgeving. Misbruik is onrechtmatig, oneigenlijk gebruik niet.

Het is aan het waterschap effectieve maatregelen te nemen om M&O te voorkomen. De accountant beziet bij de rechtmatigheidscontrole inzake het voorkómen van M&O in de eerste plaats welke eisen de wet- en regelgeving stelt ten aanzien van M&O, wat daarin is geregeld omtrent de handhaving en hoe zich dat heeft vertaald naar de opzet van de interne organisatie. Daarbij wordt aandacht besteed aan de aandacht in de organisatie voor misbruikpreventie en -opsporing, maatregelen om de wet- en regelgeving regelmatig te toetsen op actualiteit en handhavingmogelijkheden alsmede het sanctiebeleid. Voor de eigen wet- en regelgeving bepaalt het waterschap zelf hoever hij gaat in de eisen die aan het M&O-beleid te stellen zijn. Vervolgens toetst de accountant of de opzet die voor het M&O-beleid is gemaakt ook feitelijk wordt nageleefd. In de praktijk kan er immers een (iets) andere situatie zijn ontstaan dan oorspronkelijk formeel was vastgelegd. Tot slot moet de werking van de getroffen maatregelen worden vastgesteld. De basis daarvoor ligt in belangrijke mate bij de uitkomsten van de intern reeds uitgevoerde controles en evaluaties. De accountant toetst deze controles en evaluaties en beoordeelt of naar aanleiding van de uitkomsten in de organisatie de juiste (sanctie)maatregelen zijn getroffen. Voorts ziet de accountant er bij zijn onderzoek op toe dat het M&O-beleid, gelet op de mogelijkheden die er zijn, voldoende actueel is. Deze actualiteit wordt in elk geval vastgesteld door het M&O-beleid

te bezien op wijzigingen benodigd voor de afstemming op nieuwe wet- en regelgeving en op specifieke ontwikkelingen, zoals daadwerkelijk gesignaleerd misbruik en/of oneigenlijk gebruik.

Het begrotingscriterium

In de begroting zijn per programma de maxima voor de netto-kosten vermeld die het AB heeft vastgesteld. Bij de rechtmatigheidscontrole vormt het begrotingscriterium een belangrijk toetsingscriterium. Hierbij gaat het om de vraag of de financiële beheershandelingen, die ten grondslag liggen aan de baten, lasten en balansposten die in de jaarrekening zijn opgenomen, tot stand zijn gekomen binnen de grenzen van de geautoriseerde begroting en de hierin opgenomen programma's. Dit houdt in dat de financiële beheershandelingen dienen te passen binnen de begroting, waarbij het juiste programma, het begrotingsbedrag, alsmede het begrotingsjaar van belang zijn. Met de controle op de juiste toepassing van het begrotingscriterium wordt getoetst of het budgetrecht van het AB is gerespecteerd. De wetgever heeft de toe te passen normen voor het begrotingscriterium op hoofdlijnen bepaald (artikelen 98a, 99, 100, 101 en 102 van de Waterschapswet); het AB heeft deze nader ingevuld en geconcretiseerd door middel van de begroting en de verordening ex artikel 108 van de Waterschapswet. Begrotingsonder- en -overschrijdingen (beleidsmatig en/of financieel) behoeven autorisatie door het AB. In de regel legt het DB begrotingswijzigingen vooraf aan het AB ter autorisatie. Hiermee wordt toestemming gevraagd voor het te realiseren beleid en voor de besteding van het benodigde bedrag. Slechts indien de omstandigheden een autorisatie vooraf niet mogelijk maken, legt het DB achteraf een begrotingswijziging voor. Indien het AB ermee instemt, wordt de besteding alsnog geautoriseerd en is deze rechtmatig.

Regelgeving die onder de rechtmatigheidscontrole valt

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 AB die bepalingen bevatten die invloed hebben op financiële beheershandelingen.*

De verordeningen mogen op zich niet buiten beschouwing worden gelaten bij de rechtmatigheidscontrole, maar het AB kan besluiten om bepaalde formele aspecten die wel zijn voorgeschreven, maar in de praktijk niet worden gebruikt, buiten de reikwijdte van de rechtmatigheidscontrole 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 rechtmatigheidscontrole worden gehouden moeten specifiek benoemd zijn en het AB moet hierover een besluit nemen.

Kaderstellende bestuursbesluiten zijn alle besluiten die een uitwerking zijn van hogere regelgeving (extern en eigen verordeningen).

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

Ten aanzien van besluiten van het DB geldt als vuistregel dat deze in ieder geval in de controle van de rechtmatigheid worden betrokken voor zover ze een noodzakelijke (verplichte) uitwerking zijn van wet- en regelgeving van andere overheden of van (verordende) regels van het AB; met andere woorden de eerder genoemde kaderstellende besluiten, maar nu die van het DB. Indien in deze regelgeving de verplichting tot het opstellen en nemen van een besluit is opgenomen, onderzoekt de accountant alleen of het DB dit besluit ook daadwerkelijk heeft vastgesteld. Indien ook eisen aan de inhoud van het besluit zijn opgenomen wordt ook (alleen) gecontroleerd of het besluit van het DB die bepalingen bevat. Controle van de naleving van de kaderstellende besluiten van het DB hoort dus niet standaard onder de accountantscontrole, maar hierop geldt wel een uitzondering voor wettelijk verplichte kaderstellende besluiten van het DB waarbij is voorgeschreven dat een rechtmatigheidstoets moet worden uitgevoerd. Dit doet zich voor bij specifieke subsidies.

Ook voorschriften die het DB uitvaardigt en betrekking hebben op de relatie van dit bestuur met de medewerkers vallen niet direct onder het rechtmatigheidsoordeel. 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 DB vallen voor zover deze betrekking hebben op baten, lasten dan wel balansmutaties al onder de getrouwheidscontrole.

Het voorgaande geeft aan dat het AB bij het vaststellen van regelgeving ook mede de zwaarte van de interne borging van de rechtmatigheid en als afgeleide daarvan de reikwijdte van de rechtmatigheids-

controle 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.

4 Minimumeisen accountantscontrole

Theoretisch zou een accountant iedere financiële handeling die binnen een waterschap wordt verricht kunnen controleren, maar dan worden de kosten van de accountantscontrole buitensporig hoog. Daarom is de controle gericht op het ontdekken van belangrijke fouten. De accountant maakt hiervoor bij zijn controle onder meer gebruik van toleranties, risicoanalyse en statistische berekeningen. Daarmee wordt de kans beperkt dat de jaarrekening de gebruiker, met name het AB, op het verkeerde been zet en blijven de controlewerkzaamheden tevens betaalbaar. In het Waterschapsbesluit zijn de minimum-eisen aan de accountantscontrole opgenomen. Daarbij wordt onderscheid gemaakt in twee begrippen die de marge voor controle en rapportering aangeven: de goedkeuringstolerantie en de rapporteringstolerantie. Deze toleranties gelden zowel voor het getrouwe beeld als voor de rechtmatigheid.

Goedkeuringstolerantie

Een goedkeurende verklaring van de accountant geeft aan dat de jaarrekening geen fouten van materieel belang bevat. Dat betekent niet dat er in de verantwoording in het geheel geen afwijkingen van de gestelde eisen zijn. Deze afwijkingen kunnen echter slechts van gering belang zijn. Om dit oordeel te kunnen geven dient de accountant uit te gaan van een zogenaamde goedkeuringstolerantie, de fouten- en onzekerheidsmarge die de accountant hanteert.

De goedkeuringstolerantie is het bedrag dat de som van de fouten c.q. onzekerheden aangeeft, die maximaal in een verantwoording mogen voorkomen, zonder dat de bruikbaarheid ervan voor de oordeelsvorming door de gebruikers wordt aangetast. Het Waterschapsbesluit garandeert een algemeen minimumniveau voor de controle. De bovengrens voor de goedkeuringstoleranties is gesteld op 1% van de totale lasten.

Dit is een kwantitatief criterium, dat betrekking heeft op zowel getrouwheid als rechtmatigheid. Als de goedkeuringstoleranties niet worden overschreden, wordt in beginsel een goedkeurende accountantsverklaring afgegeven. Als één der of beide goedkeuringstolerantie(s) worden overschreden verstrekt de accountant geen goedkeurende accountantsverklaring, maar één van de drie andere hieronder aangegeven oordelen.

soort verklaring	goedkeurend	met beperking	oordeel-onthouding	afkeurend
Fouten (f) in de jaarrekening (% van bruto lasten)	$f \leq 1\%$	$1\% < f < 3\%$	-	$f \geq 3\%$
Onzekerheden (o) in de controle (% van bruto lasten)	$o \leq 3\%$	$3\% < o < 10\%$	$o \geq 10\%$	-

De toleranties gelden voor het getrouwe beeld en de rechtmatigheid samen. Er is daarom sprake van één oordeel over twee aspecten. Een groot deel van de fouten en/of onrechtmatigheden hebben zowel invloed op de rechtmatigheid als op het getrouwe beeld: alle getrouwheidsfouten of onzekerheden zijn ook rechtmatigheidsfouten of -onzekerheden. Echter niet alle rechtmatigheidsfouten of -onzekerheden zijn ook van invloed op het getrouwe beeld. Zo kan een opdracht verstrekt zijn die niet-Europees is aanbesteed terwijl dit wel had gemoeten. Dit is een fout in de rechtmatigheid. Indien in de jaarrekening wordt vermeld dat de procedure niet is gevolgd en de consequenties, als die er zijn, zijn vermeld, beïnvloedt deze fout het getrouwe beeld niet. Doordat niet alle rechtmatigheidsfouten of -onzekerheden het getrouwe beeld beïnvloeden, wordt in de accountantsverklaring afzonderlijk op de aspecten rechtmatigheid en getrouwheid ingegaan (bijvoorbeeld: goedkeurend voor getrouw beeld, maar met beperking voor de rechtmatigheid).

In artikel 5.3 van het Waterschapsbesluit is opgenomen dat de accountant, op grond van zijn deskundigheid, ook kan besluiten dat er kwalitatieve gebreken zijn van dusdanige aard, dat de goedkeuring wordt onthouden.

De accountantsverklaring is belangrijk voor het AB, omdat deze een rol speelt bij het oordeel over de wijze waarop het DB het beleid en het daarmee samenhangende financieel beheer heeft uitgevoerd. De accountantsverklaring is vooral belangrijk voor het verlenen van décharge aan het DB en voor het eventueel starten van een indemniteitsprocedure; zie daarvoor artikel 104 van de Waterschapswet.

Rapporteringstolerantie

In de Waterschapswet staat dat de accountant behalve de accountantsverklaring ook een verslag van bevindingen opstelt.

In dit verslag moet de accountant onder meer fouten in de jaarrekening en onzekerheden in de controle opnemen die geen invloed hebben op de strekking van de accountantsverklaring, maar die wel van zodanig belang zijn dat deze aan het AB moeten worden gerapporteerd. De marge die hierbij wordt gehanteerd wordt de 'rapporteringstolerantie' genoemd. Artikel 5.5 van het Waterschapsbesluit geeft aan dat de rapporteringstolerantie maximaal de goedkeuringstolerantie is, maar dat het AB een strengere norm kan bepalen. Fouten of onzekerheden die de accountant constateert en die boven het bedrag van de rapporteringstolerantie liggen komen dan in het verslag van bevindingen.

Een strengere norm heeft niet tot gevolg dat de accountant meer werkzaamheden gaat verrichten. Omdat bij een strengere norm meer zaken gerapporteerd worden dan die welke invloed hebben op een andere dan goedkeurende strekking van de accountantsverklaring en er daardoor meer zicht ontstaat op rechtmatigheid (en getrouwheid-)fouten, kan overwogen worden hiertoe over te gaan. Het AB zou hierover een expliciet besluit kunnen nemen. Een strengere rapporteringstolerantie hoeft niet voor de totale jaarrekening te worden bepaald, maar kan ook voor bepaalde onderdelen van de jaarrekening worden gekozen. Dit is in het bijzonder een optie als het AB aan bepaalde onderdelen meer belang hecht, bijvoorbeeld bestuurlijk gevoelige programma's. Het verslag van bevindingen bevat dan naast bevindingen die van invloed zijn op de accountantsverklaring ook bevindingen die het oordeel niet hebben beïnvloed. Indien het AB in de opdrachtverstrekking aan de accountant geen nadere rapporteringstolerantie(s) voorschrijft, dan zijn de rapporteringstolerantie(s) gelijk aan de bedragen die voortvloeien uit de goedkeuringstolerantie.

5 Mogelijke keuzes t.a.v. rechtmatigheid en accountantscontrole

Het is wettelijk vastgelegd dat gemeenten, provincies en waterschappen jaarlijks begrotings- en verantwoordingsstukken moeten opstellen. Voor gemeenten en provincies is de regelgeving hieromtrent vastgelegd in het Besluit begroting en verantwoording (BBV). Voor waterschappen ligt deze regelgeving vast in het Waterschapsbesluit. In het BBV is opgenomen dat er een commissie is voor het Besluit begroting en verantwoording (commissie BBV) met als taak zorg te dragen voor een eenduidige uitvoering en toepassing van het BBV. Via het Waterschapsbesluit geldt deze taak van de commissie BBV ook voor de waterschappen.

De commissie BBV geeft in de 'Kadernota rechtmatigheid' een visie over de invulling van het begrip rechtmatigheid in de controleverklaring van decentrale overheden. Dit document is bedoeld voor accountants, provincies, gemeenten en waterschappen en behandelt de belangrijkste vraagstukken uit de praktijk. De Kadernota heeft het karakter van een zwaarwegend advies. Dit betekent dat er vanuit wordt gegaan dat de nota wordt opgevolgd door de relevante partijen.

Wij volgen de adviezen van de Commissie BBV.

Keuze 1 Alleen de financiële rechtmatigheid

Op grond van de wet kan rechtmatigheid in twee deelaspecten worden onderscheiden, financiële rechtmatigheid en niet-financiële rechtmatigheid. De Commissie BBV adviseert alleen expliciete aandacht te besteden aan de financiële rechtmatigheid.

Keuze 2 Beperking van de regelgeving die wordt betrokken

Het wettelijk kader biedt ook de mogelijkheid om een deel van de externe en interne regelgeving met financiële consequenties buiten het rechtmatigheidsvraagstuk te houden.

Externe regelgeving en verordeningen van het AB behoren wettelijk gezien tot het rechtmatigheidsvraagstuk, maar het waterschapsbestuur kan bepalen dat besluiten van het DB die niet rechtstreeks voortvloeien uit externe regelgeving of verordeningen van het AB inhoudelijk buiten het rechtmatigheidsstraject worden gehouden. Ook hier volgen wij de adviezen van de Commissie BBV. In het controleprotocol wordt deze keuze nader uitgewerkt.

Keuze 3: Beperking van criteria die in beschouwing worden genomen

De accountant moet op grond van het Waterschapsbesluit in zijn controle op de vraag of de financiële beheershandelingen voldoen aan de van toepassing zijnde wettelijke regelingen negen rechtmatigheids-criteria meenemen.

Zes hiervan vallen echter al onder de controle van het getrouwe beeld van de jaarrekening die de accountant ook uitvoert¹. De Commissie BBV adviseert de waterschappen dan ook bij de uitwerking van het rechtmatigheidsaspect alleen aandacht te besteden aan de volgende drie criteria:

1) Het gaat om het calculatiecriterium, het valuteringscriterium, het volledigheidscriterium, het adresseringscriterium, het aanvaardbaarheidscriterium en het leveringscriterium.

1. begrotingscriterium: passen de lasten, baten en balansmutaties binnen de door het AB vastgestelde begrotingskaders?;
2. voorwaardencriterium: wordt aan de voorwaarden uit wet- en regelgeving voldaan?;
3. misbruik- en oneigenlijkgebruikscriterium: wordt geen misbruik en oneigenlijk gebruik van financiële mogelijkheden gemaakt?

Keuze 4 Beperking aspecten voorwaardencriterium tot hoogte, recht en duur

Het voorwaardencriterium ziet op een toets op de mate waarin lasten, baten en balansmutaties gebaseerd zijn op handelingen die voldoen aan in wet- en regelgeving gestelde voorwaarden en bestaat uit zeven aspecten die bij het controleren van de financiële rechtmatigheid in ogenschouw kunnen worden genomen:

- omschrijving van de doelgroep;
- heffings- of declaratiegrondslag;
- normbedragen;
- bevoegdheden;
- voeren van een administratie;
- verkrijgen en bewaren van bewijsstukken;
- aan te houden termijnen.

deze aspecten worden samen ook wel recht, hoogte en duur genoemd

Het aanbrengen van beperkingen in de toepassing van genoemde aspecten levert een sterke beperking op van de te verrichten interne controle-inspanningen en verkleint de kans op een niet-goedkeurende accountantsverklaring sterk. Het is algemeen toegepaste praktijk dat alleen de artikelen die betrekking hebben op recht, hoogte en duur van financiële stromen in de rechtmatigheid(controle) worden betrokken. Het AB kan dan ook besluiten alleen die drie aspecten in beschouwing te nemen.

Omdat de aspecten recht, hoogte en duur een belangrijke rol in het rechtmatigheidsstraject spelen, worden deze nader omschreven:

- recht: heeft degene die een betaling van het waterschap ontvangt of die een bedrag van het waterschap niet hoeft te betalen (kwijtschelding, oninbaarverklaring), op grond van de regelgeving op basis waarvan de betaling / vrijstelling plaatsvindt wel recht op deze betaling/vrijstelling? Een voorbeeld in de sfeer van subsidieverlening: voldoet het project wel aan de criteria die in de subsidieverordening zijn opgenomen;
- hoogte: is het betaalde of kwijtgescholden bedrag wel juist berekend? Zijn de juiste tarieven, formules en andere aspecten die de hoogte van het bedrag bepalen wel juist toegepast?;
- duur: is wel voldaan aan de in regelgeving opgenomen termijnen van verstrekking, toekenning en werkingsperiode?

Keuze 5 Goedkeuringstoleranties overeenkomstig het Waterschapsbesluit

De goedkeuringstoleranties uit het Waterschapsbesluit zijn 'minimale' eisen, dat wil zeggen dat het AB van een waterschap voor de gehele jaarrekening of voor onderdelen daarvan lagere goedkeuringstoleranties mag hanteren en dus hogere eisen aan de rechtmatigheid kan stellen. Lagere goedkeuringstoleranties leiden tot grotere inspanningen om er voor te zorgen dat de betreffende lasten, baten en balansmutaties rechtmatig zijn. Het AB kan besluiten de goedkeuringstoleranties van het besluit te hanteren en niet over te gaan tot het zelf aanleggen van strengere normen. Wij hanteren de 'minimale' eisen.

6 De opdracht aan de accountant

Het is belangrijk dat expliciet wordt gemaakt welke opdracht het AB aan de accountant geeft, zeker als wordt besloten tot afwijkende goedkeuringstolerantie(s) en/of specifieke rapporteringstoleranties. In principe is het mogelijk dat het AB ieder jaar overweegt of hij de opdracht aan de accountant wil wijzigen. Het kan bijvoorbeeld voldoende zijn te kijken of er onderdelen zijn waarvan het wenselijk is dat die extra gecontroleerd worden en waar vervolgens over wordt gerapporteerd in het verslag van bevindingen.

De opdracht aan de accountant staat los van de regels in de controleverordening. De opdracht is namelijk een privaatrechtelijke overeenkomst. De verordening artikel 109 behelst publiekrecht en bevat regels die het AB stelt voor het DB. In de verordening artikel 109 kan het AB regels neerleggen voor de verplichtingen die het DB heeft ten opzichte van de accountant tijdens de accountantscontrole en over de verplichtingen die het DB heeft ten opzichte van het AB over de accountantscontrole. Daarnaast kan het AB in de verordening gedragsregels voor zichzelf opnemen, zodat de verordening zekerheid voor het DB schept over datgene wat hij van het AB mag verwachten.

De overeenkomst met de accountant wordt in de regel voor meerdere jaren aangegaan. Meestal wordt de dienst aanbesteed en vooraf een programma van eisen (PvE) opgesteld. Hoewel de aanwijzing van de accountant door het AB moet gebeuren, verrichten de ambtenaren de werkzaamheden voor de aanbesteding. De controleverordening moet dan ook regels voor de aanbesteding bevatten. Gewaarborgd moet worden dat het AB de goedkeuringstoleranties en rapporteringstoleranties voor het PvE vaststelt. Bij een aanbesteding moet worden geregeld dat het AB de selectiecriteria voor de keuze van de accountant vaststelt.

Het AB kan de accountant verzoeken om naast de verklaring bij de jaarrekening en het verslag van bevindingen nog een management letter op te stellen. Hierin komen bevindingen en aanbevelingen van de accountant die hij vanuit zijn natuurlijke adviesfunctie, onafhankelijk van de strekking van de accountantsverklaring, aan het waterschap wil overbrengen. Zij komen wel direct voort uit zijn controlewerkzaamheden en staan dus los van eventuele aparte, specifieke adviesopdrachten. Een management letter is in beginsel bedoeld voor de gecontroleerde, dus het DB, maar het AB kan daaraan op grond van zijn controlerende rol ook behoefte hebben.

Toelichting op de artikelen

Artikel 1

Verskillende 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

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. In dit artikel legt het AB daarom 'bovenop' de reguliere interne controle enkele basiscondities vast voor de verbijzonderde interne controle. Daarmee verkrijgt het AB een extra zekerheid dat het DB aan de eisen van getrouwheid en rechtmatigheid kan voldoen.

Voor een goed beeld van de financiële positie is een volledige registratie van de bezittingen van het waterschap onontbeerlijk. Om te garanderen dat de registratie actueel en juist is, wordt in het derde lid het DB opgedragen de registratie te controleren en bij afwijkingen maatregelen tot herstel te treffen.

Het tweede en vierde lid regelen dat het DB op grond van de uitkomsten van de onderzoeken bij tekortkomingen maatregelen tot herstel treft. Het vijfde lid bepaalt dat het AB 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 DB naar de doelmatigheid en de doeltreffendheid van het gevoerde bestuur. Regels voor deze interne onderzoeken kunnen worden opgenomen in de verordening ex artikel 109a Waterschapswet.

Artikel 3

Artikel 3 van de verordening regelt de opdrachtverlening van de accountantscontrole van de jaarrekening van het waterschap. Na afloop van ieder begrotingsjaar moet het DB verantwoording afleggen aan het AB over het gevoerde bestuur door overlegging van de jaarrekening en het jaarverslag.

Voordat deze stukken worden aangeboden, moet de jaarrekening door een bevoegd accountant² zijn gecontroleerd. De accountant controleert de jaarrekening in opdracht van het AB. Het is dan ook het AB dat de accountant aanwijst. Het AB 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 tweede lid regelt dat het DB verantwoordelijk is voor de uitvoering van de aanbesteding van de accountantscontrole van de jaarrekening, maar dat er vooraf overleg met het AB is over de eisen waaraan de controle moet voldoen die dit bestuur stelt. Het AB zou kunnen besluiten dat bij de voorbe-

2) Een bevoegd accountant voor de controle van de jaarrekening is een registeraccountant, een accountant-administratieconsulent met een aantekening in het inschrijvingsregister als bedoeld in het derde lid van artikel 36 Wet op de Accountant-Administratieconsulenten of een organisatie waarin voor de accountantscontrole bevoegde accountants samenwerken.

reiding en uitvoering van de aanbesteding niet het gehele, maar een delegatie van het AB betrokken is.

De eisen van het AB worden opgenomen in het PvE. 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.

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 contractduur die met de accountant wordt aangegaan. Bij een langere contractduur is de prijs van het contract eveneens hoger. Bij een aanbesteding zijn het de selectiecriteria die uiteindelijk de selectie van de accountant voor de controle van jaarrekening bepalen. Het AB is het bestuursorgaan dat de accountant aanwijst en dat dus de selectiecriteria moet vaststellen. Dit wordt geregeld in het vierde lid van artikel 3.

Artikel 4

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 zijn, wordt 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 AB niet alleen aangeeft wat de rol van de accountant wordt, maar ook wat de reikwijdte van het interne rechtmatigheidstraject is. Wat betreft het laatste kan het protocol zich bijvoorbeeld baseren op de keuzes die zijn gemaakt om focus aan te brengen in het rechtmatigheidstraject. Dan zouden hierin de volgende aspecten kunnen worden opgenomen:

- normenkader beperkt zich wat de interne regelgeving betreft tot de door het AB vastgestelde verordeningen en daarin voorgeschreven nadere besluiten door algemeen en DB, en waarbij voor besluiten van het DB 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 volgende drie 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 AB de behoefte heeft van jaar op jaar te willen vaststellen voor welke onderdelen van de jaarrekening, onderdelen van deelverantwoordingen en organisatieonderdelen 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 AB opdrachtgever van de accountantscontrole is, moet uiteindelijk dit orgaan het protocol vaststellen.

Artikel 5

Het DB is verantwoordelijk voor de samenstelling van de jaarrekening en het jaarverslag, alsmede van eventuele door het AB geëiste deelverantwoordingen. Artikel 5 van de verordening regelt de verplichtingen van het DB 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 DB op deze achterliggende bescheiden goed toegankelijk voor de accountant te maken.

In het derde lid wordt verwezen naar de datum uit de door het AB vastgestelde beleids- en verantwoordingscyclus waarop het AB 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 AB zijn behandeld, moet een eventuele erop volgende indemniteitsprocedure zijn doorlopen en de jaarrekening wel of niet zijn vastgesteld.

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

Het vierde lid van het artikel verplicht het DB 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 AB bekend is geworden, direct te melden aan het AB en de accountant. Dit sluit verrassingen tijdens de behandeling van de jaarverslaggeving uit.

Artikel 6

Artikel 6 van de verordening regelt de bevoegdheidsverdeling tussen de accountant en het DB 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 DB is hierin volgend. Wel verdient het aanbeveling dat er ter bevordering van een soepele accountantscontrole overleg wordt gevoerd tussen de accountant en de verschillende vertegenwoordigers van het waterschap. Ook is uitwisseling van informatie gewenst over specifieke aandachtsgebieden bij de accountantscontrole.

Dit afstemmingsoverleg zou bijvoorbeeld kunnen worden gevoerd door (een vertegenwoordiger uit) het AB, (een vertegenwoordiger van) de rekenkamer(funcie), de portefeuillehouder financiën, de secretaris, de (concern-)controller en het hoofd financiën.

Artikel 7

In het vorige artikel hebben we gezien dat de accountant leidend is voor wat betreft de inrichting van de accountantscontrole. Om een goede controle uit te voeren moet hij echter ook onbelemmerd onderzoek kunnen doen. Artikel 7 van de verordening kent hem deze bevoegdheid toe. Dit natuurlijk met in acht name van de afspraken met het AB zoals neergelegd in het PvE bij de aanbesteding en het controleprotocol. Het artikel legt aan het DB de plicht op er voor te zorgen, dat de accountant binnen het waterschap onbelemmerde toegang heeft en dat de ambtenaren en bestuurders van het waterschap volledig meewerken aan de accountantscontrole.

Het is goed op te merken dat het tweede lid ook betekent dat de accountant derden die namens het waterschap werken of werkzaam zijn geweest (zoals uitzendkrachten, aannemers en adviesbureaus) om inlichtingen en verklaringen kan vragen. In principe wordt deze informatie altijd via een bestuurder of medewerker van het waterschap opgevraagd en niet rechtstreeks bij de derde.

Artikel 8

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 subsidieverstrekkingen 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 DB. Ook kan het DB besluiten om advieswerkzaamheden uit te besteden aan de door het AB 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 8 van de verordening regelt hoe het DB moet omgaan met de uitbesteding van 'advieswerkzaamheden' zoals de verbetering van de administratieve organisatie, aan de door het AB benoemde accountant. Door deze werkzaamheden te gunnen aan de door het AB benoemde accountant kan de onafhankelijkheid en daarmee de integriteit van de accountant ten aanzien van zijn controlewerkzaamheden voor het AB in het geding komen. Op de loer liggende belangenverstrengeling tussen DB 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 DB voor advieswerkzaamheden, zoals bijvoorbeeld op het gebied van de administratieve organisatie of de rechtmatigheid, de door het AB benoemde accountant kan inschakelen. Indien het DB dit voornemen heeft, dient hij het AB hier vooraf over te informeren. Dit biedt dit orgaan de mogelijkheid over de desbetreffende uitbesteding van werkzaamheden zijn oordeel te vormen en zijn bedenkingen aan het DB kenbaar te maken.

Het tweede en het derde lid regelen dat het DB voor de overige controlewerkzaamheden in de regel de door het AB benoemde accountant inschakelt. Het DB 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 DB in deze gevallen vrij is in de keuze van de accountant.

Artikel 9

Het derde en vierde lid van artikel 109 Waterschapswet regelen de rapportering en de inhoud daarvan van de accountant aan het algemeen en DB. Aanvullend daarop kan het AB in zijn PvE bij de aanbesteding of in het controleprotocol aanvullende inhoudelijke eisen stellen, maar ook aanvullende rapporteringen van de accountant verlangen. Artikel 9 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 AB in het PvE van de aanbesteding en/of controleprotocol opgenomen tussentijdse controles (interim-controles) zijn. Het eerste lid van artikel 9 regelt, dat het DB 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 DB (in overleg met het AB en de accountant) mogelijk nog tijdig maatregelen tot herstel kan treffen.

Het tweede lid van artikel 9 regelt dat het management 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 het management meegedeeld. Het gaat hierbij om bijvoorbeeld opmerkingen over (kleine) rubriceringfouten en (kleine) onvolkomenheden in de administratieve organisatie, die eenvoudig in onderling overleg met het management van het waterschap kunnen worden opgelost. Het management kan op grond van de rapportage actie ondernemen voor herstel van de afwijkingen en onvolkomenheden.

Net zoals in het eerste lid is ook in het derde lid een procedure van hoor en wederhoor opgenomen. De constatering in het verslag van bevindingen worden voorafgaand aan verzending van de accountantsverklaring en het verslag van bevindingen aan het AB door de accountant besproken met het DB. Het geeft dit orgaan de mogelijkheid kanttekeningen te plaatsen bij de constatering in het (concept-)verslag van bevindingen.

Tot slot is in het laatste lid van dit artikel opgenomen dat de accountant zijn verslag van bevindingen mondeling aan het AB of een delegatie daarvan toelicht.

Artikel 10

Deze verordening treedt in de plaats van de verordeningen van beide fuserende waterschappen. De oude verordeningen blijft dus nog van kracht op de jaarrekeningen van 2016, ondanks dat deze in 2017 worden opgesteld, gecontroleerd en behandeld.

Artikel 11

In dit artikel wordt de naam gegeven waarmee in stukken naar deze verordening kan worden verwezen.

Vaststelling

De verordening ex art. 109 WsL is van toepassing op het begrotingsjaar 2017. Vaststelling van deze controleverordening en van de begroting 2017 kunnen in dezelfde vergadering van het AB plaatsvinden, mits de verordening op een eerder tijdstip wordt vastgesteld dan de begroting. De begroting 2017 en deze verordening worden door het AB vastgesteld op 2 januari 2017 (de eerste werkdag van Waterschap Limburg). Daarnaast geldt dat de verordening binnen twee weken na vaststelling door het DB naar het college naar gedeputeerde staten wordt verzonden.