

## **Bijlage 2: Toelichting op het controleprotocol**

### **1. Inleiding**

Het controleprotocol heeft als doel nadere aanwijzingen te geven aan de accountant over de reikwijdte van de accountantscontrole, de daarvoor geldende normstellingen en de daarbij verder te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties voor de controle van de jaarrekening van het waterschap. Het Algemeen Bestuur kan de accountant alleen nadere aanwijzingen geven voor zover dit uitgaat boven de wettelijke minimumeisen.

De belangrijkste zaken die het controleprotocol worden vastgelegd zijn de te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties en de reikwijdte van de rechtmatigheidscontrole. Voordat hierop nader wordt ingegaan wordt in deze handleiding nog nader stil gestaan bij het begrip 'rechtmatigheid'.

### **2. Begrip rechtmatigheid en de aanvullend te controleren rechtmatigheidscriteria**

In art 109, lid 2 van de Waterschapswet wordt erop gewezen dat de accountantsverklaring op grond van de uitgevoerde controle aangeeft of de baten, lasten, en de balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen.

Met de invoering van de nieuwe waterschapswet is een scherpere grens getrokken tussen bevoegdheden die het Algemeen Bestuur en bevoegdheden die het CDH toebehoren. Voor de rechtmatigheidstoets betekent dit dat de voorschriften die het CDH uitvaardigt (interne regelgeving) niet onder het rechtmatigheidsoordeel vallen. Deze voorschriften hebben immers betrekking op de relatie CDH-ambtenaren. De uitzondering hierop is als door het ontbreken of niet naleven van deze voorschriften het financieel beheer oncontroleerbaar is en daardoor de getrouwheid en rechtmatigheid in gevaar komt.

Dit betekent dat besluiten van het CDH niet onder het rechtmatigheidsoordeel vallen. Indien in de externe regelgeving of de eigen verordeningen alleen de verplichting tot het opstellen en nemen van een besluit is opgenomen, zal de accountant alleen onderzoeken of dit besluit ook daadwerkelijk door het CDH is vastgesteld. Indien in de externe of eigen regelgeving ook eisen aan het besluit van het CDH zijn opgenomen wordt ook gecontroleerd of het CDH-besluit die bepalingen bevat. Controle van de naleving van de betreffende besluiten hoort niet standaard onder de accountantscontrole.

#### **2.1 Inleiding rechtmatigheidscriteria**

In het kader van de accountantscontrole wordt gesproken over rechtmatigheidscriteria. Zes van de negen criteria worden momenteel al getoetst bij het getrouwheidsonderzoek, namelijk het calculatiecriterium, het valueringscriterium, het adresseringscriterium, het volledigheidscriterium, het aanvaardbaarheidscriterium en het leveringscriterium. Bij het getrouwheidsonderzoek controleert de accountant of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de werkelijke situatie op balansdatum.

De overige drie criteria worden niet afgedekt door het getrouwheidsonderzoek. Vanaf 2009 zijn deze aspecten onderdeel van het rechtmatigheidsonderzoek dat de accountant uitvoert. Deze drie criteria zijn:

- het begrotingscriterium;
- het Misbruik & Oneigenlijk gebruik criterium (M&O-criterium);
- het voorwaardencriterium.

Op deze drie criteria wordt onderstaand nader ingegaan.

#### **2.2 Begrotingscriterium**

In de jaarlijkse begroting en de Verordening beleids- en verantwoordingsfunctie Waterschap Rivierenland zijn de kaders voor de uitvoering van de begroting, de autorisatieniveaus en de procedure voor begrotingswijzigingen voor de begroting vastgelegd.

Het begrotingscriterium houdt in dat de financiële beheershandelingen binnen de grenzen van de begroting tot stand moeten zijn gekomen. Als blijkt dat de gerealiseerde lasten zoals weergegeven in de jaarrekening hoger zijn dan de geraamde bedragen met inbegrip van de laatste begrotingswijziging, is er mogelijk sprake van onrechtmatige uitgaven.

Het begrotingscriterium omvat drie aspecten: toereikendheid begrotingsbedrag, juistheid toerekening begrotingsjaar en toerekening aan het juiste programma en daarbinnen aan de juiste productgroep. De toerekening aan het juiste programma en daarbinnen de juiste productgroep dient vastgesteld te worden aan de hand van de kaders die zijn gesteld in de begroting.

Ingevolge de Verordening beleids- en verantwoordingsfunctie Waterschap Rivierenland dient in de programmarekening een toelichting inzake de analyse van de afwijkingen tussen de begroting na wijziging en de programmarekening te worden opgenomen.

Op basis van de Kadernota Rechtmatigheid van het Platform Rechtmatigheid Provincies en Gemeenten (PRPG) is een zevental categorieën begrotingsoverschrijdingen te onderscheiden. Deze categorieën staan in onderstaande tabel met een korte toelichting of het rechtmatig is of niet.

**Tabel: begrotingsrechtmatigheid**

<b>Bij de toetsing van begrotingsafwijkingen kunnen ten minste de volgende "soorten" begrotingsafwijkingen worden onderkend</b>	<b>Onrechtmatig, maar telt niet mee voor het oordeel</b>	<b>Onrechtmatig, en telt mee voor het oordeel</b>
Kostenoverschrijdingen inzake activiteiten die niet passen binnen het bestaande beleid en waarvoor men tegen beter weten in geen voorstel tot begrotingsaanpassing heeft ingediend. Bijvoorbeeld de doelgroep c.q. de activiteiten zijn in de praktijk aantoonbaar ruimer geïnterpreteerd dan in regelgeving (subsidieregeling, -verordening) was gedefinieerd.		X
Kostenoverschrijdingen die passen binnen het bestaande beleid, maar waarbij de accountant ondubbelzinnig vaststelt dat die ten onrechte niet tijdig zijn gesignaleerd. Bijvoorbeeld: de verwachte kostenoverschrijding op jaarbasis was via tussentijdse informatie al wel bekend, maar men heeft geen voorstel tot begrotingsaanpassing ingediend en dit is in strijd met de budgetregels zoals afgesproken met het Algemeen Bestuur.		X
Kostenoverschrijdingen die geheel of grotendeels worden gecompenseerd door direct gerelateerde opbrengsten, bijvoorbeeld via subsidies of kostendekkende omzet.	X	
Kostenoverschrijdingen bij open einde (subsidie)regelingen. Vaak blijkt vanwege dit open karakter in het kader van het opmaken van de jaarrekening een (niet eerder geconstateerde) overschrijding.	X	
Kostenoverschrijdingen die worden gecompenseerd door extra inkomsten die niet direct gerelateerd zijn. Over de aanwending van deze extra inkomsten heeft het Algemeen Bestuur nog geen besluit heeft genomen.		X
Kostenoverschrijdingen inzake activiteiten welke achteraf als onrechtmatig moeten worden beschouwd omdat dit bijvoorbeeld bij nader onderzoek van de subsidieverstrekker, belastingdienst of een toezichthouder blijkt (bijvoorbeeld een belastingnaheffing). Het zal hier in de praktijk vaak gaan om interpretatieverschillen bij de uitleg van wet- en regelgeving die na het verantwoordingsjaar aan het licht komen. Er zijn dan geen rechtmatigheidsgevolgen voor dat verantwoordingsjaar. Wel zal het waterschap er voor moeten zorgen dat de overschrijdingen getrouw in de jaarrekening worden weergegeven. Ook kunnen er gevolgen zijn voor het lopende belastingjaar. <i>- geconstateerd tijdens verantwoordingsjaar</i> <i>- geconstateerd na verantwoordingsjaar</i>	X	X
Kostenoverschrijdingen op activeerbare activiteiten (investeringen) waarvan de gevolgen voornamelijk zichtbaar worden via hogere afschrijvings- en financieringslasten in het jaar zelf of pas in de volgende jaren. <i>- jaar van investeren</i> <i>- afschrijvings- en financieringslasten in latere jaren</i>	X	X

### **2.3 M&O-criterium**

Waterschappen zullen een beleid ter voorkoming en bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik moeten hebben. Indien een waterschap geen toereikend M&O-beleid voert kan dit gevolgen hebben voor het accountantsoordeel. Indien bij een toereikend M&O-beleid dat in voldoende mate is uitgevoerd toch een belangrijke (materiële) onzekerheid - die inherent is aan de regeling - blijft bestaan met betrekking tot de rechtmatigheid van de uitgaven of ontvangsten en deze niet verder kan worden gereduceerd, dient de accountant te beoordelen of deze onzekerheid in de toelichting bij de jaarrekening adequaat wordt weergegeven.

Het algemeen bestuur van Waterschap Rivierenland heeft in medio 2010 beleid vastgesteld ter voorkoming van misbruik en oneigenlijk gebruik.

Voor het M&O-criterium worden de volgende definities<sup>1</sup> gehanteerd:

Misbruik

Het opzettelijk niet, niet tijdig, onjuist of onvolledig verstrekken van gegevens met als doel ten onrechte overheidssubsidies of uitkeringen te verkrijgen of niet of dan wel een te laag bedrag aan heffingen aan de overheid te betalen, dan wel het bevoordelen van relaties.

Oneigenlijk gebruik

Het door het aangaan van rechtshandelingen, al dan niet gecombineerd met feitelijke handelingen, verkrijgen van overheidsbijdragen of gelden, 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 en de strekking daarvan.

Bij het M&O-criterium is het van groot belang dat de gegevens die door belanghebbenden/derden worden verstrekt juist en volledig zijn. Deze gegevens hebben betrekking op de inkomensoverdrachten (o.a. subsidies), heffingen, belastingen en vergunningen.

Het CDH heeft op grond van artikel 24, lid 1k van de verordening Beleids- en Verantwoordingsfunctie WSRL het overkoepelend M&O-beleid vastgesteld ter voorkoming van misbruik en oneigenlijk gebruik. De accountant toetst vervolgens in de praktijk in hoeverre deugdelijke maatregelen zijn genomen ter voorkoming van misbruik en oneigenlijk gebruik.

### **2.4 Voorwaardencriterium**

Besteding en inning van gelden door een waterschap zijn aan bepaalde voorwaarden verbonden, waarop door de accountant wordt getoetst. Deze voorwaarden liggen vast in wetten en regels van hogere overheden en de eigen regelgeving. De gestelde voorwaarden hebben in het algemeen betrekking op:

- De omschrijving van de doelgroep ) deze aspecten worden
- De heffings- en of declaratiegrondslag ) samen ook wel
- Normbedragen ) recht, hoogte en duur genoemd
- De bevoegdheden;
- Het voeren van een administratie;
- Het verkrijgen en bewaren van bewijsstukken;
- Aan te houden termijnen besluitvorming, betaling, declaratie e.d.

Omdat de aspecten recht, hoogte en duur een belangrijke rol in het rechtmatigheidstraject 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 (kwijschelding, 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;

---

<sup>1</sup> Discussierapport Financiële rechtmatigheid(scontrole) bij gemeenten en provincies (NIVRA)

- 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?

Het voorwaarden criterium is met name van toepassing op de inkopen, aanbestedingen en subsidies. Bij alle geldstromen dient vast te staan welke voorwaarden van toepassing zijn. De door de hogere overheden gestelde voorwaarden liggen vast, maar dit is niet het geval bij de regelgeving van het waterschap. Hiervoor zijn de zogenaamde toetsingskaders ontwikkeld waarin alle betreffende regelgeving van het waterschap is geoperationaliseerd op basis van de aspecten recht, hoogte en duur van het voorwaarden criterium.

### **3. Toleranties**

De accountant accepteert in de controle bepaalde toleranties en richt de controle daarop in. De accountant controleert niet ieder document of iedere financiële handeling, maar richt de controle zodanig in dat voldoende zekerheid wordt verkregen over het getrouwe beeld van de jaarrekening en de rechtmatigheid van de verantwoorde baten en lasten en balansmutaties en financiële beheershandelingen met een belang groter dan de vastgestelde goedkeuringstolerantie. De accountant richt de controle in op het ontdekken van belangrijke fouten en baseert zich daarbij op risicoanalyse, vastgestelde toleranties en statische deelwaarnemingen en extrapolaties.

In het Waterschapsbesluit (hoofdstuk 5) zijn minimumeisen voor de in de controle te hanteren goedkeuringstoleranties voorgeschreven. Waterschappen mogen de goedkeuringstoleranties scherper vaststellen dan deze minimumeisen. Dit moet dan wel worden toegelicht in de accountantsverklaring. In paragraaf 3 is er voor gekozen deze toleranties gelijk te stellen aan het wettelijk minimumkader. Naast deze kwantitatieve benadering zal de accountant ook een kwalitatieve beoordeling hanteren (professional judgement). De weging van fouten en onzekerheden vindt ook plaats op basis van professional judgement.

### **4. Reikwijdte**

In paragraaf 5 geeft het Algemeen Bestuur de reikwijdte van de rechtmatigheidstoets aan. Uitgangspunt hierbij zijn de tabellen in bijlagen 1 en 2, waarin de normenkaders van de interne en de externe wet- en regelgeving zijn opgenomen. Dit is de regelgeving waaraan de accountant financiële beheershandelingen toetst in het kader van de rechtmatigheidscontrole.

Met de in de normenkaders gepresenteerde inventarisatie wordt een minimumkader geboden voor de reikwijdte van de rechtmatigheidscontrole zoals vastgelegd in art. 109 Waterschapswet en het met Algemene maatregel van bestuur vastgestelde Waterschapsbesluit (hoofdstuk 5). Het is aan het waterschap om het normenkader af te stemmen op de lokale situatie en eventueel aan te vullen.

Het normenkader met de financiële externe wet- en regelgeving is voor het Algemeen Bestuur een gegeven. Dit geldt niet voor het normenkader waarin de (financiële) interne regelgeving van Waterschap Rivierenland is opgenomen. Deze tabel bevat immers de regels van het waterschap zelf.

De accountant toetst in het kader van de rechtmatigheidscontrole altijd aan die bepalingen uit hogere regelgeving en uit verordeningen die financiële beheershandelingen betreffen. Het Algemeen Bestuur kan er natuurlijk altijd voor kiezen om aan bepaalde bepalingen in verordeningen geen financiële gevolgen te verbinden. Deze bepalingen (met een ordenend karakter) worden door de accountant dan niet in de rechtmatigheidscontrole meegenomen.

In de controleverordening is ten aanzien van de verordeningen voor de minimale variant gekozen, waarbij de accountant wordt gevraagd financiële beheershandelingen alleen te toetsen aan de bepalingen die het recht, de hoogte en de duur en doelgroep/object van de financiële beheershandeling betreffen.