

Toelichting

Algemeen

1 Kader en opbouw van het algemeen deel van deze toelichting

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

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

De Wet modernisering waterschapsbestel brengt een wat scherpere scheiding aan in de rolverdeling tussen het algemeen bestuur en het dagelijks bestuur. Het algemeen bestuur stelt kaders en het beleid vast, het dagelijks bestuur voert het beleid uit en het algemeen bestuur controleert de beleidsuitvoering door het dagelijks bestuur. Ter ondersteuning van het algemeen bestuur bij het uitoefenen van zijn controlerende taak is een aantal bepalingen in de wet rond de opdracht aan de accountant aangescherpt. De belangrijkste verandering is dat de accountantsverklaring niet langer meer alleen een oordeel over het getrouwe beeld bevat, maar een oordeel over het getrouwe beeld en de rechtmatigheid samen. Bovendien is nu veel explicieter bepaald dat de opdracht voor de accountantscontrole wordt verstrekt door het algemeen bestuur en niet meer door het dagelijks bestuur. Het artikel benadrukt dat het algemeen bestuur de accountant aanwijst; dit kan niet worden gedelegeerd aan het dagelijks bestuur. Een andere verandering is dat in het vijfde lid van artikel 109 expliciet is opgenomen dat de accountantsverklaring en het verslag van bevindingen direct door de controlerend accountant aan het algemeen bestuur worden aangeboden. Voorts is het het algemeen bestuur dat, binnen de wettelijke kaders, bepaalt wat de opdracht aan de accountant is. Dit is nader geregeld in het Waterschapsbesluit.

Een laatste verandering is dat de controle van de doelmatigheid geen onderdeel meer uitmaakt van de accountantscontrole. Opmerkingen en constatering ter zake hoeven niet meer in het rapport van bevindingen te worden opgenomen, zoals in de oude situatie nog wel het geval was. De controle op doelmatigheid is dan ook geen taak meer van de accountant, maar wordt door het algemeen bestuur zelf uitgevoerd, mede op basis van de interne onderzoeken naar doelmatigheid en doeltreffendheid van het dagelijks bestuur (op grond van het nieuwe artikel 109a) en eventueel het onderzoek door de werkgroep op de rekenkamerfunctie.

Vanaf het verslagjaar 2009 bevat de accountantsverklaring dus een oordeel over het getrouwe beeld én de rechtmatigheid. 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 algemeen bestuur. 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. Een getrouwbeeldverklaring is niet nieuw en daarom wordt hierop in deze toelichting niet verder ingegaan.

Het begrip controle is het centrale begrip van artikel 109 en dus ook van de verordening die dit artikel verder invult voor individuele waterschappen. Het gaat hierbij niet alleen om de externe controle door de accountant, maar zeker ook om de interne controle binnen de eigen organisatie. Deze interne controle kan weer worden onderscheiden in de controle die een onlosmakelijk onderdeel is van de administratieve organisatie en de verbijzonderde interne controle. Deze laatste vorm van controle bestaat uit specifieke onderzoeken, vaak uitgevoerd door specifieke interne controlemedewerkers of auditoren, waarin wordt nagegaan of de administratieve organisatie en de daarvan uitmakende, reguliere interne controlemaatregelen goed werken en goed worden nageleefd. In paragraaf 2 van deze toelichting wordt nader op het begrip controle ingegaan

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. Eén van de twaalf wijzigingen op het terrein van de transparantie en verantwoording die de Wet modernisering waterschapsbestel in de Waterschapswet aanbrengt heeft betrekking op de extra aandacht die de wet vraagt voor deze rechtmatigheid. Als gevolg van deze wijziging dienen zowel het waterschap zelf als zijn accountant zich intensiever te richten op rechtmatigheid. In de eerste plaats zal het waterschap zelf intern meer waarborgen moeten treffen dat rechtmatig wordt gehandeld. In de tweede plaats gaat de accountant, als onderdeel van zijn verklaring bij de jaarrekening, een gekwantificeerd oordeel over de rechtmatigheid geven. Vanaf verslagjaar 2009 bevat de accountantsverklaring dan ook een oordeel over het getrouwe beeld én over de rechtmatigheid. Rechtmatigheid als onderdeel van de accountantsverklaring is nieuw en anders dan het oordeel over het getrouwe beeld. Overigens werd de rechtmatigheid ook al vóór de 'wet modernisering' gecontroleerd, maar de accountant ging daarop alleen in het verslag van bevindingen in. In paragraaf 3 van deze toelichting wordt nader op rechtmatigheid ingegaan. Daarbij wordt ook ingegaan op de verantwoordelijkheden van de diverse betrokken partijen. In hoofdlijnen komt de verantwoordelijkheidsverdeling neer op het volgende:

- het algemeen bestuur stelt de kaders voor de rechtmatigheid en de controle daarop. Voorts stelt dit bestuur zelf regels op basis van zijn verordenende bevoegdheid. Het algemeen bestuur formuleert de opdracht aan de accountant en kan aanvullende controle-eisen stellen (aanvullend op de wettelijke minimumeisen). Als opdrachtgever ontvangt het algemeen bestuur de rapportage van de accountant aan het algemeen bestuur;
- het dagelijks bestuur is, op grond van zijn bevoegdheid om het beleid van het algemeen bestuur 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 zal toetsen of wet- en regelgeving door het waterschap in acht zijn genomen en hierover aan het algemeen bestuur rapporteren.

De ervaringen van provincies en gemeenten, die enkele jaren geleden met vergelijkbare wetswijzigingen te maken kregen, wijzen uit dat de veranderingen rond rechtmatigheid niet moeten worden onderschat. Het voldoen aan de rechtmatigheidsbepalingen van de wet zal een grote inspanning van de waterschappen vragen, terwijl er een afbreukrisico in de vorm van niet-goedkeurende accountantsverklaringen en negatieve publiciteit is. Om deze reden bereiden de waterschappen zich al geruime tijd terdege voor op de nieuwe rechtmatigeisen.

De accountant controleert niet ieder bonnetje of iedere financiële handeling die binnen een 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'. In paragraaf 4 worden deze begrippen uitgelegd.

Het algemeen bestuur heeft de mogelijkheid keuzes te maken in het rechtmatigheidstraject en de ten aanzien van de eisen aan de accountantscontrole. In paragraaf 5 worden de keuzes toegelicht die de waterschappen in een eerder stadium hebben gemaakt en die de basis hebben gevormd voor onder andere deze verordening.

Het is belangrijk dat expliciet wordt gemaakt welke opdracht het algemeen bestuur aan de accountant geeft. In paragraaf 6 wordt ingegaan op het onderscheid tussen de controleverordening en de opdracht aan de accountant. Voorts wordt ingegaan op het tot stand brengen van de overeenkomst met een accountant. In de meeste waterschappen wordt de overeenkomst voor enkele jaren aangegaan en wordt de dienst aanbesteed.

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 en degene voor wie de controle wordt uitgevoerd een waarborg te verschaffen dat het gecontroleerde voldoet aan de gestelde normen. Bij overheidsorganisaties is controle op het financieel beheer extra belangrijk, omdat zij omgaan met gemeenschapsgeld dat belastingplichtigen in goed vertrouwen aan hen beschikbaar hebben gesteld. Er kan onderscheid worden gemaakt in interne en externe controle.

Interne controle

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

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

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

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

Naast de interne controle die een onlosmakelijk onderdeel is van de administratieve organisatie, bestaat er de zogenaamde verbijzonderde interne controle. Deze vorm van controle bestaat uit specifieke onderzoeken, vaak uitgevoerd door specifieke interne controlemedewerkers of auditoren, waarmee wordt nagegaan of de administratieve organisatie en de daarvan uitmakende, reguliere interne controlemaatregelen goed werken en goed worden nageleefd. De verbijzonderde interne controle komt wel in deze verordening aan de orde, conform de eis die het eerste lid van artikel 109 van de Waterschapswet stelt.

Een goede 'totale interne controle' is een voorwaarde voor de uitoefening van de externe controle.

Externe controle

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

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

De certificerende functie (certificeren = officieel, op ambtseed verklaren) omvat de oordeelsvorming omtrent de getrouwheid en de rechtmatigheid van de verantwoording. Deze mondt uit in de accountantsverklaring, die aangeeft of de in de verantwoording (jaarrekening) vervatte informatie juist, volledig en geschikt tot oordeelsvorming is en of de beheershandelingen die ten grondslag liggen aan de financiële feiten uit de verslaggeving in overeenstemming met de daarvoor geldende

regelgeving tot stand zijn gekomen. De accountantsverklaring is niet alleen binnen de organisatie van belang maar ook naar buiten toe, met name tegenover allen die belang hebben bij het beheer van de betreffende organisatie. De certificerende functie van de externe controle is dan ook voor een deel van maatschappelijke aard.

De inhoud en het doel van de externe controle brengen met zich mee dat dit zelfstandig en onafhankelijk van te controleren huishouding en haar organen, en derhalve door externe controleurs, gebeurt. Uiteraard dienen de externe controleurs aan bepaalde eisen van deskundigheid te voldoen. In artikel 109 van de Waterschapswet wordt bepaald dat de externe controle bij waterschappen slechts door accountants mogen worden uitgevoerd die voldoen aan datgene wat artikel 393, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek vereist. Deze bepaling waarborgt de deskundigheid van de externe controleur(s).

Relevant is nog dat gedeputeerde staten krachtens artikel 109c van de Waterschapswet de bevoegdheid hebben om, naast de externe controle door de accountant van het waterschap, in daartoe aanleiding gevende gevallen zelf een onderzoek naar het beheer en de inrichting van de financiële organisatie in te stellen. Gedeputeerde Staten zouden bijvoorbeeld van deze bevoegdheid gebruik kunnen maken bij het klaarblijkelijk falen van de externe controle of in het geval van vermoedens van fraude. Het spreekt voor zich dat gedeputeerde staten slechts in uitzonderingsgevallen van deze bevoegdheid gebruik zullen maken.

3 Rechtmatigheid

Het extra accent op rechtmatigheid en de controle daarvan dat de nieuwe Waterschapswet legt, uit zich in de eerste plaats in artikel 108. Nieuw is dat het algemeen bestuur via de in dit artikel genoemde verordening moet 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. Met deze wijziging wordt nadrukkelijker aangegeven dat rechtmatigheid eerst en vooral de eigen verantwoordelijkheid van het waterschap is. Ook artikel 109 gaat in op de rechtmatigheid en bepaalt allereerst dat 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 wordt een nadere toelichting gegeven op het begrip rechtmatigheid en de wijze waarop invulling kan worden gegeven aan de rechtmatigeisen uit de wet.

Begrippen

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

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

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

Verantwoordelijkheden met betrekking tot rechtmatigheid

Binnen de rol die het algemeen bestuur van een waterschap vervult, kan onderscheid gemaakt worden in de aspecten beleidsbepaling, kaderstelling, controle, vertegenwoordiging en verantwoording. Het algemeen bestuur stelt het beleid vast en stelt kaders waarbinnen dit moet worden uitgevoerd. Het dagelijks bestuur voert het beleid uit en legt daarover verantwoording af aan het algemeen bestuur. Op basis van deze verantwoording kan het algemeen bestuur zijn controlerende taak uitoefenen. De mogelijkheden tot versterking van de controlerende taak van het algemeen bestuur komen op diverse

plaatsen tot uiting in de nieuwe Waterschapswet. Zeker bij een veranderde rolverdeling tussen algemeen en dagelijks bestuur is het van belang dat er, mede met betrekking tot de rechtmatigheid, duidelijkheid is over de positie van de accountantscontrole in relatie tot elk van beide bestuursorganen. Een waterschap zou dit als volgt verder kunnen invullen.

Algemeen bestuur

De wijzigingen van de Wet modernisering waterschapsbestel die betrekking hebben op de accountantscontrole, zijn mede met het oog op de versterking van de kaderstellende en controlerende rollen van het algemeen bestuur getroffen. Het algemeen bestuur is opdrachtgever voor de accountantscontrole en kan via de verordening op basis van artikel 109 de kaders voor de interne en externe controle bepalen. Het Waterschapsbesluit geeft op een aantal punten nadrukkelijk aan waar het algemeen bestuur extra eisen aan de accountantscontrole kan stellen (artikelen 5.2 en 5.5). Het aspect 'versterking van de controlerende rol van het algemeen bestuur' wordt onder meer tot uitdrukking gebracht doordat de Waterschapswet bepaalt dat de accountant de accountantsverklaring en het verslag van bevindingen direct naar het algemeen bestuur in plaats van naar het dagelijks bestuur stuurt.

Dagelijks bestuur

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

De accountant

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

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 tot 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 aanvrager 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 een waterschap dat niet voldoet 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 zullen in het verslag van bevindingen worden 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:

- calculatiecriterium: is het bedrag van de financiële stroom, gelet op de bepalingen van de regelgeving, juist vastgesteld?;
- valuteringscriterium: heeft de verantwoording op het juiste tijdstip plaatsgevonden?;
- volledigheidscriterium: zijn de inkomende financiële stromen (opbrengsten etc.) volledig?;
- adresseringscriterium: is de financiële stroom richting de juiste persoon/instantie gegaan?;
- 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?;
- leveringscriterium: is de overeengekomen tegenprestatie ontvangen?;
- voorwaardencriterium: wordt aan de voorwaarden uit wet- en regelgeving voldaan?;
- misbruik- en oneigenlijkgebruikscriterium: wordt geen misbruik en oneigenlijk gebruik van financiële mogelijkheden gemaakt?;
- begrotingscriterium: passen de lasten, baten en balansmutaties binnen de door het algemeen bestuur vastgestelde begrotingskaders?;

De eerste zes criteria vallen al van oudsher onder de controle van het getrouwe beeld van de jaarrekening door de accountant. Nieuw is dat ook de laatste drie criteria gaan worden meegenomen in het gekwantificeerde oordeel dat de accountant gaat geven over de rechtmatigheid van de in de jaarrekening opgenomen kosten, opbrengsten en balansmutaties. De accountant gaat dus voortaan in zijn oordeel ook meewegen 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 drie nieuwe 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

De rechtmatigheids eis betreft ook de toetsing op juistheid en volledigheid van gegevens, die door belanghebbenden zijn 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 (M&O-criterium). 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 sancties.

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 om effectieve maatregelen te nemen om M&O te voorkomen. De accountant zal bij de rechtmatigheidscontrole inzake het voorkomen van M&O in de eerste plaats bezien 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 zal aandacht worden 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 zal de accountant toetsen 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 zal de werking van de getroffen maatregelen moeten worden vastgesteld. De basis daarvoor ligt in belangrijke mate bij de uitkomsten van de intern reeds uitgevoerde controles en evaluaties. De accountant zal deze controles en evaluaties toetsen en beoordelen of naar aanleiding van de uitkomsten in de organisatie de juiste (sanctie)maatregelen zijn getroffen.

Voorts zal de accountant er bij zijn onderzoek op toe zien 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 door het algemeen bestuur zijn 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 algemeen bestuur is gerespecteerd. De toe te passen normen voor het begrotingscriterium zijn op hoofdlijnen door de wetgever bepaald (artikelen 98a, 99, 100, 101 en 102 van de Waterschapswet) en zijn door het algemeen bestuur 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 algemeen bestuur. In de regel zullen begrotingswijzigingen vooraf door het dagelijks aan het algemeen bestuur worden voorgelegd 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, zal achteraf een begrotingswijziging moeten worden voorgelegd. Indien het algemeen bestuur ermee instemt, wordt de besteding alsnog geautoriseerd en is deze rechtmatig.

Regelgeving die onder de rechtmatigheidscontrole valt

De wet- en regelgeving waaraan een waterschap moet voldoen kan worden onderscheiden in externe regelgeving, die voor het waterschap een gegeven is, en regels die het waterschap zelf heeft gesteld.

De externe regelgeving die tot het rechtmatigheidstraject van de nieuwe Waterschapswet moet worden gerekend is die regelgeving waarin eisen worden gesteld aan financiële beheershandelingen die leiden tot baten, lasten en balansmutaties.

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

- a. *De eigen verordeningen en de kaderstellende besluiten van het algemeen bestuur die bepalingen bevatten die invloed hebben op financiële beheershandelingen.* De verordeningen mogen op zich niet buiten beschouwing worden gelaten bij de rechtmatigheidcontrole, maar het algemeen bestuur kan besluiten om bepaalde formele aspecten die wel zijn voorgeschreven, maar in de praktijk niet worden gebruikt, buiten de reikwijdte van de rechtmatigheidcontrole te houden. Het gaat dan om voorschriften die niet onmisbaar zijn voor een controleerbare rechtmatige afhandeling van financiële beheershandelingen, maar bijvoorbeeld wel nuttig zijn voor een efficiënte afhandeling. Voorbeelden zijn termijnen van orde en te gebruiken formulieren. De aspecten die buiten de rechtmatigheidcontrole worden gehouden moeten specifiek benoemd zijn en hierover moet een expliciet besluit door het algemeen bestuur worden genomen. Kaderstellende bestuursbesluiten zijn alle besluiten die een uitwerking zijn van hogere regelgeving (extern en eigen verordeningen).
- b. *Overige procedures en richtlijnen waarvan het algemeen bestuur bepaalt dat zij als onderdeel van het traject moeten worden meegenomen.*

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

Controle van de naleving van de kaderstellende besluiten van het dagelijks bestuur hoort dus niet standaard onder de accountantscontrole, maar hierop geldt wel een uitzondering voor wettelijk verplichte kaderstellende besluiten van het dagelijks bestuur waarbij is voorgeschreven dat een rechtmatigheidstoets moet worden uitgevoerd. Dit doet zich voor bij specifieke subsidies.

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

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

Met het voorgaande is op hoofdlijnen geschetst wat de nieuwe rechtmatigeisen voor een waterschap betekenen. Nadere informatie is opgenomen in de uitwerking 'Rechtmatigheid conform de nieuwe Waterschapswet', die de Projectgroep Transparantie en Verantwoording nieuwe Waterschapswet' van de Unie van Waterschappen in december 2007 heeft uitgebracht.

4 Minimumeisen accountantscontrole

Theoretisch zou een accountant iedere financiële handeling die binnen een waterschap wordt verricht kunnen controleren, maar dan zouden de kosten van de accountantscontrole buitensporig hoog zijn. 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 algemeen bestuur, op het verkeerde been zet en blijven tevens de controlewerkzaamheden betaalbaar. In het Waterschapsbesluit zijn de minimumeisen 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. In het verleden maakte een waterschap en zijn accountant bilateraal of geen afspraken over de hoogte van goedkeuringstolerantie. De beroeps- en/of kantoorregels van de accountant waren daarbij vaak leidend. Het Waterschapsbesluit garandeert nu 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 zal geen goedkeurende accountantsverklaring, maar één van de drie andere hieronder aangegeven oordelen worden verstrekt door de accountant.

Soort verklaring	goedkeurend	met beperking	oordeelonthouding	afkeurend
Fouten in de jaarrekening (% van bruto-lasten)	$\leq 1\%$	$> 1\% < 3\%$	-	$\geq 3\%$
Onzekerheden in de controle (% van bruto-lasten)	$\leq 3\%$	$> 3\% < 10\%$	$\geq 10\%$	-

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 moeten. 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 algemeen bestuur, omdat deze een rol speelt bij het oordeel over de wijze waarop het dagelijks bestuur het beleid en het daarmee samenhangende financieel beheer heeft uitgevoerd. De accountantsverklaring is vooral belangrijk voor het verlenen van décharge aan het dagelijks bestuur en voor het eventueel starten van een indenniteitsprocedure; 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 algemeen bestuur 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 algemeen bestuur 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 algemeen bestuur 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 algemeen bestuur 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 algemeen bestuur in de opdrachtverstrekking en/of het bijhorende controleprotocol 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

In het voorgaande deel van deze toelichting zijn de nieuwe rechtmatigheideisen en de veranderingen met betrekking tot de accountantscontrole uit de Waterschapswet geschetst. Voor het eerst zullen deze over begrotingsjaar 2009 van toepassing zijn. Om vanaf dat moment in staat te zijn om met name aan de rechtmatigheideisen te voldoen, vindt een gedegen voorbereiding plaats. De aangescherpte rechtmatigheideisen vragen een aanzienlijke inspanning, terwijl er een afbreukrisico in de vorm van niet-goedkeurende accountantsverklaringen en negatieve publiciteit is. De wetwijzigingen bieden de ruimte de inspanningen rond rechtmatigheid te focussen op alleen datgene wat nodig is voor een goedkeurende accountantsverklaring. In 2007 heeft de Unie de waterschappen geadviseerd deze ruimte te benutten en aangegeven welke bestuurlijke keuzes daarvoor gemaakt kunnen worden. De keuzes worden vastgelegd in het controleprotocol dat onderdeel is van de opdracht tot controle van de jaarrekening van het algemeen bestuur aan de accountant.

6 De opdracht aan de accountant

Het is belangrijk dat expliciet wordt gemaakt welke opdracht het algemeen bestuur aan de accountant geeft, zeker als wordt besloten tot afwijkende goedkeuringstolerantie(s) en/of specifieke rapporteringstoleranties. In principe is het mogelijk dat het algemeen bestuur ieder jaar overweegt of hij de opdracht aan de accountant wil wijzigen. Dit hoeft geen bijzonder tijdrovende zaak te zijn. 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 publiek recht en bevat regels die het algemeen bestuur stelt voor het dagelijks bestuur. In de verordening artikel 109 kan het algemeen bestuur regels neerleggen voor de verplichtingen die het dagelijks bestuur heeft ten opzichte van de accountant tijdens de accountantscontrole en over de verplichtingen die het dagelijks bestuur heeft ten opzichte van het algemeen bestuur over de accountantscontrole. Daarnaast kan het algemeen bestuur in de verordening gedragsregels voor zichzelf opnemen, zodat de verordening zekerheid voor het dagelijks bestuur schept over datgene wat hij van het algemeen bestuur mag verwachten.

De overeenkomst met de accountant wordt in de meeste waterschappen voor meerdere jaren aangegaan. Meestal wordt de dienst aanbesteed en zal er vooraf een programma van eisen moeten worden ontwikkeld. Hoewel de aanwijzing van de accountant door het algemeen bestuur moet gebeuren, zullen de werkzaamheden voor de aanbesteding worden verricht door de medewerkers van het waterschap. De controleverordening zal dan ook regels voor de aanbesteding moeten bevatten. Gewaarborgd moet worden dat het algemeen bestuur de goedkeuringstoleranties en rapporteringstoleranties voor het programma van eisen vaststelt. Bij een aanbesteding op basis van Europese of nationale wetgeving moet worden geregeld dat het algemeen bestuur de selectiecriteria voor de keuze van de accountant vaststelt.