

**CONTROLEPROTOCOL
ACCOUNTANTSCONTROLE**

JAARREKENING 2013

WATERSCHAP RIVIERENLAND

Inhoudsopgave

1. Inleiding	3
2. Algemene uitgangspunten voor de controle (getrouwheid en rechtmatigheid)	3
3. Te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties	4
4. Begrip rechtmatigheid en de aanvullend te controleren rechtmatigheidscriteria	5
5. Reikwijdte accountantscontrole rechtmatigheidstoetsing	6
6. Communicatie en periodiek overleg	6
7. Rapportering accountant	7
8. Bijlagen	7

Bijlage 1: Normenkader rechtmatigheid 2013 Waterschap Rivierenland

Bijlage 2: Toelichting op het controleprotocol

1. Inleiding

Ter voorbereiding en ondersteuning van de uitvoering van de jaarlijkse accountantscontrole moet het algemeen bestuur een aantal zaken nader regelen in een controleprotocol. Het betreft in ieder geval de reikwijdte van het interne rechtmatigheidsstraject en de rol van de accountant ten aanzien van rechtmatigheid. Dit volgt uit artikel 4 van de 'Controleverordening waterschap Rivierenland 2009'.

Dit protocol is van toepassing op de controle van de jaarrekening 2013 van Waterschap Rivierenland. Object van controle is de jaarrekening, en daarmee tevens het financieel beheer zoals uitgevoerd door of namens het college van dijkgraaf en heemraden (CDH).

1.1 Doelstelling

Dit controleprotocol heeft als doel aan de accountant nadere aanwijzingen te geven over de reikwijdte van de accountantscontrole in het kader van het rechtmatigheidsstraject, de daarvoor geldende normstellingen en de daarbij verder te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties voor de controle van de jaarrekeningen van het Waterschap Rivierenland.

Het algemeen bestuur kan de accountant alleen nadere aanwijzingen geven voor zover dit uitgaat boven de wettelijke minimumeisen.

1.2 Wettelijk kader

De Waterschapswet (art. 109, lid 2) schrijft voor dat het algemeen bestuur één of meer accountants aanwijst als bedoeld in art. 393, eerste lid, Boek 2 Burgerlijk Wetboek voor de controle van de in artikel 103 van de Waterschapswet bedoelde jaarrekening en het daarbij verstrekken van een controleverklaring en het uitbrengen van een accountantsverslag.

In het kader van de opdrachtverstrekking aan de accountant kan het algemeen bestuur nadere aanwijzingen geven voor te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties. De accountant mag verwachten dat het waterschap inzichtelijk maakt welke wet- en regelgeving van toepassing is (normenkader).

Het algemeen bestuur heeft op 31 oktober 2008 de verordening op grond van artikel 109 eerste lid van de Waterschapswet voor de controle op het financieel beheer en op de inrichting van de financiële organisatie van Waterschap Rivierenland vastgesteld. Het controleprotocol is een verdere uitwerking van de controleverordening, waarmee het algemeen bestuur nadere aanwijzingen vaststelt die specifiek van toepassing zijn voor het controlejaar. Voor de tolerantiegrenzen (goedkeuring en rapportage) conformeert het waterschap zich aan de wettelijke minimumkaders.

2. Algemene uitgangspunten voor de controle (getrouwheid en rechtmatigheid)

In artikel 109, lid 2 van de Waterschapswet is voorgeschreven dat de controle van de in artikel 103 Waterschapswet bedoelde jaarrekening uitgevoerd wordt door een accountant die benoemd is door het algemeen bestuur. De accountantscontrole is gericht op het afgeven van een oordeel over:

- ❑ de getrouwe weergave van de in de jaarrekening gepresenteerde baten en lasten en de activa en passiva;
- ❑ het rechtmatig tot stand komen van de baten en lasten en balansmutaties (in overeenstemming met de begroting en met de van toepassing zijnde wettelijke regelingen, waaronder verordeningen van het algemeen bestuur van het waterschap);
- ❑ de inrichting van het financieel beheer en de financiële organisatie gericht op de vraag of deze een getrouwe en rechtmatige verantwoording mogelijk maken;

- het in overeenstemming zijn van de door het college opgestelde jaarrekening met de bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels bedoeld in artikel 98a Waterschapswet;
- de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening.

Bij de controle zullen de nadere regels van het Waterschapsbesluit (hoofdstuk 5), Kadernota Rechtmatigheid en de richtlijnen voor de Accountantscontrole (NIVRA) bepalend zijn voor de uit te voeren werkzaamheden. Met betrekking tot het begrotingscriterium is een discrepantie aanwezig tussen enerzijds het Waterschapsbesluit en anderzijds de Kadernota Rechtmatigheid. Het Waterschapsbesluit gaat uit van ‘netto lasten’ terwijl de kadernota uitgaat van ‘bruto lasten’. In navolging van de gehanteerde werkwijze bij de jaarrekening 2012 wordt in dit kader uitgegaan dat het begrotingscriterium wordt toegepast op de bruto lasten.

Onder *rechtmatigheid* wordt begrepen dat de in de rekening verantwoorde lasten, baten en balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen, dat wil zeggen “in overeenstemming zijn met de begroting en met de van toepassing zijnde wettelijke regelingen, waaronder verordeningen en andere besluiten van het algemeen bestuur van het waterschap”.

3. Te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties

De accountant richt de controle in op het ontdekken van belangrijke fouten en baseert zich daarbij op risicoanalyse, vastgestelde toleranties en statistische deelwaarnemingen en extrapolaties.

De *goedkeuringstolerantie* is het bedrag dat de som van fouten in de jaarrekening of onzekerheden in de controle aangeeft, die in een jaarrekening maximaal mogen voorkomen, zonder dat de bruikbaarheid van de jaarrekening voor de oordeelsvorming door de gebruikers kan worden beïnvloed. De goedkeuringstolerantie is bepalend voor de oordeelsvorming en de strekking van de af te geven controleverklaring.

Naast de goedkeuringstolerantie wordt de rapporteringstolerantie onderkend. De *rapporteringstolerantie* is een bedrag dat gelijk is aan of lager is dan de bedragen voortvloeiend uit de goedkeuringstolerantie. Bij overschrijding van dit bedrag vindt rapportering plaats in het accountantsverslag. *Een lagere rapporteringstolerantie leidt in beginsel niet tot aanvullende controlewerkzaamheden, maar wel tot een uitgebreider accountantsverslag.*

In het hierna opgenomen schema zijn de voorgestelde goedkeurings- en rapporteringstolerantie(s) opgenomen. De goedkeuringstolerantie komt overeen met het wettelijk minimum.

Goedkeuringstolerantie	Strekking accountantsverklaring:			
	Goedkeurend	Beperking	Oordeelonthouding	Afkeurend
Fouten in de jaarrekening (% lasten)	$\leq 1\%$	$>1\% < 3\%$	-	$\geq 3\%$
Onzekerheden in de controle (% lasten)	$\leq 3\%$	$>3\% < 10\%$	$\geq 10\%$	-

Deze goedkeuringstoleranties zijn ‘minimale’ eisen, wat wil zeggen dat het algemeen bestuur voor de gehele jaarrekening of voor onderdelen daarvan lagere goedkeuringstoleranties mag hanteren en dus hogere eisen aan de rechtmatigheid kan stellen. *Lagere goedkeuringstoleranties leiden echter niet alleen tot hogere accountantskosten, maar ook (en*

vooral) tot grotere inspanningen van interne controle. Immers, het aantal interne waarnemingen moet worden opgevoerd om met grotere nauwkeurigheid aan te tonen dat de betreffende lasten, baten en balansmutaties rechtmatig zijn.

Op basis van de begroting 2013 van het waterschap betekenen bovengenoemde percentages dat een totaalbedrag aan fouten in de jaarrekening tot € 1.720.000 (1% van de totale lasten¹) en een totaal van onzekerheden tot € 5.160.000 (3% van de totale lasten) de goedkeurende strekking van de accountantsverklaring niet zullen aantasten.

Voor de rapporteringstolerantie stelt het algemeen bestuur als maatstaf dat de accountant fouten of onzekerheden \geq € 340.000² rapporteert.

4. Begrip rechtmatigheid en de aanvullend te controleren rechtmatigheidscriteria

In het kader van de rechtmatigheidscontrole kunnen negen rechtmatigheidscriteria worden onderkend:

(1) het begrotingscriterium, (2) het voorwaardencriterium, (3) het misbruik- en oneigenlijk gebruikscriterium, (4) het calculatiecriterium, (5) het valueringscriterium, (6) het adresseringscriterium, (7) het volledigheidscriterium, (8) het aanvaardbaarheidscriterium en (9) het leveringscriterium.

In het kader van het getrouwheidsonderzoek wordt al aandacht besteed aan de meeste van deze criteria. Voor de oordeelsvorming over de rechtmatigheid van het financieel beheer moet extra aandacht besteed worden aan de volgende rechtmatigheidscriteria:

1. Het begrotingscriterium;
2. Het misbruik en oneigenlijk gebruik criterium (M&O-criterium);
3. Het voorwaardencriterium.

In bijlage 2 is een toelichting gegeven op de rechtmatigheid en op de drie rechtmatigheidscriteria.

Het begrip rechtmatigheid in het kader van accountantscontrole richt zich vooral op de financiële rechtmatigheid en is hiermee beperkter dan het juridische begrip rechtmatigheid. Met *financiële rechtmatigheid* wordt bedoeld dat de financiële beheershandelingen in overeenstemming met de geldende wet- en regelgeving zijn uitgevoerd.

Voorts geldt dat de accountant de rechtmatigheid van handelingen en beslissingen van niet-financiële aard niet actief inhoudelijk hoeft te toetsen. Het kan echter wel zo zijn dat onrechtmatige handelingen en beslissingen van niet-financiële aard op termijn kunnen leiden tot financiële gevolgen. De accountant kan in dit kader volstaan met het beoordelen van het interne systeem van risicoafwegingen en (juridische) kwaliteitsborging en het beoordelen van de uitkomsten van dit systeem. Het CDH draagt zorg voor de opzet en goede werking van een dergelijk systeem.

¹ De bepaling van het bedrag van de totale lasten is afhankelijk van de werkelijke totale lasten volgens de jaarrekening. Bij het opstellen van het controleprotocol is het werkelijke bedrag nog niet bekend en kan het bedrag van de totale lasten volgens de begroting worden ingevuld.

² Vuistregel grensbedrag rapporteringstolerantie: circa 20% van de goedkeuringstolerantie.

5. Reikwijdte accountantscontrole rechtmatigheidstoetsing

De accountantscontrole op rechtmatigheid is limitatief gericht op:

- Interne en externe regelgeving. De naleving van kaders, zoals die opgenomen zijn in het “Normenkader interne en externe wet- en regelgeving Waterschap Rivierenland 2013” (zie bijlage 1 van het controleprotocol);
- De naleving van de kaders opgenomen in de begroting van het waterschap.

Bovengenoemde aandachtspunten zijn van toepassing en uitsluitend voor zover deze directe financiële beheershandelingen betreffen of kunnen betreffen.

Het voorwaardencriterium veroorzaakt in belangrijke mate de inspanningen die nodig zijn voor de rechtmatigheidscontrole. Door het aanbrengen van beperkingen in de toepassing van genoemde aspecten zijn de te verrichten interne controle-inspanningen beperkt en is de kans op een niet-goedkeurende accountantsverklaring verkleind. Het algemeen bestuur heeft op advies van de Unie van waterschappen besloten dat alleen de bepalingen die betrekking hebben op recht, hoogte en duur van financiële beheerhandelingen in de rechtmatigheidscontrole worden betrokken. Deze aspecten kunnen nader worden omschreven als omschrijving van de doelgroep, heffings- of declaratiegrondslag dan wel normbedrag, en de termijn van verstrekking of toekenning.

Indien en voor zover bij de accountantscontrole materiële financiële onrechtmatige handelingen worden geconstateerd, worden deze in het accountantsverslag en oordeelsweging uitsluitend betrokken indien en voor zover het door het algemeen bestuur of hogere overheden vastgestelde regels betreft. Met andere woorden: interne regels van het college van dijkgraaf en heemraden naar ambtelijke organisatie c.q. besluiten van het college van dijkgraaf en heemraden vallen daar buiten, tenzij deze zijn opgenomen in het normenkader van de interne regelgeving.

Bepalingen in wet- en regelgeving die niet worden nageleefd (voorwaardencriterium) maar die zeer waarschijnlijk geen financiële consequenties hebben die in de jaarrekening tot uitdrukking komen, leiden alleen tot een opmerking in het accountantsverslag.

Bepalingen in wet- en regelgeving die niet worden nageleefd (voorwaardencriterium) en waaruit financiële consequenties voortvloeien die in de jaarrekening tot uitdrukking komen, worden meegewogen in het accountantsoordeel en worden vermeld in het accountantsverslag. Deze fouten worden gekwantificeerd door de uit regelgeving in het normenkader blijkende mogelijke consequenties voor de betreffende jaarrekeningpost in geld uit te drukken.

6. Communicatie en periodiek overleg

In de Controleverordening Waterschap Rivierenland is in artikel 6, lid 3, de volgende zinsnede opgenomen: *“Ter bevordering van een doelmatige en doeltreffende accountantscontrole vindt periodiek (afstemmings)overleg plaats tussen de accountant en vertegenwoordigers van het bestuur alsmede van de organisatie”*.

De accountant bespreekt, voorafgaand aan de behandeling door het algemeen bestuur van de jaarverslaggeving, de controleverklaring en het accountantsverslag met vertegenwoordigers van het algemeen bestuur. In de praktijk wordt dit overleg gevoerd met de commissie MCR. Daarnaast vindt er periodiek afstemming plaats tussen de concerncontroller en de afdelingshoofden Bestuur en Organisatie en Facilitaire Dienstverlening enerzijds en de accountant anderzijds. Ter voorbereiding hierop vindt een ambtelijke afstemming plaats. Daarbij komen onder meer de interim-controle en de jaarrekeningcontrole aan de orde.

7. Rapportering accountant

Tijdens en na afronding van de controlewerkzaamheden rapporteert de accountant als volgt:

Interim-controle

In de tweede helft van het jaar wordt door de accountant een zogenaamde interim-controle uitgevoerd. Over de uitkomsten van die tussentijdse controle wordt een verslag (Managementletter) uitgebracht aan de directie en een afschrift gezonden aan het college van dijkgraaf en heemraden en het algemeen bestuur.

Accountantsverslag

Overeenkomstig de Waterschapswet wordt over de jaarrekeningcontrole een accountantsverslag uitgebracht aan het algemeen bestuur en in afschrift toegestuurd aan het college van dijkgraaf en heemraden. Hieraan voorafgaand wordt het college van dijkgraaf en heemraden in de gelegenheid gesteld om:

- vooraf herstelmaatregelen te treffen;
- te reageren op door de accountant geconstateerde onrechtmatigheden en onvolkomenheden;
- te reageren op de controleverklaring en het accountantsverslag.

In het accountantsverslag wordt gerapporteerd over:

- de opzet en uitvoering van het financiële beheer;
- of de beheersorganisatie een getrouw en rechtmatig financieel beheer en een rechtmatige verantwoording daarover waarborgen.

Uitgangspunten voor de rapportagevorm

Gesignaleerde onrechtmatigheden worden toegelicht en gespecificeerd naar de aard van het criterium (begrotingscriterium, voorwaardencriterium, etc.).

Fouten of onzekerheden die de rapporteringstolerantie als bedoeld in onderdeel 3 van dit controleprotocol overschrijden, worden weergegeven in een apart overzicht bij het accountantsverslag.

Controleverklaring

In de controleverklaring wordt op een gestandaardiseerde wijze, zoals wettelijk voorgeschreven, de uitkomst van de accountantscontrole weergegeven, zowel ten aanzien van de getrouwheid als de rechtmatigheid, uitmondend in een oordeel over de jaarrekening. Deze controleverklaring is bestemd voor het algemeen bestuur, zodat deze de door het college van dijkgraaf en heemraden opgestelde jaarrekening kan vaststellen.

8. Bijlagen

Bijlage 1: Normenkader rechtmatigheid 2013 Waterschap Rivierenland

Bijlage 2: Toelichting op het controleprotocol

Bijlage 1: Normenkader Rechtmatigheid 2013 Waterschap Rivierenland	
Interne regelgeving	Geactualiseerd per 1 juli 2013
Regelingen	Grondslag financieel (artikelen)
Algemeen	
Inkoop- en Aanbestedingsbeleid 2008 Waterschap Rivierenland	(***); dit is een kb gelet op art. 24 Verordening beleids- en verantwoordingsfunctie WSRL
Verordening behandeling bezwaren en klachten voor Waterschap Rivierenland	artikel 7
Verordening rechtspositie bestuursleden Waterschap Rivierenland	artikelen 2 t/m 8 en 10
Verordening schadevergoeding Waterschap Rivierenland	artikelen 2, 4, 5, 6 en 9 t/m 11
Financiën	
Beleidsnota Kostentoerekening	(***); dit is een kb gelet op art. 15 Verordening beleids- en verantwoordingsfunctie WSRL
Beleidsnota Waardering, activering & afschrijving van activa	(***); dit is een kb gelet op artt. 13 en 24 Verordening beleids- en verantwoordingsfunctie WSRL
Beleidsnota Weerstandvermogen, risicomangement, reserves en voorzieningen	(***); dit is een kb gelet op art. 14 Verordening beleids- en verantwoordingsfunctie WSRL
Controleverordening waterschap Rivierenland 2009	artikel 3
Overzicht van bij derden in rekening te brengen (uur)tarieven, alsmede uurvergoeding voor schouwwerkzaamheden 2013	(***); dit is een kb gelet op art. 15 Verordening beleids- en verantwoordingsfunctie WSRL
Financieringsstatuut	(***); dit is een kb gelet op artt. 16 en 24 Verordening beleids- en verantwoordingsfunctie WSRL
Regeling Budgetbeheer	(***); dit is een kb gelet op art. 24 Verordening beleids- en verantwoordingsfunctie WSRL
Regeling Financieel Beheer	(***); dit is een kb gelet op art. 24 Verordening beleids- en verantwoordingsfunctie WSRL
Verordening beleids- en verantwoordingsfunctie Waterschap Rivierenland	artikelen 5 t/m 10
Belastingen	
Kwijtscheldingsregeling Waterschap Rivierenland 2012	artikelen 1, 2 en 3
Legesverordening Waterschap Rivierenland 2013	artikelen 4 en 8
Verordening op de heffing en invordering van sluisgelden van Waterschap Rivierenland	artikelen 2 en 6
Verordening op de watersysteemheffing Waterschap Rivierenland 2012	artikelen 2, 4 t/m 10

Verordening op de wegenheffing Waterschap Rivierenland 2012	artikelen 2, 4 t/m 10
Verordening parkeerbelasting Molengebied Kinderdijk 2006	artikelen 2, 4, 8
Verordening verontreinigingsheffing Waterschap Rivierenland 2012	artikelen 3, 5 en 21
Verordening zuiveringsheffing Waterschap Rivierenland 2012	artikelen 3, 4 en 18
Subsidies	
Stimuleringsregeling akkerranden Langs de Linge 2010	artikelen 1.3 en 2.3
Stimuleringsregeling Akkerranden Rivierengebied 2011	artikelen 1.3 en 2.3
Stimuleringsregeling waterbergingsoevers en vispaaiplaatsen Waterschap Rivierenland 2011	artikelen 1.2 en 2.4
Verordening subsidiëring activiteiten van derden Waterschap Rivierenland 2010	artikel 4
Personeel en organisatie	
Sociaal Plan samenwerking belastingen in gebied Rivierenland 2007	artikelen 29 en 30
Sociaal statuut van de Waterschappen in het Rivierengebied (Zie ook het Sociaal Statuut voor Hoogheemraadschap Alm en Biesbosch ivm de samenvoeging van Hoogheemraadschap Alm en Biesbosch en WSRL; Sociaal Statuut voor waterschappen in Zuid-Holland-zuid)	artikelen 6, 8, 22
Sociale Leidraad Waterschap Rivierenland 2008 inclusief bijlagen (de verslagen van het Technisch beraad Georganiseerd Overleg van 5 september 2007, 27 september 2007 en 14 februari 2008)	artikel 3.7
Sectorale Arbeidsvoorwaarden Waterschapspersoneel, Deel 1 (bindende regelingen)	diverse hoofdstukken en paragrafen
Externe wet- en regelgeving	Geactualiseerd per 1 juli 2013
Regelingen	Grondslag financieel (artikelen)
Europees	
Aanbestedingsrichtlijn leveringen, diensten en werken (Richtlijn 2004/18/EG)	artikelen 7 t/m 9 en 56
Richtlijn betreffende bestrijding van betalingsachterstand bij handelstransacties (richtlijn 2011/7/EU)	artikelen 3,4, 6 en 10
Richtlijn betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (richtlijn 2006/112/EG), btw-richtlijn	artikel 13
Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU)	artikelen 107, 108 en 109 (staatssteun)
De-minimisverordening (verordening EEG nr. 1998/2006)	artikel 2
Nationaal	
Algemeen	

Algemene wet bestuursrecht	artikelen in titel 4.2 (subsidies), titel 4.4 (bestuurlijke geldschulden) en titel 4.5 (nadeelcompensatie; vanaf 1 juli 2013) van hoofdstuk 4
Besluit proceskosten bestuursrecht	artikel 2
Burgerlijk wetboek	artikelen in: afdeling 9, 10, 11 en 12 van titel 1, titel 3 en titel 4 van boek 6 (verbintenissenrecht); boek 7 (bijzondere overeenkomsten) en boek 7a (bijzondere overeenkomsten vervolg)
Waterschapswet	artikelen in hoofdstukken XVI t/m XVIII (belastingen)
Waterschapsbesluit	artikelen in hoofdstukken 3 en 4
Waterwet	artikelen 7.14, 7.23
Waterbesluit	artikel 7.1 en 7.2
Waterregeling	artikelen in hoofdstuk 7
Belemmeringenwet privaatrecht	artikel 15
Besluit tarieven openbaarheid van bestuur	artikelen 2 en 3
Mededingingswet	artikelen 6, 24, 56, 57
Pachtprijzenbesluit 2007	diversen
Ruimtelijk (bestuurs)recht	
Wet ruimtelijke ordening	artikel 6.1
Besluit ruimtelijke ordening	artikel 6.1.3.7
Wet inrichting landelijk gebied	artikel 90 en artikelen in hoofdstuk 3
Onteigeningswet	artikel 72a
Wet informatie-uitwisseling ondergrondse netten	schade bij grondverzet
Milieu	
Wet milieubeheer	artikel 15.20
Besluit vervuilingswaarde ingenomen water 2009	artikelen 2, 3 en 4
Visserijwet 1963	artikel 56
Verkeer en vervoer	
Wet Brede Doeluitkering (BDU) Verkeer en Vervoer	artikel 3; zie (*)
Wet Herverdeling Wegenbeheer	zie (*)
Belastingen	
Algemene wet inzake rijksbelastingen	artikelen 20, 67a
Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994	artikel 31
Invorderingswet 1990	artikelen 63b, 63c, 64, 65 en 66
Uitvoeringsregeling Invorderingwet 1990	artikel 7
Wet waardering onroerende zaken	Hoofdstukken III en IV
Kostenwet invordering rijksbelastingen	artikelen 2 t/m 4
Besluit vervuilingswaarde ingenomen water 2009	artikelen 2 t/m 4

Regeling diplomatieke en internationale vrijstellingen waterschapsbelastingen	artikelen 1 t/m 4
Financiën	
Wet financiering decentrale overheden (FiDO)	artikel 2
Besluit leningvoorwaarden decentrale overheden	artikelen 1 en 2
Uitvoeringsregeling Financiering decentrale overheden	artikelen 2, 3 en 7
Regeling uitzettingen en derivaten decentrale overheden	artikelen 2 t/m 4
Regeling beleidsvoorbereiding en verantwoording waterschappen	artikelen 4, 8, 9 t/m 11
Wet op de omzetbelasting 1968	artikelen 1 en 7
Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968	diversen
Wet op de belastingen van rechtsverkeer	artikel 15 lid 1 onder c
Wet op de accijns	artikel 1
Wet belastingen op milieugrondslag	artikelen 47 tot en met 71
Externe wet- en regelgeving	Geactualiseerd per 1 juli 2013
Regelingen	Grondslag financieel (artikelen)
Personeel en organisatie	
Pensioenwet	artikel 15
Werkloosheidswet	hoofdstukken II, III en IV
Ziektewet	afdelingen 2 en 4
Algemene Pensioenwet Politieke Ambtsdragers	vijfde afdeling
Wet financiering sociale verzekeringen	artikelen 6 t/m 12, 16 t/m 56
Wet kaderregeling VUT overheidspersoneel	artikel 6
Wet op de loonbelasting 1964	hoofdstukken II, IIB, IIC, III, IV, VB
Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen	artikelen 3 t/m 6, 21 t/m 23, 25, 30a, 31, 34
Zorgverzekeringswet	hoofdstuk 5
Wet arbeid en vreemdelingen	paragraaf IV
Wet structuur uitvoerorganisatie werk en inkomen	hoofdstuk 8
Wet minimumloon en minimumvakantiebijslag	artikelen 7, 8, 12, 14, 15 t/m 18, 18b
Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965	hoofdstukken 3 en 4
Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011	hoofdstukken 3 t/m 7
Wet werk en inkomen naar arbeidsvermogen	artikelen 15, 23 t/m 26, 36, 37, 82 t/m 86, 91, 96, 134
Wet inkomstenbelasting 2001	artikelen 2.1 en 3.1
Wet overheidspersoneel onder de werknemersverzekering	artikelen 2 t/m 5, 13 t/m 20, 23 t/m 28, 31 t/m 34, 40, 43
Wet werk en arbeidsondersteuning jonggehandicapten	hoofdstukken 2 en 3
Wet tegemoetkoming chronisch zieken en gehandicapten	artikelen 2 t/m 6, 10 en 11

Pensioenreglement Stichting Pensioenfonds ABP	hoofdstuk 15; geldig m.i.v. 01-01-2013 (NB. is geen wettelijke regeling, vastgesteld door het bestuur van Stichting Pensioenfonds)
Archief	
Inkoop en aanbestedingen	
Wet implementatie rechtsbeschermingsrichtlijnen aanbesteden (tot 1 april 2013)	artikelen 14 en 15
Besluit aanbestedingsregels voor overheidsopdrachten (tot 1 april 2013)	artikelen 7 t/m 23, artikelen 29 t/m 30
Aanbestedingsreglement werken 2012 (ARW)	artikel 1.4.1
Aanbestedingswet 2012 (vanaf 1 april 2013)	afdelingen 2.1.1 en 2.1.2
Subsidies	
Regeling bijzondere subsidies waterkeren en water beheren	artikel 4
Tijdelijke regeling eenmalige uitkering stedelijke synergieprojecten kaderrichtlijn water	artikelen 2 en 3; Regeling vervalt per 01-01-2016
Subsidieregeling ESF 2007-2013	artikelen 4, 12 t/m 14; Regeling vervalt per 01-01-2021
Provinciaal en gemeentelijke wet- en regelgeving	Geactualiseerd per 1 juli 2013
Regelingen	Grondslag financieel (artikelen)
Subsidie- en bijdrageregelingen	
Gelders Klimaatprogramma 2008-2011	thema klimaat en water
Subsidieregeling meerjarenprogramma's Gelderland 2012	artikel 3
Verordening Cultuurhistorie Gelderland	artikel 6
Verordening houdende bepalingen met betrekking tot het verlenen van bijdragen in de kosten van aanleg en verbetering van primaire waterkeringen in de provincie Gelderland	artikel 2
Subsidieregeling dijkversterkingsprojecten en beheer en onderhoud primaire waterkeringen Zuid-Holland	artikelen 2, 3 en 6
Subsidieregeling fietsprojecten Zuid-Holland 2012	artikel 2
Uitvoeringsregeling Brede Doeluitkering Verkeer en Vervoer Zuid-Holland 2012	artikelen 2 en 3
Subsidieregeling water Noord-Brabant 2013	artikelen 1.2, 1.6, 2.7, 2.10, 2.11
Subsidieregeling aanpak water- en bodemkwaliteit Noord-Brabant	artikelen 3 en 8
Vaarwegverordening Gelderland 2009	artikel 4
Vaarwegenverordening Zuid-Holland	artikel 3.2.3

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 rechtmatigheidoordeel 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 rechtmatigheidoordeel 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

Bij de toetsing van begrotingsafwijkingen kunnen tenminste de volgende “soorten” begrotingsafwijkingen worden onderkend	Onrechtmatig, maar telt niet mee voor het oordeel	Onrechtmatig, en telt mee voor het oordeel
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		X

Bij de toetsing van begrotingsafwijkingen kunnen tenminste de volgende “soorten” begrotingsafwijkingen worden onderkend	Onrechtmatig, maar telt niet mee voor het oordeel	Onrechtmatig, en telt mee voor het oordeel
extra inkomsten die niet direct gerelateerd zijn. Over de aanwending van deze extra inkomsten heeft het Algemeen Bestuur nog geen besluit heeft genomen.		
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 (investerings) 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 definities³ 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 (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?

Het voorwaardencriterium 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

³ Discussierapport Financiële rechtmatigheid(scontrole) bij gemeenten en provincies (NIVRA)

waarin alle betreffende regelgeving van het waterschap is geoperationaliseerd op basis van de aspecten recht, hoogte en duur van het voorwaardencriterium.

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.