

# **CONTROLEPROTOCOL**

**Accountantscontrole Jaarrekening  
2018 e.v.**

**Waterschap  
Hunze en Aa's**

## Inhoudsopgave

<b>Hoofdstuk</b>		<b>Bladzijde</b>
	Inleiding	3
1.	Algemene uitgangspunten voor de controle (getrouwheid en rechtmatigheid)	4
2.	Te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties	4
3.	Begrip rechtmatigheid en de aanvullend te controleren rechtmatigheidscriteria	5
4.	Reikwijdte accountantscontrole rechtmatigheidstoetsing	6
5.	Communicatie en periodiek overleg	7
6.	Rapportering accountant	7
<b>Bijlage I</b>	Toelichting bij het controleprotocol	9
<b>Bijlage II</b>	Normenkader voor de rechtmatigheidscontrole	16
<b>Bijlage III</b>	Communicatie en periodiek overleg	21

## Inleiding

Begin 2018 zal de aanbesteding van de accountantscontrole voor de jaren 2018 tot en met 2021 plaatsvinden. Het is goed de reikwijdte van de opdracht, die door het algemeen bestuur wordt verstrekt, vooraf vast te leggen, opdat de aanbiedende partijen hiermee rekening kunnen houden. Bij de feitelijke opdrachtverstrekking zal hier dan ook naar verwezen kunnen worden. Ter voorbereiding en ondersteuning van de uitvoering van de jaarlijkse accountantscontrole legt het Algemeen Bestuur een aantal zaken (zoals reikwijdte van de controle) nader vast in het controleprotocol.

Dit protocol is van toepassing op de controle van de jaarrekeningen vanaf 2018 van het Waterschap Hunze en Aa's. Object van controle is de jaarrekening en daarmee tevens het financieel beheer zoals dat is uitgevoerd door of namens het Dagelijks Bestuur van Waterschap Hunze en Aa's.

## Doelstelling

Dit controleprotocol heeft als doel aan de accountant nadere aanwijzingen te geven over de reikwijdte van de accountantscontrole, de daarvoor geldende normstellingen en de daarbij verder te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties voor de controle met ingang van de jaarrekening 2018 van het Waterschap Hunze en Aa's.

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

## 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 van het Burgerlijk Wetboek voor de controle van de in art. 103 van de Waterschapswet bedoelde jaarrekening en het daarbij verstrekken van een accountantsverklaring, thans controleverklaring<sup>1</sup>, en het uitbrengen van een verslag van bevindingen.

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). Tevens moet in de opdrachtverstrekking duidelijk aangegeven worden welke wet- en regelgeving in het kader van het financieel beheer onderwerp van de rechtmatigheidscontrole is. In artikel 4 van de Controleverordening Hunze en Aa's is bepaald dat het Algemeen Bestuur deze nadere aanwijzingen stelt in een controleprotocol.

---

<sup>1</sup> Vanaf 15 december 2010 heet de **accountantsverklaring** 'controleverklaring' en zijn er nieuwe teksten beschikbaar die worden gehanteerd als uitkomst van een controleopdracht. De aanpassingen zijn het gevolg van de nieuwe Nederlandse controlestandaarden en zijn in lijn met de internationale wijzigingen als gevolg van de herziene 'International Standards on Auditing' (de 'Clarified ISAs').

## 1. Algemene uitgangspunten voor de controle (getrouwheid en rechtmatigheid)

Zoals in art 109, lid 2 van de Waterschapswet is voorgeschreven, wordt de controle van de in artikel 103 Waterschapswet bedoelde jaarrekening uitgevoerd door de door het Algemeen Bestuur benoemde accountant. 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 Dagelijks Bestuur opgestelde jaarrekening met de bij of krachtens algemene maatregel van bestuur gestelde regels bedoeld in artikel 98a Waterschapswet (zie Waterschapsbesluit);
- de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening.

Bij de controle zullen de nadere regels zoals opgenomen in hoofdstuk 5 van het Waterschapsbesluit, de richtlijnen/adviezen uit de Kadernota rechtmatigheid van de commissie Besluit begroting en verantwoording (BBV) en de Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA) en Nadere Voorschriften Controle- en Overige Standaarden (NV COS) van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA), bepalend zijn voor de uit te voeren werkzaamheden.

Onder *rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole* (financiële rechtmatigheid) wordt begrepen de definitie volgens de Kadernota rechtmatigheid van de commissie BBV '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 externe wet- en regelgeving en verordeningen van het Algemeen Bestuur van het waterschap"'.

## 2. Te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties

De accountant richt de controle in op het constateren van belangrijke fouten en baseert zich daarbij op risicoanalyse, vastgestelde toleranties en statische deelwaarnemingen en extrapolaties. Hierbij zijn twee definities van belang: de goedkeuringstolerantie en de rapporteringstolerantie.

De *goedkeuringstolerantie* is bepalend voor de oordeelsvorming en de strekking van de af te geven controleverklaring. Dit betreft het totaal van fouten of onzekerheden zonder dat de bruikbaarheid van de jaarrekening van het Waterschap voor de oordeelsvorming door gebruikers hiervan wordt beïnvloed.

Het Algemeen Bestuur stelt de goedkeuringstoleranties gelijk aan de wettelijk minimaal voorgeschreven toleranties. De goedkeuringstoleranties zijn in onderstaand schema opgenomen en zijn afhankelijk van de totale lasten van het waterschap. Dit betekent dat een totaalbedrag aan fouten in de jaarrekening ter grootte van 1 % van het kostentotaal (ter illustratie, dit is voor 2018 op basis van de begroting € 885.000) en een totaal van onzekerheden van 3 % van het kostentotaal (ter illustratie, dit is voor 2018 op basis van

de begroting circa € 2,7 miljoen) de goedkeurende strekking van de controleverklaring niet zullen aantasten.

Goedkeuringstolerantie	Strekking controleverklaring:			
	Goedkeurend	Beperking	Oordeelonthouding	Afkeurend
Fouten in de jaarrekening (% totale lasten)	≤ 1%	>1%<3%	-	≥ 3%
Onzekerheden in de controle (% totale lasten)	≤ 3%	>3%<10%	≥ 10%	-

Fouten (of het totaal van de fouten) die groter zijn dan 1% en/of onzekerheden die groter zijn dan 3% zijn worden in vaktermen 'van materieel belang' genoemd. Fouten (of het totaal van de fouten) die groter zijn dan 3% en/of onzekerheden die groter zijn dan 10% worden 'van wezenlijk belang' genoemd.

Het Waterschap wordt in het verslag van bevindingen geïnformeerd omtrent de uitkomsten van de accountantscontrole. Hierin zullen de fouten of onzekerheden die de accountant heeft geconstateerd worden gerapporteerd. Het Algemeen Bestuur stelt als maatstaf dat de accountant elke fout of onzekerheid groter dan 10% van de goedkeuringstolerantie (ter illustratie, dit is voor 2018 op basis van de begroting € 88.500) rapporteert, dit is de *rapporteringstolerantie*.

### 3. Begrip rechtmatigheid en de aanvullend te controleren rechtmatigheidscriteria

In het kader van de rechtmatigheidscontrole kunnen negen rechtmatigheidscriteria worden onderkend: het begrotingscriterium, het voorwaardencriterium, het misbruik en oneigenlijk gebruikcriterium, het calculatiecriterium, het valuteringscriterium, het adresseringscriterium, het volledigheidscriterium, het aanvaardbaarheidscriterium en 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 zal extra aandacht besteed moeten worden aan de volgende rechtmatigheidscriteria:

- Het begrotingscriterium: passen lasten, baten en balansmutaties binnen de door het algemeen bestuur vastgestelde begrotingskaders?
- Het misbruik en oneigenlijk gebruik criterium (M&O-criterium): wordt geen misbruik of oneigenlijk gebruik gemaakt van financiële mogelijkheden?
- Het voorwaardencriterium: wordt aan de voorwaarden uit wet- en regelgeving voldaan?

Zie voor een nadere toelichting op de rechtmatigheidscriteria bijlage I.

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. Uit de Waterschapswet blijkt dat de accountant de rechtmatigheid van handelingen en beslissingen van niet-financiële aard niet actief inhoudelijk hoeft te toetsen. Het kan echter wel 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, evenals met

het beoordelen van de uitkomsten van dit systeem. Het Dagelijks Bestuur draagt zorg voor de opzet en goede werking van een dergelijk systeem.

#### **4. Reikwijdte accountantscontrole rechtmatigheidtoetsing**

De accountantscontrole op rechtmatigheid is limitatief gericht op:

- de naleving van wettelijke kaders, zoals die in de kolom “Wet- en regelgeving extern” van het “Normenkader voor de rechtmatigheidscontrole” is opgenomen (Bijlage II van dit protocol). Dit uitsluitend voor zover deze directe financiële beheershandelingen betreffen of kunnen betreffen;
- de naleving van de volgende kaders:
  - de begroting;
  - de financiële verordening ex artikel 108 Waterschapswet;
  - de controleverordening ex artikel 109 Waterschapswet;
- de naleving van de overige kaders zoals opgenomen in de kolom “Interne regelgeving” van “Het normenkader voor de rechtmatigheidscontrole” (Bijlage II van dit protocol). Dit laatste voor zover van toepassing en uitsluitend voor zover deze directe financiële beheershandelingen betreffen of kunnen betreffen.

Onder de interne regelgeving zijn de verordeningen en kaderstellende besluiten van het Algemeen Bestuur opgenomen evenals daarin voorgeschreven nadere besluiten door het Dagelijks Bestuur. Voor besluiten van het Dagelijks Bestuur geldt dat alleen dient te worden getoetst of deze besluiten zijn genomen en of het besluit aan de eventueel daaraan gestelde (nadere) eisen voldoet. Verder worden ten aanzien van de interne regelgeving uitsluitend die bepalingen getoetst, die recht, hoogte en duur van financiële beheershandelingen betreffen.

Indien en voor zover bij de accountantscontrole materiële financiële onrechtmatige handelingen worden geconstateerd worden deze in de rapportage 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 Dagelijks Bestuur voor de ambtelijke organisatie c.q. besluiten van het Dagelijks Bestuur vallen daar buiten.

Uitzondering hierop vormen mandaat- en delegatiebepalingen voorzover van belang voor de getrouwheidscontrole door de accountant. Voorts kunnen interne regels wel relevant zijn voor de nadere vaststelling van de invulling van “hogere” besluiten, maar deze regels zijn op zich geen object van onderzoek.

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 verslag van bevindingen. 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 rapport van bevindingen. Deze fouten worden gekwantificeerd door de uit regelgeving in het normenkader blijken mogelijke consequenties voor de betreffende jaarrekeningpost in geld uit te drukken.

In het kader van het voorwaardencriterium blijft dat beperkt tot de bepalingen recht, hoogte en duur. Alleen daar waar aan de overige bepalingen direct financiële consequenties zijn verbonden en die dus indirect recht, hoogte of duur beïnvloeden, is kwantificering aan de orde.

## **5. Communicatie en periodiek overleg**

Ter bevordering van een efficiënte en doeltreffende accountantscontrole vindt periodiek (afstemmings-) overleg plaats met de accountant. In Bijlage III is het communicatietraject weergegeven.

## **6. Rapportering accountant**

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

### *Interimcontrole*

In de tweede helft van het jaar wordt door de accountant een zogenaamde interimcontrole uitgevoerd. Op verzoek van de auditcommissie kan de accountant een specifiek onderwerp nader onderzoeken. Over de uitkomsten van die tussentijdse controle wordt een verslag uitgebracht aan het Dagelijks Bestuur en via een bestuurlijke samenvatting aan de auditcommissie.

### *Verslag van bevindingen*

Overeenkomstig de Waterschapswet wordt omtrent de controle een verslag van bevindingen uitgebracht aan het Algemeen Bestuur en in afschrift toegestuurd aan het Dagelijks Bestuur.

In het verslag van bevindingen wordt gerapporteerd over de opzet en uitvoering van het financiële beheer en of de beheersorganisatie een getrouw en rechtmatig financieel beheer en een rechtmatige verantwoording daarover waarborgen. In aanvulling op, het in artikel 109 van de Waterschapswet voorgeschreven, verslag van bevindingen brengt de accountant over de door hem uitgevoerde (deel)controles verslag uit aan de directie over zijn bevindingen die niet van bestuurlijk belang zijn (art. 9, lid 2, Controleverordening waterschap Hunze en Aa's 2008).

### *Uitgangspunten voor de rapportagevorm*

Gesignaleerde onrechtmatigheden worden toegelicht, 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 verslag van bevindingen. De accountant rapporteert ook over eventuele bevindingen met betrekking tot de betrouwbaarheid en de continuïteit van de door het waterschap gehanteerde geautomatiseerde informatieverzorging.

Indien de accountant bij een controle afwijkingen constateert die leiden tot het niet afgeven van een goedkeurende verklaring, meldt hij deze terstond schriftelijk aan het dagelijks bestuur en vraagt hij het dagelijks bestuur daarop te reageren. Indien de accountant, na het overleg met het dagelijks bestuur daarover, van mening blijft dat de geconstateerde afwijkingen leiden tot het niet afgeven van een goedkeurende verklaring, meldt hij dit aan het algemeen bestuur en vermeldt hij daarbij de reactie van het dagelijks bestuur (art. 9, lid 1, Controleverordening waterschap Hunze en Aa's 2008).

### *Controleverklaring*

In de controleverklaring wordt op een gestandaardiseerde wijze, zoals wettelijk voorgeschreven (artikel 5.4 van het Waterschapsbesluit), 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 Dagelijks Bestuur opgestelde jaarrekening kan vaststellen.

Samengevat kan de volgende indeling worden gegeven:

<b>Soort rapport/verklaring</b>	<b>Primair voor</b>	
Interimrapport	DB/Directie	Bestuurlijke samenvatting naar Auditcie
Verslag bevindingen jaarrekeningcontrole	AB	Concept in DB
Rapport niet bestuurlijke zaken	Directie	
Controleverklaring	AB	

### **Vaststelling**

Het Controleprotocol Waterschap Hunze en Aa's is vastgesteld in de vergadering van het Algemeen Bestuur d.d. 14 februari 2018.



## **Bijlage I: Toelichting bij 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 zoals in het Waterschapsbesluit opgenomen.

De belangrijkste zaken die het controleprotocol worden vastgelegd zijn de te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties en de reikwijdte van de rechtmatigheidscontrole. Op de rechtmatigheidscontrole wordt in de toelichting op de verordening ex artikel 108 van de Waterschapswet (verordening controle financieel beheer) in algemene zin ingegaan. Hier wordt alleen nader ingegaan op de drie aanvullende rechtmatigheidscriteria: voorwaardencriterium, begrotingscriterium en misbruik & oneigenlijk gebruik criterium.

Het controleprotocol is van toepassing op de boekjaren vanaf 2018.

### **2. Aanvullende rechtmatigheidscriteria**

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

In art 109 lid 3 van de Waterschapswet wordt erop gewezen dat de controleverklaring op grond van de uitgevoerde controle aangeeft of de baten, lasten, alsmede 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 dagelijks bestuur toebehoren. Voor de rechtmatigheidstoets betekent dit dat de voorschriften die het dagelijks bestuur uitvaardigt (interne regelgeving) niet onder het rechtmatigheidsoordeel vallen. Deze voorschriften hebben immers betrekking op de relatie dagelijks bestuur - 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 dagelijks bestuur niet onder het rechtmatigheidsoordeel vallen. Indien in de externe wet- en regelgeving of de interne 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 dagelijks bestuur is vastgesteld. Indien in de externe wet- en regelgeving of interne regelgeving ook eisen aan het besluit van het dagelijks bestuur zijn opgenomen wordt ook gecontroleerd of het genomen besluit die bepalingen bevat. Controle op de naleving van de betreffende besluiten hoort niet standaard onder de accountantscontrole.

De accountant moet in zijn controle op de vraag of de financiële beheershandelingen voldoen aan de van toepassing zijnde wettelijke regelingen negen rechtmatigheidscriteria meenemen:

- calculatiecriterium: is het bedrag van de financiële stroom, gelet op de bepalingen van de regelgeving, juist vastgesteld?;
- valueringscriterium: 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?;
- begrotingscriterium: passen de lasten, baten en balansmutaties binnen de door het algemeen bestuur vastgestelde begrotingskaders?;
- misbruik- en oneigenlijk gebruikscriterium: wordt geen misbruik en oneigenlijk gebruik van financiële mogelijkheden gemaakt?

De eerste zes criteria vallen al van oudsher onder de controle van het getrouwe beeld van de jaarrekening door de accountant. Bij het getrouwheidsonderzoek controleert de accountant of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de werkelijke situatie op balansdatum. Vanaf 2009 worden ook de laatste drie criteria meegenomen in het gekwantificeerde oordeel dat de accountant geeft over de rechtmatigheid van de in de jaarrekening opgenomen lasten, baten en balansmutaties. De accountant weegt in zijn oordeel ook mee of met betrekking tot financiële beheershandelingen wordt voldaan aan in regelgeving vastgelegde voorwaarden voor het verkrijgen of verstrekken van gelden, of deze handelingen tot stand zijn gekomen binnen de geautoriseerde begroting en of door belanghebbenden verstrekte gegevens wel juist, tijdig en volledig zijn. De rechtmatigheid is dus uitgebreider dan de getrouwheid. Op de drie aanvullende criteria (vanaf 2009) wordt onderstaand nader ingegaan.

## 2.1 Voorwaardencriterium

Het voorwaardencriterium is vooral van toepassing op inkopen, aanbestedingen en subsidies. 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* van invloed zijn op de financiële rechtmatigheid, worden deze nader omschreven:

- recht: bestaat het recht op een betaling of vrijstelling op grond van de regelgeving?
- 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 voldaan aan de in regelgeving opgenomen termijnen van verstrekking, toekenning en werkingsperiode?

## 2.2 Begrotingscriterium

Het begrotingscriterium houdt in dat de financiële beheershandelingen die ten grondslag liggen aan de baten, lasten en balansposten in de jaarrekening 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 evenals het begrotingsjaar van belang is. Met de controle op de juiste toepassing van het begrotingscriterium wordt getoetst of het budgetrecht van het Algemeen Bestuur is gerespecteerd.

De kaders voor het begrotingscriterium zijn vastgelegd in de Waterschapswet (artikel 98a, 99, 100, 101 en 102) en door het Algemeen Bestuur nader vastgesteld in de Verordening ex. artikel 108 Waterschapswet.

Het begrotingscriterium omvat drie aspecten: 1. toereikendheid begrotingsbedrag, 2. juistheid toerekening begrotingsjaar en 3. 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 het Waterschapsbesluit dient in de programmaverantwoording een analyse van de afwijkingen tussen de begroting na wijziging en de programmarekening te worden opgenomen.

Op basis van de Kadernota Rechtmatigheid van de commissie Besluit, Begroting en Verantwoording (BBV) zijn er een zevental categorieën begrotingsoverschrijdingen te onderscheiden. Deze categorieën staan in onderstaande tabel met een korte toelichting of het rechtmatig is of niet.

**Tabel: begrotingsrechtmatigheid**

<b>Bij de toetsing van begrotingsafwijkingen kunnen tenminste de volgende "soorten" begrotingsafwijkingen worden onderkend</b>	<b>Onrechtmatig, maar telt niet mee voor het oordeel</b>	<b>Onrechtmatig, en telt mee voor het oordeel</b>
Kostenoverschrijdingen betreffende 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 geautoriseerd. 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	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
blijkt vanwege dit open karakter in het kader van het opmaken van de jaarrekening een (niet eerder geconstateerde) overschrijding.		
Kostenoverschrijdingen die worden gecompenseerd door extra inkomsten die niet direct gerelateerd zijn. Over de aanwending van deze extra inkomsten heeft het Algemeen Bestuur nog geen besluit genomen.		X
Kostenoverschrijdingen betreffende 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. <b>- geconstateerd tijdens verantwoordingsjaar</b> <b>- geconstateerd na verantwoordingsjaar</b>	X	X
Kostenoverschrijdingen op activeerbare activiteiten (investeringen ofwel geautoriseerd krediet) waarvan de gevolgen voornamelijk zichtbaar worden via hogere afschrijvings- en financieringslasten in het jaar zelf of pas in de volgende jaren. <b>- jaar van investeren</b> <b>- afschrijvings- en financieringslasten in latere jaren</b>	X	X

\*\* ) Voor dit type begrotingsoverschrijdingen doet de commissie BBV de aanbeveling om regels vast te leggen over de vraag of de accountant deze moet meewegen in zijn oordeel. Deze kostenoverschrijdingen zijn strikt formeel onrechtmatig. Er zijn echter verschillende situaties denkbaar waarbij de overschrijdingen binnen het door het Algemeen Bestuur uitgezette beleid zijn gebleven. Het is dan niet de bedoeling dat de accountant deze overschrijding betreft bij de beslissing of al dan niet een goedkeurende controleverklaring kan worden gegeven. Voorwaarde is wel dat deze kostenoverschrijdingen dan goed herkenbaar in de jaarrekening zijn opgenomen. Daarnaast moet de accountant in het verslag van bevindingen deze kostenoverschrijdingen, waarvan het college in de jaarrekening aan moet geven dat ze nog dienen te worden geautoriseerd, aan de orde stellen. Wanneer de raad wel nadere regels stelt, gelden uiteraard deze nadere regels als norm voor "passend in het beleid".

Tenslotte zijn er nog de budgetafwijkingen welke weliswaar in financiële zin binnen de begroting blijven, maar waarbij zeer duidelijk is dat aanzienlijk minder prestaties zijn geleverd c.q. activiteiten zijn ontplooid dan in de financiële begroting specifiek als doelstelling was aangegeven en welke niet in de jaarrekening zijn toegelicht vormen een aparte categorie “begrotingsoverschrijdingen”. Indien de accountant dit

waarneemt heeft dit geen gevolgen voor de strekking van de controleverklaring. Wel zal de accountant deze waarnemingen opnemen in zijn verslag van bevindingen.

### **2.3 Misbruik & Oneigenlijk gebruik criterium (M&O)**

De rechtmatigheid van financiële mutaties is in belangrijke mate afhankelijk van de betrouwbaarheid van verstrekte gegevens, alsmede van de integriteit van het handelen van personen. De rechtmatigeis betreft dan 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 financiële middelen (M&O-criterium). De integriteit van interne en/of externe personen is in het kader van de controle op de jaarrekening geen object van het accountantsonderzoek.

Voor het M&O-criterium worden de volgende definities<sup>2</sup> gehanteerd:

- Misbruik: "Het opzettelijk niet, niet tijdig, onjuist of onvolledig verstrekken van gegevens met als doel ten onrechte overheidssubsidies of uitkeringen te verkrijgen of niet of dan wel een te laag bedrag aan heffingen aan de overheid te betalen."
- Oneigenlijk gebruik: "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 en de strekking daarvan."

In tegenstelling tot andere getrouwheids- en rechtmatigheidsaspecten gaat het er bij het M&O-criterium in het bijzonder om vast te stellen dat in de organisatie effectieve maatregelen zijn getroffen om misbruik te voorkomen, dan wel op te sporen en dat de vigerende wet- en regelgeving duidelijk is, aangepast is aan actuele omstandigheden en te handhaven is. Het is aan het waterschap om effectieve maatregelen te nemen om M&O te voorkomen. Dat kan door het vaststellen van het zogenaamde M&O-beleid. Dit beleid is door het algemeen bestuur van het waterschap op 27 mei 2009 vastgesteld.

Als onderscheiden risicogebieden zijn benoemd:

- integriteit
- verstrekken van subsidies
- personeelskosten
- inkopen en aanbesteden
- belastinginkomsten
- schadeclaims
- vergunningverlening en handhaving

De accountant zal bij de rechtmatigheidscontrole inzake het voorkómen 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. De naleving van feitelijke bepalingen in de specifieke voorschriften is bepalend voor zowel het getrouwheidsoordeel als het rechtmatigheidsoordeel. Daarnaast zal aandacht worden

---

<sup>2</sup> Notitie Rechtmatigheid: voorkoming misbruik & oneigenlijk gebruik (M&O), Commissie BBV

besteed aan de aandacht in de organisatie voor misbruikpreventie en -opsporing, maatregelen om de wet- en regelgeving regelmatig te toetsen op actualiteit en handhavingsmogelijkheden alsmede het sanctiebeleid. Voor de interne 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. 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.

### **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 controleverklaring. In Hoofdstuk 2 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 Hoofdstuk 3 geeft het Algemeen Bestuur de reikwijdte van de rechtmatigheidstoets aan. Uitgangspunt hierbij is de tabel in bijlage II. Deze tabel bevat het normenkader, de regelgeving waaraan de accountant financiële beheershandelingen toetst in het kader van de rechtmatigheidscontrole.

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

De kolom 'Wet- en regelgeving extern' is voor het Algemeen Bestuur een gegeven. Dit geldt echter niet voor de kolom 'Interne regelgeving'. Deze kolom 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 het controleprotocol 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.

## **Bijlage II. Normenkader voor de rechtmatigheidscontrole**

### **Normenkader voor de rechtmatigheidscontrole**

In het overzicht is een inventarisatie per beleidsveld gegeven van de in het kader van de rechtmatigheidscontrole bij het waterschap Hunze en Aa's relevante externe wetgeving, specifieke uitkeringen en interne regelgeving, ingedeeld naar Europese en nationale wetgeving.

Het overzicht moet als volgt worden gelezen:

#### ***Wet- en regelgeving extern***

Hierin wordt de te toetsen algemene wet- en regelgeving met financiële beheershandelingen aangegeven, die relevant is voor het waterschap Hunze en Aa's.

#### ***Regelgeving intern***

Voor de uitvoering van de algemene wet- en regelgeving zal het Algemeen Bestuur eigen verordeningen en/of beleidsregels opstellen waarmee een nadere invulling wordt gegeven voor de lokale uitvoering van het daaraan verbonden financiële beheer. In deze kolom zijn de binnen het waterschap Hunze en Aa's geldende verordeningen en beleidsregels opgenomen, die financiële beheershandelingen bevatten of die kaderstellend zijn voor het financieel beheer.



	Wet- en regelgeving extern	Interne Regelgeving m.b.t. financiële beheershandelingen
<b>EUROPEES</b>		
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Richtlijn betreffende bestrijding van betalingsachterstand bij handelstransacties (Richtlijn 2011/7/EU)</li> <li>• BTW-richtlijn- richtlijn betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (Richtlijn 2006/112/EG)</li> <li>• Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) (<i>artikelen 107, 108 en 109, staatssteun</i>)</li> <li>• De-minimisverordening (verordening EEG Nr. 1407/2013) artikel 2</li> <li>• Algemene groepsvrijstellings-verordening (EG nr. 651/2014)</li> <li>• MKB Landbouw-vrijstellingsverordening (EU nr. 702/2014)</li> <li>• De-minimisverordening voor de landbouwproductie-sector (Eu Nr. 1408/2013)</li> <li>• Catalogus Groenblauwe Diensten</li> <li>• Europese aanbestedingsregels</li> </ul>	
<b>NATIONAAL</b>		
<b>Algemeen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Algemene wet bestuursrecht</li> <li>• Burgerlijk Wetboek</li> <li>• Reglement voor het waterschap Hunze en Aa's 2018</li> <li>• Besluit proceskosten bestuursrecht</li> <li>• Besluit tarieven openbaarheid van bestuur</li> <li>• Mededingingswet</li> <li>• Pachtprizenbesluit 2009</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Delegatiebesluit 2014 (AB)</li> <li>• Mandaatbesluit 2017 (DB)</li> <li>• Prijs- en schadevergoedingsbeleid 2003 (AB)</li> </ul>
<b>Ruimtelijk (bestuurs)recht</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wet op de ruimtelijke ordening</li> <li>• Besluit ruimtelijke ordening</li> <li>• Onteigeningswet</li> <li>• Wet inrichting landelijk gebied</li> <li>• Wet informatie- uitwisseling ondergrondse netten</li> <li>• Gemeenschappelijke regeling met Noorderzijlvest (rwzi Garmerwolde)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Keur (vanwege sanctiebepaling)</li> <li>• Procedureverordening schadevergoeding 2010 (AB)</li> <li>• Beleidsregel schadevergoeding bergingsgebieden 2010 (DB)</li> </ul>

	<b>Wet- en regelgeving extern</b>	<b>Interne Regelgeving m.b.t. financiële beheershandelingen</b>
<b>Milieu/Natuur</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wet milieubeheer</li> <li>• Samenwerkingsovereenkomst muskus- en beverrattenbeheer waterschappen Drenthe, Groningen en Overijssel</li> </ul>	
<b>Belastingen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Waterschapswet <ul style="list-style-type: none"> <li>- Waterschapsbesluit (bepalingen beleidsvoorbereiding en verantwoording)</li> </ul> </li> <li>• Waterwet <ul style="list-style-type: none"> <li>- Waterschapsbesluit</li> <li>- Waterregeling</li> </ul> </li> <li>• Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr)</li> <li>• Uitvoeringsregeling Awr</li> <li>• Invorderingswet 1990</li> <li>• Uitvoeringsregeling Invorderingswet</li> <li>• Nadere regels kwijtschelding gemeentelijke en waterschapsbelastingen</li> <li>• Kostenwet invordering Rijksbelastingen</li> <li>• Wet waardering onroerende zaken (Woz)</li> <li>• Uitvoeringsbesluit kostenverrekening en gegevensuitwisseling Woz</li> <li>• Leidraad invordering</li> <li>• Besluit vervuilingswaarde ingenomen water 2009</li> <li>• Gemeenschappelijke regeling Noordelijk Belastingkantoor</li> <li>• Wet op de internationale bijstandverlening bij de heffing van belastingen</li> <li>• Regeling diplomatieke en internationale vrijstellingen waterschapsbelastingen</li> <li>• Wet wederzijdse bijstand in de Europese Unie bij de invordering van belastingschulden en enkele andere schuldvorderingen 2012</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kostentoedelingsverordening 2014 (AB)</li> <li>• Legesverordening 2002 (AB)</li> <li>• Verordening zuiveringsheffing 2018 (AB)</li> <li>• Verordening verontreinigingsheffing 2018 (AB)</li> <li>• Verordening watersysteem heffing 2018 (AB)</li> <li>• Kwijtscheldingsregeling Hunze en Aa's 2012</li> </ul>
<b>Financiën</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Afspraken EMU (Economische en Monetaire Unie) beleid</li> <li>• Wet financiering decentrale overheden (wet Fido)</li> <li>• Uitvoeringsregeling financiering decentrale overheden</li> <li>• Besluit leningsvoorwaarden decentrale overheden</li> <li>• Regeling uitzettingen en derivaten</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verordening uitgangspunten financieel beleid, beheer en inrichting 2008 / ex art. 108 Wsw (AB)</li> <li>• Controleverordening financieel beheer 2008 / ex art. 109 Wsw (AB)</li> <li>• Financieel Statuut 2009 (AB)</li> <li>• Treasurystatuut 2009 (DB)</li> </ul>

	<b>Wet- en regelgeving extern</b>	<b>Interne Regelgeving m.b.t. financiële beheershandelingen</b>
	<p>decentrale overheden</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Regeling schatkistbankieren decentrale overheden</li> <li>• Wet gemeenschappelijke regelingen</li> <li>• Wet op de omzetbelasting</li> <li>• Wet op de Vennootschapsbelasting</li> <li>• Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971</li> <li>• Uitvoeringsbeschikking vennootschapsbelasting 1971</li> <li>• Wet op de belastingen van rechtsverkeer</li> <li>• Wet houdbare overheidsfinanciën</li> <li>• Wet belastingen op milieugrondslag</li> <li>• Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag</li> <li>• Uitvoeringsregeling belastingen op milieugrondslag</li> </ul>	
<b>Personeel en organisatie</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pensioenwet</li> <li>• Pensioenreglement ABP 2012</li> <li>• Algemene pensioenwet politieke ambtsdragers (Appa)</li> <li>• Wet normering bezoldiging topfunctionarissen publieke en semipublieke sector</li> <li>• Uitvoeringsbesluit WNT</li> <li>• Wet op de Inkomstenbelasting</li> <li>• Wet op de loonbelasting</li> <li>• Uitvoeringsbesluit loonbelasting</li> <li>• Uitvoeringsregeling loonbelasting</li> <li>• Wet minimumloon en minimumvakantietoeslag</li> <li>• Wet op de omzetbelasting</li> <li>• Sociale verzekeringswetten</li> <li>• Wet financiering sociale verzekeringen</li> <li>• Werkloosheidswet</li> <li>• Wet werk en inkomen naar arbeidsvermogen (WIA)</li> <li>• Ziektewet</li> <li>• Wet tegemoetkoming loondomein</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sociaal statuut 2007 (DB)</li> <li>• Aanvullende secundaire Arbeidsvoorwaarden (DB)</li> <li>• Schaderegeling dienststreizen 2001</li> <li>• Sectorale Arbeidsvoorwaarden Waterschapspersoneel (SAW): <ul style="list-style-type: none"> <li>- Hoofdstuk 3 beloning</li> <li>- Hoofdstuk 4 Werktijd en verlof</li> <li>- Hoofdstuk 5 Activerend personeelsbeleid</li> <li>- Hoofdstuk 6 Deskundige begeleiding bij Ziekte en Arbeidsongeschiktheid</li> <li>- Hoofdstuk 7 Disciplinaire maatregelen</li> <li>- Hoofdstuk 8 Ontslag</li> <li>- Bijlage IV Herkomst middelen IKB-collectief</li> </ul> </li> <li>• Besluit vergoeding DB en AB-leden 2009 (AB) en aanvulling AB 19-11-2014</li> <li>• Vergoedingsregeling voorzitter en leden commissie</li> </ul>

	<b>Wet- en regelgeving extern</b>	<b>Interne Regelgeving m.b.t. financiële beheershandelingen</b>
		behandeling bezwaarschriften (AB 24-06-2015)
<b>Subsidies</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• INTERREG-subsidieregelingen</li> <li>• Uitvoeringswet EFRO</li> <li>• Uitvoeringsregeling EFRO programmaperiode 2014-2020</li> <li>• Subsidieregeling ESF 2014-2020</li> <li>• Regeling bijzondere subsidies waterkeren en waterbeheren</li> <li>• Regeling subsidies hoogwaterbescherming 2014</li> <li>• Tijdelijke regeling eenmalige uitkering stedelijke synergieprojecten kaderrichtlijn water</li> <li>• Overige relevante Rijks,- provinciale en gemeentelijke subsidieregelingen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Subsidieregeling Deltaplan Agrarisch Waterbeheer (DAW)</li> </ul>
<b>Inkoop en aanbestedingen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aanbestedingswet 2012</li> <li>• Aanbestedingsreglement werken 2012</li> <li>• Gids Proportionaliteit</li> </ul>	

### Bijlage III Communicatie en periodiek overleg

Tijdstip	Onderwerp	Aard van het contact
Voorafgaand aan de interimcontrole/tussentijdse controle (najaar)	Ontwikkelingen en aandachtspunten interimcontrole	Mondeling in audit commissie
Na afsluiting van de interimcontrole	Rapportage van de bevindingen interimcontrole (managementletter)	Bespreking (concept) managementletter met de portefeuillehouder FAZ
		Schriftelijk, een bestuurlijk relevante samenvatting van de managementletter in DB. Evt. met mondelinge toelichting
		Schriftelijk, een bestuurlijk relevante samenvatting van de managementletter in audit commissie. Evt. met mondelinge toelichting.
Na afsluiting van de jaarrekeningcontrole (bij de behandeling van de jaarrekening)	Rapportage van de bevindingen van de jaarrekeningcontrole	Bespreking (concept) verslag van bevindingen met de portefeuillehouder FAZ
		Schriftelijk, een bestuurlijk relevante samenvatting van het verslag van bevindingen in DB. Evt. met mondelinge toelichting.
		Schriftelijk, een bestuurlijk relevante samenvatting van het verslag van bevindingen en de controleverklaring. Mondelinge toelichting in audit commissie.