

**PROTOCOL RECHTMATIGHEIDSCONTROLE
REGIO TWENTE**

voor

2007

en

volgende jaren

N.B. Nieuwe of gewijzigde teksten zijn groen gemakeerd !

1. Algemeen

1.1. Inleiding

Naar analogie van het bepaalde in de Gemeentewet art. 213, wijst de regioraad van Regio Twente een accountant aan voor de controle van de in art 197 GW bedoelde jaarrekening en het daarbij verstrekken van een accountantsverklaring en het uitbrengen van een verslag van bevindingen. De opdracht voor de accountantscontrole als bedoeld in art 213 GW is door Regio Twente verstrekt aan Deloitte. Aangaande deze opdracht zijn er per 1 januari 2004, van rechtswege, een tweetal belangrijke wijzigingen doorgevoerd te weten:

1. *Rechtmatigheidsoordeel*

De accountant dient jaarlijks behalve een getrouwheidsonderzoek (zijn de baten, lasten en balansmutaties correct in de jaarrekening verantwoord?), een rechtmatigheidsonderzoek naar de in de jaarrekening verantwoorde baten, lasten en balansmutaties uit te voeren. Hierbij moet de vraag beantwoord worden of de baten, lasten en balansmutaties op rechtmatige wijze tot stand zijn gekomen, oftewel: zijn de financiële beheershandelingen in overeenstemming met de geldende wet- en regelgeving uitgevoerd? Deze controle vindt zijn weerslag in de door de accountant uit te brengen accountantsverklaring.

2. *Aanwijzingen m.b.t. goedkeurings- en rapportagetoleranties*

Daarnaast heeft de regioraad de mogelijkheid om, in het kader van haar opdrachtverstrekking aan de accountant, nadere aanwijzingen te geven voor de door de accountant te hanteren goedkeurings- en rapportagetoleranties.

1.2. Doelstelling protocol

Dit protocol heeft een tweeledig doel:

1. aan de regioraad, dagelijks bestuur en de organisatie van Regio Twente een uiteenzetting geven omtrent wat onder de nieuwe accountantscontrole wordt verstaan en wat voor gevolgen dit voor bestuur en organisatie heeft.
2. nadere aanwijzingen geven aan de accountant over de reikwijdte van de accountantscontrole, de daarvoor geldende normstellingen en de daarbij te hanteren goedkeurings- en rapportagetoleranties

Analoog aan het voor 2006 vastgestelde protocol, stelt de regioraad de hierboven onder 2 genoemde aanwijzingen vast voor het controlejaar 2007 en volgende jaren. In de voorgaande jaren (2005 en 2006) heeft de accountant, met inachtneming van de voor die jaren vastgestelde normenkaders, een goedkeurende verklaring afgegeven voor de rechtmatigheid. Het normenkader is geëvalueerd, waarbij is komen vast te staan dat dit, op onderdelen geactualiseerd (zie de gearceerde tekstgedeelten), ook voor 2007 en volgende jaren van toepassing kan worden verklaard.

In dit protocol voor 2007 en volgende jaren worden, uitgaande van de normstelling voor vorig jaar, alle aandachtspunten die opgepakt moeten worden in het kader van de rechtmatigheidscontrole nogmaals besproken. Ook wordt in verband hiermee stilgestaan bij de volgende onderwerpen, voorzien van een korte toelichting.

- *Beleidsnota bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik*
Omdat in verschillende door de regioraad vastgestelde regelgeving (veelal subsidieregelingen) afdoende maatregelen zijn opgenomen om oneigenlijk gebruik en misbruik tijdig te signaleren en dit tegen te gaan, wordt er vooralsnog van afgezien om hiervoor een afzonderlijke beleidsnotitie te laten vaststellen, tenzij de behoefte daaraan op enigerlei wijze blijkt.

- *Notitie risicomanagement*
Ook van de samenstelling van een afzonderlijke notitie inzake risicomanagement is voornamelijk afgezien, omdat hierin reeds op afzonderlijke wijze inzicht wordt verschaft. Zowel in de programmabegroting als in de programmarekening wordt elk jaar een risicoparaagraaf opgenomen. Hiermee wordt inzicht verschaft in de ingeschatte risico's (begroting) en de werkelijke stand van zaken (rekening). Daarnaast wordt ook in de twee maal per jaar uit te brengen bestuursrapportages ingegaan op ontwikkelingen rond risico's. Bovendien wordt vanaf het dienstjaar 2006 in de jaarrekening een analyse opgenomen over de omvang van het weerstandsvermogen in relatie tot de in de risicoparaagraaf opgenomen risico's. De reden hiervan is dat het BBV een regioraadsbesluit hieromtrent voorschrijft. Hiermee worden de risico's die de organisatie mogelijkwijze loopt voldoende kenbaar en in relatie tot het weerstandsvermogen afdoende in beeld gebracht.
- *Notitie Interne controle*
Het interne controlemechanisme dat binnen Regio Twente wordt toegepast is in nauwe samenwerking met de accountant ingericht. Als toetsingskader hiervoor fungeren verschillende (deels interne) regelingen en afsprakenkaders, zoals dit protocol, maar ook het door het dagelijks bestuur vastgestelde budgethoudersprotocol, waarin de procedures hoe te handelen bij geconstateerde afwijkingen van de begroting, uitvoerig staat beschreven. Inmiddels worden periodiek interne controles uitgevoerd en worden de bevindingen daarvan met behulp van formats vastgelegd. Deze staan weer ten dienste aan de accountant.
- *Notitie procesbeschrijvingen*
In het kader van een door ons ingezet proces van kwaliteitsverbetering worden alle bedrijfsprocessen in kaart gebracht, beschreven en in procedures vastgelegd. Wij hebben hiervoor een speciale projectgroep ingesteld. In relatie tot dit controleprotocol maken ook de financieel-administratieve procedures hier deel van uit. Naar verwachting zal dit proces eind 2008 zijn afgerond.

1.3. Gehanteerde uitgangspunten

In het protocol voor 2006 werden een aantal uitgangspunten geformuleerd. Hoewel deze niet zijn veranderd en dus nog steeds actueel zijn, worden deze in verband met de samenhang in dit protocol nogmaals opgenomen.

Circulaire Minister Remkes

Het belangrijkste uitgangspunt bij de opstelling van dit protocol is de circulaire van Minister Remkes dd. 24 november 2004. In deze circulaire geeft de minister belangrijke aanwijzingen aangaande de manier waarop gemeenten en accountants met de nieuwe rechtmatigheidscontrole moeten omgaan. In de circulaire wordt onder andere ingegaan op de volgende zaken:

- Wat verstaan we onder rechtmatigheid?
- Verantwoordelijkheden van raad, dagelijks bestuur, accountant
- Wat te doen in geval van geen goedkeurende accountantsverklaring

De inhoud van de circulaire komt voornamelijk in hoofdstuk 3 van dit protocol aan de orde.

Ledenbrief VNG

Bij het opstellen van dit protocol is eveneens rekening gehouden met de handreiking die de VNG op 12 augustus 2004 aan haar leden heeft gedaan. In deze handreiking worden adviezen gegeven gericht op een zo groot mogelijke kans op een goedkeurende verklaring inzake rechtmatigheid bij een zo gering mogelijke inspanning cq. zo gering mogelijke kosten. Het betreft hier de volgende adviezen:

- Loop de verordeningen (artikel 212) na op onrealistische eisen;
- Stel de goedkeuringstolerantie voor de jaarrekening niet lager dan 1%;
- Stel een protocol op voor de accountantscontrole en gebruik dit om aan te geven aan welke voorwaarden uit de verordeningen en besluiten, de accountant de financiële beheershandelingen moet toetsen bij zijn rechtmatigheidscontrole.
- Legaliseer via een regioraadsbesluit voor 31 december van ieder jaar waargenomen onrechtmatige beheershandelingen. De regioraad kan dit (uiteraard) alleen ten aanzien van de interne regelgeving.
- Zorg dat de bewaking van de begroting op orde is
- Inventariseer mogelijke risico's op claims of juridische geschillen

Discussierapport Nivra

Door de beroepsorganisatie van de registeraccountants, het Koninklijk Nivra, is in bijlage 5 van het discussierapport 1 "Financiële rechtmatigheid(controle) bij gemeenten en provincies dd. 12 mei 2004, een lijst opgenomen van relevante wet- en regelgeving. Volgens het NIVRA bevat deze lijst de te toetsen algemene wet- en regelgeving die direct een relatie heeft met het financieel beheer en de inrichting van de financiële organisatie van een gemeente. Voor zover deze wet- en regelgeving van toepassing is op Regio Twente is deze in de bijlage bij dit protocol meegenomen.

Deloitte

Bovendien is rekening gehouden met de aanbevelingen die Deloitte heeft opgenomen in zijn adviesbrief dd. 16 maart 2005 betreffende de rechtmatigheidscontrole bij Regio Twente. In concreto betreft dit:

- Opstellen plan van aanpak inzake het borgen van de rechtmatigheid
- Verbetering van de kwaliteit van de interne regelgeving door het opschonen van oude regelgeving, deregulering en het afschaffen van niet handhaafbare regelgeving
- Verbeteren van administratieve organisatie en interne controle, zodat naleving en handhaving van de interne en externe wet- en regelgeving controleerbaar is vastgelegd.

De interne regelgeving is gescreend op consistentie en handhaafbaarheid. De borging van rechtmatigheid dient zoveel mogelijk te geschieden binnen de werkprocessen zelf en middels de uitvoering van (verbijzonderde) interne controle. Hierop wordt t.z.t. in de notitie inzake procesbeschrijvingen nader ingegaan.

Tenslotte is **voor zover relevant en noodzakelijk** rekening gehouden met de bevindingen zoals door de accountant vastgelegd in zijn jaarlijks uit te brengen managementletter naar aanleiding van de door hem uitgevoerde interim controles. Hierin maakt de accountant opmerkingen over de volgende onderwerpen:

- Vaststellen van het budgethouders-/budgetbeheerdersprotocol door het dagelijks bestuur;
- Opzetten van een procedure m.b.t. Europese aanbesteding;
- Opstellen van een planning waarin wordt opgenomen wanneer procesbeschrijvingen met daarin opgenomen de beoogde interne controles zullen worden gerealiseerd;
- Afwijkingen van het delegatie- en mandaatbesluit bij het accorderen van facturen;
- Gewenste functiescheidingen binnen de betalingsorganisatie;
- Gewenste interne controle op de volledigheid van opbrengsten inzake (o.a.) reizigersvaccinatie, forensische geneeskunde, parkeergelden recreatieparken)

Het budgethouder-/budgetbeheerdersprotocol is vastgesteld door het dagelijks bestuur en wordt **sedert 2006** toegepast. De vastlegging van de aanbestedingsprocedures is nog in behandeling **maar dit neemt niet weg dat de hiervoor geldende** Europese richtlijnen **al wel** worden toegepast. De overige hierboven genoemde items vinden hun plaats in het Interne Controle Protocol.

1.4. Leeswijzer

In het vervolg van deze nota wordt in hoofdstuk 2 allereerst ingegaan op de door de accountant bij Regio Twente te hanteren goedkeurings- en rapportagetoleranties.

Vervolgens wordt in hoofdstuk 3 stilgestaan bij de rechtmatigheid van financiële beheershandelingen. Hierbij wordt nader ingegaan op de wijze waarop binnen Regio Twente wordt omgegaan met het zogenaamde begrotingscriterium, met Misbruik en Oneigenlijk gebruik (M&O) en het zogenaamde voorwaardencriterium.

In hoofdstuk 4 wordt ingegaan op de manier waarop wordt omgegaan met de rechtmatigheid met betrekking tot niet financiële handelingen en/of beslissingen.

Hoofdstuk 5 handelt over de wijze waarop door de accountant zal worden gecommuniceerd (mondeling/schriftelijk) met de organisatie en met het bestuur.

Deze notitie bevat een algemene uiteenzetting omtrent de wijze waarop met rechtmatigheid moet worden omgegaan. Daarnaast wordt in verschillende (sub-)paragrafen, uitgaande van de theorie, aangegeven welke gedragslijn binnen Regio Twente wordt gehanteerd. In deze (sub-)paragrafen zijn een aantal besluiten opgenomen. Deze zijn **vet/cursief** afgedrukt.

2. Controle- en rapportagetoleranties

2.1. Algemene uitgangspunten voor de controle

Zoals in art 213 GW is voorgeschreven zal de controle van de jaarrekening, uitgevoerd door de accountant, gericht zijn 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;
- 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 en de bestuurscommissies van Regio Twente opgestelde jaarrekening met het Besluit Begroting en Verantwoording Provincies en Gemeenten;
- de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening.

2.2. Door de accountant te hanteren goedkeurings- en rapportagetoleranties

2.2.1. Algemeen

De accountant accepteert in de controle bepaalde toleranties en richt zijn controle daarop in. De accountant controleert niet ieder document of iedere financiële handeling, maar richt de controle zodanig in dat, gezien de vastgestelde goedkeuringstolerantie, 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. De accountant richt de controle in op het ontdekken van belangrijke fouten (die bij elkaar opgeteld de goedkeuringstolerantie overschrijden) en baseert zich daarbij op risicoanalyse, statistische deelwaarnemingen en extrapolaties.

In het Besluit Accountantscontrole Provincies en Gemeenten zijn minimumeisen voor de in de controle te hanteren goedkeuringstoleranties voorgeschreven. Deze eisen zijn:

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

Naast deze kwantitatieve benadering zal de accountant ook een kwalitatieve beoordeling hanteren. De weging van fouten en onzekerheden vindt ook plaats op basis van zogenaamd professional judgement.

Goedkeuringstolerantie

De goedkeuringstolerantie is het bedrag dat de som van de 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 wordt beïnvloed. De goedkeuringstolerantie is bepalend voor de strekking van de af te geven accountantsverklaring. Naarmate de goedkeuringstoleranties worden verlaagd (bijvoorbeeld van 1% naar 0,5%) wordt de kans op een afkeurende verklaring groter en worden de accountantskosten hoger. Immers, door het verlagen van de toleranties zullen aanvullende controlehandelingen noodzakelijk zijn.

Rapportagetolerantie

Naast de controletolerantie is er sprake van de rapportagetolerantie. De rapportagetolerantie is een bedrag dat gelijk is aan of lager is dan de bedragen voortvloeiend uit de goedkeuringstolerantie. Bij overschrijding van deze tolerantiegrens vindt rapportage plaats in het verslag van bevindingen. Een lagere rapportagetolerantie leidt in beginsel niet tot aanvullende controlewerkzaamheden, maar wel tot een uitgebreidere rapportage van bevindingen. De rapportagetolerantie kan worden vastgesteld op een percentage, bijvoorbeeld 50% van de goedkeuringstolerantie of op een maatschappelijk relevant geacht absoluut bedrag.

2.2.2. Gedraglijn Regio Twente

De regioraad heeft de mogelijkheid om de goedkeuringstolerantie neerwaarts bij te stellen.

In navolging van de advisering door de VNG en teneinde een stijging van de accountantskosten te voorkomen wordt voorgesteld niet af te wijken van bovengenoemde tabel.

De door de accountant te hanteren tolerantiegrenzen worden jaarlijks bepaald door de begrotingsomvang.

Op basis van de begroting 2007 van Regio Twente bijvoorbeeld betekenen bovengenoemde percentages dat een totaalbedrag aan fouten in de jaarrekening van maximaal € 717.000,- (dit was € 550.000,-) en een totaalbedrag van onzekerheden van maximaal € 2.151.000,- (dit was € 1.650.000,-) de goedkeurende strekking van de accountantsverklaring niet zullen aantasten. Deze forse stijging van de tolerantiegrens is het gevolg van een toename van de begroting 2007. Dit is het gevolg van de toevoeging daaraan van de specifieke rijksbijdrage voor integratie van jeugdgezondheidszorg 0 – 19 jarigen (ca. € 7,5 mln.) en een toename van de rijksbijdrageregeling voor het taakveld mobiliteit (ca. 9 mln.).

Onder fouten en/of onzekerheden wordt verstaan fouten en/of onzekerheden met betrekking tot de getrouwheid van de jaarrekening en/of fouten en/of onzekerheden met betrekking tot de rechtmatigheid van de aan de jaarrekening ten grondslag liggende beheershandelingen.

De rapporteringstolerantie spitst zich toe op die elementen die de regioraad in de rapportage van de accountant terug wil zien, zonder dat dit de accountantsverklaring beïnvloedt. Deze elementen kunnen, indien ze niet adequaat worden afgehandeld, in de toekomst wellicht leiden tot een afkeurende verklaring. Wij achten het van belang dat de accountant rapporteert over fouten indien deze groter zijn dan circa 15% (dit was 20 %) van het hierboven genoemde grensbedrag ad € 717.000,-

Daarom wordt voorgesteld om de rapportagetoleranties vast te stellen op een absoluut bedrag van € 100.000. Omtrent fouten en/of onzekerheden groter dan € 100.000 dient door de accountant te worden gerapporteerd.

3. Rechtmatigheid m.b.t. handelingen en beslissingen van financiële aard

3.1. Definitie Rechtmatigheid

Onder rechtmatigheid wordt begrepen de definitie volgens het Besluit Accountantscontrole Provincies en Gemeenten (BAPG) 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.

Uitgangspunt is dat de accountant alleen de financiële rechtmatigheid toetst. Dat wil zeggen dat het gaat om rechtmatigheid van beheershandelingen die leiden tot financiële transacties die in de jaarrekening worden verantwoord ofwel het financieel beheer waarvan de uitkomsten zijn opgenomen in de jaarrekening. Het begrip financiële rechtmatigheid reikt dus minder ver dan het juridische begrip rechtmatigheid, waarbij voor alle processen zou moeten worden getoetst of aan alle wet- en regelgeving wordt voldaan.

3.2. Regelgeving

De wet- en regelgeving waarom het gaat is te onderscheiden in regelgeving die voor Regio Twente een gegeven is en regels die de Regio zelf heeft gesteld.

Regels die voor de Regio een gegeven zijn:

- Europese regels
- Wetten
- Algemene maatregelen van bestuur
- Ministeriële regelingen
- Provinciale verordeningen

Regelgeving van de Regio zelf:

Voor de accountant is dit een gecompliceerd onderdeel. Iedere overheidsorganisatie heeft immers haar eigen regelgeving. Aan welke regelgeving moet de accountant toetsen? Hierbij moet onderscheid gemaakt worden tussen verordeningen, begroting en DB-besluiten.

1. Verordeningen

Voor alle typen verordeningen geldt dat de accountant ze in zijn rechtmatigheidscontrole dient te betrekken voor zover de regels betrekking hebben op financiële beheershandelingen en transacties. De regioraad zou kunnen besluiten dat aan bepaalde formele aspecten die wel zijn voorgeschreven, maar in de praktijk niet worden gebruikt, vooralsnog geen financiële consequenties worden verbonden. Het gaat dan om voorschriften die niet onmisbaar zijn voor een controleerbare rechtmatige afhandeling van financiële beheershandelingen, maar bijvoorbeeld wel extra waarborgen bieden tegen misbruik of oneigenlijk gebruik danwel nuttig zijn voor een efficiënte afhandeling, zoals voorschriften voor de indieningsdatum of te gebruiken formulieren.

Wij stellen voor om de formele aspecten uit te sluiten van de rechtmatigheidscontrole.

De, volgens de Regioraad, voor de rechtmatigheidscontrole relevante verordeningen zijn in een afzonderlijke bijlage bij dit protocol opgenomen. In deze bijlage zijn bij deze verordeningen de artikelen van betreffende verordeningen vermeld die de accountant moet hanteren als toetsingskader. De formele aspecten zijn hierbij zo min mogelijk meegenomen.

2. Begroting

De accountant zal controleren of de bedragen juist en volledig in de jaarrekening worden verantwoord en de verschillen met de gewijzigde begroting juist worden gepresenteerd. Het DB dient een analyse van deze afwijkingen te maken en daarbij te verantwoorden waaraan de overschrijdingen te wijten zijn. Deze verantwoording, en de vraag of het DB binnen het door de regio raad vastgestelde beleid is gebleven, zal de accountant bij zijn oordeelsvorming betrekken. Voor wat betreft het beleid dat de Regio Twente hanteert aangaande begrotingsoverschrijdingen wordt verder verwezen naar paragraaf 3.5.2 van deze notitie.

3. DB-besluiten

DB-besluiten moeten in ieder geval in de controle betrokken worden voor zover ze een noodzakelijke uitwerking zijn van rijkswetgeving of een uitwerking zijn van door de regio raad vastgestelde regelgeving. Zaken als mandaten en volmachten, benodigde medeparafen of ondertekeningen en dergelijke zullen over het algemeen in een DB-besluit zijn geregeld. Dit soort besluiten dient bij de controle van de rechtmatigheid te worden betrokken.

In principe kan het DB besluiten om handelingen, die in afwijking van zijn eigen besluiten zijn verricht, achteraf te bekrachtigen. Een orgaan dat bevoegd is te besluiten kan immers ook zijn besluiten herzien. Afwijkingen van DB-besluiten kunnen echter zodanig in strijd zijn met de kaders die de Regioraad heeft gesteld, of anderszins zodanig inbreuk maken op een ordelijk en controleerbaar beheer, dat het DB daarvoor verantwoording aan de Regioraad moet afleggen (actieve informatieplicht). De accountant moet dan vaststellen of aan de actieve informatieplicht is voldaan.

3.3. Geen goedkeurende verklaring, en dan?

Hoewel de accountant over **de jaren 2005 en 2006** goedkeurende verklaringen inzake rechtmatigheid heeft afgegeven, kan zich in de toekomst een situatie voordoen waarin strijdigheid ontstaat met enige regelgeving. Het is in dat geval uiterst belangrijk dat de accountant in zijn verslag duidelijk aangeeft waarom in dat geval geen algehele goedkeuring kan worden afgegeven. De Regioraad moet immers wel weten of de eventuele financiële gevolgen van een kennelijk onrechtmatig financieel beheer juist en volledig (en dus getrouw) in de verantwoording zijn opgenomen. Consequentie is dat de Regioraad zal worden gevraagd om een jaarrekening vast te stellen die qua verantwoording weliswaar getrouw is, maar waarbij aan het achterliggende financieel beheer kennelijk nogal wat mankeert.

Geconstateerde strijdigheid kan door de Regioraad worden opgeheven door:

- het nemen van maatregelen om de rechtmatigheid (in de toekomst) te verbeteren,
- het nemen van een indemniteitsbesluit
- het goedkeuren van de jaarrekening.

3.3.1. Maatregelen om de rechtmatigheid (in de toekomst) te verbeteren

De mogelijkheden die de Regioraad en het DB hebben om onrechtmatigheden recht te zetten of voor de toekomst te vermijden hangen af van de aard van de onrechtmatigheid.

Europese regels en regelgeving van het rijk en de provincie zijn voor Regio Twente een gegeven. Als er financiële beheershandelingen zijn verricht die in strijd zijn met deze regelgeving, dient te worden onderzocht of het mogelijk is om deze onrechtmatigheid alsnog recht te zetten. Meestal zal herstel niet meer mogelijk zijn. De jaarrekening verantwoordt immers over handelingen die al hebben plaatsgevonden. In dergelijke gevallen is het vooral van belang dat duidelijk wordt wat de oorzaak van het onrechtmatig handelen is geweest en dat maatregelen worden genomen die een herhaling in de toekomst worden voorkomen.

Als er gehandeld is in strijd met de eigen -Regio- regels, zijn er meerde opties. Ook dan zal het zelden mogelijk zijn om de handeling achteraf alsnog in overeenstemming te brengen met de regels. Wel kan de onrechtmatige handeling alsnog worden geaccordeerd, als er bijvoorbeeld een bevredigende uitleg over bijzondere omstandigheden is gegeven (hardheidsclausule achteraf). De Regioraad heeft ook de mogelijkheid, als regelgever, om de regels in overeenstemming te brengen met de handeling. Het zal geen aanbeveling verdienen om dit met terugwerkende kracht te doen. Het zal echter zeker nuttig zijn om eigen regels, die slecht gevolgd blijken te worden, tegen het licht te houden. Indien de conclusie is dat de regel goed is maar de naleving slecht, dan zal, net als voor de hogere wetgeving, moeten worden nagegaan waaraan het te wijten is waarom de regels niet worden nageleefd.

3.3.2. Indemniteitsbesluiten

Als de Regioraad tot het oordeel komt dat uitgaven niet rechtmatig tot stand zijn gekomen stelt zij het DB hiervan op de hoogte. Het DB dient dan binnen twee maanden een indemniteitsbesluit voor te leggen. De Regioraad moet over het indemniteitsbesluit besluiten alvorens de rekening vast te stellen.

Indemniteit betekent: bekrachtiging achteraf van een handeling waartoe men niet gemachtigd was. Door de bekrachtiging wordt de onrechtmatigheid als het ware achteraf opgeheven. Zo letterlijk is dit echter niet altijd nodig en ook niet altijd mogelijk. Een indemniteitsbesluit is:

1. enerzijds niet altijd in staat om een onrechtmatigheid op te heffen.
2. anderzijds niet vereist om een onrechtmatigheid op te heffen,

ad 1. Wanneer uitgaven zijn gedaan in strijd met hogere wetgeving is de Regioraad niet bevoegd om de onrechtmatigheid op te heffen. Een handeling in strijd met hogere wet- en regelgeving kan door een besluit van de Regioraad immers niet achteraf gewettigd worden. In dit geval wordt het DB gedechargeerd zonder dat de onrechtmatigheid is opgeheven. Het DB kan eigener beweging een analyse geven van de onrechtmatigheid en een voorstel doen hoe hiermee in de toekomst om te gaan. Als de Regioraad hiermee de kwestie voldoende behandeld vindt zal zij de rekening vaststellen. Als het DB geen voorstel doet dat naar het oordeel van de Regioraad voldoende zekerheid biedt dat het probleem wordt opgelost, dan is het mogelijk dat de Regioraad een indemniteitsbesluit wil.

3.3.3. Goedkeuren van de jaarrekening

ad 2. De Regioraad beslist zelf wanneer een indemniteitsbesluit nodig is. Een indemniteitsbesluit is niet vereist om een onrechtmatigheid op te heffen. Veel onrechtmatigheden worden "gewoonweg" opgeheven door het vaststellen van de jaarrekening. Het is aan de Regioraad te beslissen of een indemniteitsprocedure wordt gestart. Het oordeel van de accountant zal daarbij een belangrijk hulpmiddel zijn, maar het is niet de accountant die beslist of een indemniteitsprocedure wordt gestart. Het is dus mogelijk dat een post, gegeven het oordeel van de accountant, objectief gezien onrechtmatig is, maar dat de Regioraad daarover niet het politieke oordeel van onrechtmatigheid velt. Enige voorbeelden van omstandigheden waarbij zich dat kan voordoen:

Begrotingsonrechtmatigheid:

Er zijn uitgaven gedaan waarmee de begrotingsposten worden overschreden. De Regioraad kan door het vaststellen van de jaarrekening de verschillen bekrachtigen. Een indemniteitsbesluit is hiervoor niet nodig. De Regioraad kan er wel voor kiezen om een indemniteitsbesluit te laten nemen, bijvoorbeeld als men de afwijking ten opzichte van de begroting dusdanig ernstig vindt, dat er een afzonderlijk debat aan gewijd moet worden.

Handelingen in strijd met eigen regelgeving of regioraadbesluiten:

Het DB zal reageren op de verklaring en het verslag van de accountant. Dat zal onder meer inhouden dat het DB aangeeft op welke wijze de onrechtmatigheden die de accountant signaleert, zullen worden opgelost. Als de Regioraad zich daarin kan vinden dan kan zij door het aannemen van de rekening daarmee instemmen. Een indemniteitsbesluit is dan niet nodig.

3.3.3. Gedraglijn rechtmatigheid bij Regio Twente

Wij stellen u voor om binnen Regio Twente voor 2007 en volgende jaren wederom de volgende gedraglijn te hanteren:

- ***Als de financiële gevolgen van een tekortkoming tijdig (voor datum afgifte van de accountantsverklaring) zijn hersteld, is er geen sprake van een onrechtmatigheid.***
- ***De regioraad heeft de bevoegdheid om voor de datum van afgifte van de accountantsverklaring van het controlejaar, een intern of door de extern accountant, tijdens zijn interim-controle, geconstateerde onrechtmatigheid alsnog te legaliseren. Regelgeving van hogere orde (externe wet- en regelgeving) kan door de regioraad niet buiten werking worden gesteld.***
- ***De regioraad heeft de mogelijkheid om handelingen die in strijd zijn met de eigen interne regelgeving, middels een afzonderlijk regioraadbesluit, alsnog goed te keuren.***
- ***De regioraad heeft de mogelijkheid om, middels vaststelling van de jaarrekening begrotingsoverschrijdingen alsnog, na afloop van het jaar, goed te keuren. De vraag of en welke begrotingsoverschrijdingen als onrechtmatig moeten worden aangemerkt, wordt in paragraaf 3.5.2. beantwoord.***

3.4. Rechtmatigheidscriteria

In het kader van de rechtmatigheidscontrole kunnen negen rechtmatigheidscriteria worden onderkend. Deze hebben betrekking op:

1. Misbruik en oneigenlijk gebruikcriterium

Dit betreft de interne toetsing op de juistheid en volledigheid van gegevens die door derden zijn verstrekt bij het gebruik van overheidsregelingen (=misbruik) en de interne toetsing of derden bij het gebruik van overheidsregelingen geen (rechts)handelingen hebben verricht die in strijd zijn met het doel of de strekking van de regeling (=oneigenlijk gebruik).

2. Adresseringscriterium

De persoon of organisatie waar een financiële stroom naar toe is gegaan is juist.

3. Leveringscriterium.

Juistheid van de ontvangen goederen en diensten.

4. Aanvaardbaarheidscriterium

De financiële beheershandeling past bij de activiteiten van Regio Twente en in relatie tot de kosten is een aanvaardbare tegenprestatie overeengekomen.

5. Volledigheidscriterium

Alle opbrengsten die verantwoord zouden moeten zijn, zijn ook verantwoord.

6. Begrotingscriterium

Financiële handelingen moeten passen binnen het kader van de geautoriseerde begroting cq. binnen de opgestelde en geautoriseerde programma's.

7. Voorwaardencriterium

Besteding en inning van gelden zijn aan bepaalde voorwaarden verbonden, waarop door de accountant moet worden getoetst. Deze voorwaarden liggen vast in wet- en regelgeving (Algemeen verbindende voorschriften van de Europese Unie, formele wetten, algemene maatregelen van bestuur, ministeriele regelingen, bestuursbesluiten, verordeningen, richtlijnen, protocollen, jurisprudentie etc.)

8. Calculatiecriterium

De vastgestelde bedragen zijn juist berekend (bijvoorbeeld correct gebruik van tarieven).

9. Valuteringscriterium

Het valuteringscriterium betreft het verantwoorden van baten en lasten in de periode waarop deze betrekking hebben. Het gaat dus om de juistheid van het tijdstip van betaling en verantwoording van verplichtingen en baten. Onder een stelsel van baten en lasten (zoals bij Regio Twente gehanteerd) valt het valuteringscriterium in beginsel samen met het begrotingscriterium. Het gaat hier om het aspect toerekening aan het juiste begrotingsjaar.

In het kader van het getrouwheidsonderzoek werd en wordt door de accountant al aandacht besteed aan de meeste van bovengenoemde 9 criteria. Voor de oordeelsvorming over de rechtmatigheid van het financieel beheer zal door de accountant extra aandacht besteed moeten worden aan de volgende rechtmatigheidscriteria:

- het begrotingscriterium;
- het misbruik en oneigenlijk gebruik criterium (M&O-criterium);
- het voorwaardencriterium.

In de volgende drie paragrafen wordt op deze drie criteria nader ingegaan.

Bij al de negen criteria is het zaak dat intern, hetzij binnen de processen zelf, hetzij door het toepassen van verbijzonderde interne controle¹, wordt vastgesteld of de criteria worden nageleefd. Bij onvoldoende interne controle maatregelen is immers het risico aanwezig dat fouten pas achteraf, door de accountant, worden vastgesteld. Op dat moment is het vaak te laat om nog corrigerende maatregelen te treffen en een eventueel afkeurende accountantsverklaring te voorkomen. Hierop wordt in de nota Interne Controle nader ingegaan.

3.5 Begrotingscriterium

3.5.1. Algemeen

Als blijkt dat de gerealiseerde lasten zoals weergegeven in de jaarrekening hoger zijn dan de geraamde bedragen met inbegrip van de laatste begrotingswijziging, is -voor zover het de begrotingsoverschrijdingen betreft- mogelijk sprake van onrechtmatige uitgaven. De overschrijding kan namelijk in strijd zijn met het budgetrecht van de Regioraad zoals geregeld in de Gemeentewet.

Hieronder wordt verstaan: controle door personen die geen bemoeienis hebben met de uitvoering van het proces. Deze controle vindt meestal achteraf, voordat de accountantscontrole wordt uitgevoerd, plaats.

De begrotingsrechtmatigheid kent de volgende invalshoeken:

1. Juiste begrotingsartikel

De boeking op het juiste begrotingsartikel dient uiteraard primair gewaarborgd te worden door interne procedures. De accountant toetst of een en ander via het budgetteringssysteem intern adequaat wordt bewaakt.

2. Toereikendheid begrotingsbedrag (alleen voor uitgaven)

Financiële handelingen moeten passen binnen het kader van de geautoriseerde begroting. Past het totaal van de uitgaven binnen het opgestelde en geautoriseerde programma?

3. Juist begrotingsjaar

Dit is in algemene zin object van accountantsonderzoek. Het overboeken van zogenaamde restantkredieten, de overlopende posten en het vormen van allerlei "potjes" via voorzieningen en/of bestemmingsreserves heeft daarbij bijzondere aandacht.

3.5.2. Gedraglijn Regio Twente

De begroting van Regio Twente bestaat uit vijf programma's die vervolgens in verschillende producten uiteenvallen. Gedurende het jaar worden de uitgaven en inkomsten van het gehele programma functioneel (per kosten- en opbrengstensoort) gevolgd. Indien blijkt dat de nettolasten van een (of meerdere) programma(s) (dreigen te) worden overschreden, vindt er een begrotingswijziging plaats.

Als tijdens de accountantscontrole blijkt dat de gerealiseerde lasten zoals weergegeven in een programma hoger zijn dan de geraamde bedragen met inbegrip van de laatste begrotingswijziging, is, voor zover er sprake is van een programma-overschrijding, mogelijk sprake van onrechtmatige uitgaven. De overschrijding kan namelijk in strijd zijn met het budgetrecht van de regioraad.

Voor de afsluitende oordeelsvorming is van belang in hoeverre deze overschrijding past binnen het door de regioraad geformuleerde beleid. Het bepalen of een overschrijding al dan niet verwijtbaar is, is voorbehouden aan de regioraad.

Wij stellen u voor om op de volgende wijze met programmaoverschrijdingen om te gaan:

1. Kostenoverschrijdingen (per programma) die geheel of grotendeels worden gecompenseerd door direct gerelateerde inkomsten.

Bijvoorbeeld: BWS en BLS

Dergelijke overschrijdingen worden bij Regio Twente als **rechtmatig** aangemerkt.

2. Kostenoverschrijdingen (per programma) die passen binnen het bestaande beleid, maar die niet tijdig konden worden gesignaleerd.

Bijvoorbeeld:

- Vorderingen die niet geïnd kunnen worden
- Uitbraak van epidemieën en rampen waarop Regio Twente moet reageren
- Aanspraken op verstrekte garanties

Vaak blijken dergelijke zaken pas bij het opmaken van de jaarrekening. Deze overschrijdingen worden binnen Regio Twente als **rechtmatig** aangemerkt.

3. Kostenoverschrijdingen (per programma) die passen binnen het bestaande beleid maar die ten onrechte niet tijdig gesignaleerd zijn.

Bijvoorbeeld de verwachte kostenoverschrijding op jaarbasis was via tussentijdse gegevens al wel bekend maar men heeft tegen beter weten in geen voorstel tot begrotingsaanpassing ingediend.

Dergelijke overschrijdingen worden binnen Regio Twente als **onrechtmatig** aangemerkt.

4. Kosten (overschrijdingen) inzake activiteiten die niet passen binnen het bestaande beleid en waarvoor en tegen beter weten in geen voorstel tot begrotingswijziging heeft ingediend.

Deze kosten (overschrijdingen) worden binnen Regio Twente als **onrechtmatig** beschouwd.

5. Kosten (overschrijdingen) inzake activiteiten welk achteraf als onrechtmatig moeten worden beschouwd omdat dit bijvoorbeeld bij nader onderzoek van de subsidieverstrekker, belastingdienst of een toezichthouder blijkt.

Ook dergelijke kosten (overschrijdingen) dienen als **onrechtmatig** te worden beschouwd.

6. Kosten die weliswaar binnen de begroting blijven maar waarbij minder prestaties zijn geleverd cq. minder activiteiten zijn ontplooid dan begroot (voor zover de begrootte productie in de begroting is vastgelegd).

Ook hier is sprake van **onrechtmatige** uitgaven.

7. Kostenoverschrijdingen op activeerbare activiteiten (investeringen) waarvan de gevolgen voornamelijk pas in latere jaren via hogere afschrijvings- en financieringslasten zichtbaar worden.

Dergelijke overschrijdingen worden in het jaar waarin ze zich voordoen als **onrechtmatig** aangemerkt. De hieruit voortvloeiende afschrijvingen, die daarop in de volgende jaren volgen, zijn **rechtmatig**.

8. Kostenoverschrijdingen die pas bij het opmaken van de jaarrekening bekend worden nadat verdeling van de overhead over de producten en programma's heeft plaatsgevonden.

Dergelijke overschrijdingen zijn **rechtmatig**, mits voldaan wordt aan de eis dat op de kostenplaatsen geen kostenoverschrijdingen voorkomen en ze passen binnen het geformuleerde beleid.

Kosten/programmaoverschrijdingen die op grond van bovenstaande als onrechtmatig worden aangemerkt dienen door het DB in de jaarrekening, te worden geanalyseerd. Het DB dient te verantwoorden waaraan deze overschrijdingen te wijten zijn. De regioraad heeft de mogelijkheid om, bij een adequate analyse de jaarrekening, zonder indenniteitsprocedure goed te keuren.

3.6. Misbruik en oneigenlijk gebruik

3.6.1. Algemeen

In de toelichting op het Besluit Accountantscontrole Provincies en Gemeenten (BAPG) wordt het M&O-criterium specifiek vermeld in verband met de uitkeringen in de zin van inkomensoverdrachten. Het BAPG stelt dat de rechtmatigheid niet alleen betrekking heeft op het voldoen aan de voorwaarden, maar ook op de juistheid en volledigheid van de gegevens die de belanghebbende verstrekt. Tot een M&O-beleid behoort een mix van maatregelen om zoveel mogelijk de juistheid en volledigheid van gegevens van derden te kunnen vaststellen.

De accountant dient erop toe te zien dat het M&O-beleid, gelet op de mogelijkheden die er zijn, voldoende actueel en toereikend is.

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.

3.6.2. Gedraglijn Regio Twente

Door de regioraad is in verschillende verordeningen en besluiten een M&O beleid vastgesteld. Voor bestaande procedures zijn getoetst in hoeverre deugdelijke maatregelen ter voorkoming van misbruik- en oneigenlijk gebruik worden genomen. Deze toetsing heeft voornamelijk opgeleverd dat er geen aanleiding bestaat om naast deze specifieke maatregelen ook nog eens algemene maatregelen op het gebied van M & O beleid vast te laten stellen. Het huidige stelsel maatregelen wordt voldoende geacht.

3.7. Voorwaardencriterium.

3.7.1. Algemeen

Besteding en inning van gelden door Regio Twente zijn aan bepaalde voorwaarden verbonden waarop door de accountant moet worden getoetst. Deze voorwaarden liggen vast in wetten en regels van hogere overheden en in interne regelgeving. De gestelde voorwaarden hebben in het algemeen betrekking op:

- de omschrijving van de doelgroep respectievelijk het project;
- de heffings- en/of declaratiegrondslag;
- normbedragen (hoogte en duur);
- de bevoegdheden;
- het voeren van een administratie;
- het verkrijgen en bewaren van bewijsstukken;
- aan te houden termijnen besluitvorming, betaling, declaratie e.d.

De precieze invulling verschilt per wet, regeling en/of verordening. Voor alle geldstromen dient ondubbelzinnig vast te staan welke voorwaarden er op van toepassing zijn. Hieromtrent dient de accountant in overleg te treden met de Regioraad. De regioraad is op Regio Twente niveau kadersteller en wordt geacht de norm te stellen waaraan het dagelijks bestuur moet worden getoetst. De regioraad dient dan ook op grond van een overzicht van alle voor Regio Twente geldende (interne en externe) wet- en regelgeving het voorwaardencriterium te operationaliseren. Concreet betekent dit dat door de regioraad limitatief (v.w.b. de interne regelgeving: per artikel), moet zijn bepaald aan welke in (interne en externe) wet- en regelgeving vastgelegde, voor Regio Twente relevante, voorwaarden de accountant moet toetsen.

De accountantscontrole op rechtmatigheid is limitatief gericht op:

1. de naleving van externe wettelijke kaders, dit uitsluitend voor zover deze directe financiële beheershandelingen betreffen of kunnen betreffen.
 - de naleving van de volgende interne kaders:
 - de begroting
 - diverse verordeningen m.b.t. financiële beheershandelingen
 - overige kaders (protocollen, instructies, regelingen etc), voor zover van toepassing en uitsluitend voor zover deze directe financiële beheershandelingen betreffen of kunnen betreffen.

Handelingen en beslissingen van niet financiële aard (bijvoorbeeld in relatie tot arbeidsomstandigheden) vallen dus volgens het BAPG buiten het bereik van de rechtmatigheidscontrole door de accountant.

3.7.2. Gedraglijn Regio Twente

Door de regioraad zijn in verschillende verordeningen en besluiten voorwaarden opgenomen. Met het vaststellen van de reikwijdte van de rechtmatigheidstoets door de accountant in dit protocol wordt het voorwaardencriterium nader uitgewerkt. De precieze definiëring van het rechtmatigheidsbegrip zoals dat voor Regio Twente gaat gelden, vindt plaats in dit protocol. Regio Twente heeft alle interne en externe wet- en regelgeving die van toepassing is op de Regio Twente gescreend op relevantie voor de rechtmatigheid. In bijlage 1 bij dit protocol is een opsomming van deze externe en interne wet- en regelgeving gegeven.

4. Rechtmatigheid i.v.m. niet financiële handelingen en beslissingen

4.1. Algemeen

Hiervoor werd ingegaan op handelingen en beslissingen van financiële aard. Het kan zijn dat handelingen en beslissingen van niet financiële aard op termijn kunnen leiden tot financiële gevolgen. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het niet voldoen aan de wet bescherming persoonsgegevens (WBP), waardoor er sprake kan zijn van claims en dus van mogelijke financiële gevolgen.

Van de accountant wordt niet verwacht dat hij de handelingen en beslissingen van niet financiële aard door een onderzoek in detail (per afzonderlijke handeling of beslissing) controleert. De accountant kan in dit kader volstaan met het beoordelen van het interne systeem van risicoafweging en kwaliteitsborging.

Dit interne systeem zou er uit moeten bestaan dat er bij handelingen en beslissingen van niet financiële aard door de betrokken afdelingen een expliciete inschatting plaatsvindt van het risico op mogelijke claims, als de relevante wet- en regelgeving niet of niet juist wordt nageleefd.

Bij risicovolle stappen dient ervoor te worden gezorgd dat in ieder geval alle relevante stappen, verband houdend met de juiste naleving van wet- en regelgeving, in een procedure (cq. werkinstructie) zijn opgenomen. Daarnaast is het noodzakelijk dat risicovolle wijzigingen in relevante wet- en regelgeving in de procedures en/of werkinstructies tijdig en juist worden geïncorporeerd.

4.2. Gedraglijn Regio Twente

In haar brief aan de leden dd. 12 augustus 2004 spreekt de VNG over een "minimale invulling". Deze minimale invulling houdt in dat de accountant jaarlijks kennisneemt van:

een centrale registratie van klachten, claims en juridische geschillen
een jaarlijks door budgethouders/afdelingshoofden op te stellen overzicht van risico's en corresponderende maatregelen

Bij Regio Twente zal aan deze minimale invulling de volgende invulling worden gegeven:

4.2.1. Klachtenregistratie/rapportage van de inspectie voor de volksgezondheid etc.

Binnen Regio Twente is op 26 november 2001 een Klachtenregeling vastgesteld. Jaarlijks worden de binnengekomen klachten gerecapituleerd in een klachtenrapportage. Regio Twente zorgt ervoor dat deze rapportage ten tijde van de jaarrekeningcontrole ter inzage van de accountant gereed ligt.

In bovengenoemde klachtenregistratie liggen alle klachten inzake (vermeende) (medische) missers vast. Aan de hand van deze registratie kan de accountant zich een beeld vormen van de frequentie en ernst van door de Regio Twente gemaakte (medische) fouten en de (mogelijke) eventueel hieruit voortvloeiende financiële consequenties.

De accountant raadpleegt naast de klachtenregistratie tevens de rapportage van de inspectie voor de volksgezondheid en eventuele andere relevante inspectierapporten.

De rapportage van de inspectie gaat in op de kwaliteit van de zorg, dat wil zeggen de score's van de Regio Twente op de criteria van verantwoorde zorg. Daarnaast worden door de inspectie adviezen gegeven. Indien de kwaliteit onvoldoende is wordt aangegeven welke acties de Regio Twente binnen welke termijn moet nemen. De inspectie geeft de Regio Twente, indien noodzakelijk, aanwijzingen.

4.2.2. Overleg met secretaris en controller

Jaarlijks, ten tijde van de jaarrekeningcontrole, vindt overleg plaats tussen de controller en de secretaris van Regio Twente enerzijds en de accountant anderzijds, inzake binnengekomen claims en lopende juridische geschillen, op basis van de centrale registratie die ten behoeve hiervan wordt gevoerd. Tevens wordt in deze bespreking ingegaan op intern geconstateerde handelingen die (mogelijk) als onrechtmatig of als fraude kunnen worden aangemerkt

4.2.3. Risico inventarisatie

Door de controller dienen, in samenwerking met de budgethouders de volgende activiteiten te worden uitgevoerd:

- 1) inventarisatie van de meest risicovolle activiteiten of processen van de afdeling, vanuit juridische optiek;
- 2) inventarisatie van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving en interne procedures/werkwijzen bij de geselecteerde activiteiten/processen
- 3) Analyse van de geselecteerde activiteiten/processen, gericht op het vaststellen of in interne procedures/werkwijzen voldoende waarborgen zijn ingebouwd voor een adequate naleving van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving
- 4) bepalen van de kans op een financieel risico en van de omvang daarvan
- 5) bepalen van de oplossing voor de bevindingen, indien daartoe aanleiding bestaat.

Binnen Regio Twente wordt hieraan invulling gegeven door middel van de uitwerking van een gemotiveerde risicoparagraaf in de programmabegroting en -rekening, rapportage hierover in de bestuursrapportages en een analyse van de gesignaleerde risico's in relatie tot weerstandsvermogen, die onderdeel uitmaakt van de programmarekening.

4.2.4. Bevestiging bij de jaarrekening

De bevestiging bij de jaarrekening vormt het sluitstuk bij de jaarrekeningcontrole door de accountant. Het gaat hier om een brief die door de accountant wordt opgesteld en die wordt ondertekend door de secretaris en de voorzitter van het Dagelijks bestuur.

In de brief worden door de directeur en het DB uitspraken gedaan met betrekking tot:

- De verantwoordelijkheid voor de getrouwheid van de jaarrekening
- De verantwoordelijkheid voor de naleving van de wet- en regelgeving en de implementatie en werking van daarop gerichte interne beheerssystemen en maatregelen
- De verantwoordelijkheid inzake de implementatie en werking van de beheersing gericht op het voorkomen en ontdekken van fraude
- Door het bestuur verstrekte informatie met betrekking tot fraudes, onrechtmatigheden, claims en juridische procedures.

De concrete invulling van deze brief, die moet aansluiten op de situatie van Regio Twente, wordt overgelaten aan de accountant.

5. Overleg met en rapportage door de accountant

5.1. Overleg

In de verordening artikel 213 Gemeentewet van Regio Twente is in artikel 4 lid 3 de volgende zinsnede opgenomen:

Ter bevordering van een efficiënte en doeltreffende accountantscontrole vindt periodiek overleg plaats tussen de accountant en de portefeuillehouder financiën, de secretaris en het hoofd financiën en control.

In artikel 2 lid 4 en artikel 7 lid 4 van deze controleverordening zijn ook de communicatiemomenten benoemd tussen Regio Twente en de accountant. In artikel 2 betreft het de communicatie tussen de regioraad en accountant voorafgaand aan de accountantscontrole van een boekjaar en in artikel 7 de communicatie tussen de accountant en de vertegenwoordiging van de regioraad na afloop van de jaarrekeningcontrole.

De overlegstructuur met de accountant wordt in onderstaand overzicht vastgelegd. In het kader van het bestuurlijk overleg en de rapportages zijn de volgende contacten tussen de accountant en het bestuur en management van toepassing. Op grond van doelmatigheid kunnen onderstaande overleg-gesprekken gecombineerd worden.

Soort overleg	Aantal keren p/j	Toelichting
Afstemmingsoverleg met een vertegenwoordiging van de regioraad.	Minimaal één keer	De regioraad is opdrachtgever van de accountant. Namens de regioraad wordt het gesprek gevoerd door de voorzitter en de portefeuillehouder financiën. Het afstemmingsoverleg is het aanspreekpunt voor de accountant voor de opdrachtformulering. Met het afstemmingsoverleg zal voorafgaand aan de controle een overleg plaatsvinden om te komen tot een afstemming m.b.t. nadere invulling van de controleopdracht. Eventuele tussentijdse belangrijke bijstellingen van de controle zullen tussentijds worden teruggekoppeld naar het afstemmingsoverleg. Daarnaast zullen de bevindingen van de eindejaarscontrole (op basis van het concept en definitief rapport van bevindingen) worden besproken in het afstemmingsoverleg (artikel 7 lid 4 van de Controleverordening artikel 213).
Periodiek overleg conform artikel 4 lid 3 van de Controleverordening artikel 213.	Minimaal één keer	De portefeuillehouder financiën, de secretaris en het hoofd financiën en control zijn voor de accountant belangrijke gesprekspartners binnen Regio Twente. Bijeenkomst: pre-audit gesprek, de bespreking van de bevindingen van interim-controle en de eindejaarscontrole (op basis van het concept rapport van bevindingen).
Periodiek ambtelijk overleg.	Minimaal drie keer	Het hoofd financiën en control en waar nodig aangevuld met betrokken programmamanager/sectordirecteur. Het hoofd financiën en control is voor de accountant het eerste aanspreekpunt. Er zijn drie natuurlijke momenten: het pre-audit gesprek, de bespreking van de interim-controle en van de eindejaarscontrole. Daarnaast kan naar behoefte worden gekozen voor tussentijdse voortgangsgesprekken.
Sectoren.	PM	Binnen de sectoren zal in het kader van accountantscontrole, nader overleg van toepassing kunnen zijn met de directeuren en verantwoordelijken voor de relevante primaire processen.
CMT.	PM	Op verzoek verschijnt de accountant in de vergaderingen van het CMT
Dagelijks bestuur c.q. bestuurscommissies.	PM	Op verzoek verschijnt de accountant in de vergaderingen van het dagelijks bestuur en bestuurscommissies

Regioraad.	PM	Op verzoek van de regioraad verschijnt de accountant in de vergadering van de regioraad
------------	----	---

5.2. Rapportage

Tijdens en na afronding van de controlewerkzaamheden rapporteert de accountant hierna in het kort weergegeven als volgt:

Interim-controles

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 uitgebracht. Bestuurlijk relevante zaken worden -op grond van de overeengekomen rapportagewensen- ook aan de regioraad gerapporteerd.

Verslag van bevindingen

Overeenkomstig de controleverordening Regio Twente wordt omtrent de controle een verslag van bevindingen uitgebracht aan de regioraad. Het verslag van bevindingen wordt voor verzending aan de regioraad door de accountant voorgelegd aan het dagelijks bestuur en de bestuurscommissies met de mogelijkheid voor het dagelijks bestuur en de bestuurscommissies om op dit verslag te kunnen reageren (artikel 7 lid 3 van de controleverordening). 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.

Uitgangspunten voor de rapportagevorm

Gesignaleerde onrechtmatigheden worden toegelicht gespecificeerd naar de aard van het criterium (begrotingscriterium, voorwaardencriterium, etc.). Fouten of onzekerheden die de rapporteringstolerantie 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 de Regio Twente gehanteerde geautomatiseerde informatieverzorging.

Accountantsverklaring

In de accountantsverklaring wordt op een gestandaardiseerde wijze, zoals wettelijk voorgeschreven, de uitkomst van de accountantscontrole weergegeven, zowel ten aanzien van de getrouwheid als de rechtmatigheid. Deze accountantsverklaring is bestemd voor de regioraad zodat deze de jaarrekening kan vaststellen.

De volgende rapportage(momenten) door de accountant zijn van belang:

Rapportage	Tijdstip	Inhoud	Gericht aan
Verslag van bevindingen, zie artikel 7, lid 3 en 4 van de controleverordening artikel 213 Gemeentewet.	Na afronding van de controle van de jaarrekening.	Wettelijk: De vraag of inrichting van het financiële beheer en van de financiële organisatie een getrouwe en rechtmatige verantwoording mogelijk maken. Daarnaast resterende fouten, onzekerheden en/of verbeteringen op het gebied van verslaglegging rekening houdend met afgesproken rapporteringstoleranties. Relatie tussen de controletolerantie ingevolge controleverordening/-protocol en de feitelijke bevindingen.	Regioraad nadat het dagelijks bestuur en de bestuurscommissies de mogelijkheid hebben gehad op deze stukken te reageren.
Accountantsverklaring, zie artikel 7, lid 3 en 4 van de controleverordening artikel 213 Gemeentewet.	Na afronding van de controle van de jaarrekening.	Oordeel van de accountant over de mate waarin de gemeenterekening een getrouw beeld geeft i.o.m. verslaggevingsvoorschriften en voldoet aan de eisen van rechtmatigheid.	Regioraad nadat het dagelijks bestuur en de bestuurscommissies de mogelijkheid hebben gehad hierop te reageren.
Managementletter.	Na interimcontrole en voor afronding controle jaarrekening.	De bevindingen die de accountant onder de aandacht wil brengen van het management naar aanleiding van de interim en eindejaarscontrole.	CMT.

Bijlage 1

Inventarisatie wet- en regelgeving in het kader van de rechtmatigheidscontrole Regio Twente

In het navolgende overzicht wordt een inventarisatie gegeven van de in het kader van de rechtmatigheidscontrole bij Regio Twente relevante externe en interne wet- en regelgeving.

Het overzicht geeft in de eerste kolom een omschrijving van de wet- of regelgeving. In de tweede kolom wordt aangegeven of sprake is van externe wetgeving. De derde kolom geeft aan of sprake is van interne regelgeving. In de vierde kolom wordt vermeld op welke sector de wet- en regelgeving betrekking heeft (A=algemeen, B=beleid en beheer, G=gezondheid, H=hulpverlening, R=recreatie, W=Wonen, werken, mobiliteit) .

De gemarkeerde wet- en regelgeving betreft die wet- en regelgeving die (volgens de Regioraad) onlosmakelijk verbonden is aan de financiële beheershandelingen van Regio Twente. De overige wetgeving zal, aldus de Regioraad, alleen indirect (bijvoorbeeld in de vorm van claims,boetes etc.) tot financiële transacties kunnen leiden.

Het financiële belang van de onderhavige wet- en regelgeving wordt uiteraard mede bepaald door de omvang van de geldstroom die daarmee direct is gemoeid. Daarnaast zijn echter de potentiële risico's van belang welke kunnen ontstaan wanneer relevante wet- en regelgeving niet wordt nageleefd, bijvoorbeeld inzake Europese aanbesteding. Dergelijke risico's kunnen indirect tot geldstromen gaan leiden wanneer bijvoorbeeld schadeclaims moeten worden gehonoreerd of op een onjuiste titel verkregen gelden moeten worden geretourneerd.