

CONTROLEPROTOCOL**VOOR DE ACCOUNTANTSCONTROLE OP DE JAARREKENING 202⁴³
VAN DE PROVINCIE LIMBURG****(INCLUSIEF NORMENKADER 202⁴³)****1. Inleiding**

Provinciale Staten wijzen een accountant aan om de controle zoals bedoeld in artikel 217 lid 2 van de Provinciewet uit te voeren. Ter voorbereiding op deze toetsing worden, met het vaststellen van het voorliggend Controleprotocol, de kaders voor 202⁴³ en daarmee de opdracht aan de accountant vastgesteld.

1.1. Wettelijk kader

Provinciale Staten hebben de volgende documenten vastgesteld voor de controle op het financieel beheer en op de inrichting van de financiële organisatie van de provincie Limburg:

- Financiële verordening provincie Limburg 202⁴³ (ex artikel 216 van de Provinciewet);
- Controleverordening provincie Limburg 202⁰⁴ (ex artikel 217 van de Provinciewet);
- Verordening onderzoeken doelmatigheid en doeltreffendheid provincie Limburg 2020 (ex artikel 217a van de Provinciewet).

Provinciale Staten zijn verantwoordelijk voor de opdrachtverstrekking aan een accountant met betrekking tot de controle van de provinciale jaarrekening. Op 5 november 2021 hebben Provinciale Staten, na een Europese aanbestedingsprocedure, besloten de opdracht voor de accountantscontrole als bedoeld in artikel 217 van de Provinciewet aan BDO Audit & Assurance B.V. te gunnen voor de periode controlejaren 2022-2024.

In het kader van de opdrachtverstrekking aan de accountant kunnen Provinciale Staten nadere aanwijzingen geven voor te hanteren goedkeurings- en rapporteringstoleranties. Dit gebeurt in de vorm van een controleprotocol inclusief normenkader.

1.2. Doelstelling

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 goedkeuring- en rapporteringstoleranties voor de controle van de Jaarrekening van de Provincie Limburg.

2. Algemene uitgangspunten voor de controle**Wijziging als gevolg van invoering rechtmatigheidsverantwoording**

Vanwege een wetswijziging zal vanaf het boekjaar 2023 de accountant géén afzonderlijk oordeel meer geven over rechtmatigheid.

Het college legt via een verplicht model verantwoording af in de jaarrekening over de rechtmatigheid. Alle rechtmatigheidsafwijkingen boven de verantwoordingsgrens worden in deze rechtmatigheidsverantwoording benoemd. Het college geeft in de paragraaf bedrijfsvoering een toelichting op de afwijkingen die in de rechtmatigheidsverantwoording zijn opgenomen en welke maatregelen worden genomen om deze afwijkingen in de toekomst te voorkomen. In de Financiële verordening 202³⁴ is de verantwoordingsgrens bepaald op 3% van de totale lasten van de provincie, inclusief de dotaties aan de reserves (artikel 12, lid ^b2) en de rapporteringsgrens op € 350.000 (artikel 12, lid ^e3).

De accountant geeft een getrouwheidsoordeel af over de jaarrekening, waarvan de rechtmatigheidsverantwoording onderdeel uitmaakt. ~~Het huidige afzonderlijke rechtmatigheidsoordeel in de controleverklaring van de accountant komt daarmee te vervallen.~~ De beoordeling van de getrouwheid door de controlerend accountant geeft aan dat vertrouwd mag worden op hetgeen in de rechtmatigheidsverantwoording van het college vermeld staat. De accountant kan aangeven of deze feitelijk juist en volledig is, maar de uitlatingen die opgenomen zijn in de rechtmatigheidsverantwoording komen geheel voor rekening van het college. Rechtmatigheidsfouten en gemelde onduidelijkheden in de rechtmatigheid (voor zover deze niet tevens van invloed zijn op het getrouwe beeld), hebben geen invloed op de strekking van de controleverklaring.

Zoals in ~~het naar aanleiding van de rechtmatigheidsverantwoording aangepaste~~ artikel 217 van de Provinciewet is voorgeschreven, zal de controleverklaring op grond van de uitgevoerde controle van de in artikel 201 van de Provinciewet bedoelde jaarrekening (uitgevoerd door de door Provinciale Staten benoemde accountant) aangeven of:

- a. de jaarrekening een getrouw beeld geeft van zowel de baten en lasten als de grootte en de samenstelling van het vermogen;
- b. de jaarrekening is opgesteld overeenkomstig de bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels, bedoeld in artikel 190 Provinciewet en;
- c. het jaarverslag met de jaarrekening verenigbaar is.

Het verslag van bevindingen bevat in ieder geval bevindingen over:

- a. de vraag of de inrichting van het financiële beheer en van de financiële organisatie een getrouwe en rechtmatige verantwoording mogelijk maken en;
- b. de tabel van fouten en onzekerheden voor de specifieke uitkeringen

Bij de controle zullen de nadere regels die bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden gesteld op grond van artikel 217, lid 6 van de Provinciewet (Besluit Accountantscontrole Decentrale Overheden, BADO) alsmede de Richtlijnen voor de Accountantscontrole (NBA, Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants) bepalend zijn voor de uit te voeren werkzaamheden.

Definitie rechtmatigheid volgens het BADO: *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 provinciale verordeningen.*

Voor de reikwijdte van het begrip rechtmatigheid gaan wij uit van de definities uit het BADO. Voor een nadere uitwerking van deze regelgeving wordt verwezen naar de Kadernota Rechtmatigheid 2023³⁴ van de commissie BBV.

Bij rechtmatigheid in het kader van de rechtmatigheidsverantwoording in de provinciale jaarstukken bestaat er een duidelijke relatie met het financiële beheer. Er moet worden vastgesteld dat *baten, lasten en balansmutaties* rechtmatig tot stand zijn gekomen. Met andere woorden: het gaat om de financiële beheershandelingen.

~~Onder de financiële beheershandelingen zijn limitatief opgenomen:~~

- ~~— overdrachten aan of van natuurlijke personen en rechtspersonen (bijvoorbeeld subsidies, uitkeringen, belastingen en heffingen);~~
- ~~— transacties waarbij een tegenprestatie wordt verkregen of geleverd;~~
- ~~— financieringen, waaronder opgenomen en uitgezette leningen en daarbij behorende rente en aflossingen;~~
- ~~— vermogensmutaties zoals mutaties van reserves en voorzieningen en de afschrijvingssystematiek.~~

Bovenstaande sluit in beginsel een controle op de rechtmatigheid met betrekking tot handelingen en beslissingen van niet-financiële aard (bijvoorbeeld in relatie tot arbeidsomstandighedenwet of de privacywetgeving) uit. Hierop dienen twee belangrijke nuances te worden aangebracht:

1. handelingen en beslissingen van niet-financiële aard dienen wel in algemene zin te worden betrokken bij de inschatting van het algemene risicobeleid en -beheer van de provincie. De ratio hiervan is dat niet-financiële handelingen wel kunnen leiden tot financiële risico's waarvoor bijvoorbeeld een voorziening zou moeten worden gevormd. Deze aspecten worden in het reguliere getrouwheidsonderzoek afgedekt. De niet-financiële rechtmatigheid maakt dus wel deel uit van de verantwoordelijkheid van het college van Gedeputeerde Staten, maar de accountant kan volstaan met het beoordelen van het interne systeem van risicoafweging;
2. de accountant gaat na of het jaarverslag geen tegenstrijdigheden bevat ten opzichte van de jaarrekening. De paragrafen in het jaarverslag worden niet op rechtmatigheidsaspecten getoetst. Wel wordt gekeken of het beeld dat in de paragrafen wordt gegeven niet botst met de jaarrekening.

2.1 Rechtmatigheid ten opzichte van getrouwheid

~~Op grond van het BADO vindt de afweging van fouten voor de getrouwheid en voor de rechtmatigheid plaats naar het totaal van de jaarlijkse uitgaven, met als kritische meetpunten 1% fouten van de omvangbasis van de jaarlijkse uitgaven en 3% voor onzekerheden in de controle.~~ Bij het aspect getrouwheid is daarbij bij de beoordeling van de fouten (en onzekerheden) sprake van het gesaldeerde effect, terwijl bij het rechtmatigheidsoordeel de absolute waarde van de fouten wordt gecumuleerd. De gesaldeerde invloed van elkaar op transactieniveau compenserende fouten kan dus tot een getrouw beeld leiden, terwijl betreffende de rechtmatige totstandkoming de fouten voor hun absolute waarde bij elkaar worden geteld en wel het rechtmatigheidsoordeel kunnen beïnvloeden.

Het is niet zo dat in het BADO wordt voorgeschreven dat individuele rechtmatigheidsfouten zowel voor hun invloed op de baten en/of lasten en de daarmee samenhangende invloed op het vermogen bij elkaar moeten worden opgeteld. Rechtmatigheidsfouten worden, ook als verslaggevingsfout, op transactieniveau en dus maar éénmaal meegeteld naar het rechtmatigheidsoordeel van de verantwoording als geheel.

Ten aanzien van meerjarige contracten bij inkoop en aanbestedingen wordt er -in lijn met de kadernota rechtmatigheid- voor gekozen om een eventuele fout voor de gehele opdrachtwaarde in één keer (in het jaar van opdrachtverlening of constatering) bij de rechtmatigheidsverantwoording te betrekken. Op basis van de verplichtingenadministratie is inzichtelijk welke verplichtingen betrekking hebben op welk verslagjaar. De resterende verplichting wordt bij de niet uit de balans blijvende verplichtingen opgenomen.

2.2 Specifieke onderwerpen

De controle van de rechtmatige totstandkoming van de baten en lasten en balansmutaties leidt algemeen gesproken tot drie extra toetsingscriteria ten opzichte van de controle voor het getrouwe beeld, namelijk: het begrotingscriterium, het Misbruik & Oneigenlijk gebruik (M&O-)criterium en ~~3~~ het voorwaardencriterium.

1. Het begrotingscriterium

Bij de rechtmatigheidsverantwoording vormt het begrotingscriterium een belangrijk toetsingscriterium. Financiële beheershandelingen, die ten grondslag liggen aan de baten en lasten, alsmede de balansposten, dienen tot stand te zijn gekomen binnen de grenzen van de geautoriseerde begroting en hiermee samenhangende programma's (begrotingscriterium).

In de kadernota Rechtmatigheid is aangegeven dat sprake is van begrotingsonrechtmatigheden als het College bij de realisatie van doelen en het realiseren van activiteiten:

1. de door Provinciale Staten vastgestelde budgetten voor wat betreft de lasten of investeringsbudgetten overschrijdt;
2. toevoegingen en onttrekkingen aan de reserves niet door Provinciale Staten zijn vastgesteld;
3. als bij onderschrijdingen van lasten of investeringsbudgetten en/of lagere of hogere baten dan begroot de begroting niet tijdig met begrotingswijzigingen is aangepast.

Begrotingsonrechtmatigheden hebben primair betrekking op overschrijding van lasten en kredieten / investeringen omdat dit betrekking heeft op het budgetrecht van PS. Als blijkt dat de gerealiseerde bedragen hoger zijn dan de, ook na de laatste begrotingswijziging, geraamde bedragen dan kan er sprake zijn van onrechtmatige uitgaven (begrotingsonrechtmatigheid) aangezien deze lasten buiten het budgetrecht van PS tot stand zijn gekomen. Afwijkingen van de begroting (exploitatie en investeringen) (beleidsmatig en/of financieel) moeten geautoriseerd worden door PS. Hiermee wordt toestemming gevraagd voor het te realiseren beleid en voor de besteding van het benodigde bedrag. Hogere dan in de begroting opgenomen lasten en daarmee samenhangende balansmutaties zijn dan ook onrechtmatig.

Begrotingswijzigingen moeten volgens de Provinciewet tijdens het jaar zelf nog door PS worden vastgesteld. Indien een wijziging niet meer in het jaar zelf is vastgesteld zijn bestedingen afwijkend van het begrotingsbedrag strikt genomen onrechtmatig.

In de geactualiseerde kadernota rechtmatigheid 2024 is aangegeven dat over- en onderschrijdingen van baten of onderschrijdingen van lasten/investeringen op zichzelf geen begrotings-onrechtmatigheden betreffen, maar deze kunnen wel onrechtmatig zijn als deze afwijkingen niet tijdig in de (bijgestelde) begroting zijn verwerkt c.q. niet tijdig aan PS zijn gemeld. Hiervoor geldt dat deze als onrechtmatig worden beschouwd indien afwijkingen gedurende het begrotingsjaar wel al bekend zijn of behoorden te zijn bij de ambtelijke organisatie/college, maar niet tijdig tot een aanpassing van de begroting hebben geleid.

Volgens artikel 28 BBV dienen overschrijdingen (en onderschrijdingen) goed herkenbaar in de jaarrekening te worden opgenomen. Het is aan PS om te bepalen in hoeverre afwijkingen acceptabel zijn. Zodra PS de verantwoording en de jaarstukken vaststelt, wordt ook ingestemd met alle begrotingsonrechtmatigheden.

GS en PS leggen in de financiële verordening vast op welke wijze wordt omgegaan met begrotings-onrechtmatigheden. Hieruit moet blijken hoe afwijkingen geïnterpreteerd worden in het kader van het uitoefenen van het budgetrecht door PS (stellige uitspraak commissie BBV, par. 4.2.2 kadernota rechtmatigheid 2022).

In artikel 14 van de Financiële Verordening 2024 is het volgende aangegeven:

1. Het begrotingscriterium is een criterium van rechtmatigheid dat betrekking heeft op de grenzen van de baten en lasten in de door Provinciale Staten geautoriseerde begroting van exploitatie en investeringskredieten en de hiermee samenhangende programma's, waarbinnen de financiële beheershandelingen tot stand moeten zijn gekomen.
2. De begrotingsrechtmatigheid wordt beoordeeld op het niveau waarop de begroting door Provinciale Staten is geautoriseerd, zoals is opgenomen in artikel 7.
3. Bij investeringsprojecten wordt de begrotingsrechtmatigheid beoordeeld op het niveau van het totaal gevoteerde kredietbedrag op programmaniveau, zoals opgenomen in artikel 7 Budgettaire

bevoegdheden. Een overschrijding van het jaarbudget, passend binnen het totaalbedrag van het krediet, wordt daarmee als rechtmatig beschouwd.

4. Begrotingsonrechtmatigheden hebben primair betrekking op overschrijding van lasten en investeringskredieten. Over- en onderschrijdingen van baten of onderschrijdingen van lasten/investeringen kunnen onrechtmatig zijn als deze afwijkingen niet tijdig in de (bijgestelde) begroting zijn verwerkt c.q. niet tijdig aan PS zijn gemeld. Tijdig wordt hierbij gezien als binnen de termijnen van de vastgestelde P&C-cyclus, zoals opgenomen in paragraaf 1 van deze verordening. Uitgangspunt is dat iedere afwijking van de begroting als onrechtmatig wordt beschouwd. Afwijkingen worden als acceptabel aangemerkt in de volgende situaties:
- a. Er is sprake van een overschrijding of onderschrijding van baten, lasten of investeringen waarbij direct gerelateerde inkomsten of uitgaven de overschrijding compenseren;
 - b. Er is sprake van een overschrijding of onderschrijding van baten, lasten of investeringen op een open-einde regeling;
 - c. De overschrijding of onderschrijding van baten, lasten of investeringen is geautoriseerd door middel van de vaststelling van een tussentijdse rapportage. In deze rapportage wordt inzicht gegeven in de stand van de bestedingen (realisatie en verplichtingen) per begrotingsprogramma.
 - d. Kostenoverschrijdingen die passen binnen het bestaande beleid en onvermijdbaar zijn maar die niet tijdig konden worden gesignaleerd.
 - e. Een overschrijding van 10% of € 1,6 mln. zoals ook is aangegeven in de Beleidsnota en aanpak rechtmatigheidsverantwoording Provincie Limburg.

Alle begrotingsoverschrijdingen –voor zover de verantwoordingsgrens is overschreden- worden opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording. Over- en onderschrijdingen van baten of onderschrijdingen van lasten/investeringen worden alleen meegenomen als begrotingsonrechtmatigheden in de rechtmatigheidsverantwoording indien deze niet (afdoende) zijn toegelicht in de jaarrekening bij het betreffende programma. In de rechtmatigheidsverantwoording wordt op basis van lid 2 aangegeven welke begrotingsonrechtmatigheden als acceptabel worden beschouwd. Deze begrotingsonrechtmatigheden worden toegelicht bij het betreffende programma. De dan nog resterende begrotingsonrechtmatigheden worden toegelicht in de rechtmatigheidsverantwoording.

Bij de rechtmatigheidscontrole vormt het begrotingscriterium een belangrijk toetsingscriterium. In de toelichting op het BADO wordt begrotingsrechtmatigheid omschreven als:

Financiële beheershandelingen, die ten grondslag liggen aan de baten en lasten, alsmede de balansposten, dienen tot stand te zijn gekomen binnen de grenzen van de geautoriseerde begroting en hiermee samenhangende programma's (begrotingscriterium). In de begroting zijn de maxima voor de lasten vermeld die door Provinciale Staten zijn vastgesteld. Dit houdt in dat de financiële beheershandelingen dienen te passen binnen de begroting, waarbij het juiste programma, de toereikendheid van het begrotingsbedrag, alsmede het begrotingsjaar van belang zijn.

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 financiële beheershandelingen. De financiële beheershandeling die deze begrotingsoverschrijding veroorzaakt, kan namelijk in strijd zijn met het budgetrecht van Provinciale Staten zoals geregeld in de Provinciewet.

In de Financiële verordening 2023 van de provincie Limburg is in artikel 14 lid 4 en lid 5 opgenomen:

- 4.—Uitgangspunt is dat iedere afwijking van de begroting als onrechtmatig wordt beschouwd. Afwijkingen worden als acceptabel aangemerkt in de volgende situaties:

- a) ~~Er is sprake van een overschrijding waarbij direct gerelateerde inkomsten de overschrijding compenseren.~~
- b) ~~Er is sprake van een overschrijding op een open-einde-regeling.~~
- c) ~~De overschrijding is geautoriseerd door middel van de vaststelling van een tussentijdse rapportage.~~
- 5. ~~Begrotingsonrechtmatigheden die passen binnen het bestaande beleid van Provinciale Staten, worden opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording (voor zover de verantwoordingsgrens voor de afzonderlijke fouten of onduidelijkheden is overschreden), maar worden niet toegelicht in de paragraaf bedrijfsvoering.~~

~~Voor de baten geldt dat deze als onrechtmatig worden beschouwd indien afwijkingen gedurende het begrotingsjaar wel al bekend zijn of behoorden te zijn bij de ambtelijke organisatie/college, maar niet tijdig tot een aanpassing van de begroting hebben geleid.~~

~~Volgens artikel 28 BBV dienen overschrijdingen (en onderschrijdingen) goed herkenbaar in de jaarrekening te worden opgenomen. Het is aan PS om te bepalen in hoeverre afwijkingen acceptabel zijn. Zodra PS de verantwoording en de jaarstukken vaststelt, wordt ook ingestemd met alle begrotingsonrechtmatigheden. Het bepalen óf respectievelijk welke begrotingsoverschrijdingen al dan niet verwijtbaar zijn, is voorbehouden aan Provinciale Staten.~~

2. Het Misbruik en Oneigenlijk gebruik criterium (M&O-criterium)

~~In het BADO wordt onder het rechtmatigheidsbegrip ook het Misbruik en Oneigenlijk gebruik (M&O-criterium) genoemd.~~

Definities

De rechtmatigheidseis betreft ook de toetsing op juistheid en volledigheid van de gegevens, die door de belanghebbenden zijn verstrekt om het voldoen aan voorwaarden aan te tonen. Dit ter voorkoming en bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik van wet- en regelgeving (M&O-criterium).

Onder misbruik wordt verstaan:

Het opzettelijk niet, niet tijdig, onjuist of onvolledig verstrekken van gegevens met als doel ten onrechte overheidssubsidies of -uitkeringen te verkrijgen of niet dan wel een te laag bedrag aan heffingen aan de overheid te betalen. Misbruik van overheidsgelden wordt geregeld aangeduid met het plegen van fraude om zich onrechtmatig overheidsgelden toe te eigenen. Misbruik van overheidsregelingen moet echter wel duidelijk worden onderscheiden van fraude waarbij één of meerdere medewerkers van de organisatie betrokken zijn. Bij het bestrijden van misbruik passen beheersmaatregelen zoals misbruikpreventie, handhaving, misbruik en fraudeopsporing en sancties. ~~Misbruik van overheidsgelden kan gelijk worden gesteld met het plegen van fraude om zich onrechtmatig overheidsgelden toe te eigenen. Bij fraude passen beheersmaatregelen zoals fraudepreventie, handhaving, fraudeopsporing en sancties.~~

Onder oneigenlijk gebruik wordt verstaan:

Het door het aangaan van rechtshandelingen, al dan niet gecombineerd met feitelijke handelingen, verkrijgen van overheidsbijdragen of het niet dan wel tot een te laag bedrag betalen van heffingen aan de overheid, in overeenstemming met de bewoordingen van de regelgeving maar in strijd met het doel en de strekking daarvan. De beheersmaatregelen die daarbij passen zijn: handhaving, voorlichting, analyse toepassing en actualisering wet- en regelgeving.

Misbruik is onrechtmatig, oneigenlijk gebruik niet.

Provincies zullen een beleid ter voorkoming en bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik moeten hebben. ~~In 2012 hebben Gedeputeerde Staten de aangepaste beleidsregel Misbruik en Oneigenlijk Gebruik vastgesteld.~~ In de jaarrekening verantwoorden Gedeputeerde Staten zich over de opzet, de uitvoering en de resultaten van het M&O-beleid. Indien een provincie geen toereikend M&O-beleid ten aanzien van een regeling voert, is er geen sprake van een verantwoord financieel beheer ten aanzien van die regeling.

Het is dus aan de provincie om effectieve maatregelen te nemen om misbruik en oneigenlijk gebruik te voorkomen. De accountant zal inzake het voorkómen van misbruik en oneigenlijk gebruik in de eerste plaats bezien welke eisen de wet- en regelgeving stelt ten aanzien van M&O, wat daarin is geregeld omtrent de handhaving en hoe zich dat heeft vertaald naar de opzet van de interne organisatie. Daarbij zal aandacht worden besteed aan de aandacht in de organisatie voor misbruikpreventie en -opsporing, maatregelen om de wet- en regelgeving regelmatig te toetsen op actualiteit en handhavingsmogelijkheden en het sanctiebeleid van ~~G~~gedeputeerde ~~S~~staten. Voor de eigen wet- en regelgeving bepalen Provinciale Staten zelf hoever zij gaan in de eisen die aan het M&O-beleid te stellen zijn.

Vervolgens zal de accountant beoordelen of de opzet die voor het M&O-beleid is gemaakt ook feitelijk wordt nageleefd. In de praktijk kan er immers een ~~(iets)~~ andere situatie zijn ontstaan dan oorspronkelijk formeel was vastgelegd. Tot slot zal de werking van de getroffen maatregelen moeten worden vastgesteld. De basis daarvoor ligt in belangrijke mate bij de uitkomsten van de intern ~~a~~ uitgevoerde controles en evaluaties. De accountant zal deze controles en evaluaties beoordelen of naar aanleiding van de uitkomsten in de organisatie de juiste (sanctie)maatregelen zijn getroffen.

In de toelichting op het BADO wordt expliciet ingegaan op de actualiteit van het M&O-beleid: de accountant zal in zijn onderzoek er vooral op moeten toezien dat het M&O-beleid, gelet op de mogelijkheden die er zijn, voldoende actueel is.

De actualiteit van het (specifieke) M&O-beleid is daarom ook een aandachtspunt van de accountant. De 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.

Geconstateerd misbruik waarbij het M&O beleid juist is uitgevoerd en op een getrouwe wijze is verwerkt in de jaarrekening, wordt niet betrokken bij het opstellen van de rechtmatigheidsverantwoording. Wel dient via de paragraaf bedrijfsvoering inzicht te worden gegeven in de aard en de (financiële) impact van het bij de gemeente geconstateerde misbruik (stellige uitspraak commissie BBV, Kadernota rechtmatigheid 2024, paragraaf 4.3.3).

In het kader van Misbruik & Oneigenlijk gebruik heeft de provincie Limburg de volgende kaders:

- Beleidsregels integraal Misbruik en Oneigenlijk gebruik (M&O) vastgesteld d.d. 4-10-2012
- Beleidsregels Subsidies vastgesteld d.d. 5-11-2019
- Reglement inzake provinciale registratie van ernstige onregelmatigheden bij subsidies 2019 vastgesteld d.d. 19-11-2019
- Beleidslijn Bibob Provincie Limburg 2018 vastgesteld d.d. 17-7-2018

Het M&O-beleid van de Provincie Limburg is door GS nader uitgewerkt in verband met de invoering van het provinciaal subsidiekader (PS besluitvorming G-11-012-1 op 24-6-2011). Daarnaast is een Handleiding M&O-beleid, specifiek voor subsidies, opgesteld en door GS vastgesteld in 2012 en wordt

intern gebruikt voor de rechtmatigheidscontrole. Het beleid inzake misbruik respectievelijk oneigenlijk gebruik is nadien opgenomen in de 'Beleidsregels Subsidies' die d.d. 5-11-2019 door GS zijn vastgesteld. Het M&O-beleid is hierdoor aangescherpt.

3. Het voorwaardencriterium

Het voorwaardencriterium heeft betrekking op de eisen die worden gesteld aan de uitvoering van de financiële beheershandelingen. De eisen/voorwaarden zijn afkomstig uit diverse wet- en regelgeving en hebben betrekking op aspecten als doelgroep, termijn, grondslag, administratieve bepalingen, normbedragen, bevoegdheden, bewijsstukken, recht, hoogte en duur.

Echter niet alle voorwaarden vallen onder de rechtmatigheidsonderzoek c.q. worden opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording:

- In de kadernota Rechtmatigheid 2024 is aangegeven dat het normenkader bestaat uit de wet- en regelgeving die financiële beheershandelingen bevatten.
 - o Onder externe regelgeving vallen: Wetten, Koninklijke Besluiten en Ministeriële Regelingen, AMvB's en EU-richtlijnen.
 - o Onder interne regelgeving wordt verstaan: PS-regelingen/verordeningen, PS-besluiten met kaderstellend karakter, verplichte GS-besluiten uit hoofde van hogere wetgeving
- Collegebesluiten vallen niet onder de rechtmatigheidsverantwoording, tenzij de verantwoording hiervan verplicht is op basis van hogere regelgeving of PS-besluiten c.q. verordeningen. PS kan bijvoorbeeld het vaststellen van het treasury statuut of inkoop en aanbestedingsbeleid overgedragen hebben aan het college. In die situatie ligt het niet voor de hand dat deze collegebesluiten worden opgenomen in het normenkader, omdat het bevoegdheden zijn die PS zelf gedelegeerd heeft. Uiteraard moet wel worden vastgesteld dat deze collegebesluiten zijn genomen door het college.
- De commissie BBV adviseert de door PS gedelegeerde bevoegdheden aan GS niet op te nemen in het normenkader rechtmatigheid. De regeling op het budgethouderschap, Mandaatbesluit GS, Vervangingsregeling zijn allen vastgesteld door GS. De mandaatregels maken derhalve geen onderdeel uit van het normenkader.
- Voorwaarden die direct van invloed zijn op de verslaggeving c.q. het getrouwe beeld van de jaarrekening worden niet opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording (stellige uitspraak commissie BBV). Hierbij kan worden gedacht aan het niet naleven van voorwaarden met betrekking tot recht, hoogte, duur, termijnen, normbedragen, doelgroep en grondslag bij bijvoorbeeld subsidieverleningen en het opleggen van belastingen dat tot gevolg heeft dat de bijhorende lasten of opbrengsten onjuist of onvolledig zijn. Het niet naleven van deze voorwaarden heeft direct invloed op het getrouwe beeld van deze posten in de jaarrekening.
- Provincies stellen via de financiële verordening en/of onderliggende nota's kaders vast die van invloed zijn op verslaggeving. Het gaat hier om de invulling van de ruimte die het BBV geeft voor eigen kaders. Denk hierbij aan grenzen voor het activeren van investeringen, afschrijvingstermijnen, omgang met reserves en voorzieningen en dergelijke. Deze vallen onder het getrouwe beeld en vallen per definitie onder de reikwijdte van de reguliere accountantscontrole.
- In lijn met de kadernota en Handreiking VNG/IPO Invoering rechtmatigheidsverantwoording wordt bepaald dat enkel de minimale vereisten recht, hoogte en duur met betrekking tot het voorwaardencriterium worden betrokken in het rechtmatigheidsonderzoek.
- De prestatielevering is een onderdeel van het getrouwe beeld (het leveringscriterium) en daarmee onderwerp van de accountantscontrole. Dit aspect komt dus niet terug in de rechtmatigheidsverantwoording.

Besteding en inning van gelden door een provincie zijn aan bepaalde voorwaarden gebonden. Deze voorwaarden liggen vast in wetten en regels van hogere overheden en de (eigen) provinciale regelgeving. De gestelde voorwaarden hebben in het algemeen betrekking op:

- de omschrijving van de doelgroep respectievelijk het project;
- de heffing en/of declaratiegrondslag;
- normbedragen (denk aan 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 minimale voorwaarden met betrekking tot een financiële beheershandeling hebben betrekking op 'recht, hoogte en duur'. De eventuele aanvulling verschilt per respectievelijk wet, regeling en verordening. Voor alle geldstromen dient in het toetsingskader ondubbelzinnig vast te staan welke voorwaarden er op van toepassing zijn. De door hogere overheden gestelde voorwaarden liggen volledig vast. Dit geldt echter niet voor de voorwaarden in de provinciale regelgeving.

Provinciale Staten zijn op provinciaal niveau kadersteller en worden geacht de norm te stellen waaraan het college van Gedeputeerde Staten moet worden getoetst. Provinciale Staten dienen dan ook op grond van een overzicht van alle voor de betreffende provincie geldende wet- en regelgeving het voorwaardencriterium te operationaliseren. Concreet betekent dit dat door Provinciale Staten door middel van het normenkader limitatief moet zijn bepaald aan welke in wet- en regelgeving vastgelegde, voor de provincie relevante, voorwaarden van toepassing zijn. Het operationaliseren van het normenkader kan afhankelijk van het proces op een aantal manieren gebeuren. Opnemen toetsvragen in een vakapplicatie, opstellen risico- en beheersmatrix, opstellen proceduretesten/vragenlijsten, uiteenzetting in een interne controleplan/werkplannen.

De drie criteria zijn nader uitgewerkt in:

1. Begrotingscriterium

Een overschrijding van 10% of € 1,6 mln wordt als norm gehanteerd als zijnde onrechtmatig, waarbij Provinciale Staten op basis van de rapportage kunnen bepalen in hoeverre de overschrijdingen als verwijtbaar kunnen worden gekwalificeerd.

2. M&O-criterium

In 2019 hebben Gedeputeerde Staten de aangepaste Beleidsregel Misbruik en Oneigenlijk Gebruik vastgesteld. Voor bestaande procedures wordt getoetst in hoeverre deugdelijke maatregelen ter voorkoming van misbruik en oneigenlijk gebruik worden genomen. Daarbij is de vooronderstelling gerechtvaardigd dat binnen de belangrijkste procedures reeds (informeel) adequate maatregelen zijn getroffen ter waarborging van de getrouwheid en rechtmatigheid van de financiële verantwoording.

3. Voorwaardencriterium

Door Provinciale Staten zijn in verschillende verordeningen en besluiten voorwaarden opgenomen. Met het vaststellen van de reikwijdte van de rechtmatigheidstoets in dit controleprotocol wordt het voorwaardencriterium nader uitgewerkt. Uitgangspunt daarbij is dat vooralsnog de huidige werkwijze/praktijk wordt bekrachtigd en er met name jegens derden niet met terugwerkende kracht strengere normen zullen worden toegepast.

3.1 Reikwijdte voorwaardencriterium

De controle op rechtmatigheid voor het verslagkalenderjaar 2024³ is limitatief gericht op de naleving van wettelijke en interne kaders, zoals die in het overzicht wet- en regelgeving (normenkader) is opgenomen. Dit uitsluitend voor zover deze directe financiële beheershandelingen betreffen of kunnen betreffen.

Indien en voor zover bij de controle materiële financiële onrechtmatige handelingen worden geconstateerd, worden deze in de rapportage en oordeelsweging uitsluitend betrokken indien en voor zover het door Provinciale Staten of hogere overheden vastgestelde regels betreft. Met andere woorden: interne regels van college naar ambtelijke organisatie c.q. collegebesluiten vallen daarbuiten (collegebesluiten zijn in beginsel geen 'spelregels' tussen Provinciale Staten en Gedeputeerde Staten). Daar zijn echter twee uitzonderingen op.

De eerste uitzondering betreft collegebesluiten, die betrekking hebben op financiële beheershandelingen, die een nadere uitwerking bevatten van:

- a) hetzij wet- en regelgeving van hogere organen dan Provinciale Staten;
- b) hetzij een door PS vastgestelde verordening;
- c) **en** waarbij in de externe regelgeving en/of de door PS vastgestelde verordening wordt aangegeven dat een dergelijk collegebesluit moet worden genomen.

Indien in de externe regelgeving of de eigen verordeningen alleen de verplichting tot het opstellen en nemen van een besluit is opgenomen, zal de accountant alleen onderzoeken of dit besluit ook daadwerkelijk door het college is vastgesteld. Indien in de externe of eigen regelgeving ook eisen aan het collegebesluit zijn opgenomen, wordt ook gecontroleerd of het collegebesluit die eisen bevat.

De tweede uitzondering zijn de collegebesluiten ten aanzien van aanbestedingen en ten aanzien van subsidies. Deze besluiten vallen wel onder de rechtmatigheidscontrole. De reden voor deze uitzondering is vooral de externe werking van deze collegebesluiten. Voorgesteld wordt om -in lijn met de Kadernota rechtmatigheid 2023⁴- om de minimale vereisten met betrekking tot de criteria recht, hoogte en duur te betrekken in het rechtmatigheidsonderzoek.

Dit laat overigens onverlet dat sommige collegebesluiten, vooral betreffende delegatie & mandatering, invloed hebben op het financieel beheer. Deze besluiten kunnen daarom wel gevolgen hebben voor het getrouwe beeld. In die zin worden deze besluiten wel meegenomen met de accountantscontrole ten behoeve van de getrouwheidscontrole en derhalve niet voor de rechtmatigheidscontrole.

4. Te hanteren goedkeuring- en rapporteringtoleranties

De accountant richt de controle in op het ontdekken van belangrijke fouten en baseert zich daarbij op een risicoanalyse, vastgestelde toleranties en statistische deelwaarnemingen en extrapolaties. ~~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 ~~met een belang groter dan de vastgestelde goedkeuringstolerantie.~~

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

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

goedkeuringstolerantie is bepalend voor de oordeelsvorming, de strekking van de af te geven controleverklaring. In het BADO zijn minimumeisen voor de in de controle te hanteren goedkeurings-toleranties voorgeschreven. Provinciale Staten mogen de goedkeuringstoleranties scherper vaststellen dan deze minimumeisen. Dit moet dan wel worden toegelicht in de controleverklaring.

Het BADO bepaalt dat de goedkeuringstolerantie ten aanzien van fouten in de jaarrekening 1% van de omvangbasis ~~van de jaarlijkse uitgaven~~ bedraagt. Ten aanzien van onzekerheden in de controle bedraagt de goedkeurings-tolerantie 3% van de omvangbasis. De consequenties van overschrijding van toleranties laat zich in het onderstaande schema vertalen.

De minimumeisen zijn:

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

Naast de goedkeuringstoleranties wordt de **rapporteringstolerantie** onderkent. De definitie van de rapporteringstolerantie is als volgt: De rapporteringstolerantie(s) is een bedrag dat gelijk is aan of lager is dan de bedragen voortvloeiend uit de goedkeuringstolerantie. Bij overschrijding van dit bedrag vindt rapportering plaats in het accountantsverslag. De rapporteringstolerantie is de tolerantie die uitgangspunt is voor het verslag van bevindingen. Volgens het BADO zijn de bedragen die de accountant hanteert ten behoeve van de rapportering in het verslag van bevindingen, de bedragen die voortvloeien uit de goedkeuringstoleranties. Wanneer de rapporteringstolerantie gelijk is aan de goedkeuringstolerantie komen er alleen bevindingen in het verslag wanneer er geen sprake meer is van een goedkeurende verklaring. Het is daarom mogelijk dat Provinciale Staten de rapporteringstolerantie strenger maken (lager dan 1% van de omvangbasis).

Provinciale Staten kunnen ook de goedkeuringstolerantie lager vaststellen. Dat betreft dan de totale jaarrekening, of een deelverantwoording van een dienst of onderdeel, waarover een aparte accountantscontrole wordt uitgevoerd. Het verlagen van de goedkeuringstolerantie zal als consequentie hebben, dat de accountant sneller een niet goedkeurende verklaring zal afgeven en dat de hoeveelheid uit te voeren werkzaamheden door de accountant zullen toenemen.

De rapporteringstolerantie voor getrouwheid wordt door Provinciale Staten vastgesteld met inachtneming van dezelfde bovengenoemde minimumeisen als de goedkeuringstolerantie. De accountant richt de controle in rekening houdend met de rapporteringstolerantie om te kunnen waarborgen dat alle signaleerde onrechtmatigheden-fouten die dit bedrag overschrijden ook daadwerkelijk in het verslag van bevindingen (accountantsverslag) worden opgenomen.

5. Speerpunten controle 2023⁴

Provinciale Staten kunnen gebruik maken van de mogelijkheid om bij de controle door de accountant specifieke speerpunten aan te wijzen. Deze speerpunten krijgen dan extra aandacht in de controle. Over de bevindingen wordt apart gerapporteerd. Er zijn twee soorten categorieën speerpunten te

onderscheiden, namelijk jaarlijks terugkerende speerpunten en variabele speerpunten die dus elk jaar opnieuw door Provinciale Staten aangewezen worden.

Op advies van de Controlecommissie is met betrekking tot de speerpunten voor de controle van 2023³⁴ gekozen voor:

~~? Hoe wordt intern een eventuele afwaardering van een deelneming onderbouwd en wat is de invloed van een afwaardering op verkopen van belangen in de toekomst?~~

- Welke verhouding voor de financiële bijdragen in het gezamenlijk project Tram Hasselt-Maastricht (waarin ook de Rijksgelden zijn opgenomen) is afgesproken tussen de provincie Limburg en de gemeente Maastricht?
- Zijn de aan- en verkopen van gronden, op basis van een deelwaarneming, op de juiste wijze conform PS besluit G-24-022 (GEWIJZIGD G-24-022 Statenvoorstel Grond- en vastgoedbeleid, brief GS van 18-6-2024 (GS-DOC-00665522)) verantwoord in de financiële administratie, conform besluiten van PS (rechtmatig) en zijn deze op de juiste wijze opgenomen in de jaarrekening (getrouw) en heeft de accountant vanuit deze deelwaarneming nog nadere suggesties hiervoor richting de toekomst.

6. Rapportering door accountant

~~Naar aanleiding van de uitgevoerde controlewerkzaamheden rapporteert de accountant als volgt aan Provinciale Staten Tijdens en na afronding van de controlewerkzaamheden rapporteert de accountant hierna in het kort weergegeven als volgt:~~

Verslag van bevindingen (accountantsverslag)

Overeenkomstig de Provinciewet wordt omtrent de controle een verslag van bevindingen uitgebracht aan Provinciale Staten en in afschrift aan het College van Gedeputeerde Staten. De betreffende Statencommissie wordt, na een verzoek daartoe, door de accountant geïnformeerd over de inhoud van eerdere concepten van dit verslag.

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.

Controleverklaring

In de controleverklaring wordt op een gestandaardiseerde wijze, zoals wettelijk voorgeschreven, de uitkomst van de accountantscontrole weergegeven. Deze controleverklaring is bestemd voor Provinciale Staten, zodat deze de door het College van Gedeputeerde Staten opgestelde jaarrekening kan vaststellen.

Indien mocht blijken dat de accountant niet kan komen tot een goedkeurende verklaring is het noodzakelijk dat de accountant in zijn controleverklaring en het rapport van bevindingen (accountantsverslag) duidelijk de redenen daarvoor aangeeft. Dit is van belang voor Provinciale Staten aangezien zij de jaarrekening moet vaststellen. Het is voor Provinciale Staten van belang te weten of ~~de~~ onrechtmatigheden wel getrouw zijn opgenomen in de jaarrekening.

Bijlage:

- Normenkader 202⁴³ (Inventarisatie interne en externe wet- en regelgeving in het kader van de rechtmatigheidscontrole bij provincies)