

Controle protocol Accountantscontrole

Vastgesteld in de gemeenteraad van 29 januari 2026

Samenvatting

De gemeenteraad wordt bij de uitvoering van haar controlerende rol ondersteund door een externe accountant. Met het controleprotocol bepaalt de gemeenteraad binnen welke kaders de accountant zijn accountantscontrole dient uit te voeren. Ook bepaalt de gemeenteraad, met de inwerkingtreding van de rechtmatigheidsverantwoording, de basis voor de af te geven rechtmatigheidsverantwoording door het College van B&W.

Het is de verantwoordelijkheid van de gemeente Roerdalen om een jaarrekening op te stellen. Vervolgens is het de verantwoordelijkheid van de externe accountant om deze jaarrekening te controleren en hierbij een controleverklaring af te geven.

In het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (BADO) wordt onderscheid gemaakt tussen het juridische begrip rechtmatigheid en de rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole. Bij rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole bestaat er een duidelijke relatie met het financiële beheer. Er moet worden vastgesteld dat baten, lasten en balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen. De verantwoording hierover vindt in de jaarrekening plaats met een rechtmatigheidsverantwoording. Het normenkader voor een rechtmatigheidscontrole betreft de inventarisatie van de voor de accountantscontrole relevante regelgeving van hogere overheden en de gemeente zelf. Het normenkader wordt jaarlijks vastgesteld.

Op basis van de controletolerantie en de rapportagetolerantie wordt de diepgang van de accountantscontrole en de uitgebreidheid van de rapportage bepaald. De gemeenteraad mag de controletolerantie scherper vaststellen dan de in het BADO ¹⁾ opgenomen minimeisen. Voorgesteld wordt om de standaard toleranties voor de controle van en de rapportage over de jaarrekening van toepassing te verklaren.

¹⁾ Besluit Accountantscontrole Decentrale Overheden

Inhoud

Samenvatting	2
1. Inleiding	4
2. Doel	4
3. Formeel kader voor de controle	5
4. Te hanteren goedkeuring- en rapporteringtoleranties	5
4.1 Goedkeuringstoleranties	6
4.2 Rapporteringtoleranties	6
4.3 Verantwoordingsgrens en rapportagegrens rechtmatigheidsverantwoording college	7
5. Begrip rechtmatigheid en de 9-rechtmatigheidscriteria	7
5.1 Het begrotingscriterium	8
5.2 Het M&O-criterium	9
5.3 Het voorwaarden criterium	9
5.4 Single Information Single Audit (SiSa)	10
6. Reikwijdte accountantscontrole rechtmatigheidstoetsing	11
• De naleving van wettelijke kaders:	11
• De naleving van de interne kaders:	11
7. Rapportage door de accountant	11
7.1 Interimcontrole	11
7.2 Jaarrekeningcontrole	11
7.3 Controleverklaring	11
Bijlage 1. Normenkader begrotingsrechtmatigheid	
Bijlage 2. Afwijkingen van wet- en regelgeving	

1. Inleiding

In het kader van de opdrachtverstrekking aan de accountant dient de gemeenteraad duidelijk aan te geven welke goedkeurings- en rapporteringstoleranties worden gehanteerd en welke wet- en regelgeving met betrekking tot het financiële beheer onderdeel van de controle zal zijn.

De gemeenteraad wordt bij de uitvoering van haar controlerende rol ondersteund door een externe accountant. Met dit controleprotocol bepaalt de gemeenteraad binnen welke kaders de accountant zijn accountantscontrole dient uit te voeren.

Het is de verantwoordelijkheid van de gemeente Roerdalen om een jaarrekening op te stellen. Vervolgens is het de verantwoordelijkheid van de externe accountant om deze jaarrekening te controleren en hierbij een controleverklaring af te geven.

Met de inwerkingtreding van de rechtmatigheidsverantwoording is de opzet van het controleprotocol en normenkader aangepast. De controle van de financiële rechtmatigheid is geen verantwoordelijkheid meer van de accountant, maar van het College van B&W. Dit controleprotocol is derhalve niet alleen bedoeld voor de controleopdracht van de accountant, maar ook de basis voor de af te geven rechtmatigheidsverantwoording van het College van B&W.

2. Doel

Het controleprotocol heeft als doel nadere aanwijzingen te geven aan de accountant aangaande de bij de controle van de jaarrekening te hanteren goedkeuring- en rapporteringstoleranties. Daarnaast wordt jaarlijks het te hanteren normenkader voor wet en regelgeving vastgesteld. Ook vormt dit als basis voor de af te geven rechtmatigheidsverantwoording door het College van B&W.

3. Formeel kader voor de controle

Het formele kader voor de accountantscontrole is in de Financiële Verordening Gemeente Roerdalen (art. 2.12) en de Controle verordening Gemeente Roerdalen (art.213) opgenomen.

In de Controle verordening worden de regels voor de accountantscontrole zodanig vastgelegd dat de toetsing van de rechtmatigheid van het financiële beheer en van de financiële organisatie is gewaarborgd. In de Financiële verordening aangaande de inrichting van de financiële organisatie (ex artikel 212 GW) wordt het financiële beleid, het financiële beheer en de financiële organisatie zodanig ingericht dat aan de eisen van rechtmatigheid, verantwoording en controle wordt voldaan. Daarnaast zijn de artikelen 186 t/m 213 van de Gemeentewet van toepassing.

De accountantscontrole richt zich 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 getrouwe beeld van de 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 de vastgestelde verordeningen door de gemeenteraad;
- het in overeenstemming zijn van de door het College van B&W opgestelde jaarrekening met de bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels bedoeld in artikel 186 Gemeentewet (Besluit Begroting en Verantwoording Provincies en Gemeenten);
- de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening.

Naast bovenstaande 4 punten wordt als onderdeel van het verslag van bevindingen ook gerapporteerd over:

- de inrichting van het financiële beheer en de financiële organisatie gericht op de vraag of deze een getrouwe en rechtmatige verantwoording mogelijk maken.

Aan de hand van het Controleprotocol wordt de controle-opdracht aan de externe accountant nader geconcretiseerd.

Het Controleprotocol is gebaseerd op de meest recente Kadernota Rechtmatigheid zoals deze door het BBV is gepubliceerd. De Kadernota Rechtmatigheid is bedoeld voor gemeenten, gemeenschappelijke regelingen en accountants. De commissie BBV is verantwoordelijk voor een eenduidige uitvoering en toepassing van het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten. Inhoudelijk is de Kadernota Rechtmatigheid relevant om het controleprotocol goed te positioneren.

Het bij de controle te hanteren normenkader (zijnde een overzicht van geldende regelgeving) wordt jaarlijks vastgesteld.

4. Te hanteren goedkeuring- en rapporteringtoleranties

Het Bestuur kan verschillende toleranties hanteren, binnen de kaders van het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (BADO) gericht op de goedkeuring van de jaarrekening en de rapportage hierover.

De accountant accepteert in de controle bepaalde toleranties en richt de controle daarop in. De accountant controleert niet ieder document of iedere financiële handeling, maar richt de controle zodanig in dat voldoende zekerheid wordt verkregen over het getrouwe beeld van de jaarrekening en de verantwoorde baten en lasten en balansmutaties en financiële beheershandelingen met een belang groter dan de vastgestelde goedkeuringstolerantie.

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

4.1 Goedkeuringstoleranties

De goedkeuringstolerantie kan als volgt worden omschreven: De goedkeuringstolerantie is het bedrag dat de totale fouten in de jaarrekening of de onzekerheden in de controle aangeeft, die in een jaarrekening maximaal aanwezig mogen zijn, zonder dat de bruikbaarheid van de jaarrekening voor de beoordeling door de gebruikers in het gedrang komt.

In het Besluit accountantscontrole decentrale overheden zijn minimumeisen voor de in de controle te hanteren goedkeuringstoleranties voorgeschreven. De goedkeurings toleranties die wij hanteren komen overeen met de voorgeschreven wettelijke minimumeisen, zoals weergegeven in onderstaande tabel.

Goedkeuringstolerantie	Strekking accountantsverklaring:		
	Goedkeurend	Beperking	Afkeurend/ Oordeel- onthouding
Fouten in de jaar- rekening en onzekerheden in de uitvoering van de controle (% lasten ²)	≤ 2%	> 2% ≤ 4%	> 4%

De goedkeuringstolerantie is bepalend voor de oordeelsvorming en de strekking van de af te geven controleverklaring. De goedkeuringstolerantie wordt berekend als een percentage van de totale lasten, exclusief toevoegingen aan de reserves, van de gemeente.

Additioneel wordt vermeld dat voornoemde toleranties in de basis betrekking hebben op het voorwaarden criterium. Ten aanzien van het begrotingscriterium wordt verwezen naar hoofdstuk 5.1. Los van de tolerantiegrenzen kan het bestuur besluiten om fouten en of onzekerheden (beneden de tolerantiegrens) gezien de kwalitatieve relevantie alsnog te rapporten.

Naast de kwantitatieve benadering zal de accountant ook een kwalitatieve beoordeling hanteren (professional judgement), op basis van de professionele opvattingen van de accountant.

4.2 Rapporteringstoleranties

Naast de goedkeuringstoleranties wordt een rapporteringstolerantie onderkend. Deze kan als volgt worden gedefinieerd: *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 verslag van bevindingen.*

Een lagere rapporteringstolerantie leidt daarom in beginsel niet tot aanvullende controlewerkzaamheden, maar wel tot een uitgebreidere rapportage van bevindingen. Op deze manier kunnen ook constatering welke voor het goedkeuringsoordeel van de accountant niet van

belang zijn wel onder de aandacht van de gemeenteraad worden gebracht. Dit in het kader van 'kwalitatieve relevantie'. De rapporteringtoleranties kunnen zich verder toespitsen op elementen die de gemeenteraad specifiek nader terug wil zien.

De rapporteringtolerantie die wordt gehanteerd bedraagt €100.000:

Dit wil derhalve zeggen dat afwijkingen ten opzichte van de begroting die meer bedragen dan €100.000, zowel inkomsten als uitgaven en zowel over- als onderschrijdingen, toegelicht dienen te worden.

Additioneel wordt vermeld dat voornoemde toleranties in de basis betrekking hebben op het voorwaarden criterium. Los van de tolerantiegrenzen kan het College van B&W besluiten om fouten en of onzekerheden (beneden de tolerantiegrens) gezien de kwalitatieve relevantie alsnog te rapporteren.

4.3 Verantwoordingsgrens en rapportagegrens rechtmatigheidsverantwoording college

Naast de voornoemde toleranties die gelden voor de accountant is de verantwoordingsgrens onderkend. Deze wordt als volgt gedefinieerd: "De verantwoordingsgrens is een door de gemeenteraad vastgesteld bedrag, waarboven het college de afwijkingen (fouten en onduidelijkheden) moet opnemen in de rechtmatigheidsverantwoording. De verantwoordingsgrens valt binnen de bandbreedte van 0% tot 2% van de totale lasten van de gemeente, exclusief de dotaties aan de reserves".

De grens waarboven afwijkingen in de rechtmatigheidsverantwoording moeten worden opgenomen, wordt door de raad bepaald en bedraagt maximaal 2% van de totale lasten (exclusief toevoegingen aan de reserves). Onder afwijkingen wordt verstaan fouten (dus het niet naleven van wet- en regelgeving) en/of posten waarvan bij het college onduidelijkheid bestaat over de rechtmatigheid. Omdat de verantwoordingsgrens een enkel totaalbedrag betreft, worden fouten en onduidelijkheden bij elkaar opgeteld voor de beoordeling of de verantwoordingsgrens wordt overschreden.

Afwijkingen in de rechtmatigheidsverantwoording kennen een rapportagegrens van €50.000,-. Het college rapporteert derhalve alle bevindingen omtrent de financiële rechtmatigheid boven de rapporteringgrens in de paragraaf bedrijfsvoering.

5. Begrip rechtmatigheid en de 9-rechtmatigheidscriteria

Het begrip financiële rechtmatigheid kan concreet gemaakt worden met behulp van negen criteria. In de jaarrekening legt het College van B&W verantwoording af over alle negen criteria van rechtmatigheid. De eerste zes regels gaan vooral over de juistheid en volledigheid van de cijfers in de balans en het overzicht van baten en lasten, terwijl de laatste drie specifiek gaan over of de gemeente zich aan de regels houdt.

De wettelijke termen voor deze negen criteria zijn:

1. Calculatiecriterium
2. Valueringscriterium
3. Adresseringscriterium
4. Volledigheidscriterium
5. Aanvaardbaarheidscriterium
6. Leveringscriterium

Afgedekt door balans en
overzicht van baten en lasten

7. Begrotingscriterium
8. Voorwaardencriterium
9. Misbruik en oneigenlijk gebruik criterium

Afgedekt door
rechtmatigheidsverantwoording

De drie specifieke rechtmatigheidscriteria, het begrotings-, voorwaarden- en misbruik en oneigenlijk criterium komen tot uitdrukking in de rechtmatigheidsverantwoording. Hiervoor legt het College van B&W een rechtmatigheidsverantwoording af in de jaarrekening die onderdeel uitmaakt van de jaarrekeningcontrole. De verantwoording wordt opgesteld conform de model rechtmatigheidsverantwoording van de commissie Besluit Begroting en Verantwoording. De verantwoording maakt onderdeel uit van de jaarrekening en wordt vastgesteld door het College van B&W. De accountant zal de verantwoording op getrouwheid toetsen.

5.1 Het begrotingscriterium

Met de controle op de juiste toepassing van het begrotingscriterium wordt getoetst of het budgetrecht van De gemeenteraad is gerespecteerd. Op basis van voorstellen van het bestuur is het mogelijk om de begroting aan te passen, het beleidsinhoudelijke aspect staat hierbij voorop. Servicecentrum MER kent de systematiek dat, indien van toepassing, bij besluitvorming van beleidsinhoudelijke aspecten gelijktijdig de begrotingswijziging geacht wordt, vastgesteld te zijn. Hiermee wordt autorisatie gevraagd voor het te realiseren beleid en uitvoering en voor de besteding van het benodigde bedrag.

In enkele situaties kunnen begrotingsoverschrijdingen wel als onrechtmatig worden aangemerkt, maar hoeven zij niet te worden betrokken in de beoordeling binnen de rechtmatigheidsverantwoording. Dit geldt uitsluitend wanneer zij voldoen aan onderstaande criteria. De beoordeling van begrotingsoverschrijdingen vindt plaats op programmaniveau.

Begrotingsoverschrijdingen zijn onrechtmatig, maar tellen niet mee voor het oordeel:

- Begrotingsoverschrijdingen, die het gevolg zijn van autonome ontwikkelingen.
- Begrotingsoverschrijdingen als gevolg van verplichte uitgaven.
- Begrotingsoverschrijdingen als gevolg van calamiteiten.
- Begrotingsoverschrijdingen, die het gevolg zijn van volledig onvoorziene situaties.

Als nadere duiding van het begrotingscriterium wordt gebruikgemaakt van de in bijlage 1 opgenomen categorisering van begrotingsafwijkingen. Deze categorisering geeft aan in welke gevallen begrotingsonrechtmatigheden wel of niet worden meegenomen in het rechtmatigheidsoordeel.

Bij de jaarrekening zal een overzicht met mogelijke overschrijdingen ten gevolge van de hierboven genoemde situaties in de rechtmatigheidsverantwoording worden opgenomen.

Los van de tolerantiegrenzen kan het College van B&W besluiten om overschrijdingen (buiten de tolerantiegrenzen en of richtlijnen) alsnog te rapporteren gezien de kwalitatieve relevantie.

5.2 Het M&O-criterium

Voor bestaande procedures wordt getoetst in hoeverre deugdelijke maatregelen ter voorkoming van misbruik en oneigenlijk gebruik zijn genomen. Daarbij is de vooronderstelling gerechtvaardigd, dat binnen de belangrijkste procedures, reeds (deels informeel) adequate maatregelen zijn getroffen ter waarborging van de getrouwheid van de financiële verantwoording.

5.3 Het voorwaarden criterium

Op basis van een analyse van de begroting en de onderliggende informatie vanuit het IV3 voorschrift met financiële geldstromen zijn de volgende processen benoemd, die ten behoeve van de jaarrekeningcontrole, voor het onderdeel rechtmatigheid zullen worden getoetst. De rechtmatigheidstoets zal zich beperken tot de aspecten die betrekking hebben op recht (harde bepalingen, waarbij 'sanctie' bestaat dat het recht wordt ontnomen) hoogte (bepalingen omtrent de berekening) en duur (termijnen van verstrekking, toekenning of werkingsperiode).

In onderstaande tabel worden de gemeente Roerdalen 'processen' waarvan de impact wordt opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording van Roerdalen, opgesomd.

Let wel, de uitvoering van enkele processen vinden plaats binnen het Servicecentrum MER.

Processen	Uitvoering door gemeente	Uitvoering door SC MER
Inkoop en aanbestedingen	X	
Personele lasten Gemeente Roerdalen		X
Inkomensoverdrachten	X	
Rechtmatige totstandkoming van alle baten en lasten	X	
Wet Normering Topinkomens		X
Single Information Single Audit	X	
WMO		X
Participatiewet		X
Leges i.h.k.v. Omgevingsvergunningen		X
Subsidies (incidenteel, structureel, waardering- en exploitatiesubsidies)	X	
Gronden en overige inkomsten	X	

In bijlage 2 is een tabel weergegeven wat het effect is van een afwijking van wet- en regelgeving en de consequenties voor de rechtmatigheidsverantwoording.

5.4 Single Information Single Audit (SiSa)

In overeenstemming met artikel 5 (BADO) gelden er in het kader van de SiSa-audit afwijkende rapporteringstoleranties. De accountant neemt de bevindingen (fouten en onzekerheden die voortkomen uit de controle van de SiSa bijlage mee bij de bepaling van de strekking van de controleverklaring bij de jaarrekening. De accountant zal de omvang van de totale fout en onzekerheid in de jaarrekening bepalen. De rapporteringstoleranties zijn afhankelijk van de financiële omvang van de specifieke uitkering en worden als volgt bepaald:

Rapporteringstolerantie specifieke uitkeringen (SiSa)	
Omvang specifieke uitkering	Rapporteringstolerantie
≤ € 125.000	€ 12.500
> € 125.000 en ≤ € 1 miljoen	10% van de specifieke uitkering
> € 1 miljoen	€ 125.000

Bij de uitvoering van de rechtmatigheidswerkzaamheden die betrekking hebben op de specifieke uitkeringen zal aansluiting worden gezocht bij het bovenstaande.

6. Reikwijdte accountantscontrole rechtmatigheidstoetsing

De accountantscontrole op rechtmatigheid is limitatief gericht op (vastgelegd in het normenkader):

- **De naleving van wettelijke kaders:**

De wetgeving van toepassing voor gemeente Roerdalen zoals opgenomen in Externe wet- en regelgeving. Dit uitsluitend voor zover deze financiële beheershandelingen betreffen of kunnen betreffen.

- **De naleving van de interne kaders:**

Het Controleprotocol omvat alle door de gemeenteraad vastgestelde verordeningen die een financiële impact hebben.

Daarnaast worden alle wijzigingen in interne en externe wetgeving die zich voordoen meegenomen in de rechtmatigheidscontrole.

Uitzonderingen:

Voor jeugdhulp en Wmo geldt dat het recht op zorg ontstaat op basis van een verwijzing door een indicierend orgaan of medisch specialist. Omdat de gemeente niet beschikt over deze medische informatie, wordt hierop geen rechtmatigheidscontrole uitgevoerd.

7. Rapportage door de accountant

7.1 Interimcontrole

In de tweede helft van het jaar wordt door de accountant een zogenaamde interim controle uitgevoerd, dit ter voorbereiding op de jaarrekeningcontrole. Over de uitkomsten van de tussentijdse controle wordt middels de managementletter verslag uitgebracht aan de leiding van de organisatie. De belangrijkste bevindingen worden ook opgenomen in het verslag van bevindingen van de accountant.

7.2 Verslag van bevindingen

Overeenkomstig de Gemeentewet wordt omtrent de controle van de jaarstukken een verslag van bevindingen uitgebracht aan het college van B&W, de auditcommissie en de raad. 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.

7.3 Controleverklaring

In de controleverklaring wordt op een gestandaardiseerde wijze, zoals wettelijk voorgeschreven, de uitkomst van de accountantscontrole weergegeven, dit ten aanzien van de niet-financiële rechtmatigheid, uitmondend in een oordeel over de jaarrekening.

Bijlage 1. Normenkader begrotingsrechtmatigheid

Bij de toetsing van begrotingsafwijkingen kunnen tenminste de volgende “soorten” begrotingsafwijkingen worden onderkend:	Onrechtmatig, maar telt niet mee voor het oordeel	Onrechtmatig, en telt mee voor het oordeel
1. Kostenoverschrijdingen betreffende activiteiten die niet passen binnen het bestaande beleid en waarvoor men tegen beter weten in geen voorstel tot begrotingsaanpassing heeft ingediend. Bijvoorbeeld de doelgroep c.q. de activiteiten zijn in de praktijk aantoonbaar ruimer geïnterpreteerd dan in regelgeving (subsidieregeling, -verordening) was gedefinieerd.		X
2. Kostenoverschrijdingen die passen binnen het bestaande beleid, maar waarbij de accountant ondubbelzinnig vaststelt dat die ten onrechte niet tijdig zijn gesignaleerd. Bijvoorbeeld: de verwachte kostenoverschrijding op jaarbasis was via tussentijdse informatie al wel bekend, maar men heeft geen voorstel tot begrotingsaanpassing ingediend en dit is in strijd met de budgetregels zoals afgesproken met de gemeenteraad.		X
3. Kostenoverschrijdingen die geheel of grotendeels worden gecompenseerd door direct gerelateerde opbrengsten. Bijvoorbeeld via subsidies of kostendekkende omzet.	X	
4. Kostenoverschrijdingen bij open einde regelingen. Vaak blijkt vanwege dit open karakter in het kader van het opmaken van de jaarrekening een (niet eerder geconstateerde) overschrijding.	X	
5. Kostenoverschrijdingen die worden gecompenseerd door extra inkomsten die niet direct gerelateerd zijn. Over de aanwending van deze extra inkomsten heeft het bestuur nog geen besluit genomen		X
6. Kostenoverschrijdingen betreffende activiteiten welke achteraf als onrechtmatig moeten worden beschouwd omdat dit bijvoorbeeld bij nader onderzoek van de subsidieverstrekker, belastingdienst of een toezichthouder blijkt (bijvoorbeeld een belastingnaheffing). Het zal hier in de praktijk vaak gaan om interpretatieverschillen bij de uitleg van wet- en regelgeving die na het verantwoordingsjaar aan het licht komen. Er zijn dan geen rechtmatigheidsgevolgen voor dat verantwoordingsjaar. Wel zal de gemeente ervoor moeten zorgen dat de overschrijdingen getrouw in de jaarrekening worden weergegeven. Ook kunnen er gevolgen zijn voor het lopende jaar. - geconstateerd tijdens verantwoordingsjaar - geconstateerd na verantwoordingsjaar	X	X

Bijlage 2. Afwijkingen van wet- en regelgeving

Afwijkingen van wet- en regelgeving	Niet opnemen in de rechtmatigheids-verantwoording	Wel opnemen in de rechtmatigheids-verantwoording
Betreffen:		
Bepalingen in wet- en regelgeving worden niet nageleefd (voorwaardencriterium), maar dit kan geen directe financiële consequenties hebben die in de jaarrekening tot uitdrukking moeten komen.	X	
Bepalingen in wet- en regelgeving worden niet nageleefd (voorwaardencriterium), en hieruit kunnen directe financiële consequenties voortvloeien die in de jaarrekening tot uitdrukking moeten komen.		X
Er zijn geen effectieve M&O maatregelen en mede als gevolg daarvan zijn rechtmatigheidsafwijkingen en/of onduidelijkheden geconstateerd die geen consequenties hebben voor getrouwe beeld aspecten van jaarrekeningposten		X
Er zijn geen effectieve M&O-maatregelen, maar ondanks dat zijn er geen fouten en/of onduidelijkheden geconstateerd.	X	