

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

Consultatiedocument

NBA-handreiking 1152

Rechtmatigheidstoelichting

in het kader van de controle van de jaarrekening van decentrale overheden
26 juni 2023

Consultatieperiode loopt tot 01-09-2023

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants

The logo of the Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) features a thick black horizontal bar above the letters 'NBA' in a bold, sans-serif font.

Consultatiedocument

NBA-handreiking 1152 – Rechtmatigheidstoelichting in het kader van de controle van de jaarrekening van decentrale overheden

NBA-handreiking 1152	Rechtmatigheidstoelichting in het kader van de controle van de jaarrekening van decentrale overheden
Van toepassing op:	Wettelijke controles als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p van de Wet toezicht accountantsorganisaties van volledige sets van financiële overzichten voor algemene doeleinden van decentrale overheden
Onderwerp:	Rechtmatigheidstoelichting in het kader van de controle van de jaarrekening van decentrale overheden
Datum:	26 juni 2023
Status:	NBA-handreiking, geen dwingende bepalingen. Wanneer in de tekst het woord 'dient' of een synoniem daarvan wordt gebruikt, betreft het een verwijzing naar wettelijke of overige verplichtingen. De NBA-aanbevelingen in deze handreiking geven een voorkeur van uitwerking weer in de situatie dat er meerdere opties zijn.
Regelgeving	<ul style="list-style-type: none"> • Financiële verhoudingswet • Gemeentewet artikel 213 (aangepast per 1 april 2023) • Provinciewet artikel 217 (aangepast per 1 april 2023) • Kadernota rechtmatigheid 2023 • Besluit, Begroting en Verantwoording (BBV) – in consultatie • Besluit Accountantscontrole Decentrale Overheden (BADO) – in consultatie <p>Er loopt tot 14-08-2023 een consultatie voor de aanpassing van Besluit, Begroting en Verantwoording (BBV) en het Besluit Accountantscontrole Decentrale Overheden (BADO). https://www.internetconsultatie.nl/rechtmatigheidsverantwoording/b1</p> <p>Deze geconsulteerde aanpassingen in BBV en BADO zijn niet verwerkt in NBA Handreiking 1152. Mogelijke wijzigingen in BBV en BADO zullen in een volgende versie van de handreiking dan wel bij het definitief maken van Handreiking 1152 worden opgenomen.</p>
Consultatie:	NBA-handreiking 1152 is in concept. De consultatietermijn loopt tot 01-09-2023.

Inhoudsopgave

1	Inleiding	4
1.1	Aanleiding	4
1.2	Aanverwante stukken	4
1.3	Doelstelling en reikwijdte van de handreiking	7
1.4	Status van de handreiking	7
2	Rechtmatigheid en verantwoordelijkheden	8
2.1	Rechtmatigheidstoelichting met rechtmatigheidsverantwoording door het college	8
2.2	Verantwoordelijkheid van de gemeenteraad	9
2.3	Verantwoordelijkheid van het college	10
2.4	Verantwoordelijkheid van de accountant	11
3	Normenkader rechtmatigheid	12
3.1	Uitwerking normenkader	12
3.2	Aandachtspunten controle accountant	12
3.3	Normenkader en rechtmatigheidstoelichting	12
4	Verantwoordingsgrens en materialiteit	13
4.1	Verantwoordingsgrens gemeenteraad en college	13
4.2	Materialiteit accountant	13
4.3	Samenhang van de verantwoordingsgrens en de controle van de accountant	15
4.4	Vormgeving verbijzonderde interne controle	17
4.5	Rol van de VIC-functie bij het opmaken van de rechtmatigheidstoelichting	17
4.6	Gebruikmaken van VIC-functie bij de accountantscontrole in het algemeen	17
4.7	Gebruikmaken van VIC-functie bij de accountantscontrole van de getrouwheid van de rechtmatigheidstoelichting	18
5	Aandachtspunten in het accountantscontrole proces	21
5.1	Controlemix jaarrekeningcontrole	21
5.2	Opdrachtbevestiging	21
5.3	De accountant neemt kennis van en beoordeelt het normenkader	21
5.4	De accountant identificeert risico's op een afwijking van materieel belang (Standaard 240, 250, 315)	22
5.5	De accountant speelt in op de ingeschatte risico's (Standaard 330)	23
5.6	De accountant controleert de rechtmatigheidscriteria	24
5.7	Werkzaamheden van de accountant ten aanzien van de paragraaf bedrijfsvoering	26
5.8	De controle en rapportering over de SiSa bijlage	26
5.9	Bevestiging bij de jaarrekening	27
5.10	Rapportering door de accountant	27

1 Inleiding

1.1 Aanleiding

Tot en met boekjaar 2022 verstreekte de accountant zelfstandig een oordeel over de rechtmatige totstandkoming van de lasten, de baten en de balansmutaties op basis van de controle uitmondend in de controleverklaring. Dit houdt in dat deze transacties tot stand zijn gekomen in overeenstemming met de door de gemeenteraad / provinciale staten vastgestelde kaders zoals de begroting en de gemeentelijke verordeningen en met de bepalingen in de relevante wet- en regelgeving.

Met ingang van boekjaar 2023 wordt vanuit aanpassingen in de Financiële verhoudingswet, de Gemeentewet, de Provinciewet en in het Besluit Begroting en Verantwoording provincies en gemeenten (BBV) een nieuwe verplichte rechtmatigheidstoelichting¹ opgenomen in de jaarrekening. In de rechtmatigheidstoelichting verantwoorden de colleges zich over de rechtmatige totstandkoming van de lasten, baten en balansmutaties in de jaarrekening. De accountant geeft een getrouwheidsoordeel af bij de jaarrekening als geheel met inbegrip van de rechtmatigheidstoelichting.

Deze handreiking is geschreven vanuit de situatie bij een gemeente. Vakinhoudelijk is de situatie hetzelfde voor provincies en gemeenschappelijke regelingen². Indien hiervan sprake is, vervang dan de organen door de juiste terminologie.

1.2 Aanverwante stukken

Vanuit de Financiële verhoudingswet³ zijn de artikelen 213 lid 3 en 4 van de Gemeentewet⁴ en de artikelen 217 lid 3 en 4 van de Provinciewet⁵ als volgt aangepast.

- Lid 3 De accountantsverklaring geeft op grond van de uitgevoerde controle aan of:
- a de jaarrekening een getrouw beeld geeft van zowel de baten en lasten als de grootte en samenstelling van het vermogen;
 - b de baten en lasten, alsmede de balansmutaties met betrekking tot specifieke uitkeringen als bedoeld artikel 17 van de Financiële-verhoudingswet rechtmatig tot stand zijn gekomen;
 - c de jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met de bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels, bedoeld in artikel 186 en
 - d het jaarverslag met de jaarrekening verenigbaar is.
- Lid 4 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.

Vanuit bepalingen in de Gemeentewet en Provinciewet stellen gemeenteraden en provinciale staten per gemeente en provincie verordeningen vast:

- Financiële verordening 212 (*verordening 216 Provinciewet*) waarborgt dat door de gemeente / provincie aan de eisen van rechtmatigheid, verantwoording en controle wordt voldaan.
- Controle verordening 213 (*verordening 217 Provinciewet*) waarborgt dat de accountant de getrouwheid van de jaarrekening als geheel controleert.

Na aanpassing van voornoemde wetgeving wordt in het BBV⁶ in 2023 een verplichte toelichting inzake de rechtmatigheidsverantwoording toegevoegd.

¹ In de wetsaanpassing gaat het over een rechtmatigheidsverantwoording, die als een verplichte toelichting wordt opgenomen in de jaarrekening en waar het college een toelichting moet geven op de financiële rechtmatigheid. In deze handreiking spreken wij verder over een rechtmatigheidstoelichting, die onderdeel is van de jaarrekening als geheel.

² Voor waterschappen gaat de rechtmatigheidstoelichting op een later moment ingevoerd worden; de ingangsdatum is nog niet bekend.

³ Financiële verhoudingswet geldend van 22-03-2018 t/m heden.

⁴ Gemeentewet geldend van 01-04-2023 t/m heden.

⁵ Provinciewet geldend van 01-04-2023 t/m heden.

⁶ BBV geldend van 01-07-2019 t/m heden.

Op grond van artikel 75 van het BBV draagt de Commissie BBV zorg voor eenduidige uitvoering en toepassing van het BBV.

De Commissie BBV heeft in de Kadernota rechtmatigheid 2023⁷ het begrippenkader en de kaders en richtlijnen uitgewerkt voor de invulling van het begrip rechtmatigheid en de wijze waarop het college de financiële rechtmatigheid dient toe te lichten.

De Kadernota rechtmatigheid 2023 bevat in hoofdstuk 2.2 de volgende uitleg over het begrippenkader:

'Rechtmatigheid is een juridische term, die aangeeft dat een (voorgenomen) handelwijze in overeenstemming is met de geldende regels en besluiten. Dit begrip is van toepassing op alles wat een gemeente qua taken op zich neemt. Dit betekent dat alle handelingen van een gemeente moeten voldoen aan alle wet- en regelgeving op het gebied van bijvoorbeeld arbeidsomstandigheden (Arbo), aanbestedingen, omgevingswet, subsidievoorwaarden, raadsbesluiten enzovoort. Van een overheidsorganisatie mag immers verwacht worden dat zij conform wet- en regelgeving handelt. Het begrip rechtmatigheid in het kader van de rechtmatigheidsverantwoording is echter een minder omvattend begrip. Bij rechtmatigheid in het kader van de rechtmatigheidsverantwoording bestaat er een duidelijke relatie met het financiële beheer. Er moet immers worden verantwoord dat baten, lasten en balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen. Het gaat om de financiële beheershandelingen. [...].

Binnen de rechtmatigheidsverantwoording wordt onderscheid gemaakt tussen afwijkingen, fouten en onduidelijkheden en begrotingsonrechtmatigheden. Deze begrippen zijn onderling niet uitwisselbaar al kan er wel sprake zijn van overlap.

- 1 Afwijkingen: posten die niet rechtmatig tot stand zijn gekomen (fouten) en posten, waarbij voor het College van B&W een onduidelijkheid bestaat over de rechtmatigheid.
- 2 Fouten: Rechtmatigheidsfouten treden op bij financiële beheershandelingen, waarbij de in het normenkader beschreven wet- en regelgeving niet is nageleefd.
- 3 Onduidelijkheden⁸: Indien het College van B&W in het kader van de verslaggeving niet kan aangeven of er sprake is van een rechtmatigheidsfout of niet.
- 4 Begrotingsonrechtmatigheden: Hiervan is sprake als het College van B&W bij de realisatie van doelen en het realiseren van activiteiten afwijkt van de budgetten die door raad zijn vastgesteld. Hiervan is sprake als het lasten- of investeringsbudget is overschreden(a), de baten (opbrengsten) door het doen of nalaten van een financiële beheershandeling lager zijn dan het door de raad vastgestelde budget (b) of voor het door de raad vastgestelde budget minder doelen of activiteiten zijn gerealiseerd dan begroot voor het betreffende budget (c).⁹

De Kadernota rechtmatigheid bevat de volgende *stellige uitspraken*⁹ die toezien op toelichting van onrechtmatigheden in de rechtmatigheidsverantwoording en in de paragraaf bedrijfsvoering in het jaarverslag:

- Het college geeft in de paragraaf bedrijfsvoering een toelichting op alle afwijkingen, die in de rechtmatigheidsverantwoording zijn opgenomen en welke maatregelen worden genomen om deze afwijkingen in de toekomst te voorkomen (Kadernota, paragraaf 3.3).
- Voorwaarden die direct van invloed zijn op de verslaggeving c.q. het getrouwe beeld van de jaarrekening¹⁰ worden niet opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording (Kadernota, paragraaf 4.1).
- Indien de normen uit de gids proportionaliteit¹¹ veelvuldig niet nageleefd worden of slecht gedocumenteerd en/of gemotiveerd zijn, dan moet het college hierover rapporteren via de paragraaf bedrijfsvoering (Kadernota, paragraaf 4.1.1).

⁷ Kadernota rechtmatigheid van de commissie BBV, versie 30 augustus 2021 gaat in per 2023.

⁸ De term 'onzekerheden' is van een andere aard dan onduidelijkheden en ziet toe op onzekerheden in de uitvoering van de controle.

⁹ Met stellige uitspraken geeft de commissie BBV een interpretatie van de regelgeving die leidend is. Dit betekent dat verwacht wordt dat stellige uitspraken worden gevolgd. Indien een gemeente toch een afwijkende interpretatie kiest (de gemeente is van oordeel dat in haar specifieke omstandigheden een andere lijn beter past en ook 'BBV-proof' is), dan moet zij dit expliciet motiveren en kenbaar maken bij de begroting en jaarstukken. De commissie BBV spoort gemeenten aan om de stellige uitspraken (en aanbevelingen) te volgen, omdat het naar haar oordeel bijdraagt aan het inzicht in de financiële positie.

¹⁰ Lees: onderdelen van de jaarrekening buiten de rechtmatigheidstoelichting.

¹¹ De gids proportionaliteit geeft invulling aan het beginsel van proportionaliteit dat in de aanbestedingswet- en regelgeving is opgenomen.

- Ontbrekende afrekeningen waarvoor het college een deugdelijke onderbouwing voor wat betreft de rechtmatigheid kan verstrekken, leiden niet tot een fout of onduidelijkheid voor de rechtmatigheidsverantwoording (Kadernota, paragraaf 4.1.3).
- Niet-financiële onrechtmatigheden in verband met het niet naleven van bepalingen in de wet Fido en bijbehorende Regelingen moeten worden opgenomen en toegelicht in de paragraaf bedrijfsvoering (Kadernota, paragraaf 4.1.7).
- Begrotingsonrechtmatigheden¹² die binnen de beleidskaders van de raad passen, moeten worden opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording (voor zover de verantwoordingsgrens voor afzonderlijk fouten of onduidelijkheden is overschreden), maar worden niet nader toegelicht in de rechtmatigheidsverantwoording (Kadernota, paragraaf 4.2.2).
- Bij complexe situaties waarin er verschillende onderbouwde standpunten zijn en specialisten niet tot een eenduidig oordeel komen, kan het voor het college onduidelijk zijn of financieel rechtmatig is gehandeld. Het college betreft deze situatie bij het opstellen van de rechtmatigheidsverantwoording en neemt deze op indien het totaal aan onduidelijkheden de verantwoordingsgrens overschrijdt (Kadernota, paragraaf 4.5).

In de Kadernota rechtmatigheid is ook de door de gemeenteraad vast te stellen verantwoordingsgrens uitgewerkt. De Kadernota rechtmatigheid bevat de volgende *aanbeveling*¹³ die toeziet op de verantwoordingsgrens en de rapporteringsgrens:

- De commissie BBV adviseert om zowel de verantwoordingsgrens als de rapportagegrens op te nemen in de financiële verordening of de beleidsnota rechtmatigheid/normenkader (Kadernota, paragraaf 3.2).

De wijziging inzake rechtmatigheid brengt ook een nadere invulling van de paragraaf bedrijfsvoering teweeg. De Notitie paragraaf bedrijfsvoering¹⁴ van de Commissie BBV gaat in op de inhoud en reikwijdte van de paragraaf bedrijfsvoering zoals voorgeschreven in artikel 14 van het BBV. De Notitie paragraaf bedrijfsvoering bevat de volgende *stellige uitspraken*¹⁵ die toezien op toelichting van onrechtmatigheden in de paragraaf bedrijfsvoering in het jaarverslag:

- In de paragraaf bedrijfsvoering wordt, op basis van de Kadernota rechtmatigheid van de commissie BBV en op basis van de afspraken met de gemeenteraad, aanvullende informatie opgenomen over de individueel geconstateerde afwijkingen uit de rechtmatigheidsverantwoording (Notitie paragraaf bedrijfsvoering, paragraaf 3.2).
- In de paragraaf bedrijfsvoering beschrijft het college welke actie hij onderneemt om de afwijkingen uit de rechtmatigheidsverantwoording in de toekomst te voorkomen (Notitie paragraaf bedrijfsvoering, paragraaf 3.2).
- Niet-financiële onrechtmatigheden in verband met het niet naleven van bepalingen in de wet Fido en bijbehorende Regelingen moeten worden opgenomen en toegelicht in de paragraaf bedrijfsvoering (Notitie paragraaf bedrijfsvoering, paragraaf 3.2).

Met de term 'aanvullende informatie' beoogt de commissie BBV een zodanige toelichting bij de geconstateerde rechtmatigheidsafwijkingen te bewerkstelligen dat de gemeenteraad in staat is zich een beeld te vormen over de bijbehorende achtergrond van de afwijkingen. Met name bij kwalitatieve overwegingen, zoals onduidelijke wet- en regelgeving of uitzonderingen die zijn ingegeven door noodsituaties moet de gemeenteraad in staat zijn een oordeel over dit handelen te vormen. Maar ook voor afwijkingen die een kwantitatieve achtergrond hebben is het van belang dat de gemeenteraad inzicht krijgt in de oorzaak en de maatregelen om herhaling tegen te gaan.

Op grond van de Kadernota rechtmatigheid moet de gemeenteraad ook afspraken maken met het college over de rapporteringsgrens die de mate van detaillering van de 'aanvullende informatie' in de paragraaf bedrijfsvoering aangeeft. De paragraaf bedrijfsvoering krijgt ook een element van een verbeterplan in zich: het college beschrijft de acties die worden genomen om dergelijke afwijkingen in de toekomst te voorkomen.

¹² Lees: overschrijdingen van de begroting. Deze overschrijdingen worden conform BBV toegelicht in de toelichting op het overzicht van baten en lasten. In de rechtmatigheidstoelichting wordt alleen een totaaloverzicht gegeven.

¹³ Bij aanbevelingen gaat het om uitspraken die 'steun en richting geven aan de praktijk'. De commissie BBV spoort gemeenten aan om deze aanbevelingen te volgen, omdat dat naar haar oordeel bijdraagt aan het inzicht in de financiële positie (transparantie).

¹⁴ Notitie paragraaf bedrijfsvoering versie 30 augustus 2021 gaat in per 2023.

¹⁵ Zie voetnoot 8.

In het Besluit Accountantscontrole Decentrale Overheden (BADO)¹⁶ is de accountantscontrole van de jaarrekening als geheel geregeld. Het BADO wordt in 2023 aangepast ten aanzien van de invoering van de rechtmatigheidstoelichting.

1.3 Doelstelling en reikwijdte van de handreiking

Een NBA-handreiking is bedoeld om accountants nadere aanwijzingen te geven bij de uitoefening van een specifiek onderdeel van het accountantsberoep. Van accountants wordt verwacht dat zij kennis nemen van deze aanwijzingen en deze overwegen voor zover relevant voor de opdracht. Een accountant die deze aanwijzingen niet toepast, moet erop voorbereid zijn om uit te leggen hoe niettemin is voldaan aan de verplichtingen, basisprincipes en essentiële werkzaamheden uit wet- en regelgeving, die nader zijn behandeld in de aanwijzingen. Een handreiking heeft niet dezelfde status als beroepsreglementering.

Deze handreiking is bedoeld voor accountants die de jaarrekening van decentrale overheden controleren. De handreiking is langs de lijnen van de controlestandaarden opgezet met het doel om de accountant concrete handvatten te geven bij de controle van de jaarrekening, inclusief de rechtmatigheidstoelichting. Het betreffen geen nieuwe normen. Deze handreiking is ook bedoeld om verduidelijking aan te brengen hoe de verantwoordelijkheid van en oplevering door colleges gewijzigd is in relatie tot de accountantscontrole.

De in de handreiking opgenomen aanbevelingen zijn nadere uitwerkingen waarvan de toepassing wordt geadviseerd indien passend in de geldende situatie.

1.4 Status van de handreiking

Deze NBA-handreiking is opgesteld naar de status van de geldende wet- en regelgeving per [1 mei 2023]. De mogelijke effecten van de nog onderhanden zijnde wetsaanpassingen zoals opgenomen in paragraaf 1.2 zullen in de volgende versie of bij definitief maken van deze handreiking worden opgenomen.

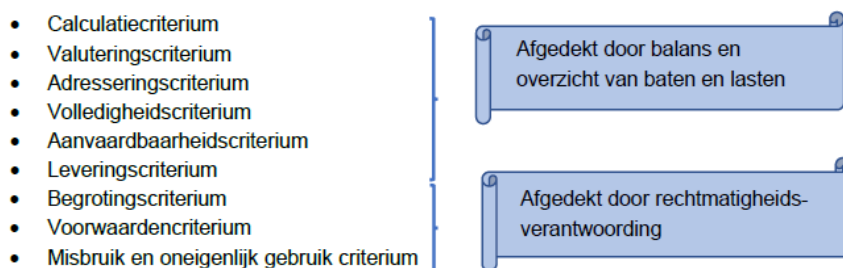
¹⁶ BADO geldend van 09-12-2017 t/m heden.

2 Rechtmatigheid en verantwoordelijkheden

2.1 Rechtmatigheidstoelichting met rechtmatigheidsverantwoording door het college

Het college legt via het verplichte model¹⁷ verantwoording af over de rechtmatigheid in een nieuwe verplichte rechtmatigheidstoelichting in de jaarrekening. Alle rechtmatigheidsafwijkingen (individueel en/of cumulatief) boven de verantwoordingsgrens¹⁸ worden in de rechtmatigheidstoelichting kort en bondig benoemd. De accountant geeft in overeenstemming met het BBV een oordeel over het getrouwe beeld van de grootte en samenstelling van zowel de baten, lasten als van de activa en passiva alsmede van de rechtmatigheidsfouten en de financiële rechtmatigheid met inachtneming van de verantwoordingsgrens.

Bij het verantwoorden over de baten, lasten en balansmutaties in de jaarrekening zijn negen rechtmatigheidscriteria van toepassing. Zes criteria (kunnen) direct van invloed zijn op de posten in de balans en de staat van baten en lasten (zien toe op getrouwheidsaspecten inzake grootte en de samenstelling van zowel de baten en de lasten als van de activa en passiva) en drie criteria zien uitsluitend toe op specifieke rechtmatigheidsaspecten van de baten, lasten en balansmutaties en raken niet de grootte en samenstelling. Het college is verantwoordelijk voor alle negen criteria; in de jaarrekening van het college worden deze afgedekt langs de volgende lijnen:



De Kadernota rechtmatigheid van de commissie BBV bevat de volgende stellige uitspraak over de toepassing van de rechtmatigheidscriteria:

Voorwaarden die direct van invloed zijn op de verslaggeving c.q. het getrouwe beeld van de jaarrekening worden niet opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording.

Op grond van Kadernota rechtmatigheid wordt over de criteria die direct van invloed zijn op de verslaggeving c.q. het getrouwe beeld van de jaarrekening niet gerapporteerd in de rechtmatigheidstoelichting. In de rechtmatigheidstoelichting komen dus alleen de drie rechtmatigheidscriteria tot uitdrukking die aanvullend zijn op de criteria die ook gelden voor getrouwheid, te weten: het begrotingscriterium, het voorwaardencriterium en misbruik en oneigenlijk gebruik.

Begrotingscriterium

Het college en de gemeenteraad leggen in de financiële verordening vast op welke wijze zij omgaan met begrotingsoverschrijdingen. Uit de financiële verordening zal moeten blijken hoe afwijkingen geïnterpreteerd worden in het kader van het uitoefenen van het budgetrecht door de gemeenteraad (stellige uitspraak Commissie BBV). De rechtmatigheidstoelichting bevat belangrijke informatie voor het (politieke) verantwoordingsdebat van de gemeenteraad met het college. In de Kadernota rechtmatigheid beveelt de commissie BBV aan dat het college de afwijkingen op het begrotingscriterium nader toelicht in de paragraaf bedrijfsvoering in het jaarverslag.

¹⁷ Commissie BBV: bijlage 1 bij de Kadernota rechtmatigheid.

¹⁸ zie paragraaf 3.2 Kadernota rechtmatigheid: 'De verantwoordingsgrens is een door de raad vastgesteld bedrag, waarboven het college de afwijkingen moet opnemen in de rechtmatigheidsverantwoording. De verantwoordingsgrens valt binnen de bandbreedte van 0% tot 3% van de totale lasten van de gemeente, inclusief de dotaties aan de reserves. Voor zowel fouten als voor onduidelijkheden afzonderlijk geldt hetzelfde percentage. Fouten en onduidelijkheden worden niet bij elkaar opgeteld.'

Voorwaardencriterium

Dit ziet toe op voorwaarden die gelden voor de uitvoering van de financiële beheershandelingen. Deze voorwaarden komen voort uit de relevante regelgeving en hebben betrekking op aspecten zoals: doelgroep, termijn, grondslag, administratieve bepalingen, normbedragen, bevoegdheden, bewijsstukken, recht, hoogte en duur¹⁹ voor zover deze relevant zijn voor de financiële rechtmatigheid. De overdrachten van onder andere subsidies en uitkeringen zijn bijvoorbeeld aan bepaalde voorwaarden verbonden. Het niet in acht nemen van de geldende voorwaarden kan leiden tot een onrechtmatigheid die het college moet toelichten in de rechtmatigheidstoelichting als de verantwoordingsgrens (op basis van individuele en/of cumulatieve onrechtmatigheden) wordt overschreden.

Misbruik en oneigenlijk gebruik criterium (M&O)

Het college is verantwoordelijk voor het inrichten van effectieve maatregelen ter voorkoming van misbruik en oneigenlijk gebruik van overheidsregels om overheidssubsidies en bijdragen te ontvangen dan wel een te laag bedrag aan heffingen aan de overheid te betalen. Deze maatregelen hangen veelal samen met de interne beheersing ter borging van het voorwaardencriterium. Het college doet een uitspraak in hoeverre het M&O-beleid feitelijk wordt nageleefd en of de getroffen maatregelen effectief werken. Wanneer het college concludeert dat het M&O-beleid (op onderdelen) niet actueel is en/of dat er geen M&O-beleid bestaat of het M&O-beleid feitelijk niet wordt nageleefd vermeldt het college dit in de paragraaf bedrijfsvoering. Afwijkingen, voor zover zij niet het getrouwheidsaspect raken, rapporteert het college in de rechtmatigheidstoelichting.

2.2 Verantwoordelijkheid van de gemeenteraad

De gemeenteraad stelt het normenkader voor het college en de controleverordening en het controleprotocol voor de accountantscontrole door de accountant vast. Met het vaststellen van het normenkader bepaalt de gemeenteraad de kaders voor de rechtmatigheid ten aanzien van de op te stellen financiële verantwoording door de gemeente. In de controleverordening (artikel 213 Gemeentewet) en het (jaarlijkse) controleprotocol stelt de gemeenteraad de kaders voor de rechtmatigheidscontrole door de accountant vast.

De verantwoordelijkheden van de gemeenteraad zijn in opzet niet gewijzigd. De verantwoordelijkheid inzake het opstellen van de rechtmatigheidstoelichting zal wel nader uitgewerkt moeten worden in de desbetreffende kaders voor het college en de accountant.

Inhoudelijk krijgt de gemeenteraad een aanvullende verantwoordelijkheid, namelijk het bepalen van de verantwoordingsgrens die het college moet hanteren voor het opstellen van de rechtmatigheidstoelichting. De hoogte van de verantwoordingsgrens die moet worden bepaald moet liggen binnen de bandbreedte zoals bepaald in het BBV en notities van de commissie BBV.

- De gemeenteraad stelt een verantwoordingsgrens (tussen 0% en 3%) vast. Het college moet de financiële onrechtmatigheden die afzonderlijk of cumulatief dit bedrag overschrijden rapporteren in de rechtmatigheidstoelichting als onderdeel van de jaarrekening.

Conform de verdere uitwerking door de commissie BBV zal het college in de paragraaf bedrijfsvoering in het jaarverslag informatie opnemen over de interne beheersing van rechtmatigheid en eventueel over afwijkingen die onder de verantwoordingsgrens blijven.

- De gemeenteraad kan kaders opstellen ten behoeve van de rapporteringsgrens waarboven de gemeenteraad een nadere uiteenzetting verwacht in de paragraaf bedrijfsvoering. In lijn met artikel 212 lid 1 van de Gemeentewet kan de gemeenteraad deze kaders vastleggen in de financiële verordening. De gemeenteraad kan met het college ook afspraken maken over een nadere toelichting van de onrechtmatigheden in de paragraaf bedrijfsvoering in het jaarverslag. Bijvoorbeeld hoe het college opvolging geeft om de gerapporteerde afwijkingen in de rechtmatigheidstoelichting in de toekomst te voorkomen.

De gemeenteraad is opdrachtgever voor de accountant. Daarbij vraagt de gemeenteraad de accountant een getrouwheidsoordeel te geven bij de jaarrekening als geheel; in dat kader stelt de accountant vast of de toelichting over rechtmatigheid voldoet aan de verslaggevingsgrondslagen, zoals die in onder andere de hierboven genoemde financiële verordening zijn vastgelegd. De controleverordening voor de accountant gaat over de kaders voor de toetsing van de jaarrekening als geheel door de accountant. Hierin wordt ook de nauwkeurigheid en diepgang waarmee de

¹⁹ Zie definitie conform Kadernota rechtmatigheid van de commissie BBV.

accountantscontrole van de jaarrekening (en de daarin opgenomen toelichtingen) moet worden uitgevoerd bepaald. De nauwkeurigheid voor het toetsen op afwijkingen van verslaggevingsgrondslagen in de verantwoording, oftewel de materialiteit, kan de gemeenteraad vaststellen op maximaal het % dat is vastgelegd in het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (BADO); deze staat dus los van de verantwoordingsgrens (zie [hoofdstuk 4](#) van deze handreiking).

NBA-aanbeveling

Voor de controle van het boekjaar 2023 is het van belang dat de accountant erop toeziet dat de aangepaste kaders duidelijk zijn en tijdig door de gemeenteraad worden vastgesteld (de financiële verordening, het normenkader, de controleverordening en/of het controleprotocol) en dat de accountant aan de gemeenteraad verduidelijkt wat het effect daarvan is voor de accountantscontrole.

2.3 Verantwoordelijkheid van het college

Het college voert het met de gemeenteraad overeengekomen beleid uit binnen de door de gemeenteraad vastgestelde kaders. Op grond van de financiële verordening, artikel 212 lid 1 Gemeentewet, is het college verantwoordelijk voor de rechtmatige totstandkoming van de baten, lasten en balansmutaties. Deze verantwoordelijkheden van het college wijzigen niet. Wel gaat het college zich in de rechtmatigheidstoelichting verantwoorden over de rechtmatigheid.

Samengevat is het college met ingang van 2023 verantwoordelijk voor:

- Het opmaken van de jaarrekening die het vermogen en resultaat getrouw dient weer te geven in overeenstemming met het BBV. Daarin is begrepen de rechtmatigheidstoelichting, waarin het college rapporteert over de rechtmatige totstandkoming van de in de jaarrekening (inclusief sisa bijlage) opgenomen lasten, baten en balansmutaties, gericht op de eerder benoemde 3 criteria die aanvullend zijn op getrouwheid van de jaarrekening.
- Een zodanig systeem van interne beheersing, inclusief het operationaliseren van het normenkader naar een rechtmatigheidstoetsingskader, dat noodzakelijk is om het opmaken van de jaarrekening als geheel mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.

In de model financiële verordening van de VNG²⁰ is de verantwoordelijkheid van het college voor het voeren van een financiële administratie en het hebben van een systeem van interne beheersing uitgewerkt, als basis voor de op te stellen betrouwbare jaarrekening.

De verantwoordelijkheid van het college voor het opstellen van een betrouwbare rechtmatigheidstoelichting brengt aanvullend met zich mee dat het college moet zorgdragen dat de gemeentelijke administratie een adequate onderbouwing bevat voor de beweringen in de rechtmatigheidstoelichting. In dat kader zal het college borgen dat (rechtmatigheids)bevindingen (centraal) worden geregistreerd. Op basis van deze registratie heeft het college inzicht in de ontwikkeling van de onrechtmatigheden (gedurende het jaar en over jaargrenzen heen), kan corrigerend worden opgetreden om onrechtmatigheden te voorkomen en waar mogelijk te herstellen. Ook kan het college risicogebieden onderkennen om de interne beheersing tijdig te kunnen aanscherpen.

De registratie van bevindingen kan onder andere de volgende informatie bevatten:

- Uniek nummer/omschrijving van de bevinding.
- Proces en proceseigenaar.
- Details taakveld / grootboek / balanspost of bate/last.
- De omvang van de financiële onrechtmatigheid (waarschijnlijk/exact en/of maximaal) en de periode waar deze op betrekking heeft.
- Het totaal aan financiële onrechtmatigheden en impact op de rechtmatigheidstoelichting.
- Aanbeveling en status opvolging.
- De keuze om wel of niet een herstelactie uit te voeren en status/tijdspad en impact voor het betreffende boekjaar.

²⁰ De modelverordeningen worden in 2022 aangepast met aspecten die relevant zijn in het kader van het rapporteren in de rechtmatigheidstoelichting.

- Of er sprake is van een bewuste keuze om af te wijken van wet- en regelgeving met verwijzing naar college/gemeenteraadsbesluit.

Op grond van de financiële verordening is het college daarnaast ook verantwoordelijk voor het opzetten van een mix aan interne beheersmaatregelen. Daarbij kan gedacht worden aan interne beheersing in de lijnorganisatie (voldoende controle-technische functiescheiding, primaire registratie geborgd, voorgeschreven workflow, voorgeschreven formats voor beschikkingen en toetsingsrapportages ed.), werkzaamheden door ondersteunende afdelingen (planning & control, inkoopadviseurs, juridische zaken enz.), verbijzonderde interne controle (VIC) en/of een interne auditfunctie.

2.4 Verantwoordelijkheid van de accountant

Een accountant die een controle overeenkomstig de controlestandaarden uitvoert, heeft als doelstelling een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude of fouten (Standaard 200.11).

Op grond van Nederlandse wet- en regelgeving, waaronder de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) en de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assuranceopdrachten (ViO)²¹ dient de accountant in de dienstverlening ten aanzien van de cliënten waar de accountant assuranceopdrachten verricht onafhankelijk te zijn. De regelgeving bevat onder andere beperkingen ten aanzien van de diensten die de accountant naast een controleopdracht kan verlenen.

De accountant dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen ten behoeve van het oordeel ten aanzien van de getrouwheid (Standaard 330.26 en Standaard 330.27). Als de accountant, bij geconstateerde leemtes in de onderbouwing van het college, wordt gevraagd om hierover te adviseren of andere diensten uit te voeren die kunnen leiden tot samenloop van controle en advies maakt de accountant afwegingen in het kader van de ViO. De accountant dient altijd de ViO na te leven en accepteert geen werkzaamheden die een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid.

²¹ Zie voor de ViO: HRA: <https://www.nba.nl/tools/hra-2021/?folder=119691>. Zie voor nadere handvatten voor de toepassing van de ViO: https://www.nba.nl/globalassets/wet--en-regelgeving/nba-handreikingen/nba-handreiking_1131_toepassing_vio.pdf.

3 Normenkader rechtmatigheid²²

3.1 Uitwerking normenkader

De gemeente is op grond van de Gemeentewet verplicht diverse verordeningen op te stellen. Deze verordeningen zijn relevant voor de accountantscontrole. Twee verplichte verordeningen hebben directe impact op de financiële rechtmatigheid en de controle daarvan: verordening 212 en 213.

De financiële verordening (artikel 212)

Op basis van artikel 212 lid 1 van de Gemeentewet stelt de gemeenteraad, bij verordening, de uitgangspunten voor het financiële beleid, het financiële beheer en de inrichting van de financiële organisatie vast. Verordening 212 waarborgt dat aan de eisen van rechtmatigheid, verantwoording en controle wordt voldaan.

De commissie BBV doet in de Kadernota rechtmatigheid aanbevelingen voor onderwerpen die in Verordening 212 geregeld kunnen worden, waaronder bepalingen voor het duiden van begrotingsoverschrijdingen en het vaststellen van de verantwoordingsgrens voor de rechtmatigheidstoelichting en de rapportagegrens voor de nadere toelichting in de paragraaf bedrijfsvoering.

De controleverordening (artikel 213)

Artikel 213 regelt dat de gemeenteraad bij verordening regels vaststelt voor de controle op het financiële beheer en dat op de inrichting van de financiële organisatie wordt getoetst.

3.2 Aandachtspunten controle accountant

In het kader van de controle van de jaarrekening, inclusief de rechtmatigheidstoelichting, neemt de accountant kennis van de financiële verordening en controleverordening. Zo inventariseert de accountant of de gemeente in de verordeningen wijzigingen heeft doorgevoerd naar aanleiding van de verantwoordingsplicht in de rechtmatigheidstoelichting.

- Aan de financiële verordening (artikel 212) kan de verantwoordingsgrens voor de rechtmatigheidstoelichting worden toegevoegd. Als dat niet de geval is gaat de accountant na welke afspraak over de verantwoordingsgrens tussen gemeenteraad en college is gemaakt en waar dat vastligt.
- De controleverordening (artikel 213) behoeft een aanpassing inzake de verantwoordelijkheden rondom de getrouwheid en rechtmatigheid. Als dat nog niet is gebeurd gaat de landelijke (hogere) wet- en regelgeving voor.

3.3 Normenkader en rechtmatigheidstoelichting

De gemeenteraad stelt het normenkader aan geldende wet- en regelgeving vast, dat relevant is voor het verantwoordingsproces door de gemeente en de controle door de accountant van de getrouwheid van de jaarrekening als geheel met inbegrip van de rechtmatigheidstoelichting. Het college is verantwoordelijk voor het opstellen van een toetsingskader voor rechtmatigheid, de inrichting van de gemeentelijke processen en interne beheersing (hoofdstuk 3 Kadernota rechtmatigheid) en de verantwoording hierover in de jaarrekening.

Bij het operationaliseren van het toetsingskader voor de rechtmatigheid gaat het om het duidelijk maken welke specifieke bepalingen van de regelgeving relevant zijn voor het financiële rechtmatigheidsbeheer en waar financiële consequenties uit kunnen voortkomen. Het college kan dit op verschillende wijzen vormgeven:

- a. In het normenkader zelf, door per wet/regel/verordening aan te geven op welke artikelen getoetst wordt en welke rechtmatigheidsaspecten daarbij relevant zijn (bijv. recht, hoogte, duur).
- b. In een apart toetsingskader of daaruit afgeleid control framework en afgeleid (interne)controleplan (zichtbaar gelinkt aan het normenkader).
- c. In de werkprogramma's waarbij per controleactiviteit wordt aangegeven welk artikel uit welke wet/regel/verordening wordt getoetst (zichtbaar gelinkt aan het normenkader).

²² zie voetnoot 15.

4 Verantwoordingsgrens en materialiteit

4.1 Verantwoordingsgrens gemeenteraad en college

De gemeenteraad bepaalt de verantwoordingsgrens waarboven het college de afwijkingen individueel en/of cumulatief (fouten en onduidelijkheden²³) rapporteert in rechtmatigheidstoelichting. Dit is geregeld in het BBV en nader uitgewerkt in de Kadernota rechtmatigheid van de commissie BBV.

De verantwoordingsgrens kan worden bepaald tussen 0% en maximaal 3% van de totale lasten (inclusief toevoegingen aan de reserves) en ziet toe op het rapporteren van afwijkingen, die het gevolg zijn van onrechtmatige financiële beheershandelingen door het college met betrekking tot het voorwaarden-, begrotings-, en het misbruik- en oneigenlijk gebruik criterium.

Bij het opstellen van de rechtmatigheidstoelichting neemt het college kwantitatieve en kwalitatieve criteria in acht. In kwantitatieve zin gaat het om afwijkingen, die individueel en/of cumulatief boven de verantwoordingsgrens uitkomen. Kwalitatieve overwegingen²⁴ neemt het college in acht om te bepalen of de informatie de besluitvorming door de gemeenteraad en andere belangrijke gebruikers van de jaarrekening beïnvloedt. Op grond van de Kadernota rechtmatigheid kan het college afwijkingen nader toelichten in de paragraaf bedrijfsvoering.

In de Kadernota rechtmatigheid heeft de commissie BBV de afwijkingen in de rechtmatigheidstoelichting uitgewerkt. Dit betreffen individuele en/of cumulatieve fouten (als gevolg van het niet naleven van wet- en regelgeving met betrekking tot het voorwaarden-, begrotings-, en het misbruik- en oneigenlijk gebruik criterium) en posten waarvan bij het college onduidelijkheid bestaat over de rechtmatigheid, omdat deskundigen en adviseurs (bijvoorbeeld juristen) van mening verschillen over de rechtmatigheid van de daaraan ten grondslag liggende financiële beheershandeling.

De jaarrekening als geheel wordt getoetst door de accountant, waarbij de accountant vaststelt dat die geen afwijkingen bevat die groter zijn dan de goedkeuringstolerantie (zie volgende paragraaf). De goedkeuringstolerantie bepaalt de diepgang van de accountantscontrole. De verantwoordingsgrens is uitsluitend bepalend voor de nauwkeurigheid van de door het college op te stellen rechtmatigheidstoelichting.

4.2 Materialiteit accountant

De doelstelling van de accountant bij het uitvoeren van een controle van de jaarrekening is een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de jaarrekening als geheel vrij is van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten. En daarmee de accountant in staat te stellen een oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde aspecten zijn opgesteld in overeenstemming met het BBV.

Voor de controle van de jaarrekening van een gemeente is het BADO van toepassing. In het BADO is de goedkeuringstolerantie uitgewerkt als een percentage van een bepaalde omvangsbasis. De accountant onthoudt een goedkeurende controleverklaring indien de goedkeuringstolerantie wordt overschreden.

De goedkeuringstoleranties volgens de BADO zijn hieronder opgenomen.

	Goedkeurend	Met beperking	Oordeel-Onthouding	Afkeurend
Fouten in de jaarrekening*	≤ 1%	> 1% < 3%	-	≥ 3%
Onzekerheden in de controle*	≤ 3%	> 3% < 10%	≥ 10%	-

²³ Stellige uitspraak in de Kadernota rechtmatigheid: Onduidelijkheden kunnen zich voordoen bij complexe situaties waarin er verschillende onderbouwde standpunten zijn en specialisten niet tot een eenduidig oordeel komen. In dat geval kan het voor het college onduidelijk zijn of financieel rechtmatig is gehandeld. Het college betreft deze situatie bij het opstellen van de rechtmatigheidstoelichting en neemt deze op indien het totaal aan onduidelijkheden de verantwoordingsgrens overschrijdt (Kadernota, paragraaf 4.5).

²⁴ Kwalitatieve criteria kunnen bijvoorbeeld fouten en onduidelijkheden zijn die geregeld voorkomen, samenhangen met bepaalde taken, processen of afdelingen en samenhangen met fraude.

*% van de lasten inclusief de toevoegingen aan reserves mits dit gaat om programma-overschrijdende overboekingen, want die worden verwerkt via de exploitatierekening. Overboekingen tussen reserves binnen een programma niet, want deze worden binnen de balans verwerkt.

In de praktijk wordt veelal uitgegaan van de in het BADO vastgestelde maximale percentages, die door de gemeenteraad worden vastgelegd in een controleprotocol.

De accountant richt de controle zodanig in dat een redelijke mate van zekerheid bestaat dat fouten en onzekerheden die individueel en/of cumulatief de goedkeuringstoleranties voor fouten in de jaarrekening respectievelijk onzekerheden in de controle overschrijden worden ontdekt.

Ingeval een rechtmatigheidsfout niet of niet correct is opgenomen in de rechtmatigheidstoelichting, dan weegt de accountant deze afwijking in samenhang met de andere bevindingen inzake de getrouwheid van de jaarrekening. De accountant evalueert of de bevindingen gezamenlijk al dan niet een afwijking van materieel belang vormen, op basis waarvan de accountant een conclusie trekt of de jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met de verslaggevingsrichtlijnen.

De accountant hanteert bij de controle en de oordeelsvorming ook altijd eigen kwantitatieve en kwalitatieve afwegingen ten aanzien van niet-gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen. Dit betekent dat de accountant rekening houdt met de mogelijkheid dat een fout niet wordt ontdekt, omdat de accountant niet alles integraal kan controleren, en werkt met steekproeven. De afwegingen van de accountant zijn gebaseerd op professionele oordeelsvorming.

De situatie kan zich voordoen dat de totale geconstateerde rechtmatigheidsfout net onder de door de gemeenteraad bepaalde verantwoordingsgrens ligt, waardoor het college op basis van kwantitatieve overwegingen in de rechtmatigheidstoelichting geen onrechtmatigheden rapporteert. Het college dient daarnaast ook kwalitatieve overwegingen in acht te nemen en kan op basis daarvan concluderen dat er daarnaast geen onontdekte fouten zijn en geen andere aspecten die mogelijk toch zouden kunnen leiden tot rapportering in de rechtmatigheidstoelichting. Om een en ander uit te sluiten kan dit leiden tot het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden door de gemeente en/of door de accountant om vast te stellen dat er geen onontdekte fouten zijn die zouden leiden tot overschrijding van de verantwoordingsgrens en dus een andere toelichting over rechtmatigheid.

Voorbeeld

De gemeenteraad heeft de verantwoordingsgrens voor het college vastgesteld op 3% van de totale lasten (€ 9 miljoen) en de goedkeuringstolerantie voor de accountant op 1% van de totale lasten (€ 3 miljoen).

Het college constateert dat er sprake is van een rechtmatigheidsfout van € 8,5 miljoen daarmee naderend aan de verantwoordingsgrens. Het college dient te evalueren of de werkzaamheden inzake de overige populatie met voldoende diepgang hebben plaatsgevonden. Immers een additionele fout van € 0,5 miljoen leidt tot een andere rechtmatigheidsuiting.

De accountant dient vervolgens in voorkomend geval te beoordelen wat de impact is op zijn of haar werkzaamheden.

Het is daarbij belangrijk te overwegen of de fouten volgen uit een integrale controle zoals de controle ten aanzien van de begrotingsrechtmatigheid of een integrale spendanalyse of dat de fouten aan het licht zijn gekomen op basis van door de gemeente uitgevoerde steekproeven. Wanneer fouten volgen uit een te isoleren massa die integraal gecontroleerd is kan de impact op de werkzaamheden van de accountant beperkter zijn dan in een situatie waarin met steekproeven is gewerkt. De accountant beoordeelt (in geval van de integrale controle) de hiervoor genoemde evaluatie van het college en stelt vast of de door het college verrichte werkzaamheden toereikend zijn om te komen tot een getrouwe rechtmatigheidstoelichting. Hierbij zal de accountant extra kritisch kijken naar de populatie, zelfstandig een analyse maken van de geconstateerde onrechtmatigheden en nagaan of deze mogelijk ook nog andere implicaties kunnen hebben en zo nodig meer eigen en diepgaande werkzaamheden uitvoeren.

Wanneer rechtmatigheidsfouten volgen uit steekproeven dient de accountant te bepalen of de werkzaamheden uitgevoerd door het college een voldoende mate van diepgang kennen. Ook dient de accountant vervolgens te bepalen of de geplande en uitgevoerde werkzaamheden voldoende zekerheid verschaffen ten aanzien van de rechtmatigheidsuiting.

Uit bovenstaand voorbeeld volgt dat de accountant de kwantitatieve en kwalitatieve overwegingen, onderbouwing en eventuele aanvullende werkzaamheden van het college evalueert. Als de accountant op basis van eigen kwantitatieve en kwalitatieve overwegingen een andere inschatting maakt kan dat leiden tot uitbreiding van de controlewerkzaamheden van de accountant om te komen tot voldoende en geschikte controle-informatie (e.a. in lijn met Standaard 450.A15).

4.3 Samenhang van de verantwoordingsgrens en de controle van de accountant

De verantwoordingsgrens is niet hetzelfde als de goedkeuringstolerantie voor de jaarrekeningcontrole van de accountant:

- De verantwoordingsgrens is de grens waarboven het college aan de gemeenteraad fouten en onduidelijkheden rapporteert in de rechtmatigheidstoelichting. Voor zowel fouten als voor onduidelijkheden afzonderlijk geldt hetzelfde percentage. Fouten en onduidelijkheden worden niet bij elkaar opgeteld.
- De goedkeuringstolerantie is een percentage dat is gebaseerd op het BADO en betreft de som van alle afwijkingen (fouten en / of onzekerheden)²⁵ die de accountant heeft ontdekt in de jaarrekening. Als de goedkeuringstolerantie wordt overschreden zal dat leiden tot een andere dan goedkeurende controleverklaring met betrekking tot de getrouwheid van de jaarrekening als geheel.

De rechtmatigheidstoelichting is een onderdeel van de jaarrekening. Als de accountant daarin getrouwheidsafwijkingen (ten aanzien van de verslaggeving over de rechtmatigheid) constateert dan weegt de accountant uitsluitend deze getrouwheidsafwijkingen in het kader van de foutevaluatie van de getrouwheid van de jaarrekening als geheel, en niet de geconstateerde rechtmatigheidsfouten en of onduidelijkheden.

Voor het opstellen van de rechtmatigheidstoelichting is een verantwoordingsgrens van toepassing. Het kan dus zo zijn dat het college rechtmatigheidsfouten en of onduidelijkheden constateert die individueel en of gezamenlijk onder de verantwoordingsgrens blijven. Conform de Kadernota rechtmatigheid van de Commissie BBV rapporteert het college slechts rechtmatigheidsfouten en of onduidelijkheden in de rechtmatigheidstoelichting als deze individueel of gezamenlijk de verantwoordingsgrens overschrijden. In het geschetste geval bevat de jaarrekening dus geen vermelding van afwijkingen in de rechtmatigheidstoelichting.

Als het college de geconstateerde rechtmatigheidsfouten en of onduidelijkheden getrouw verantwoordt worden deze door de nieuwe verantwoordingswijze niet meegewogen in het kader van de goedkeuringstolerantie. Want door deze rechtmatigheidsfouten en of onduidelijkheden getrouw te verantwoorden in de rechtmatigheidstoelichting, met inachtneming van de verantwoordingsgrens tussen 0 en 3%, is er geen sprake van afwijkingen in het kader van de getrouwheid van de jaarrekening als geheel en kan de accountant daarbij een goedkeurende getrouwheidsverklaring afgeven.

Recapitulerend geldt het volgende:

- Als de jaarrekening fouten in de rechtmatigheidstoelichting bevat boven de goedkeuringstolerantie en onder de verantwoordingsgrens dan komen deze niet tot uitdrukking in de rechtmatigheidstoelichting.
- Overschrijden de rechtmatigheidsfouten en of onduidelijkheden de verantwoordingsgrens dan dient het college deze te rapporteren in de rechtmatigheidstoelichting.
- De accountant controleert de getrouwheid van de rechtmatigheidstoelichting en de daarbij geconstateerde getrouwheidsafwijkingen weegt de accountant mee in de oordeelsvorming bij de jaarrekening als geheel.

Het college is verantwoordelijk om een zodanige interne beheersing in te richten dat afwijkingen die in totaal boven de verantwoordingsgrens uitkomen worden gesignaleerd. Dit betekent:

- het inrichten van een effectieve interne beheersing die de rechtmatige uitvoering en de registratie van eventuele onrechtmatigheden zo goed mogelijk moeten garanderen.
- evaluatie van geconstateerde onrechtmatigheden;

²⁵ Thans worden fouten en onzekerheden nog afzonderlijk gewogen. Als het BADO is aangepast worden afwijkingen (fouten en onzekerheden) bij elkaar opgeteld en afgezet tegen de goedkeuringstolerantie.

- het monitoren van de werking van de interne beheersing door bijvoorbeeld een verbijzonderde interne controle.

Als onderdeel van de interne beheersing en ter onderbouwing van de rechtmatigheidstoelichting kan een college eventueel ook interne toetsingen laten uitvoeren.

Stel dat de interne toetsingen op de rechtmatigheidscriteria worden uitgevoerd als deelwaarneming passend bij de verantwoordingsgrens en dat het college op basis daarvan heeft onderbouwd dat de fout zeer waarschijnlijk kleiner is dan de verantwoordingsgrens. De accountantscontrole kan dan leiden tot aanvullende afwijkingen van de accountant bovenop de afwijkingen die de gemeente zelf geconstateerd heeft. De accountant zal dan moeten afwegen of de bevindingen kunnen leiden tot de conclusie dat de fout voor het geheel van transacties, groter zou kunnen zijn dan de verantwoordingsgrens, waardoor dit zou moeten leiden tot een aanpassing van de beweringen door het college in de rechtmatigheidstoelichting. Afhankelijk van de omvang van de afwijkingen kan de geschetste situatie dus leiden tot aanvullende werkzaamheden door het college om te komen tot een getrouwe rechtmatigheidstoelichting. De accountant evalueert of de aanvullend door het college verrichte werkzaamheden en de hieruit voortvloeiende controledocumentatie leidt tot voldoende en geschikte controle informatie inzake de getrouwe rechtmatigheidstoelichting

NBA-aanbeveling

Op basis van het voorgaande is het gewenst dat gemeente en accountant vroegtijdig in overleg gaan over de samenhang tussen verantwoordingsgrens en goedkeuringstolerantie. Wij adviseren dat de accountant de voordelen bespreekt met de gemeenteraad van het hanteren van identiek percentage door het college en de accountant voor respectievelijk de interne en externe toetsing van rechtmatigheid. Met een identiek percentage blijft de mate van informatieverstrekking over rechtmatigheid aan de gemeenteraad door het college vergelijkbaar met de huidige situatie en dit voorkomt ingewikkelde vaktechnische discussies met de accountant.

Voorbeeld

De gemeenteraad heeft de verantwoordingsgrens voor het college vastgesteld op 3% van de totale lasten (€ 9 miljoen) en de goedkeuringstolerantie voor de accountant op 1% van de totale lasten (€ 3 miljoen).

De interne beheersing in de eerste lijn is zodanig ingericht dat belangrijke afwijkingen van wet- en regelgeving worden gesignaleerd en waar mogelijk gecorrigeerd in het proces.

Het college heeft ook nog een steekproef laten uitvoeren door de VIC. Het college heeft op basis van dit geheel onderbouwd dat de gesignaleerde afwijkingen, die niet kunnen worden gecorrigeerd, cumulatief onder de verantwoordingsgrens van € 9 miljoen blijven.

De accountant voert gegevensgerichte werkzaamheden uit met het doel vast te stellen dat er geen getrouwheidsfouten zijn groter dan de goedkeuringstolerantie van € 3 miljoen. De accountant maakt naast de rekenkundige materialiteit ook een kwalitatieve afweging. Naarmate het totaal van de door het college vastgestelde rechtmatigheidsfouten dichterbij de verantwoordingsgrens komt, overweegt de accountant of aanvullende werkzaamheden moeten worden uitgevoerd om vast te stellen dat de jaarrekening als geheel getrouw is.

Zo kan de accountant bij de controle vaststellen dat een belangrijke transactie onrechtmatig is en niet is gesignaleerd in de eerste lijn. De transactie viel ook niet in de steekproef van de VIC. De accountant gaat dan na of de steekproef van het college voldoende betrouwbaar is om te concluderen dat het totaal aan rechtmatigheidsfouten op basis van de onderbouwing van het college, aangevuld met de eigen bevindingen van de accountant, onder de verantwoordingsgrens van € 9 miljoen is gebleven. De eigen bevindingen van de accountant vloeien voort uit een combinatie van de (herziene) risicoanalyse, de (herziene) controleaanpak en de zelfstandig verrichte werkzaamheden. Als met inachtneming van de kwalitatieve overwegingen een belangrijke

kans bestaat dat dat niet zo is, zijn aanvullende werkzaamheden door zowel college als accountant nodig.

Als de conclusie is dat de afwijkingen in werkelijkheid groter zijn dan € 9 miljoen, dan is de jaarrekening als geheel, inclusief de rechtmatigheidstoelichting niet getrouw en zal de accountant het college vragen dit aan te passen in de rechtmatigheidstoelichting in de jaarrekening. Wanneer het college geen aanpassing doorvoert zal de accountant dit wegen als een afwijking van minimaal van materieel belang waardoor een andersluidend oordeel bij de jaarrekening dient te worden afgegeven. De omvang van de fout betreft minimaal de omvang van de verantwoordingsgrens, op basis van waarvan altijd sprake zal zijn van minimaal een afwijking van materieel belang. Op basis van kwantitatieve en kwalitatieve overwegingen kan de accountant tot de conclusie komen dat sprake is van een afwijking met een diepgaande invloed op grond waarvan een afkeurende verklaring dient te worden verstrekt.

4.4 Vormgeving verbijzonderde interne controle

Vanuit de verantwoordelijkheid van het college om jaarlijks zorg te dragen voor toereikende interne beheersing in relatie tot de getrouwheid van de informatieverstrekking en de rechtmatigheid van de (financiële) beheershandelingen staat beheerste bedrijfsvoering voorop. Verbijzonderde interne controle (VIC) is daarvoor een instrument. VIC kan een belangrijke bijdrage leveren aan het planning- en control instrumentarium en aan een betrouwbare informatievoorziening.

Vrijwel elke gemeente heeft in meer of mindere mate een VIC-functie, gebaseerd op een organisatieverordening of de eerdergenoemde verordening 212 inzake het financieel beheer. De werkzaamheden van de VIC-functie zijn waardevol voor de organisatie en kunnen ook waardevol zijn voor de accountantscontrole. In de praktijk staat de VIC-functie niet op zichzelf, maar is het een belangrijke schakel in de totale bedrijfsvoering ter realisatie van de doelstellingen.

4.5 Rol van de VIC-functie bij het opmaken van de rechtmatigheidstoelichting

De VIC-functie kan een rol vervullen bij de onderbouwing van de toelichting rechtmatigheidsverantwoordelijkheid in de jaarrekening, volgens twee varianten:

- 1 De VIC-functie toetst de lijnorganisatie
Primair ligt de verantwoordelijkheid voor de uitvoering van de interne controles en de registratie van onrechtmatigheden bij het lijnmanagement. Het plan van aanpak van de VIC-functie is afhankelijk van de keuzes die zijn gemaakt bij de inrichting van de administratieve organisatie en interne beheersing in lijnorganisatie. De VIC-functie werkt op basis van een intern controleplan, waarin een risico- en procesanalyse is opgenomen. De VIC-functie toetst de interne controles in de lijnorganisatie, controleert de juistheid en volledigheid van de (centrale) registratie van onrechtmatigheden ter ondersteuning van het college en is klankbord voor het lijnmanagement.
- 2 De VIC-functie is de interne beheersingsmaatregel voor de getrouwheid van de jaarrekening, inclusief de rechtmatigheidstoelichting.
Dit betekent dat de interne beheersing en administratie nog niet van dien aard zijn dat hieruit rechtstreeks de vereiste informatie voor de rechtmatigheidstoelichting blijkt. In dit geval verkrijgt het college de onderbouwing voor de beweringen in de rechtmatigheidstoelichting rechtstreeks vanuit gegevensgerichte werkzaamheden door de VIC-functie.

Wij merken op dat de VIC-functie in het kader van de rechtmatigheidstoelichting geen andere rol speelt dan bij het komen tot een getrouwe jaarrekening.

4.6 Gebruikmaken van VIC-functie bij de accountantscontrole in het algemeen

De commissie BADO heeft op 14 februari 2019 de notitie 'De verbijzonderde interne controle bij decentrale overheid'²⁶ uitgebracht. Deze notitie biedt een handreiking aan decentrale overheden ten aanzien van de inrichting van de verbijzonderde interne controle en de mogelijkheden voor de accountant om hiervan gebruik te kunnen maken. Als de externe accountant besluit gebruik te maken van de VIC-functie inventariseert de accountant eerst welke rol de VIC-functie heeft (zie paragraaf [4.5](#)). Vervolgens zijn er vier situaties hoe de externe accountant bij de accountantscontrole gebruik

²⁶ [BADO-notitie-verbijzonderde-interne-controle-decentrale-overheden-februari2019.pdf (nba.nl)].

kan maken van de werkzaamheden van de VIC-functie (deze situaties staan los van de rol van de VIC-functie zoals uitgewerkt in paragraaf 4.5), te weten:

- 1 VIC-functie als instrument om de aanlevering van stukken aan de accountant te verbeteren.
Bijvoorbeeld:
De medewerker financiën die naast de reguliere taken ook werkzaamheden uitvoert op aanwijzingen van de accountant c.q. ter voorbereiding op de accountantscontrole.
- 2 VIC-functie als onderdeel van het interne beheersingskader om toezicht te houden op de uitvoering van interne beheersingsmaatregelen in de lijnorganisatie – situatie 1 (Standaard 610 paragraaf 16, 7 en 8 en Standaard 315).
Bijvoorbeeld:
De VIC-coördinator die interne controles aanstuurt, reviewt en het toetsingskader bepaalt, maar waarbij de uitvoering van de interne controlewerkzaamheden plaatsvindt in de lijnorganisatie.
- 3 VIC-functie als interne beheersingsmaatregel - voor de onderbouwing van de toelichting rechtmatigheidsverantwoording - waarop de accountant kan steunen bij de organisatie- en procesgerichte (test of control) werkzaamheden (Standaard 610 paragraaf 16 en 9 en Standaard 330)
Bijvoorbeeld:
De medewerker interne controle die zelfstandig verbijzonderde interne controles uitvoert los van de lijnorganisatie. Of de afdeling Interne controle die los staat van de lijnorganisatie en die volledig, gestructureerd en planmatig interne controle uitvoert en rapporteert aan het management of de directie.
- 4 VIC-functie als interne auditfunctie (IAF zoals bedoeld in Standaard 610 paragraaf 14a en 15).
Bijvoorbeeld:
Op basis van de werkzaamheden en bevindingen van de VIC-functie kan het college een conclusie trekken omtrent de rechtmatige totstandkoming van de verantwoorde baten, lasten en balansmutaties en de VIC-functie levert daardoor de onderbouwing van de rechtmatigheidstoelichting.

4.7 Gebruikmaken van VIC-functie bij de accountantscontrole van de getrouwheid van de rechtmatigheidstoelichting

De accountant kan op basis van de kwaliteit en wijze van invulling van VIC-functie afwegen hoe en in welke mate bij de controle van de jaarrekening als geheel, inclusief de toelichting rechtmatigheidsverantwoording, gebruik kan worden gemaakt van de VIC-functie. Hierbij kan de accountant het volgende in de overweging meenemen:

- Bedreigingen ten aanzien van de objectiviteit van de VIC-functie, zoals vooringenomenheid, belangenverstrengeling en oneigenlijke beïnvloeding van anderen binnen de organisatie.
- De mate van deskundigheid, vaardigheid, professionaliteit en het gebruik van technische hulpmiddelen.
- De systematische, gedisciplineerde aanpak en documentatie van de audittrail.
- Het interne controleproces als geheel (uitvoering, review, hoor en wederhoor, rapportage).
- De door de organisatie getroffen kwaliteitsmaatregelen.
- De aard en reikwijdte van de VIC-functie (de mate van benodigde professionele oordeelsvorming, de geplande werkzaamheden in relatie tot de geïdentificeerde risico's).

Uitgangspunt hierbij is dat de accountant alert is om de rol als controleur zuiver te houden.

Hierna wordt situatie 3 – VIC-functie als interne beheersingsmaatregel - voor de onderbouwing van de rechtmatigheidstoelichting - nader uitgewerkt, omdat deze in de praktijk naar verwachting meest relevant zal zijn.

De VIC-functie als interne beheersingsmaatregel is geen volwaardige interne-auditfunctie conform de criteria van Standaard 610. Wel is Standaard 330 van toepassing (Standaard 330, paragraaf 4b, 8 en verder) en kan de accountant steunen op dusdanige IB-maatregelen die materiële fouten/onzekerheden voorkomen, detecteren en of corrigeren.

De kern van een interne beheersmaatregel is opgenomen in Standaard 330.A20:

“Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen worden alleen uitgevoerd voor die interne beheersingsmaatregelen waarvan de accountant heeft vastgesteld dat deze zodanig zijn opgezet dat ze een afwijking van materieel belang in een bewering kunnen voorkomen, of detecteren en corrigeren. Indien op verschillende momenten van de gecontroleerde periode in belangrijke mate verschillende interne beheersingsmaatregelen werden gehanteerd, worden zij allemaal afzonderlijk overwogen.”

Of de VIC-functie als beheersmaatregel een afwijking van materieel belang kan voorkomen, detecteren en of corrigeren dient te worden gezien in samenhang met de inrichting van de interne beheersing in de onderliggende processen. De opzet van de processen (voldoende controle technische functiescheiding, primaire registratie geborgd, voorgeschreven workflow, richtlijnen ten aanzien van beschikkingen en rapportages ed.) is in deze situatie bepalend voor de effectieve werking van de VIC-functie. Zonder een minimale basis van administratie en interne beheersing in de lijnprocessen is het niet mogelijk dat de conclusie van de VIC-functie over de interne beheersingsmaatregelen toereikend is als onderbouwing van de rechtmatigheidstoelichting. De VIC-functie zal dan waarschijnlijk (ook) gegevensgerichte werkzaamheden uitvoeren.

De accountant evalueert per proces de opzet en het bestaan van de verbijzonderde interne controle. Relevante aspecten en aandachtspunten hierbij zijn:

Aspect	Criteria / aandachtspunten
Wie?	<ul style="list-style-type: none"> • Deskundigheid ten aanzien van het proces en het relevante toetsingskader (bijvoorbeeld voldoende kennis van de participatiewet bij VIC op uitkeringen) • Geen uitvoerende rol in de 1^e lijn.
Wat?	<ul style="list-style-type: none"> • Systematische wijze waarop werkzaamheden van de VIC worden vormgegeven (vastgesteld IC-werkplan voor het betreffende proces) • Aard van de werkzaamheden van de VIC: het testen van interne beheersingsmaatregelen (evalueren en monitoren van de effectiviteit van het interne beheersingssysteem / vaststellen dat de interne beheersmaatregel door de lijnorganisatie goed is uitgevoerd) of het testen van onderbouwing met onderliggende documenten en overige informatie. • Worden alle relevante rechtmatigheid-/getrouwheidsaspecten in de VIC betrokken? (Toetspunten en de vertaling hiervan naar voor de controle relevante beweringen) • In het geval dat de VIC-werkzaamheden bestaan uit een steekproef: <ul style="list-style-type: none"> ○ is de steekproefomvang voldoende in relatie tot de geïdentificeerde risico's en de omvang van de gehele populatie? ○ Is de gehele populatie (FSA / Cycle) betrokken in het bepalen van de steekproef? • Zijn de geplande werkzaamheden ook uitgevoerd en verwerkt in een VIC-rapportage. • Notulen/vastleggingen waaruit blijkt dat MT/college/bestuur actief (bij)stuurt op basis van de VIC-rapportages. • Zichtbare Plan, Do, Check and Act cycle, waarbij direct opvolging wordt gegeven aan bevindingen en aanpassingen worden doorgevoerd
Wanneer?	<ul style="list-style-type: none"> • Timing van de VIC (per maand/kwartaal). • Spreiding over het gehele jaar?
Waarmee?	<ul style="list-style-type: none"> • Controlemiddelen en reproduceerbaarheid van de werkzaamheden (duidelijke audittrail – populatie – steekproef – vastlegging werkzaamheden). • Gebruik van andere technische hulpmiddelen. • VIC-rapportages inclusief onderliggende vastleggingen waaruit de toetspunten blijken.
Welk doel?	<ul style="list-style-type: none"> • Om te kunnen spreken van een effectieve interne beheersmaatregel is het van belang dat de IB-maatregel ook daadwerkelijk tot correctie, sturing en bijsturing (plan-do-check-act) leidt op het niveau van de relevante beweringen.

Op basis van de evaluatie van de opzet en bestaan van de werkzaamheden van de VIC-functie per proces kan de accountant vaststellen of deze kwalificeert als een effectieve beheersingsmaatregel, waarop de accountant kan steunen. De werkzaamheden per proces door de VIC-functie kunnen worden gezien als een interne beheersmaatregel mits de uitvoering van deze werkzaamheden voldoende robuust is, goed wordt uitgevoerd door onafhankelijke deskundigen, goed wordt vastgelegd en reproduceerbaar is. Wanneer de accountant wil steunen op deze beheersingsmaatregel moet de

accountant de effectieve werking van deze maatregel toetsen. Dit kan leiden tot een gecombineerde systeem- en gegevensgerichte controleaanpak.

Bij het bepalen van de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden verricht de accountant werkzaamheden om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de effectieve werking van VIC-functie als interne beheersingsmaatregel over het gehele boekjaar. Dit betreft een mix van de volgende werkzaamheden:

- Vaststellen dat uitgevoerde werkzaamheden conform de geplande werkzaamheden zijn.
- Inspecteren van de werkdocumenten, onderliggende documentatie en rapportages op onderlinge consistentie en het bespreken van de VIC uitkomsten met de controller en functionarissen van de VIC-functie (inspectie en inwinnen van inlichtingen).
- Vaststellen dat er voldoende en geschikte informatie is verkregen om de VIC-functie in staat te stellen redelijke conclusies te trekken, waaronder het inspecteren van de onderliggende brondocumentatie die door de VIC-functie is gebruikt bij de uitvoering van de werkzaamheden. (inspectie onderliggende documentatie).
- Reperformance van de VIC, waarbij eveneens wordt vastgesteld dat de bevindingen in de rapportages van de VIC-functie consistent zijn met de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden. Naast de reperformance voert de accountant ook eigen gegevensgerichte werkzaamheden/deelwaarnemingen uit op transacties die door de cliënt niet in de werkzaamheden (uitgevoerde steekproef, spend analyse, deelwaarneming) zijn betrokken.
- Aan de hand van de notulen / actielijst vaststellen dat de rapportages van de VIC-functie inhoudelijk zijn behandeld in het MT / de directie.
- Vaststellen dat er follow-up wordt gegeven aan de geconstateerde bevindingen.

Als uit de toets op de effectieve werking blijkt dat de VIC-functie zelfstandig acteert en tot een oordeel komt omtrent de naleving van geldende wet- en regelgeving, dan is het college in staat om op basis hiervan te komen tot een adequate onderbouwing van de rechtmatigheidstoelichting. Naast het toetsen van de effectiviteit van de beheersingsmaatregel moet de accountant ook eigen gegevensgerichte werkzaamheden uitvoeren om tot voldoende en geschikte controle-informatie te komen. De aard en omvang hiervan is afhankelijk van zowel de kwaliteit van de beheersingsmaatregel, de door de VIC geconstateerde bevindingen, als de door de accountant uitgevoerde (herziene) risico analyse.

Als de accountant gebruik kan maken van VIC als interne beheersmaatregel hoeft niet per definitie sprake te zijn van verminderde controlewerkzaamheden door de accountant. Dit is ook afhankelijk van het financiële belang en de hoogte van de risico's op een afwijking van materieel belang in de gemeentelijke processen.

Bij het opzetten en uitvoeren van systeemgerichte controles verkrijgt de accountant overtuigendere controle-informatie naarmate de accountant in sterkere mate kan steunen op een effectieve interne beheersingsmaatregel. Daarnaast voert de accountant ook altijd zelf gegevensgerichte werkzaamheden uit (Standaard 330.18).

Het gebruikmaken van interne auditors om controlewerkzaamheden uit te voeren onder aansturing, toezicht en de beoordeling van de accountant (Standaard 610.14a), oftewel directe ondersteuning, is bij wet verboden. De schijn (en wezen) van directe ondersteuning moet te allen tijde worden voorkomen.

5 Aandachtspunten in het accountantscontrole proces

5.1 Controlemix jaarrekeningcontrole

In het kader van de controle van de jaarrekening als geheel stelt de accountant een mix aan passende controlewerkzaamheden vast. De wijze waarop de accountant deze controle uitvoert is verankerd in de controlestandaarden.

De controlemix van de accountant ten aanzien van de rechtmatigheidscriteria in de rechtmatigheidstoelichting kan bestaan uit systeemgerichte en gegevensgerichte controlemaatregelen, zoals steekproeven, deelwaarnemingen, cijferanalyses etc. De kwaliteit van de interne beheersing van de gemeente is bepalend bij de bepaling van de inschatting van het risico en daarmee op de hoeveelheid gegevensgerichte werkzaamheden. Daarnaast is de materialiteit die geldt voor de jaarrekening mede bepalend voor de omvang van de gegevensgerichte werkzaamheden.

De accountant bepaalt op basis van de controlestandaarden en de hierop gebaseerde methodologie van het kantoor, de controleaanpak. In de praktijk kan dit leiden tot verschillen in controleaanpak en wijze waarop de accountant invulling geeft aan de controlemix. Een voorbeeld is de bepaling van de steekproefomvang en de wijze waarop de werking van een beheersmaatregel wordt vastgesteld.

Als de accountant constateert dat een gemeente zich niet aan bepaalde wet- en regelgeving houdt, evalueert de accountant deze overtredingen, ongeacht de omvang, aan de hand van Standaard 240 en 250. Deze verantwoordelijkheid van de accountant geldt onverkort voor de gehele jaarrekening.

5.2 Opdrachtbevestiging

De accountant zal in de opdrachtbevestiging uiteen zetten hoe de opdracht ten opzichte van vorig jaar is gewijzigd alsmede het effect daarvan op de controle. De accountant beschrijft de controleopdracht waarbij het de verantwoordelijkheid van de accountant is te onderzoeken of de jaarrekening over het boekjaar eindigend op 31 december 20xx een getrouw beeld geeft van de grootte en de samenstelling van zowel de baten en lasten over 20xx als van de activa en passiva op 31 december 20xx in overeenstemming met het BBV.

De accountant neemt op een controleverklaring omtrent de getrouwheid van de jaarrekening als geheel af te geven en dat daarnaast de baten en lasten, alsmede de balansmutaties met betrekking tot specifieke uitkeringen als bedoeld in artikel 17 van de Financiële-verhoudingswet rechtmatig tot stand zijn gekomen (in lijn met artikel 213 van de Gemeentewet).

5.3 De accountant neemt kennis van en beoordeelt het normenkader

In de planningsfase neemt de accountant kennis van de geldende normenkader voor de rechtmatigheidscontrole. De accountant verkrijgt inzicht in de financiële verordening (212), de controleverordening (213) en het normenkader dat op de gemeente van toepassing is.

De accountant beoordeelt of de gemeenteraad een (zichtbare) conclusie heeft gevormd over de juistheid, volledigheid en de actualiteit van het normenkader en dat een concreet gemeenteraadsbesluit is genomen. Ook stelt de accountant vast of de algemeen geldende externe regelgeving en de gemeenteraadsverordeningen, gerelateerd aan materiële financiële posten en stromen in de jaarrekening, juist en volledig zijn opgenomen in het normenkader. Tenslotte is het voor de accountant relevant om na te gaan of de gemeenteraad aanvullende bevoegdheden aan het college heeft gedelegeerd die daarmee onderdeel zijn van het normenkader.

De accountant beoordeelt hoe het college het normenkader heeft geoperationaliseerd in een toetsingskader, dat de basis vormt voor de inrichting van de interne beheersing van de onderliggende processen. De accountant stelt voor materiële (financiële) posten en stromen vast dat het college de relevante wet- en regelgeving opgenomen in het normenkader juist en volledig heeft vertaald naar het toetsingskader. De accountant zal nagaan of de wet- en regelgeving juist en volledig wordt vertaald naar het toetsingskader omdat tekortkomingen hierin gevolgen kunnen hebben voor de getrouwheid van de jaarrekening als geheel (en specifiek de rechtmatigheidstoelichting).

De accountant stelt vast of een betrouwbare registratie van rechtmatigheidsbevindingen wordt bijgehouden om de onderbouwing van de beweringen van het college in de rechtmatigheidstoelichting te kunnen toetsten. Ook controleert de accountant de opzet, het bestaan en de werking van het proces van het opstellen van en verantwoorden in de rechtmatigheidstoelichting, dat onder meer de volgende activiteiten omvat:

- Betrouwbare registratie van transacties die afwijken van de criteria voor financiële rechtmatigheid, inclusief de interne analyse van fouten en onzekerheden.
- Trekken van conclusies over de financiële rechtmatigheid in relatie tot de verantwoordingsgrens.
- Rapporteren in de rechtmatigheidstoelichting.

5.4 De accountant identificeert risico's op een afwijking van materieel belang (Standaard 240, 250, 315)

Op basis van Standaard 315²⁷ identificeert en schat de accountant risico's op een afwijking van materieel belang in de jaarrekening als geheel en als onderdeel daarvan op het niveau van de beweringen in de rechtmatigheidstoelichting (het begrotingscriterium, het voorwaardencriterium en het misbruik en oneigenlijk gebruik criterium). Op basis van Standaard 315 verwerft de accountant inzicht in de in de overheidsorganisatie, haar omgeving en de interne beheersing. Hierbij voert de accountant ook de in Standaard 240²⁸, paragraaf 17-28 en Standaard 250²⁹, paragraaf 13-22 benoemde werkzaamheden uit. Deze zijn erop gericht informatie te verkrijgen voor het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude en niet naleving van wet- en regelgeving³⁰. Daarnaast kunnen zich situaties voordoen dat de accountant op basis van de NV NOCLAR moet inspelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving en te bepalen of verdere actie nodig is. Specifiek gaat het hier onder meer om naleving aanbestedingswet- en regelgeving, rechtmatigheid van verstrekte sociale uitkeringen en subsidies, begrotingsrechtmatigheid, hanteren van de juiste door de gemeenteraad vastgestelde tarieven voor leges, afvalstoffenheffing, ozb etc.

De accountant dient de controleaanpak af te stemmen op de specifieke omstandigheden bij de gemeente, de kwaliteit van de interne beheersing en de onderliggende onderbouwing van de rechtmatigheidstoelichting. De accountant beoordeelt op basis van Standaard 315.19-27 of het college een risico-inschattingsproces heeft vormgegeven dat alle financiële stromen afdekt. De accountant beoordeelt de opzet van de gemeentelijke processen en IT-systemen. Daarbij vergelijkt de accountant de eigen risicoanalyse met de risicoanalyse van het college. Ingeval het college een risico op een afwijking van materieel belang niet heeft geïdentificeerd dan neemt de accountant dit mee bij de evaluatie van het risicoanalyseproces van het college op grond van Standaard 315, paragraaf 22b. Mogelijk leidt de evaluatie van elk van de componenten van het interne beheersingssysteem van de gemeente tot identificatie van een tekortkoming in de interne beheersing (Standaard 315.27). Als de accountant een of meer tekortkomingen in de interne beheersing heeft geïdentificeerd, zal de accountant bepalen of de tekortkomingen, afzonderlijk of in combinatie, een significante tekortkoming vormen. (Standaard 265.8). Tijdige communicatie tussen accountant en het college is van belang.

De accountant beoordeelt de opzet en het bestaan van de interne beheersing van de gemeente, die ten grondslag ligt aan de jaarrekening. De accountant verwerft in het kader van de controle van de rechtmatigheid specifiek inzicht in de procesinrichting en de individuele materiële stromen onderliggend aan het begrotingscriterium, het voorwaardencriterium en het misbruik en oneigenlijk gebruik criterium. Zodanig dat de accountant adequaat inzicht verkrijgt waardoor de accountant in staat is de risico's op een afwijking van materieel belang in te schatten en om verdere controlewerkzaamheden die op de ingeschatte risico's inspelen op te zetten.

Op grond hiervan verkrijgt de accountant inzicht in de wijze waarop binnen de gemeente de vertaling van de met de gemeenteraad overeengekomen verantwoordingsgrens naar de interne beheersing heeft plaatsgevonden.

²⁷ Het is belangrijk dat de accountant Standaard 315 integraal in acht neemt bij de uitvoering van de controle van de jaarrekening. In deze paragraaf is een aantal aandachtspunten vanuit Standaard 315 uitgelicht in verband met relevantie in relatie tot de controle van de rechtmatigheidstoelichting.

²⁸ Afwijkingen kunnen het gevolg zijn van fraude of fouten. Bij fraude gaat het om het opzettelijke karakter van de handeling die aan de afwijking ten grondslag ligt. Twee soorten opzettelijke afwijkingen zijn voor de accountant van belang, namelijk afwijkingen die voortkomen uit frauduleuze financiële verslaggeving en afwijkingen die voortkomen uit de oneigenlijke toe-eigening van activa.

²⁹ In de context van wet- en regelgeving dient rekening te worden gehouden met het feit dat niet-naleving bijvoorbeeld gepaard kan gaan met handelingen die erop gericht zijn deze te verhullen, zoals samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen of het opzettelijk aan de accountant verkeerd voorstellen van zaken.

Dit omvat onder meer de wijze waarop het college met inbegrip van rollen, bevoegdheden en verantwoordelijkheden:

- Het normenkader heeft geoperationaliseerd in een toetsingskader.
- Inzicht heeft in de eisen die worden gesteld bij de uitvoering van de financiële beheershandelingen die ten grondslag liggen aan de lasten, baten en balansmutaties in het betreffende boekjaar (voorwaardencriterium).
- De aandachtspunten van het misbruik en oneigenlijk criterium heeft ingebed in de diverse verordeningen en gemeentelijke regelgeving.
- De transacties die afwijken van de criteria voor financiële rechtmatigheid registreert (bijvoorbeeld door deze vast te leggen in de (centrale) administratie).
- De interne beheersing van de processen heeft vormgegeven en deze toereikend is voor de naleving van de geldende wet- en regelgeving.
- De naleving van de geldende wet- en regelgeving monitort inclusief de juistheid/ volledigheid van de vastlegging van de afwijkingen (inclusief autorisatie van de afwijkingen).
- Het interne controleplan heeft opgesteld inclusief:
 - de identificatie van de risico's;
 - de kwaliteits- en risicobeoordeling van de interne processen en IT-systemen;
 - de identificatie van de risicovolle stromen en de hoofdlijnen van de interne beheersing;
 - de bepaling van omvang, aard en reikwijdte van de interne controlewerkzaamheden;
 - de wijze van rapporteren over de uitkomsten van de uitgevoerde interne controlewerkzaamheden.
- Periodiek de naleving van de geldende wet- en regelgeving toetst aan de hand van een intern controleplan gericht op de betrouwbaarheid van de door het college op te stellen rechtmatigheidstoelichting.
- De interne controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd, vastgelegd en de bevindingen heeft gerapporteerd.
- Opvolging geeft aan bevindingen die voortvloeien uit interne controlewerkzaamheden (Plan, Do, Check and Act).
- De uitwerking van fouten en/of onzekerheden inclusief de vertaling van de verantwoordingsgrens naar de rapportering in de rechtmatigheidstoelichting heeft vorm gegeven.

Indien de accountant op basis van de evaluatie van de componenten één of meer tekortkomingen in de interne beheersing heeft geïdentificeerd, bepaalt de accountant, op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden of deze individueel en/of cumulatief significante tekortkomingen vormen (Standaard 315.27 in combinatie met Standaard 265.8). Als de accountant significante tekortkomingen in de interne beheersing identificeert rapporteert de accountant deze tijdig aan de gemeenteraad via de management letter /board letter alsook (samengevat) in het accountantsverslag. Ingeval van significante leemten is het van belang dat het college de noodzakelijke acties onderneemt. De accountant kan de verantwoordelijkheid van het college voor de totstandkoming van de rechtmatigheidstoelichting niet overnemen van het college en dient samenloop van controle en adviesdiensten te vermijden. Zie ook paragraaf [2.4](#).

5.5 De accountant speelt in op de ingeschatte risico's (Standaard 330)

Het doel van de accountant is het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang door middel van het opzetten en implementeren van geschikte manieren om op deze risico's in te spelen.

De aard en omvang van de werkzaamheden van de accountant is afhankelijk van de ingeschatte risico's (waaronder de risico's van (de kwaliteit van) de interne beheersing van de gemeente. De accountant verkrijgt voldoende en geschikte controle-informatie op basis van een combinatie van systeemgerichte- en gegevensgerichte werkzaamheden.

De accountant voert systeemgerichte werkzaamheden uit als:

- de accountant voornemens is te steunen op de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, om vervolgens de aard, timing en omvang van gegevensgerichte controlewerkzaamheden te bepalen;
- gegevensgerichte controlewerkzaamheden alleen geen voldoende en geschikte controle-informatie kunnen verschaffen over de getrouwheid van de jaarrekening als geheel, inclusief de rechtmatigheidstoelichting.

De accountant zal zoveel als mogelijk willen steunen op interne beheersingsmaatregelen om daarmee de gegevensgerichte werkzaamheden te beperken. In dat geval heeft de accountant de opzet van de interne beheersing als toereikend beoordeeld, het bestaan van de interne beheersing vastgesteld en de volwassenheid van de IT-omgeving en de reproduceerbaarheid van de interne beheersingsmaatregelen positief beoordeeld.

Ingeval van ontoereikende interne beheersingsmaatregelen zal de accountantscontrole voor zover het mogelijk is grotendeels gegevensgericht plaatsvinden. De werkzaamheden zullen dan onder meer bestaan uit detailcontroles op de rechtmatigheid van de financiële beheershandelingen en de hieruit voortvloeiende lasten, baten en balansmutaties. De gegevensgerichte controlewerkzaamheden bestaan uit steekproeven, deelwaarnemingen, cijferanalyses etc. Als de gemeente niet beschikt over toereikende interne beheersmaatregelen en/of een toereikend onderbouwd en gedocumenteerde rechtmatigheidstoelichting zullen de gegevensgerichte controlewerkzaamheden van de accountant in omvang toenemen om te komen tot voldoende en geschikte controle-informatie.

5.6 De accountant controleert de rechtmatigheidscriteria

De accountant controleert de getrouwheid van de jaarrekening met daarin de rechtmatigheidstoelichting. Als onderdeel hiervan toetst de accountant de rechtmatigheid van financiële beheershandelingen die ten grondslag liggen aan de balansposities en resultaatposten in de jaarrekening. In dit kader identificeert en toetst de accountant de negen rechtmatigheidscriteria die in scope van de controle zijn. Zes rechtmatigheidscriteria hiervan hebben tevens betrekking op getrouwheidsaspecten en zijn onderdeel van de controle van de getrouwheid van de balans, de staat van baten en lasten en de toelichting daarop. Drie rechtmatigheidscriteria hebben geen relatie met getrouwheidsaspecten; deze criteria komen tot uitdrukking in de rechtmatigheidstoelichting in de jaarrekening. De accountant toetst de getrouwe weergave van de afwijkingen inzake rechtmatigheid in de rechtmatigheidstoelichting. De drie rechtmatigheidscriteria die daarbij specifiek worden getoetst komen hieronder aan de orde.

Misbruik en oneigenlijk gebruik criterium

De accountant controleert dat het college maatregelen heeft getroffen ter voorkoming van misbruik en oneigenlijk gebruik, dat deze ook door het college zijn getoetst en eventuele bevindingen zijn gerapporteerd in de rechtmatigheidstoelichting en in de paragraaf bedrijfsvoering. De accountant controleert dat deze maatregelen hebben gewerkt gedurende het gehele jaar.

Indien de stromen waar misbruik en oneigenlijk gebruik kan voorkomen materieel zijn (onderdeel van de planningsfase) en de interne beheersing niet effectief is (met andere woorden niet toereikend werkt) ontstaat er een onzekerheid in de controle of de rechtmatigheidstoelichting vanwege het M&O-criterium juist en volledig is. De accountant zal dan afwegen in welke mate een heroverweging van de risico-inschatting aan de orde is, mede in relatie tot Standaard 240³¹ en 250³². Ook overweegt de accountant aanvullende controlewerkzaamheden (toets achteraf op de juistheid en volledigheid van gegevens die door derden zijn verstrekt met het oog op het voorkomen van misbruik en oneigenlijk gebruik) en hoe de resterende onzekerheden moeten worden meegenomen in de evaluatie van fouten en onzekerheden met in achtneming van bijlage 4 van de kadernota rechtmatigheid 2023. Hierbij geldt dat misbruik van overheidsmiddelen onrechtmatig is en oneigenlijk gebruik niet.

De accountant rapporteert deze tekortkomingen in ieder geval in het accountantsverslag.

Begrotingscriterium

De accountant toetst of het college de afwijkingen ten opzichte van de geautoriseerde begroting en kredieten en de kaders, zoals die door de gemeenteraad zijn vastgesteld en die individueel en/of cumulatief de verantwoordingsgrens overschrijden, heeft opgenomen in de rechtmatigheidstoelichting.

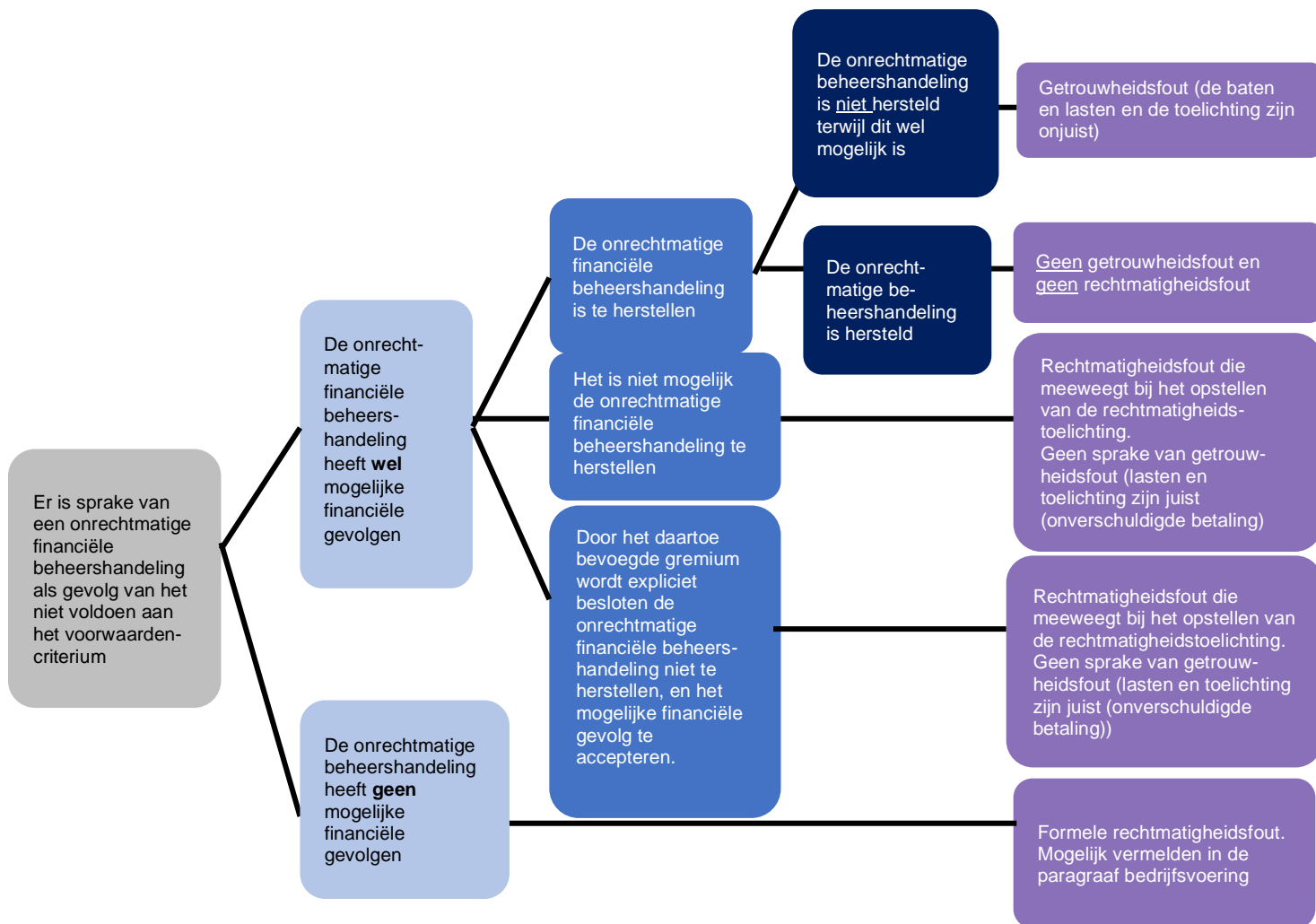
Voorwaardencriterium

Het college neemt afwijkingen van voorwaarden die direct van invloed zijn op de verslaggeving c.q. het getrouwe beeld van de jaarrekening niet op in de rechtmatigheidstoelichting (stellige uitspraak Commissie BBV). Vanzelfsprekend wegen deze wel mee voor het oordeel over de getrouwheid van de jaarrekening als geheel.

³¹ Zie voetnoot 28

³² Zie voetnoot 29

In het stappenplan hieronder is het voorwaardencriterium uitgewerkt:



In de voorbeelden hieronder behandelen een aantal situaties en de oordeelsvorming van de accountant in de desbetreffende situaties.

Voorbeelden

Situatie 1

Er is geen recht op bijstand (voorwaardencriterium en leveringscriterium), die is toch betaald en als uitkeringslast verantwoord: Getrouwe beeld fout (de lasten en toelichting zijn onjuist).

Situatie 2

Er is geen recht op bijstand (voorwaardencriterium en leveringscriterium), die is toch betaald en als uitkeringslast verantwoord, maar daarna teruggevorderd en als negatieve last verantwoord (en voor de vordering is eventueel een voorziening getroffen): Geen getrouwe beeld fout en geen rechtmatigheidsfout.

Situatie 3

Er is geen recht op bijstand (voorwaardencriterium en prestatiecriterium), die is toch betaald en als uitkeringslast verantwoord, en daarna is door een bevoegde functionaris besloten deze niet terug te vorderen en als een onverschuldigde betaling aan te merken, te verantwoorden en toe te lichten: Geen getrouwe beeld fout (lasten en toelichting zijn juist), wel een rechtmatigheidsfout.

Situatie 4

Het is ook mogelijk dat van rechtswege niet kan worden teruggevorderd. In die situatie neemt een bevoegde functionaris ook het besluit om de uitkeringslast niet terug te vorderen en als een onverschuldigde betaling aan te merken, te verantwoorden en toe te lichten: Geen getrouwe beeld fout (lasten en toelichting zijn juist), wel een rechtmatigheidsfout.

Situatie 5

Er is een voorwaarde van het voorwaardencriterium niet nageleefd, bijvoorbeeld de termijn voor het indienen van een aanvraag voor subsidie. Aan deze voorwaarde is geen mogelijke financieel gevolg verbonden. Dan is er sprake van een formele rechtmatigheidsfout. Deze situatie doet zich ook voor bij het niet naleven van de Kasgeldlimiet en Renterisiconorm van de Wet financiering decentrale overheden (Wet fido). Volgens een stellige uitspraak van de Commissie-BBV betreffen deze afwijkingen van het voorwaardencriterium formele rechtmatigheidsfouten die in de paragraaf bedrijfsvoering worden gerapporteerd.

5.7 Werkzaamheden van de accountant ten aanzien van de paragraaf bedrijfsvoering

De paragraaf bedrijfsvoering is geen onderdeel van de jaarrekening maar van het jaarverslag. Voor de werkzaamheden van de accountant ten aanzien van de paragraaf bedrijfsvoering is Standaard 720 van toepassing. Deze werkzaamheden bestaan uit (Standaard 720.14 en 15):

- Het lezen van de paragraaf bedrijfsvoering en daarbij te overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de paragraaf bedrijfsvoering en de jaarrekening (inclusief de rechtmatigheidstoelichting).
- Te overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de paragraaf bedrijfsvoering en de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle van de jaarrekening (inclusief de rechtmatigheidstoelichting).
- De accountant blijft alert voor aanwijzingen op afwijkingen van materieel belang van informatie in de paragraaf bedrijfsvoering, die niet is gerelateerd aan de jaarrekening (inclusief de rechtmatigheidstoelichting), of aan kennis die de accountant heeft verkregen tijdens de controle van de jaarrekening, inclusief de rechtmatigheidstoelichting.

Het kan zich voordoen dat de informatie in de paragraaf bedrijfsvoering niet juist en niet volledig is, of dat een materiële toelichting in het kader van de rechtmatigheid ontbreekt. De accountant evalueert de impact hiervan op het oordeel in lijn met Standaard 720 en bespreekt dit met het college. Als het college de paragraaf bedrijfsvoering niet aanpast, neemt de accountant passende maatregelen in overeenstemming met Standaard 720.18. Dit kan leiden tot een aanpassing van het oordeel over de andere informatie in de controleverklaring.

5.8 De controle en rapportering over de SiSa bijlage

Op basis van artikel 213, lid 3b. van de Gemeentewet geeft de accountantsverklaring op grond van de uitgevoerde controle aan of de baten en lasten, alsmede de balansmutaties met betrekking tot specifieke uitkeringen als bedoeld in artikel 17 van de Financiële-verhoudingswet rechtmatig tot stand zijn gekomen.

Dit betekent dat naast het getrouwheidsoordeel bij de jaarrekening als geheel nog een oordeel van de accountant wordt gevraagd bij de rechtmatigheid van de specifieke uitkeringen in de SiSa bijlage. Standaard 700 paragraaf 43-45 geeft ruimte om hier invulling aan te geven: Als de accountant wordt gevraagd te rapporteren over aanvullende specifieke werkzaamheden, of om een oordeel tot uitdrukking te brengen over specifieke aangelegenheden dan kan dat worden gerapporteerd in een afzonderlijke paragraaf "Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde eisen". Hiertoe wordt een afzonderlijke paragraaf opgenomen in de controleverklaring na de 'Verklaring over andere informatie' en vóór de beschrijving van de verantwoordelijkheden met betrekking tot de jaarrekening. Zie verder voor de uitwerking hiervan [paragraaf 5.10](#).

De baten en lasten met betrekking tot de specifieke uitkeringen maken ook deel uit van de jaarrekening als geheel. De Kadernota rechtmatigheid moet nog worden aangepast, om de rechtmatigheid van de baten en lasten inzake specifieke uitkeringen in de jaarrekening ook onderdeel te laten zijn van de rechtmatigheidstoelichting.

5.9 Bevestiging bij de jaarrekening

Bij de afronding van de controle verkrijgt de accountant van het college een bevestiging bij de jaarrekening met daarin een opsomming van de ongecorrigeerde controleverschillen in de jaarrekening. De accountant rapporteert deze ongecorrigeerde controleverschillen in het accountantsverslag en neemt deze mee in de oordeelsvorming en de strekking van het oordeel.

NBA-aanbeveling

De NBA adviseert accountants in de bevestiging bij de jaarrekening door het college altijd een integrale opsomming te laten opnemen van de ongecorrigeerde controleverschillen, met inbegrip van alle rechtmatigheidsafwijkingen die het college heeft gesignaleerd en al dan niet heeft gerapporteerd in de rechtmatigheidstoelichting (dus inclusief afwijkingen die individueel en/of cumulatief niet boven de verantwoordingsgrens uitkomen).

5.10 Rapportering door de accountant

De tekst van de controleverklaring wijzigt inhoudelijk door de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording. De accountant geeft een getrouwheidsoordeel af bij de jaarrekening als geheel. Het oordeel bij de jaarrekening zal als volgt gaan luiden:

Oordeel

Naar ons oordeel geeft de in de jaarstukken opgenomen jaarrekening een getrouw beeld van de grootte en samenstelling van zowel de baten, lasten over JJJJ als van de activa en passiva van de gemeente ... (naam gemeente) op 31 december JJJJ, alsmede van de financiële rechtmatigheid met inachtneming van de verantwoordingsgrens, in overeenstemming met het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV).

De jaarrekening bestaat uit:³³

- 1 het overzicht van baten, lasten en balansmutaties over JJJJ;
- 2 de balans per 31 december JJJJ;
- 3 de toelichting met een overzicht van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen;
- 4 de rechtmatigheidsverantwoording³⁴ over JJJJ;
- 5 de SiSa-bijlage met de verantwoordingsinformatie over specifieke uitkeringen; en
- 6 de bijlage met het overzicht van de gerealiseerde baten en lasten per taakveld.

Als de accountant een goedkeurend oordeel afgeeft bij de jaarrekening en het college rapporteert onrechtmatigheden in de rechtmatigheidstoelichting in de jaarrekening, kan de accountant een benadrukkingsparagraaf opnemen in de controleverklaring. Indien van toepassing zal de benadrukking als volgt luiden:

[Indien van toepassing: Benadrukking van (bijv. verantwoorde niet-rechtmatige totstandkoming van ...)]³⁵

Wij vestigen de aandacht op de rechtmatigheidsverantwoording die in gaat op de financiële rechtmatigheid van de baten, lasten en balansmutaties in de jaarrekening, op pagina xx in de jaarrekening, waarin [omstandigheden benoemen..., bijvoorbeeld dat het college er in JJJJ niet in is geslaagd om aan nader te benoemen wet- en regelgeving / gemeentelijke verordeningen te voldoen en (materiële) onrechtmatigheden rapporteert. Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.]

³³ Opsomming componenten van het opdrachtobject laten aansluiten op de eisen die het stelsel van financiële verslaggeving (zie ook art. 213 lid 3 Gemeentewet en art. 24 lid 3 BBV) stelt en de keuzes die daarbinnen door de gemeente zijn gemaakt. I.h.b. ook aandacht voor bepaalde bijlagen. Verwijzing naar financiële overzichten elders in de jaarstukken kan geschieden met behulp van paginanummers.

³⁴ De rechtmatigheidstoelichting met daarin de rechtmatigheidsverantwoording van het college is op basis van artikel 24, lid 3 BBV een verplichte toelichting.

³⁵ Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. In de rechtmatigheidstoelichting kan op correcte wijze over de gevallen van het niet-naleven van relevante wet- en regelgeving zijn beschreven. In dergelijke gevallen kan de accountant in een benadrukkingsparagraaf specifiek verwijzen naar de rechtmatigheidstoelichting en daarmee de aandacht van de beoogde gebruikers richten op de beschrijving van afwijkingen van materieel belang. Deze paragraaf wordt toegepast als het oordeel van de accountant niet wordt beïnvloed. Als het oordeel wel wordt beïnvloed zal de accountant aanvullende toelichting op het aangepaste oordeel opnemen onder de basis voor het oordeel (met beperking).

Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten

Ingevolge artikel 213 lid 3 (b) van de Gemeentewet hebben wij onderzocht of de baten en lasten, alsmede de balansmutaties met betrekking tot specifieke uitkeringen als bedoeld in artikel 17 van de Financiële-verhoudingswet (hierna: de specifieke uitkeringen) rechtmatig tot stand zijn gekomen.

Naar ons oordeel zijn de baten en lasten, alsmede de balansmutaties over JJJJ met betrekking tot de specifieke uitkeringen in alle van materieel belang zijnde aspecten rechtmatig tot stand gekomen in overeenstemming met ... (benoemen referentiekader)³⁶.

Het college van burgemeester en wethouders is verantwoordelijk voor het rechtmatig tot stand komen van de baten en lasten alsmede de balansmutaties met betrekking tot de specifieke uitkeringen, in overeenstemming met (benoemen referentiekader). In dit kader is het college van burgemeester en wethouders tevens verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het college van burgemeester en wethouders noodzakelijk acht om de naleving van die relevante wet- en regelgeving mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.

Het is onze verantwoordelijkheid een redelijke mate van zekerheid te krijgen voor ons oordeel ingevolge artikel 213 lid 3 (b) van de Gemeentewet. Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens Nederlands recht, waaronder de Nederlandse controlestandaarden, het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (BADO) en de Nota Verwachtingen Accountantscontrole SiSa JJJJ. Onze controle bestond onder andere uit:

- het identificeren en inschatten van de risico's dat baten en lasten alsmede de balansmutaties met betrekking tot de specifieke uitkeringen als gevolg van fouten of fraude niet in alle van materieel belang zijnde aspecten rechtmatig tot stand zijn gekomen, het in reactie op deze risico's bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel;
- het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de gemeente;
- het evalueren of de baten en lasten alsmede de balansmutaties met betrekking tot de specifieke uitkeringen in alle van materieel belang zijnde aspecten rechtmatig tot stand zijn gekomen.

NBA-aanbeveling - benadrukkingsparagraaf

In de rechtmatigheidstoelichting kan op correcte wijze de gevallen van het niet-naleven van relevante wet- en regelgeving zijn beschreven. In dergelijke gevallen adviseert de NBA de accountant in een benadrukkingsparagraaf specifiek te verwijzen naar de rechtmatigheidstoelichting om daarmee de aandacht van de beoogde gebruikers te richten op de beschrijving van afwijkingen van materieel belang. Deze paragraaf wordt toegepast als het oordeel van de accountant niet wordt beïnvloed. Als het oordeel wel wordt beïnvloed zal de accountant aanvullende toelichting op het aangepaste oordeel opnemen onder de basis voor het oordeel (met beperking).

De accountant blijft bevindingen ten aanzien van de interne beheersing zowel in de management letter / board letter als (samengevat) in het accountantsverslag rapporteren, inclusief conform de controleverordening c.q. het controleprotocol de niet-gecorrigeerde verschillen.

³⁶ De vereisten aan de specifieke uitkeringen bij en krachtens artikel 58a BBV en de Financiële-verhoudingswet (de invulwijzer SiSa).

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Postbus 7984
1008 AD Amsterdam
Antonio Vivaldistraat 2-8
1083 HP Amsterdam
T 020 301 03 01
nba@nba.nl
www.nba.nl