



Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA)  
T.a.v. het bestuur  
(digitaal verzonden)

1 september 2023

Referentie: REG/vv/hr/27082023

**Betreft: *Reactie op consultatie NBA-handreiking 1152:  
Rechtmatigheidstoelichting in het kader van de controle van  
de jaarrekening van decentrale overheden***

Geacht bestuur,

Wij stellen het op prijs te kunnen reageren op uw consultatiedocument inzake de rechtmatigheidstoelichting in het kader van de controle van de jaarrekening van decentrale overheden. Wij hebben kennisgenomen van de stukken en hierna bespreken wij onze belangrijkste opmerkingen. Dit doen wij aan de hand van de door u gestelde consultatievragen. Wij hebben onze meer gedetailleerde opmerkingen opgenomen in de bijlage.

**Is de handreiking helder en praktisch toepasbaar?**

Wij constateren dat er veel tijd en aandacht is besteed aan deze handreiking. Wij zijn van mening dat de handreiking helder en toepasbaar is. We hebben nog enkele observaties die we vertaald hebben in adviezen om deze handreiking nog verder te verbeteren, namelijk:

- verduidelijken van het onderscheid tussen de verslaggeving door de gemeente in de rechtmatigheidsverantwoording en de controle van de accountant hierop;
- toevoegen dat wordt verwacht dat er geen onzekerheden in de controle zullen ontstaan ten aanzien van de rechtmatigheidsverantwoording;
- inconsistentie oplossen tussen het niet kunnen optellen van fouten en onduidelijkheden in paragraaf 4.3 versus evaluatie van afwijkingen (zijnde fouten én onduidelijkheden) in paragraaf 1.2; en
- verduidelijken van de voorwaarden waarop gebruik kan worden gemaakt van de VIC ter verbetering van de toepasbaarheid in de praktijk.

In meer detail zijn deze en onze overige opmerkingen uitgewerkt in de bijlage.

**Zijn er issues of onderwerpen ten aanzien van de rechtmatigheidstoelichting die u mist in de handreiking?**

Nee

---

*PricewaterhouseCoopers Accountants N.V., Thomas R. Malthusstraat 5, 1066 JR Amsterdam, Postbus 90357, 1006 BJ Amsterdam*

*T: 088 792 00 20, F: 088 792 96 40, [www.pwc.nl](http://www.pwc.nl)*

'PwC' is het merk waaronder PricewaterhouseCoopers Accountants N.V. (KvK 34180285), PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs N.V. (KvK 34180284), PricewaterhouseCoopers Advisory N.V. (KvK 34180287), PricewaterhouseCoopers Compliance Services B.V. (KvK 51414406), PricewaterhouseCoopers Pensions, Actuarial & Insurance Services B.V. (KvK 54226368), PricewaterhouseCoopers B.V. (KvK 34180289) en andere vennootschappen handelen en diensten verlenen. Op deze diensten zijn algemene voorwaarden van toepassing, waarin onder meer aansprakelijkheidsvoorwaarden zijn opgenomen. Op leveringen aan deze vennootschappen zijn algemene inkoopvoorwaarden van toepassing. Op [www.pwc.nl](http://www.pwc.nl) treft u meer informatie over deze vennootschappen, waaronder deze algemene (inkoop)voorwaarden die ook zijn gedeponeerd bij de Kamer van Koophandel te Amsterdam.



**Heeft u nog andere adviezen ter verbetering van deze handreiking?**  
Nee

Hoogachtend,  
PricewaterhouseCoopers Accountants N.V.

A.C.M. van der Linden RA  
Partner |Chief Auditor| National Office

## ***Bijlage: Detailopmerkingen op NBA-handreiking 1152***

- In paragraaf 1.2 is een toelichting opgenomen op het normenkader voor de rechtmatigheidsverantwoording. Naar wij begrepen zijn er nog aanscherpingen te verwachten vanuit de Commissie BADO en/of de Commissie BBV. Wij adviseren de gebruikers van de handreiking hier via een voetnoot op te wijzen.
- In paragraaf 1.2 en ook op andere plaatsen in deze handreiking wordt gebruik gemaakt van de term afwijkingen (in de rechtmatigheidsverantwoording), die kunnen bestaan uit fouten en onduidelijkheden. Dit ziet toe op de verantwoording door het college van burgemeester en wethouders in de rechtmatigheidstoelichting. In het kader van een accountantscontrole wordt gebruik gemaakt van de termen fouten en onzekerheden. Wij adviseren u op de betreffende plaatsen in de praktijkhandreiking te verduidelijken of de passages betrekking hebben op de verantwoording door het college of de controle door de accountant. Dit lijkt soms door elkaar heen te lopen. Wij verwachten dat dit de leesbaarheid en duidelijkheid van de handreiking ten goede komt.
- In paragraaf 2.2 is een NBA-aanbeveling opgenomen die inhoudt dat de accountant erop toeziet dat de aangepaste kaders duidelijk zijn en tijdig door de gemeenteraad worden vastgesteld. Wij adviseren u hieraan toe te voegen dat de accountant ook moet toetsen dat deze kaders alle voor de controle relevante wet- en regelgeving bevatten en dat de kaders daarmee bruikbaar zijn voor de controle.
- In paragraaf 2.3 is voetnoot 20 nog niet aangepast aan de actuele status. De genoemde modelverordeningen zijn in november 2022 geactualiseerd, zie ook: <https://vng.nl/nieuws/nieuwe-modelverordeningen-door-rechtmatigheidsverantwoording>
- In paragraaf 4.1 wordt gerefereerd aan een stellige uitspraak in de Kadernota rechtmatigheid en dat onduidelijkheden zich kunnen voordoen bij complexe situaties waarin er verschillende onderbouwde standpunten zijn en specialisten niet tot een eenduidig oordeel komen. Wij adviseren aan de verantwoordelijkheden van de accountant in paragraaf 4.2 toe te voegen dat de accountant in het geval dat sprake is van dergelijke onduidelijkheden, expliciet vaststelt dat hier sprake is van verschillende onderbouwde standpunten van specialisten en de uitgangspunten van standaard 500.8 (controle-informatie van deskundigen) betreft bij zijn of haar evaluatie.
- In paragraaf 4.2 is de materialiteitstabel opgenomen die de accountant hanteert bij de controle van de jaarrekening (inclusief de rechtmatigheidsverantwoording). Wij verwachten geen aanpassing van het oordeel als gevolg van onzekerheden in de controle ten aanzien van de rechtmatigheidstoelichting. Immers, wanneer sprake is van onduidelijkheden voor het college van burgemeester en wethouders in hoeverre zij rechtmatig heeft gehandeld, zal dit door de gemeente moeten worden toegelicht in de rechtmatigheidsverantwoording. De accountant kan hierbij dan uitsluitend de conclusie trekken of dit wel of niet juist is toegelicht, Van onzekerheden in de controle kan dan geen sprake meer zijn. Wij adviseren dit expliciet toe te lichten als onderdeel van paragraaf 4.2.
- In paragraaf 4.3 wordt gesteld dat fouten en onduidelijkheden niet bij elkaar worden opgeteld. In paragraaf 1.2 wordt echter beargumenteerd dat de evaluatie van hetgeen het college rapporteert in de rechtmatigheidsverantwoording plaatsvindt op het niveau van afwijkingen en dat afwijkingen bestaan uit fouten én onduidelijkheden. Dit lijkt tegenstrijdig.
- In paragraaf 4.3 is de volgende zin opgenomen: “*Het kan dus zo zijn dat het college rechtmatigheidsfouten en of onduidelijkheden constateert die individueel en of gezamenlijk onder de verantwoordingsgrens blijven.*” Het hiervoor door ons onderstreepte woordje “of” dient verwijderd te worden, aangezien deze passage anders zodanig geïnterpreteerd kan

worden dat wanneer uitsluitend van individuele of gezamenlijke overschrijding sprake is, vermelding in de rechtmatigheidsverantwoording achterwege zou kunnen blijven.

- In paragraaf 4.3 is vanaf pagina 16 een voorbeeld uitgewerkt over de samenhang tussen de verantwoordingsgrens voor het college en de goedkeuringstolerantie voor de accountant. We geven u in overweging een aanvullend voorbeeld op te nemen met de volgende strekking (met dezelfde verantwoordingsgrens en goedkeuringstolerantie als in het voorbeeld vanaf pagina 16):  
*“De gemeente heeft op basis van uitgevoerde werkzaamheden de onrechtmatigheid vastgesteld op € 3 miljoen en daarmee onder de verantwoordingsgrens van € 9 miljoen. De accountant heeft op basis van zijn controle op het werk van de gemeente, aangevuld met eigen gegevensgerichte werkzaamheden, vastgesteld dat de onrechtmatigheid € 7 miljoen zou moeten bedragen. Het verschil met de ingenomen positie door de gemeente is groter dan de goedkeuringstolerantie voor de accountant. Omdat de onrechtmatigheid echter onder de verantwoordingsgrens blijft, leidt dit niet tot een aanpassing in de rechtmatigheidsverantwoording en daarmee ook niet tot een aanpassing van het oordeel van de accountant”.*
- In paragraaf 4.6 is uitgewerkt welke vier verschillende situaties op de VIC van toepassing kunnen zijn. Vaktechnisch gezien klopt het wat hier gesteld wordt. Voor de toepasbaarheid in de praktijk achten wij het van belang dat de vereisten die gelden in alle vier de situaties om er als accountant op die manier van gebruik te maken, nader worden uitgewerkt.
- In paragraaf 4.7 is het volgende beschreven: *“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”.* In beginsel staat het genoemde tussen haakjes los van de effectieve werking van de VIC. Indien dergelijke maatregelen van interne beheersing niet ingeregeld zouden zijn, bestaan er tekortkomingen in de interne beheersing en lijkt toepassing van optie 3 als genoemd in paragraaf 4.6 niet aan de orde.
- In paragraaf 5.3 is opgenomen dat *“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 genomen is”.* Dient de accountant ook iets te vinden van de tijdigheid van gereedkomen van dit normenkader? Dit wordt immers gesuggereerd in paragraaf 2.2.
- In de opsomming waarmee paragraaf 5.3 wordt afgesloten worden wel de registratie, conclusies en rapportages over rechtmatigheidsfouten benoemd, maar wordt niet gesproken over de verbetermaatregelen die worden getroffen om dergelijke fouten in de toekomst te voorkomen. Naar wij begrepen is dit een bewuste keuze om in de rechtmatigheidsverantwoording geen toekomstgerichte informatie op te nemen en is dit onderdeel van de paragraaf bedrijfsvoering in het jaarverslag. Wij adviseren dit onder de huidige opsomming aan het eind van paragraaf 5.3 toe te lichten, zodat duidelijk is voor de lezers van deze handreiking dat verbetermaatregelen in de paragraaf bedrijfsvoering dienen te worden opgenomen.
- In paragraaf 5.6 wordt gesteld dat wanneer de interne beheersing omtrent misbruik en oneigenlijk gebruik niet effectief is, er een onzekerheid ontstaat in de controle. Zoals ook toegelicht in onze opmerkingen bij paragraaf 4.2, zijn wij van mening dat in een dergelijk geval de gemeente deze tekortkomingen zou moeten toelichten in de rechtmatigheidsverantwoording en dat dit daarmee niet zal leiden tot een onzekerheid in de controle, maar dat de accountant dan uitsluitend tot de conclusie kan komen dat de toelichting door de gemeente wel of geen getrouw beeld geeft.