

Reactieformulier

Consultatie NBA-handreiking 1152

Rechtmatigheidsverantwoording

in het kader van de controle van de jaarrekening van decentrale overheden

Consultatieperiode loopt tot en met 24 oktober 2025

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Instructies voor respondenten

We verzoeken u de consultatiereactie uiterlijk aan te leveren op **24 oktober 2025**.

Dit reactieformulier is bedoeld voor het geven van uw consultatiereactie op de concept NBA-handreiking 1152. Het gebruik van dit document zal de verzameling en analyse van consultatiereacties door de NBA vergemakkelijken.

U kunt reageren op alle vragen of alleen geselecteerde vragen. Om uw consultatiereactie zo goed mogelijk te kunnen behandelen, verzoeken we het volgende:

- Geef uw algemene reactie door middel van de 'drop-down' keuzemenu's.
- Geef de reden voor uw antwoorden bij de gedetailleerde reactie. Als u het niet eens bent met de voorstellen in de handreiking, geef dan uw specifieke redenen en specifieke suggesties aan voor het wijzigen van de handreiking.
- Benoem zo specifiek mogelijk waar uw consultatiereactie betrekking op heeft, bijvoorbeeld door te verwijzen naar specifieke paragrafen, voorbeelden of alinea's in de handreiking.
- Vermijd het invoegen van tabellen of tekstvakken in het formulier bij het geven van uw antwoorden op de consultatievragen, omdat dit de verzameling van de reacties zal bemoeilijken.
- Dien uw opmerkingen in met behulp van dit formulier, zonder een begeleidende brief of een samenvatting van uw belangrijkste punten. Benoem in plaats daarvan eventuele belangrijke punten zoveel mogelijk in uw antwoorden op de vragen.

Uw reactieformulier kunt u zenden naar: consultaties@nba.nl. De NBA vindt het belangrijk om transparant te zijn over de reacties die zij krijgt met betrekking tot voorgestelde regelgeving en toelichtingen daarop. Daarom vragen wij om bij indiening van uw reactie aan te geven of wij uw reactie wel of niet mogen publiceren op de website van de NBA.

Onderdeel A: uw gegevens

Datum: 30 september 2025

Naam van uw organisatie (of uw naam als u een reactie indient in persoonlijke hoedanigheid)	Auditdienst Rijk
Naam/namen van verantwoordelijke(n) voor deze indiening (of laat leeg als dit hetzelfde is als hierboven)	
Naam van contactpersoon voor deze reactie (of laat leeg als dit hetzelfde is als hierboven)	
E-mailadres van contactpersoon	

Bij publicatie graag bovenstaand vermelde namen en e-mailadres weghalen.

Onderdeel B: antwoorden op de consultatievragen

Voor elke vraag, begint u met uw algemene antwoord op de vraag met de keuzelijst. Geef uw gedetailleerde opmerkingen, indien van toepassing, daaronder bij de behorende sectie.

B1. Vragen met betrekking tot NBA Handreiking 1152 Rechtmatigheidsverantwoording

1. Wat vindt u in het algemeen van de opzet en duidelijkheid van deze handreiking?

Algemene reactie: Matig

Gedetailleerde reactie (indien van toepassing):

Het is goed dat er na de aanpassing van de relevante wetten en besluiten voor gemeenten, provincies en waterschappen eerder dit jaar – na de in 2023 geconsulteerde en toen aangehouden handreiking – nu een definitieve aangepaste handreiking komt over de controle van de rechtmatigheidsverantwoording bij decentrale overheden. Wij zijn er voorstander van om voor alle overheidslagen tot een zo uniform mogelijke uitwerking en invulling van de rechtmatigheidsverantwoording te komen. Daarmee wordt voorkomen dat er onnodige verschillen en discussies ontstaan. Vanuit de Auditdienst Rijk zijn wij graag bereid het gesprek hierover met de NBA aan te gaan. Bij het Rijk werkt men al twintig jaar met een rechtmatigheidsverantwoording in de departementale financiële verantwoording en is daar veel ervaring mee opgedaan, zowel vanuit de verslaggevingskant als de controlekant.

In de inleiding van de handreiking staat dat de rechtmatigheidsverantwoording een verplichte *toelichting* is in de jaarrekening. Dit is niet correct, de rechtmatigheidsverantwoording is een verplicht *onderdeel* van de jaarrekening en maakt daar een onlosmakelijk element van uit (zie: BBV, artikel 24, derde lid, onder c, en Waterschapsbesluit, artikel 4.24, derde lid, onder d).

In hoofdstuk 2 van de handreiking worden de toetsingscriteria voor getrouwheid en rechtmatigheid benoemd. De beschreven criteria voor getrouwheid wijken daarbij af van Standaard 315.A190. Bovendien wordt hierbij geen onderscheid gemaakt tussen criteria die gelden voor transactiestromen enerzijds en voor rekeningsaldi anderzijds, hetgeen naar onze mening wel noodzakelijk is. Het heeft onze voorkeur om in de handreiking consequent de terminologie uit de Standaarden te volgen en daarop aan te sluiten.

Bij ontvangsten moet door de accountant ook het volledigheidaspect van rechtmatigheid worden vastgesteld. Dit missen wij in hoofdstuk 2.

In hoofdstuk 3, paragraaf 4, wordt aangegeven dat het dagelijks bestuur van de betrokken decentrale overheid bij het operationaliseren/concretiseren van het normenkader bepaalt welke artikelen uit de relevante wet- en regelgeving onder de reikwijdte van de rechtmatigheidsverantwoording vallen. De definitie van financiële rechtmatigheid is wat ons betreft leidend en biedt geen ruimte voor het inperken daarvan op initiatief van het dagelijks bestuur van de betrokken decentrale overheid. De accountant dient vast te stellen dat dit begrip juist en volledig is toegepast.

In hoofdstuk 4 van de handreiking staat dat de accountant afwijkingen in de rechtmatigheidsverantwoording weegt voor zijn oordeel over de getrouwheid van de jaarrekening als geheel. Voor de rechtmatigheidsverantwoording geldt een verantwoordingsgrens (maximaal 2% van de omvangsbasis). Indien sprake is van fouten of onduidelijkheden die dit grensbedrag te boven gaan, terwijl deze niet of niet juist zijn vermeld in de rechtmatigheidsverantwoording, is naar onze mening

per definitie sprake van een materiële afwijking in de getrouwheid. Er is dan geen weging nodig, maar er dient een niet-goedkeurende controleverklaring te worden verstrekt. Dit volgt uit artikel 2 van het BADO: “tevens onthoudt de accountant een goedkeurende accountantsverklaring wanneer in de rechtmatigheidsverantwoording geen melding wordt gemaakt van afwijkingen in de financiële rechtmatigheid die groter zijn dan de verantwoordingsgrens.” De vraag waar voor getrouwheidsafwijkingen in de rechtmatigheidsverantwoording het omslagpunt ligt tussen een verklaring met beperking en een afkeurende verklaring, is een zaak van kwalitatieve en vakkundige oordeelsvorming.

2. Vindt u de onderwerpen die zijn behandeld in de handreiking relevant voor de controlepraktijk?

Algemene reactie: Matig

Gedetailleerde reactie (indien van toepassing):

Er worden in de handreiking nieuwe begrippen geïntroduceerd die niet voorkomen in de NV COS en die evenmin in de handreiking zelf duidelijk worden omschreven, zoals ‘acceptabele onrechtmatigheden’, ‘formele onrechtmatigheden’ en ‘significante onrechtmatigheden’. De handreiking dient naar onze mening geen nieuwe normen of dwingende bepalingen te bevatten die bovenop de voorschriften komen uit de vigerende wet- en regelgeving en de bestaande beroepsreglementering.

In hoofdstuk 2 van de handreiking wordt ten aanzien van de verantwoordelijkheid van het dagelijks bestuur ingegaan op het onderbrengen van taken bij verbonden partijen in de vorm van mandaat dan wel delegatie. Daar waar het gaat om delegatie, vallen onrechtmatigheden buiten de reikwijdte van de rechtmatigheidsverantwoording van de uitbestedende decentrale overheid. Daarbij tekenen wij aan dat van de betrokken decentrale overheid daarbij wel verwacht wordt dat sprake is van een passend toezichtbeleid.

Volgens het schema in hoofdstuk 5, paragraaf 5, is ‘herstelbaarheid’ van een onrechtmatigheid ook een beoordelingscriterium. Het al of niet herstelbaar zijn van een onrechtmatigheid speelt volgens ons echter geen rol bij de beantwoording van de vraag of sprake is van een onrechtmatigheid. In de situatie die is benoemd in de bovenste regel (“de onrechtmatige beheershandeling is niet hersteld terwijl dit wel mogelijk is”) blijft naar onze mening sprake van een onrechtmatigheid. De onderste regel van dit schema (leidend tot een ‘formele rechtmatigheidsfout’) kan naar onze mening beter worden geschrapt. Er is sprake van een rechtmatigheidsfout of niet.

Wij zouden liever niet spreken over de rechtmatigheid van financiële beheershandelingen, maar over de rechtmatigheid van financiële transacties (het gaat immers om de uitkomst daarvan).

Wij begrijpen niet goed dat overschrijdingen van baten, lasten en investeringen voor zover deze niet tijdig zijn gemeld aan de volksvertegenwoordiging leiden tot begrotingsonrechtmatigheden die moeten worden vermeld in de rechtmatigheidsverantwoording (blz. 34, tweede aandachtspunt). Indien sprake is van een overschrijding blijven de bedragen immers binnen de grenzen van de door de volksvertegenwoordiging vooraf geautoriseerde begroting en wordt het begrotingscriterium (budgetrecht) geen geweld aangedaan. Verder wordt er gesproken over ‘netto begrotingsoverschrijdingen’. Ons is niet duidelijk wat daarmee wordt bedoeld en waarom niet gekozen is voor bruto begrotingsoverschrijdingen. Het is belangrijk dat duidelijk is in welke gevallen afwijkingen wel mogen worden gesaldeerd en in welke gevallen niet om tot de bepaling te komen van de in de rechtmatigheidsverantwoording te vermelden bedragen aan fouten en onduidelijkheden.

Vanuit de commissie BBV komt er dit najaar een aangepaste Kadernota rechtmatigheid. Het is belangrijk dat de kadernota en deze handreiking in lijn met elkaar zijn. Overigens dienen de eisen aan de accountantscontrole te worden geregeld via het BADO.

3. Zijn er onderwerpen die zijn behandeld in de handreiking die ingekort moeten worden of achterwege kunnen blijven?

Algemene reactie: Ja

Gedetailleerde reactie (indien van toepassing):

De onderdelen in hoofdstuk 4 van de handreiking over de VIC-functie kunnen wat ons betreft in zijn geheel komen te vervallen. Dit onderwerp is niet specifiek voor de rechtmatigheidsverantwoording (de VIC-functie speelt hier geen andere rol speelt dan bij de andere onderdelen van de jaarrekening). De commissie BADO heeft hierover in 2019 de notitie 'De verbijzonderde interne controle bij decentrale overheden' uitgebracht en een verwijzing daarnaar volstaat naar onze mening (zo nodig kan deze worden aangevuld en worden geactualiseerd). Bovendien zijn de passages in de handreiking over de VIC-functie inhoudelijk verwarrend, bijvoorbeeld waar het gaat om verwijzingen naar Standaard 610.

Ook hoofdstuk 6 over fourtherstel kan naar onze mening om dezelfde reden komen te vervallen. Onduidelijk is of het hierbij gaat om herstel van fouten van de betrokken decentrale overheid of van de accountant; dit vergt een andere handelwijze. In hoofdstuk 6 worden bovendien conclusies getrokken c.q. aanbevelingen/aanwijzingen gegeven over fourtherstel in het opvolgende verantwoordingsjaar, die wij niet herkennen en niet onderschrijven.

4. Vindt u dat in hoofdstuk 4 het verschil / de samenhang tussen de verantwoordingsgrens voor het opstellen van de jaarrekening en de toepassing van de (uitvoerings)materialiteit voor de accountantscontrole duidelijk is uitgewerkt?

Algemene reactie: Duidelijk

Gedetailleerde reactie (indien van toepassing):

In de handreiking wordt gesproken over 'goedkeuringstolerantie'. Het lijkt ons beter ook hier consequent de terminologie uit Standaard 320 te hanteren en te spreken over 'materialiteit (voor de financiële overzichten als geheel)'.

Voor het bepalen van de overschrijdingen van de verantwoordingsgrens moeten de bedragen aan fouten en onduidelijkheden in de rechtmatigheid bij elkaar worden opgeteld en wordt het gezamenlijke bedrag vermeld. Dit is analoog aan de evaluatie van de controlebevindingen over de getrouwheid door de accountant, waar dit door de NBA op deze wijze is voorgeschreven.

5. Vindt u dat de scenario's voor de oordeelsvorming door de accountant vanuit de Bado tabel (fouten en onzekerheden gezamenlijk) voldoende duidelijk zijn toegelicht?

Algemene reactie: Onduidelijk

Gedetailleerde reactie (indien van toepassing):

In hoofdstuk 5 staat op blz. 29/30 over de toepassing van het voorwaarden criterium: "Het dagelijks bestuur neemt afwijkingen van voorwaarden die direct van invloed zijn op de verslaggeving c.q. het getrouwe beeld van de jaarrekening niet op in de rechtmatigheidsverantwoording. Vanzelfsprekend

wegen deze wel mee voor het oordeel over de getrouwheid van de jaarrekening als geheel.” Dit kunnen wij niet goed plaatsen. Afwijkingen die voortvloeien uit het niet voldoen aan het voorwaarden criterium die direct van invloed zijn op het getrouwe beeld, kunnen wel degelijk ook impact hebben voor de rechtmatigheid en dienen dan te worden opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording.

Op blz. 31 worden vervolgens voorbeelden genoemd inzake de toepassing van het voorwaarden criterium waarbij wij tot een andere oordeelsvorming over de getrouwheid en/of rechtmatigheid zouden komen dan daar is aangegeven. Zo is in situatie 1 volgens ons wel degelijk sprake van (ook) een rechtmatigheidsfout. Bovendien worden bij deze voorbeelden het leveringscriterium en het prestatiecriterium genoemd bij het verstrekken van bijstandsuitkeringen, terwijl deze criteria naar onze mening alleen relevant zijn bij transactie-uitgaven (levering van goederen en diensten) en niet voor overdrachtsuitgaven (deze kennen immers geen tegenprestatie). Situatie 5 (niet tijdig aangevraagde subsidie) leidt tot een afwijking van het voorwaarden criterium en heeft daarmee volgens ons juist wel financiële consequenties en is daarmee onrechtmatig.

Over het M&O-criterium staat op blz. 31: “Indien de stromen waar M&O kan voorkomen materieel zijn (onderdeel van de planningsfase) en de interne beheersing niet effectief is (met andere woorden niet toereikend werkt), kan er sprake zijn van een onzekerheid in de controle of de rechtmatigheidsverantwoording vanwege het M&O-criterium juist en volledig is.” Deze zin loopt niet goed. Dit deel verdient naar onze mening nadere uitwerking, onder meer waar het de verwijzingen naar andere standaarden en NOCLAR betreft.

De voorbeeldtekst voor scenario 2 suggereert dat er altijd sprake moet zijn van een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden in de controleverklaring indien de verantwoordingsgrens voor rechtmatigheidsfouten en onduidelijkheden is overschreden. In de tekst staat niet dat dit standaard moet, maar dat dit kan. Er is dan dus een afweging nodig. Hoofdstuk 5 spreekt in dat verband over ‘wanneer significant’. Wij zijn van mening dat dit niet standaard verplicht zou hoeven te zijn; het is juist de verantwoordelijkheid van de decentrale overheid om hier zelf verantwoording over af te leggen. Ons voorstel is om alleen in uitzonderlijke gevallen een benadrukkingsparagraaf op te nemen in de controleverklaring.

6. Zijn er specifieke onderwerpen en of onduidelijkheden in BBV, Waterschapsbesluit of Bado die in deze handreiking voor accountants extra aandacht of uitwerking behoeven?

Algemene reactie: Ja

Gedetailleerde reactie (indien van toepassing):

Wij missen een afzonderlijk hoofdstuk in de handreiking over de controle op de SISA-bijlage in de jaarrekening van de decentrale overheden (*direct reporting* van de accountant over alle negen criteria). Dit is voor de Rijksoverheid een belangrijk aandachtspunt. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om de vraag hoe de SISA-controle zich verhoudt tot de controle van de jaarrekening van de decentrale overheid als geheel. Op grond van artikel 17a de Financiële-verhoudingswet dient de accountant over de rechtmatigheid van de baten, lasten en balansmutaties met betrekking tot specifieke uitkeringen een afzonderlijk oordeel te geven in een aparte sectie van de controleverklaring. Voor de SISA-controle is ook de Nota verwachtingen accountantscontrole van het ministerie van BZK relevant.

In de Waterschapswet zijn op dit moment geen bepalingen opgenomen inzake het verantwoorden over specifieke uitkeringen in de SISA-bijlage bij de jaarrekening. In deze handreiking wordt voorgesteld dat, indien een bijlage met informatie over specifieke uitkeringen is opgenomen in de jaarstukken, deze bijlage dan te beschouwen als andere informatie, zoals bedoeld in Standaard 720.

Het zou echter onze voorkeur hebben dat deze bijlage door de accountant wordt gecontroleerd en dat hij daarover rapporteert naar analogie van de situatie bij de gemeenten en provincies. De accountant zou in de handreiking kunnen worden aanbevolen dit in voorkomend geval in de opdrachtbevestiging met het waterschap overeen te komen in aanvulling op de wettelijke vereisten. Dit lijkt ons voor de gebruiker duidelijker dan dit te laten verlopen via een afzonderlijke opdracht, zoals voorgesteld in de handreiking.

7. Mist u nog onderwerpen in deze handreiking?

Algemene reactie: Ja

Gedetailleerde reactie (indien van toepassing):

Naar onze mening kan tegelijkertijd sprake zijn van zowel een getrouwheidsafwijking als een rechtmatigheidsafwijking en deze dient dan door te werken in zowel de rechtmatigheidsverantwoording als in het accountantsoordeel (zie ook hiervoor onze opmerkingen onder punt 5). Per bevinding dient beoordeeld te worden of deze de getrouwheid, de rechtmatigheid of beide raakt. Zo zijn bij transactie-uitgaven levering en aanvaardbaarheid veelal onderdeel van in de daarop van toepassing zijnde wet- en regelgeving neergelegde bepalingen en daarmee onderdeel van het voorwaarden criterium. Dan zijn levering en aanvaardbaarheid niet alleen criteria voor getrouwheid, maar tevens aspecten van rechtmatigheid. Dit geldt ook bij afwijkingen die het gevolg zijn van fraude. Afwijkingen dienen in dat geval aangemerkt te worden als zowel betrekking hebbend op de rechtmatigheid als op de getrouwheid. Het lijkt ons goed dit in de handreiking te verwerken en uit te werken.

Indien rechtmatigheidsfouten en onduidelijkheden worden bepaald aan de hand van statistische steekproeven, dient naar onze mening de meest waarschijnlijke afwijking in de rechtmatigheidsverantwoording te worden vermeld indien de maximale afwijking de rapporteringstolerantie overschrijdt. Het lijkt ons goed ook dit aspect in de handreiking uit te werken zodat op dit punt in de praktijk uniform wordt gehandeld. De accountant zal sowieso een inschatting moeten maken van het totale bedrag aan rechtmatigheidsfouten en onduidelijkheden (projectie op de massa).

De situatie kan zich voordoen dat de accountant bij het beoordelen van de rechtmatigheid van een financiële transactie stuit op aspecten die een beoordeling vanuit een specialistische juridische invalshoek vereisen (zoals bij aanbesteding of staatssteun). In dergelijke gevallen kan het van belang zijn dat de accountant juridisch advies inwint. Dit zou in de handreiking nader kunnen worden uitgewerkt. Veel algemene informatie is overigens te vinden op de website van PIANOo, het Expertisecentrum Aanbesteden van het ministerie van Economische Zaken (daarnaar zou verwezen kunnen worden).

Tot slot missen wij in de handreiking een toelichting op rechtmatigheid bij samenloop van wet- en regelgeving. Bij het bepalen van de rechtmatigheid kunnen naast de specifieke wet- of regelgeving (bijvoorbeeld een subsidieregeling) ook andere wetten (zoals de Algemene wet bestuursrecht) of bepaalde jurisprudentie over de toepassing of interpretatie een rol spelen. In bepaalde gevallen kan dit leiden tot een conflict tussen verschillende bepalingen in de vigerende wet- en regelgeving. Een toelichting in de handreiking op de dan te hanteren conflictregels lijkt ons van toegevoegde waarde.

8. Heeft u nog andere adviezen en/of opmerkingen met betrekking tot de NBA-handreiking 1152?

Algemene reactie: Ja

Gedetailleerde reactie (indien van toepassing):

Wij zijn van mening dat er nog een flinke slag moet worden gemaakt om tot een goede handreiking te komen die praktisch bruikbare handvatten biedt voor de controle van en de oordeelsvorming over de rechtmatigheidsverantwoording en waarmee een uniforme werkwijze binnen alle overheidslagen wordt gewaarborgd.

B2. Vragen met betrekking tot andere NBA uitingen

9. *De NBA is voornemens om NBA Alert 48 Accountantscontrole decentrale overheden 2024 d.d. 5 februari 2025 in te trekken, zodra NBA Handreiking 1152 definitief wordt. Heeft u bezwaren tegen het intrekken van NBA Alert 48? Graag uw reactie nader toelichten.*

Algemene reactie: Nee

Gedetailleerde reactie (indien van toepassing):

Met de door de overheid doorgevoerde aanpassingen in de wet- en regelgeving en door het uitbrengen van deze handreiking door de NBA is Alert 48 naar onze mening inderdaad niet meer nodig.

10. *De NBA heeft recent vragen uit de praktijk ontvangen inzake de SDO handreikingsnotitie controle sociaal domein voor gemeenten en accountants (werkprogramma Jeugd en WMO) d.d. 11 januari 2019. Heeft u behoefte aan actualisering van de inhoud van deze SDO notitie naar aanleiding van de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording? Graag uw reactie nader toelichten.*

Algemene reactie: Nee

Gedetailleerde reactie (indien van toepassing):

Wij laten dit graag ter beoordeling aan de NBA-sectorcommissie decentrale overheden (SDO).

11. *De NBA Handreiking 1122 Gevolgen voor de accountantscontrole van het uitbesteden van taken aan uitvoeringsorganisaties bij decentrale overheden dateert van 10 december 2013. Heeft u behoefte aan actualisering van de inhoud van deze handreiking, mede in relatie tot de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording en / of de herziene Controlestandaard 600? Graag uw reactie nader toelichten.*

Algemene reactie: Nee

Gedetailleerde reactie (indien van toepassing):

Wij laten dit graag ter beoordeling over aan de SDO.

Verder vragen wij ons af het zinvol zou zijn om de SDO-notitie "Uitvoering van de controle op aanbestedingsrechtmatigheid bij de jaarrekeningcontrole van decentrale overheden" van 17 januari 2019 te actualiseren. Ook dit laten wij graag ter beoordeling over aan de SDO.

12. De NBA is voornemens om NBA Handreiking 1139 De met governance belaste personen bij gemeenten d.d. 12 november 2019 in te trekken. De hierin beschreven rolverdeling en communicatie bij een gemeente is gewijzigd met de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording. Heeft u bezwaren tegen het intrekken van NBA Handreiking 1139? Graag uw reactie nader toelichten.

Algemene reactie: Nee

Gedetailleerde reactie (indien van toepassing):

Wij laten dit graag ter beoordeling over aan de SDO.