

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

Naam van uw organisatie (of uw naam als u een reactie indient in persoonlijke hoedanigheid)	BDO Audit & Assurance B.V.
Naam/namen van verantwoordelijke(n) voor deze indiening (of laat leeg als dit hetzelfde is als hierboven)	Drs. K.J.A. Bastings RA M.J.M. Lens-van de Leur RA
Naam van contactpersoon voor deze reactie (of laat leeg als dit hetzelfde is als hierboven)	
E-mailadres van contactpersoon	Cindy.van.de.Leur@BDO.nl

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):

De handreiking geeft op onderdelen verduidelijking en handvatten bij de controle van de rechtmatigheidsverantwoording van decentrale overheden, maar is mede door het opnemen van algemene en uitgebreide tekstuele uiteenzettingen lastig te lezen.

Daarnaast lijkt de handreiking onjuistheden en inconsistenties te bevatten.

Met name ten aanzien van de inzet van de VIC en het hanteren van de verantwoordings- en goedkeuringstolerantie roept de handreiking vragen op.

Als suggesties om de leesbaarheid op onderdelen van de handreiking te vergroten, kan overwogen worden:

- Het normenkader – relevante wetteksten naar bijlagen te verplaatsen;
- VIC-functie niet op te nemen in het hoofdstuk over Verantwoordingsgrens en materialiteit maar in een afzonderlijk hoofdstuk;
- Hoofdstuk 5 in te korten zodat deze enkel de aandachtspunten beschrijft die voor de controle van rechtmatigheidsverantwoordingen gelden en niet ook de aandachtspunten die gelden bij reguliere controles.
- Evaluatie van fouten als separate paragraaf/onderdeel op te nemen. Dit is nu opgenomen onder paragraaf 4.3 Samenhang van de verantwoordingsgrens en de controle van de accountant en deels ook onder paragraaf 5.10.1 Scenario's controleverklaring.
- Ten aanzien van de mogelijke scenario's van goedkeurend zonder paragraaf ter benadrukking/ goedkeurend met paragraaf ter benadrukking/ beperking/ afkeurend werken met een beslisboom..

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

Algemene reactie: Voldoende

Gedetailleerde reactie (indien van toepassing):

De onderwerpen die in de handreiking behandeld zijn, zijn relevant voor de accountantscontrole.

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):

Zie suggesties bij 1. om de leesbaarheid te vergroten.

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: Onduidelijk

Gedetailleerde reactie (indien van toepassing):

Uit de uitwerking zoals opgenomen in hoofdstuk 4 maken wij op dat de hoogte van de uitvoeringsmaterialiteit los staat van de verantwoordingsgrens. Zo staat op bladzijde 18 dat de accountant bij het vaststellen van de controleaanpak de in het Bado vastgestelde materialiteit van 2%, die geldt voor jaarrekening als geheel hanteert.

Vervolgens wordt echter in 5.10.2 de tekst van de controleverklaring gegeven waarbij in het oordeel wordt verwezen naar de verantwoordingsgrens. Daar staat dat: *'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..'*

Als de verantwoordingsgrens lager is dan 2% dan dient in de uitvoering van de controle rekening te worden gehouden met die lagere verantwoordingsgrens en dient dus een lagere specifieke materialiteit te worden toegekend voor de controle van de rechtmatigheidsverantwoording.

Wij adviseren dit expliciet op te nemen in hoofdstuk 4 van de handreiking.

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):

Anders dan goedkeurend oordeel

Op bladzijde 15 van de praktijkhandreiking is het volgende uiteen gezet:

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 accountant gaat hiertoe niet over dan nadat gedeputeerde staten, respectievelijk het dagelijks bestuur in de gelegenheid is gesteld dit verzuim te herstellen.

Deze passage geeft de wettekst weer. Uit de wet blijkt dat de goedkeuringstolerantie in geval van een lagere verantwoordingsgrens ook lager gesteld wordt (namelijk gelijk aan die lagere verantwoordingsgrens). In hoofdstuk 4 wordt echter de indruk gewekt dat de goedkeuringstolerantie altijd op 2% wordt gesteld ook ten aanzien van de rechtmatigheidsverantwoording waarbij een lagere verantwoordingsgrens geldt. Dit maken wij op uit de volgende passages:

- De verantwoordingsgrens is uitsluitend bepalend voor de nauwkeurigheid van de door het dagelijks bestuur op te stellen rechtmatigheidsverantwoording. (4.1)
- Bij het vaststellen van de controleaanpak hanteert de accountant de in het Bado vastgestelde materialiteit van 2%, die geldt voor jaarrekening als geheel. (4.2)
- De verantwoordingsgrens in het kader van de rechtmatigheidsverantwoording is niet hetzelfde als de goedkeuringstolerantie voor de jaarrekeningcontrole van de accountant:
 - o De goedkeuringstolerantie is een percentage dat is gebaseerd op het Bado en wordt aangehouden tegen de som van alle afwijkingen (fouten en/of onzekerheden in de uitvoering van de controle). Als de goedkeuringstolerantie wordt overschreden zal dat

leiden tot een andere dan goedkeurende controleverklaring met betrekking tot de getrouwheid van de jaarrekening als geheel. (4.3)

Uit hoofdstuk 4 zou dus kunnen worden opgemaakt dat de accountant enkel een niet goedkeurend oordeel af geeft als de som van alle fouten in de jaarrekening en onzekerheden in de controle, de goedkeuringstolerantie van 2% overschrijdt. Dit terwijl de tekst op bladzijde 15 terecht stelt dat het niet verantwoord is van afwijkingen in de financiële rechtmatigheid die groter zijn dan de verantwoordingsgrens per definitie tot een anders dan goedkeurende verklaring leidt. Indien de verantwoordingsgrens op bijvoorbeeld 1% is gesteld en de afwijkingen die niet zijn verantwoord 1,5% bedragen dan zou dat op basis van de wet tot een anders dan goedkeurende verklaring moeten leiden.

Hoofdstuk 5 Aandachtspunten in het accountantscontrole proces

In paragraaf 5.10.1 '*Rapportering door de accountant – scenario's controleverklaring*' is een toelichting opgenomen over de rapportering van de accountant bij de rechtmatigheidsverantwoording. In de introductie staat dat er situaties zijn waarin de accountant het oordeel aanpast aangezien er sprake is van materiële afwijkingen in de rechtmatigheidsverantwoording. Vervolgens worden echter twee scenario's uitgewerkt, waarbij geen sprake is van afwijkingen in de rechtmatigheidsverantwoording en dus geen aangepast oordeel.

Deze scenario's gaan over de situatie waarbij het totaal van de niet-acceptabele rechtmatigheidsfouten en/of - onduidelijkheden boven de verantwoordingsgrens uitkomt en de situatie waarin dat totaal onder de verantwoordingsgrens blijft. Dit gaat dus over het wel of niet opnemen van een paragraaf ter benadrukking en niet over hetgeen waar de introductie over gaat. Dit kan tot onduidelijkheden leiden.

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: Nee

Gedetailleerde reactie (indien van toepassing):

7. *Mist u nog onderwerpen in deze handreiking?*

Algemene reactie: Nee

Gedetailleerde reactie (indien van toepassing):

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

Algemene reactie: Ja

Gedetailleerde reactie (indien van toepassing):

Ten aanzien van enkele onderwerpen volgt hieronder een nadere reactie.

Functie VIC

Ons inziens maakt de handreiking onvoldoende duidelijk op welke wijze gebruik gemaakt kan worden van werkzaamheden die door de VIC zijn uitgevoerd. Hier lijken mogelijkheden te worden gegeven die niet in overeenstemming met de standaarden zijn.

Zoals vermeld in 4.5 kan de VIC een van de volgende twee functies bekleden:

- onderdeel van de interne beheersing: als zij interne beheersingsmaatregelen uitvoeren die het risico op een afwijking van materieel belang verlagen dan kan de accountant de werking hiervan toetsen en voor die transacties die onderworpen zijn aan deze interne beheersing, steunen op de effectieve werking. Daardoor kan het ontdekkingsrisico hoger zijn en hoeven dus minder gegevensgerichte werkzaamheden te worden uitgevoerd.
- Interne accountantsdienst waarbij de VIC de effectieve werking van de interne beheersing in de lijn toetst. Indien is voldaan aan de vereisten in Standaard 610 kan de accountant ervoor kiezen om gebruik te maken van het werk van de VIC zodat de accountant zelf minder systeemgerichte werkzaamheden hoeft uit te voeren.

Daarnaast is het nog mogelijk dat de VIC als instrument wordt ingezet om de aanlevering van stukken aan de accountant te verbeteren.

In paragraaf 4.6 zijn niet drie maar vier mogelijke functies van de VIC benoemd. Voor ons is het onduidelijk hoe deze vier zich verhouden tot de eerder genoemde functies. Aangegeven wordt dat deze situaties los staan van de functies, hetgeen wij niet begrijpen.

Bij situatie 3 staat dat de VIC hier als interne beheersingsmaatregel wordt ingezet. Vervolgens wordt echter gesproken over het door de VIC uitvoeren van gegevensgericht werk, zoals bijvoorbeeld middels een steekproef gegevensgericht controleren van de verantwoording. Uit de handreiking blijkt nu onvoldoende dat als de VIC een steekproef doet, de accountant alleen voor die items die in de steekproefselectie vielen en dus onderworpen zijn aan een controle door de VIC, de effectieve werking van de interne beheersmaatregel uitgevoerd door de VIC kan testen. Voor alle items in de steekproefpopulatie die niet zijn geselecteerd geldt dat deze niet zijn onderworpen aan interne controle en vandaar dat de accountant deze gegevensgericht zal moeten controleren, bijvoorbeeld via een eigen steekproef.

Ook in de verdere uitwerking in 4.7 komt dit onvoldoende naar voren. Daar staat bijvoorbeeld het volgende: *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 dagelijks bestuur in staat om op basis hiervan te komen tot een adequate onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording. 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.*

Als accountant mag je geen gebruik maken van de gegevensgerichte werkzaamheden en het oordeel van een niet onafhankelijk accountant. Die indruk kan met bovenstaande passage wel worden gewekt.

Het concluderen dat de steekproef van de VIC (gegevensgericht werk) zekerheid geeft over de gehele steekproefpopulatie is niet toegestaan. De VIC is namelijk niet onafhankelijk dus het steunen op gegevensgericht werk dat door de VIC is uitgevoerd is niet toegestaan (direct assistance). Wij adviseren dit expliciet op te nemen in de handreiking om onduidelijkheid te voorkomen. Daarnaast adviseren wij om toe te lichten dat de werkstappen ten aanzien van de VIC-steekproef, zoals vermeld in de tabel op bladzijde 23, bedoelt zijn om eventuele tekortkomingen hierin te kunnen rapporteren aan het college in de management letter.

Fouterstel ingeval van niet-getrouwe rechtmatigheidsverantwoording

In hoofdstuk 6 is een toelichting gegeven over fouterstel indien een materiële fout in de rechtmatigheidsverantwoording in het voorgaande boekjaar geconstateerd wordt.

In dit hoofdstuk is vermeld dat *'Algemeen geldt dat een jaarrekening die valt onder het regime van het BBV na vaststelling door de volksvertegenwoordiging niet meer kan worden aangepast. Dit geldt dus ook voor de in de jaarrekening opgenomen rechtmatigheidsverantwoording.'*

Uit de handreiking blijkt niet op grond van welke wet of regelgeving fouterstel ten aanzien van rechtmatigheidsverantwoordingen in de jaarrekening anders plaats zou moeten vinden dan fouterstel in andere onderdelen van de jaarrekening. Het is van belang in dit hoofdstuk op te nemen dat de commissie BBV heeft gesteld dat in geval van een materiële fout in de rechtmatigheidsverantwoording in een reeds vastgestelde jaarrekening, deze fout toegelicht dient te worden in de jaarrekening van het jaar daarop.

Bijlage 1 Scenario's controleverklaring

De in de bijlage 1 opgenomen controleverklaringen sluiten tekstueel niet aan op de in 5.10.2 genoemde oordeelsparagraaf. Zo is de rechtmatigheidsverantwoording niet toegevoegd als onderdeel van de jaarrekening.

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):

10. *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: Ja

Gedetailleerde reactie (indien van toepassing):

Uitbesteden van taken komt veelvuldig voor. In dit kader zeker relevant om deze handreiking te actualiseren.

11. *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):