

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)	Eshuis Registeraccountants B.V.
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)	René Lemans, kwaliteitsbepaler
E-mailadres van contactpersoon	r.lemans@eshuis.com

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.

Samenvatting

Onderstaand vindt u onze reactie op de Consultatie NBA-handreiking 1152. Samenvattend hebben wij de volgende aandachtspunten, die hieronder verder worden toegelicht.

- 1) In lijn met de intentie van de commissie Depla zou het overhevelen van de verantwoordelijkheid voor de RMV van de accountant naar de klantorganisatie de inhoudelijke discussie tussen college en raad moeten stimuleren en de lastendruk bij klantorganisatie en accountant moeten verlichten. De praktijkhandreiking lijkt de RMV als hoofdoorzicht in de jaarrekening te plaatsen (en niet als reguliere toelichting in een jaarrekening) die door een combinatie van systeemgerichte controles en gegevensgerichte werkzaamheden (deels buiten de VIC om) in detail gecontroleerd moet worden. Dan zijn we 'terug bij af'. De praktijkhandreiking volgt in onze ogen dan niet de maatschappelijke wens.
- 2) De praktijkhandreiking gaat onvoldoende in op schaalbaarheid en risicogericht controleren. Daar waar risico's op onjuiste RMV-conclusies of ontoereikende toelichting in de paragraaf bedrijfsvoering laag zijn, zou onzes inziens de accountant slechts beperkte werkzaamheden hoeven uit te voeren, danwel slechts te focussen op risicogebieden zoals Europese aanbestedingen. Dat komt ook ten goede aan de toegevoegde waarde van de accountant en het plezier waarmee accountant en klantorganisatie met deze materie kunnen omgaan.
- 3) De praktijkhandreiking bevat kaderstellende informatie. Daar is de praktijkhandreiking niet voor, dat zal in de kadernota rechtmatigheid geregeld moeten worden.

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): Ons beeld bij handreiking 1152 is vooral dat duidelijker verwoord is dat de eisen rondom methodologie en de governance van de rechtmatigheidsverantwoording (RMV) strakker worden. Dat is tegelijkertijd ons bezwaar, omdat het de schijn wekt dat wij als accountant hier de lat bepalen. Dat is naar onze mening iets dat in de kadernota rechtmatigheid (KN) verwerkt zou moeten worden en niet in een NBA-handreiking. Dat kan namelijk subjectiviteit in de hand werken.

De KN in combinatie met deze handreiking (inclusief het expliciet maken van de RMV als hoofdoorzicht) zorgt voor een forse administratieve last, zeker bij kleinere gemeenschappelijke regelingen (GR-en). Enige vorm van nuance zou op dit punt aan te bevelen zijn. Breder bekeken zou de wetgever wellicht moeten onderzoeken of een vergelijkbaar regime groot-middel-klein zoals onder de RJ geldt (en in het onderwijs wordt voorbereid) ook kan gaan gelden voor met name GR-en.

De handreiking in samenhang met de KN wekt de indruk dat de verantwoordelijkheid voor de RMV weer verschuift van colleges naar accountant. De KN is hierin onvoldoende scherp en de handreiking vult dat ten dele in als opdracht aan de accountant. Daarmee bepaalt de accountant opnieuw de lat in plaats van de wetgever. De uitwerking van het misbruik en oneigenlijk gebruik criterium (M&O) is hiervan een in het oog springend voorbeeld.

Wij vragen aandacht in algemene zin voor correct en consistent begrippengebruik. Onzekerheden en onduidelijkheden lopen door elkaar. Er wordt gesproken over de volksvertegenwoordiging (bijvoorbeeld paragraaf 3.4) terwijl in de grootste groep organisaties die het betreft er juist geen volksvertegenwoordiging is (besturen van GR-en zijn gemiddeld genomen wethouders en/of burgemeesters).

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

Algemene reactie: Voldoende

Gedetailleerde reactie (indien van toepassing): We vragen wel om een aantal verduidelijkingen, omdat we denken dat eenduidige toepassing daardoor bevorderd wordt.

1. Positie SiSa Waterschappen: hoewel strikt genomen een begrijpelijk standpunt, vragen wij ons af of de stellingname over dit onderwerp in het maatschappelijk belang is. Het gebrek aan kader bestaat al langer. Dat dit nu pas is onderkend is naar onze mening ondergeschikt aan het feit dat in de praktijk hierdoor geen problemen zijn ontstaan. In 2023 heeft de NBA ook niet op die manier gekeken naar de RMV waarvoor strikt genomen ook geen wettelijke grondslag bestond. Wij denken dat de staande praktijk eventueel met een toelichting/aangepaste verklaringentekst gehandhaafd zou kunnen blijven, mede omdat de opname van een SiSa-verantwoording wel is geregeld in 4.46 lid 3 Wsb.

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 handreiking is lang. Dat is niet per definitie een probleem, maar de kern uit de stukken halen is lastig. Een verwijzing naar de kadernota kan dit verhelpen.

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): Een rechtmatigheidsverantwoording is een fundamenteel andere verantwoording dan een balans of overzicht van baten en lasten. Het begrip materialiteit, zeker met de invulling vanuit de KN, kent ook een meer kwalitatief karakter en zorgt voor een (op onderdelen) mogelijk andere risico-inschatting. Die eigenstandige afweging, mede in relatie tot de specifieke aard en andere verantwoordelijkheid die de RMV kenmerkt, maakt zowel de keuze voor de upgrade naar hoofdoverzicht als de koppeling tussen accountants(uitvoerings)materialiteit en de verantwoordingsgrens onlogisch.

Veel accountantskantoren hanteren in een eerste controlejaar een lagere uitvoeringsmaterialiteit dan in opvolgende jaren. In de huidige formulering zou dat betekenen dat ook de klantorganisatie daarin moet volgen. Dat is een inbreuk op de integriteit van de organisatie en een voorbeeld van de hierboven aangehaalde (mogelijke) rol van de accountant in het verhogen van de administratieve last

voor klantorganisaties. Wij stellen voor deze (vermeende) koppeling los te laten of de definities aan te scherpen. Voor gemeenten c.s. geldt namelijk geen hard voorschrift dat zij, in hun onderbouwing van de RMV, rekening moeten houden met het ontdekkingsrisico. Dat dit accountants voor uitdagingen stelt, behoort dan via regelgeving voor gemeenten c.s. (lees de KN) te worden opgelost. De KN 2025 biedt hiervoor echter geen duidelijk kader.

Dat geldt overigens ook voor de foutenevaluatie. Is een cijfermatige afwijking in de RMV dan ook meteen een afwijking voor de getrouwheid van dezelfde omvang? Dat zou betekenen dat we terug bij af zijn. Opnieuw wegen we dan afwijkingen dubbel, maar nu zonder dat de wetgever dat bedoeld heeft. Een ander scenario is dat we vaststellen dat de afwijking niet leidt tot een ander (totaal)conclusie van het college en dat afwijkingen die de conclusie niet aantasten derhalve niet materieel zijn. Beide scenario's zijn vatbaar voor discussie en een ongelijke toepassing in de praktijk.

Aanvulling 1: Schaalbaarheid, control testing en waarborgen (oftewel controleaanpak):

Het college is verantwoordelijk voor het uitvoeren van controlewerkzaamheden en de uitkomsten in de RMV op te nemen. De accountant dient in te schatten wat het risico is dat de RMV van het college in materiële zin niet getrouw is. De complexiteit van de RMV per organisatie en domein verschilt. Dit is afhankelijk van het normenkader, waar de accountant geen invloed op heeft. De COS veronderstelt schaalbaarheid van de werkzaamheden op basis van risicoanalyse door de accountant. Hiervoor ontbreekt guidance in de PH. De voorliggende PH biedt voor de controleaanpak twee opties. Per optie geven wij onze visie, zorgen en verbeteringen:

1. Systeemgerichte controle

De accountant evalueert per proces de opzet en het bestaan van de verbijzonderde interne controle. De accountant toetst de VIC maar voert ook zelf waarnemingen uit. Beide aantallen (waaronder nihil) worden aan de accountant zelf overgelaten. Daarvoor is de accountant aangewezen op een analyse van de transactiestromen die door de organisatie worden getoetst. Omdat de verantwoordingsgrens geen materialiteit is, moet de accountant hiervoor terugvallen op de uitvoeringsmaterialiteit. Die is per definitie lager dan de verantwoordingsgrens. De organisatie die de interne controlewerkzaamheden uitvoert, kent echter geen uitvoeringsmaterialiteit. Daardoor ontstaat een permanente mismatch over het aantal waarnemingen dat gedaan moet worden en wat de kritische oordeelsgrens is. Onze toezichthouder, de AFM, concludeert frequent dat het niet mogelijk is om tot een systeemgerichte aanpak te komen. Dat hangt in niet onbelangrijke mate samen met het niet voldoende zichtbaar vastgelegd zijn van interne controlehandelingen. Voorgaande zegt iets over de kloof tussen wat wij bij onze cliënten kunnen waarmaken versus wat van hen verwacht wordt. Hiermee herbergt de systeemgerichte variant dat accountants uit angst om tekort te schieten toch naar de gegevensgerichte variant grijpen. Dit is echter een situatie die buiten de reikwijdte van deze PH valt. Wij willen dit benoemen als bijvangst en ter overdenking.

2. Gegevensgerichte controle

De gegevensgerichte variant vereist een volledig zelfstandig onderzoek om vast te stellen dat het college tot een getrouw oordeel over de rechtmatigheid is gekomen. Vanuit de theorie kan dit wellicht, maar vanuit de praktijk wordt dit een onoverzichtelijke situatie. Wij komen er dan aan toe dat het college zelf een onderzoek heeft uitgevoerd, maar dat de accountant om moverende redenen daar geen gebruik van kan maken. De accountant voert daarop een volledig zelfstandig onderzoek uit om vast te stellen wat de omvang van de rechtmatigheidsfouten is. De kans dat de conclusies van het college en de accountant dan van elkaar afwijken is groot. Als het college dan de bevindingen en dus het onderzoek van de accountant overneemt, kan de accountant in principe tot een goedkeurend oordeel komen. De RMV is immers getrouw. Door deze exercitie blijft de waarde die het college aan de RMV geeft onderbelicht. En tevens draagt dit niet bij aan de intentie van de commissie Depla over het stimuleren van een inhoudelijke discussie tussen college en raad, en ook het verlagen van de accountantscontrolekosten. Een nominaal oordeel van het college gehecht aan de RMV op basis van

een onderzoek door de accountant voegt niets toe omdat het college áltijd al verantwoordelijk was en is voor het naleven van wet- en regelgeving. Het ging er juist om dat ook de controle op die naleving primair bij het college te leggen.

Wij missen in de PH met name de robuuste bescherming tegen zelftoetsing die in de gegevensgerichte variant besloten is. Daarnaast missen wij de visie van de NBA op hoe de scheidslijn tussen RMV en getrouwheidscontrole gelegd moet worden.

Aanvulling 2) Alternatief passage foutevaluatie:

Vooralsnog leest de PH dat een cijfermatige tekortkoming in de RMV even zwaar gewogen moet worden als een getrouwheidsfout. Hiermee lijken we weer terug te zijn bij de situatie van vóór 2023 echter zonder de vangrails die destijds ingesteld waren. Rechtmatigheidsfouten dragen het namelijk in zich dat zij in voorkomende fouten ook getrouwheidsfouten (kunnen) zijn. Alleen pure rechtmatigheidsfouten, in casu Europese Aanbestedingsfouten, zijn in beginsel geen getrouwheidsfout. Door de voorgestelde toepassing van het materialiteitsbegrip wordt dit onderscheid achterwege gelaten en bestaat het risico dat iedere afwijking in de RMV meegewogen wordt als een getrouwheidsfout - ook als dit niet leidt tot een ander oordeel door het college of de raad. Hierdoor ontstaat tevens de situatie dat fouten dubbel gewogen worden. Tenslotte merken wij op dat rechtmatigheidsfouten het domein zijn van het college. Door het ontbreken van rechtmatigheidsinformatie niet als tekortkoming in de toelichting maar als feitelijke getrouwheidsafwijking te behandelen, maakt de accountant zich weer eigenaar van de rechtmatigheidsfouten. Voorgaande onduidelijkheid zorgt dat het gesprek tussen accountant en organisatie over de beweegredenen voor het niet aanpassen van de verantwoording naar de achtergrond verplaatst. Overigens blijkt uit Audit Alert 48 hoe de accountant moet handelen bij een materieel niet-getrouwe RMV. Aanvulling in de PH is onzes inziens overbodig.

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: Duidelijk

Gedetailleerde reactie (indien van toepassing): De scenario's zijn op zich duidelijk. Wat in onze beleving beter uitgewerkt kan worden is de onderbouwing waarom een paragraaf tot benadrukking van aangelegenheden boven de grens noodzakelijk is (want modelmatig opgenomen). Ook vinden wij dat de link met NOCLAR duidelijker kan. In welke mate moeten we als accountant rechtmatigheidsafwijkingen wegen op basis van NOCLAR als we deze ook al in de getrouwheidsoordeelsvorming betrekken?

Dit wordt versterkt door de nu duidelijk verwoorde upgrade van de RMV naar hoofdoverzicht. Zie ook onze eerdere opmerkingen hierover.

Aanvulling definities (in het geval van fraude, misbruik & oneigenlijk gebruik):

Daarnaast zijn wij van mening dat de PH onvoldoende het onderscheid maakt tussen het begrip 'fraude' en de begrippen 'misbruik' en 'oneigenlijk gebruik'. Oneigenlijk gebruik wordt door de KN expliciet buiten de RMV geplaatst, maar lijkt door de PH als één geheel gezien te worden met misbruik. Voor misbruik formuleert de KN een helder pad over hoe de accountant hiermee om moet gaan. De PH lijkt misbruik echter gelijk te stellen aan fraude en hanteert een visie die ervan uitgaat dat de verantwoordelijkheid voor misbruik in de interne organisatie van de gemeente c.s. ligt. Dat is onjuist, omdat de impuls bij misbruik buiten de gemeentelijke (c.s.) organisatie ligt. Misbruik wordt daardoor in de PH onterecht gekoppeld aan COS 240/250. Wij missen in de PH deze belangrijke nuance alsook de scherpte over waar de rol van de accountant begint en eindigt ten aanzien van

misbruik. Door misbruik en fraude gelijk te stellen suggereert de PH naar het maatschappelijk verkeer toe meer dan in werkelijkheid het geval is, uitgaande van de kaderstelling in de KN.

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): zie eerder over Sisa Waterschappen.

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

Algemene reactie: Ja

Gedetailleerde reactie (indien van toepassing):

Wij constateren dat in de praktijkhandreiking meer nadruk op misbruik & oneigenlijk gebruik gelegd wordt. Het is onzes inziens dan een kleine stap richting het onderwerp fraude, oftewel management override of controls. Gelet op de begin dit jaar uitgebrachte praktijkhandreiking frauderisicoanalyse vragen wij om nadere guidance voor het identificeren van frauderisico's en het evalueren van verslaggevingsfraude binnen de context van de rechtmatigheidsverantwoording. In het bijzonder hoe deze risico's binnen de context van een gemeentelijke organisatie beheerst dienen te worden.

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

Algemene reactie: Ja

Gedetailleerde reactie (indien van toepassing): In het voorgaande hebben we een aantal elementen ingebracht die zien op een terugkerend fenomeen in regelgeving zowel geïnitieerd door de NBA maar ook door de AFM of de wetgever. Het accountantsberoep is erbij gebaat om geen procesvoorschriften uit te vaardigen richting collega's die eisen stellen aan decentrale overheden, waarvoor niet duidelijk is of deze eis ook op basis van BBV, Bado of anderszins op hen van toepassing is. Het voorbeeld van het zichtbaar vaststellen van de juistheid en volledigheid van het normenkader door het volksvertegenwoordigend orgaan is daar een duidelijk voorbeeld van. Ook bij de invoering van de RMV en bijvoorbeeld de fraudeparagraaf in de controleverklaring speelde dit fenomeen. Terughoudendheid hierin draagt naar de mening van Eshuis bij aan het zo klein mogelijk maken/houden van de verwachtingskloof tussen onze beroepsgroep en het maatschappelijk verkeer.

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): Eshuis is van mening dat een goede beroepsuitoefening gebaat is bij zo min mogelijk Handreikingen, Alerts e.d. over vergelijkbare onderwerpen. Dit voorkomt in onze visie mogelijke tegenstrijdigheden tussen standaarden, handreikingen en andere uitingen waarvan we er hierboven al een aantal hebben geduid.

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): Handreiking 1122 is geschreven voor invoering van de decentralisaties in het sociaal domein, omgevingswet en andere verplichte samenwerkingen in de publieke sector. In de praktijk biedt COS600 wel een aantal aanknopingspunten, maar onder meer het consolidatieverbod en het toestaan van t+1 verwerking van financiële gegevens in het BBV compliceert de uitvoering. Sinds 2013 zijn decentrale overheden veel meer in ketenstructuren gaan werken (in het sociaal domein bijvoorbeeld) en is ook anderszins ketenwerking geïntroduceerd (denk aan NIS2). Daarnaast zou het stelselmatig actualiseren van Handreikingen bijvoorbeeld elke 5-7 jaar sowieso aan te bevelen zijn.

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): zie ook onze reactie bij vraag 9. We merken daarbij op dat de positie van volksvertegenwoordigers en de openbaarheid van vergaderingen en documenten bijzondere eisen blijft stellen aan de rol van de accountant in besprekingen. In Standaarden zelf wordt hier nog weinig rekening mee gehouden c.q. guidance over gegeven. We kunnen ons voorstellen dat in de verduidelijkende teksten bij Standaard 260 hier aandacht voor komt.