

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)	Algemene Rekenkamer: ambtelijke reactie Vaktechnisch team en Financial Auditteam
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 naam 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):

Deze handreiking is van groot belang vanuit het perspectief dat iedere minister jaarlijks aan de Staten-Generaal verantwoording moet afleggen over de betrouwbaarheid en rechtmatigheid van de specifieke uitkeringen (in 2024 in totaal ruim € 21 miljard, zijnde circa 20% van de totale lasten van gemeenten en provincies, dus een wezenlijk bedrag) die hij aan decentrale overheden heeft verstrekt en de (grond)wettelijke taak van de Algemene Rekenkamer (hierna AR) om daarbij zowel een oordeel over de getrouwheid als over de rechtmatigheid te geven. De accountantscontrole door de accountants van de decentrale overheden vormt daarbij voor de betrokken ministers en de AR een belangrijke, kwaliteitsborgende beheersmaatregel indien deze controles op de specifieke uitkeringen in opzet en uitvoering toereikend worden uitgevoerd.

De accountantscontrole op specifieke uitkeringen is voor de ministeries, de Auditdienst Rijk (ADR) en de AR een onvervangbare beheersmaatregel door het ontbreken van bevoegdheden om bij decentrale overheden eigenstandig controles op deze specifieke uitkeringen te verrichten.

Schieten deze accountantscontroles op de specifieke uitkeringen tekort dan kan een minister geen toereikende verantwoording over de betrouwbare en rechtmatige besteding van de specifieke uitkeringen afleggen aan de Staten-Generaal en hebben ook de ADR en AR geen afdoende zekerheid dat de betreffende specifieke uitkeringen betrouwbaar en rechtmatig zijn vertrekt en besteed. De AR is dan genooddaakt deze onzekerheid in haar oordelen tot uiting te brengen. Een dergelijke onzekerheid als gevolg van tekortkomingen in de accountantscontrole is niet in het maatschappelijk belang en draagt niet bij aan het vertrouwen van burgers in de overheid.

Wij vinden het daarom belangrijk dat de accountantscontrole op specifieke uitkeringen goed functioneert. Een gedegen handreiking van de NBA is daarbij van belang. Een goede handreiking verlaagt het risico op een ontoereikende accountantscontrole op de betrouwbaarheid en rechtmatigheid van specifieke uitkeringen. Ons voorstel is om in deze handreiking een apart hoofdstuk op te nemen over de controle van specifieke uitkeringen.

De voorgelegde concept handreiking voorziet hierin volgens ons nog niet afdoende. Wij zetten dat bij de diverse vragen hierna uiteen. Wij verzoeken u de handreiking aan te passen en te verduidelijkingen zodat accountants van decentrale overheden de accountantscontrole op – in ieder geval – specifieke uitkeringen toereikend kunnen uitvoeren.

Een belangrijke algemene opmerking is het volgende: De concept handreiking gaat uit van de wijzigingen in het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV) en het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado) die met ingang van 2025 in werking zijn getreden (voor begrotingsjaar 2025 en verder). Bij de totstandkoming van deze wijzigingen heeft de AR kritische opmerkingen gemaakt aan het adres van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, BZK (zie onze brief van 6 februari 2024; <https://www.rekenkamer.nl/publicaties/brieven/2024/02/27/voornemen-tot-wijziging-van-het-besluit-begroting-en-verantwoording-en-het-besluit-accountantscontrole-decentrale-overheden>). Ook de

Afdeling advisering van de Raad van State (RvS) had vergelijkbare kritische kanttekeningen (zie brief Afdeling advisering van de Raad van State d.d. 7 november 2024, No. W04.24.00190/I). Hoewel de minister van BZK een deel van de opmerkingen van de AR en RvS heeft onderschreven en de wijzigingen in het BBV en Bado daarop grotendeels heeft aangepast, constateren wij dat een aantal belangrijke tekortkomingen zijn blijven bestaan die van invloed zijn op de controle op de betrouwbaarheid en rechtmatigheid van specifieke uitkeringen.

Wij vragen ook aandacht voor de definitie en reikwijdte van het begrip financiële rechtmatigheid. Wij zien in standaarden en wet- en regelgeving diverse definities terugkomen. Wij vinden het belangrijk dat deze handreiking en de Kadernota rechtmatigheid 2025 van de commissie BBV met elkaar in overeenstemming zijn.

Wij verwachten van de NBA dat deze tekortkomingen in de handreiking worden geadresseerd en van voldoende uitleg en toelichting worden voorzien zodat accountants bij de controle op de betrouwbaarheid en rechtmatigheid van specifieke uitkeringen in ieder geval de juiste handvatten krijgen deze controle uit te voeren conform de normen en uitgangspunten van het Rijk voor specifieke uitkeringen. Dit is, zoals hiervoor aangegeven, van groot belang voor de ministeriële verantwoordelijkheid om aan de Staten-Generaal verantwoording af te leggen over de betrouwbaarheid en rechtmatigheid van specifieke uitkeringen en de taak en verantwoordelijkheid van de ADR en de AR daarover een oordeel te geven.

Tevens sluiten wij aan bij de reactie die de Auditdienst Rijk heeft gegeven bij deze consultatie.

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

Algemene reactie: Goed

Gedetailleerde reactie (indien van toepassing):

Zie onze algemene opmerking bij vraag 1.

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

Algemene reactie: Nee

Gedetailleerde reactie (indien van toepassing):

Wij vinden dat onderwerpen niet ingekort moeten worden of achterwege kunnen blijven. Sterker, wij zijn van opvatting dat de handreiking uitgebreid en verduidelijkt moet worden. Zie daarvoor de antwoorden onder de vragen 1, 6 en 8.

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): voor dit onderdeel duidelijk genoeg, echter niet met betrekking tot het directe oordeel over de specifieke uitkeringen.

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): Onduidelijk omdat de handreiking geen guidance biedt voor de (directe) oordeelsvorming van de accountant over de specifieke uitkeringen, mede in het licht van ons antwoord bij vraag 6 waarin we aangeven dat in het gewijzigde Bado een expliciete goedkeuringstolerantie voor de controle op en oordeelsvorming over specifieke uitkeringen ontbreekt. In onderdeel 5.10.1 ontbreekt het scenario dat de onrechtmatigheden boven de verantwoordingsgrens uitkomen maar dat de decentrale overheid hierover niet rapporteert in de rechtmatigheidsverantwoording. Dit scenario kan worden toegevoegd met daarbij de opmerking dat daarbij een 0-tolerantie geldt. Dat wil zeggen dat als de onrechtmatigheden boven de verantwoordingsgrens uitkomen maar dat de decentrale overheid hierover niet rapporteert dit altijd leidt tot een niet-goedkeurende accountantsverklaring (zoals ook aangegeven in artikel 2 lid 6 BADO).

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): Er zijn meerdere onderwerpen en onduidelijkheden in BBV en Bado die in de handreiking extra aandacht en uitwerking behoeven. Dit betreft de volgende onderwerpen:

- a. Definitie financiële rechtmatigheid in BBV en Bado bevat tekortkomingen die van invloed zijn op de controle op de rechtmatigheid van specifieke uitkeringen;
- b. Drie rechtmatigheidscriteria zijn in de nota van toelichting op de wijziging van het BBV en Bado onvolledig / onjuist gedefinieerd en als zodanig onvolledig/onjuist overgenomen in de handreiking;
- c. In gewijzigde Bado ontbreekt goedkeuringstolerantie voor de specifieke uitkeringen; in handreiking wordt dat evenmin vermeld;
- d. Waterschapswet houdt geen rekening met specifieke uitkeringen, voorkom vacuüm in controle door accountants waterschappen;
- e. Verschil in reikwijdte van rechtmatigheidscriteria in rechtmatigheidsverantwoording en die voor de verantwoording over en controle op specifieke uitkeringen beter toelichten en verduidelijken;
- f. Uitwerking voorwaardencriterium (paragrafen 2.1 en 5.5) bevat belangrijke onjuistheden;
- g. Uitwerking begrotingscriterium/begrotingsonrechtmatigheid bevat onjuistheid;
- h. Uitwerking misbruik en oneigenlijk gebruik criterium (M&O) (paragrafen 2.1, en 5.5) niet helemaal volledig;
- i. Model rechtmatigheidsverantwoording.

Wij lichten dit hieronder per onderwerp toe. Wij verzoeken u de handreiking hierop aan te passen.

Ad. a: Definitie financiële rechtmatigheid in BBV en Bado bevat tekortkomingen die van invloed zijn op de controle op de rechtmatigheid van specifieke uitkeringen

BZK heeft op aandringen van AR en NBA in de gewijzigde BBV en Bado een definitie van financiële rechtmatigheid opgenomen. AR constateert echter dat deze definitie enerzijds niet aansluit op de bredere definitie die het Rijk hanteert (en van belang is voor specifieke uitkeringen) en anderzijds dat de definitie ruimte biedt voor verschillende interpretaties (de woorden 'relevante wet- en regelgeving').

Het verschil in de definitie kan bij specifieke uitkeringen ertoe leiden dat accountants onrechtmatigheden in specifieke uitkeringen niet vaststellen en niet in de oordeelsvorming meenemen. Dat is ongewenst gelet op:

1. de verantwoording van de ministers aan de Staten-Generaal over de betrouwbaarheid en rechtmatigheid van de specifieke uitkeringen die uit de Rijksbegroting worden gefinancierd, en
2. het rechtmatigheidsoordeel van de AR over deze specifieke uitkeringen.

In de definitie van financiële rechtmatigheid bij het Rijk is ook opgenomen dat ***“Indien de voorwaarden in subsidiebeschikkingen (besluiten o.g.v. de Algemene wet bestuursrecht en daarmee ook aan de Awb moeten voldoen) en privaatrechtelijke overeenkomsten (verbintenissenrecht uit Burgerlijk Wetboek) een nadere invulling betreffen van de voorwaarden die gesteld zijn in de genoemde wet- en regelgeving en als zodanig zijn benoemd in deze wet- en regelgeving, dan vallen deze voorwaarden onder de definitie van financiële rechtmatigheid.”***

In de definitie van financiële rechtmatigheid in het BBV en Bado is deze zinsnede niet opgenomen. Ook in de definitieve nota van toelichting is dit niet opgenomen. Hierdoor vallen dergelijke belangrijke voorwaarden buiten de verantwoording door decentrale overheden en de controle door de accountants. Kortom, wat nu ontbreekt is verantwoording en toetsing op de naleving van voorwaarden uit onder meer subsidiebeschikkingen en/of privaatrechtelijke overeenkomsten die respectievelijk zijn afgegeven en gesloten voor de uitvoering van een specifieke uitkering. Voor een specifieke uitkering zijn dergelijke voorwaarden juist een ‘key-element’.

Zolang BZK de definitie van financiële rechtmatigheid in het BBV en Bado niet aanpast (of voor specifieke uitkeringen niet in een ministeriële regeling als bedoeld in artikel 4 van het gewijzigde Bado (‘controleprotocol’ / Nota verwachtingen accountantscontrole) heeft opgenomen) en laat aansluiten op de definitie van financiële rechtmatigheid bij het Rijk achten wij het van belang dat in de handreiking van de NBA (bijv. paragraaf 2.1) de juiste definitie wordt opgenomen i.v.m. de verantwoording en controle op de rechtmatigheid van specifieke uitkeringen. Of dat nadrukkelijk wordt toegelicht dat voor de controle op specifieke uitkeringen een bredere definitie – cf. het Rijk – gehanteerd moet worden.

In de handreiking in hoofdstuk 3 paragraaf 4 wordt de indruk gewekt dat de volksvertegenwoordiging of het dagelijks bestuur kan bepalen welke onderdelen uit wet- en regelgeving onder de rechtmatigheidstoets, en daarmee onder de rechtmatigheidsverantwoording vallen. Dit is niet juist. De definitie van rechtmatigheid bepaalt waaraan getoetst moet worden.

Ad. b: Drie rechtmatigheidscriteria zijn in de nota van toelichting op de wijziging van het BBV en Bado onvolledig / onjuist gedefinieerd en als zodanig onvolledig/onjuist overgenomen in de handreiking

De AR heeft meermaals aan BZK meegegeven dat de definities van 3 van de 9 rechtmatigheidscriteria niet in overeenstemming zijn met (i.c. aansluiten op) de definitie van deze 3 criteria bij het Rijk. Dat kan problematisch zijn voor de verantwoording en controle op specifieke uitkeringen en daarmee voor de verantwoording van de ministers aan de Staten-Generaal over de rechtmatigheid van specifieke uitkeringen en de controle daarop en oordeelsvorming daarover door de AR.

Het betreft de volgende drie rechtmatigheidscriteria:

1. Calculatiecriterium.

In de nota van toelichting is dit criterium als volgt omschreven: de bedragen in de financiële transactie zijn juist en volledig berekend. Dat is onvolledig omdat dit criterium zich niet alleen uitstrekt tot de berekening maar ook tot de vaststelling (bij subsidies, uitkeringen) en vervolgens tot de betaling dan wel ontvangst. Conform het Rijk moet deze omschrijving als volgt luiden: de bedragen in de financiële transactie zijn juist en volledig berekend, vastgesteld en betaald respectievelijk ontvangen;

2. Valuteringscriterium.

In de nota van toelichting is dit criterium als volgt omschreven: Het tijdstip van de betaling en de

verantwoording is juist. In deze omschrijving is niet duidelijk wat onder 'verantwoording' moet worden verstaan. Dat roept onduidelijkheden op en daarmee het risico op verkeerde interpretatie en toepassing van i.c. controle op dit criterium. Conform het Rijk moet deze omschrijving als volgt luiden: Het tijdstip van de betaling en de verantwoording van baten, lasten en balansmutaties uit hoofde van bijvoorbeeld (subsidie)beschikkingen, privaatrechtelijke overeenkomsten en/of gerechtelijke uitspraken is juist;

3. Adresseringscriterium.

In de nota van toelichting is dit criterium als volgt omschreven: een betaling is gericht aan de juiste (rechts-)persoon. Het adresseringscriterium heeft echter ook betrekking op het instellen van vorderingen om te veel betaalde specifieke uitkeringen terug te vorderen en te ontvangen, bijvoorbeeld omdat een bijstandsuitkering voor een te hoog bedrag is uitgekeerd dan wel dat een subsidie uit hoofde van een specifieke uitkering niet conform de staatssteunregels is verstrekt en daarmee teruggevorderd moet worden. En op opleggen en innen van boetes, belastingen, leges etc.. Dat ontbreekt hier waardoor het risico bestaat dat besturen van decentrale overheden zich hierover ten onrechte niet verantwoorden dan wel dat de accountant hierop onvoldoende controleert. Conform het Rijk moet deze omschrijving als volgt luiden: de financiële transactie (betaling of ontvangst) is aan de juiste (rechts)personen toegekend en betaald respectievelijk van de juiste (rechts)persoon ontvangen (juiste rechthebbende respectievelijk juiste betalingsplichtige);

Wij verzoeken de NBA om in de handreiking (paragraaf 2.1) aan te sluiten bij de definities die het Rijk hanteert om te voorkomen dat de controle op de specifieke uitkeringen niet juist/volledig wordt uitgevoerd.

Ad. c: In gewijzigde Bado ontbreekt goedkeuringstolerantie voor de specifieke uitkeringen; in handreiking wordt dat evenmin vermeld

In het gewijzigde Bado is geen goedkeuringstolerantie opgenomen voor de accountant voor zijn afzonderlijke oordeel over de rechtmatigheid van specifieke uitkeringen. De bepaling voor de goedkeuringstolerantie in het Bado heeft betrekking op de controle van de getrouwheid van de jaarrekening, waaronder de rechtmatigheidsverantwoording. En niet op de rechtmatigheid van specifieke uitkeringen. Hierdoor bestaat het risico dat accountants een andere (ruimere) tolerantie hanteren dan nodig is voor onze oordeelsvorming.

Pas in de nota van toelichting wordt vermeld dat voor de controle en oordeelsvorming over de rechtmatigheid van specifieke uitkeringen dezelfde goedkeuringstoleranties gelden als voor het getrouwe beeld van de jaarrekening. Een nota van toelichting kan en mag echter geen bepalingen bevatten die niet in de bepalingen in de wet- en regelgeving (i.c. Bado) zijn opgenomen (zie ook Aanwijzing 4.47 van de Aanwijzingen voor de regelgeving). Die nota van toelichting is immers geen onderdeel van de Algemene Maatregel van Bestuur (Bado) maar bevat uitsluitend een toelichting op / uitleg van al bestaande bepalingen. Die bepaling i.c. goedkeuringstoleranties voor de controle en het afzonderlijke oordeel over de specifieke uitkeringen ontbreekt in de bepalingen van het Bado en had alsnog in de bepalingen zelf toegevoegd moeten worden, bijvoorbeeld middels een extra artikellid in het voorgestelde artikel 2 Bado waarin wordt aangegeven dat de goedkeuringstoleranties uit lid 1 van dat artikel van overeenkomstige toepassing zijn.

Nu dat (nog) niet is geschied, verzoeken wij de NBA om in de handreiking nadrukkelijk te wijzen op de in de nota van toelichting opgenomen passage dat voor de controle op en oordeel over de rechtmatigheid van specifieke uitkeringen eveneens een goedkeuringstolerantie geldt van 2%.

Ad. d: Waterschapswet houdt geen rekening met specifieke uitkeringen, voorkom vacuüm in controle door accountants waterschappen;

In de Waterschapswet zijn geen bepalingen opgenomen inzake het verantwoorden over specifieke uitkeringen in de SISA-bijlage bij de jaarrekening omdat volgens het Ministerie van BZK geen specifieke uitkeringen aan waterschappen verstrekt zouden worden. Dat blijkt in de praktijk toch het geval.

In deze handreiking wordt voorgesteld dat, indien een bijlage met informatie over specifieke uitkeringen is opgenomen in de jaarstukken van het Waterschap, de accountant deze bijlage dan dient te beschouwen als andere informatie als bedoeld in NV COS 720.

Wij zijn er voorstander van dat – zolang BZK de Waterschapswet nog niet heeft aangepast - in de handreiking wordt aangegeven dat als een dergelijke bijlage ontbreekt en er wel degelijk een specifieke uitkering door het waterschap is ontvangen, de accountant er bij het bestuur op aandringt deze bijlage alsnog op te nemen. Dit is voor de minister die de specifieke uitkering heeft verstrekt immers relevante informatie.

Gelet op de verantwoordelijkheid van de minister die de specifieke uitkering heeft verstrekt, vinden wij het van belang 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.

Ad. e: Verschil in reikwijdte van rechtmatigheidscriteria in rechtmatigheidsverantwoording en die voor de verantwoording over en controle op specifieke uitkeringen beter toelichten en verduidelijken

De AR heeft meermaals bij BZK op het hart gedrukt dat de rechtmatigheidsverantwoording door de besturen van decentrale overheden en de controle daarop door de accountants betrekking moet hebben op de naleving van alle negen onderscheiden rechtmatigheidscriteria, ook al hebben zes van die negen criteria **ook** betrekking op de betrouwbaarheid (getrouwheid) van de financiële informatie. Immers, net als bij het Rijk dient de volksvertegenwoordiging in de rechtmatigheidsverantwoording juist en volledig te worden geïnformeerd over de naleving van wet- en regelgeving die (mogelijk) financiële gevolgen kunnen hebben.

Met de gewijzigde BBV behoeven de besturen van decentrale overheden zich in de rechtmatigheidsverantwoording slechts te verantwoorden over de naleving van 3 van de 9 rechtmatigheidscriteria en worden 6 van de 9 rechtmatigheidscriteria buiten beschouwing gelaten waardoor eventuele fouten en onzekerheden / onduidelijkheden daarin (ten onrechte) als rechtmatig worden geteld. Dat is verwarrend en onjuist, niet alleen omdat daardoor de decentrale volksvertegenwoordiging onvolledig over de naleving van wet- en regelgeving wordt geïnformeerd maar ook omdat van de accountant wordt verwacht dat hij voor zijn controle en oordeelsvorming op de rechtmatigheid van specifieke uitkeringen wel op alle 9 rechtmatigheidscriteria controleert.

Dit verschil in de reikwijdte van de rechtmatigheidscriteria voor de rechtmatigheidsverantwoording en voor de verantwoording en controle op specifieke uitkeringen kan onzes inziens gemakkelijk leiden tot onduidelijkheden en daarmee tekortkomingen in de controle op de specifieke uitkeringen. Immers, in de rechtmatigheidsverantwoording van decentrale overheden behoeft - in tegenstelling tot de verantwoording over rechtmatigheid bij de Rijksoverheid – slechts over 3 (voorwaardencriterium, begrotingscriterium en M&O-criterium) van de 9 rechtmatigheidscriteria verantwoording te worden afgelegd terwijl alle 9 rechtmatigheidscriteria wel van belang zijn voor de verantwoording over en controle op de rechtmatigheid van specifieke uitkeringen en dus in de controle en oordeelsvorming van de accountant over de rechtmatigheid van specifieke uitkeringen betrokken moeten worden. Dit verschil in reikwijdte is weliswaar kort in de concept handreiking genoemd maar naar onze opvatting onvoldoende benadrukt d.m.v. een attentiepunt (geel kader).

Verder kan door het verschil in reikwijdte in rechtmatigheidscriteria (3 versus 9) de merkwaardige situatie ontstaan dat de accountant een niet goedkeurend oordeel afgeeft over de rechtmatigheid van de specifieke uitkeringen terwijl de verantwoordingsgrens voor rechtmatigheid in de rechtmatigheidsverantwoording niet is overschreden omdat het bestuur een deel van deze onrechtmatigheden niet in de rechtmatigheidsverantwoording behoeft te vermelden. In de handreiking is over deze situatie niets vermeld. Wij achten het verstandig om in de handreiking de accountants te

wijzen op deze mogelijkheid (bijvoorbeeld in paragraaf 5.8 met een geel kader) omdat dit tot vragen van de volksvertegenwoordiging aan de accountant kan leiden en de accountant (en uiteraard als eerste de besturen van decentrale overheden) dat moet kunnen uitleggen.

Ad. f: Uitwerking voorwaardencriterium (paragrafen 2.1 en 5.5) bevat belangrijke onjuistheden

De uiteenzettingen en toelichtingen op het voorwaardencriterium in paragraaf 5.5 van de handreiking bevat onjuistheden. Deze paragraaf dient nadrukkelijk te worden aangepast. Zonder adequate aanpassing van deze paragraaf wordt het voorwaardencriterium door het dagelijks bestuur en de accountant niet goed toegepast en gecontroleerd en dat is (onder meer) bijzonder problematisch voor:

- de juiste, volledige en uniforme verantwoording over de specifieke uitkeringen door decentrale overheden aan de betrokken ministers;
- de verantwoording over de specifieke uitkeringen door de betrokken ministers aan de Staten-Generaal, en
- de controle op de betrouwbaarheid en rechtmatigheid van die specifieke uitkeringen door ADR en AR.

De zinsnede onderaan blz. 29 onder kopje ‘Voorwaardencriterium’ is onjuist en niet in overeenstemming met doel en strekking van de gewijzigde BBV en Bado dat in de rechtmatigheidsverantwoording juist en volledig verantwoording wordt afgelegd over de naleving van dit rechtmatigheidscriterium. De betreffende zinsnede lijkt gebaseerd op de Kadernota rechtmatigheid 2025 en luidt: *“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.”*

Zoals aangegeven is deze beperking in de scope van het voorwaardencriterium niet in overeenstemming met de gewijzigde BBV en Bado en wijkt in hoge mate af van de uitleg en invulling van dit criterium bij het Rijk.

Indien deze invulling/uitleg van het voorwaardencriterium wordt gehandhaafd dan brengt dit een sterk verhoogd risico met zich mee dat de accountant fouten in het voorwaardencriterium die ook het getrouwe beeld raken, niet meeweegt voor de controle en oordeelsvorming over de rechtmatigheid van specifieke uitkeringen. Dan kan het Rijk voor de specifieke uitkeringen geen afdoende gebruik maken van het instrument accountantscontrole. Het behoeft onzes inziens geen betoog dat dit onwenselijk is, mede gezien het bedrag aan specifieke uitkeringen in 2024 (meer dan € 21 miljard). Wij achten dit risico zeer reëel gelet op de uitwerking van de voorbeelden (situaties) in de handreiking betreffende het voorwaardencriterium (zie hierna).

Op bladzijde 30 van de handreiking is een stappenplan (beslisboom) betreffende het voorwaardencriterium uitgewerkt. Dit stappenplan (beslisboom) is ontleend aan bijlage 6 ‘Beslisboom getrouwheid- en rechtmatigheidsbevindingen’ in de Kadernota rechtmatigheid 2025 van de Commissie BBV. Wij constateren dat deze beslisboom onjuistheden bevat (net als die in bijlage 6 van de Kadernota rechtmatigheid 2025).

Ten eerste dient de beslisboom te beginnen met de bevinding dat sprake is van een onrechtmatige beheershandeling (en niet met onrechtmatige **financiële** beheershandeling) als gevolg van het niet voldoen aan het voorwaardencriterium, anders klopt de vervolgvraag niet meer.

NB: het verdient aanbeveling om ook in de handreiking te vermelden dat ‘niet-handelen’ waar dat wel had moeten o.g.v. het bestuursrecht (stilzitten dus) een (fictieve) beheershandeling (is eveneens een besluit dat aan de vereisten van een besluit moet voldoen cf. de Awb) is en daarmee object van controle is. Bijvoorbeeld de weigering een besluit (beschikking) over een aanvraag voor een subsidie of uitkering te nemen terwijl wel aan de voorwaarden voor de uitkering of subsidie is voldaan.

Ten tweede, als sprake is van een onrechtmatige beheershandeling met (mogelijke) financiële gevolgen en deze onrechtmatige beheershandeling wordt niet hersteld terwijl dat wel mogelijk was (bovenste stappen in de beslisboom), dan is sprake van een **rechtmatigheidsfout** die meeweegt bij het opstellen van de rechtmatigheidsverantwoording. Bijvoorbeeld bij de uitvoering van de Participatiewet (bijstand) wat een specifieke uitkering is. De verdere uitwerking op bladzijde 31 voor situatie 1 is derhalve ook onjuist. Als er geen recht op bijstand is en er wordt aan een burger betaald dan is sprake van een rechtmatigheidsfout omdat niet aan de voorwaarden is voldaan voor het in aanmerking komen voor een bijstandsuitkering (geen recht). Wij merken hierbij aanvullend op dat het bij deze situatie 1 genoemde 'leveringscriterium' niet van toepassing is bij de verstrekking van overdrachtsuitgaven als uitkeringen en subsidies en evenmin bij leningen en garanties, doch alleen als sprake is van privaatrechtelijke overeenkomsten voor de levering van goederen en diensten.

Deze fout wordt ook gemaakt bij de uitwerking van de situaties 2 en 3 waarbij ten onrechte ook het leveringscriterium en prestatiecriterium (dat geen criterium is maar waarschijnlijk wordt ook hier gedoeld op het leveringscriterium) worden genoemd.

Bij situatie 4 op bladzijde 4 wordt aangegeven dat "het mogelijk is dat van rechtswege niet kan worden teruggevorderd". Het helpt een accountant als met bijvoorbeeld een voetnoot een voorbeeld van zo'n mogelijkheid wordt gegeven. Wij denken aan onrechtmatig aanbestede contracten (overeenkomsten) waarbij herstel op grond van het verbintenissenrecht niet mogelijk is zonder daarvoor een schadevergoeding te moeten betalen.

NB: bij overeenkomsten waarbij sprake is van onrechtmatig verleende staatssteun wordt dit door het Europees staatssteunrecht en de Wet terugvordering staatssteun overruled en dient terugvordering van het (staatssteun) voordeel plaats te vinden (en is herstel van rechtswege wel mogelijk i.c. vereist).

Bij situatie 5 wordt het voorbeeld genoemd van het niet naleven van een termijn als voorwaarde. Het voorbeeld wekt de indruk alsof aan het niet naleven van termijnen voor het indienen van een aanvraag voor subsidie geen financiële gevolgen zijn verbonden. Dat is niet juist en hangt af van de wijze waarop de termijnen als subsidievoorwaarde zijn vormgegeven. Bij zogenoemde 'fatale termijnen' voor indienen van een aanvraag of aanleveren van aanvullende informatie kan het alsnog onrechtmatig zijn als bij overschrijding van dergelijke termijnen de subsidie toch wordt toegekend.

Wij verzoeken de NBA de gehele passage over het voorwaardencriterium aan te passen zodat deze een juiste uitwerking / toelichting voor de accountant geeft. Dit is voor de AR een wezenlijk punt gelet op de verantwoording en controle op specifieke uitkeringen.

Ad. g: Uitwerking begrotingscriterium/begrotingsonrechtmatigheid bevat onjuistheid

In paragraaf 5.6 van de handreiking is een toelichting gegeven over het begrotingscriterium. Hierbij is aangegeven dat deze toelichting is gebaseerd op de Kadernota rechtmatigheid 2024 te weten hoofdstuk 4.2 'Begrotingsrechtmatigheid' en bijlage 3 'Samenvatting stappenplan begrotingsonrechtmatigheid' van deze nota.

Helaas is deze toelichting voor wat betreft **onderschrijdingen** van de begroting niet juist. Een onderschrijding van de begroting, ook als deze niet tijdig gemeld is/ zou zijn aan de gemeenteraad (of Provinciale staten), leidt nooit tot een begrotingsonrechtmatigheid. Het rechtskarakter van de begroting brengt dat met zich mee zoals dat ook volgt uit de omschrijving / definitie van het begrotingscriterium in paragraaf 2.1 van de handreiking (en de nota van toelichting op het besluit tot wijziging van het BBV en Bado). Wij verzoeken u deze toelichting aan te passen om te voorkomen dat ten onrechte niet gemelde onderschrijdingen als begrotingsonrechtmatig worden bestempeld en als zodanig worden meegewogen bij het opstellen van de rechtmatigheidsverantwoording.

Over de betekenis (en rechtskarakter) van de begroting i.r.t. begrotingsonrechtmatigheden bevelen wij u ten eerste de brief van 3 april 2025 aan die de AR naar aanleiding van de motie Grinwis c.s. aan de Tweede Kamer heeft gestuurd (zie <https://www.rekenkamer.nl/publicaties/kamerstukken/2025/04/03/verzoek-tweede-kamer-over-de-gevolgen-van-een-verworpen-begroting-motie-grinwis-c.s>) en het advies (W06.25.00068/III) van de Afdeling Advisering van de Raad van State van 4 juni 2025 (zie <https://www.raadvanstate.nl/adviezen/@149498/w06-25-00068-iii/>) .

Verder is aangegeven dat een overschrijding van de lasten en/of investeringen t.o.v. de goedgekeurde begroting acceptabel zou zijn op basis van vastgelegde afspraken tussen de gemeenteraad en het college. Wij vragen ons af hoe zich dit verhoudt tot de inhoud en strekking (geest) van artikelen 209 tot en met 211 Gemeentewet juncto artikelen 203 en 205 Gemeentewet waarin volgens ons ook een taak en bevoegdheid voor gedeputeerde staten is weggelegd. Wij bevelen aan de handreiking hierop te verduidelijken (met voorbeelden e.d.) om te voorkomen dat de rechtmatigheidsverantwoording niet getrouw is en de accountant een onjuist oordeel afgeeft.

Ad. h: Uitwerking misbruik en oneigenlijk gebruik criterium (M&O) (paragrafen 2.1, en 5.5) niet helemaal volledig

In paragraaf 2.1 is terecht vermeld dat het dagelijks bestuur verantwoordelijk is 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. In de handreiking, bijv. paragraaf 5.5, is niet uitgewerkt dat de accountant ook moet vaststellen of het M&O-beleid in opzet toereikend is en dus dat op basis van een toereikende risicoanalyse op misbruik en oneigenlijk gebruik het dagelijks bestuur effectieve maatregelen (waaronder controlebeleid/-maatregelen én sanctiebeleid) heeft getroffen om deze risico's te mitigeren. Een in opzet niet toereikend M&O-beleid leidt in algemene zin tot een onzekerheid / onduidelijkheid over de rechtmatigheid van de baten en/of lasten waarop het ontoereikende M&O-beleid betrekking heeft. Een dergelijke onduidelijkheid of onzekerheid dient als zodanig meegenomen te worden in de rechtmatigheidsverantwoording.

De Algemene Rekenkamer heeft voor de beoordeling van het M&O-beleid een beoordelingskader opgesteld (zie <https://www.rekenkamer.nl/onderwerpen/verantwoordingsonderzoek/over-dit-onderzoek/beoordelingskaders/beoordelingskader-misbruik-en-oneigenlijk-gebruik>). Verder heeft het Ministerie van Financiën een handreiking opgesteld ter voorkoming en bestrijding van misbruik en oneigenlijk gebruik (zie <https://www.rijksfinancien.nl/sites/default/files/hafir/extra-info/74112-FIN-Handreiking-M-en-O-TG.pdf>). Het helpt de lezers van dit document om concreter aan te geven waar de accountant op moet letten bij de beoordeling van het M&O-beleid. Dat kan in de handreiking zelf of door middel van een verwijzing naar de vindplaats.

Wij missen in de toelichting in paragraaf 5.5 op het M&O-criterium dat als sprake is van misbruik en het dagelijks bestuur neemt - in strijd met haar sanctiebeleid (mits toereikend sanctiebeleid, anders geldt hetgeen wij in voorgaande alinea hebben aangegeven) - in de jaarrekening geen terugvordering op voor het bedrag van het misbruik, er sprake is van een tekortkoming in de effectieve werking van het M&O-beleid dat meegenomen dient te worden bij het opstellen van de rechtmatigheidsverantwoording.

Wij verzoeken u de handreiking op bovenstaande punten aan te passen, ook omdat dit aspect voor specifieke uitkeringen van groot belang is.

Ad. i: Model rechtmatigheidsverantwoording

In paragraaf 4.1 Verantwoordingsgrens wordt voor de rechtmatigheidsverantwoording gerefereerd aan de 'Modelverantwoording in de Kadernota Rechtmatigheid van de commissie BBV.' Wij wijzen erop dat het model voor de rechtmatigheidsverantwoording op grond van artikel 58b lid 5 van het Besluit

begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV) per ministeriële regeling wordt vastgesteld. Het model in de Kadernota rechtmatigheid is derhalve niet geldig.

Overigens heeft het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijkrelaties (BZK) op dit moment (2 oktober 2025) geen ministeriële regeling opgesteld zodat er nog geen wettelijk kader is voor het model van de rechtmatigheidsverantwoording.

Wellicht ten overvloede merken wij op dat de Commissie BBV (evenals de commissie Bado) geen regelgevende bevoegdheden heeft, ook niet op grond van artikel 75 BBV. Zoals de Afdeling Advisering van de Raad van State in haar advies over het ontwerpbesluit tot wijziging van het Bado en BBV e.d. heeft aangegeven, stellen deze commissies geen regelgeving op maar notities met een voorlichtend karakter. De in de Kadernota rechtmatigheid 2025 opgenomen ‘stellige uitspraken’ zijn nadrukkelijk niet bindend voor decentrale overheden gelet op het ontbreken van regelgevende bevoegdheden van de commissie BBV. Het niet volgen van deze ‘stellige uitspraken’ uit de Kadernota rechtmatigheid is daarmee niet per definitie een onrechtmatige beheershandeling dan wel een bevinding over het financieel beheer.

Het is van belang dat accountants (en besturen van decentrale overheden) hierover in de handreiking duidelijk worden geïnformeerd.

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): Wij hebben nog opmerkingen en adviezen voor de handreiking 1152 betreffende de volgende onderwerpen:

- a. Noodzakelijke interne beheersing bij decentrale overheden betreffende de rechtmatigheid van financiële beheershandelingen (meerdere paragrafen);
- b. Paragraaf 3.4 ‘Normenkader en rechtmatigheidsverantwoording’ mede i.r.t. paragraaf 5.2 ‘De accountant neemt kennis van en beoordeelt het normenkader’;
- c. Fouterstel;
- d. Controleverordening en controleprotocol.

Ad. a: Noodzakelijke interne beheersing bij decentrale overheden betreffende de rechtmatigheid van financiële beheershandelingen

In de handreiking is de noodzakelijke interne beheersing bij decentrale overheden op de 6 rechtmatigheidscriteria waarover in de rechtmatigheidsverantwoording geen verantwoording behoeft te worden afgelegd (te weten: calculatiecriterium, valuteringscriterium, leveringscriterium, adresseringscriterium, volledigheidscriterium en aanvaardbaarheidscriterium) duidelijk onderbelicht alsook de nadrukkelijke aandacht van de accountant daarvoor, zowel in de planning van de controle als voor de uitvoering van de controle op specifieke uitkeringen. Dit kan leiden tot ontoereikende controle op rechtmatigheid van specifieke uitkeringen en daarmee onjuiste oordeelsvorming.

Wij zien dit bijvoorbeeld terug in paragrafen 2.3 Verantwoordelijkheid van het dagelijks bestuur, paragrafen 4.4 t/m 4.7 over de Verbijzonderde interne controle (VIC) en in paragrafen 5.1 t/m 5.5 en

5.8, met name paragraaf 5.3 'De accountant identificeert risico's op een afwijking van materieel belang (Standaard 240, 250, 315)'.

Paragraaf 2.3 van de handreiking gaat alleen in op de verantwoordelijkheid van het dagelijks bestuur voor het opstellen van een betrouwbare rechtmatigheidsverantwoording (die dus slechts 3 van de 9 rechtmatigheidscriteria omvat) en dat de eigen administratie daarvoor een adequate onderbouwing bevat en dat (rechtmatigheidsbevindingen) (centraal) worden geregistreerd. Dat wekt de indruk dat dit alleen van toepassing is op de drie rechtmatigheidscriteria waarover in de rechtmatigheidsverantwoording verantwoording moet worden afgelegd terwijl deze vereisten ook (moeten) gelden voor de overige 6 rechtmatigheidscriteria (die wel meegenomen moeten worden voor oordeel over de rechtmatigheid van specifieke uitkeringen). Wij achten het van belang dat de verantwoordelijkheid van het dagelijks bestuur voor deze overige 6 rechtmatigheidscriteria eveneens wordt genoemd en benadrukt en dat dit eveneens eisen stelt aan de administratie.

In de paragrafen 4.4 t/m 4.7 over de Verbijzonderde interne controle (VIC) ontbreekt het gebruik maken van de VIC functie t.b.v. de controle op de rechtmatigheid van specifieke uitkeringen. Dit zou bijvoorbeeld in een aparte paragraaf opgenomen kunnen worden.

Voor wat betreft de paragrafen 5.1 t/m 5.5 en 5.8 merken wij op dat evenmin afdoende wordt ingegaan op de verantwoording en controle op specifieke uitkeringen. In paragraaf 5.3 staat bijvoorbeeld dat:

"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 voorwaarden criterium 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." Voor de controle op de rechtmatigheid van specifieke uitkeringen is ook specifiek inzicht nodig in de andere 6 rechtmatigheidscriteria en dat wordt hier niet aangegeven laat staan benadrukt. Daarmee bestaat het risico dat de accountant aan deze 6 rechtmatigheidscriteria onvoldoende aandacht besteedt in de controle op de specifieke uitkeringen.

Waar wij ons zorgen om maken is of de decentrale overheden op dit moment wel in staat zijn om zelfstandig een volledig beeld te hebben van de rechtmatigheidsfouten en onduidelijkheden. In de ideale situatie heeft de decentrale overheid een toereikende interne beheersing ingericht om dit beeld te hebben en wordt de informatie van de accountant als zijlichtinformatie en controle-informatie gebruikt. Wij vragen ons af is in de praktijk die interne beheersing al op orde is. Over de vraag hoe de accountant moet omgaan met de situatie dat de interne beheersing niet op orde is, biedt de handreiking nog geen antwoord.

Wij verzoeken de NBA nadrukkelijk de handreiking hierop te verduidelijken.

Ad. b: Paragraaf 3.4 'Normenkader en rechtmatigheidsverantwoording' mede i.r.t. paragraaf 5.2 'De accountant neemt kennis van en beoordeelt het normenkader'

In paragraaf 3.4 'Normenkader en rechtmatigheidsverantwoording' is het volgende vermeld:

"De volksvertegenwoordiging concretiseert het normenkader dat relevant is voor het verantwoordingsproces door de decentrale overheid en de controle door de accountant van de getrouwheid van de jaarrekening als geheel." Dit sluit aan op de bevoegdheden van respectievelijk de raad en Provinciale staten in artikelen 212 lid 1 en 213 lid 1 van de Gemeentewet / artikelen 216 en 217 van de Provinciewet. De tekst in de handreiking wekt de indruk dat de volksvertegenwoordiging hier alle vrijheid in heeft. Wij wijzen erop dat uit de genoemde artikelen uit de Gemeentewet en Provinciewet volgt dat **alle** relevante wet- en regelgeving in het normenkader moet worden opgenomen. In ieder geval dient Europese en nationale wet- en regelgeving in het normenkader opgenomen te worden bijvoorbeeld vanuit het feit dat bij veel wet- en regelgeving sprake is van medebewind. Dat geldt zeker voor specifieke uitkeringen maar denk ook aan de Wet terugvordering staatssteun en de Wet Naleving Europese

regelgeving publieke entiteiten. Paragraaf 3.4 van de handreiking dient hierop onzes inziens verduidelijkt te worden, ook voor de accountant die de volledigheid van de relevante wet- en regelgeving in het normenkader moet vaststellen (paragraaf 5.2).

Daarnaast staat in paragraaf 3.4 dat het dagelijks bestuur verantwoordelijk is voor het opstellen van een toetsingskader voor rechtmatigheid, de inrichting van de processen en interne beheersing en de verantwoording hierover in de jaarrekening en dat onder meer kan doen door *“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).”*

Volgens ons is dit niet juist omdat deze bevoegdheid naar onze mening op grond van bovengenoemde artikelen uit de Gemeentewet en Provinciewet is neergelegd bij respectievelijk de raad en Provinciale staten en deze bevoegdheid op grond van resp. artikel 156 Gemeentewet en artikel 152 Provinciewet niet aan college of gedeputeerde staten (of een door hen ingerichte bestuurscommissie) kan worden overgedragen. Wij verzoeken u de handreiking aan te passen en dit ook als attentiepunt voor de accountant bij de controle op de juistheid en volledigheid van het normenkader mee te nemen.

In paragraaf 5.2 is aangegeven dat de accountant ook vaststelt of de algemeen geldende externe regelgeving en de lokale verordeningen, gerelateerd aan materiële financiële posten en stromen in de jaarrekening, juist en volledig zijn opgenomen in het normenkader. Dat is een terecht attentiepunt. In deze paragraaf (en elders in de handreiking) is echter niet uitgewerkt wat minimaal van de accountant wordt verwacht als blijkt dat het normenkader niet juist en/of niet volledig is. Wij verzoeken u de handreiking hierop uit te breiden en aan te geven wat in dergelijke omstandigheden van de accountant minimaal wordt verwacht.

Ad. c: Fouterstel

In hoofdstuk 6 van de handreiking is uiteengezet wat de accountant moet doen indien na vaststelling van de jaarrekening wordt geconstateerd dat de rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening een materiële fout bevat.

De inhoud van dit hoofdstuk roept bij ons meerdere vragen op. Daarnaast achten wij dit hoofdstuk niet volledig.

Wij hebben de volgende vragen:

1. In de tweede alinea is het volgende vermeld: *“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 welk(e) artikel(en) uit de Gemeentewet en Provinciewet volgt dat aanpassing van de jaarrekening niet meer mogelijk is? Naar onze opvatting volgt dat niet uit artikel 199 Gemeentewet (artikel 203 Provinciewet). Daarin is alleen aangegeven dat een vastgestelde jaarrekening, behoudens later in rechte gebleken onregelmatigheden, de leden van het college ontlast (er is immers middels vaststelling op dat moment decharge verleend voor het gevoerde beheer) ten aanzien van het daarin verantwoorde financieel beheer. Dat staat onzes inziens een wijziging van de jaarrekening (en controleverklaring) a.g.v. nadien geconstateerde materiële fouten niet in de weg. Graag expliciet aangeven waar uit de wet- en regelgeving volgt dat aanpassing niet mogelijk is.

2. Derde alinea: Dat de controleverklaring een onlosmakelijk onderdeel is van de jaarrekening van de decentrale overheden en daarmee de vaststelling door resp. Gemeenteraad en Provinciale staten staat buiten kijf. Echter, het is ons niet duidelijk waarom het praktisch niet mogelijk is om een controleverklaring in te trekken en een herziene controleverklaring te verstrekken bij een gewijzigde jaarverantwoording.

In de handreiking staat het volgende:

“Artikel 9 VGBA vraagt van de accountant bij een materiële fout altijd een actie tot herstel van de fout of een mededeling richting gebruikers van de jaarrekening.”

Het woordje ‘of’ wekt de indruk dat hier sprake is van een keuze. Wij wijzen op de toelichting op artikel 9 lid 1 onder ‘a’ VGBA waarin nadrukkelijk is vermeld dat naast correctie van de fout bij een wettelijke controle waarvan hier sprake is het dagelijks bestuur ook haar volksvertegenwoordiging (als ‘leden’ of ‘aandeelhouders’) moet informeren en bij het handelsregister een mededeling moet deponeren. Bij die mededeling moet de onderneming een accountantsverklaring toevoegen. Zie in dat kader ook de Nadere Voorschriften Controle en Overige Standaarden (NV COS) standaard ‘260 Communicatie met de met governance belaste personen’ met name paragraaf 16 onder ‘d’ en ‘e’.

Dat betekent volgens ons dat de accountant de Gemeenteraad of Provinciale staten terstond moet informeren indien blijkt dat na het vaststellen van de jaarrekening een materiële fout in de jaarrekening aanwezig is (en de controleverklaring onjuist is). Maar ook gedeputeerde staten gelet op artikel 200 Gemeentewet en de minister van BZK gelet op enerzijds artikel 17a Financiële-verhoudingswet en artikel 204 Provinciewet (indien het de jaarrekening van provincies betreft).

De handreiking gaat hier in geheel niet op in en geeft alleen toelichting over de wijze waarop de accountant moet vaststellen dat de fout in de eerstvolgende jaarrekening wordt hersteld. Dat is onvolledig. Wij verzoeken u dringend de handreiking te verduidelijken en uit te breiden met de verplichtingen zoals genoemd in de toelichting op artikel 9 VGBA en NV COS 260 paragraaf 16.

In het hoofdstuk missen wij ook een uiteenzetting hoe de accountant moet omgaan bij een materiële fout in de verantwoording over specifieke uitkeringen die blijkt nadat hij de controleverklaring al heeft afgegeven (en de jaarrekening al is vastgesteld door gemeenteraad e.d.). Naar onze mening geldt hiervoor hetzelfde als bij fouten in de rechtmatigheidsverantwoording. Graag ook deze mogelijkheid (geconstateerde materiële fout in de rechtmatigheid van specifieke uitkeringen na vaststellen jaarrekening) in de handreiking uiteenzetten. Voor dergelijke fouten dient de minister van BZK in ieder geval te worden geïnformeerd zodat BZK de informatie kan doorgeven aan de minister die de specifieke uitkering heeft verstrekt waarop de materiële fout betrekking heeft.

Ad. d: Controleverordening en controleprotocol

Op pagina 8 staat de volgende tekst: “De volksvertegenwoordiging is de opdrachtgever voor de accountant en stelt in dat kader een controleverordening en controleprotocol voor de accountantscontrole vast waarin de uitgangspunten voor de accountantscontrole worden opgenomen, in overeenstemming met de Provinciewet, Gemeentewet of Waterschapswet.” Wij zijn benieuwd hoe daar in de praktijk mee wordt omgegaan door de volksvertegenwoordigers. Zijn volksvertegenwoordigers in staat om een toereikende controleverordening en controleprotocol op te stellen? Als accountants geen goede opdracht krijgen om de controle uit te voeren bestaat het risico dat de volksvertegenwoordiging niet de relevante informatie krijgt. Is het raadzaam om in deze handreiking aan te geven hoe volksvertegenwoordigers hiermee geholpen kunnen worden?

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): Wij hebben geen bezwaren tegen het intrekken van de NBA Alert mits de handreiking 1152 afdoende guidance voor de accountant geeft, ook t.a.v. de controle op specifieke uitkeringen.

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: Kies een item.

Gedetailleerde reactie (indien van toepassing):

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: Ja

Gedetailleerde reactie (indien van toepassing): Deze handreiking is zeker nuttig voor een accountant en behoeft inderdaad enige actualisatie m.b.t. de interne beheersing en de gewijzigde regelgeving in BBV en Bado. Wij bevelen aan daarbij ook acht te slaan op de interne beheersing inzake de rechtmatigheid van specifieke uitkeringen, zoals we die bij vraag 8 hebben aangegeven.

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: Ja

Gedetailleerde reactie (indien van toepassing): De inhoud van handreiking 1139 lijkt ons nog steeds nuttig voor de controlerend accountant van decentrale overheden. De met governance belaste personen komen in de handreiking 1152 namelijk minder uitgebreid terug. Er kan ook gekozen worden om de inhoud van handreiking 1139 op te nemen in handreiking 1152. Dat vereist uitbreiding van de handreiking 1152. Wij wijzen erop dat de minister van BZK (en andere ministers) daarin ten onrechte niet zijn genoemd terwijl zij onzes inziens o.g.v. (onder meer) artikel 124 lid 2 Grondwet (medebewind), de Gemeentewet, Provinciewet en bijvoorbeeld de Wet Naleving Europese regelgeving publieke entiteiten tot de met governance belaste organen behoren.