

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

Consultatiedocument

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



NBA-handreiking 1152 Rechtmatigheidsverantwoording in het kader van de controle van de jaarrekening van decentrale overheden

NBA-handreiking 1152	Rechtmatigheidsverantwoording in het kader van de controle van de jaarrekening van decentrale overheden
Van toepassing op	Alle controles die voortkomen uit artikel 213, lid 2 Gemeentewet, artikel 217, lid 2 Provinciewet en artikel 109, lid 2 Waterschapswet en die dienen te worden uitgevoerd door accountants als bedoeld in artikel 393, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. Dit betreft wettelijke controles als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p van de Wet toezicht accountantsorganisaties van volledige sets van financiële overzichten voor algemene doeleinden van decentrale overheden en daarnaast niet-wettelijke controles van o.a. gemeenschappelijke regelingen waarop de Gemeentewet, Provinciewet of Waterschapswet van toepassing is.
Onderwerp	Rechtmatigheidsverantwoording in het kader van de controle van de jaarrekening van decentrale overheden
Datum	9 september 2025
Status	NBA-handreiking, geen dwingende bepalingen. Wanneer in de tekst het woord 'dient' of een synoniem daarvan wordt gebruikt, betreft het een verwijzing naar wettelijke of overige verplichtingen. De NBA-aanbevelingen in deze handreiking geven een voorkeur van uitwerking weer in de situatie dat er meerdere opties zijn.
Regelgeving	- Financiële verhoudingswet: wetten.nl – Regeling – Financiële-verhoudingswet – BWBR0008290 (overheid.nl) - Gemeentewet artikel 213 (aangepast per 12 februari 2025): wetten.nl – Regeling – Gemeentewet – BWBR0005416 (overheid.nl) - Provinciewet artikel 217 (aangepast per 12 februari 2025): wetten.nl – Regeling – Provinciewet – BWBR0005645 (overheid.nl) - Waterschapswet (aangepast per 12 februari 2025): wetten.nl – Regeling – Waterschapswet – BWBR0005108 (overheid.nl) - Waterschapsbesluit (aangepast per 17 april 2025) wetten.nl – Regeling – Waterschapsbesluit – BWBR0023025 (overheid.nl) - Besluit, Begroting en Verantwoording (BBV) – (aangepast per 17 april 2025) wetten.nl – Regeling – Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten – BWBR0014606 (overheid.nl) - Besluit Accountantscontrole Decentrale Overheden (Bado) – (aangepast per 17 april 2025) wetten.nl – Regeling – Besluit accountantscontrole decentrale overheden – BWBR0015524 (overheid.nl) - Regeling informatieverstrekking sisa: wetten.nl – Regeling – Regeling informatieverstrekking sisa – BWBR0029251 (overheid.nl)

Inhoudsopgave

1	Inleiding	4
1.1	Aanleiding	4
1.2	Doelstelling en reikwijdte van de handreiking	4
2	Rechtmatigheid en verantwoordelijkheden	5
2.1	Financiële rechtmatigheid	5
2.2	Verantwoordelijkheid van de volksvertegenwoordiging	7
2.3	Verantwoordelijkheid van het dagelijks bestuur	8
2.4	Verantwoordelijkheid van de accountant	9
3	Normenkader rechtmatigheid	11
3.1	Wettelijk kader algemeen	11
3.2	Uitwerking normenkader	11
3.3	Aandachtspunten controle accountant	16
3.4	Normenkader en rechtmatigheidsverantwoording	16
4	Verantwoordingsgrens en materialiteit	17
4.1	Verantwoordingsgrens	17
4.2	Materialiteit accountant	18
4.3	Samenhang van de verantwoordingsgrens en de controle van de accountant	18
4.4	Vormgeving verbijzonderde interne controle	20
4.5	Rol van de VIC-functie bij het opmaken van de rechtmatigheidsverantwoording	21
4.6	Gebruikmaken van VIC-functie bij de accountantscontrole in het algemeen	21
4.7	Gebruikmaken van VIC-functie bij de accountantscontrole van de getrouwheid van de rechtmatigheidsverantwoording	22
5	Aandachtspunten in het accountantscontrole proces	25
5.1	Controlemix jaarrekeningcontrole	25
5.2	De accountant neemt kennis van en beoordeelt het normenkader	25
5.3	De accountant identificeert risico's op een afwijking van materieel belang (Standaard 240, 250, 315)	26
5.4	De accountant speelt in op de ingeschatte risico's (Standaard 330)	28
5.5	De accountant controleert de rechtmatigheidscriteria	29
5.6	Begrotingsrechtmatigheid	32
5.7	Werkzaamheden van de accountant ten aanzien van de paragraaf bedrijfsvoering	34
5.8	De controle en rapportering over de sisa-bijlage	34
5.9	Bevestiging bij de jaarrekening	35
5.10	Rapportering door de accountant	35
6	Foutstel ingeval van niet-getrouwe rechtmatigheidsverantwoording in jaarrekening 20xx	39
	Bijlage 1 Scenario's controleverklaring	42

1 Inleiding

1.1 Aanleiding

Tot en met boekjaar 2022 verstrekte de accountant zelfstandig een oordeel over de rechtmatige totstandkoming van de lasten, de baten en de balansmutaties op basis van de controle uitmondend in de controleverklaring. Per 1 januari 2023 is de Wet versterking decentrale rekenkamers in werking getreden, waarin de rechtmatigheidsverantwoording voor gemeenten, provincies en waterschappen is opgenomen. Voor de verdere uitwerking zijn het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado) het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV) en het Waterschapsbesluit gewijzigd. Deze wijzigingen zijn van kracht voor de verantwoording over de begrotingsjaren 2025 en verder.

In het BBV en het Waterschapsbesluit is opgenomen dat de rechtmatigheidsverantwoording een verplichte toelichting is in de jaarrekening, waarin het dagelijks bestuur richting de eigen volksvertegenwoordiging aangeeft welke fouten en onduidelijkheden ten aanzien van de financiële rechtmatigheid (boven een grensbedrag) zijn opgetreden¹. In het BBV en het Waterschapsbesluit is geregeld dat de accountant in de controleverklaring uitsluitend nog een getrouwheidsoordeel afgeeft bij de jaarrekening (inclusief rechtmatigheidsverantwoording).

De controle van de verantwoording over de specifieke uitkeringen - als onderdeel van de controle van de jaarrekening als geheel - is in artikel 213, lid 3, sub b Gemeentewet en in artikel 217, lid 3, sub b Provinciewet geregeld. De accountant geeft op grond van de uitgevoerde controle in de controleverklaring een direct oordeel over de rechtmatigheid van de baten, lasten en balansmutaties met betrekking tot de specifieke uitkeringen, als bedoeld in artikel 17 Financiële-verhoudingswet (FVW). De accountant neemt dit oordeel en overige rapporteringsverplichtingen die hieruit voortvloeien op in een aparte sectie in de controleverklaring.

Deze handreiking is algemeen geformuleerd, zodat deze toepasbaar is voor gemeenten, provincies, waterschappen en gemeenschappelijke regelingen (vervang dan de in deze handreiking benoemde governance organen door de juiste terminologie).

1.2 Doelstelling en reikwijdte van de handreiking

Een NBA-handreiking is bedoeld om accountants nadere aanwijzingen te geven bij de uitoefening van een specifiek onderdeel van het accountantsberoep. Van accountants wordt verwacht dat zij kennisnemen van deze aanwijzingen en deze overwegen voor zover relevant voor de opdracht. Een accountant die deze aanwijzingen niet toepast, moet erop voorbereid zijn om uit te leggen hoe niettemin is voldaan aan de verplichtingen, basisprincipes en essentiële werkzaamheden uit wet- en regelgeving, die nader zijn behandeld in de aanwijzingen. Een handreiking heeft niet dezelfde status als beroepsreglementering.

Deze handreiking is bedoeld voor accountants die de jaarrekening van decentrale overheden controleren. De handreiking is langs de lijnen van de controlestandaarden opgezet met het doel om de accountant concrete handvatten te geven bij de controle van de jaarrekening, inclusief de rechtmatigheidsverantwoording. Het betreffen geen nieuwe normen. Deze handreiking is ook bedoeld om verduidelijking aan te brengen hoe de verantwoordelijkheid van en oplevering door het dagelijks bestuur gewijzigd is in relatie tot de accountantscontrole.

¹ Met dagelijks bestuur worden gedeputeerde staten van de provincie, college van burgemeester en wethouders van de gemeente en dagelijks bestuur van het waterschap of de gemeenschappelijke regeling bedoeld. Met volksvertegenwoordiging wordt bedoeld: provinciale staten, gemeenteraad en algemeen bestuur van het waterschap of de gemeenschappelijke regeling.

2 Rechtmatigheid en verantwoordelijkheden

2.1 Financiële rechtmatigheid

De financiële rechtmatigheid is gedefinieerd in artikel 1, eerste lid, sub s BBV, in artikel 4.1, sub 3 Waterschapswet en artikel 1 Bado. De definitie in het Bado is een afgeleide van het BBV en de Waterschapswet en luidt als volgt:

‘Financiële rechtmatigheid: Rechtmatige totstandkoming van de baten, lasten en balansmutaties in overeenstemming met de begroting en met relevante wettelijke voorschriften, waaronder mede begrepen de provinciale, gemeentelijke of waterschapsverordeningen.’

Het begrip rechtmatigheid in het kader van de rechtmatigheidsverantwoording is minder omvattend dan het brede juridische begrip. Bij rechtmatigheid in het kader van de rechtmatigheidsverantwoording bestaat er een duidelijke relatie met het financiële beheer, de financiële transacties die de gemeente, een provincie of een waterschap verricht. Het gaat om de financiële beheershandelingen en de toets aan het door de gemeenteraad, provinciale staten of het algemeen bestuur vastgestelde normenkader.

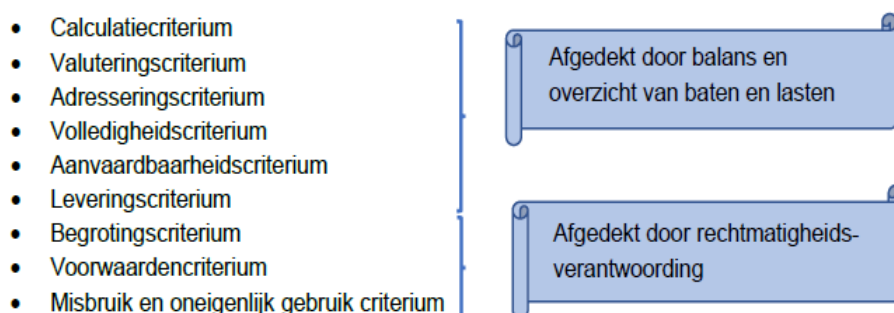
De toets op de financiële rechtmatigheid bestaat uit negen criteria. Deze negen criteria zijn uitgewerkt in de nota van toelichting bij het besluit van 21 maart 2025 tot wijziging van het Bado, BBV en Waterschapsbesluit in verband met het verder uitwerken van de rechtmatigheidsverantwoording. De negen criteria luiden als volgt:

- 1 Calculatiecriterium: de bedragen in de financiële transactie zijn juist en volledig berekend.
- 2 Valuteringscriterium: het tijdstip van de betaling en de verantwoording is juist².
- 3 Leveringscriterium: de ontvangst van de goederen en/of diensten heeft juist en volledig plaatsgevonden (ook wel aangeduid als ‘prestatielevering’).
- 4 Adresseringscriterium: een betaling is gericht aan de juiste (rechts-)persoon.
- 5 Volledigheidscriterium: alle opbrengsten die verantwoord zouden moeten zijn, zijn ook verantwoord.
- 6 Aanvaardbaarheidscriterium: de financiële beheershandelingen passen bij de activiteiten van de decentrale overheid en de baten en lasten zijn aanvaardbaar in relatie tot de overeenkomen tegenprestatie.
- 7 Begrotingscriterium: financiële beheershandelingen, die ten grondslag liggen aan de baten en lasten dienen tot stand te zijn gekomen binnen de grenzen van de geautoriseerde begroting en hiermee samenhangende programma’s.
- 8 Voorwaardencriterium: heeft betrekking op de eisen die worden gesteld bij de uitvoering van de financiële beheershandelingen. De eisen/voorwaarden vinden hun grondslag in de relevante regelgeving en hebben betrekking op aspecten als: doelgroep, termijn, grondslag, administratieve bepalingen, normbedragen, bevoegdheden, bewijsstukken, recht, hoogte en duur.
- 9 Misbruik- en oneigenlijk gebruik criterium: onder misbruik wordt verstaan: Het opzettelijk niet, niet tijdig, onjuist of onvolledig verstrekken van gegevens met als doel ten onrechte overheidssubsidies of -uitkeringen te verkrijgen of niet dan wel een te laag bedrag aan heffingen/belastingen aan de overheid te betalen. Onder oneigenlijk gebruik wordt verstaan: het verkrijgen van overheidsbijdragen of het niet dan wel tot een te laag bedrag betalen van heffingen/belastingen aan de overheid, in overeenstemming met de bewoordingen van de regelgeving, maar in strijd met het doel en de strekking daarvan.

² Dit criterium ziet toe op de juiste afgrenzing.

Bij het verantwoorden over en het controleren van de financiële rechtmatigheid van baten, lasten en balansmutaties in de jaarrekening zijn de hiervoor benoemde negen rechtmatigheidscriteria van toepassing:

- De eerste zes criteria vallen samen met getrouwheid. Deze zes criteria (kunnen) direct van invloed zijn op de posten in de balans en de staat van baten en lasten (en zien toe op getrouwheidsaspecten inzake grootte en de samenstelling van de financiële positie aan het einde van het begrotingsjaar en de baten en de lasten van het begrotingsjaar).
- In de rechtmatigheidsverantwoording wordt alleen over de laatste drie criteria verantwoording afgelegd. Deze criteria zien toe op specifieke rechtmatigheidsaspecten van de baten, lasten en balansmutaties en raken niet de grootte en samenstelling van de financiële positie. Het getrouwheidsoordeel van de accountant ziet ook toe op de rechtmatigheidsverantwoording. Daarmee heeft het getrouwheidsoordeel van de accountant betrekking (in combinatie) op alle onderdelen van financiële rechtmatigheid, hetgeen hieronder is uitgebeeld:



Het dagelijks bestuur legt via een in het BBV en Waterschapsbesluit opgenomen verplicht model voor de rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening, verantwoording af over de financiële rechtmatigheid. Als de som van de rechtmatigheidsfouten en onduidelijkheden boven een door de volksvertegenwoordiging vastgestelde verantwoordingsgrens uitkomt, benoemt het dagelijks bestuur deze in de rechtmatigheidsverantwoording.

De accountant geeft in overeenstemming met het BBV en Waterschapsbesluit bij de jaarrekening een oordeel over het getrouwe beeld van de grootte en samenstelling van zowel de baten, lasten als van de activa en passiva alsmede van de financiële rechtmatigheid met inachtneming van de verantwoordinggrens.

Bij de verantwoording over de specifieke uitkeringen als bedoeld in artikel 17 FVW - als onderdeel van de controle van de jaarrekening als geheel - geeft de accountant een direct oordeel over de financiële rechtmatigheid. De accountant neemt dit oordeel en overige rapporteringsverplichtingen die hieruit voortvloeien op in een aparte sectie in de controleverklaring. Dit directe oordeel is gebaseerd op een toets aan de negen rechtmatigheidscriteria.

Hieronder gaan we nader in op de drie criteria die in de rechtmatigheidsverantwoording worden opgenomen:

Begrotingscriterium

Het dagelijks bestuur en de volksvertegenwoordiging leggen in de financiële verordening vast op welke wijze zij omgaan met begrotingsoverschrijdingen. Uit de financiële verordening zal moeten blijken hoe afwijkingen geïnterpreteerd worden in het kader van het uitoefenen van het budgetrecht door de volksvertegenwoordiging. De rechtmatigheidsverantwoording bevat belangrijke informatie voor het (politieke) verantwoordingsdebat van de volksvertegenwoordiging met het dagelijks bestuur.

Voorwaardencriterium

Dit ziet toe op voorwaarden die gelden voor de uitvoering van de financiële beheershandelingen. Deze voorwaarden komen voort uit de relevante regelgeving en hebben betrekking op aspecten zoals: doelgroep, termijn, grondslag, administratieve bepalingen, normbedragen, bevoegdheden, bewijsstukken, recht, hoogte en duur, voor zover deze relevant zijn voor de financiële rechtmatigheid. De overdrachten van onder andere subsidies en uitkeringen zijn bijvoorbeeld aan bepaalde voorwaarden verbonden. Het niet in acht nemen van de geldende voorwaarden kan leiden tot rechtmatigheidsfouten en onduidelijkheden die het dagelijks bestuur moet toelichten in de rechtmatigheidsverantwoording als de som van deze onrechtmatigheden de verantwoordingsgrens overschrijdt.

Misbruik en oneigenlijk gebruik criterium (M&O)

Het dagelijks bestuur is verantwoordelijk 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. Deze maatregelen hangen veelal samen met de interne beheersing ter borging van het voorwaardencriterium.

De toets door de decentrale overheid van transacties aan de relevante wettelijke voorschriften omvat ook een oordeel over M&O. Daarbij gaat de organisatie na of het een opzettelijk handelen betreft in strijd met de tekst van de wet (misbruik) of het handelen in strijd met de geest (oneigenlijk gebruik) van de wet. Bij M&O wordt niet in overeenstemming gehandeld met relevante wettelijke voorschriften. Het dagelijks bestuur beoordeelt in hoeverre het M&O-beleid feitelijk wordt nageleefd en of de getroffen maatregelen effectief werken. Wanneer het dagelijks bestuur concludeert dat het M&O-beleid (op onderdelen) niet actueel is en/of dat er geen M&O-beleid bestaat of het M&O-beleid feitelijk niet wordt nageleefd heeft dat gevolgen voor de rapportering in de rechtmatigheidsverantwoording.

Nadere toelichting in paragraaf bedrijfsvoering

Voor alle onrechtmatigheden en onduidelijkheden geldt dat het dagelijks bestuur op basis van artikel 14 sub d BBV in de paragraaf bedrijfsvoering nader toelicht welke maatregelen zij onderneemt om rechtmatigheidsfouten en onduidelijkheden met betrekking tot de financiële rechtmatigheid te voorkomen. De accountant leest op basis van Standaard 720 of in de paragraaf bedrijfsvoering is gerapporteerd over deze maatregelen en overweegt of deze andere informatie materieel inconsistent is met de financiële overzichten of met de kennis die de accountant heeft verkregen tijdens de controle of op andere wijze heeft verkregen.

2.2 Verantwoordelijkheid van de volksvertegenwoordiging

Verantwoording

De volksvertegenwoordiging heeft de verantwoordelijkheid om de kaders voor het opstellen van de rechtmatigheidsverantwoording nader uit te werken, bijvoorbeeld in de financiële verordening. Ook stelt de volksvertegenwoordiging het normenkader voor rechtmatigheid voor het dagelijks bestuur vast.

De maximale hoogte van de verantwoordingsgrens is geregeld in het BBV en het Waterschapsbesluit en bedraagt 2% van de omvangsbasis. De omvangsbasis is gelijk aan de totale lasten van de decentrale overheid exclusief de toevoegingen aan de reserves. De volksvertegenwoordiging kan de verantwoordingsgrens ook lager vaststellen. Als de som aan rechtmatigheidsfouten en onduidelijkheden de verantwoordingsgrens overschrijdt, rapporteert het dagelijks bestuur de onrechtmatigheden in de rechtmatigheidsverantwoording.

De volksvertegenwoordiging kan kaders opstellen ten aanzien van een rapporteringsgrens waarboven zij een nadere uiteenzetting verwacht in de paragraaf bedrijfsvoering en deze kaders vastleggen in de financiële verordening. De volksvertegenwoordiging kan met het dagelijks bestuur ook afspraken maken over een nadere toelichting van de onrechtmatigheden in de paragraaf bedrijfsvoering in het

jaarverslag. Bijvoorbeeld hoe het dagelijks bestuur opvolging geeft om de gerapporteerde afwijkingen in de rechtmatigheidsverantwoording in de toekomst te voorkomen.

Controle

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.

De controleverordening gaat over de kaders voor de toetsing van de getrouwheid van de jaarrekening door de accountant. Hierin zijn meestal bepalingen over de opdrachtverlening, toegang tot informatie voor de accountant en rapportering door de accountant opgenomen.

De nauwkeurigheid voor het toetsen op afwijkingen van verslaggevingsgrondslagen in de verantwoording, oftewel de goedkeuringstolerantie, bedraagt op basis van het Bado maximaal 2% van dezelfde omvangsbasis die geldt voor de verantwoordingsgrens. Deze goedkeuringstolerantie staat verder los van de verantwoordingsgrens (zie [hoofdstuk 4](#) van deze handreiking).

2.3 Verantwoordelijkheid van het dagelijks bestuur

Op grond van de Gemeentewet, de Provinciewet en de Waterschapswet is het dagelijks bestuur verantwoordelijk voor de rechtmatige totstandkoming van de baten, lasten en balansmutaties en de verantwoording daarover in de rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening. Het dagelijks bestuur voert het met de volksvertegenwoordiging overeengekomen beleid uit binnen de door de volksvertegenwoordiging vastgestelde normenkaders.

Samengevat is het dagelijks bestuur verantwoordelijk voor:

- Het opmaken van de jaarrekening die de financiële positie en resultaat getrouw dient weer te geven, inclusief een rechtmatigheidsverantwoording, waarin het dagelijks bestuur rapporteert over de rechtmatige totstandkoming van de in de jaarrekening (inclusief sisa bijlage³) opgenomen lasten, baten en balansmutaties, gericht op de eerder benoemde drie criteria die aanvullend zijn op getrouwheid van de jaarrekening.
- Een zodanig systeem van interne beheersing, inclusief het operationaliseren van het normenkader naar een rechtmatigheidstoetsingskader, dat noodzakelijk is om het opmaken van de jaarrekening als geheel mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.

De verantwoordelijkheid van het dagelijks bestuur voor het opstellen van een betrouwbare rechtmatigheidsverantwoording brengt aanvullend met zich mee dat het dagelijks bestuur moet zorgdragen dat de eigen administratie een adequate onderbouwing bevat voor de beweringen in de rechtmatigheidsverantwoording.

Hierbij gelden de volgende aandachtspunten voor taken die zijn ondergebracht bij verbonden partijen:

- De reikwijdte van de rechtmatigheidsverantwoording van de provincie, gemeente of waterschap bestrijkt ook beheershandelingen die door verbonden partijen in mandaat vanuit een uitbestedende decentrale overheid worden uitgevoerd. Bij mandaat geeft de mandaatgever een ander (de gemandateerde) de bevoegdheid om in naam van een ander te handelen, maar zonder de daarbij horende verantwoordelijkheid over te dragen.

³ De sisa bijlage is een verplicht onderdeel van de jaarrekening en bevat verantwoordingsinformatie over specifieke uitkeringen als bedoeld in artikel 17 FVW.

- Daar waar het gaat om taken welke in delegatie zijn overgedragen aan een verbonden partij geldt dat onrechtmatigheden in die beheershandelingen buiten de reikwijdte van de eigen rechtmatigheidsverantwoording van de uitbestedende decentrale overheid liggen, omdat bij delegatie ook de verantwoordelijkheid voor de uit te voeren taak wordt overgedragen.

Het dagelijks bestuur borgt dat (rechtmatigheids)bevindingen (centraal) worden geregistreerd.

Een specifiek attentiepunt hierin betreft het maken van heldere afspraken met de verbonden partijen die (in mandaat) beheershandelingen uitvoeren en over de wijze waarop zij registreren en rapporteren over onrechtmatigheden in deze beheershandelingen en hoe het dagelijks bestuur de betrouwbaarheid van deze rapportages kan vaststellen.

Op basis van deze registratie heeft het dagelijks bestuur inzicht in de ontwikkeling van de onrechtmatigheden (gedurende het jaar en over jaargrenzen heen), kan corrigerend worden opgetreden om onrechtmatigheden te voorkomen en waar mogelijk te herstellen. Ook kan het dagelijks bestuur risicogebieden onderkennen om de interne beheersing tijdig te kunnen aanscherpen.

De registratie van bevindingen kan onder andere de volgende informatie bevatten:

- Uniek nummer/omschrijving van de bevinding.
- Proces en proceseigenaar.
- Details taakveld / grootboek / balanspost of bate/last.
- De omvang van de financiële onrechtmatigheid (waarschijnlijk/exact en/of maximaal) en de periode waar deze op betrekking heeft.
- Het totaal aan financiële onrechtmatigheden en impact op de rechtmatigheidsverantwoording.
- Aanbeveling en status opvolging.
- De keuze om wel of niet een herstelactie uit te voeren en status/tijdspad en impact voor het betreffende boekjaar.
- Of er sprake is van een bewuste keuze om af te wijken van wet- en regelgeving met verwijzing naar besluit van dagelijks bestuur/ volksvertegenwoordiging.

Op grond van de financiële verordening is het dagelijks bestuur daarnaast ook verantwoordelijk voor het opzetten van een mix aan interne beheersmaatregelen. Daarbij kan gedacht worden aan interne beheersing in de lijnorganisatie (voldoende controle-technische functiescheiding, primaire registratie geborgd, voorgeschreven workflow, voorgeschreven formats voor beschikkingen en toetsingsrapportages ed.), werkzaamheden door ondersteunende afdelingen (planning & control, inkoopadviseurs, juridische zaken enz.), verbijzonderde interne controle (VIC) en/of een interne auditfunctie.

2.4 Verantwoordelijkheid van de accountant

Een accountant die een controle overeenkomstig de controlestandaarden uitvoert, heeft als doelstelling een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude of fouten (Standaard 200.11).

Op grond van Nederlandse wet- en regelgeving, waaronder de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) en de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO)⁴ dient de accountant in de dienstverlening ten aanzien van de cliënten waar de accountant assurance-opdrachten verricht onafhankelijk te zijn. De regelgeving bevat onder andere beperkingen ten aanzien van de diensten die de accountant naast een controleopdracht kan verlenen.

⁴ Zie voor de ViO: HRA: <https://www.nba.nl/tools/hra-2021/?folder=119691>. Zie voor nadere handvatten voor de toepassing van de ViO: [NBA-handreiking 1131: Voorbeelden toepassing van de ViO van accountants bij assurance-opdrachten](#).

De accountant dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen ten behoeve van het oordeel ten aanzien van de getrouwheid (Standaard 330.26 en 330.27). Als de accountant, bij geconstateerde leemtes in de onderbouwing van het dagelijks bestuur, wordt gevraagd om hierover te adviseren of andere diensten uit te voeren die kunnen leiden tot samenloop van controle en advies maakt de accountant afwegingen in het kader van de ViO. De accountant dient altijd de ViO na te leven en accepteert geen werkzaamheden die een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid.

3 Normenkader rechtmatigheid

3.1 Wettelijk kader algemeen

Het wettelijke kader dat relevant is voor de verantwoording door decentrale overheden en de controle door de accountant bestaat uit:

- Financiële-verhoudingswet.
- Gemeentewet.
- Provinciewet.
- Waterschapswet.

Gedelegeerde wet- en regelgeving

- Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten.
- Waterschapsbesluit.
- Regeling informatieverstrekking sisa.
- Besluit accountantscontrole decentrale overheden.

In 2025 zijn wijziging doorgevoerd in de Gemeentewet, Provinciewet, Waterschapswet. Hiermee is mogelijk gemaakt dat het dagelijks bestuur in de jaarrekening zelf verantwoording aflegt over financiële rechtmatigheid en dat het getrouwheidsoordeel van de accountant zich ook uitstrekt over deze rechtmatigheidsverantwoording.

Deze wijze van verantwoorden is verder geregeld in het wettelijk kader voor de inrichting van de jaarrekening. Voor gemeenten en provincies is dit het BBV. Voor waterschappen is dit het Waterschapsbesluit.

3.2 Uitwerking normenkader

3.2.1 Financiële-verhoudingswet

In artikel 17a FVW is het wettelijke kader voor de specifieke uitkeringen geregeld. De regelgeving die op artikel 17a is gebaseerd (gedelegeerde regelgeving) betreft de Regeling informatieverstrekking sisa.

Op grond van artikel 4 Regeling informatieverstrekking sisa dient het dagelijks bestuur van een medeoverheid de sisa-informatie, bedoeld in artikel 17a, lid 1 FVW jaarlijks aan te leveren bij het CBS.

Voor de aanlevering geldt bijlage 2 van de Regeling informatieverstrekking sisa: de Nota procedure aanlevering sisa-verantwoordingsinformatie 2023⁵. De doelgroep van deze nota betreft alle medewerkers bij (mede)overheden en diens accountant die te maken hebben met specifieke uitkeringen en provinciale middelen die via sisa verantwoord moeten worden.

3.2.2 Gemeentewet

Artikel 213, lid 3 en 4 Gemeentewet zijn aangepast en bevatten bepalingen voor de accountant ten aanzien van de controleverklaring en het verslag van bevindingen.

Op basis van artikel 213, lid 3 Gemeentewet geeft de accountantsverklaring op grond van de uitgevoerde controle aan of:

- a de jaarrekening een getrouw beeld geeft van zowel de baten en lasten als de grootte en samenstelling van het vermogen;

⁵ [Nota procedure aanlevering SiSa-verantwoordingsinformatie \(overheid.nl\)](https://overheid.nl/58444)

- b de baten en lasten, alsmede de balansmutaties met betrekking tot specifieke uitkeringen als bedoeld in artikel 17 van de Financiële-verhoudingswet rechtmatig tot stand zijn gekomen;
- c de jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met de bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels, bedoeld in [artikel 186](#); en
- d het jaarverslag met de jaarrekening verenigbaar is.

De regelgeving die op artikel 186 Gemeentewet is gebaseerd (gedelegeerde regelgeving) betreft het BBV.

Artikel 213, lid 4 Gemeentewet luidt als volgt:

Het verslag van bevindingen bevat in ieder geval bevindingen over:

- a de vraag of de inrichting van het financiële beheer en van de financiële organisatie een getrouwe en rechtmatige verantwoording mogelijk maken; en
- b de tabel van fouten en onzekerheden voor de specifieke uitkeringen.

3.2.3 Provinciewet

In artikel 217, lid 3 en 4 Provinciewet zijn identieke bepalingen opgenomen als in artikel 213, lid 3 en 4 Gemeentewet. In artikel 217, lid 3, sub c wordt verwezen naar artikel 190 Provinciewet. De regelgeving die op artikel 190 Provinciewet is gebaseerd (gedelegeerde regelgeving) betreft het BBV.

3.2.4 Waterschapswet

In artikel 109, lid 3 en 4 Waterschapswet zijn bepalingen opgenomen inzake de controleverklaring en het verslag van bevindingen.

Op grond van artikel 109, lid 3 Waterschapswet geeft de accountantsverklaring op grond van de uitgevoerde controle aan of:

- a de jaarrekening een getrouw beeld geeft van zowel de baten en lasten als de grootte en samenstelling van het vermogen;
- b de jaarrekening is opgesteld overeenkomstig de bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels, bedoeld [artikel 98a](#); en
- c het jaarverslag met de jaarrekening verenigbaar is.

De regelgeving die op artikel 98a Waterschapswet is gebaseerd (gedelegeerde regelgeving) betreft het Waterschapsbesluit.

Artikel 98a Lid 4 Waterschapswet luidt als volgt:

Het verslag van bevindingen bevat in ieder geval bevindingen over de vraag of de inrichting van het financiële beheer en van de financiële organisatie een getrouwe en rechtmatige verantwoording mogelijk maken.

In de Waterschapswet zijn geen bepalingen opgenomen inzake het verantwoorden over specifieke uitkeringen in de sisa-bijlage bij de jaarrekening. Dit betekent dat er geen normenkader beschikbaar is op basis waarvan een waterschap zich over specifieke uitkeringen moet verantwoorden in de jaarrekening. Indien een bijlage met informatie over specifieke uitkeringen is opgenomen in de jaarstukken is dit andere informatie, zoals bedoeld in Standaard 720.

De verantwoording en controle van de specifieke uitkeringen zullen op een andere wijze moeten worden vormgegeven. Indien zekerheid wordt gevraagd bij bepaalde uitkeringen, dan kan dat worden vormgegeven als een afzonderlijke opdracht voor controle van een specifieke verantwoording. Voor deze afzonderlijke opdracht dient vanuit de subsidieverstrekker een geschikt normenkader aanwezig te zijn.

De in deze handreiking opgenomen uitwerking in paragraaf 3.2.7. Regeling informatieverstrekking sisa geldt dus niet voor waterschappen.

- De uitwerking in paragraaf 5.9 De controle en rapportering over de sisa-bijlage geldt dus ook niet voor waterschappen.

3.2.5 BBV

Begrippenkader

In artikel 1 BBV is een uiteenzetting van de volgende begrippen opgenomen:

- **Rechtmatigheidsverantwoording:** rechtmatigheidsverantwoording als bedoeld in artikel 58b, tweede lid.
- **Verantwoordingsgrens:** verantwoordingsgrens als bedoeld in artikel 58b, derde lid.
- **Financiële rechtmatigheid:** de rechtmatige totstandkoming van de baten, lasten en balansmutaties in overeenstemming met de begroting en met relevante wettelijke voorschriften, waaronder mede begrepen de provinciale en gemeentelijke verordeningen.
- **Rechtmatigheidsfout:** een bate, last of balansmutatie die niet rechtmatig tot stand is gekomen. Rechtmatigheidsfouten treden op bij financiële transacties, waarbij voor financiële beheershandelingen relevante wettelijke voorschriften niet juist zijn toegepast.
- **Onduidelijkheid:** een oordeel van gedeputeerde staten respectievelijk het college van burgemeester en wethouders waaruit blijkt dat niet met zekerheid is vast te stellen of een bate, last of balansmutatie rechtmatig tot stand is gekomen.

Getrouwheid van de jaarrekening

In artikel 58b BBV is het volgende opgenomen inzake de getrouwheid van de jaarrekening:

- 1 De jaarrekening bevat een rechtmatigheidsverantwoording.
- 2 De rechtmatigheidsverantwoording bevat een overzicht van de rechtmatigheidsfouten en onduidelijkheden in het kader van de financiële rechtmatigheid.
- 3 De verantwoordingsgrens is een totaalbedrag voor rechtmatigheidsfouten én onduidelijkheden in het kader van de financiële rechtmatigheid.
- 4 De volksvertegenwoordiging stellen de verantwoordingsgrens vast op ten hoogste 2% van de totale lasten, exclusief de toevoegingen aan de reserves.
- 5 Voor zover het totaalbedrag aan rechtmatigheidsfouten én onduidelijkheden in het kader van de financiële rechtmatigheid hoger is dan de verantwoordingsgrens, worden deze in het kader van de financiële rechtmatigheid opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording. Bij ministeriële regeling wordt voor de rechtmatigheidsverantwoording een model vastgesteld.

Verantwoording specifieke uitkeringen door decentrale overheden

De verantwoording over de specifieke uitkeringen in de sisa-bijlage in de jaarrekening is eveneens geregeld in het BBV:

- Op grond van artikel 24, lid 3, sub e BBV is de sisa-bijlage een primair overzicht in de jaarrekening⁶.
- De sisa bijlage met daarin verantwoordingsinformatie over specifieke uitkeringen op basis van indicatoren dient op basis van artikel 58a, lid 1 BBV in de jaarrekening te worden opgenomen.

Voor de accountantscontrole is de gedelegeerde regelgeving vanuit artikel 17a FVW relevant; dit betreft de Regeling informatieverstrekking sisa.

⁶ Artikel 24 lid 3 BBV: De jaarrekening bestaat uit:

a het overzicht van baten en lasten in de jaarrekening en de toelichting;

b de balans en de toelichting;

c de rechtmatigheidsverantwoording;

d de overige gegevens, waaronder de accountantsverklaring;

e de bijlage met de verantwoordingsinformatie over specifieke uitkeringen;

f een bijlage met het overzicht van de gerealiseerde baten en lasten per taakveld.

Paragraaf bedrijfsvoering

In artikel 14 sub d BBV is opgenomen dat de paragraaf betreffende de bedrijfsvoering de maatregelen bevat die worden ondernomen om rechtmatigheidsfouten en onduidelijkheden met betrekking tot de financiële rechtmatigheid te voorkomen.

3.2.6 Waterschapsbesluit

Begrippenkader

In artikel 4.1 lid 3 Waterschapsbesluit zijn overeenkomstige uitwerkingen opgenomen van het begrippenkader zoals benoemd in artikel 1 BBV.

Getrouwheid van de jaarrekening

In artikel 4.64 Waterschapsbesluit is het volgende opgenomen inzake de getrouwheid van de jaarrekening:

- 1 De jaarrekening bevat een rechtmatigheidsverantwoording.
- 2 De rechtmatigheidsverantwoording bevat een overzicht van de rechtmatigheidsfouten en onduidelijkheden in het kader van de financiële rechtmatigheid.
- 3 De verantwoordingsgrens is een totaalbedrag voor rechtmatigheidsfouten én onduidelijkheden in het kader van de financiële rechtmatigheid.
- 4 Het algemeen bestuur stelt de verantwoordingsgrens vast op ten hoogste 2% van de totale lasten, exclusief de toevoegingen aan de reserves.
- 5 Voor zover het totaalbedrag aan rechtmatigheidsfouten én onduidelijkheden in het kader van de financiële rechtmatigheid hoger is dan de verantwoordingsgrens, worden deze in het kader van de financiële rechtmatigheid opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording. Bij ministeriële regeling wordt voor de rechtmatigheidsverantwoording een model vastgesteld.

Geen verantwoording specifieke uitkeringen in de jaarrekening door waterschappen

Voor waterschappen geldt geen verantwoordingsplicht over specifieke uitkeringen in een sisa-bijlage en is derhalve geen sprake van een controleplicht van de accountant van de sisa-bijlage. Zie uitwerking in paragraaf 3.2.4 Waterschapswet.

3.2.7 Regeling informatieverstrekking sisa

De minister van BZK stelt bij ministeriële regeling – de Regeling informatieverstrekking sisa - een model vast voor de in artikel 58a, lid 1 BBV bedoelde sisa-bijlage en bepaalt daarbij over welke specifieke uitkeringen daarin verantwoordingsinformatie wordt opgenomen en welke indicatoren worden gebruikt. Een gemeente / provincie hanteert de Regeling informatieverstrekking sisa met bijbehorende bijlage bij het opstellen van de sisa-bijlage in de jaarrekening:

- De sisa-bijlage in de jaarrekening en het verslag van bevindingen van de accountant met daarin de verslaglegging van fouten en onzekerheden dienen te worden ingericht overeenkomstig de bij deze Regeling Informatieverstrekking sisa behorende bijlagen 1 en 3.
- De aanlevering van de sisa-bijlage moet elektronisch plaatsvinden op basis van de bij de Regeling Informatieverstrekking sisa behorende bijlage 2: de Nota procedure aanlevering sisa-verantwoordingsinformatie. Op grond van artikel 7 lid 2 Regeling Informatieverstrekking sisa worden de bijlagen in deze regeling tevens jaarlijks op het internet gepubliceerd⁷.

Decentrale overheden dienen op basis van het accountantsverslag jaarlijks de uitkomsten van de accountantscontrole van de specifieke uitkeringen via de officiële tabel van fouten en onzekerheden vóór 15 juli elektronisch in bij het CBS. Accountants van decentrale overheden gebruiken eveneens de in de Regeling Informatieverstrekking sisa genoemde bijlagen 1-3 in het kader van de accountantscontrole en ten behoeve van het opstellen van de rapportage van bevindingen in de gevraagde tabel in het accountantsverslag.

⁷ Bijvoorbeeld: De genoemde bijlagen voor 2024 zijn gepubliceerd onder [SiSa 2024 | Circulaire | Rijksoverheid.nl](#).

Voor de accountant is in het kader van de uitvoering van de rechtmatigheidscontrole van de baten, lasten en balansmutaties met betrekking tot de specifieke uitkeringen in dat kader de Nota verwachtingen Accountantscontrole (NvA) relevant, omdat hierin de nadere regels voor accountants zijn opgenomen over de accountantscontrole van de specifieke uitkeringen. De NvA wordt jaarlijks door de minister van BZK geactualiseerd, als onderdeel van de Nota procedure aanlevering sisa-verantwoordingsinformatie.

Accountantscontrole specifieke uitkeringen

Naast de controle van de verantwoording over de specifieke uitkeringen in de sisa-bijlage als onderdeel van de controle van de jaarrekening als geheel is in artikel 213, lid 3, sub b Gemeentewet en artikel 217, lid 3, sub b Provinciewet geregeld dat de accountant op grond van de uitgevoerde controle in de controleverklaring een direct oordeel geeft over de rechtmatigheid van de baten, lasten en balansmutaties met betrekking tot de specifieke uitkeringen als bedoeld in artikel 17 FVW. De accountant neemt dit oordeel en overige rapporteringsverplichtingen die hier uit voortvloeien op in een aparte sectie in de controleverklaring 'Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten'.

3.2.8 Bado

Begrippenkader

In artikel 1 Bado is een uiteenzetting van de volgende begrippen opgenomen:

- **Afwijking:** een verschil tussen het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting van een gerapporteerd element in een financieel overzicht en het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting zodat het element in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving waarbij afwijkingen kunnen voortkomen uit fouten of uit fraude.
- **Deelverantwoording:** een in opdracht van provinciale staten, de gemeenteraad, het algemeen bestuur onderscheidenlijk de eilandsraad opgestelde afzonderlijke verantwoording van een deel van de organisatie van de provincie, de gemeente, het waterschap of het openbaar lichaam.
- **Financiële rechtmatigheid:** de rechtmatige totstandkoming van de baten, lasten en balansmutaties in overeenstemming met de begroting en met relevante wettelijke voorschriften, waaronder mede begrepen de provinciale of gemeentelijke verordeningen.

In artikel 2 Bado is de goedkeuringstolerantie uitgewerkt:

- Deze bedraagt 2% van de omvangsbasis en geldt voor de gehele jaarrekening, inclusief de bijlagen. De omvangsbasis is gelijk aan de totale lasten van de decentrale overheid exclusief de toevoegingen aan de reserves.
- De goedkeuringstolerantie geldt voor de som van de afwijkingen in de jaarrekening en onzekerheden in de uitvoering van de controle.
- De accountant onthoudt een goedkeurende accountantsverklaring aan de jaarrekening indien de goedkeuringstolerantie wordt overschreden.
- 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.
- Provinciale staten, respectievelijk de raad en het algemeen bestuur kunnen de goedkeuringstolerantie voor de jaarrekening of voor deelverantwoordingen op een lager percentage vaststellen.

In artikel 2, lid 4 Bado is uitgewerkt dat de accountant onderzoekt of de baten en lasten, alsmede de balansmutaties met betrekking tot specifieke uitkeringen als bedoeld in artikel 17 FVW rechtmatig tot stand zijn gekomen. De accountant neemt de uitkomst hiervan op in een aparte sectie in de

accountantsverklaring. De verklaring van de accountant over de eisen aan specifieke uitkeringen is gebaseerd op een oordeel over alle rechtmatigheidscriteria.

Deze bepaling in artikel 2, lid 4 Bado geldt niet voor waterschappen. Zie uitwerking in paragraaf 3.2.4 Waterschapswet.

3.3 Aandachtspunten controle accountant

In het kader van de controle van de jaarrekening, inclusief de rechtmatigheidsverantwoording, neemt de accountant kennis van de financiële verordening en controleverordening van de decentrale overheid. Zo inventariseert de accountant of de decentrale overheid in de verordeningen wijzigingen heeft doorgevoerd naar aanleiding van de verantwoordingsplicht in de rechtmatigheidsverantwoording.

- Aan de financiële verordening kan de verantwoordingsgrens voor de rechtmatigheidsverantwoording worden toegevoegd. Deze is (op basis van artikel 58b BBV en artikel 4.64 Waterschapsbesluit) door de volksvertegenwoordiging vast te stellen tot ten hoogste 2% van omvangsbasis.
- De controleverordening behoeft een aanpassing inzake de verantwoordelijkheden rondom de getrouwheid en rechtmatigheid.

3.4 Normenkader en rechtmatigheidsverantwoording

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. Het dagelijks bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van een toetsingskader voor rechtmatigheid, de inrichting van de processen en interne beheersing en de verantwoording hierover in de jaarrekening.

Bij het operationaliseren van het toetsingskader voor de rechtmatigheid gaat het om het duidelijk maken welke specifieke bepalingen van de regelgeving relevant zijn voor het financiële rechtmatigheidsbeheer en waar financiële consequenties uit kunnen voortkomen. Het dagelijks bestuur kan dit op verschillende wijzen vormgeven:

- a 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).
- b In een apart toetsingskader of daaruit afgeleid control framework en afgeleid (interne)controleplan (zichtbaar gelinkt aan het normenkader).
- c In de werkprogramma's waarbij per controleactiviteit wordt aangegeven welk artikel uit welke wet/regel/verordening wordt getoetst (zichtbaar gelinkt aan het normenkader).

4 Verantwoordingsgrens en materialiteit

4.1 Verantwoordingsgrens

De maximale hoogte van de verantwoordingsgrens is geregeld in het BBV en het Waterschapsbesluit en bedraagt 2% van de omvangsbasis. De volksvertegenwoordiging kan de verantwoordingsgrens ook lager vaststellen. Het dagelijks bestuur rapporteert de omvang van de afwijkingen in de rechtmatigheidsverantwoording en indien het totaal van de afwijkingen de verantwoordingsgrens te boven gaat geeft het dagelijks bestuur een nadere toelichting. In de rechtmatigheidsverantwoording wordt gerapporteerd over afwijkingen die het gevolg zijn van onrechtmatige financiële beheershandelingen door het dagelijks bestuur met betrekking tot het voorwaarden-, begrotings-, en het misbruik en oneigenlijk gebruik-criterium.

De verantwoordingsgrens is uitsluitend bepalend voor de nauwkeurigheid van de door het dagelijks bestuur op te stellen rechtmatigheidsverantwoording. Het dagelijks bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van een getrouwe rechtmatigheidsverantwoording. Het dagelijks bestuur dient de processen en interne beheersing zodanig in te richten dat zij getrouw kan rapporteren in de rechtmatigheidsverantwoording op basis van de door de volksvertegenwoordiging vastgestelde verantwoordingsgrens.

Bij het opstellen van de rechtmatigheidsverantwoording neemt het dagelijks bestuur kwantitatieve en kwalitatieve criteria in acht. In kwantitatieve zin gaat het om afwijkingen, die individueel en/of cumulatief boven de verantwoordingsgrens uitkomen. Kwalitatieve overwegingen⁸ neemt het dagelijks bestuur in acht om te bepalen of de informatie de besluitvorming door de volksvertegenwoordiging en andere belangrijke gebruikers van de jaarrekening beïnvloedt. Op grond van artikel 14 BBV moet het dagelijks bestuur van provincies, gemeenten en gemeenschappelijke regeling afwijkingen nader toelichten in de paragraaf bedrijfsvoering in het jaarverslag.

Op basis van de Modelverantwoording in de Kadernota Rechtmatigheid van de commissie BBV rapporteert het dagelijks bestuur in de rechtmatigheidsverantwoording als volgt over de onrechtmatigheden:

Bevinding

Het college stelt vast dat de omvang van de in deze jaarrekening verantwoorde baten en lasten alsmede de balansmutaties die niet rechtmatig tot stand zijn gekomen bedrag € ...bedraagt.

Dit is lager/hoger dan de daarvoor gestelde grens van €... .

Van de niet rechtmatig tot stand gekomen verantwoorde baten en lasten alsmede de balansmutaties is volgens het college overigens een bedrag van € ...acceptabel op basis van door de gemeenteraad vastgestelde afspraken.

De geconstateerde afwijkingen betreffen:

X
X

In de paragraaf bedrijfsvoering is op basis van de Kadernota rechtmatigheid van de commissie BBV en op basis van de afspraken met de raad aanvullende informatie opgenomen over de financiële rechtmatigheid. In deze paragraaf heeft het college ook beschreven welke actie hij onderneemt om vermelde afwijkingen in de toekomst te voorkomen.

⁸ Kwalitatieve criteria kunnen bijvoorbeeld fouten en onduidelijkheden zijn die geregeld voorkomen, samenhangen met bepaalde taken, processen of afdelingen en samenhangen met fraude.

4.2 Materialiteit accountant

De doelstelling van de accountant bij het uitvoeren van een controle van de jaarrekening is een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de jaarrekening als geheel vrij is van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten. Daarmee is de accountant in staat een oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde aspecten zijn opgesteld in overeenstemming met de geldende wettelijke bepalingen (BBV en Waterschapsbesluit).

Voor de controle van de jaarrekening van een decentrale overheid is het Bado van toepassing⁹. In het Bado is de goedkeuringstolerantie uitgewerkt als een percentage van de omvangsbasis. De accountant onthoudt een goedkeurende controleverklaring indien de goedkeuringstolerantie wordt overschreden.

De goedkeuringstolerantie volgens het Bado is hieronder opgenomen.

	Goedkeurend	Met beperking	Oordeel-Onthouding/Afkeurend
Fouten in de jaarrekening en onzekerheden in de controle*	≤ 2%	> 2% ≤ 4%	> 4%

*% van de lasten exclusief de toevoegingen aan reserves mits dit gaat om programma-overschrijdende overboekingen, want die worden verwerkt via de exploitatierekening. Overboekingen tussen reserves binnen een programma niet, want deze worden binnen de balans verwerkt.

In de praktijk wordt veelal uitgegaan van het in het Bado vastgestelde maximale percentage, dat door de volksvertegenwoordiging vaak ook wordt vastgelegd in een controleverordening of controleprotocol.

Bij het vaststellen van de controleaanpak hanteert de accountant de in het Bado vastgestelde materialiteit van 2%, die geldt voor jaarrekening als geheel. De accountant richt de controle zodanig in dat een redelijke mate van zekerheid bestaat dat fouten en onzekerheden in de uitvoering van de controle die individueel en/of cumulatief de goedkeuringstolerantie voor fouten in de jaarrekening en onzekerheden in de controle overschrijden worden ontdekt:

- De accountant handelt hierbij conform Standaard 315 Identificeren en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang en Standaard 320 Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle.
- De accountant past professionele oordeelsvorming toe om transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen, met inbegrip van kwalitatieve informatie, te identificeren, waarvan de afwijking van materieel belang zou kunnen zijn. Het materialiteitsniveau voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen kan worden beïnvloed door specifieke wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften; alsmede door de behoeften aan financiële informatie van wetgevers en het publiek.
- De accountant bepaalt op basis van Standaard 320.11 de uitvoeringsmaterialiteit voor de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang en de bepaling van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden.

4.3 Samenhang van de verantwoordingsgrens en de controle van de accountant

De verantwoordingsgrens in het kader van de rechtmatigheidsverantwoording is niet hetzelfde als de goedkeuringstolerantie voor de jaarrekeningcontrole van de accountant:

- De verantwoordingsgrens is de grens waarboven het dagelijks bestuur aan de volksvertegenwoordiging fouten en onduidelijkheden (hierna: afwijkingen) over de rechtmatige

⁹ De bepaling in artikel 2 lid 4 Bado inzake de accountantscontrole van specifieke uitkeringen geldt niet voor waterschappen. Zie uitwerking in paragraaf 3.2.4. Waterschapswet.

totstandkoming specificceert in de rechtmatigheidsverantwoording. Fouten en onduidelijkheden worden bij elkaar opgeteld:

- De som van de afwijkingen wordt altijd in de rechtmatigheidsverantwoording gerapporteerd.
- Als de som van afwijkingen hoger uitkomt dan de verantwoordingsgrens worden de afzonderlijke afwijkingen in de rechtmatigheidsverantwoording gespecificeerd.
- 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.

De rechtmatigheidsverantwoording is een onderdeel van de jaarrekening. Als de accountant daarin getrouwheidsafwijkingen (ten aanzien van de verslaggeving over de financiële rechtmatigheid, dus zijnde rechtmatigheidsfouten inzake het begrotings-, voorwaarde- en/of M&O-criterium die niet juist of volledig zijn opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording) constateert, dan weegt de accountant uitsluitend deze getrouwheidsafwijkingen in het kader van de foutevaluatie van de getrouwheid van de jaarrekening als geheel. Met andere woorden de juist verantwoorde rechtmatigheidsfouten en of onduidelijkheden worden niet als getrouwheidsfouten geëvalueerd.

De situatie kan zich voordoen dat het totaal van de verantwoorde afwijkingen van rechtmatigheid de verantwoordingsgrens nadert of de volksvertegenwoordiging heeft de verantwoordingsgrens lager vastgesteld dan de goedkeuringstolerantie van 2%. In deze situaties is de accountant zich ervan bewust dat een afwijking die niet is verantwoord of die de accountant mogelijk niet ontdekt van invloed kan zijn op de toelichting op afwijkingen die in de rechtmatigheidsverantwoording moet worden gegeven. Daarom zal de accountant vast moeten stellen dat de decentrale overheid voldoende werkzaamheden verricht om de rechtmatigheidsverantwoording getrouw te kunnen opstellen, met andere woorden een voldoende systeem van interne beheersing heeft voor het opstellen van de rechtmatigheidsverantwoording met inachtneming van de vastgestelde verantwoordingsgrens. Het dagelijks bestuur moet daarnaast ook kwalitatieve overwegingen in acht nemen en kan op basis daarvan concluderen dat er geen niet verantwoorde fouten zijn en geen andere aspecten die mogelijk toch zouden kunnen leiden tot rapportering in de rechtmatigheidsverantwoording. Om een en ander uit te sluiten kan dit leiden tot het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden door de decentrale overheid om vast te stellen dat er geen onontdekte fouten zijn die zouden leiden tot overschrijding van de verantwoordingsgrens en dus een andere toelichting over rechtmatigheid.

De accountant hanteert bij de controle en de oordeelsvorming ook altijd eigen kwantitatieve en kwalitatieve afwegingen ten aanzien van niet-gecorrigeerde en niet-gedetectedeerde afwijkingen. Dit betekent dat de accountant rekening houdt met de mogelijkheid dat een fout niet wordt ontdekt, omdat de accountant niet alles integraal kan controleren, en werkt met steekproeven. De afwegingen van de accountant zijn gebaseerd op professionele oordeelsvorming.

Ingeval een rechtmatigheidsfout niet of niet correct is opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording, dan weegt de accountant deze afwijking individueel en in samenhang met de andere bevindingen inzake de getrouwheid van de jaarrekening. De accountant evalueert de kwantitatieve en kwalitatieve overwegingen, onderbouwing en eventuele aanvullende werkzaamheden van het dagelijks bestuur voor zijn oordeel. Als de accountant op basis van eigen kwantitatieve en kwalitatieve overwegingen en de omvang van de afwijkingen een andere inschatting maakt van de mogelijke omvang van het totaalbedrag van de rechtmatigheidsfouten dan verantwoord, kan dat leiden tot uitbreiding van de controlewerkzaamheden van de accountant om te komen tot voldoende en geschikte controle-informatie. De accountant past hierbij professionele oordeelsvorming toe en handelt in lijn met Standaard 320, standaard 450.10 en 450.11. De accountant weegt dus af, gezien de mogelijke invloed van de geconstateerde afwijking, of de gehanteerde uitvoeringsmaterialiteit nog steeds passend is. Dat wil zeggen of de accountant voldoende werkzaamheden heeft gedaan om het aggregatierisico met niet-gedetectedeerde afwijkingen tot een passend laag niveau terug te brengen.

Recapitulerend geldt het volgende:

- Het dagelijks bestuur dient altijd de som van alle afwijkingen (fouten en onduidelijkheden) te vermelden in de rechtmatigheidsverantwoording.
- Overschrijden de rechtmatigheidsfouten en onduidelijkheden de verantwoordingsgrens dan dient het dagelijks bestuur deze te specificeren in de rechtmatigheidsverantwoording.
- De accountant controleert de getrouwheid van de rechtmatigheidsverantwoording. De daarbij geconstateerde getrouwheidsafwijkingen weegt de accountant mee in de oordeelsvorming bij de jaarrekening als geheel.

Het dagelijks bestuur is verantwoordelijk om een zodanige interne beheersing in te richten dat afwijkingen die in totaal boven de verantwoordingsgrens uitkomen worden gesignaleerd. Dit betekent:

- het inrichten van een effectieve interne beheersing die de rechtmatige uitvoering en de registratie van eventuele onrechtmatigheden zo goed mogelijk moeten garanderen.
- evaluatie van geconstateerde onrechtmatigheden;
- het monitoren van de werking van de interne beheersing door bijvoorbeeld een verbijzonderde interne controle.

Als onderdeel van de interne beheersing en ter onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording kan een dagelijks bestuur eventueel ook interne toetsingen laten uitvoeren.

Stel dat de interne toetsingen op de rechtmatigheidscriteria worden uitgevoerd als deelwaarneming passend bij de verantwoordingsgrens en dat het dagelijks bestuur op basis daarvan heeft onderbouwd dat de fout zeer waarschijnlijk kleiner is dan de verantwoordingsgrens. De accountantscontrole kan dan leiden tot aanvullende afwijkingen bovenop de afwijkingen die de decentrale overheid zelf geconstateerd heeft. De accountant zal dan moeten afwegen of de bevindingen kunnen leiden tot de conclusie dat de fout voor het geheel van transacties, groter zou kunnen zijn dan de verantwoordingsgrens, waardoor dit zou moeten leiden tot een aanpassing van de toelichting door het dagelijks bestuur in de rechtmatigheidsverantwoording. Indien de accountant in de geschetste situatie aanvullende fouten ontdekt kan dit dus leiden tot aanvullende werkzaamheden door het dagelijks bestuur om te komen tot een getrouwe rechtmatigheidsverantwoording. De accountant evalueert of de aanvullend door het dagelijks bestuur verrichte werkzaamheden en de hieruit voortvloeiende controledocumentatie leidt tot voldoende en geschikte controle informatie inzake de getrouwe rechtmatigheidsverantwoording.

NBA-aanbeveling

Op basis van het voorgaande is het gewenst dat decentrale overheid en accountant vroegtijdig in overleg gaan over de samenhang tussen verantwoordingsgrens en goedkeuringstolerantie. Wij adviseren dat de accountant de voordelen bespreekt met de volksvertegenwoordiging van het hanteren van een identiek percentage (2%) door het dagelijks bestuur en de accountant voor respectievelijk de interne en externe toetsing van rechtmatigheid. Het hanteren van een identiek percentage voorkomt ingewikkelde vaktechnische discussies met de accountant.

4.4 Vormgeving verbijzonderde interne controle

Vanuit de verantwoordelijkheid van het dagelijks bestuur om jaarlijks zorg te dragen voor toereikende interne beheersing in relatie tot de getrouwheid van de informatieverstrekking en de rechtmatigheid van de (financiële) beheershandelingen staat beheerste bedrijfsvoering voorop. Verbijzonderde interne controle (VIC) is daarvoor een instrument. VIC kan een belangrijke bijdrage leveren aan het planning- en control instrumentarium en aan een betrouwbare informatievoorziening.

Vrijwel elke decentrale overheid heeft in meer of mindere mate een VIC-functie, gebaseerd op een organisatieverordening of de verordening inzake het financieel beheer¹⁰.

De werkzaamheden van de VIC-functie zijn waardevol voor de organisatie en kunnen ook waardevol zijn voor de accountantscontrole. In de praktijk staat de VIC-functie niet op zichzelf, maar is het een belangrijke schakel in de totale bedrijfsvoering ter realisatie van de doelstellingen.

4.5 Rol van de VIC-functie bij het opmaken van de rechtmatigheidsverantwoording

De VIC-functie kan een rol vervullen bij de onderbouwing van de toelichting rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening, volgens twee varianten:

- 1 De VIC-functie toetst de lijnorganisatie.
Primair ligt de verantwoordelijkheid voor de uitvoering van de interne controles en de registratie van onrechtmatigheden bij het lijnmanagement. Het plan van aanpak van de VIC-functie is afhankelijk van de keuzes die zijn gemaakt bij de inrichting van de administratieve organisatie en interne beheersing in lijnorganisatie. De VIC-functie werkt op basis van een intern controleplan, waarin een risico- en procesanalyse is opgenomen. De VIC-functie toetst de interne controles in de lijnorganisatie, controleert de juistheid en volledigheid van de (centrale) registratie van onrechtmatigheden ter ondersteuning van het dagelijks bestuur en is klankbord voor het lijnmanagement.
- 2 De VIC-functie is de interne beheersingsmaatregel voor de getrouwheid van de jaarrekening, inclusief de rechtmatigheidsverantwoording.
Dit betekent dat de interne beheersing en administratie nog niet van dien aard zijn dat hieruit rechtstreeks de vereiste informatie voor de rechtmatigheidsverantwoording blijkt. In dit geval verkrijgt het dagelijks bestuur de onderbouwing voor de beweringen in de rechtmatigheidsverantwoording rechtstreeks vanuit gegevensgerichte werkzaamheden door de VIC-functie.

Wij merken op dat de VIC-functie in het kader van de rechtmatigheidsverantwoording geen andere rol speelt dan bij het komen tot een getrouwe jaarrekening.

4.6 Gebruikmaken van VIC-functie bij de accountantscontrole in het algemeen

De commissie Bado heeft op 14 februari 2019 de notitie 'De verbijzonderde interne controle bij decentrale overheid'¹¹ uitgebracht. Deze notitie biedt een handreiking aan decentrale overheden ten aanzien van de inrichting van de verbijzonderde interne controle en de mogelijkheden voor de accountant om hiervan gebruik te kunnen maken. Als de externe accountant besluit gebruik te maken van de VIC-functie inventariseert de accountant eerst welke rol de VIC-functie heeft (zie paragraaf 4.5). Vervolgens zijn er vier situaties hoe de externe accountant bij de accountantscontrole gebruik kan maken van de werkzaamheden van de VIC-functie (deze situaties staan los van de rol van de VIC-functie zoals uitgewerkt in paragraaf 4.5), te weten:

- 1 VIC-functie als instrument om de aanlevering van stukken aan de accountant te verbeteren.
Bijvoorbeeld:
De medewerker financiën die naast de reguliere taken ook werkzaamheden uitvoert ter voorbereiding op de accountantscontrole.
- 2 VIC-functie als onderdeel van het interne beheersingskader om toezicht te houden op de uitvoering van interne beheersingsmaatregelen in de lijnorganisatie – situatie 1 (Standaard 610.7, 610.8 en 610.16 en Standaard 315).
Bijvoorbeeld:

¹⁰ Artikel 212 lid 1 Gemeentewet c.q. 216 lid 1 Provinciewet: De raad stelt / Provinciale staten stellen bij verordening de uitgangspunten voor het financiële beleid, alsmede voor het financiële beheer en voor de inrichting van de financiële organisatie vast. Deze verordening waarborgt dat aan de eisen van rechtmatigheid, verantwoording en controle wordt voldaan. Veelal heeft een decentrale overheid ter borging van de interne controle een VIC-functie ingeregeld.

¹¹ [De verbijzonderde interne controle bij decentrale overheden | Brochure | Rijksoverheid.nl](#)

De VIC-coördinator die interne controles aanstuurt, reviewt en het toetsingskader bepaalt, maar waarbij de uitvoering van de interne controlewerkzaamheden plaatsvindt in de lijnorganisatie.

- 3 VIC-functie als interne beheersingsmaatregel - voor de onderbouwing van de toelichting rechtmatigheidsverantwoording - waarop de accountant kan steunen bij de organisatie- en procesgerichte (test of control) werkzaamheden (Standaard 610.9 en 610.16 en Standaard 330) Bijvoorbeeld:

De medewerker interne controle die zelfstandig verbijzonderde interne controles uitvoert los van de lijnorganisatie. Of de afdeling Interne controle die los staat van de lijnorganisatie en die volledig, gestructureerd en planmatig interne controle uitvoert en rapporteert aan het management of de directie.

- 4 VIC-functie als interne auditfunctie (IAF zoals bedoeld in Standaard 610.14a en 610.15).

Bijvoorbeeld:

Op basis van de werkzaamheden en bevindingen van de VIC-functie kan het dagelijks bestuur een conclusie trekken omtrent de rechtmatige totstandkoming van de verantwoorde baten, lasten en balansmutaties en de VIC-functie levert daardoor de onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording.

4.7 Gebruikmaken van VIC-functie bij de accountantscontrole van de getrouwheid van de rechtmatigheidsverantwoording

De accountant kan op basis van de kwaliteit en wijze van invulling van VIC-functie afwegen hoe en in welke mate bij de controle van de jaarrekening als geheel, inclusief de toelichting rechtmatigheidsverantwoording, gebruik kan worden gemaakt van de VIC-functie. Hierbij kan de accountant het volgende in de overweging meenemen:

- Bedreigingen ten aanzien van de objectiviteit van de VIC-functie, zoals vooringenomenheid, belangenverstrengeling, oneigenlijke beïnvloeding van anderen binnen de organisatie, mede op basis van de plaats van de VIC-functie in de organisatie en aan wie de VIC-functie dient te rapporteren.
- De mate van deskundigheid, vaardigheid, professionaliteit en het gebruik van technische hulpmiddelen.
- De systematische, gedisciplineerde aanpak en documentatie van de audittrail.
- Het interne controleproces als geheel (uitvoering, review, hoor en wederhoor, rapportage).
- De door de organisatie getroffen kwaliteitsmaatregelen.
- De aard en reikwijdte van de VIC-functie (de mate van benodigde professionele oordeelsvorming, de geplande werkzaamheden in relatie tot de geïdentificeerde risico's).

Uitgangspunt hierbij is dat de accountant alert is om de rol als controleur zuiver te houden.

Hierna wordt situatie 3 – VIC-functie als interne beheersingsmaatregel - voor de onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording - nader uitgewerkt, omdat deze in de praktijk naar verwachting meest relevant zal zijn.

De VIC-functie als interne beheersingsmaatregel is geen volwaardige interne-auditfunctie conform de criteria van Standaard 610. Wel is Standaard 330 van toepassing (Standaard 330.4b, 330.8 en verder) en kan de accountant steunen op dusdanige IB-maatregelen die materiële fouten/onzekerheden in de uitvoering van de controle voorkomen, detecteren en of corrigeren.

De kern van een interne beheersmaatregel is opgenomen in Standaard 330.A20:

“Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen worden alleen uitgevoerd voor die interne beheersingsmaatregelen waarvan de accountant heeft vastgesteld dat deze zodanig zijn opgezet dat ze een afwijking van materieel belang in een bewering kunnen voorkomen, of detecteren en corrigeren. Indien op verschillende momenten van de gecontroleerde periode in belangrijke mate verschillende interne beheersingsmaatregelen werden gehanteerd, worden zij allemaal afzonderlijk overwogen.”

Of de VIC-functie als beheersmaatregel een afwijking van materieel belang kan voorkomen, detecteren en of corrigeren dient te worden gezien in samenhang met de inrichting van de interne beheersing in de onderliggende processen. De opzet van de processen (voldoende controle technische functiescheiding, primaire registratie geborgd, voorgeschreven workflow, richtlijnen ten aanzien van beschikkingen en rapportages ed.) is in deze situatie bepalend voor de effectieve werking van de VIC-functie. Zonder een minimale basis van administratie en interne beheersing in de lijnprocessen is het niet mogelijk dat de conclusie van de VIC-functie over de interne beheersmaatregelen toereikend is als onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording. De VIC-functie zal dan waarschijnlijk (ook) gegevensgerichte werkzaamheden uitvoeren.

De accountant evalueert per proces de opzet en het bestaan van de verbijzonderde interne controle. Relevante aspecten en aandachtspunten hierbij zijn:

Aspect	Criteria / aandachtspunten
Wie?	• Deskundigheid ten aanzien van het proces en het relevante toetsingskader (bijvoorbeeld voldoende kennis van de participatiewet bij VIC op uitkeringen) • Geen uitvoerende rol in de 1^e lijn.
Wat?	• Systematische wijze waarop werkzaamheden van de VIC worden vormgegeven (vastgesteld IC-werkplan voor het betreffende proces) • Aard van de werkzaamheden van de VIC: het testen van interne beheersingsmaatregelen (evalueren en monitoren van de effectiviteit van het interne beheersingssysteem / vaststellen dat de interne beheersmaatregel door de lijnorganisatie goed is uitgevoerd) of het testen van onderbouwing met onderliggende documenten en overige informatie. • Worden alle relevante rechtmatigheid-/getrouwheidsaspecten in de VIC betrokken? (Toetspunten en de vertaling hiervan naar voor de controle relevante beweringen) • In het geval dat de VIC-werkzaamheden bestaan uit een steekproef: ○ is de steekproefomvang voldoende in relatie tot de geïdentificeerde risico's en de omvang van de gehele populatie? ○ is de gehele populatie (FSA / Cycle) betrokken in het bepalen van de steekproef? • Zijn de geplande werkzaamheden ook uitgevoerd en verwerkt in een VIC-rapportage. • Notulen/vastleggingen waaruit blijkt dat MT/dagelijks bestuur/bestuur actief (bij)stuurt op basis van de VIC-rapportages. • Zichtbare Plan, Do, Check and Act cycle, waarbij direct opvolging wordt gegeven aan bevindingen en aanpassingen worden doorgevoerd
Wanneer?	• Timing van de VIC (per maand/kwartaal). • Spreiding over het gehele jaar?
Waarmee?	• Controlemiddelen en reproduceerbaarheid van de werkzaamheden (duidelijke audittrail – populatie – steekproef – vastlegging werkzaamheden). • Gebruik van andere technische hulpmiddelen. • VIC-rapportages inclusief onderliggende vastleggingen waaruit de toetspunten blijken.
Welk doel?	• Om te kunnen spreken van een effectieve interne beheersmaatregel is het van belang dat de IB-maatregel ook daadwerkelijk tot correctie, sturing en bijsturing (plan-do-check-act) leidt op het niveau van de relevante beweringen.

Op basis van de evaluatie van de opzet en bestaan van de werkzaamheden van de VIC-functie per proces kan de accountant vaststellen of deze kwalificeert als een effectieve beheersingsmaatregel, waarop de accountant kan steunen. De werkzaamheden per proces door de VIC-functie kunnen worden gezien als een interne beheersmaatregel mits de uitvoering van deze werkzaamheden voldoende robuust is, goed wordt uitgevoerd door onafhankelijke deskundigen, goed wordt vastgelegd en reproduceerbaar is. Wanneer de accountant wil steunen op deze beheersingsmaatregel moet de

accountant de effectieve werking van deze maatregel toetsen. Dit kan leiden tot een gecombineerde systeem- en gegevensgerichte controleaanpak.

Bij het bepalen van de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden verricht de accountant werkzaamheden om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de effectieve werking van VIC-functie als interne beheersingsmaatregel over het gehele boekjaar. Dit betreft een mix van de volgende werkzaamheden:

- Vaststellen dat uitgevoerde werkzaamheden conform de geplande werkzaamheden zijn.
- Inspecteren van de werkdocumenten, onderliggende documentatie en rapportages op onderlinge consistentie en het bespreken van de VIC uitkomsten met de controller en functionarissen van de VIC-functie (inspectie en inwinnen van inlichtingen).
- Vaststellen dat er voldoende en geschikte informatie is verkregen om de VIC-functie in staat te stellen redelijke conclusies te trekken, waaronder het inspecteren van de onderliggende brondocumentatie die door de VIC-functie is gebruikt bij de uitvoering van de werkzaamheden. (inspectie onderliggende documentatie).
- Reperformance van de VIC, waarbij eveneens wordt vastgesteld dat de bevindingen in de rapportages van de VIC-functie consistent zijn met de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden. Naast de reperformance voert de accountant ook eigen gegevensgerichte werkzaamheden/deelwaarnemingen uit op transacties die door de cliënt niet in de werkzaamheden (uitgevoerde steekproef, spend analyse, deelwaarneming) zijn betrokken.
- Aan de hand van de notulen / actielijst vaststellen dat de rapportages van de VIC-functie inhoudelijk zijn behandeld in het MT / de directie.
- Vaststellen dat er follow-up wordt gegeven aan de geconstateerde bevindingen.

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. De aard en omvang hiervan is afhankelijk van zowel de kwaliteit van de beheersingsmaatregel, de door de VIC geconstateerde bevindingen, als de door de accountant uitgevoerde (herziene) risico analyse.

Als de accountant gebruik kan maken van VIC als interne beheersmaatregel hoeft niet per definitie sprake te zijn van verminderde controlewerkzaamheden door de accountant. Dit is ook afhankelijk van het financiële belang en de hoogte van de risico's op een afwijking van materieel belang in de processen.

Bij het opzetten en uitvoeren van systeemgerichte controles verkrijgt de accountant overtuigendere controle-informatie naarmate de accountant in sterkere mate kan steunen op een effectieve interne beheersingsmaatregel. Daarnaast voert de accountant ook altijd zelf gegevensgerichte werkzaamheden uit (Standaard 330.18).

Het gebruikmaken van interne auditors om controlewerkzaamheden uit te voeren onder aansturing, toezicht en de beoordeling van de accountant (Standaard 610.14a), oftewel directe ondersteuning, is bij wet verboden. De schijn (en wezen) van directe ondersteuning moet te allen tijde worden voorkomen.

5 Aandachtspunten in het accountantscontrole proces

5.1 Controlemix jaarrekeningcontrole

De controlemix van de accountant ten aanzien van de rechtmatigheidscriteria in de rechtmatigheidstoelichting kan bestaan uit systeemgerichte en gegevensgerichte controlemaatregelen, zoals steekproeven, deelwaarnemingen, cijferanalyses etc. De kwaliteit van de interne beheersing van de decentrale overheid is bepalend bij de bepaling van de inschatting van het risico en daarmee op de hoeveelheid (gegevensgerichte) werkzaamheden. Daarnaast is de materialiteit die geldt voor de jaarrekening mede bepalend voor de omvang van de gegevensgerichte werkzaamheden.

De accountant bepaalt op basis van de controlestandaarden en de hierop gebaseerde methodologie van het kantoor, de controleaanpak. In de praktijk kan dit leiden tot verschillen in controleaanpak en wijze waarop de accountant invulling geeft aan de controlemix. Een voorbeeld is de bepaling van de steekproefomvang en de wijze waarop de werking van een beheersmaatregel wordt vastgesteld.

Als de accountant constateert dat een decentrale overheid zich niet aan bepaalde wet- en regelgeving houdt, evalueert de accountant deze niet-naleving, ongeacht de omvang, aan de hand van Standaard 240 en 250. Deze verantwoordelijkheid van de accountant geldt onverkort voor de gehele jaarrekening.

De accountant dient alert te zijn op de afspraken die tussen provincies, gemeenten, waterschappen en gemeenschappelijke regelingen zijn gemaakt over uitbestede taken. Specifiek waar het gaat om in mandaat uitbestede taken; die blijven vallen binnen de verantwoordelijkheid van het dagelijks bestuur van de uitbestedende decentrale overheid en dus binnen de reikwijdte van de rechtmatigheidsverantwoording van de uitbestedende decentrale overheid. De getrouwe weergave van de rechtmatige totstandkoming van de met de uitbestede taken samenhangende baten, lasten en balansmutaties valt daarmee ook binnen de reikwijdte van de accountantscontrole van de uitbestedende decentrale overheid. Dit vergt expliciet tijdige afstemming in het kader van verantwoording en controle waarbij de volgende twee varianten het meest voor de hand liggen:

- Het dagelijks bestuur van de gemeenschappelijke regeling rapporteert aan de uitbestedende decentrale overheid over de rechtmatige totstandkoming van beheershandelingen binnen de uitbestede taken en in overeenstemming met het normenkader van uitbestedende decentrale overheid en verstrekt de hiertoe samengestelde interne controledocumentatie aan de uitbestedende decentrale overheid; of
- Het dagelijks bestuur van de gemeenschappelijke regeling stelt specifiek voor de in mandaat uitgevoerde taken een rechtmatigheidsverantwoording op (in samenhang met de financiële verantwoording over de uitgevoerde taken), die door de accountant van de desbetreffende gemeenschappelijke regeling wordt betrokken bij de controle van die financiële verantwoording over de uitgevoerde taken. De extern gecertificeerde financiële verantwoording over uitgevoerde taken, inclusief rechtmatigheidsverantwoording, wordt verstrekt aan de uitbestedende decentrale overheid.

5.2 De accountant neemt kennis van en beoordeelt het normenkader

In de planningsfase neemt de accountant kennis van het geldende normenkader voor de controle. De accountant verkrijgt inzicht in de financiële verordening, de controleverordening en het normenkader voor de rechtmatigheidsverantwoording (met name voor het voorwaardecriterium) dat op de decentrale overheid van toepassing is.

De accountant beoordeelt of de volksvertegenwoordiging een (zichtbare) conclusie heeft gevormd over de juistheid, volledigheid en de actualiteit van het normenkader en dat het normenkader door de volksvertegenwoordiging is vastgesteld. Ook stelt de accountant vast 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. Tenslotte is het voor de accountant relevant om na te gaan of de volksvertegenwoordiging aanvullende bevoegdheden aan het dagelijks bestuur heeft gedelegeerd die daarmee onderdeel zijn van het normenkader.

De accountant beoordeelt hoe het dagelijks bestuur het normenkader heeft geoperationaliseerd in bijvoorbeeld een toetsingskader, dat de basis vormt voor de inrichting van de interne beheersing van de onderliggende processen. De accountant stelt voor materiële (financiële) posten en stromen vast dat het dagelijks bestuur de relevante wet- en regelgeving opgenomen in het normenkader juist en volledig heeft geoperationaliseerd. De accountant zal nagaan of de wet- en regelgeving juist en volledig wordt vertaald, omdat tekortkomingen hierin gevolgen kunnen hebben voor de getrouwheid van de jaarrekening als geheel (en specifiek de rechtmatigheidsverantwoording).

De accountant stelt vast of een betrouwbare registratie van rechtmatigheidsbevindingen wordt bijgehouden om de onderbouwing van de beweringen van het dagelijks bestuur in de rechtmatigheidsverantwoording te kunnen toetsten. Ook controleert de accountant de opzet, het bestaan en – afhankelijk van de gekozen controleaanpak - de werking van het proces van het opstellen van en verantwoorden in de rechtmatigheidsverantwoording, dat onder meer de volgende activiteiten omvat:

- Betrouwbare registratie van transacties die afwijken van de criteria voor financiële rechtmatigheid, inclusief de interne analyse van fouten en onduidelijkheden.
- Trekken van conclusies over de financiële rechtmatigheid in relatie tot de verantwoordingsgrens.
- Rapporteren in de rechtmatigheidsverantwoording.

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

Op basis van Standaard 315¹² identificeert en schat de accountant risico's op een afwijking van materieel belang in de jaarrekening als geheel en als onderdeel daarvan op het niveau van de beweringen in de rechtmatigheidsverantwoording (het begrotingscriterium, het voorwaarden criterium en het misbruik en oneigenlijk gebruik criterium). Op basis van Standaard 315 verwerft de accountant inzicht in de in de overheidsorganisatie, haar omgeving en de interne beheersing. Hierbij voert de accountant ook de in Standaard 240.17-28¹³ en Standaard 250.13-22¹⁴ benoemde werkzaamheden uit. Deze zijn erop gericht informatie te verkrijgen voor het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude en niet naleving van wet- en regelgeving¹⁵. Daarnaast kunnen zich situaties voordoen dat de accountant op basis van de NV NOCLAR moet inspelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving en te bepalen of verdere actie nodig is. Specifiek gaat het hier onder meer om naleving van de aanbestedingswet- en regelgeving, rechtmatigheid van verstrekte sociale uitkeringen en subsidies, begrotingsrechtmatigheid, hanteren van de juiste door de volksvertegenwoordiging vastgestelde tarieven voor leges, afvalstoffenheffing, ozb etc.

De accountant dient de controleaanpak af te stemmen op de specifieke omstandigheden bij de decentrale overheid, de kwaliteit van de interne beheersing en de onderliggende onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording. De accountant beoordeelt op basis van Standaard 315.19-27 of

¹² Het is belangrijk dat de accountant Standaard 315 integraal in acht neemt bij de uitvoering van de controle van de jaarrekening. In deze paragraaf is een aantal aandachtspunten vanuit Standaard 315 uitgelicht in verband met relevantie in relatie tot de controle van de rechtmatigheidsverantwoording.

¹³ Afwijkingen kunnen het gevolg zijn van fraude of fouten. Bij fraude gaat het om het opzettelijke karakter van de handeling die aan de afwijking ten grondslag ligt. Twee soorten opzettelijke afwijkingen zijn voor de accountant van belang, namelijk afwijkingen die voortkomen uit frauduleuze financiële verslaggeving en afwijkingen die voortkomen uit de oneigenlijke toe-eigening van activa.

¹⁴ In de context van wet- en regelgeving dient rekening te worden gehouden met het feit dat niet-naleving bijvoorbeeld gepaard kan gaan met handelingen die erop gericht zijn deze te verhullen, zoals samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen of het opzettelijk aan de accountant verkeerd voorstellen van zaken.

het dagelijks bestuur een risico-inschattingsproces heeft ingericht dat alle financiële stromen afdekt. De accountant beoordeelt de opzet van de processen en IT-systemen. Daarbij vergelijkt de accountant de eigen risicoanalyse met de risicoanalyse van het dagelijks bestuur. Ingeval het dagelijks bestuur een risico op een afwijking van materieel belang niet heeft geïdentificeerd dan neemt de accountant dit mee bij de evaluatie van het risicoanalyseproces van het dagelijks bestuur op grond van Standaard 315.22b. Mogelijk leidt de evaluatie van elk van de componenten van het interne beheersingssysteem van de decentrale overheid tot identificatie van een tekortkoming in de interne beheersing (Standaard 315.27). Als de accountant een of meer tekortkomingen in de interne beheersing heeft geïdentificeerd, zal de accountant bepalen of de tekortkomingen, afzonderlijk of in combinatie, een significante tekortkoming vormen. (Standaard 265.8). Tijdige communicatie tussen accountant en het dagelijks bestuur is van belang.

De accountant beoordeelt de opzet en het bestaan van de interne beheersing van de decentrale overheid, die ten grondslag ligt aan de jaarrekening. 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.

Op grond hiervan verkrijgt de accountant inzicht in de wijze waarop binnen de decentrale overheid de vertaling van de met de volksvertegenwoordiging overeengekomen verantwoordingsgrens naar de interne beheersing heeft plaatsgevonden. Dit omvat onder meer het volgende inzicht in:

- Hoe het normenkader is geoperationaliseerd in een toetsingskader en de eisen die worden gesteld bij de uitvoering van de financiële beheershandelingen die ten grondslag liggen aan de lasten, baten en balansmutaties in het betreffende boekjaar (voorwaarden criterium).
- Hoe de aandachtspunten van het misbruik en oneigenlijk criterium zijn ingebed in de diverse verordeningen en decentrale regelgeving.
- Hoe de transacties die afwijken van de criteria voor financiële rechtmatigheid worden geregistreerd (bijvoorbeeld door deze vast te leggen in de (centrale) administratie).
- Hoe de interne beheersing van de processen is vormgegeven en of dit toereikend is voor de naleving van de geldende wet- en regelgeving.
- Hoe de naleving van de geldende wet- en regelgeving wordt gemonitord, inclusief de juistheid en volledigheid van de vastlegging van de afwijkingen (inclusief autorisatie van de afwijkingen).
- Hoe het interne controleplan is opgesteld inclusief:
 - de identificatie van de risico's;
 - de kwaliteits- en risicobeoordeling van de interne processen en IT-systemen;
 - de identificatie van de risicovolle stromen en de hoofdlijnen van de interne beheersing;
 - de bepaling van omvang, aard en reikwijdte van de interne controlewerkzaamheden;
 - de wijze van rapporteren over de uitkomsten van de uitgevoerde interne controlewerkzaamheden.
- Hoe periodiek de naleving van de geldende wet- en regelgeving wordt getoetst aan de hand van een intern controleplan gericht op de betrouwbaarheid van de rechtmatigheidsverantwoording.
- Hoe interne controlewerkzaamheden worden uitgevoerd, vastgelegd en de bevindingen worden gerapporteerd.
- Hoe opvolging wordt gegeven aan bevindingen die voortvloeien uit interne controlewerkzaamheden (Plan, Do, Check and Act).
- Hoe recapitulatie van fouten en/of onduidelijkheden inclusief vertaling van de verantwoordingsgrens naar de rapportering in de rechtmatigheidsverantwoording wordt vormgegeven.

Indien de accountant op basis van de evaluatie van de componenten één of meer tekortkomingen in de interne beheersing heeft geïdentificeerd, bepaalt de accountant, op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden of deze individueel en/of cumulatief significante tekortkomingen vormen (Standaard 315.27 in combinatie met Standaard 265.8). Als de accountant significante tekortkomingen in de interne beheersing identificeert rapporteert de accountant deze tijdig aan het dagelijks bestuur en de volksvertegenwoordiging via de management letter /board letter alsook (samengevat) in het accountantsverslag. Ingeval van significante leemten is het van belang dat het dagelijks bestuur de noodzakelijke acties onderneemt.

De accountant kan de verantwoordelijkheid van het dagelijks bestuur voor de totstandkoming van de rechtmatigheidsverantwoording niet overnemen van het dagelijks bestuur en dient kritisch te zijn op de samenloop van controle en aanvullende dienstverlening (zoals opstellen van de rechtmatigheidsverantwoording en advies). Zie ook paragraaf [2.4](#).

5.4 De accountant speelt in op de ingeschatte risico's (Standaard 330)

Het doel van de accountant is het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang door middel van het opzetten en implementeren van geschikte manieren om op deze risico's in te spelen.

De aard en omvang van de werkzaamheden van de accountant is afhankelijk van de ingeschatte risico's (waaronder de risico's van (de kwaliteit van) de interne beheersing van de decentrale overheid. De accountant verkrijgt voldoende en geschikte controle-informatie op basis van een combinatie van systeemgerichte- en gegevensgerichte werkzaamheden.

De accountant voert systeemgerichte werkzaamheden uit als:

- De accountant voornemens is te steunen op de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, om vervolgens de aard, timing en omvang van gegevensgerichte controlewerkzaamheden te bepalen;
- Gegevensgerichte controlewerkzaamheden alleen geen voldoende en geschikte controle-informatie kunnen verschaffen over de getrouwheid van de jaarrekening als geheel, inclusief de rechtmatigheidsverantwoording.

De accountant zal zoveel als mogelijk willen steunen op interne beheersingsmaatregelen om daarmee de gegevensgerichte werkzaamheden te beperken. In dat geval heeft de accountant de opzet van de interne beheersing als toereikend beoordeeld, het bestaan van de interne beheersing vastgesteld en de volwassenheid van de IT-omgeving en de reproduceerbaarheid van de interne beheersingsmaatregelen positief beoordeeld.

Ingeval van ontoereikende interne beheersingsmaatregelen zal de accountantscontrole voor zover het mogelijk is grotendeels gegevensgericht plaatsvinden. De werkzaamheden zullen dan onder meer bestaan uit detailcontroles op de rechtmatigheid van de financiële beheershandelingen en de hieruit voortvloeiende lasten, baten en balansmutaties. De gegevensgerichte controlewerkzaamheden bestaan uit steekproeven, deelwaarnemingen, cijferanalyses etc. Als de decentrale overheid niet beschikt over toereikende interne beheersmaatregelen en/of een toereikend onderbouwd en gedocumenteerde rechtmatigheidsverantwoording zullen de gegevensgerichte controlewerkzaamheden van de accountant in omvang toenemen om te komen tot voldoende en geschikte controle-informatie.

5.5 De accountant controleert de rechtmatigheidscriteria

De accountant controleert de getrouwheid van de jaarrekening met daarin de rechtmatigheids-toelichting. Als onderdeel hiervan toetst de accountant de rechtmatigheid van financiële beheershandelingen die ten grondslag liggen aan de balansposities en resultaatposten in de jaarrekening. In dit kader identificeert en toetst de accountant de negen rechtmatigheidscriteria die in scope van de controle zijn:

- Zes rechtmatigheidscriteria hiervan hebben tevens betrekking op getrouwheidsaspecten en zijn onderdeel van de controle van de getrouwheid van de balans, de staat van baten en lasten en de toelichting daarop.
- Drie rechtmatigheidscriteria hebben geen relatie met getrouwheidsaspecten; deze criteria komen tot uitdrukking in de rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening.

De accountant toetst de getrouwe weergave van de afwijkingen inzake rechtmatigheid in de rechtmatigheidsverantwoording. De drie rechtmatigheidscriteria die daarbij specifiek worden getoetst komen hieronder aan de orde.

Begrotingscriterium

De accountant toetst of het dagelijks bestuur de afwijkingen ten opzichte van de geautoriseerde begroting en kredieten en de kaders, zoals die door de volksvertegenwoordiging zijn vastgesteld en die individueel en/of cumulatief de verantwoordingsgrens overschrijden, heeft opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording.

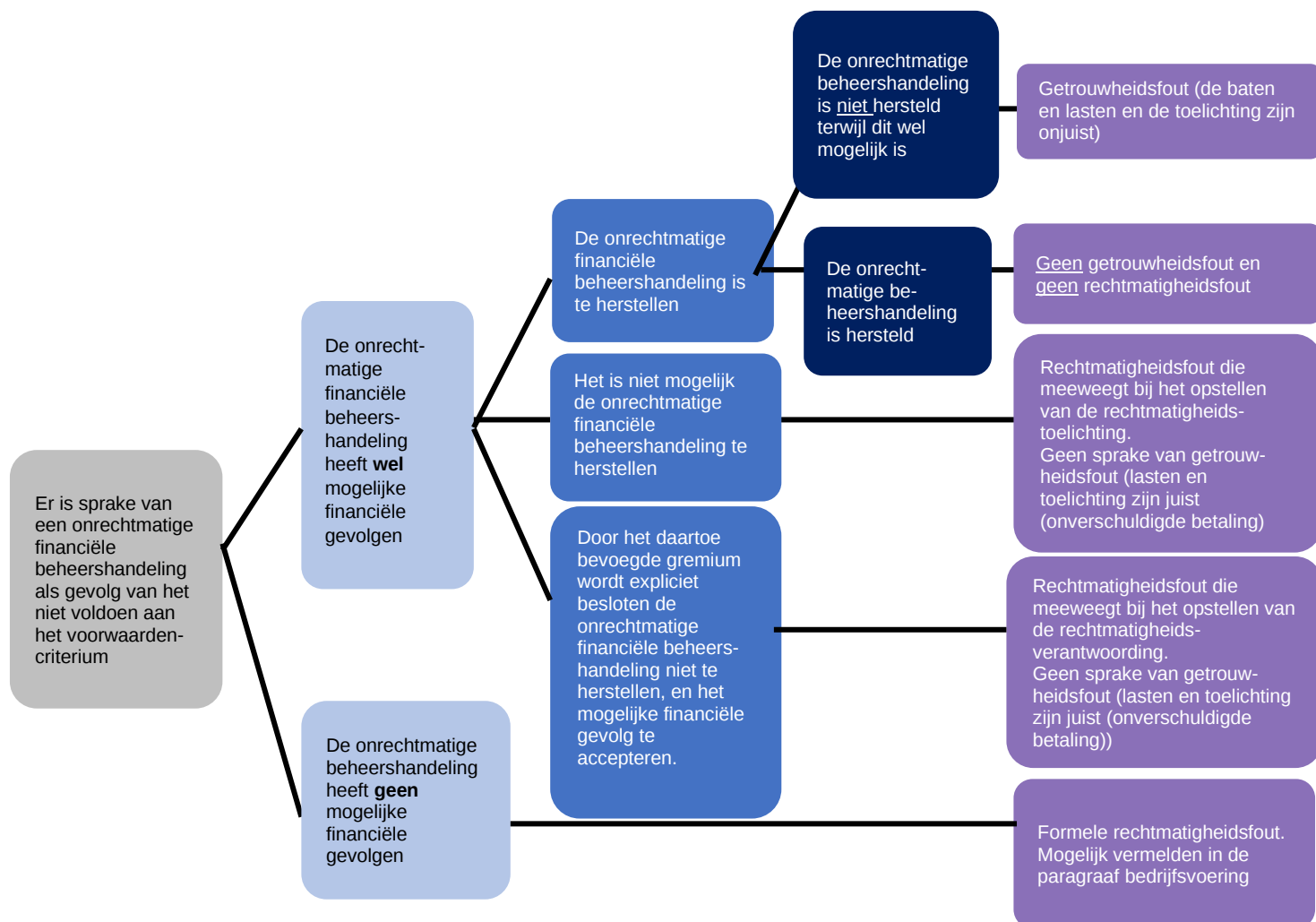
In paragraaf 5.7 van deze handreiking zijn aandachtspunten ten aanzien van de controle van begrotingsrechtmatigheid nader uitgewerkt.

Voorwaardencriterium

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.

In het stappenplan hieronder is het voorwaarden criterium uitgewerkt:



In de voorbeelden hieronder behandelen een aantal situaties en de oordeelsvorming van de accountant in de desbetreffende situaties.

Voorbeelden

Situatie 1

Er is geen recht op bijstand (voorwaardencriterium en leveringscriterium), die is toch betaald en als uitkeringslast verantwoord: Getrouwe beeld fout (de lasten en toelichting zijn onjuist).

Situatie 2

Er is geen recht op bijstand (voorwaardencriterium en leveringscriterium), die is toch betaald en als uitkeringslast verantwoord, maar daarna teruggevorderd en als negatieve last verantwoord (en voor de vordering is eventueel een voorziening getroffen): Geen getrouw beeld fout en geen rechtmatigheidsfout.

Situatie 3

Er is geen recht op bijstand (voorwaardencriterium en prestatiecriterium), die is toch betaald en als uitkeringslast verantwoord, en daarna is door een bevoegde functionaris besloten deze niet terug te vorderen en als een onverschuldigde betaling aan te merken, te verantwoorden en toe te lichten: Geen getrouw beeld fout (lasten en toelichting zijn juist), wel een rechtmatigheidsfout.

Situatie 4

Het is ook mogelijk dat van rechtswege niet kan worden teruggevorderd. In die situatie neemt een bevoegde functionaris ook het besluit om de uitkeringslast niet terug te vorderen en als een onverschuldigde betaling aan te merken, te verantwoorden en toe te lichten: Geen getrouw beeld fout (lasten en toelichting zijn juist), wel een rechtmatigheidsfout.

Situatie 5

Er is een voorwaarde van het voorwaardencriterium niet nageleefd, bijvoorbeeld de termijn voor het indienen van een aanvraag voor subsidie. Aan deze voorwaarde is geen mogelijk financieel gevolg verbonden. Dan is er sprake van een formele rechtmatigheidsfout.

Deze situatie doet zich ook voor bij het niet naleven van de Kasgeldlimiet en Renterisiconorm van de Wet financiering decentrale overheden. Dit betreft eveneens een formele rechtmatigheidsfout.

Formele rechtmatigheidsfouten worden niet in de rechtmatigheidsverantwoording opgenomen. De accountant is wel alert of op basis van Standaard 250 sprake is van bewuste niet naleving van voorwaarden en/of wet- en regelgeving.

Misbruik en oneigenlijk gebruik criterium

De accountant controleert dat het dagelijks bestuur maatregelen heeft getroffen ter voorkoming van misbruik en oneigenlijk gebruik, dat deze ook door het dagelijks bestuur zijn getoetst en dat eventuele bevindingen, die individueel of als som met andere onrechtmatigheden de verantwoordingsgrens overschrijden, zijn opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording. De accountant controleert dat deze maatregelen hebben gewerkt gedurende het gehele jaar.

Indien de stromen waar M&O kan voorkomen materieel zijn (onderdeel van de planningsfase) en de interne beheersing niet effectief is (met andere woorden niet toereikend werkt), kan er sprake zijn van een onzekerheid in de controle of de rechtmatigheidsverantwoording vanwege het M&O-criterium juist en volledig is. De accountant zal dan afwegen in welke mate een heroverweging van de risico-inschatting aan de orde is, mede in relatie tot Standaard 240 en 250. Ook overweegt de accountant aanvullende controlewerkzaamheden (toets achteraf op de juistheid en volledigheid van gegevens die door derden zijn verstrekt met het oog op het voorkomen van M&O) en hoe de resterende onzekerheden in de uitvoering van de controle moeten worden meegenomen in de foutevaluatie en oordeelsvorming.

Bij de controle van de rechtmatigheidsverantwoording handelt de accountant ook vanuit Standaard 250. In dit kader overweegt de accountant geconstateerde materiële afwijkingen als gevolg van niet naleving van wet- en regelgeving bij de oordeelsvorming over de jaarrekening als geheel:

- De accountant neemt NOCLAR in acht bij materiële afwijkingen in de jaarrekening als gevolg van niet naleving van wet- en regelgeving.
- De accountant handelt in lijn met de beginselen vanuit de VGBA en in het bijzonder artikel 9:
 - Artikel 9:
 - 1 Indien de accountant betrokken is bij of in verband wordt gebracht met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is:
 - a neemt de accountant een maatregel gericht op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding; of
 - b voegt de accountant aan deze informatie een mededeling toe waarin de accountant de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding aan de beoogde gebruikers van de informatie kenbaar maakt.

Zie ook hoofdstuk 6 over fouterstel ingeval van een niet getrouwe rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening.

Nadere toelichting in paragraaf bedrijfsvoering

De accountant leest op basis van Standaard 720 of in de paragraaf bedrijfsvoering is gerapporteerd over de maatregelen die het dagelijks bestuur onderneemt om rechtmatigheidsfouten en onduidelijkheden met betrekking tot de financiële rechtmatigheid te voorkomen en overweegt of deze andere informatie materieel inconsistent is met de financiële overzichten of met de kennis die de accountant heeft verkregen tijdens de controle.

5.6 Begrotingsrechtmatigheid

Decentrale overheden verantwoorden zich in de rechtmatigheidsverantwoording over het begrotingscriterium. Aandachtspunten in het kader van de accountantscontrole:

- Wanneer kwalificeert een begrotingsafwijking als een rechtmatigheidsfout;
- Wanneer kwalificeert een rechtmatigheidsfout als onacceptabel of als acceptabel en
- Wanneer moet de begrotingsafwijking worden opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording.

In deze paragraaf geven wij accountants handvatten hoe zij om moeten gaan met de oordeelsvorming over de verantwoording van de onrechtmatige begrotingsafwijkingen in de jaarrekening. Deze uitwerking is gebaseerd op provincies, gemeenten en gemeenschappelijke regelingen en kan ook worden toegepast voor waterschappen.

Het dagelijks bestuur is verantwoordelijk voor het getrouw verantwoorden over begrotingsafwijkingen in de jaarrekening en over de begrotingsonrechtmatigheden in de rechtmatigheidsverantwoording. De kadernota rechtmatigheid¹⁶ van de commissie BBV geeft invulling aan het begrip begrotingsrechtmatigheid in de rechtmatigheidsverantwoording van de decentrale overheden conform artikel 75, lid 2 BBV¹⁷ is het begrotingscriterium uitgewerkt in hoofdstuk 4.2 'Begrotingsrechtmatigheid' en in bijlage 3 'Samenvatting stappenplan begrotingsonrechtmatigheid'.

¹⁶ De commissie BBV merkt in de Kadernota rechtmatigheid 2024 op dat de kadernota bewust niet (meer) is gericht op de accountantscontrole. Dit is het gevolg van het verdwijnen van het separate oordeel van de accountant over rechtmatigheid. Voor actuele richtlijnen wordt verwezen naar het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado).

¹⁷ Kadernota rechtmatigheid 2024 · Commissie BBV (Besluit Begroting en Verantwoording)

De hieronder opgenomen toepassing van het begrotingscriterium in de kadernota rechtmatigheid kan als hulpmiddel dienen voor de accountant bij de controle van de jaarrekening:

Afwijkingen van het Begrotings- en investeringsbudget en de rechtmatigheidsverantwoording samengevat.

Het college betreft de overschrijdingen van de lasten en investeringen ten opzichte van de begroting na wijziging en (bekende of bekend behoorden te zijn) afwijkende baten en onderschrijdingen van lasten en investeringen die niet tijdig tot een begrotingswijziging hebben geleid of niet tijdig aan de raad zijn gemeld bij de fouten en onduidelijkheden in de rechtmatigheidsverantwoording.



Om te bepalen of het dagelijks bestuur begrotingsafwijkingen als onrechtmatigheden dienen te rapporteren in de rechtmatigheidsverantwoording zijn er afspraken gemaakt tussen het dagelijks bestuur en het algemeen bestuur. De afspraken dienen schriftelijk te zijn gedocumenteerd, bijvoorbeeld in lokale financiële verordeningen en zijn onderdeel van het normenkader van de accountant voor het algemene inzichtsvereiste zoals bedoeld in artikel 3 BBV.

In het kader van de accountantscontrole of de begrotingsoverschrijdingen juist zijn gerubriceerd (als acceptabel of onacceptabel) en juist en volledig zijn verantwoord in de rechtmatigheidsverantwoording kan de accountant de volgende werkzaamheden uitvoeren:

- Het kennisnemen van het vastgelegde beleid van de volksvertegenwoordiging ten aanzien van het melden aan en ter accordering aan de volksvertegenwoordiging voorleggen van begrotingsafwijkingen en begrotingswijzigingen.
- Het beoordelen of de begrotingsoverschrijdingen terecht zijn gekenmerkt als passend binnen het vastgestelde beleid door de volksvertegenwoordiging. Bijvoorbeeld:
 - of de begrotingsoverschrijdingen passend zijn binnen overeengekomen opneideregelingen en
 - of de lasten worden gecompenseerd met direct daaraan te relateren baten, in lijn met het vastgestelde beleid door de volksvertegenwoordiging;
- Vaststellen dat de goedkeuring van de begrotingswijzigingen (in het begrotingsjaar) in lijn met het vastgestelde beleid door de volksvertegenwoordiging (tijdig) heeft plaatsgevonden.

Evaluatie en oordeelsvorming door de accountant:

- Een verantwoorde overschrijding van de verantwoordingsgrens of de materialiteit kan leiden tot een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring.

- Bij de beoordeling of het totaal aan rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden met betrekking tot de financiële rechtmatigheid (individueel of tezamen te evalueren) de verantwoordingsgrens of de materialiteit overschrijdt, stelt de accountant vast dat alle rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden die in de rechtmatigheidsverantwoording moeten worden betrokken daadwerkelijk door het dagelijks bestuur zijn betrokken en opgenomen.
- Voor de begrotingsrechtmatigheid ziet dit toe op de volledigheid van de door het dagelijks bestuur gerapporteerde bruto begrotingsafwijkingen. Dit ziet toe op (1) overschrijding van begrote lasten/ investeringen en (2) onderschrijding van begrote lasten en/of investeringen en afwijkingen van begrote baten voor zover deze niet tijdig zijn gemeld aan de volksvertegenwoordiging.
- Bij de overweging of de accountant in de controleverklaring een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden opneemt betreft de accountant de toelichting in de rechtmatigheidsverantwoording omtrent de in afstemming met de volksvertegenwoordiging geaccepteerde begrotingsoverschrijdingen. De weging voor het al dan niet opnemen van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden ziet dan toe op het totaal van de netto begrotingsoverschrijdingen. Dit is het saldo van de begrotingsonrechtmatigheden die in de rechtmatigheidsverantwoording moeten worden betrokken en gerapporteerd, verminderd met de begrotingsoverschrijdingen waarvan is vastgesteld dat deze acceptabel zijn op basis van vastgelegde afspraken tussen dagelijks bestuur en volksvertegenwoordiging (en als zodanig in de rechtmatigheidsverantwoording zijn gerapporteerd).

5.7 Werkzaamheden van de accountant ten aanzien van de paragraaf bedrijfsvoering

De paragraaf bedrijfsvoering is geen onderdeel van de jaarrekening maar van het jaarverslag. Voor de werkzaamheden van de accountant ten aanzien van de paragraaf bedrijfsvoering is Standaard 720 van toepassing. Deze werkzaamheden bestaan uit (Standaard 720.14 en 720.15):

- Het lezen van de paragraaf bedrijfsvoering en daarbij te overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de paragraaf bedrijfsvoering en de jaarrekening (inclusief de rechtmatigheidsverantwoording).
- Te overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de paragraaf bedrijfsvoering en de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle van de jaarrekening (inclusief de rechtmatigheidsverantwoording).
- De accountant blijft alert voor aanwijzingen op afwijkingen van materieel belang van informatie in de paragraaf bedrijfsvoering, die niet is gerelateerd aan de jaarrekening (inclusief de rechtmatigheidsverantwoording), of aan kennis die de accountant heeft verkregen tijdens de controle van de jaarrekening, inclusief de rechtmatigheidsverantwoording.

Het kan zich voordoen dat de informatie in de paragraaf bedrijfsvoering niet juist en niet volledig is, of dat een materiële toelichting in het kader van de rechtmatigheid ontbreekt. De accountant evalueert de impact hiervan op het oordeel in lijn met Standaard 720 en bespreekt dit met het dagelijks bestuur. Als het dagelijks bestuur de paragraaf bedrijfsvoering niet aanpast, neemt de accountant passende maatregelen in overeenstemming met Standaard 720.18. Dit kan leiden tot een aanpassing van het oordeel over de andere informatie in de controleverklaring.

5.8 De controle en rapportering over de sisa-bijlage

Op basis van artikel 213, lid 3, sub b Gemeentewet / artikel 217, lid 3, sub b Provinciewet geeft de accountantsverklaring op grond van de uitgevoerde controle aan of de baten en lasten, alsmede de balansmutaties met betrekking tot specifieke uitkeringen als bedoeld in artikel 17 FVW rechtmatig tot stand zijn gekomen.

Dit betekent dat naast het getrouwheidsoordeel bij de jaarrekening als geheel nog een oordeel van de accountant wordt gevraagd bij de rechtmatigheid van de specifieke uitkeringen in de sisa-bijlage. Standaard 700.43-45 geeft ruimte om hier invulling aan te geven: Als de accountant wordt gevraagd te rapporteren over aanvullende specifieke werkzaamheden, of om een oordeel tot uitdrukking te

brengen over specifieke aangelegenheden dan kan dat worden gerapporteerd in een afzonderlijke paragraaf "Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde eisen". Hiertoe wordt een afzonderlijke paragraaf opgenomen in de controleverklaring na de 'Verklaring over andere informatie' en vóór de beschrijving van de verantwoordelijkheden met betrekking tot de jaarrekening. Zie verder voor de uitwerking hiervan [paragraaf 5.10](#).

De baten en lasten met betrekking tot de specifieke uitkeringen maken ook deel uit van de jaarrekening als geheel.

5.9 Bevestiging bij de jaarrekening

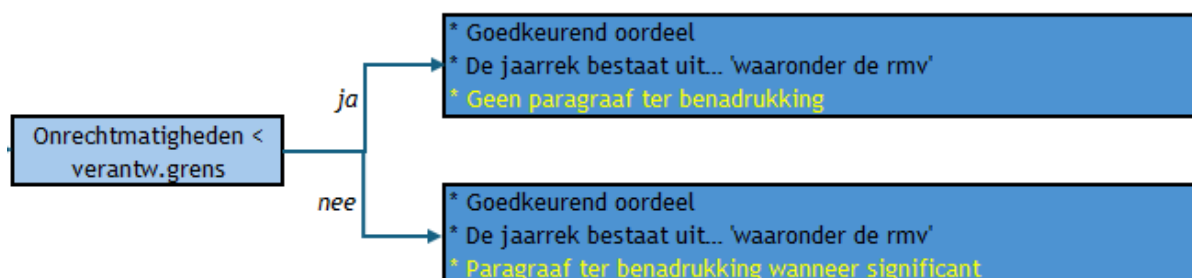
Bij de afronding van de controle verkrijgt de accountant van het dagelijks bestuur een bevestiging bij de jaarrekening met daarin een opsomming van de ongecorrigeerde controleverschillen in de jaarrekening. De accountant rapporteert deze ongecorrigeerde controleverschillen in het accountantsverslag en neemt deze mee in de oordeelsvorming en de strekking van het oordeel.

5.10 Rapportering door de accountant

5.10.1 Scenario's controleverklaring

In het geval er sprake is van materiële afwijkingen in de rechtmatigheidsverantwoording of als belangrijke informatie over de rechtmatigheid ontbreekt in de jaarrekening, of als de accountant onvoldoende controle-informatie met betrekking tot de rechtmatigheidsverantwoording kan verkrijgen, kan dat voor de accountant een reden zijn voor een aanpassing van het oordeel conform Standaard 705 dan wel benadrukking van bepaalde aangelegenheden in de controleverklaring conform Standaard 706. Zie bijlage 1 voor nadere uitwerking van scenario's.

Hieronder zijn twee verschillende scenario's uitgewerkt en wordt inhoudelijk ingegaan op deze scenario's.



Voor beide scenario's geldt het volgende uitgangspunt ten aanzien van de weging van de begrotingsafwijkingen in samenhang met de andere rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden:

- Bij de beoordeling of het totaal aan rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden (*individueel of tezamen te evalueren*) de verantwoordingsgrens of de materialiteit overschrijdt gaat de accountant uit van de door het dagelijks bestuur gerapporteerde bruto begrotingsafwijkingen.
- Bij de overweging inzake de oordeelsvorming (*goedkeurend of andersluidend*) en/of de accountant in de controleverklaring een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden opneemt betreft de accountant de toelichting in de rechtmatigheidsverantwoording omtrent de in afstemming met de volksvertegenwoordiging geaccepteerde begrotingsoverschrijdingen. De weging voor het oordeel dan wel benadrukking van bepaalde aangelegenheden ziet dan toe op de per saldo netto begrotingsoverschrijdingen.
- De controleverklaring bevat op basis van artikel 213, lid 3, sub b Gemeentewet / artikel 217, lid 3, sub b Provinciewet tevens een direct oordeel van de accountant of de baten en lasten, alsmede de balansmutaties met betrekking tot specifieke uitkeringen als bedoeld in artikel 17 FVV rechtmatig tot stand zijn gekomen. Dit directe oordeel ziet alleen op de specifieke uitkeringen en

ondervindt geen invloed van een eventuele paragraaf ter benadrukking zoals bedoeld in scenario 2.

Scenario 1 (zie bijlage x.1)

Het totaal van de door het dagelijks bestuur geconstateerde en gerapporteerde rechtmatigheidsfouten en/of -onduidelijkheden (totalen individueel en tezamen te evalueren) ligt onder de verantwoordingsgrens en is correct verantwoord in de rechtmatigheidsverantwoording.

Dit scenario leidt tot een goedkeurend oordeel en vraagt geen verdere benadrukking in de controleverklaring omdat het totaal van de geconstateerde rechtmatigheidsfouten en/of -onduidelijkheden onder de verantwoordingsgrens ligt.

Scenario 2 (zie bijlage x.2)

Het totaal van de door het dagelijks bestuur geconstateerde en gerapporteerde niet-acceptabele rechtmatigheidsfouten en/of -onduidelijkheden (totalen individueel en tezamen te evalueren) ligt op of boven de verantwoordingsgrens en is correct verantwoord in de rechtmatigheidsverantwoording.

Dit scenario leidt tot een goedkeurend oordeel en een paragraaf ter benadrukking in de controleverklaring van het feit dat het totaal van de niet-acceptabele rechtmatigheidsfouten en/of -onduidelijkheden boven de verantwoordingsgrens uitkomt.

5.10.2 Format tekst controleverklaring

De tekst van de controleverklaring wijzigt inhoudelijk door de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording. De accountant geeft een getrouwheidsoordeel af bij de jaarrekening als geheel. Het oordeel bij de jaarrekening zal als volgt gaan luiden:

Oordeel

Naar ons oordeel geeft 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 verantwoordinggrens, in overeenstemming met het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV) / Waterschapsbesluit.

De jaarrekening bestaat uit:¹⁸

- 1 Het overzicht van baten, lasten en balansmutaties over JJJJ;
- 2 De balans per 31 december JJJJ;
- 3 De toelichting met een overzicht van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen;
- 4 De rechtmatigheidsverantwoording¹⁹ over JJJJ;
- 5 De sisa-bijlage met de verantwoordingsinformatie over specifieke uitkeringen; en
- 6 De bijlage met het overzicht van de gerealiseerde baten en lasten per taakveld.

Als de accountant een goedkeurend oordeel afgeeft bij de jaarrekening en het dagelijks bestuur rapporteert onrechtmatigheden in de rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening, kan de accountant een benadrukkingsparagraaf opnemen in de controleverklaring. Indien van toepassing zal de benadrukking als volgt luiden:

¹⁸ Opsomming componenten van het opdrachtobject laten aansluiten op de eisen die het stelsel van financiële verslaggeving (zie ook art. 213, lid 3 Gemeentewet en art. 24, lid 3 BBV) stelt en de keuzes die daarbinnen door de gemeente zijn gemaakt. I.h.b. ook aandacht voor bepaalde bijlagen. Verwijzing naar financiële overzichten elders in de jaarstukken kan geschieden met behulp van paginanummers.

¹⁹ De rechtmatigheidsverantwoording met daarin de rechtmatigheidsverantwoording van het college is op basis van artikel 24, lid 3 BBV een verplichte toelichting.

[Indien van toepassing: Benadrukking van (bijv. verantwoorde niet-rechtmatige totstandkoming van ...)]²⁰

Wij vestigen de aandacht op de rechtmatigheidsverantwoording die in gaat op de financiële rechtmatigheid van de baten, lasten en balansmutaties in de jaarrekening, op pagina xx in de jaarrekening, waarin [omstandigheden benoemen...., bijvoorbeeld dat het dagelijks bestuur er in JJJJ niet in is geslaagd om aan nader te benoemen wet- en regelgeving / verordeningen te voldoen en (materiële) onrechtmatigheden rapporteert. Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.]

Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten

Ingevolge artikel 213, lid 3, sub b Gemeentewet hebben wij onderzocht of de baten en lasten, alsmede de balansmutaties met betrekking tot specifieke uitkeringen als bedoeld in artikel 17 van de Financiële-verhoudingswet (hierna: de specifieke uitkeringen) rechtmatig tot stand zijn gekomen.

Naar ons oordeel zijn de baten en lasten, alsmede de balansmutaties over JJJJ met betrekking tot de specifieke uitkeringen in alle van materieel belang zijnde aspecten rechtmatig tot stand gekomen in overeenstemming met ... (benoemen referentiekader)²¹.

Het college van burgemeester en wethouders is verantwoordelijk voor het rechtmatig tot stand komen van de baten en lasten alsmede de balansmutaties met betrekking tot de specifieke uitkeringen, in overeenstemming met (benoemen referentiekader). In dit kader is het college van burgemeester en wethouders tevens verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het college van burgemeester en wethouders noodzakelijk acht om de naleving van die relevante wet- en regelgeving mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.

Het is onze verantwoordelijkheid een redelijke mate van zekerheid te krijgen voor ons oordeel ingevolge artikel 213, lid 3, sub b Gemeentewet. Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens Nederlands recht, waaronder de Nederlandse controlestandaarden, het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado) en de Nota Verwachtingen Accountantscontrole sisa JJJJ. Onze controle bestond onder andere uit:

- Het identificeren en inschatten van de risico's dat baten en lasten alsmede de balansmutaties met betrekking tot de specifieke uitkeringen als gevolg van fouten of fraude niet in alle van materieel belang zijnde aspecten rechtmatig tot stand zijn gekomen, het in reactie op deze risico's bepalen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel;
- Het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel controlewerkzaamheden te selecteren die passend zijn in de omstandigheden. Deze werkzaamheden hebben niet als doel om een oordeel uit te spreken over de effectiviteit van de interne beheersing van de decentrale overheid;
- Het evalueren of de baten en lasten alsmede de balansmutaties met betrekking tot de specifieke uitkeringen in alle van materieel belang zijnde aspecten rechtmatig tot stand zijn gekomen.

²⁰ Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. In de rechtmatigheidsverantwoording kan op correcte wijze over de gevallen van het niet-naleven van relevante wet- en regelgeving zijn beschreven. In dergelijke gevallen kan de accountant in een benadrukkingsparagraaf specifiek verwijzen naar de rechtmatigheidsverantwoording en daarmee de aandacht van de beoogde gebruikers richten op de beschrijving van afwijkingen van materieel belang. Deze paragraaf wordt toegepast als het oordeel van de accountant niet wordt beïnvloed. Als het oordeel wel wordt beïnvloed zal de accountant aanvullende toelichting op het aangepaste oordeel opnemen onder de basis voor het oordeel (met beperking).

²¹ De vereisten aan de specifieke uitkeringen bij en krachtens artikel 58a BBV en de Financiële-verhoudingswet (de invulwijzer sisa).

Benadrukkingsparagraaf

In de rechtmatigheidsverantwoording kan op correcte wijze de gevallen van het niet-naleven van relevante wet- en regelgeving zijn beschreven. In dergelijke gevallen overweegt de accountant in een benadrukkingsparagraaf specifiek te verwijzen naar de rechtmatigheidsverantwoording om daarmee de aandacht van de beoogde gebruikers te richten op de beschrijving van afwijkingen van materieel belang. Deze paragraaf wordt toegepast als het oordeel van de accountant niet wordt beïnvloed. Als het oordeel wel wordt beïnvloed zal de accountant aanvullende toelichting op het aangepaste oordeel opnemen onder de basis voor het oordeel (met beperking).

De accountant blijft bevindingen ten aanzien van de interne beheersing zowel in de managementletter/boardletter als (samengevat) in het accountantsverslag rapporteren, inclusief conform de controleverordening c.q. het controleprotocol de niet-gecorrigeerde verschillen.

6 Fouterstel ingeval van niet-getrouwe rechtmatigheidsverantwoording in jaarrekening 20xx

Wat te doen indien na het vaststellen, door het hoogste orgaan van de decentrale overheid, van de jaarrekening wordt geconstateerd dat de rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening 20xx een materiële fout bevat (onjuist en/of niet volledig)? Bijvoorbeeld indien blijkt dat rechtmatigheidsfouten (bijvoorbeeld inzake het begrotingscriterium en het voorwaarden criterium) niet getrouw in de rechtmatigheidsverantwoording 20xx zijn opgenomen.

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.

De controleverklaring vormt een onlosmakelijk geheel²² van de bestuurlijke vaststelling van de jaarstukken van de decentrale overheid (artikel 197, lid 3 Gemeentewet, artikel 201, lid 3 Provinciewet, artikel 103, lid 3 Waterschapswet)²³. Daarnaast is het praktisch niet mogelijk om een controleverklaring in te trekken en een herziene controleverklaring te verstrekken bij een gewijzigde jaarverantwoording.

Artikel 9 lid 1 VGBA is relevant in het kader van het fouterstel. Dit artikel luidt als volgt:

1. Indien de accountant betrokken is bij of in verband wordt gebracht met informatie die materieel onjuist, onvolledig of misleidend is:
 - a neemt de accountant een maatregel gericht op het wegnemen van de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding; of
 - b voegt de accountant aan deze informatie een mededeling toe waarin de accountant de onjuistheid, onvolledigheid of misleiding aan de beoogde gebruikers van de informatie kenbaar maakt.

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 fouterstel is afhankelijk van de aard van onrechtmatigheid:

- Begrotingscriterium kan leiden tot begrotingsonrechtmatigheden die niet juist of niet volledig zijn opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording van jaar (t-1). In dat geval leidt fouterstel tot het opnemen van een extra toelichting in de eerstvolgende jaarrekening (t).
- Voorwaarden criterium kan leiden tot aanbestedingsonrechtmatigheden die onjuist of onvolledig zijn verwerkt in de rechtmatigheidsverantwoording. Dit fouterstel ziet toe op een onrechtmatige beheershandeling, die heeft geleid tot een materieel omvangrijk inkoopcontract. Het dagelijks bestuur heeft de (geschatte) contractwaarde niet onder de Niet uit de balans blijvende verplichtingen opgenomen en/of niet als rechtmatigheidsfout opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording (t-1). In dat geval dient fouterstel plaats te vinden in de eerstvolgende jaarrekening (t)²⁴, dat ziet op het opnemen van een extra toelichting over de aanbestedingsfout (t-1).

Voor een materiële fout in de rechtmatigheidsverantwoording (t-1) dient de accountant erop toe te zien dat het dagelijks bestuur de geconstateerde fout juist en volledig herstelt én toelicht in de eerstvolgende jaarrekening, omdat dit relevante informatie is voor alle gebruikers van de jaarrekening. De accountant verwijst met een **benadrukkingsparagraaf** in de controleverklaring bij de

²² [Zie artikelen 189-201 Gemeentewet wetten.nl - Regeling - Gemeentewet - BWBR0005416 \(overheid.nl\) en artikelen 193-206 Provinciewet wetten.nl - Regeling - Provinciewet - BWBR0005645 \(overheid.nl\)](#)

²³ [Dit geldt ook voor gemeenschappelijke regelingen.](#)

²⁴ [Bijvoorbeeld in de rechtmatigheidsverantwoording van het eerstvolgende jaar.](#)

eerstvolgende jaarrekening (t) naar dit herstel en de extra toelichting in desbetreffende jaarrekening (t).

Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden - toelichting inzake fouten in rechtmatigheidsverantwoording jaar t-1

Wij vestigen de aandacht op de toelichting in de jaarrekening t inzake fouten in de rechtmatigheidsverantwoording t-1, die na vaststelling van de jaarrekening t-1 bekend zijn geworden op pagina (paginanummer).

[indien het in de rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening t-1, verantwoorde bedrag onrechtmatigheden $\geq$ verantwoordingsgrens: Het college van burgemeester en wethouders / gedeputeerde staten / dagelijks bestuur heeft toegelicht dat in de rechtmatigheidsverantwoording zoals opgenomen in de jaarrekening t-1 de rechtmatigheidsfouten [te specificeren naar aard van de onrechtmatigheden, bijvoorbeeld begrotingsonrechtmatigheid, aanbestedingsonrechtmatigheid] voor een bedrag ad € <X> te laag zijn weergegeven. Rekening houdend met deze rechtmatigheidsfouten bedroeg de omvang van de in de jaarrekening t-1 verantwoorde baten en lasten alsmede de balansmutaties die niet rechtmatig tot stand zijn gekomen in totaal € <Y>. Dit bedrag is gelijk aan/overschrijdt de verantwoordingsgrens voor jaarrekening t-1 ad € <Z>].

[indien in de rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening t-1, is vermeld dat geen sprake is van onrechtmatigheden die individueel of gezamenlijk de verantwoordingsgrens overschrijden: Het college van burgemeester en wethouders / gedeputeerde staten / dagelijks bestuur heeft toegelicht dat in de rechtmatigheidsverantwoording zoals opgenomen in de jaarrekening t-1, ten onrechte is vermeld dat geen sprake is van rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden die individueel of gezamenlijk de verantwoordingsgrens overschrijden. Bij de evaluatie van de rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden zijn ten onrechte de volgende rechtmatigheidsfouten [te specificeren naar aard van de onrechtmatigheden, bijvoorbeeld begrotingsonrechtmatigheid, aanbestedingsonrechtmatigheid] voor een bedrag ad € <X> niet verantwoord. Rekening houdend met deze onrechtmatigheden bedroegen de rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden over t-1 in totaal € <Y>. Dit bedrag is gelijk aan/hoger dan de verantwoordingsgrens voor jaarrekening t-1 ad € <Z>]

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.

Als het dagelijks bestuur deze toelichting niet opneemt in de eerstvolgende jaarrekening (t) dan bespreekt de accountant deze situatie met de volksvertegenwoordiging en handelt conform de beginselen in de VGBA.

De accountant zal deze onvolledigheid meewegen bij de foutevaluatie en oordeelsvorming in de controleverklaring over de getrouwheid van deze jaarrekening (t). Met het niet opnemen van de extra toelichting op het fouterstel in jaarrekening (t) wordt de materiele fout in de jaarrekening (t-1) niet hersteld. Aangezien deze onvolledigheid toeziet op bedragen en/of toelichtingen uit voorgaande jaren die niet tot uitdrukking komen in de jaarrekening (t) kan de accountant deze afwijking niet meewegen bij de foutevaluatie en oordeelsvorming over jaarrekening (t). Dit scenario zal daarom weliswaar leiden tot een goedkeurend oordeel bij de eerstvolgende jaarrekening (t), maar het raakt wel de controleverklaring. De accountant vermeldt het ontbreken van de toelichting over deze geconstateerde materiële fout in de rechtmatigheidsverantwoording (t-1) in een **paragraaf inzake overige aangelegenheden** in de controleverklaring bij de jaarrekening (t). Hiermee neemt de accountant in lijn met artikel 9 lid 1 VGBA een maatregel die gericht is om de materiele onjuistheid in de rechtmatigheidsverantwoording, die is opgenomen in de jaarrekening (t-1), te herstellen.

De accountant zal daarnaast altijd in het accountantsverslag over de geconstateerde materiële fout(en) communiceren met het dagelijks bestuur en de volksvertegenwoordiging.

Paragraaf inzake overige aangelegenheden – ontbreken toelichting inzake fouten in rechtmatigheidsverantwoording jaar t-1

Wij vestigen de aandacht op fouten in de rechtmatigheidsverantwoording t-1, die na vaststelling van de jaarrekening t-1 bekend zijn geworden.

[indien het in de rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening t-1, verantwoorde bedrag onrechtmatigheden $\geq$ verantwoordingsgrens: In de rechtmatigheidsverantwoording zoals opgenomen in de jaarrekening t-1 zijn rechtmatigheidsfouten *[te specificeren naar aard van de onrechtmatigheden, bijvoorbeeld begrotingsonrechtmatigheid, aanbestedingsonrechtmatigheid]* voor een bedrag ad € <X> te laag weergegeven. Rekening houdend met deze rechtmatigheidsfouten bedroeg de omvang van de in de jaar t-1 verantwoorde baten en lasten alsmede de balansmutaties die niet rechtmatig tot stand zijn gekomen in totaal € <Y>. Dit bedrag is gelijk aan / overschrijdt de verantwoordingsgrens voor jaarrekening t-1 ad € <Z>].

[[indien in de rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening t-1, is vermeld dat geen sprake is van onrechtmatigheden die individueel of gezamenlijk de verantwoordingsgrens overschrijden: In de rechtmatigheidsverantwoording zoals opgenomen in de jaarrekening t-1, is ten onrechte vermeld dat geen sprake is van rechtmatigheidsfouten *[te specificeren naar aard van de onrechtmatigheden, bijvoorbeeld begrotingsonrechtmatigheid, aanbestedingsonrechtmatigheid]* die individueel of gezamenlijk de verantwoordingsgrens overschrijden. Bij de evaluatie van de rechtmatigheidsfouten zijn ten onrechte de volgende rechtmatigheidsfouten *[te specificeren naar aard van de onrechtmatigheden, bijvoorbeeld begrotingsonrechtmatigheid, aanbestedingsonrechtmatigheid]* voor een bedrag ad € <X> niet verantwoord. Rekening houdend met deze onrechtmatigheden bedroegen de rechtmatigheidsfouten over t-1 in totaal € <Y>. Dit bedrag is gelijk aan/hoger dan de verantwoordingsgrens voor jaarrekening t-1 ad € <Z>].

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.

Bijlage 1 Scenario's controleverklaring

SCENARIO 1:

- **Rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden (*totalen individueel en tezamen te evalueren*) < verantwoordingsgrens**

CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT

Aan: de gemeenteraad van de gemeente / provinciale staten van de provincie / algemeen bestuur van het waterschap... (naam gemeente / provincie / waterschap)

Verklaring over de in de jaarstukken opgenomen jaarrekening 20xx

Ons oordeel

Wij hebben de jaarrekening 20xx van gemeente / provincie waterschap ... (naam gemeente / provincie / waterschap) te ... ((statutaire) vestigingsplaats) gecontroleerd.

Naar ons oordeel geeft de in de jaarstukken opgenomen jaarrekening een getrouw beeld van zowel de grootte en de samenstelling van de baten en lasten over 20xx alsmede van het vermogen van de gemeente/provincie / waterschap ... (naam gemeente/provincie / waterschap) op 31 december 20xx in overeenstemming met het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV) / Waterschapsbesluit.

De jaarrekening bestaat uit:

- 1 het overzicht van baten en lasten over 20xx;
- 2 de balans per 31 december 20xx;
- 3 de toelichting met een overzicht van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen, waaronder de rechtmatigheidsverantwoording van het college van burgemeester en wethouders / gedeputeerde staten / dagelijks bestuur over de financiële rechtmatigheid van baten, lasten en balansmutaties over 20xx;
- 4 de sisa-bijlage met de verantwoordingsinformatie over specifieke uitkeringen; en
- 5 de bijlage met het overzicht van de gerealiseerde baten en lasten per taakveld.

[..]

Beschrijving van verantwoordelijkheden met betrekking tot de jaarrekening

Verantwoordelijkheden van het college van burgemeester en wethouders / gedeputeerde staten en het dagelijks bestuur voor de jaarrekening

Het college van burgemeester en wethouders / gedeputeerde staten / dagelijks bestuur is verantwoordelijk voor het opmaken en getrouw weergeven van de jaarrekening in overeenstemming met het BBV. Het college van burgemeester en wethouders / gedeputeerde staten / dagelijks bestuur is ook verantwoordelijk voor de financiële rechtmatigheid van de in de jaarrekening verantwoorde baten en lasten alsmede de balansmutaties, in overeenstemming met de begroting en met de in de relevante wet- en regelgeving, waaronder verordeningen, opgenomen bepalingen, zoals opgenomen in (benoemen referentiekader) en voor het getrouw toelichten van de financiële rechtmatigheid in de jaarrekening.

In dit kader is het college van burgemeester en wethouders / gedeputeerde staten tevens verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het college van burgemeester en wethouders / gedeputeerde staten / dagelijks bestuur noodzakelijk acht om het opmaken van de jaarrekening en de naleving van het normenkader voor de financiële rechtmatigheid mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.

Bij het opmaken van de jaarrekening moet het college van burgemeester en wethouders / gedeputeerde staten / dagelijks bestuur de veronderstellingen inzake de financiële risico's in relatie tot de financiële positie onderbouwen en afwegen of de gemeente / provincie / waterschap in staat is de financiële risico's vanuit de reguliere exploitatie en onverwachte tegenvallers financieel op te vangen zonder tussenkomst van de toezichthouder. Het college van burgemeester en wethouders / gedeputeerde staten / dagelijks bestuur moet gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de financiële risico's kunnen worden opgevangen toelichten in de jaarrekening.

Gemeenteraad / provinciale staten / dagelijks bestuur is verantwoordelijk voor het vaststellen van het normenkader voor de financiële rechtmatigheid en het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving van de gemeente / provincie / waterschap.

SCENARIO 2:

- **Rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden (*totalen individueel en tezamen te evalueren*) $\geq$ verantwoordingsgrens en deze zijn om die reden toegelicht in de rechtmatigheidsverantwoording**

CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT

Aan: de gemeenteraad van de gemeente / provinciale staten van de provincie / algemeen bestuur van het waterschap... (naam gemeente / provincie / waterschap)

Verklaring over de in de jaarstukken opgenomen jaarrekening 20xx

Ons oordeel

Wij hebben de jaarrekening 20xx van de gemeente / provincie / algemeen bestuur van het waterschap..... (naam gemeente / provincie / waterschap) te ... ((statutaire) vestigingsplaats) gecontroleerd.

Naar ons oordeel geeft de in de jaarstukken opgenomen jaarrekening een getrouw beeld van zowel de grootte en de samenstelling van de baten en lasten over 20xx alsmede van het vermogen van de gemeente / provincie / waterschap... (naam gemeente / provincie / waterschap) op 31 december 20xx in overeenstemming met het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV) / Waterschapsbesluit.

De jaarrekening bestaat uit:

- 1 het overzicht van baten en lasten over 20xx;
- 2 de balans per 31 december 20xx;
- 3 de toelichting met een overzicht van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen, waaronder de rechtmatigheidsverantwoording van het college van burgemeester en wethouders / gedeputeerde staten / dagelijks bestuur over de financiële rechtmatigheid van baten, lasten en balansmutaties over 20xx;
- 4 de sisa-bijlage met de verantwoordingsinformatie over specifieke uitkeringen; en
- 5 de bijlage met het overzicht van de gerealiseerde baten en lasten per taakveld.

[..]

Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden - rechtmatigheidsverantwoording

Wij vestigen de aandacht op het onderdeel rechtmatigheidsverantwoording in de toelichting op de jaarrekening op pagina ... (paginanummer). Het college van burgemeester en wethouders / gedeputeerde staten / dagelijks bestuur heeft in deze rechtmatigheidsverantwoording toegelicht dat een deel van de verantwoorde baten en lasten, alsmede de balansmutaties niet rechtmatig tot stand is gekomen. Het totaal aan geconstateerde afwijkingen (rechtmatigheidsfouten), voor een bedrag van in totaal € ... (*bedrag rechtmatigheidsfouten individueel of tezamen - benoemen – specifiek maken*) en/of het totaal aan geconstateerde onduidelijkheden van in totaal €... (*bedrag onduidelijkheden individueel of tezamen - benoemen – specifiek maken*), ligt (liggen) op/boven de door gemeenteraad / provinciale staten / algemeen bestuur vastgestelde verantwoordingsgrens. Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.

[..]

Beschrijving van verantwoordelijkheden met betrekking tot de jaarrekening

Verantwoordelijkheden van het college van burgemeester en wethouders / gedeputeerde staten / dagelijks bestuur voor de jaarrekening

Het college van burgemeester en wethouders / gedeputeerde staten / dagelijks bestuur is verantwoordelijk voor het opmaken en getrouw weergeven van de jaarrekening in overeenstemming met het BBV / Waterschapsbesluit. Het college van burgemeester en wethouders / gedeputeerde staten / dagelijks bestuur is ook verantwoordelijk voor de financiële rechtmatigheid van de in de jaarrekening verantwoorde baten en lasten alsmede de balansmutaties, in overeenstemming met de begroting en met de in de relevante wet- en regelgeving, waaronder verordeningen, opgenomen bepalingen, zoals opgenomen in (benoemen referentiekader) en voor het getrouw toelichten van de financiële rechtmatigheid in de jaarrekening.

In dit kader is het college van burgemeester en wethouders / gedeputeerde staten / dagelijks bestuur tevens verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het college van burgemeester en wethouders / gedeputeerde staten / dagelijks bestuur noodzakelijk acht om het opmaken van de jaarrekening en de naleving van het normenkader voor de financiële rechtmatigheid mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fouten of fraude.

Bij het opmaken van de jaarrekening moet het college van burgemeester en wethouders / gedeputeerde staten / dagelijks bestuur de veronderstellingen inzake de financiële risico's in relatie tot de financiële positie onderbouwen en afwegen of de gemeente/provincie / waterschap in staat is de financiële risico's vanuit de reguliere exploitatie en onverwachte tegenvallers financieel op te vangen zonder tussenkomst van de toezichthouder. Het college van burgemeester en wethouders / gedeputeerde staten / dagelijks bestuur moet gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de financiële risico's kunnen worden opgevangen toelichten in de jaarrekening.

Gemeenteraad / provinciale staten / algemeen bestuur is verantwoordelijk voor het vaststellen van het normenkader voor de financiële rechtmatigheid en het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving van de gemeente / provincie / waterschap.

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Mercuriusplein 3
2132 HA Hoofddorp
Postbus 242
2130 AE Hoofddorp

T 088 4960 301
E nba@nba.nl
I www.nba.nl