

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

**INGETROKKEN PER 6 MAART 2018**

**NBA Alert 39**  
**Sociaal Domein 2015**  
21 juni 2016

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants

The logo for the Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) consists of a thick black horizontal bar above the letters 'NBA' in a bold, sans-serif font.

INGETROKKEN PER 6 MAART 2018

**Status NBA Alert**

Een NBA Alert wordt uitgebracht naar aanleiding van een nieuwe ontwikkeling. Deze publicatie kan vooruitlopen op een wijziging in een verordening, een nader voorschrift of eventueel tot NBA-vaktechnische toelichtingen. Een NBA Alert vervalt altijd na één jaar tenzij de looptijd expliciet wordt verlengd.

## Sociaal Domein 2015

### Inhoudsopgave

<b>1</b>	<b>Inleiding</b>	<b>4</b>
<b>2</b>	<b>Reikwijdte van de NBA Alert</b>	<b>5</b>
<b>3</b>	<b>Zorg in natura</b>	<b>6</b>
<b>4</b>	<b>Persoonsgebonden budgetten (PGB's)</b>	<b>9</b>
<b>5</b>	<b>Jaarrekeningproces en verantwoording aan toezichthouders vóór 15 juli</b>	<b>13</b>
<b>6</b>	<b>Samenvattend</b>	<b>15</b>

INGETROKKEN PER 6 MAART 2018

## 1 Inleiding

Gemeenten en gemeentelijke samenwerkingsverbanden (hierna: 'gemeenten') leggen in hun jaarrekening 2015 voor het eerst verantwoording af over de bestedingen voor de door het Rijk gedecentraliseerde taken op het gebied van jeugdhulp en maatschappelijke ondersteuning. Naar schatting geven de gemeenten ca. € 7,4 miljard uit aan jeugdhulp en maatschappelijke ondersteuning: ongeveer € 6,2 miljard hiervan heeft betrekking op zorg in natura en ongeveer € 1,2 miljard op persoonsgebonden budgetten (PGB) betalingen door de Sociale Verzekeringsbank (SVB). Deze geldstromen maken een omvangrijk onderdeel uit van de lasten in de jaarrekeningen van de gemeenten. Gemiddeld ca. 7,8 % voor zorg in natura en ca. 1,5 % voor PGB. Daarmee vormen zij een relevant onderdeel van de getrouwheids- en rechtmatigheidscontrole van deze jaarrekeningen.

Voor de verantwoording van de getrouwe en rechtmatige besteding is de gemeente mede afhankelijk van de informatiestromen van derden. Op drie onderwerpen blijken er in de praktijk knelpunten. Deze onderwerpen hebben ook gevolgen voor de accountantscontrole. Het betreft:

- 1 de onderbouwing van de bestedingen van de geleverde zorg in natura door zorgaanbieders;
- 2 de onderbouwing van de bestedingen van de verrichte betalingen voor PGB's door de Sociale Verzekeringsbank (SVB); en
- 3 de tijdigheid van de aanlevering van voorgenoemde controle-informatie, waaronder verantwoordingen met controleverklaringen, door de zorgaanbieders en de SVB in relatie tot de bepaling in de Gemeentewet dat de door de raad vastgestelde jaarrekening met controleverklaring voor 15 juli bij de provincie moet zijn ingediend.

Deze NBA Alert gaat in op enkele belangrijke vraagstukken in de gemeentelijke accountantscontrole en de oordeelsvorming op grond daarvan, die samenhangen met deze drie knelpunten. Bij het opstellen van deze alert is gebruik gemaakt van een werkdocument met nadere informatie. Hoewel dit document geen onderdeel uitmaakt van de alert en geen formele status heeft, kan het stuk accountants in het veld relevante achtergrond informatie geven bij de alert (de NBA Alert is leidend t.o.v. het werkdocument). Desgewenst kan dit stuk door accountants in het veld opgevraagd worden bij de helpdesk van de NBA.

Relevant voor het begrip van deze NBA Alert zijn ook de eerdere brieven van de [NBA \(17 februari 2016\)](#), VNG (18 februari 2016) en BZK (19 februari 2016) aan de verschillende besturen en de Tweede Kamer, en de [Handreiking verantwoorden PGB's 2015 \(VWS\)](#) en [Handreiking verantwoorden zorg 2015 \(ISD\)](#). Over de afronding van het jaarrekeningproces hebben VNG en NBA op 12 april 2016 een gezamenlijke [brief](#) opgesteld.

## 2 Reikwijdte van de NBA Alert

Deze NBA Alert bevat aanwijzingen en overwegingen voor de accountants betrokken bij de controle van de jaarrekening van gemeenten specifiek voor het Sociaal Domein over 2015 en geeft aanwijzingen om de oordeelsvorming door deze accountants te ondersteunen.

De NBA Alert beoogt die accountants aanwijzingen en overwegingen te geven betrokken bij het specifieke onderdeel van de uitoefening van het accountantsberoep. NBA Alerts komen tot stand onder verantwoordelijkheid van de NBA. Verwacht wordt dat accountants kennisnemen van deze aanwijzingen en deze overwegingen 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 deze aanwijzingen. De NBA Alert heeft niet de status van beroepsreglementering.

INGETROKKEN PER 6 MARCH 2018

### 3 Zorg in natura

#### **Situatieschets**

Bij zorg in natura levert de zorgaanbieder zijn diensten aan de cliënt die recht heeft op zorg. In de meeste gevallen wordt het recht op zorg bepaald door de gemeente.

In veel gevallen is er sprake van een inkooprelatie tussen gemeente en zorgaanbieder waarbij de zorgaanbieder op basis van de overeengekomen prijs (p) maal de hoeveelheid geleverde zorg (q) factureert. In de praktijk komen ook andere varianten voor zoals een subsidierelatie of een inkooprelatie die niet op basis van  $p \times q$  wordt afgerekend, maar bijvoorbeeld op basis van een lumpsum. Deze laatste variant is dit jaar door gemeenten en zorgaanbieders uiteindelijk ook vaak toegepast in gevallen waarin het contract te complexe afspraken bevatte en/of het niet meer mogelijk bleek af te rekenen conform contract doordat (redelijkerwijs) niet meer was vast te stellen of de in rekening gebrachte zorg daadwerkelijk volledig was geleverd. Mits goed ingebed in de governance van de gemeente kan een dergelijke afrekening tot getrouwe lasten in de verantwoording en rechtmatige besteding leiden.

Ook kan het voorkomen dat de zorgaanbieder optreedt als serviceorganisatie (met name WMO en Jeugdzorg). Dit komt vooral voor als een gemeente in verband met privacy aspecten geen rol heeft met betrekking tot het vaststellen van het recht op zorg.

De beschrijving in dit hoofdstuk gaat vooral in op de inkooprelatie met facturatie op basis van  $p \times q$ . Het is belangrijk dat de gemeente vaststelt dat de in rekening gebrachte zorg ook daadwerkelijk (controleerbaar) is geleverd door de zorgaanbieder aan de cliënt.

In de meeste contracten tussen gemeenten en zorgaanbieders is geregeld dat de gemeente van de zorgaanbieders facturen en een productieverantwoording of -opgave ontvangt. De gemeente kan deze gegevens (aantal/omvang verleende zorg en prijs/tarief) controleren met behulp van de informatie in de eigen cliëntregistratie en bijvoorbeeld door:

- a het uitvoeren van tevredenheidsonderzoeken bij cliënten, informatie uit huisbezoeken of uit een klachtenregistratie;
- b informatie uit het herindicatieproces;
- c materiële controles bij de zorgaanbieder uit te voeren; en
- d gebruik te maken van de controleverklaring van een onafhankelijke accountant bij de productieverantwoording van de zorgaanbieder.

Daarnaast bevatten de meeste contracten tussen gemeenten en zorgaanbieders de bepaling dat de zorgaanbieder de productieopgave, op basis van een bepaald controleprotocol, laat controleren door een accountant. De rol van deze controle-informatie komt in dit hoofdstuk in het bijzonder aan de orde.

De mate waarin de accountant van de gemeente in staat zal zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de verantwoording van de lasten van de zorg in natura van een individuele gemeente is afhankelijk van de mate waarin een gemeente op controleerbare wijze kan aantonen dat de uitgaven rechtmatig tot stand zijn gekomen en de lasten van de zorg in natura getrouw zijn weergegeven. Dit wordt onder andere bepaald door de kwaliteit van de administratieve organisatie en de interne beheersing met betrekking tot het sociaal domein en de daarvan onderdeel uitmakende cliëntregistratie.

Ten aanzien van de beschikbaarheid van controle-informatie worden drie situaties onderscheiden (in alle drie de situaties los van de werkzaamheden door de accountant van de zorgaanbieder):

- 1 de gemeente heeft een adequate interne beheersing en cliëntregistratie;
- 2 de gemeente heeft in beperkte mate een adequate interne beheersing en cliëntregistratie; en
- 3 de gemeente heeft geen adequate interne beheersing en cliëntregistratie.

#### **Gevolgen voor de accountantscontrole**

In situatie 1 is de gemeente op basis van de eigen registratie en overige informatie in principe in staat de van de zorgaanbieder verkregen informatie te controleren en de in de gemeentelijke jaarrekening te verantwoorden lasten vast te stellen. Relevante onderdelen van de administratieve organisatie en de interne beheersing zijn:

- a het proces totstandkoming beschikking recht op zorg;
- b de cliëntregistratie;

- c de opdrachtverstrekking aan de zorgorganisatie;
- d de toets op de levering van de prestatie, aan de hand van een adequate klachtenregistratie, een bij de herindicatie of bij gesprekken met de cliënt (keukentafelgesprekken) zichtbaar vastgelegde bevestiging van de levering en/of aanvullend opgevraagde informatie;
- e de factuurcontrole; en
- f het proces van eindafrekening op basis van de door de zorgaanbieder ingediende productieopgave.

De accountant onderzoekt de opzet en het bestaan van de interne beheersmaatregelen en zal gezien de premisse bij dit scenario - concluderen dat de interne beheersing van de gemeente van voldoende niveau is om hierop te kunnen steunen. Hij zal toetsingen van deze maatregelen opzetten en uitvoeren, en voert aanvullend gegevensgerichte werkzaamheden uit. Voor zover schattingselementen een rol spelen bij het bepalen van de last in de jaarrekening houdt de accountant zich aan de vereisten van Standaard 540 uit de NV COS.

Bij de overige twee situaties is er in meer of mindere mate sprake van tekortkomingen in de interne beheersing van de gemeente. De interne beheersing van de gemeente is in deze situaties niet voldoende om de verantwoording van de zorgaanbieders te kunnen controleren. De accountant kan niet steunen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen in de gemeente en zal zijn werkzaamheden grotendeels gegevensgericht moeten inrichten of moeten steunen op de werkzaamheden van andere accountants. In het laatste geval zal, hoewel hierbij sterk wordt gesteund op het proces bij de uitvoeringsorganisatie en de controle daarvan door een andere accountant, het uitgangspunt blijven dat er sprake is van een inkooprelatie tussen gemeente en zorgaanbieder, met een derde partij aan wie de prestatie wordt geleverd, de cliënt.

De accountant die voor zijn controle wil steunen op werkzaamheden van de accountant van de zorgaanbieder met betrekking tot de productieverantwoording zal in Standaard 402, Standaard 600 en Standaard 610 in de daarin verwoorde vereisten aanwijzingen kunnen vinden om dit vakbekwaam en zorgvuldig te doen. Hierbij zijn de volgende kanttekeningen te plaatsen:

- a Gemeenten ontvangen vaak tientallen verantwoordingen van zorgaanbieders al dan niet met controleverklaringen. Het zal vaak niet zo zijn dat deze allemaal significant zijn voor de jaarrekening en dus dat hierop gesteund moet worden in het kader van de controle van de jaarrekening.  
De accountant kan als onderdeel van zijn risico-analyse nagaan welke zorgaanbieders significant zijn voor de gemeentelijke jaarrekening. De accountant zal hierbij ook aandacht moeten besteden aan het aandeel dat de significante verantwoordingen hebben met betrekking tot de totale uitgaven aan zorg in natura. Op grond daarvan zal hij moeten besluiten of hij alleen aandacht wil besteden aan de significante zorgaanbieders of dat hij ook wil steunen op een aantal niet-significante verantwoordingen. Ook kan het zo zijn dat andere werkzaamheden (bijvoorbeeld desk reviews) hem zekerheid kunnen verschaffen.
- b Waar de accountant wil steunen op een verklaring zal hij naar analogie van Standaard 600 moeten nagaan of hij voldoende waarborgen heeft met betrekking tot de onafhankelijkheid en de vakbekwaamheid van de accountants van de betreffende zorgaanbieders om hierop te kunnen steunen.
- c De accountant zal nagaan met welke materialiteit de controle bij de betreffende zorgaanbieder is verricht. Indien deze materialiteit groter is dan de materialiteit van de controle van de jaarrekening van de gemeente, dan zijn waarschijnlijk, naast de werkzaamheden om op de verklaring te kunnen steunen, aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden nodig om voldoende controlezekerheid te krijgen. Hierbij kan hij zich ook richten op informatie die beschikbaar is bij de gemeente, maar die op zich onvoldoende controlezekerheid verstrekt, maar dit gezamenlijk met de verklaring van de accountant van de zorginstelling wel doet.
- d Soms zal een procedure uit de standaarden op andere wijze ingevuld kunnen worden. Als voorbeeld: Het ligt niet voor de hand dat de accountant van de gemeente de accountant van de zorgaanbieder instructies stuurt. Daartegenover staat in het contract vaak dat de accountant van de zorgaanbieder gebruik moet maken van het landelijke IZA-controleprotocol of een specifiek controleprotocol van de gemeente. De accountant zal in een dergelijk geval moeten vaststellen dat het controleprotocol voor zijn doel voldoet.
- e De accountant zal inzicht willen krijgen in de controle en de bevindingen om te kunnen vaststellen of hij daadwerkelijk kan steunen op de werkzaamheden van de accountant van de zorgaanbieder. Dit naar analogie van Standaard 600.41. Gezien het grote aantal accountants dat soms wil steunen

op de verklaring van een accountant van een zorgaanbieder, ligt het niet altijd voor de hand dat hierover één op één communicatie plaatsvindt. In een dergelijk geval zal de accountant van de gemeente moeten vaststellen of en zo ja hoe hij op grond van generieke rapportages van de accountant van de zorgverlener het benodigde inzicht kan krijgen. Ook zal hij nadenken over de vraag of het nodig is een review uit te voeren bij de accountant en wanneer dit het geval is of een dergelijke review gezamenlijk met anderen kan worden uitgevoerd.

Ook de NBA-handreiking 1122 *Gevolgen voor de accountantscontrole van het uitbesteden van taken aan uitvoeringsorganisaties bij decentrale overheden* kan de accountant nuttige aanwijzingen geven hoe zijn controle in te richten, onder meer de passage over de eventuele organisatie van het reviewproces.

INGETROKKEN PER 6 MAART 2018



## 4 Persoonsgebonden budgetten (PGB's)

### **Situatieschets**

Sinds 2015 wordt de uitbetaling van het trekkingsrecht PGB in de Wmo en de Jeugdwet verplicht uitgevoerd door het Servicecentrum PGB van de SVB. De gemeente verstrekt de beschikkingen PGB, is verantwoordelijk voor een adequate cliëntregistratie van de beschikte PGB's en accordeert de zorgovereenkomst (inclusief maximaal tarief). Het Servicecentrum SVB controleert de zorgovereenkomsten arbeidsrechtelijk, toetst facturen en declaraties en betaalt uit aan de zorgverlener(s) of zorginstelling(en).

De kwaliteit van de cliëntregistratie, de administratieve organisatie en de interne beheersing zijn bepalend voor de mate waarin een gemeente op toetsbare wijze de getrouwheid en rechtmatige totstandkoming van de lasten PGB kan aantonen. Dit op zich is weer bepalend voor de mate waarin de accountant van de gemeente in staat zal zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de verantwoording van de lasten PGB.

Het Servicecentrum SVB legt verantwoording af over de uitbetaalde bedragen aan de gemeenten en de Auditdienst SVB<sup>1</sup> geeft daar een controleverklaring bij af. De wijze van verantwoording afleggen en de reikwijdte van de controle is vastgelegd in het 'Controle- en verantwoordingsprotocol trekkingsrecht PGB JW en Wmo 2015'.

Als gevolg van het transitiejaar zijn aanloopproblemen gesignaleerd bij de uitvoering van de PGB voor 2015. De aanloopproblemen zijn divers van aard en hebben onder meer betrekking op:

- a de achterstanden in de verwerking en totstandkoming van beschikkingen;
- b de autorisatie van geleverde prestaties door budgethouders;
- c onjuiste aanlevering van facturen of zorgovereenkomsten door budgethouders; en
- d de uit te voeren controles door de SVB.

Bij de onderlinge afstemming tussen gemeenten en de SVB, zoals benoemd in de stappen 1 tot en met 4 van de 'Handreiking voor de verantwoording van de PGB's 2015 in de jaarrekening van gemeenten' is vertraging ontstaan in de totstandkoming van de definitieve verantwoording trekkingsrechten PGB door de SVB naar gemeenten en daarmee ook de controleverklaring bij deze verantwoording. Deze verklaring is medio juni verstrekt door de Auditdienst SVB.

### **Gevolgen voor de accountantscontrole**

#### **Afstemming met SVB en controle door auditdienst SVB**

Bovengenoemde werkwijze zorgt voor attentiepunten bij de interne beheersing door de gemeenten van de PGB middelen alsmede voor de externe controles van de jaarrekening 2015 door de accountants van de gemeenten (zie ook stap 5 en 6 van de 'Handreiking voor de verantwoording van de PGB's 2015 in de jaarrekening van gemeenten'). Belangrijke aandachtspunten, naast de betrouwbaarheid van de cliëntregistratie bij de gemeente, zijn:

- a *De confirmatie tussen gemeente en de SVB over de omvang van de budgetten van cliënten*  
De accountant stelt vast dat tussen de gemeente en de SVB confirmatie heeft plaatsgevonden inzake de budgetten PGB van de verschillende cliënten. Hierbij stelt de accountant vast of eventuele verschillen zijn geanalyseerd en waar nodig zijn gecorrigeerd in de administratie van de gemeente. Dit is van belang om vast te kunnen stellen wat de maximale lasten PGB zijn voor de gemeente.

<sup>1</sup> Op basis van art. 49 Wet SUWI geeft de Auditdienst SVB een controleverklaring bij de jaarrekening SUWI van de SVB voor uiteindelijk de Tweede Kamer. Bij de auditdienst zijn overheidsaccountants, zoals bedoeld in de Verordening op de ledengroepen, werkzaam. In dit kader is art. 4 ViO van toepassing. E.e.a. is bedoeld overeenkomstig van toepassing te zijn voor de werkzaamheden en controleverklaring van de auditdienst i.v.m. PGB, komen verder aan de orde in de door NBA/COPRO goedgekeurde relevante controleprotocollen Trekkingsrecht PGB en verdere actie wordt nog formeel besproken. Voor de accountant van de gemeente zijn in dit verband relevante elementen van Standaarden 402 en 610 overeenkomstig van toepassing (zie ook punt h).

b *De confirmatie tussen gemeente en de SVB over de door de gemeente verstrekte voorschotten aan de SVB*

De accountant stelt vast dat tussen de gemeente en de SVB confirmatie heeft plaatsgevonden inzake de door de gemeente betaalde voorschotten en dat eventuele verschillen zijn geanalyseerd en waar nodig zijn gecorrigeerd in de administratie van de gemeente. Dit is van belang om zekerheid te krijgen over de uitgaande geldstroom bij de gemeente.

c *Beoordeling van de uitkomsten van het schattingsproces, voortvloeiend uit de stappen 1 tot en met 4 van de 'handreiking voor de verantwoording van de PGB's 2015 in de jaarrekening van gemeenten', ter bepaling van de daadwerkelijke uitnutting van de PGB's en daarmee de werkelijke lasten PGB en de hieraan gekoppelde balansposities*

Het kan voorkomen dat de PGB-houders niet het volledig toegekende PGB- bedrag besteden. Aan de hand van o.a. de beschikbare budgetuitnuttingsoverzichten, waaruit de verrichte bestedingen 2015 blijken, informatie op de Portal van de SVB en informatie verkregen uit de confirmatie tussen gemeente en SVB, kan de gemeente een inschatting maken van het percentage van de daadwerkelijke uitnutting van de PGB's. Daarbij kan de gemeente ook een inschatting maken van de werkelijke lasten PGB en de hieraan gerelateerde balansposities. De accountant beoordeelt het schattingsproces, de gehanteerde uitgangspunten en veronderstellingen, inclusief de onderbouwing van de analyse door de gemeente, conform Standaard 540. De gemeente ontvangt de verantwoording over de verrichte betalingen in 2015 van de SVB en de bijbehorende controleverklaring van de Auditdienst van de SVB. Daarnaast ontvangt zij een budgetoverzicht van de SVB waaruit de verrichte bestedingen 2015 blijken ter onderbouwing van de balanspositie en de inschatting van het percentage uitnutting van het PGB. Dit dient ter onderbouwing van de uitkomsten van het schattingsproces.

Het proces van jaarafsluiting en eindafrekening bij de SVB loopt tenminste door tot eind juni 2016 (zie ook stap 6 van de 'Handreiking voor de verantwoording van de PGB's 2015 in de jaarrekening van gemeenten').

d *De controle op de geleverde prestatie*

Inherent aan de systematiek van de PGB verstrekking, is dat de budgethouder de levering van de prestatie bevestigt. De veronderstelling hierbij is dat de PGB budgethouder alleen facturen indient voor de zorg die hij daadwerkelijk heeft ontvangen. Voor 2015 was de verplichte formele autorisatie van de facturen door de budgethouder nog niet geregeld<sup>2</sup>.

Inmiddels is bekend dat over 2015 door de SVB en door de Auditdienst, mede naar aanleiding van behandeling in de Tweede Kamer, geen controles zijn uitgevoerd op de formele autorisatie/handtekening van de ingediende facturen/declaraties door de PGB budgethouder. Als gevolg van de genoemde aanloopproblemen is het risico op onrechtmatige bestedingen aanwezig. Dit betreft niet de materiële controle op de geleverde prestatie door de gemeente. Uitgangspunt in de wetten is dat de gemeente, en niet de SVB, samen met de budgethouder verantwoordelijk is voor de rechtmatige besteding en inhoudelijk materiële controle van het budget inclusief de door de SVB verrichte betalingen (zie ook bijv. Controleprotocollen TR PGB, par. 1.2 blz. 5 en art. 2.3.6 Wmo over maatwerkvoorziening, in aanvulling op de Handreiking PGB blz. 5). Gemeenten kunnen invulling geven aan hun verantwoordelijkheid voor de materiële controle op de geleverde zorg door bijvoorbeeld huisbezoeken, keukentafelgesprekken, tevredenheidsonderzoeken, klachtenregistraties, herindicatiegesprekken (eventueel terug te vertalen naar de eerdere situatie) en navraag bij de budgethouder PGB omtrent de ontvangen zorg.

Voor de realisatie van toereikende controle-informatie is het van belang dat van bovengenoemde gesprekken, bezoeken, registraties etc. adequate vastleggingen aanwezig zijn in het cliëntdossier. Gebleken is echter dat dergelijke controles door de gemeente veelal niet hebben plaatsgevonden en herstelacties niet meer redelijkerwijs uitvoerbaar zijn.

Het in deze situatie dus niet daadwerkelijk kunnen vaststellen van de geleverde prestatie leidt tot een onzekerheid in de controle voor de getrouwheid en rechtmatigheid. De accountant zal moeten nagaan wat hiervan de gevolgen zijn voor zijn verklaring.

<sup>2</sup> Met ingang van 2016 is de autorisatie/handtekening door de budgethouder van de ingediende facturen/declaraties formeel geregeld voor de Wmo (artikel 2.3 Uitvoeringsregeling Wmo) en Jeugdwet.

e *De doorvertaling van de uitkomsten van de controleverklaring en controle door de Auditdienst van de SVB op de gecontroleerde verantwoordingen Jeugdwet en Wmo naar de fouten- en onzekerheden evaluatie inzake de lasten PGB van de individuele gemeenten*

Door de auditdienst SVB is een afkeurende verklaring gegeven bij de uitbetaling van de PGB's door de SVB. Deze afkeuring heeft met name betrekking op rechtmatigheidsaspecten van de uitbetaling (ontbreken documenten, incorrect Burgerservicenummer) en in mindere mate op fouten met betrekking tot de getrouwheid.

Als accountants geen andere controle informatie hebben met betrekking tot de uitbetaling dan zal dit leiden tot een onzekerheid in de controle met betrekking tot de PGB's voor zowel getrouwheid als rechtmatigheid. Daarvoor zijn de volgende redenen:

- i De auditdienst van de SVB heeft geen onderzoek gedaan naar de individuele gemeenten. De accountant weet dus niet of zijn gemeente beter of slechter scoort als het beeld zoals dat uit de controle van de auditdienst SVB naar voren komt;
- ii De auditdienst van de SVB heeft alleen de in 2015 gedane uitbetalingen gecontroleerd. De lasten in de jaarrekeningen van de gemeenten hebben echter ook betrekking op uitkeringen in 2016 met betrekking tot 2015.

Hoe een dergelijke onzekerheid het oordeel beïnvloedt is afhankelijk van de specifieke situatie bij een gemeente.

f *De verwerking van de door de SVB verrichte betalingen op ambtshalve budgetten*

In 2015 hebben in een aantal gevallen SVB betalingen plaatsgevonden, zonder dat hier (inclusief herstelacties achteraf) een door de gemeente geautoriseerde beschikking aan ten grondslag ligt. Dit heeft voor een aantal gemeenten geleid tot posten welke door de SVB in de budgetconfirmatie met gemeenten worden betiteld als "Budget niet bekend (bij gemeente, wel bij SVB als ambtshalve budget" en "Budget gemeente gelijk aan SVB budget, maar totaal budget hoger door ambtshalve budget". Deze problematiek is deels ontstaan doordat de Staatsecretaris, daartoe opgeroepen door de Tweede Kamer, SVB en gemeentes opdracht heeft gegeven over te gaan tot uitbetaling teneinde de zorg te garanderen.

Over de verwerking zijn eind april bestuurlijke afspraken gemaakt door VWS en VNG, zoals opgenomen in de Meicirculaire 2016 (par. 3.2 punt 9). De accountant stelt vast dat de besteding op deze ambtshalve budgetten, in overeenstemming met de Meicirculaire, zijn verwerkt als last in de jaarrekening van de gemeente, inclusief de controle van de gemeente op deze lasten.

g *Onvolledige controle kosten 2015 door auditdienst SVB*

De auditdienst SVB heeft slechts de in 2015 gedane uitgaven gecontroleerd (kasbasis). De controle op de uitgaven in 2016 die betrekking hebben op 2015 (relevant vanwege baten en lastenstelsel bij gemeenten) is onderdeel van de accountantscontrole 2016 bij de SVB en wordt dus niet betrokken in het oordeel over 2015.

Dit betekent dat de verklaring van de SVB geen zekerheid geeft over een deel van de lasten 2015. De accountants moeten hier rekening meer houden bij de evaluatie van hun controle. Voor dit deel is er dus waarschijnlijk ook een onzekerheid in de controle van de jaarrekening van de gemeente.

h *Review werkzaamheden auditdienst SVB*

De SVB is in het kader van de PGB's aan te merken als een uitvoeringsorganisatie voor de gemeentes. Om te kunnen steunen op de werkzaamheden van de SVB zullen accountants naar analogie van Standaard 402 dus inzicht moeten krijgen in de kwaliteit van de uitgevoerde werkzaamheden door de accountant van de SVB. In dit kader is door een aantal accountantsorganisaties overwogen om een gezamenlijke review met een terugkoppeling naar de individuele accountants uit te voeren.

Nu blijkt dat de verklaring van de Auditdienst van de SVB afkeurend is zal deze review niet worden uitgevoerd.

i *Oordeelvorming door de individuele accountant*

Het is de verantwoordelijkheid van de individuele accountant om zijn eigen oordeel met betrekking tot de jaarrekening te bepalen. In de afweging van de accountant zullen de volgende aspecten worden afgewogen:

- i heeft de onzekerheid en/of eventuele fouten over de gehele PGB populatie impact op het soort oordeel van de accountant? Of blijft dit, eventueel in combinatie met andere onzekerheden/fouten (o.a. mogelijk in verband met zorg in natura), binnen de geldende goedkeuringstolerantie voor de soort controleverklaring? De accountant zal bij de

oordeelvorming tevens nagaan in hoeverre deze onzekerheden/fouten van invloed zijn op de algehele onzekerheden/fouten evaluatie en de hierbij gehanteerde (uitvoerings)materialiteit (Standaard 450.6 ) en de noodzaak om eventueel aanvullende controles uit te voeren;

- ii* heeft de gemeente mitigerende maatregelen (informatie over facturen, informatie over levering zorg opgevraagd bij PGB budgethouder) genomen en/of zelfstandig werkzaamheden uitgevoerd ten aanzien van de uitnutting en inzet van de PGB budgetten waardoor er op alternatieve wijze voldoende relevante controle-informatie te verkrijgen is?

INGETROKKEN PER 6 MAART 2018

## 5 Jaarrekeningproces en verantwoording aan toezichthouders vóór 15 juli

Volgens artikel 200 Gemeentewet en artikel 17a Financiële-verhoudingswet zendt het college de door de raad vastgestelde jaarrekening en jaarverslag, vergezeld van de overige in [artikel 197 Gemeentewet](#) bedoelde stukken, binnen twee weken na vaststelling, maar in ieder geval vóór 15 juli van het jaar volgend op het begrotingsjaar aan gedeputeerde staten en het ministerie van BZK.

Daarnaast verdient de tijdige aanlevering van de SiSa-bijlage, als onderdeel van de jaarrekening, aandacht. Deze doorloopt op basis van art. 17a Financiële-verhoudingswet een afzonderlijk traject naar het Rijk. Op grond van art. 17b Financiële-verhoudingswet kunnen betalingen aan de gemeente worden opgeschort als die informatie niet tijdig binnen de termijn bij BZK aangeleverd wordt en/of kunnen door SZW bepaalde kortingen worden opgelegd. Ook daarom is het van belang dat de datum van 15 juli zal worden gehaald.<sup>3</sup>

Over dit jaarrekeningproces hebben VNG en NBA op 12 april 2016 ook een [gezamenlijke brief](#) opgesteld gericht op 'lokaal maatwerk' inzake aanpassingen planning jaarrekeningproces en eventueel 'parallel' behandelingstraject met het oog op het kritieke tijdpad naar de harde datum van 15 juli, in combinatie met 'wachten tenzij'.

Daarnaast moeten de gemeente en de accountant bij het bepalen van het kritieke pad rekening houden met de periode dat de jaarrekening tezamen met het (concept) verslag van de bevindingen, inclusief verklaring, ter inzage moeten liggen voor de raadsvergadering waarin zij worden behandeld. Op grond van artikel 197 Gemeentewet is deze periode twee weken. Het is dus belangrijk dat gemeente en accountant gezamenlijk kijken naar een realistische planning.

Gezien de problematiek van het tijdig beschikbaar komen van controle-informatie over zorg in natura en PGB voor de controle van de jaarrekening 2015 van de gemeente, kan het zijn dat de accountant die de jaarrekening van de gemeente controleert niet tijdig over voldoende en/of geschikte controle-informatie kan beschikken.

Uiteraard kan de accountant alleen zijn verslag van bevindingen (accountantsverslag) en zijn verklaring afgeven als de gemeente de jaarrekening heeft afgerond in overeenstemming met het BBV en hij vervolgens zijn controle en professionele oordeelsvorming heeft afgerond in overeenstemming met de beroepsregels.

Dit alles kan betekenen dat, ondanks een zorgvuldige planning door de gemeente en de accountant, door onvoorziene omstandigheden bij gemeenten of accountants en/of een combinatie van noodzakelijke stappen, het lokale proces niet tijdig voor alle gemeenten kan worden afgerond om het voor de gemeente mogelijk te maken de jaarrekening voor 15 juli in te dienen.

Hoewel de verklaring van de auditdienst SVB nu beschikbaar is kan het toch zo zijn dat nog niet alle informatie die nodig is nu al beschikbaar is. Er kunnen bijvoorbeeld nog controleverklaringen in het kader van zorg in natura ontbreken. De vraag is in hoeverre de accountant moet wachten op de ontbrekende controle-informatie of kan overgaan tot het afronden van de controle, de professionele oordeelsvorming en het vervolgens verstrekken van een controleverklaring. Bij deze afweging zijn de volgende bepalingen uit de standaarden relevant:

- a Algemene doelstelling van de accountant bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten is een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten (Standaard 200.11 );
- b Om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen, dient de accountant voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen en daarmee de accountant in staat te stellen om redelijke conclusies te trekken, waarop hij zijn oordeel kan baseren (Standaard 200.17 );
- c Indien de accountant geen voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot een van materieel belang zijnde en in de financiële overzichten opgenomen bewering, dient hij te proberen om verdere controle-informatie te verkrijgen. Indien de accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient hij over de financiële

<sup>3</sup> In het kader van de zogeheten SiSa-verantwoording wordt het bestuur van de betreffende medeoverheid bij nalatigheid vier werkdagen na 15 juli schriftelijk door de minister van BZK gerappelleerd. Hierna heeft de betreffende medeoverheid nog een zeer beperkt aantal (werk)dagen de mogelijkheid om alsnog de gevraagde SiSa-verantwoordingsinformatie als onderdeel van de jaarstukken plausibel aan te leveren (Bron: Nota procedure aanlevering verantwoordingsinformatie SiSa 2015).

overzichten een oordeel met beperking of een oordeelonthouding te formuleren (Standaard 330.27, zie ook Standaard 705 );

- d De accountant kan het aspect moeilijkheid, tijd of kosten op zichzelf niet als geldige basis hanteren om een controlemaatregel niet uit te voeren wanneer daarvoor geen alternatief bestaat, of om genoeg te nemen met informatie die minder dan overtuigend is. Een passende planning helpt bij het beschikbaar maken van voldoende tijd en middelen bij het uitvoeren van de controle. Desondanks neemt de relevantie van de informatie, en daarmee zijn waarde, doorgaans met de tijd af en moet worden gestreefd naar een balans tussen de betrouwbaarheid van informatie en de kosten daarvan. Daarom bestaat onder de gebruikers van financiële overzichten de verwachting dat de accountant binnen een redelijke tijdspanne en tegen redelijke kosten een oordeel over de financiële overzichten zal vormen, ermee rekening houdend dat het praktisch onuitvoerbaar is om alle bestaande informatie te volgen of om elke aangelegenheid op uitputtende wijze te onderzoeken in de veronderstelling dat de informatie foutief of frauduleus is tot het tegendeel is bewezen (Standaard 200.A48 ).

De Standaarden laten het dus over aan de professionele oordeelsvorming van de accountant om te bepalen hoe lang hij moet wachten voordat hij zijn controleverklaring af kan geven. In de Standaarden wordt gesproken over een redelijke tijdspanne en dat het praktisch onuitvoerbaar is om alle bestaande informatie te volgen of om elke aangelegenheid op uitputtende wijze te onderzoeken.

Omdat het afgeven van een niet goedkeurende verklaring wegens onzekerheden in het volgende jaar alsnog tot aanvullende werkzaamheden kan leiden, zal de accountant het afgeven van een verklaring zolang mogelijk uitstellen, zolang er nog een redelijke verwachting is dat aanvullende informatie nog tijdig beschikbaar komt en dat deze informatie onzekerheden kan wegnemen.

## 6 Samenvattend

Deze NBA Alert is opgesteld om accountants te wijzen op de complexiteit van de verantwoording en controle binnen het sociaal domein in dit eerste jaar en de implicaties daarvan voor de controle van de jaarstukken 2015 van gemeenten en de oordeelsvorming daarover. De aanwijzingen zijn ook toepasbaar bij samenwerkingsverbanden van gemeenten. Door de diversiteit aan contracten en keuzes door gemeenten is het niet mogelijk een eenduidige aanpak en evaluatie voor de controle op te stellen. Wel heeft deze NBA Alert tot doel daar waar mogelijk gemeenschappelijke kenmerken en omstandigheden te identificeren en mede op grond daarvan eenduidigheid van toepassing van regelgeving en standpunten vast te leggen (voor de accountants in het bijzonder ook het afzonderlijke werkdocument).

Volgens de Standaarden is de controlerend accountant uiteindelijk degene die integraal eindverantwoordelijk is voor de opdracht en het oordeel bij de betreffende gemeentelijke jaarrekening. De evaluatie van de beschikbare controle-informatie op grond waarvan de aard van de controleverklaring wordt bepaald, ligt bij deze individuele accountant. Gezien de complexiteit in de keten van verantwoording en controle in het sociaal domein is het (tijdig) verkrijgen en (kunnen) wegen van controle-informatie voor de controlerend accountant bij gemeenten complex.

De algemene verwachting van de NBA is dat de inregelproblemen van een complexe en veelomvattende decentralisatie in 2015 zodanig zijn dat in bepaalde situaties accountants van gemeenten, na het beoordelen van de beschikbare controle-informatie, zullen concluderen dat er niet voldoende en/of geschikte controle-informatie beschikbaar is of dat er afwijkingen van materieel belang zijn voor de jaarrekening van de gemeente.

De verwachting is dan ook dat er minder goedkeurende controleverklaringen zullen worden afgegeven. De beschreven onzekerheden/fouten sociaal domein wegen mee in de fouten en onzekerheden evaluatie en kunnen leiden tot een verklaring met beperking of een oordeelonthouding, al dan niet voor wat betreft getrouwheid en rechtmatigheid. Ook is denkbaar dat op grond van onrechtmatige aanbestedingen, geconstateerde onrechtmatigheid of materiele afwijkingen, ook weer in samenhang met eventuele andere posten en processen, moet worden geconcludeerd dat de jaarrekening moet worden afgekeurd. Ook kan zoals blijkt uit Standaard 706 een paragraaf ter benadrukking van of een paragraaf inzake overige aangelegenheden worden opgenomen. Zowel kwantitatieve als kwalitatieve aspecten spelen hierbij een rol. De accountant past hierbij zijn professionele oordeelsvorming toe.

OKKEN PER 6 MAART 2018

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



Postbus 7984  
1008 AD Amsterdam  
Antonio Vivaldistraat 2-8  
1083 HP Amsterdam  
T 020 301 03 01  
nba@nba.nl  
www.nba.nl