

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

NBA Alert 48

Accountantscontrole decentrale overheden 2024

Versie 2.1

5 februari 2025

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA Alert 48 Accountantscontrole decentrale overheden 2024

NBA Alert 48:	Accountantscontrole decentrale overheden 2024
Versie 2.0	NBA
Van toepassing op:	Externe accountants
Onderwerp:	<p>De wet- en regelgeving die het opnemen van een verantwoording over de financiële rechtmatigheid van de baten, lasten en balansmutaties (de zogenaamde rechtmatigheidsverantwoording) in de jaarrekening 2024 van decentrale overheden (provincies, gemeenten en gemeenschappelijke regelingen) voorschrijft is onvolledig aangepast. Hierdoor ontbreekt een sluitend wettelijk kader voor:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 het opstellen van een jaarrekening met daarin een rechtmatigheidsverantwoording door decentrale overheden; en 2 de accountantscontrole van de rechtmatigheidsverantwoording als onderdeel van het getrouwheidsoordeel in de controleverklaring bij de jaarrekening als geheel. <p>Met deze NBA Alert wil de NBA accountants informeren over de aanpassingen in de Gemeentewet en de Provinciewet en de gevolgen voor de accountantscontrole en de controleverklaring.</p> <p>De casuïstiek voor de accountant ziet toe op de controle en oordeelsvorming over de getrouwheid van de jaarrekening van provincies en gemeenten en gemeenschappelijke regelingen.</p> <p>Let op: deze NBA Alert ziet niet toe op waterschappen omdat de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening bij de waterschappen pas met ingang van verslagjaar 2025 zal plaatsvinden. Het Waterschapsbesluit en de Waterschapswet zijn nog niet aangepast, waardoor de accountant bij de jaarrekening van de waterschappen naast het oordeel over getrouwheid van de jaarrekening 2024 ook een oordeel blijft geven over de rechtmatigheid van baten, lasten en balansmutaties.</p> <p>Provinciewet met terugwerkende kracht naar 01-01-2023 Bij Herstelwet van 23 oktober 2024 is artikel 217 van de Provinciewet aangepast. Dit aangepaste artikel is per 11 december 2024 met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2023 in werking getreden. In de 2.0 versie van NBA Alert 48 zijn de passages inzake de Provinciewet hierop aangepast. Voor gemeenten en provincies gelden hierdoor dezelfde imperfecties.</p> <p>Begrotingsrechtmatigheid en fouterstel ingeval van een niet getrouwe rechtmatigheidsverantwoording in jaarrekening 2023 In de 2.0 versie van NBA Alert 48 zijn aanvullingen opgenomen inzake begrotingsrechtmatigheid (hoofdstuk 5) en fouterstel (hoofdstuk 6) aangaande de rechtmatigheidsverantwoording 2023 als onderdeel van de jaarrekening.</p>
Datum:	5 februari 2025
Status NBA Alert:	Deze publicatie, die tot stand is gekomen onder verantwoordelijkheid van de NBA, beoogt accountants aanwijzingen te geven ter zake van een specifiek onderdeel van de uitoefening van het accountantsberoep. 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. Deze publicatie heeft niet de status van beroepsreglementering. Een NBA Alert vervalt altijd na één jaar tenzij de looptijd expliciet wordt verlengd.

Accountantscontrole decentrale overheden 2024

Inhoudsopgave

Managementsamenvatting	3
1 Aanleiding	4
2 Wettelijk kader algemeen	5
2.1 Financiële-verhoudingswet	5
2.2 Gemeentewet.....	6
2.3 Provinciewet.....	7
2.4 BBV.....	7
2.5 Regeling informatieverstrekking sisa	10
2.6 Bado.....	11
3 Uitwerking getrouwheid van de jaarrekening.....	14
3.1 Scenario's	14
3.2 Hoe gaat de accountant te werk	15
3.3 Toelichting scenario's	17
4 Uitwerking oordeelsvorming inzake rechtmatigheid specifieke uitkeringen.....	22
5. Begrotingsrechtmatigheid.....	23
6. Fouterstel ingeval van niet-getrouwe rechtmatigheidsverantwoording in jaarrekening 2023	25
Bijlage A - Wetteteksten	28
Bijlage B - Voorbeeldtekst controleverklaring 2024	31
Bijlage C - Scenario uitwerkingen voor de controleverklaring 2024.....	39

Managementsamenvatting

Op 12 april 2024 is NBA Alert 48 uitgekomen. NBA Alert 48 gaat in op imperfecties in de wet- en regelgeving die relevant zijn in het kader van het opstellen en controleren van de jaarrekening 2023 van decentrale overheden. De imperfecties zagen toe op het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV) en het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado) en de Provinciewet. Op 11 december 2024 is de Herstelwet ter aanpassing van artikel 217 van de Provinciewet met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2023 in werking getreden. Verder zijn geen aanpassingen doorgevoerd in dit wettelijke kader. De wetgever verwacht dat de controle van de jaarrekening 2024 wordt uitgevoerd op basis van de bestaande wet- en regelgeving.

In hoofdstuk 2 wordt ingegaan op het wettelijke kader dat geldt voor de inrichting van de jaarrekening en de accountantscontrole. In dit hoofdstuk zijn de imperfecties in de wet- en regelgeving uiteengezet. Nieuw toegevoegd in dit hoofdstuk is de opsomming van de negen rechtmatigheidscriteria die het college/gedeputeerde staten in acht moet nemen bij het opstellen van de jaarrekening en de rechtmatigheidsverantwoording en die de accountant meeneemt in de accountantscontrole van de sisa-regelingen. Deze criteria zijn noch in het BBV, noch in de Regeling informatieverstrekking sisa en noch in het Bado opgenomen.

In hoofdstuk 3 wordt ingegaan op de uitwerking van de accountantscontrole van als in de jaarrekening wel of niet een rechtmatigheidsverantwoording is opgenomen. Er zijn verschillende scenario's beschreven die van toepassing kunnen zijn en de gevolgen hiervan voor de oordeelsvorming door de accountant. Deze scenario's zijn ten opzicht van 2023 ongewijzigd.

Hoofdstuk 4 gaat in op de controle van de specifieke uitkeringen. In dit hoofdstuk is uitgewerkt dat de accountant een oordeel afgeeft inzake de controle van de specifieke uitkeringen. Dit oordeel ziet toe op alle negen rechtmatigheidscriteria, die in dit hoofdstuk nader zijn opgesomd.

Hoofdstuk 5 gaat over begrotingsonrechtmatigheden en is nieuw toegevoegd aan NBA Alert 48. Bij de controle van de jaarrekening 2023 zijn onduidelijkheden gebleken ten aanzien van de toepassing van het begrotingscriterium in de rechtmatigheidsverantwoording. De onduidelijkheden zien toe op verschillen in de interpretatie en de verantwoording door decentrale overheden ten aanzien van de begrotingsonrechtmatigheden in de rechtmatigheidsverantwoording. Deze onduidelijkheden en verschillende interpretaties kunnen ook het oordeel van de accountant raken. In hoofdstuk 5 geven wij accountants handvatten hoe zij om moeten gaan met de oordeelsvorming over de verantwoording van de onrechtmatige begrotingsafwijkingen in de jaarrekening 2024.

Hoofdstuk 6 gaat over fouterstel dat verband houdt met afwijkingen in de rechtmatigheidsverantwoording 2023. Artikel 9 lid 1 VGBA vraagt van de accountant bij een materiële afwijking altijd een actie tot herstel van de fout of een mededeling richting *gebruikers* van de jaarrekening. In hoofdstuk 6 geven wij accountants handvatten hoe om te gaan met het fouterstel en welke gevolgen dit kan hebben voor de communicatie door de accountant met de gemeenteraad/provinciale staten, in de controleverklaring en het accountantsverslag. In dit hoofdstuk is een optioneel op te nemen paragraaf ter benadrukking of een paragraaf van overige aangelegenheden omtrent het *wel* of *niet* juist of volledig toelichten van het fouterstel toegevoegd.

In de bijlagen bij deze NBA Alert zijn wetteksten en voorbeeldteksten voor de scenario's ten aanzien van de controleverklaringen opgenomen.

1 Aanleiding

De NBA wil met deze NBA Alert accountants informeren over de gevolgen voor de accountantscontrole van en de controleverklaring bij de jaarrekening van gemeenten en provincies als gevolg van aanpassingen in de Gemeentewet en de Provinciewet. De wetgever heeft beoogd dat in de jaarrekening van de decentrale overheden op grond van aangepaste wet- en regelgeving met ingang van 2023 een verantwoording over de financiële rechtmatigheid (een zogenaamde rechtmatigheidsverantwoording) zou worden opgenomen. De gedelegeerde regelgeving die relevant is voor het opstellen van de jaarrekening en voor de uitvoering van de accountantscontrole 2024 en oordeelsvorming in de controleverklaring is hierop echter nog niet aangepast; dit betreft het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten en het Besluit accountantscontrole decentrale overheden. Dit heeft invloed op de controle van de jaarrekening van provincies, gemeenten en provinciale- en gemeentelijke gemeenschappelijke regelingen.

Doordat decentrale overheden de beoogde invoering van de rechtmatigheidsverantwoording reeds ter hand hebben genomen via lokale afspraken met de gemeenteraad of provinciale staten kunnen zich verschillende scenario's voordoen in de financiële verantwoording. Aan de hand van te onderkennen scenario's/omstandigheden zijn in deze NBA Alert aanwijzingen opgenomen voor de uitvoering van de accountantscontrole van de jaarrekening en de oordeelsvorming in de controleverklaring. Gezien de grote hoeveelheid specifieke situaties en diversiteit in omstandigheden die kunnen bestaan, beoogt deze NBA Alert geen volledigheid.

Aanpassingen in relevante wet- en regelgeving zijn nog onderhanden bij het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties¹. In IBI nieuwsbrief 126 d.d. 13 september 2024 is hierover het volgende opgenomen:

Rechtmatigheidsverantwoording

Op 23 augustus 2024 zijn de wijzigingen in het BBV en BADO in verband met de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording voor advisering voorgelegd aan de Raad van State. De wijzigingen hebben voor de jaarrekening 2024 en de accountantscontrole nog geen gevolgen, zodat bijvoorbeeld de materialiteit ongewijzigd blijft waarmee gecontroleerd wordt, namelijk 1% voor fouten en 3% voor onzekerheden. Ook de bandbreedte voor de verantwoordingsgrens blijft ongewijzigd ten opzichte van het voorgaande verslagjaar.

Dit betekent dat ook de wetgever verwacht dat de controle van de jaarrekening 2024 wordt uitgevoerd op basis van de bestaande wet- en regelgeving.

Deze NBA Alert is relevant voor accountants van decentrale overheden (en gemeenschappelijke regelingen tussen decentrale overheden) om toe te passen tijdens de controles 2024 en om deze controles te kunnen afronden. De NBA Alert zal worden geactualiseerd zodra hiertoe aanleiding is.

In het vervolg van deze NBA Alert spreken wij gemakshalve over decentrale overheden en over provincies en gemeenten. Onderhavige problematiek is ook van toepassing op gemeenschappelijke regelingen ingevolge de Wet gemeenschappelijke regelingen².

¹ Zie advies Raad van State hierbij: Wijziging van het Besluit accountantscontrole decentrale overheden, het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten, het Waterschapsbesluit en het Besluit financiële verhouding 2001. - Raad van State

² Bij een gemeenschappelijke regeling (GR) bepaalt het algemeen bestuur het normenkader voor de rechtmatigheidsverantwoording en legt het dagelijks bestuur deze verantwoording af in de jaarrekening. Daar waar college of gedeputeerde staten staat kan ook dagelijks bestuur van een GR worden gelezen. Daar waar gemeenteraad of provinciale staten staat kan ook algemeen bestuur van een GR worden gelezen.

2 Wettelijk kader algemeen

Het wettelijke kader dat relevant is voor de verantwoording over verslagjaar 2024 door decentrale overheden en de controle door de accountant bestaat uit:

- Financiële-verhoudingswet (FVW)³
- Gemeentewet⁴
- Provinciewet⁵

Gedelegeerde wet- en regelgeving

- Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV)⁶
- Regeling informatieverstrekking sisa⁷
- Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado)⁸

In het kader van de invoering van de rechtmatigheidsverantwoording zijn wijzigingen aangebracht in de Gemeentewet en de Provinciewet. Doordat in de gedelegeerde wetgeving geen aanpassingen zijn doorgevoerd sluiten BBV en Bado niet meer aan op wat beoogd wordt in de Gemeentewet en de Provinciewet. De onvolledigheid in de uitwerking van het wettelijke kader heeft gevolgen voor zowel het opstellen van de rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening door de decentrale overheden als de accountantscontrole en de oordeelsvorming inzake de getrouwheid van de jaarrekening als geheel.

Hieronder gaan wij nader in op de imperfectie van het wettelijk kader en de gevolgen hiervan voor de accountantscontrole en de oordeelsvorming door de accountant in de controleverklaring.

2.1 Financiële-verhoudingswet

In artikel 17a Financiële-verhoudingswet is het wettelijke kader voor de specifieke uitkeringen geregeld. Dit artikel is niet gewijzigd. 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 verantwoordingsinformatie over de specifieke uitkeringen, bedoeld in artikel 17a lid 1 Financiële-verhoudingswet jaarlijks aan te leveren bij het CBS. Voor de aanlevering geldt bijlage 2 van de Regeling informatieverstrekking sisa: de Nota procedure aanlevering sisa-verantwoordingsinformatie 2024⁹. De doelgroep van deze nota betreft alle medewerkers bij (mede)overheden en diens accountants die te maken hebben met specifieke uitkeringen en provinciale middelen die via de bijlage met verantwoordingsinformatie over specifieke uitkeringen verantwoord moeten worden.

In paragraaf 2.2. van de Nota procedure aanlevering sisa-verantwoordingsinformatie 2024 is het volgende opgenomen:

*“Het is daarnaast de verantwoordelijkheid van de medeoverheden om een accountant opdracht te geven de jaarstukken (jaarrekening en jaarverslag) te laten controleren. De accountant stelt een controleverklaring en een verslag van bevindingen (met daarin o.a. de tabel van fouten en onzekerheden) op. Zie voor meer informatie de nota verwachtingen accountantscontrole 2023¹⁰ via www.rijksoverheid.nl/sisa.”*¹¹

³ [wetten.nl - Regeling - Financiële-verhoudingswet - BWBR0008290 \(overheid.nl\)](http://wetten.nl - Regeling - Financiële-verhoudingswet - BWBR0008290 (overheid.nl))

⁴ [wetten.nl - Regeling - Gemeentewet - BWBR0005416 \(overheid.nl\)](http://wetten.nl - Regeling - Gemeentewet - BWBR0005416 (overheid.nl))

⁵ [wetten.nl - Regeling - Provinciewet - BWBR0005645 \(overheid.nl\)](http://wetten.nl - Regeling - Provinciewet - BWBR0005645 (overheid.nl))

⁶ [wetten.nl - Regeling - Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten - BWBR0014606 \(overheid.nl\)](http://wetten.nl - Regeling - Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten - BWBR0014606 (overheid.nl))

⁷ [wetten.nl - Regeling - Regeling informatieverstrekking sisa - BWBR0029251 \(overheid.nl\)](http://wetten.nl - Regeling - Regeling informatieverstrekking sisa - BWBR0029251 (overheid.nl))

⁸ [wetten.nl - Regeling - Besluit accountantscontrole decentrale overheden - BWBR0015524 \(overheid.nl\)](http://wetten.nl - Regeling - Besluit accountantscontrole decentrale overheden - BWBR0015524 (overheid.nl))

⁹ [Nota procedure aanlevering 2024 \(overheid.nl\)](http://Nota procedure aanlevering 2024 (overheid.nl))

¹⁰ Definitief - Nota verwachtingen accountantscontrole SiSa 2023 - versie 9 april 2024 | Circulaire | Rijksoverheid.nl

¹¹ [Single information, Single audit \(SiSa\) | Financiën gemeenten en provincies | Rijksoverheid.nl](http://Single information, Single audit (SiSa) | Financiën gemeenten en provincies | Rijksoverheid.nl)

Er is nog geen actuele nota verwachtingen accountantscontrole 2024 gepubliceerd.

Hoewel de Nota procedure aanlevering sisa-verantwoordingsinformatie gaat over het proces van aanlevering, wordt hierin ook de rol van de accountant in het kader van de controle van de bijlage met de verantwoordingsinformatie over specifieke uitkeringen uiteengezet, met verwijzing naar de Nota verwachtingen accountantscontrole. Zie verder paragraaf 2.4 van deze NBA Alert.

2.2 Gemeentewet

In de Gemeentewet is het artikel over de controle en de controleverklaring (artikel 213) aangepast. Voorheen werd de accountant gevraagd om in de controleverklaring naast de getrouwheid van de jaarrekening, ook een oordeel te geven over de rechtmatigheid van de baten, lasten en balansmutaties. Met de wijziging van de Gemeentewet is beoogd dat het college in de jaarrekening zelf verantwoording aflegt over financiële rechtmatigheid en dat het getrouwheidsoordeel van de accountant zich ook uitstrekt over deze rechtmatigheidsverantwoording. Deze aangepaste wijze van verantwoorden moet worden geregeld in het wettelijk kader voor de inrichting van de jaarrekening, het BBV. De aanpassing van het BBV heeft nog niet plaatsgevonden.

Volgens het aangepaste 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;
- 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 gekomen¹²
- 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.

Artikel 213 lid 4 (aangepast)

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*¹³.

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

Artikel 213, lid 3 sub b is aangepast: het rechtmatigheidsoordeel over alle baten, lasten en balansmutaties in de jaarrekening is vervallen. Deze aanpassing leidt ertoe dat de accountant naast het oordeel over de getrouwheid van de jaarrekening als geheel op basis van artikel 213 lid 3 sub b Gemeentewet alleen nog een afzonderlijk oordeel dient te geven over de rechtmatigheid van de baten en lasten, alsmede de balansmutaties met betrekking tot specifieke uitkeringen zoals die worden verantwoord in de bijlage met verantwoordingsinformatie over specifieke uitkeringen (de zogenaamde sisa-bijlage) bij de jaarrekening.

Artikel 213, lid 4 sub b is aangepast waardoor de scope van de te benoemen onrechtmatigheden in het accountantsverslag is ingeperkt tot de specifieke uitkeringen.

De regelgeving die op artikel 213 lid 6 is gebaseerd (gedelegeerde regelgeving) betreft het Bado.

¹² Rode tekst maakt de wijzigingen in dit artikel zichtbaar.

¹³ Rode tekst maakt de wijzigingen in dit artikel zichtbaar.

2.3 Provinciewet

De Provinciewet is voor de jaarrekeningcontrole op vergelijkbare manier als de Gemeentewet aangepast (*artikel 217 lid 3 sub a*) en verankerd in overige wet- en regelgeving. In 2024 is artikel 217 lid 3.b Provinciewet met de Herstelwet van 23 oktober 2024 aangepast. Dit aangepaste artikel is per 11 december 2024 met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2023 in werking getreden¹⁴.

Volgens artikel 217 lid 3 Provinciewet 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 baten en lasten, alsmede de balansmutaties *met betrekking tot specifieke uitkeringen als bedoeld in artikel 17 van de Financiële-verhoudingswet* rechtmatig tot stand zijn gekomen¹⁵;
- c de jaarrekening is opgesteld overeenkomstig de bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels, bedoeld artikel 190 van de Provinciewet; en
- d het jaarverslag met de jaarrekening verenigbaar is.

De regelgeving die op artikel 190 is gebaseerd (gedelegeerde regelgeving) betreft het BBV.

Artikel 217 lid 4 (aangepast)

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.*

Artikel 217, lid 3 sub b is aangepast: het rechtmatigheidsoordeel over alle baten, lasten en balansmutaties in de jaarrekening is vervallen. Deze aanpassing leidt ertoe dat de accountant naast het oordeel over de getrouwheid van de jaarrekening als geheel op basis van artikel 217 lid 3 sub b Provinciewet alleen nog een afzonderlijk oordeel dient te geven over de rechtmatigheid van de baten en lasten, alsmede de balansmutaties met betrekking tot specifieke uitkeringen zoals die worden verantwoord in de bijlage met verantwoordingsinformatie over specifieke uitkeringen (de zogenaamde sisa-bijlage) bij de jaarrekening.

Artikel 217, lid 4 sub b is aangepast waardoor de scope van de te benoemen onrechtmatigheden in het accountantsverslag is ingeperkt tot de specifieke uitkeringen.

De regelgeving die op artikel 217 lid 6 is gebaseerd (gedelegeerde regelgeving) betreft het Bado.

2.4 BBV

2.4.1. Getrouwheid van de jaarrekening van gemeenten en provincies

De beoogde aanpassing van het BBV in lijn met artikel 213 lid 3 Gemeentewet en artikel 217 lid 3 Provinciewet heeft nog niet plaatsgevonden. In het BBV is hierdoor niet opgenomen dat er een rechtmatigheidsverantwoording moet worden opgenomen in de toelichting in de jaarrekening van decentrale overheden.

¹⁴ [Staatsblad 2024, 391 | Overheid.nl > Officiële bekendmakingen \(officielebekendmakingen.nl\)](#)

¹⁵ Wetsaanpassing in 2024:

In artikel 217, derde lid, wordt onder verlettering van de onderdelen b en c tot c en d na onderdeel a een onderdeel ingevoegd, luidende:

- 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.

Het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK) heeft in IBI-nieuwsbrieven¹⁶ de decentrale overheden opgeroepen om de rechtmatigheidsverantwoording wel op te nemen in de jaarrekening 2023, omdat dit belangrijke informatie geeft over het gevoerde bestuur (artikel 197 lid 1 Gemeentewet/artikel 201 lid 1 Provinciewet). Dit betreft dan in feite een vrijwillige aanvullende toelichting in de jaarrekening, die voor 2024 eveneens van toepassing is.

Als de rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening 2024 is opgenomen heeft dit gevolgen voor de accountantscontrole en oordeelsvorming inzake de getrouwheid van de jaarrekening als geheel.

Ontbreekt een rechtmatigheidsverantwoording dan heeft dit mogelijk ook gevolgen voor de controle. Op grond van de imperfectie in het wettelijk kader is er vanuit het verslaggevingskader (het BBV) geen formele verplichting voor een rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening 2024 en evenmin voor de accountantscontrole van de rechtmatigheidsverantwoording vanuit het Bado. Ook ontbreekt vanuit BBV een verplichting om in jaarstukken in de paragraaf bedrijfsvoering nadere informatie op te nemen over de financiële rechtmatigheid. In het BBV is ook geen vermelding en uitwerking opgenomen van de rechtmatigheidscriteria die het college/gedeputeerde staten in acht moet nemen bij het opstellen van de jaarrekening en de rechtmatigheidsverantwoording¹⁷.

BBV als norm voor getrouwheid van de jaarrekening

Artikel 3 van het BBV, het zogenaamde inzihtsartikel van het BBV, biedt handvatten voor de invulling van een norm ten behoeve van de accountantscontrole en oordeelsvorming over de getrouwheid van de jaarrekening als geheel, als daarin aanvullende informatie is opgenomen in de vorm van een rechtmatigheidsverantwoording.

BBV Artikel 3 (Geldend van 01-07-2019 t/m heden) luidt als volgt:

- 1 De begroting, de meerjarenraming, de jaarstukken en de uitvoeringsinformatie geven volgens normen die voor gemeenten en provincies als aanvaardbaar worden beschouwd een zodanig inzicht dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd over de financiële positie en over de baten en de lasten. In het bijzonder provinciale staten en de raad moeten in staat zijn zich een zodanig oordeel te vormen.
- 2 De begroting, de meerjarenraming en de uitvoeringsinformatie geven duidelijk en stelselmatig de omvang van alle geraamde baten en lasten, alsmede het saldo ervan weer. De begroting geeft tevens duidelijk en stelselmatig inzicht in de financiële positie.
- 3 De jaarstukken en de uitvoeringsinformatie geven getrouw, duidelijk en stelselmatig de baten en lasten van het begrotingsjaar, alsmede het saldo ervan weer. De jaarrekening geeft tevens een getrouw, duidelijk en stelselmatig inzicht in de financiële positie aan het einde van het begrotingsjaar.

Lokale verordeningen

Het opnemen van aanvullende informatie in de jaarrekening, zoals de rechtmatigheidsverantwoording, kan voortkomen uit de lokale verordeningen als bedoeld in artikel 212 en 213 Gemeentewet en 216 en 217¹⁸ Provinciewet. Op basis van deze artikelen dienen gemeenten en provincies respectievelijk een financiële verordening en een controleverordening op te stellen. BBV en Bado verwijzen niet naar deze verordeningen, waardoor ze geen onderdeel zijn van de verslaggevingsrichtlijnen waaraan de accountant moet toetsen en waardoor ze ook geen basis zijn voor het oordeel in de controleverklaring. Wel kan de financiële verordening een nadere invulling geven aan het algemene inzihtsvereiste zoals bedoeld in artikel 3 BBV.

¹⁶ [IBI-nieuwsbrief 121 | Actueel | Rijksoverheid.nl](#) en [Nieuwsbrief IBI nr. 120 | Actueel | Rijksoverheid.nl](#)

¹⁷ Zie uitwerking in paragraaf 2.6.

¹⁸ Artikel 213 lid 1 Gemeentewet c.q. artikel 217 Provinciewet luidt: De gemeenteraad / provinciale staten stelt/stellen bij verordening regels vast voor de controle op het financiële beheer en op de inrichting van de financiële organisatie. Deze verordening waarborgt dat de rechtmatigheid van het financiële beheer en van de inrichting van de financiële organisatie wordt getoetst.

Verschillende scenario's financiële verantwoording

In het kader van de jaarrekening 2023 hebben gemeenten c.q. provincies in de lokale verordeningen aanpassingen gemaakt naar de beoogde nieuwe situatie, op basis waarvan zij in de jaarrekening 2023 een rechtmatigheidsverantwoording hebben opgenomen. Voor 2024 geldt een identieke situatie:

- Via de lokale financiële verordening, zoals bedoeld in artikel 212 Gemeentewet resp. artikel 216 Provinciewet, kan de gemeenteraad/provinciale staten aanvullende eisen en verplichtingen opleggen aan het college/gedeputeerde staten over wat aanvullend in de jaarrekening dient te worden opgenomen. Deze aanvullende informatie is niet noodzakelijk voor het getrouwe beeld van de jaarrekening op grond van de bepalingen in het BBV. Maar als deze aanvullende informatie onjuist is of ontbreekt, kan dit wel afbreuk doen aan het inzichtsvereiste zoals bedoeld in artikel 3 BBV.
- Via de lokale controleverordening, zoals bedoeld in artikel 213 Gemeentewet resp. artikel 217 Provinciewet, kan de gemeenteraad/provinciale staten aanvullende eisen opleggen aan de accountant omtrent de inrichting van de accountantscontrole, zoals aanscherping van de materialiteit en over de wijze van rapporteren. Op grond van artikel 213 Gemeentewet en artikel 217 Provinciewet moet de verordening borgen dat de rechtmatigheid van het financiële beheer en van de inrichting van de financiële organisatie wordt getoetst¹⁹. De controleverordening geeft geen nadere duiding voor het getrouwe beeld van de jaarrekening. De controleverordening kan wel nadere richtlijnen geven inzake de rapportage over de bevindingen van de accountant inzake financiële rechtmatigheid.

Gevolgen voor de gemeenten en provincies in het kader van het opstellen van de jaarrekening

- Het BBV bevat de kaders voor de samenstelling van de jaarrekening. De wettelijke basis voor het opnemen van de rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening 2024 ontbreekt in het BBV.
- Op basis van de lokale financiële verordening kunnen er afspraken zijn gemaakt met de gemeenteraad of provinciale staten over het opnemen van aanvullende informatie in de vorm van een rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening 2024. In dat geval zal het college/gedeputeerde staten zich moeten houden aan de lokale verordeningen.

Gevolgen voor de controle door de externe accountant

- Vanuit artikel 186 Gemeentewet en artikel 190 Provinciewet is het BBV het wettelijke kader voor de controleverklaring inzake de getrouwheid van de baten en lasten en de grootte en samenstelling van het vermogen.
- Als aanvullende informatie in de vorm van een rechtmatigheidsverantwoording is opgenomen in de jaarrekening kan deze informatie, als daar materiële onjuistheden in voorkomen, afbreuk doen aan het inzichtsvereiste zoals bedoeld in artikel 3 BBV. Dit laatste kan ook gelden als door het ontbreken van een rechtmatigheidsverantwoording belangrijke informatie voor het inzicht in de jaarrekening ontbreekt (zie paragrafen 3.2 tot en met 3.4 van deze NBA Alert voor nadere uitwerking van scenario's). Beide situaties vallen binnen de reikwijdte van de accountantscontrole en het getrouwheidsoordeel bij de jaarrekening:
 - De accountant controleert aanvullende informatie in de jaarrekening vanuit inzihtsartikel 3 van het BBV en neemt de uitkomsten mee bij de oordeelsvorming inzake de getrouwheid van de jaarrekening als geheel.
 - Artikel 213 Gemeentewet en artikel 217 Provinciewet verwijzen naar het Bado, waarin nadere regels voor de reikwijdte van en de verslaglegging van de accountantscontrole zijn geregeld. Het Bado is niet aangepast. Op basis van het Bado houdt de accountant ook rekening met kwalitatieve aspecten en weegt die mee in het bepalen van het oordeel (zie paragraaf 2.6 Bado).
 - In de lokale controleverordening, die voortkomt uit artikel 213 Gemeentewet en artikel 217 Provinciewet, kunnen nadere richtlijnen zijn opgenomen voor de accountant over situaties en de wijze waarop de accountant rapporteert over bevindingen inzake financiële

¹⁹ Er is geen relatie tussen de controleverordening en de wettelijke controle vanuit de Wet Toezicht Accountantscontrole: [wetten.nl - Regeling - Wet toezicht accountantsorganisaties - BWBR0019468 \(overheid.nl\)](https://wetten.nl/Regeling-Wet%20toezicht%20accountantsorganisaties-BWBR0019468)

rechtmatigheid. Dit zal mede afhankelijk zijn van hoe het college/gedeputeerde staten verantwoording aflegt en de aard van de bevindingen.

2.4.2 Verantwoording specifieke uitkeringen door decentrale overheden

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

- Op grond van artikel 24 lid 3.c BBV is de sisa-bijlage een primair overzicht in de jaarrekening²⁰.
- 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.

In het BBV is geen vermelding en uitwerking opgenomen van de negen rechtmatigheidscriteria die het college/gedeputeerde staten in acht moet nemen bij de rechtmatige totstandkoming van de sisa-indicatoren die moeten worden verantwoord in de sisa-bijlage in de jaarrekening.

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

2.5 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 op het internet gepubliceerd. De genoemde bijlagen zijn voor 2024 in concept gepubliceerd onder [SiSa 2024 | Circulaire | Rijksoverheid.nl](https://www.rijksoverheid.nl/sisa) op www.rijksoverheid.nl/sisa.

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. 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 sisa (NvA) relevant, omdat hierin de nadere regels voor accountants zijn opgenomen over de accountantscontrole van de specifieke uitkeringen. De NvA wordt jaarlijks door

²⁰ BBV Artikel 24 lid 3: 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 bijlage met de verantwoordingsinformatie over specifieke uitkeringen;
d een bijlage met het overzicht van de gerealiseerde baten en lasten per taakveld.

de minister van BZK geactualiseerd, als onderdeel van de Nota procedure aanlevering sisa-verantwoordingsinformatie.

In de Regeling informatieverstrekking sisa met bijbehorende bijlagen ontbreekt de vermelding en uitwerking van de negen rechtmatigheidscriteria die het college/gedeputeerde staten in acht moet nemen bij de rechtmatige totstandkoming van de sisa-indicatoren in de sisa-bijlage in de jaarrekening.

Accountantscontrole specifieke uitkeringen – gemeenten en provincies

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.b Gemeentewet en artikel 217 lid 3.b Provinciewet geregeld dat de accountant op grond van de uitgevoerde controle in de controleverklaring een oordeel geeft over de rechtmatigheid van de baten, lasten en balansmutaties met betrekking tot de specifieke uitkeringen als bedoeld in artikel 17 Financiële-verhoudingswet. 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'.

In paragraaf 2.6 wordt verder ingegaan op de wijze waarop het Bado nadere uitwerking geeft aan de accountantscontrole van de specifieke uitkeringen. In het Bado ontbreekt de vermelding en nadere uitwerking van de negen rechtmatigheidscriteria die de accountant in acht moet nemen bij het controleren van de sisa-bijlage in de jaarrekening.

2.6 Bado

De beoogde aanpassing van het Bado heeft nog niet plaatsgevonden. De beoogde aanpassingen zouden vooral toezien op verduidelijking van de reikwijdte en verslaglegging van de accountantscontrole in verband met de uitvoering van de controle van de financiële rechtmatigheid van baten, lasten en balansmutaties van de specifieke uitkeringen.

In artikel 2 lid 3 sub a verwijst het Bado voor de reikwijdte van de controle naar het getrouwe beeld van de jaarrekening zoals bedoeld in de Gemeentewet en de Provinciewet. Door deze verwijzing sluit de reikwijdte van de controle volgens het Bado dus aan op de reikwijdte van de wettelijke controle van de getrouwheid van de jaarrekening als geheel.

Het Bado omvat daarnaast bepalingen voor de controle van de specifieke uitkeringen. Inhoudelijk lopen deze bepalingen deels niet synchroon door aanpassingen die nog niet zijn doorgevoerd in de Provinciewet. Het huidige artikel 2 lid 3 sub b van het Bado luidt:

De fouten in de jaarrekening en de onzekerheden in de controle kunnen betrekking hebben op:

- a het getrouwe beeld, bedoeld in artikel 217, derde lid, onder a van de Provinciewet, artikel 213, derde lid, onder a van de Gemeentewet, [...]
- b de rechtmatigheid van de baten, lasten en balansmutaties, bedoeld in artikel 217, derde lid, onder b van de Gemeentewet, artikel 213, derde lid, onder b van de Gemeentewet, [...].

In het Bado ontbreekt de vermelding en nadere uitwerking van de negen rechtmatigheidscriteria die de accountant in acht moet nemen bij het controleren van de sisa-bijlage in de jaarrekening. De negen rechtmatigheidscriteria ontleen wij aan Besluit 68 van 19 november 2001, houdende nadere voorschriften reikwijdte en rapportering accountantscontrole gemeenten ²¹.

²¹ Besluit van 19 november 2001, houdende nadere voorschriften reikwijdte en rapportering accountantscontrole gemeenten (Besluit accountantscontrole gemeenten) | OpMaat (sdu.nl): In hoofdstuk 3 van de nota van toelichting bij Besluit 68 (Staatscourant) van 19 november 2001, houdende nadere voorschriften reikwijdte en rapportering accountantscontrole gemeenten (Besluit accountantscontrole gemeenten) zijn de negen rechtmatigheidscriteria uiteengezet. Het Besluit accountantscontrole gemeenten) is later overgegaan in het Bado.

Deze negen rechtmatigheidscriteria luiden als volgt:

- 1 Het bedrag van de financiële stroom is, gelet op de bepalingen van de regelgeving, juist vastgesteld (**calculatiecriterium**).
- 2 De verantwoording heeft op het juiste tijdstip plaatsgevonden (**valuteringcriterium**).
- 3 De financiële stroom is richting de juiste persoon/instantie gegaan (**adresseringscriterium**).
- 4 Bij inkomende financiële stromen (opbrengsten etcetera) is de volledigheid vastgesteld (**volledigheidscriterium**).
- 5 De financiële beheershandelingen passen bij de activiteiten van de gemeente en in relatie tot de kosten is een aanvaardbare tegenprestatie overeengekomen (**aanvaardbaarheidscriterium**).
- 6 De levering heeft plaatsgevonden, (ook wel aangeduid als 'prestatielevering') c.q. de overeengekomen tegenprestatie is ontvangen (**leveringscriterium**).
- 7 De financiële beheershandelingen, die ten grondslag liggen aan de baten en lasten, alsmede de balansposten, dienen tot stand te zijn gekomen binnen de grenzen van de geautoriseerde begroting en hiermee samenhangende functies (**begrotingscriterium**).
- 8 Voorwaarden in wet- en regelgeving worden nageleefd, zoals subsidievoorwaarden (**voorwaardencriterium**).
- 9 Er vindt een toetsing plaats op juistheid en volledigheid van gegevens die door derden zijn verstrekt met het oog op het voorkomen van misbruik en oneigenlijk gebruik van regelingen (**M&O-criterium**).

2.6.1. Controle van de getrouwheid van de jaarrekening van gemeenten en provincies

Getrouwheid jaarrekening

- Zie uitwerking in paragraaf [2.4.1](#) inzake getrouwheid jaarrekening.

Gevolgen voor de accountantscontrole

Op basis van de controlestandaarden en het Bado moet de accountant de gevonden afwijkingen en onzekerheden in de controle wegen voor het oordeel over de getrouwheid van de jaarrekening. Conform artikel 3 van het Bado houdt de accountant naast de kwantitatieve fouten en onzekerheden in de uitvoering van de controle bij de oordeelsvorming ook rekening met kwalitatieve aspecten. Indien kwalitatieve aspecten daartoe aanleiding geven en niet voldaan wordt aan het inzichtvereiste van artikel 3 BBV kan de accountant besluiten tot het verstrekken van een anders dan goedkeurend oordeel conform Standaard 705 dan wel benadrukking van bepaalde aangelegenheden conform Standaard 706.

In paragraaf [2.4.1](#) is uiteengezet dat als aanvullende informatie in de vorm van een rechtmatigheidsverantwoording is opgenomen in de jaarrekening, een onjuistheid in deze aanvullende informatie afbreuk kan doen aan het getrouwe beeld van de jaarrekening als geheel en dat deze binnen de reikwijdte van de accountantscontrole en het getrouwheidsoordeel bij de jaarrekening valt. Indien de accountant een materiële afwijking constateert in de in de jaarrekening opgenomen rechtmatigheidsverantwoording en het college wil die niet corrigeren of als de accountant onvoldoende controle-informatie met betrekking tot de rechtmatigheidsverantwoording kan verkrijgen, zal dat voor de accountant een reden zijn voor een niet-goedkeurend oordeel bij de jaarrekening.

2.6.2. Controle van de rechtmatigheid van specifieke uitkeringen

In artikel 213 lid 4 Gemeentewet en artikel 217 lid 4 Provinciewet zijn nieuwe bepalingen opgenomen inzake de rapportering naar aanleiding van de accountantscontrole van de specifieke uitkeringen in de tabel van fouten en onzekerheden. De regelgeving die op artikel 213 Gemeentewet en artikel 217 Provinciewet is gebaseerd betreft het Bado.

Artikel 213 lid 4 Gemeentewet en artikel 217 lid 4 Provinciewet – aangepast – 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 uitkeringen²².**

In het Bado zijn nadere regels gegeven voor de controle van de specifieke uitkeringen. Het Bado (geldend van 09-12-2017 t/m heden) kent de volgende bepalingen inzake de controle van de specifieke uitkeringen: deze gaan in op de omvang van deelwaarnemingen (artikel 3a) en op de rapportagetolerantie van bevindingen (artikel 5 lid 4) omtrent specifieke uitkeringen.

- Vanuit het Bado wordt verwezen naar artikel 213 lid 3.b Gemeentewet en artikel 217, lid 3.b Provinciewet, waarin is gesteld dat de accountantsverklaring op grond van de uitgevoerde controle aangeeft of de baten en lasten, alsmede de balansmutaties met betrekking tot specifieke uitkeringen als bedoeld in artikel 17 Financiële-verhoudingswet rechtmatig tot stand zijn gekomen.
- Door verwijzing naar artikel 213, lid 3.b Gemeentewet en artikel 217, lid 3.b Provinciewet bevat het Bado wel een wettelijk kader voor de rechtmatigheidscontrole van de specifieke uitkeringen.
- In het Bado is de inhoudelijke uitwerking van deze rechtmatigheidscontrole in de artikelen 3.a en 5.4 niet gewijzigd. Dit betekent dat het Bado voldoende basis geeft voor een oordeel op grond van overige regelgeving dat ziet op rechtmatigheid in volle omvang, bestaande uit (negen) rechtmatigheidscriteria. Dit oordeel wordt opgenomen in een aparte paragraaf in de controleverklaring, zijnde een 'Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten'.

De imperfecte regelgeving leidt ertoe dat accountants bij provincies in de controleverklaring in beginsel slechts in de vorm van een benadrukkingsparagraaf de rechtmatigheidsfouten in de sisa-bijlage zouden kunnen benadrukken. De aanwijzingen vanuit de bijlagen van de Regeling informatievoorziening sisa zoals gepubliceerd op www.rijksoverheid.nl/sisa, alsmede de uit te voeren werkzaamheden op basis van het Bado geven voldoende basis voor dit specifieke oordeel over het voldoen aan relevante overige regelgeving. Dit oordeel ziet op de rechtmatigheid in volle omvang, bestaande uit (negen) rechtmatigheidscriteria. Dit oordeel wordt opgenomen in een aparte paragraaf in de controleverklaring, zijnde een 'Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten'.

²² Rode tekst maakt de wijzigingen in dit artikel zichtbaar.

3 Uitwerking getrouwheid van de jaarrekening

3.1 Scenario's

Accountants zullen in de praktijk tegenkomen dat decentrale overheden al dan niet een rechtmatigheidsverantwoording hebben opgenomen in de jaarrekening. Een en ander zal afhankelijk zijn van lokale afspraken en lokale situaties. Dit kan leiden tot vele scenario's omdat geen omlijdend wettelijk kader van toepassing is voor het opstellen van de jaarrekening inclusief de rechtmatigheidsverantwoording.

Bijvoorbeeld:

- Wel rechtmatigheidsverantwoording opgenomen:
 - verordeningen wel aangepast én verantwoordingsgrens wel vastgesteld én het totaal van de geconstateerde rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden overschrijdt wel/niet de verantwoordingsgrens;
 - verordeningen niet aangepast én verantwoordingsgrens niet vastgesteld én het totaal van de geconstateerde rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden overschrijdt wel/niet de materialiteit voor de jaarrekening.
- Geen rechtmatigheidsverantwoording opgenomen:
 - verordeningen wel aangepast én verantwoordingsgrens wel vastgesteld én het totaal van de geconstateerde rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden overschrijdt wel/niet de verantwoordingsgrens én er zijn wel/niet eigen werkzaamheden door de decentrale overheid verricht;
 - verordeningen niet aangepast én verantwoordingsgrens niet vastgesteld én het totaal van de geconstateerde rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden overschrijdt wel/niet de materialiteit voor de jaarrekening én wel/niet eigen werkzaamheden door de decentrale overheid verricht.

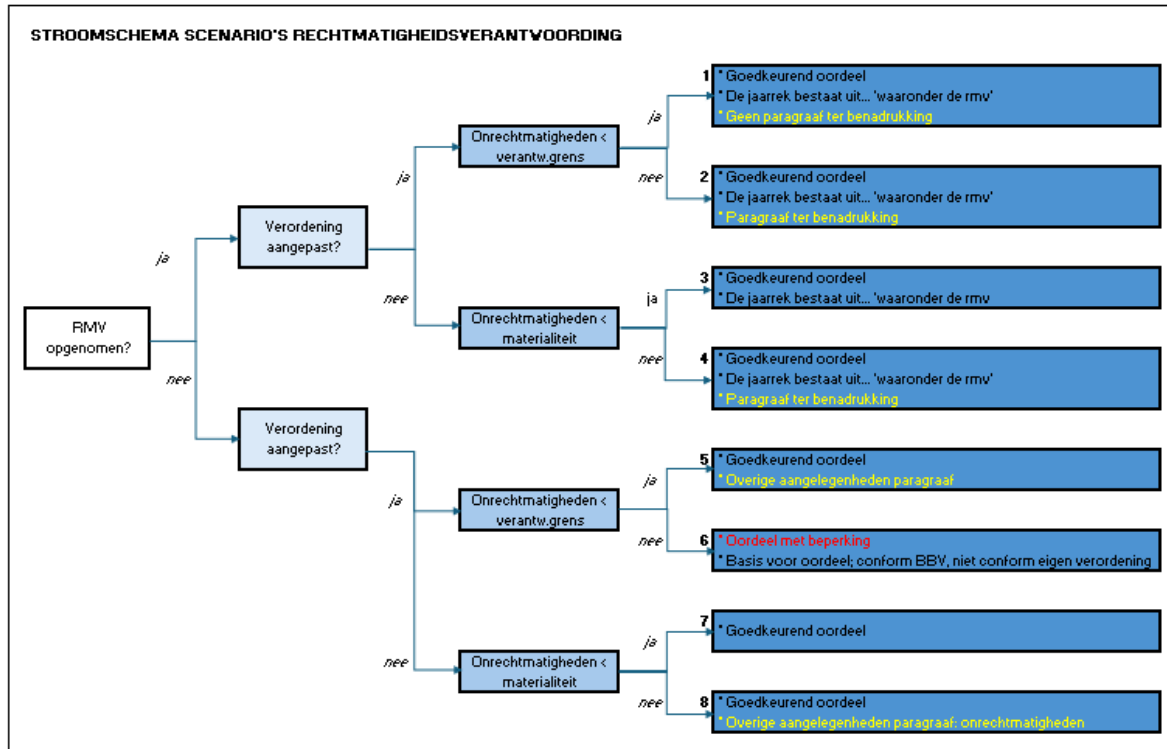
Door de imperfecties in het BBV en het Bado biedt het inzihtsartikel 3 van het BBV het kader voor de accountantscontrole en oordeelsvorming over de getrouwheid van de jaarrekening 2024 van decentrale overheden als geheel:

- Als aanvullende informatie in de vorm van een rechtmatigheidsverantwoording is opgenomen in de jaarrekening, valt deze aanvullende informatie binnen de reikwijdte van de accountantscontrole en het getrouwheidsoordeel bij de jaarrekening en kan deze aanvullende informatie afbreuk doen aan het getrouwe beeld van de jaarrekening als geheel (zie ook paragraaf 2.3.1).
- Als belangrijke informatie (bijvoorbeeld over de rechtmatigheid van baten, lasten en balansmutaties, zoals gevraagd in lokale verordeningen) ontbreekt, kan dit ook afbreuk doen aan het inzihtsvereiste zoals bedoeld in artikel 3 BBV.

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 paragrafen 3.2 tot en met 3.4 van deze NBA Alert voor nadere uitwerking van scenario's.

Hieronder zijn de verschillende scenario's uitgewerkt in een schema en wordt inhoudelijk ingegaan op deze scenario's. Voorts wordt aangegeven hoe de accountant te werk moet gaan vanuit het algemene inzihtsvereiste, zoals bedoeld in artikel 3 BBV, bij de uitvoering van de accountantscontrole.

Hieronder is via een schema uiteengezet welke scenario's van toepassing kunnen zijn:



Let op: Er kunnen ook nog diverse varianten voorkomen dat de rechtmatigheidsverantwoording niet getrouw is opgenomen in de jaarrekening of dat de gemeente of provincie geen onderbouwing van de rechtmatigheidsverantwoording heeft opgeleverd of geen werkzaamheden heeft verricht waardoor de accountant niet beschikt over voldoende en geschikte controle-informatie. Daarvoor gelden dezelfde afwegingen als bij afwijkingen en onzekerheden in de controle bij andere posten c.q. toelichtingen in de jaarrekening en kan de accountant besluiten tot het afgeven van een niet-goedkeurende controleverklaring.

Voor alle scenario's geldt dat de uitwerking uitsluitend toeziet op het effect van het wel of niet opnemen van de rechtmatigheidsverantwoording, alsof er geen andere bevindingen zijn in het kader van de getrouwheid van de jaarrekening. Als er wel andere bevindingen zijn, dient de accountant het totaal aan afwijkingen in combinatie te wegen bij de oordeelsvorming over de getrouwheid van de jaarrekening als geheel.

3.2 Hoe gaat de accountant te werk

De NBA heeft in juni 2023 de concept-handreiking 1152 "Rechtmatigheidstoelichting in het kader van de controle van de jaarrekening van decentrale overheden" geconsulteerd²³. De concept-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 een daarin opgenomen rechtmatigheidstoelichting. Van accountants wordt verwacht dat zij ook kennisnemen van de uitwerkingen in deze concept-handreiking. De accountant dient een aantal controlestappen te doorlopen bij de uitvoering van de accountantscontrole om vervolgens uit te komen bij de scenario's zoals benoemd in het schema in de vorige paragraaf.

²³ [consultatiedocument-nba-handreiking-1152-rechtmatigheidsverantwoording-26-juni-2023.pdf](#)

In het kader van de oordeelsvorming evalueert de accountant de uitkomsten van de hieronder opgenomen controlestappen, alsook de eigen bevindingen ten aanzien van de aard en omvang van de rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden en de getrouwe rapportering daarover in de rechtmatigheidsverantwoording. Hieronder zijn aandachtspunten opgenomen ten aanzien van de te doorlopen controlestappen:

- De accountant stelt vast of er wel of niet een rechtmatigheidsverantwoording is opgenomen in de jaarrekening.
- De accountant stelt vast of het college/gedeputeerde staten in de grondslagen in de jaarrekening het lokale normenkader voor de rechtmatigheidsverantwoording uiteen heeft gezet.
- Vaststellen hoe het lokale normenkader eruitziet:
 - Vaststellen of er vanuit lokale financiële verordeningen 212 (gemeente) of 216 (provincie) een verplichting is ten aanzien van het opnemen van aanvullende informatie in de vorm van een rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening 2024.
 - Vaststellen of er vanuit de controleverordening 213 (gemeente) of 217 (provincie) een verplichting is dat de accountant een rechtmatigheidsverantwoording moet controleren dan wel welke aanvullende andere bepalingen ten aanzien van de rechtmatigheidsverantwoording daarin zijn opgenomen.
 - Vaststellen of door de gemeenteraad/provinciale staten een verantwoordingsgrens is bepaald voor het opstellen van de rechtmatigheidsverantwoording.
 - Vaststellen of als verordeningen niet zijn aangepast er via een besluit van de gemeenteraad/provinciale staten wel een verantwoordingsgrens is bepaald die wordt gehanteerd voor het opstellen van de rechtmatigheidsverantwoording.
 - Als de verantwoordingsgrens uitsluitend door het college is bepaald zonder besluit van de gemeenteraad/provinciale staten, dan hanteert de accountant de materialiteit voor de oordeelsvorming of sprake is van materiële rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden in de rechtmatigheidsverantwoording.
- De accountant past de materialiteit volgens het Bado toe voor de uitvoering van de controle en de oordeelsvorming:
 - Als het lokale normenkader door gemeenteraad/provinciale staten is aangepast en een verantwoordingsgrens is bepaald, neemt de accountant de verantwoordingsgrens vanuit de lokale verordening in acht bij de oordeelsvorming of de toelichting met de rechtmatigheidsverantwoording geen afbreuk doet aan het getrouwe beeld van de jaarrekening (afgezet tegen de materialiteit voor de getrouwheid van de jaarrekening als geheel). Hierbij het totaal aan rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden individueel en tezamen te evalueren.
 - Als het lokale normenkader niet is aangepast en geen verantwoordingsgrens is bepaald gaat de accountant uit van de materialiteit die op basis van het Bado is bepaald voor de controle van de getrouwheid van de jaarrekening als geheel.
 - Ook als het lokale normenkader niet is aangepast dient de accountant de rechtmatigheid nog steeds mee te nemen in de controle. De bestaande verordening gaat in dat geval uit van een oordeel van de accountant over de financiële rechtmatigheid ingeval van materiële rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden en/of onzekerheden in de uitvoering van de controle.
- Naast kwantitatieve toleranties vanuit het Bado (1% voor fouten en 3% voor onzekerheden) neemt de accountant ook kwalitatieve overwegingen vanuit het belang voor de gebruikers in acht. Bijvoorbeeld in de beoordeling dat:
 - De rechtmatigheidsverantwoording in strijd met lokale verordeningen niet is opgenomen.
 - De rechtmatigheidsverantwoording materiële onjuistheden bevat.
 - Er geen rechtmatigheidsverantwoording is opgenomen én er sprake is van rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden die individueel of tezamen hoger uitkomen dan verantwoordingsgrens die in de 212/216 verordening is vastgesteld door respectievelijk de gemeenteraad of provinciale staten, dan wel dat de accountant vaststelt dat het totaal van de geconstateerde

rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden individueel of tezamen de materialiteit, die geldt voor de controle van de jaarrekening als geheel, overschrijdt.

- De accountant stelt vast of en zo ja welke informatie inzake de financiële rechtmatigheid in de paragraaf bedrijfsvoering in het jaarverslag is opgenomen en beoordeelt deze vanuit de vereisten in Standaard 720, De uitkomst hiervan komt tot uitdrukking in de verklaring over de in de jaarstukken opgenomen overige informatie.
- De accountant handelt vanuit Standaard 250 en overweegt 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 inzake fouterstel ingeval van een niet getrouwe rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening 2023

3.3 Toelichting scenario's

Onderstaand is per scenario uit het hierboven getoonde stroomschema een korte toelichtende uitwerking opgenomen.

Voor alle scenario's geldt het volgende uitgangspunt ten aanzien van de weging van de begrotingsafwijkingen in samenhang met de andere rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden (zie ook hoofdstuk 5):

- 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 college 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 of een paragraaf inzake overige aangelegenheden opneemt betreft de accountant de toelichting in de rechtmatigheidsverantwoording omtrent de in afstemming met de gemeenteraad/provinciale staten geaccepteerde begrotingsoverschrijdingen. De weging voor het oordeel dan wel benadrukking van bepaalde aangelegenheden of overige aangelegenheden ziet dan toe op de per saldo netto begrotingsoverschrijdingen.

In bijlage C zijn per scenario de teksten opgenomen die de accountant kan opnemen in de controleverklaring bij de jaarrekening 2024.

3.3.1 Scenario's rechtmatigheidsverantwoording is wel opgenomen

Scenario 1 (zie bijlage C.1)

In dit scenario heeft het college/gedeputeerde staten, conform de kaderstelling door de gemeenteraad/provinciale staten in de lokale verordeningen, in de jaarrekening een rechtmatigheidsverantwoording opgenomen:

- De financiële- en controleverordeningen zijn wel aangepast en er is een verantwoordingsgrens bepaald.
- Het totaal van de door het college/gedeputeerde staten 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 C.2)

In dit scenario heeft het college/gedeputeerde staten, conform de kaderstelling door de gemeenteraad/provinciale staten in de lokale verordeningen, in de jaarrekening een rechtmatigheidsverantwoording opgenomen:

- De financiële- en controleverordeningen zijn wel aangepast en er is een verantwoordingsgrens bepaald.
- Het totaal van de door het college/gedeputeerde staten geconstateerde en gerapporteerde rechtmatigheidsfouten en/of -onduidelijkheden (*totalen individueel en tezamen te evalueren*) ligt 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 rechtmatigheidsfouten en/of -onduidelijkheden boven de verantwoordingsgrens uitkomt.

Scenario 3 (zie bijlage C.3)

In dit scenario heeft het college/gedeputeerde staten in de jaarrekening een rechtmatigheidsverantwoording opgenomen, terwijl hiertoe geen verplichting bestond vanuit de kaderstelling door de gemeenteraad/provinciale staten:

- De financiële- en controleverordeningen zijn niet aangepast; dit betekent dat geen verantwoordingsgrens is bepaald en de accountant op basis van de oude controleverordening de opdracht heeft om de rechtmatigheid van baten, lasten en balansmutaties te onderzoeken en daarover te rapporteren.
- Vanwege het ontbreken van een kaderstelling voor de grens waarboven moet worden gerapporteerd over rechtmatigheid in de jaarrekening hanteert de accountant de materialiteit als vermeld in het Bado voor de oordeelsvorming om te bepalen of een afwijking of onzekerheid in de controle materieel is.
- Het totaal van de door het college/gedeputeerde staten geconstateerde en gerapporteerde rechtmatigheidsfouten en/of -onduidelijkheden (*totalen individueel en tezamen te evalueren*) is lager dan de vastgestelde materialiteit voor de jaarrekening als geheel en correct verantwoord in de rechtmatigheidsverantwoording.

Dit scenario leidt tot een goedkeurend oordeel en vraagt geen verdere benadrukking in de controleverklaring.

Scenario 4 (zie bijlage C.4)

In dit scenario heeft het college/gedeputeerde staten een rechtmatigheidsverantwoording opgenomen, terwijl hiertoe geen verplichting bestond vanuit de kaderstelling door de gemeenteraad/provinciale staten:

- De financiële- en controleverordeningen zijn niet aangepast; dit betekent dat geen verantwoordingsgrens is bepaald en de accountant op basis van de oude controleverordening de opdracht heeft om de rechtmatigheid van baten, lasten en balansmutaties te onderzoeken en daarover te rapporteren.
- Vanwege het ontbreken van een kaderstelling voor de grens waarboven moet worden gerapporteerd over rechtmatigheid in de jaarrekening, hanteert de accountant de materialiteit als vermeld in het Bado voor de oordeelsvorming om te bepalen of een afwijking of onzekerheid in de controle materieel is.
- Het totaal van de door het college/gedeputeerde staten geconstateerde en gerapporteerde rechtmatigheidsfouten en/of -onduidelijkheden (*totalen individueel en tezamen te evalueren*) is hoger dan de vastgestelde materialiteit voor de jaarrekening als geheel 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 rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden boven de materialiteit uitkomt.

3.3.2 Scenario's rechtmatigheidsverantwoording is niet opgenomen

Scenario 5 (zie bijlage C.5)

In dit scenario heeft het college/gedeputeerde staten geen rechtmatigheidsverantwoording opgenomen, terwijl dit op grond van de kaderstelling door de gemeenteraad/provinciale staten wel overeengekomen is:

- De financiële- en controleverordeningen zijn wel aangepast en er is een verantwoordingsgrens bepaald.
- Het totaal van de door het college/gedeputeerde staten geconstateerde rechtmatigheidsfouten en/of -onduidelijkheden (*totalen individueel en tezamen te evalueren*) ligt onder de verantwoordingsgrens.
- Omdat het totaal van de rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden (*individueel dan wel tezamen*) onder de verantwoordingsgrens blijft, wordt door het ontbreken van deze informatie geen afbreuk gedaan aan het gevraagde inzicht.

Indien deze situatie zich voordoet zal de accountant het college/gedeputeerde staten in lijn met de financiële- en controleverordeningen verzoeken om een rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening op te nemen. Als het college /gedeputeerde staten dit weigert, wordt de situatie ook besproken met de gemeenteraad/provinciale staten omdat niet is voldaan aan diens kaderstelling, en worden de controlestappen vanuit Standaard 250 en NOCLAR doorlopen en handelt de accountant conform de beginselen in de VGBA.

Als het college/gedeputeerde staten de jaarrekening niet aanpast in lijn met afspraken in de financiële- en controleverordeningen, leidt dit scenario tot een goedkeurend oordeel, maar de accountant vermeldt wel het ontbreken van de rechtmatigheidsverantwoording in een paragraaf met overige aangelegenheden.

Scenario 6 (zie bijlage C.6)

In dit scenario heeft het college/gedeputeerde staten geen rechtmatigheidsverantwoording opgenomen, terwijl dit op grond van de kaderstelling door de gemeenteraad/provinciale staten wel overeengekomen is:

- De financiële- en controleverordeningen zijn wel aangepast en er is een verantwoordingsgrens bepaald.
- Het totaal van de geconstateerde rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden (*totalen individueel en tezamen te evalueren*) ligt boven de verantwoordingsgrens.
- Omdat het totaal van de door het college/gedeputeerde staten geconstateerde rechtmatigheidsfouten en/of -onduidelijkheden (*individueel dan wel tezamen*) boven de verantwoordingsgrens uitkomt, wordt door het ontbreken van deze informatie afbreuk gedaan aan het gevraagde inzicht.

Indien deze situatie zich voordoet, zal de accountant het college/gedeputeerde staten in lijn met de financiële- en controleverordeningen verzoeken om een rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening op te nemen. Als het college/gedeputeerde staten dit weigert, wordt de situatie ook besproken met de gemeenteraad/provinciale staten omdat niet is voldaan aan diens kaderstelling en bovendien sprake is van materiële rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden. Ook worden de controlestappen vanuit Standaard 250 en NOCLAR doorlopen en handelt de accountant conform de beginselen in de VGBA.

Als het college/gedeputeerde staten de jaarrekening niet aanpast in lijn met afspraken in de financiële- en controleverordeningen ontbreekt significante informatie in de jaarrekening en leidt dit scenario vanwege het ontbreken van het vereiste inzicht tot een oordeel met beperking. In de basis voor ons oordeel moet worden vermeld dat de jaarrekening niet voldoet aan het inzichtvereiste van artikel 3 BBV nu onrechtmatigheden boven de verantwoordingsgrens niet zijn toegelicht in de jaarrekening.

Scenario 7 (zie bijlage C.7)

In dit scenario heeft het college/gedeputeerde staten geen rechtmatigheidsverantwoording opgenomen, hetgeen in overeenstemming is met de kaderstelling door de gemeenteraad/provinciale staten:

- De financiële- en controleverordeningen zijn niet aangepast; dit betekent dat geen verantwoordingsgrens is bepaald en de accountant op basis van de oude controleverordening de opdracht heeft om de rechtmatigheid van baten, lasten en balansmutaties te onderzoeken en daarover te rapporteren.
- Vanwege het ontbreken van een kaderstelling voor de grens waarboven moet worden gerapporteerd over rechtmatigheid in de jaarrekening hanteert de accountant de materialiteit als vermeld in het Bado voor de oordeelsvorming om te bepalen of een afwijking of onzekerheid in de controle materieel is.
- Het totaal van de door het college/gedeputeerde staten geconstateerde rechtmatigheidsfouten en/of -onduidelijkheden (*totalen individueel en tezamen te evalueren*) is lager dan de vastgestelde materialiteit voor de jaarrekening als geheel. De gemeenteraad/provinciale staten hebben het inzichtartikel niet nader ingevuld met het verzoek om een rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening op te nemen.

Dit scenario leidt tot een goedkeurend oordeel en vraagt geen paragraaf met overige aangelegenheden in de controleverklaring. Wel kan de accountant in het accountantsverslag een toelichting opnemen over de geconstateerde rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden.

Scenario 8 (zie bijlage C.8)

In dit scenario heeft het college/gedeputeerde staten geen rechtmatigheidsverantwoording opgenomen, hetgeen in overeenstemming is met de kaderstelling door de gemeenteraad/provinciale staten:

- De financiële- en controleverordeningen zijn niet aangepast; dit betekent dat geen verantwoordingsgrens is bepaald en de accountant op basis van de oude controleverordening de opdracht heeft om de rechtmatigheid van baten, lasten en balansmutaties te onderzoeken en daarover te rapporteren.
- Vanwege het ontbreken van een kaderstelling voor de grens waarboven moet worden gerapporteerd over rechtmatigheid in de jaarrekening hanteert de accountant de materialiteit als vermeld in het Bado voor de oordeelsvorming om te bepalen of een afwijking of onzekerheid in de controle materieel is.
- Het totaal van de door het college/gedeputeerde staten geconstateerde rechtmatigheidsfouten en/of -onduidelijkheden (*totalen individueel en tezamen te evalueren*) is hoger dan de vastgestelde materialiteit voor de jaarrekening als geheel.

Indien deze situatie zich voordoet, zal de accountant het college/gedeputeerde staten verzoeken om de gemeenteraad/provinciale staten te informeren over de onrechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden, bij voorkeur door een rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening op te nemen. Als het college/gedeputeerde staten dit weigert, wordt de situatie ook besproken met de gemeenteraad/provinciale staten omdat de accountant vanuit de oude controleverordening de opdracht heeft om over de rechtmatigheid te rapporteren, terwijl dit op basis van het BBV niet meer geldt. Vanwege het ontbreken van belangrijke informatie over materiële rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden moeten de controlestappen vanuit Standaard 250 en NOCLAR worden doorlopen en handelt de accountant conform de beginselen in de VGBA.

Dit scenario leidt tot een goedkeurend oordeel en het vermelden van de specifieke rechtmatigheidsfouten in een paragraaf inzake overige aangelegenheden.

4 Uitwerking oordeelsvorming inzake rechtmatigheid specifieke uitkeringen

Naast het getrouwheidsoordeel bij de jaarrekening als geheel geeft de accountant een oordeel bij de rechtmatigheid van de specifieke uitkeringen in de sisa-bijlage. Dit specifieke oordeel ziet toe op de negen rechtmatigheidscriteria; zie hiervoor paragraaf 2.6 van deze NBA Alert.

Standaard 700 paragraaf 43-45 geeft invulling aan het specifieke oordeel van de accountant over de rechtmatigheid van de specifieke uitkeringen in de controleverklaring: 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 vereisten". 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.

De tekst die de accountant opneemt in de controleverklaring 2024 voor gemeenten en provincies (uitgaande van goedkeurend oordeel) is opgenomen in bijlage B bij deze NBA Alert onder de kop: 'Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten'.

5. Begrotingsrechtmatigheid

Decentrale overheden verantwoordden zich in de rechtmatigheidsverantwoording over het begrotingscriterium. Bij de controle van de jaarrekening 2023 zijn onduidelijkheden gebleken ten aanzien van de toepassing van het begrotingscriterium. Deze onduidelijkheden hebben:

- betrekking op wanneer een begrotingsafwijking kwalificeert als een rechtmatigheidsfout, wanneer een rechtmatigheidsfout kwalificeert als onacceptabel of als acceptabel en in aanvulling daarop of de begrotingsafwijking moet worden opgenomen in de rechtmatigheidsverantwoording;
- bij zowel de totstandkoming van de rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening, als bij de controle ervan tot verschillende interpretaties geleid.

In dit hoofdstuk geven wij accountants handvatten hoe zij om moeten gaan met de oordeelsvorming over de verantwoording van de onrechtmatige begrotingsafwijkingen in de jaarrekening 2024.

Het college/gedeputeerde staten is verantwoordelijk voor het getrouw verantwoordden over begrotingsafwijkingen in de jaarrekening en over de begrotingsonrechtmatigheden in de rechtmatigheidsverantwoording. De kadernota rechtmatigheid²⁴ van de commissie BBV geeft invulling aan het begrip begrotingsrechtmatigheid in de rechtmatigheidsverantwoording van de decentrale overheden conform BBV, artikel 75, lid 2. In de kadernota rechtmatigheid 2024²⁵ is het begrotingscriterium uitgewerkt in hoofdstuk 4.2 'Begrotingsrechtmatigheid' en in bijlage 3 'Samenvatting stappenplan begrotingsonrechtmatigheid'.

De uitwerking over de toepassing van het begrotingscriterium in de kadernota rechtmatigheid 2024 kan als hulpmiddel dienen voor de accountant bij de controle van de jaarrekening. De hieronder opgenomen illustratie van het begrotingscriterium is ontleend aan de kadernota rechtmatigheid 2024.

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.



²⁴ 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).

²⁵ [Kadernota rechtmatigheid 2024 - Commissie BBV \(Besluit Begroting en Verantwoording\)](#)

Om te bepalen of het college/gedeputeerde staten begrotingsafwijkingen als onrechtmatigheden dienen te rapporteren in de rechtmatigheidsverantwoording zijn er afspraken gemaakt tussen het college/gedeputeerde staten en de gemeenteraad/provinciale staten. De afspraken dienen schriftelijk te zijn gedocumenteerd, bijvoorbeeld in lokale financiële verordeningen 212 (gemeente) of 216 (provincie) 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 kennismaken van het vastgelegde beleid van de gemeenteraad/provinciale staten ten aanzien van het melden aan en ter accordering door de gemeenteraad/provinciale staten voorleggen van begrotingsafwijkingen en begrotingswijzigingen.
- Het beoordelen of de begrotingsoverschrijdingen terecht zijn gekenmerkt als passend binnen het vastgestelde beleid door de gemeenteraad/provinciale staten. Bijvoorbeeld
 - of de begrotingsoverschrijdingen passend zijn binnen overeengekomen open einde regelingen en
 - of de lasten worden gecompenseerd met direct daaraan te relateren baten, in lijn met het vastgestelde beleid door de gemeenteraad/provinciale staten,
- Vaststellen dat de goedkeuring van de begrotingswijzigingen (in het begrotingsjaar) in lijn met het vastgestelde beleid door de gemeenteraad/provinciale staten (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 (zie hoofdstuk 3 en bijlage C).
- 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 college/gedeputeerde staten zijn betrokken en opgenomen.
- Voor de begrotingsrechtmatigheid ziet dit toe op de volledigheid van de door het college/gedeputeerde staten 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 voorzover deze niet tijdig zijn gemeld aan de gemeenteraad.
- Bij de overweging of de accountant in de controleverklaring een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden opneemt betreft de accountant de toelichting in de rechtmatigheidsverantwoording omtrent de in afstemming met de gemeenteraad/provinciale staten geaccepteerde begrotingsoverschrijdingen. De weging voor het al dan niet opnemen van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of overige 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 college/gedeputeerde staten en gemeenteraad/provinciale staten (en als zodanig in de rechtmatigheidsverantwoording zijn gerapporteerd).

6. Fouterstel ingeval van niet-getrouwe rechtmatigheidsverantwoording in jaarrekening 2023

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 2023 een materiële fout bevat (onjuist en/of niet volledig)? Bijvoorbeeld indien blijkt dat rechtmatigheidsfouten (bijvoorbeeld inzake het begrotingscriterium en het voorwaardencriterium) niet getrouw in de rechtmatigheidsverantwoording 2023 zijn opgenomen.

Algemeen geldt dat een jaarrekening die valt onder het regime van het BBV na vaststelling door het hoogste orgaan van een publiekrechtelijke organisatie (gemeenteraad, provinciale staten, bestuur van een gemeenschappelijke regeling of verenigde vergadering) niet meer kan worden aangepast. Dit geldt dus ook voor de in de jaarrekening opgenomen rechtmatigheidsverantwoording.

De controleverklaring vormt een onlosmakelijk geheel²⁶ van de bestuurlijke vaststelling van de jaarstukken van de decentrale overheid (artikel 197 lid 3 Gemeentewet en artikel 201 lid 3 Provinciewet)²⁷. 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 (zie hiervoor hoofdstuk 5 van deze NBA Alert) 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.
- Voorwaardencriterium 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 college/gedeputeerde staten 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)²⁸, dat ziet op het opnemen van een extra toelichting over de aanbestedingsfout (t-1).

²⁶ [Zie artikelen 189-201 Gemeentewet wetten.nl - Regeling - Gemeentewet - BWBR0005416 \(overheid.nl\) en artikelen 193-206 Provinciewet wetten.nl - Regeling - Provinciewet - BWBR0005645 \(overheid.nl\)](#)

²⁷ Dit geldt ook voor gemeenschappelijke regelingen.

²⁸ Bijvoorbeeld in de rechtmatigheidsverantwoording van het eerstvolgende jaar.

Voor een materiële fout in de rechtmatigheidsverantwoording (t-1) dient de accountant erop toe te zien dat het college/gedeputeerde staten 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 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 > verantwoordingsgrens: Het college van burgemeester en wethouders/gedeputeerde staten 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 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 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 hoger dan de verantwoordingsgrens voor jaarrekening t-1 ad € <Z>]

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.

Als het college/gedeputeerde staten deze toelichting niet opneemt in de eerstvolgende jaarrekening (t) dan bespreekt de accountant deze situatie met de gemeenteraad/provinciale staten 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 materiële 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 college/gedeputeerde staten en de gemeenteraad/provinciale staten.

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 > 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 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 hoger dan de verantwoordingsgrens voor jaarrekening t-1 ad € <Z>]

Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.

Bijlage A - Wetteksten

A.1 Financiële-verhoudingswet

Artikel 17a lid 1:

Gedeputeerde staten en het college van burgemeester en wethouders zenden de informatie ten behoeve van de verantwoording over de uitvoering van de regeling van een specifieke uitkering uiterlijk 15 juli van het jaar volgend op het begrotingsjaar aan Onze Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties in de vorm van:

- a de jaarrekening en het jaarverslag, bedoeld in artikel 202, eerste lid, van de Provinciewet, onderscheidenlijk artikel 198, eerste lid, van de Gemeentewet, en
- b de accountantsverklaring en het verslag van bevindingen, bedoeld in artikel 217, derde en vierde lid, van de Provinciewet, onderscheidenlijk artikel 213, derde en vierde lid, van de Gemeentewet.

Artikel 17a lid 4:

Onze Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties stelt bij ministeriële regeling nadere regels over het verstrekken van de in het eerste lid bedoelde informatie.

Artikel 17a lid 5:

Gedeputeerde staten en het college van burgemeester en wethouders verstrekken desgevraagd inlichtingen over de besteding van een specifieke uitkering aan de accountant die in opdracht van Onze Minister die het aangaat met de controle hiernaar is belast. De accountant kan tevens informatie inwinnen bij de in artikel 217, tweede lid, van de Provinciewet, onderscheidenlijk artikel 213, tweede lid, van de Gemeentewet, bedoelde accountants.

De regelgeving die op artikel 17 en 17a is gebaseerd (gedelegeerde regelgeving) betreft de Ministeriële Regeling informatieverstrekking sisa.

A.2 Gemeentewet

De Gemeentewet is als volgt aangepast (geldend van 31-1-2024 tot heden):

Artikel 213 lid 3 (lid 3b is aangepast)

De accountantsverklaring geeft 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 baten en lasten, alsmede de balansmutaties **met betrekking tot specifieke uitkeringen als bedoeld in artikel 17 van de Financiële-verhoudingswet** rechtmatig tot stand zijn gekomen²⁹.
- 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.

Artikel 213 lid 4 (lid b is aangepast)

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**³⁰.

²⁹ Rode tekst maakt de wijzigingen in dit artikel zichtbaar.

³⁰ Rode tekst maakt de wijzigingen in dit artikel zichtbaar.

Artikel 213 lid 6 (niet aangepast)

Bij algemene maatregel van bestuur kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot de reikwijdte van en de verslaglegging omtrent de accountantscontrole, bedoeld in het tweede lid.

De regelgeving die op artikel 213 is gebaseerd (gedelegeerde regelgeving) betreft het Bado.

Artikel 186 lid 1 en 2 (niet aangepast)

Dit artikel van de Gemeentewet bepaalt het wettelijke kader voor de accountantscontrole. Dit artikel is niet aangepast en luidt als volgt:

- 1 De begroting, de begrotingswijzigingen, de meerjarenraming, de jaarrekening en het jaarverslag worden ingericht overeenkomstig bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te geven regels.
- 2 Bij of krachtens de algemene maatregel van bestuur, bedoeld in het eerste lid, kunnen tevens regels gesteld worden ten aanzien van:
 - a door het college vast te stellen documenten ten behoeve van de uitvoering van de begroting en de jaarrekening;
 - b door het college aan derden te verstrekken informatie op basis van de begroting en de jaarrekening en de controle van deze informatie.

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

A.3 Provinciewet

De Provinciewet is als volgt aangepast (geldend van 01-01-2025 tot heden):

Artikel 217 lid 3 (lid 3b is aangepast)

De accountantsverklaring geeft 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 baten en lasten, alsmede de balansmutaties *met betrekking tot specifieke uitkeringen als bedoeld in artikel 17 van de Financiële-verhoudingswet* rechtmatig tot stand zijn gekomen³¹.
- c. de jaarrekening is opgesteld overeenkomstig de bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels, bedoeld in artikel 190 van de Provinciewet,
- d. het jaarverslag met de jaarrekening verenigbaar is.

Artikel 217 lid 4 (lid b is aangepast)

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*³².

Artikel 217 lid 6 (niet aangepast)

Bij algemene maatregel van bestuur kunnen nadere regels worden gesteld met betrekking tot de reikwijdte van en de verslaglegging omtrent de accountantscontrole, bedoeld in het tweede lid.

Regelgeving die op artikel 217 is gebaseerd (gedelegeerde regelgeving) betreft het Bado.

³¹ Rode tekst maakt de wijzigingen in dit artikel zichtbaar.

³² Rode tekst maakt de wijzigingen in dit artikel zichtbaar.

Artikel 190 lid 1 en 2 (niet aangepast)

Dit artikel van de Provinciewet bepaalt het wettelijke kader voor de accountantscontrole. Dit artikel is niet aangepast en luidt als volgt:

- 1 De begroting, de begrotingswijzigingen, de meerjarenraming, de jaarrekening en het jaarverslag worden ingericht overeenkomstig bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te geven regels.
- 2 Bij of krachtens de algemene maatregel van bestuur, bedoeld in het eerste lid, kunnen tevens regels gesteld worden ten aanzien van:
 - a door gedeputeerde staten vast te stellen documenten ten behoeve van de uitvoering van de begroting en de jaarrekening;
 - b door gedeputeerde staten aan derden te verstrekken informatie op basis van de begroting en de jaarrekening en de controle van deze informatie.

De regelgeving die op artikel 190 is gebaseerd (gedelegeerde regelgeving) betreft het BBV.

A.4 Besluit accountantscontrole decentrale overheden

Artikel 3a (Controle specifieke uitkeringen)

De accountant beoordeelt voor elke specifieke uitkering of er sprake is van risico's die richtinggevend zijn voor de inrichting van de accountantscontrole. Indien de provincie of gemeente een of meer specifieke uitkeringen ontvangt met een omvang van tenminste € 125.000 in het verantwoordingsjaar voert de accountant in ieder geval voor elk van die specifieke uitkeringen een deelwaarneming uit.

Artikel 5 lid 4 (Verslag van bevindingen)

In het verslag van bevindingen van de accountant wordt per specifieke uitkering gerapporteerd met een rapporteringstolerantie gebaseerd op de lasten van de specifieke uitkering in het verantwoordingsjaar of, bij meerjarige financiële afrekening op basis van prestatieafspraken, gebaseerd op het totale voorschot per specifieke uitkering, in alle gevallen met een ondergrens van te melden bevindingen van:

- a € 12.500 indien de lasten kleiner dan of gelijk aan € 125.000 zijn;
- b 10% indien de lasten groter dan € 125.000 en kleiner dan of gelijk aan € 1.000.000 zijn;
- c € 125.000 indien de lasten groter dan € 1.000.000 zijn.

Bijlage B - Voorbeeldtekst controleverklaring 2024

10.4.A Controleverklaring bij jaarrekening van gemeenten, met een expliciete toelichting rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening

NB1: Hieronder is de integrale voorbeeldtekst voor een controleverklaring bij de jaarrekening 2024 van een gemeente opgenomen. Deze voorbeeldtekst is tevens bedoeld voor toepassing bij provincies en gemeenschappelijke regelingen over het boekjaar 2024. Dit betekent dat de accountant de teksten hiervoor zelf moet aanpassen. Vervolgens zijn in de scenario's de specifieke teksten opgenomen die van toepassing zijn op het desbetreffende scenario. Zie de uitwerking van de gevolgen van fouterstel voor de controleverklaring in hoofdstuk 6 van deze NBA Alert.

NB2: De vereisten uit de specifieke wet- en regelgeving voor gemeenten zoals artikel 213 lid 3 Gemeentewet, het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado - geldend van 09-12-2017 t/m heden) en het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV - geldend van 01-07-2019 t/m heden) zijn in deze voorbeeldverklaring verwerkt. Deze tekst vervangt de in de bijlagen van het Bado opgenomen verklaring.

NB3: 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 op basis van Standaard 700.43 worden gerapporteerd in een afzonderlijke paragraaf "Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde eisen" in de sectie Verklaring over de jaarrekening als geheel. Hiertoe is 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. Gezien het gewicht van de sisa-regelgeving wordt hiermee aangesloten op het basismodel voor de uitgebreide oob-controleverklaring. Zie ook hoofdstuk 4 van deze NBA Alert.

NB3: Voor de verschillende soorten decentrale overheden: provincie, gemeente en waterschap; (wettelijke controles als bedoeld in artikel 1 eerste lid onderdeel p Wet toezicht accountantsorganisaties); en bijvoorbeeld gemeenschappelijke regelingen (bij wet voorgeschreven controles, maar geen wettelijke controles als bedoeld in artikel 1 eerste lid onderdeel p Wet toezicht accountantsorganisaties), zal de controleverklaring aangepast moeten worden aan de lokale situatie en regelgeving en specifieke lokale situatie van een organisatie wanneer van toepassing.

Deze voorbeeldverklaring voor 2024 is niet geschikt voor:

- waterschappen en samenwerkingen van waterschappen, de Waterschapswet en het Waterschapsbesluit³³;
- Openbare lichamen BES (Bonaire, Sint Eustatius en Saba).

Deze voorbeeld controleverklaring geeft weer waar de teksten verder specifiek gemaakt moeten worden door middel van cursieve teksten en voetnoten.

³³ Voor waterschappen geldt controleverklaring 10.4 bij jaarrekening *zonder* expliciete rechtmatigheidstoelichting in de jaarrekening, zoals deze ook voor boekjaar 2022 van toepassing was.

CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT

Aan: de gemeenteraad van de gemeente ... (naam gemeente)³⁴

Verklaring over de in de jaarstukken opgenomen³⁵ jaarrekening 2024

Ons oordeel

Wij hebben de jaarrekening 2024 van de gemeente ... (naam gemeente) te ... ((statutaire) vestigingsplaats)³⁶ gecontroleerd.

Naar ons oordeel geeft de in de jaarstukken opgenomen jaarrekening een getrouw beeld van de grootte en de samenstelling van de baten en lasten over 2024 en van het vermogen van de gemeente ... (naam gemeente) op 31 december 2024³⁷ in overeenstemming met het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV)³⁸.

De jaarrekening bestaat uit:³⁹

- 1 het overzicht van baten en lasten over 2024;
- 2 de balans per 31 december 2024;
- 3 de toelichting⁴⁰ met een overzicht van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen [*Optioneel*⁴¹; waaronder de rechtmatigheidsverantwoording van het college van burgemeester en wethouders over de financiële rechtmatigheid van baten, lasten en balansmutaties over 2024];
- 4 de sisa-bijlage met de verantwoordingsinformatie over specifieke uitkeringen⁴²; en
- 5 de bijlage met het overzicht van de gerealiseerde baten en lasten per taakveld.

De basis voor ons oordeel

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens Nederlands recht, waaronder ook de Nederlandse controlestandaarden, het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado), het controleprotocol dat is vastgesteld door de gemeenteraad op ... (datum vaststelling)⁴³ en het Controleprotocol Wet normering topinkomens (WNT) 2024⁴⁴ en ...⁴⁵ vallen. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de jaarrekening'.

³⁴ Deze tekst kan specifiek worden gemaakt.

³⁵ Of andere term die de cliënt hanteert in plaats van 'de jaarstukken': 'het jaarverslag', 'het (jaar)rapport', 'het jaarbericht', enz.

³⁶ Opnemen indien vestigingsplaats van toepassing is (niet van toepassing voor gemeenten, provincies)

³⁷ Of voor een gebroken boekjaar: de periode 1 juli 201X-1 tot en met 30 juni 201X.

³⁸ De WNT is al opgenomen in art. 28 sub e BBV, dus niet nodig afzonderlijk te benoemen.

³⁹ 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.

⁴⁰ De WNT-verantwoording is een onderdeel van de toelichting.

⁴¹ De rechtmatigheidstoelichting is niet opgenomen in het BBV (geldend van 01-07-2019 t/m heden). Indien een rechtmatigheidsverantwoording conform een van de scenario's in deze NBA Alert is opgenomen in de jaarrekening, benoemt de accountant deze als onderdeel van de toelichting. Hierbij sluit de accountant aan op de benaming van de rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening.

⁴² Opnemen indien sprake is van een sisa-bijlage

⁴³ Verwijzen naar het raadsbesluit van de gemeente. Optioneel aan te vullen met een verwijzing naar de controlecriteria zoals vermeld in de relevante wet- en regelgeving, het lokale controle- of accountantsprotocol.

⁴⁴ Doelstelling is dat de WNT-controle technisch alleen in het Controleprotocol WNT aan de orde komt en dat in het sector of lokale protocol hiernaar wordt verwezen. De verwijzing naar het Controleprotocol WNT alleen benoemen in de verklaring als deze niet al is opgenomen in het sector of lokale protocol en niet strijdig is met de expliciete WNT-bepalingen in het sectorprotocol (bijv. m.b.t. controletolerantie). Bij wel strijdige WNT-bepalingen dan in principe alleen naar het sectorprotocol verwijzen en deze hanteren.

⁴⁵ Hier overige eisen/documenten benoemen.

Wij zijn onafhankelijk van de gemeente ... (naam gemeente) zoals vereist in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta)⁴⁶, de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel.

[Indien van toepassing⁴⁷: Benadrukking van

[..] Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.]

[Indien van toepassing⁴⁸, Paragraaf inzake overige aangelegenheden

[..] Ons oordeel is niet aangepast als gevolg van deze aangelegenheid.]

Informatie ter ondersteuning van ons oordeel

Wij hebben onze controlewerkzaamheden bepaald in het kader van de controle van de jaarrekening als geheel en bij het vormen van ons oordeel hierover. Onderstaande informatie ter ondersteuning van ons oordeel en onze bevindingen moeten in dat kader worden gezien en niet als afzonderlijke oordelen of conclusies.

Materialiteit⁴⁹

Op basis van onze professionele oordeelsvorming hebben wij de materialiteit voor de jaarrekening als geheel bepaald op EUR X. De bij onze controle toegepaste goedkeuringstolerantie bedraagt voor fouten 1% en voor onzekerheden 3% van de totale lasten inclusief toevoegingen aan reserves, zoals voorgeschreven in artikel 2 lid 1 Bado⁵⁰. In (de) paragraaf van ... (neem verwijzing op van de voorschriften) zijn tevens een aantal specifieke controle- en rapportagetoleranties opgenomen, die wij hebben toegepast.⁵¹

Daarbij zijn voor de controle van de in de jaarrekening opgenomen WNT-informatie de materialiteitsvoorschriften gehanteerd zoals vastgelegd in het Controleprotocol WNT 2024⁵². Wij houden ook rekening met afwijkingen en/of mogelijke afwijkingen die naar onze mening voor de gebruikers van de jaarrekening om kwalitatieve redenen materieel zijn, zoals ook bedoeld in artikel 3 Bado.

Wij zijn met de gemeenteraad⁵³ overeengekomen dat wij aan de raad tijdens onze controle geconstateerde afwijkingen boven de EUR Y rapporteren alsmede kleinere afwijkingen die naar onze mening om kwalitatieve, sisa-⁵⁴ of WNT-redenen relevant zijn.

⁴⁶ De verwijzing naar de Wta is alleen van toepassing wanneer sprake is van een wettelijke controle zoals bedoeld in de Wta.

⁴⁷ Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. Zie Hoofdstuk 6 inzake fouterstel en zie bijlage C voor de uitwerking van de scenario's.

⁴⁸ Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. Zie Hoofdstuk 6 inzake fouterstel en zie bijlage C voor de uitwerking van de scenario's.

⁴⁹ Deze tekst kan specifiek worden gemaakt.

⁵⁰ Indien de gemeenteraad op basis van artikel 2 lid 7 Bado een lagere goedkeuringstolerantie heeft vastgesteld dan de goedkeuringstolerantie zoals voorgeschreven in artikel 2 lid 1 Bado dan hier de lager vastgestelde goedkeuringstolerantie vermelden alsmede het raadsbesluit van(datum, nummer) waarin de gemeenteraad deze goedkeuringstolerantie heeft vastgesteld.

Voor het verslag van bevindingen (art. 5 Bado) worden de daar bedoelde (lagere) rapporteringstoleranties gebruikt, zoals i.v.m. de sisa-bijlage (art. 5 lid 4 Bado).

⁵¹ Deze passage alleen opnemen wanneer specifieke controle- en rapporteringstoleranties worden opgenomen.

⁵² Zie voetnoot 44.

⁵³ Deze tekst kan specifiek worden gemaakt. Eventueel gebruiken 'auditcommissie' indien aanwezig.

⁵⁴ Opnemen indien sprake is van een sisa-bijlage in de jaarrekening.

Controleaanpak frauderisico's⁵⁵

De mate van detail die in de controleverklaring moet worden verschaft om te beschrijven op welke wijze op frauderisico's die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang tijdens de controle is ingespeeld is een kwestie van professionele oordeelvorming en wordt aangepast aan de specifieke omstandigheden en complexiteit van de controle.

In overeenstemming met paragraaf 29B van Standaard 700 kan de accountant het volgende omschrijven:

- *de frauderisico's die aandacht vereisten bij de controle;*
- *een verwijzing naar eventuele toelichtingen in de financiële overzichten;⁵⁶*
- *een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden;*
- *een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant;*
- *belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid.⁵⁷*

Of een combinatie van deze elementen.⁵⁸

Controleaanpak veronderstellingen inzake financiële risico's in relatie tot de financiële positie⁵⁹

De mate van detail die in de controleverklaring moet worden verschaft om te beschrijven op welke wijze de accountant heeft ingespeeld op de geschiktheid van de door het college gehanteerde en onderbouwde veronderstellingen inzake het opvangen van financiële risico's in relatie tot de financiële positie is een kwestie van professionele oordeelvorming en wordt aangepast aan de specifieke omstandigheden en complexiteit van de controle. Bij het opstellen en presenteren van de financiële overzichten moet inzicht worden gegeven in gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan omtrent de financiële positie, dat wil zeggen het vermogen van de gemeente in relatie tot de exploitatie met inachtneming van de mogelijkheden om de financiële risico's vanuit de reguliere exploitatie en onverwachte tegenvallers financieel op te vangen, zonder tussenkomst van de toezichthouder⁶⁰. De accountant kan overwegen om in deze beschrijving op te nemen dat is kennisgenomen van de uitkomsten van de beoordeling van de begroting van de decentrale overheid door het MinBZK/de provincie/de deelnemende gemeenten of provincie, en te verwijzen naar desbetreffende passages daarover in de jaarrekening of in paragraaf weerstandsvermogen.

⁵⁵ Voor wettelijke controles van niet-oob's vereist voor boekjaren die zijn aangevangen op of na 15 december 2021. Deze verplichting geldt voor wettelijke controles als bedoeld in artikel 1 van de Wta. Bij andere controles, bijvoorbeeld ingeval van een gemeenschappelijke regeling, kan deze rapportering vrijwillig worden toegepast.

⁵⁶ Artikel 10 lid 2 onder c. van Verordening (EU) 537/2014 vereist: 'Indien relevant voor [de informatie ter ondersteuning van ons oordeel] over elk als significant ingeschat risico op een afwijking van materieel belang verstrekte informatie, bevat de controleverklaring een duidelijke verwijzing naar de desbetreffende toelichtingen in de financiële overzichten.'

⁵⁷ De commissie BBV adviseert via een aanbeveling in de Kadernota rechtmatigheid om geconstateerde fraude door eigen medewerkers toe te lichten in de paragraaf bedrijfsvoering. In dit geval kan de accountant hiernaar verwijzen in de controleverklaring en deze toelichting beoordelen in het licht van standaard 720.

⁵⁸ Indien er frauderisico's zijn die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang die van de accountant geen significante aandacht vereisten bij het uitvoeren van de controle [zie ook de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten bij Standaard 701, paragraaf 9(a), waaronder A21], heeft de accountant de mogelijkheid om werkzaamheden en uitkomsten en/of waarnemingen in verkorte vorm op te nemen.

Wet- of regelgeving kan openbare toelichting door het management of de accountant verhinderen. Zo kan bij wet- of regelgeving specifiek zijn verboden dat een openbare mededeling wordt gedaan die een nadelige invloed zou kunnen hebben op een onderzoek dat door een bevoegde instantie naar een daadwerkelijke dan wel een vermoede illegale handeling wordt uitgevoerd (zoals aangelegenheden die gerelateerd zijn aan witwassen).

⁵⁹ Voor wettelijke controles vereist voor boekjaren die zijn aangevangen op of na 15 december 2021. Deze verplichting geldt voor wettelijke controles als bedoeld in artikel 1 van de Wta. Bij andere controles, bijvoorbeeld ingeval van een gemeenschappelijke regeling, kan deze rapportering vrijwillig worden toegepast.

⁶⁰ Zie BBV. Artikel 3: De jaarrekening geeft een getrouw, duidelijk en stelselmatig inzicht in de financiële positie aan het einde van het begrotingsjaar. Dit is verder uitgewerkt in het Raamwerk BBV, hoofdstuk 4. De financiële positie is het vermogen van gemeenten in relatie tot de exploitatie, met in achtneming van de risico's. De financiële positie is een breder begrip dan het vermogen, dat kan worden afgeleid van de balans, maar is ook een breder begrip dan het weerstandsvermogen. Het weerstandsvermogen richt zich op de mogelijkheden tot het opvangen van onverwachte tegenvallers, terwijl de financiële positie ook betrekking heeft op de meer reguliere exploitatie.

In overeenstemming met paragraaf 29A van Standaard 700 kan de accountant het volgende omschrijven:

- de aangelegenheden die aandacht vereisten bij de controle;
- een verwijzing naar eventuele toelichtingen in de financiële overzichten;
- een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden;
- een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de accountant;
- belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid.

Of een combinatie van deze elementen.⁶¹

Naleving anticumulatiebepaling WNT niet gecontroleerd⁶²

In overeenstemming met het Controleprotocol WNT 2024 hebben wij de anticumulatiebepaling, bedoeld in artikel 1.6 sub a WNT en artikel 5 lid 1 sub n en o Uitvoeringsregeling WNT, niet gecontroleerd. Dit betekent dat wij niet hebben gecontroleerd of er wel of niet sprake is van een normoverschrijding door een leidinggevende topfunctionaris vanwege eventuele dienstbetrekkingen als leidinggevende topfunctionaris bij andere WNT-plichtige instellingen, alsmede of de in dit kader vereiste toelichting juist en volledig is.

[Optioneel: Benoeming⁶³

Wij zijn door de raad op dd-mm-jjjj (datum eerste benoeming) benoemd als accountant van ... (naam organisatie) vanaf de controle van het boekjaar 202X en zijn sinds die datum tot nu toe de externe accountant.⁶⁴

Verklaring over de in de jaarstukken opgenomen andere informatie⁶⁵

De jaarstukken omvatten andere informatie, naast de jaarrekening en onze controleverklaring daarbij.⁶⁶

Op grond van onderstaande werkzaamheden zijn wij van mening dat de andere informatie met de jaarrekening verenigbaar is en geen materiële afwijkingen bevat.

Wij hebben de andere informatie gelezen en hebben op basis van onze kennis en ons begrip, verkregen vanuit de jaarrekeningcontrole of anderszins, overwogen of de andere informatie materiële afwijkingen bevat. Met onze werkzaamheden hebben wij voldaan aan de vereisten in de Nederlandse Standaard 720. Deze werkzaamheden hebben niet dezelfde diepgang als onze controlewerkzaamheden bij de jaarrekening.

Het college van burgemeester en wethouders is verantwoordelijk voor het opstellen van de andere informatie [optioneel:; waaronder het jaarverslag in overeenstemming met het BBV]⁶⁷.

⁶¹ De accountant heeft de mogelijkheid om in verkorte vorm te rapporteren wanneer vanuit de door het college gehanteerde veronderstellingen, ter onderbouwing van de financiële positie, geen sprake is van gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan hieromtrent, die van de accountant significante aandacht vereisen bij het uitvoeren van de controle. Zie ook uiteenzetting van de financiële positie in voetnoot 28,

⁶² Deze paragraaf inzake overige aangelegenheden opnemen ingeval er sprake is van een WNT-plichtige organisatie.

⁶³ Deze alinea is optioneel, en wordt opgenomen ingeval de accountant het nodig acht (Standaard 706.10).

⁶⁴ Zo nodig aanpassen als een toezichthoudend orgaan ontbreekt.

⁶⁵ Of andere term die de cliënt hanteert in plaats van 'de jaarstukken': 'het jaarverslag', 'het (jaar)rapport', 'het jaarbericht', enz. De passage 'in de jaarstukken opgenomen' kan eventueel vervallen.

⁶⁶ Een meer specifieke opsomming kan worden gebruikt om de andere informatie te identificeren, zoals:

'De andere informatie bestaat uit:

- jaarverslag, waaronder de programmaverantwoording en de paragrafen;
- ... (opsomming van overige andere informatie).'

Ongeacht een eventuele opsomming om andere informatie te identificeren kan andere informatie zelfstandig bestaan, los van het jaarverslag. Indien van toepassing is in de controleverklaring op te nemen: 'Verder bestaat andere informatie uit ...' (beschrijf de andere informatie die als zelfstandig document of documenten ter beschikking wordt gesteld).

⁶⁷ Hoewel niet vereist op grond van Standaard 720 wordt aanbevolen om deze aanvulling op te nemen wanneer de accountant van mening is dat het informatiewaardig is voor de gebruikers.

Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten

Ingevolge artikel 213 lid 3 (b) Gemeentewet hebben wij onderzocht of de baten en lasten, alsmede de balansmutaties met betrekking tot specifieke uitkeringen als bedoeld in artikel 17 Financiële-verhoudingswet (hierna: de specifieke uitkeringen) rechtmatig tot stand zijn gekomen. In de jaarrekening is verantwoordingsinformatie opgenomen over deze specifieke uitkeringen (de sisa-bijlage).

Naar ons oordeel zijn de baten en lasten, alsmede de balansmutaties over 2024 met betrekking tot de specifieke uitkeringen in alle van materieel belang zijnde aspecten rechtmatig tot stand gekomen in overeenstemming met de vereisten aan de specifieke uitkeringen bij en krachtens artikel 58a BBV en de Financiële-verhoudingswet - Regeling informatieverstrekking sisa.

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 de vereisten aan de specifieke uitkeringen bij en krachtens artikel 58a BBV en de Financiële-verhoudingswet - de Regeling informatieverstrekking sisa. 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 (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 2024, zoals opgenomen in de Nota procedure aanlevering sisa-verantwoordingsinformatie 2024 in bijlage 2 van de Regeling informatieverstrekking sisa. Wij hebben bij de controle van de baten en lasten, alsmede de balansmutaties met betrekking tot specifieke uitkeringen dezelfde materialiteit toegepast als bij de controle van de jaarrekening. 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 gemeente;
- 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.

Beschrijving van verantwoordelijkheden met betrekking tot de jaarrekening

Verantwoordelijkheden van het *college van burgemeester en wethouders en de gemeenteraad* voor de jaarrekening

Het college van burgemeester en wethouders is verantwoordelijk voor het opmaken en getrouw weergeven van de jaarrekening in overeenstemming met het BBV. Het college van burgemeester en wethouders 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 gemeentelijke verordeningen, opgenomen bepalingen,

zoals opgenomen in (benoemen referentiekader)⁶⁸ [*Indien een rechtmatigheidsverantwoording is opgenomen*: en voor het getrouw toelichten van de financiële rechtmatigheid in de jaarrekening]⁶⁹.

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 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 de veronderstellingen inzake de financiële risico's in relatie tot de financiële positie onderbouwen en afwegen of de gemeente 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 moet gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gereede twijfel zou kunnen bestaan of de financiële risico's kunnen worden opgevangen toelichten in de jaarrekening.

De gemeenteraad is verantwoordelijk voor het vaststellen van het normenkader voor de financiële rechtmatigheid⁷⁰ en het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving van de gemeente.

Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de jaarrekening

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van een controleopdracht dat wij daarmee voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen voor het door ons af te geven oordeel.

Onze controle is uitgevoerd met een hoge mate maar geen absolute mate van zekerheid waardoor het mogelijk is dat wij tijdens onze controle niet alle materiële fouten en fraude ontdekken.

Afwijkingen kunnen ontstaan als gevolg van fraude of fouten en zijn materieel indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk, van invloed kunnen zijn op de economische beslissingen die gebruikers op basis van deze jaarrekening nemen. De materialiteit beïnvloedt de aard, timing en omvang van onze controlewerkzaamheden en de evaluatie van het effect van onderkende afwijkingen op ons oordeel.⁷¹

Wij hebben deze accountantscontrole professioneel kritisch uitgevoerd en hebben waar relevant professionele oordeelsvorming toegepast in overeenstemming met de Nederlandse controlestandaarden, het Bado, het controleprotocol dat is vastgesteld door de gemeenteraad op ... (datum vaststelling)⁷², het Controleprotocol WNT 2024⁷³, ethische voorschriften en de onafhankelijkheidseisen. Onze controle bestond onder andere uit:

- het identificeren en inschatten van de risico's dat de jaarrekening afwijkingen van materieel belang bevat als gevolg van fouten of fraude, 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. Bij fraude is het risico dat een afwijking van materieel belang niet ontdekt wordt groter dan bij fouten. Bij fraude kan sprake zijn van samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het opzettelijk verkeerd voorstellen van zaken of het doorbreken van de interne beheersing;
- het verkrijgen van inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle met als doel

⁶⁸ Verwijzen naar door de raad vastgestelde normenkader voor rechtmatigheid.

⁶⁹ Zie voetnoot 35.

⁷⁰ Onderdeel van het normenkader kan zijn de verantwoordingsgrens voor de rechtmatigheidstoelichting.

⁷¹ De tekst hierna, vanaf de laatste alinea vóór de bullitsgewijze opsomming, kan worden weggelaten bij verwijzing naar een bijlage waarin deze tekst wordt opgenomen.

⁷² Zie voetnoot 37.

⁷³ Zie voetnoot 44.

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 gemeente;

- het evalueren van de geschiktheid van de gebruikte grondslagen voor financiële verslaggeving en het evalueren van de redelijkheid van schattingen door het college van burgemeester en wethouders en de toelichtingen die daarover in de jaarrekening staan;
- het vaststellen dat de door het college van burgemeester en wethouders gehanteerde veronderstellingen aanvaardbaar zijn inzake de afweging dat de gemeente in staat is de financiële risico's vanuit de reguliere exploitatie en onverwachte tegenvallers financieel op te vangen zonder tussenkomst van de toezichthouder. Tevens het op basis van de verkregen controle-informatie vaststellen of er gebeurtenissen en omstandigheden zijn waardoor gereede twijfel zou kunnen bestaan omtrent de financiële positie. Als wij concluderen dat er een onzekerheid van materieel belang bestaat, zijn wij verplicht om aandacht in onze controleverklaring te vestigen op de relevante gerelateerde toelichtingen in de jaarrekening. Als de toelichtingen inadequaat zijn, moeten wij onze verklaring aanpassen. Onze conclusies zijn gebaseerd op de controle-informatie die verkregen is tot de datum van onze controleverklaring. Toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden kunnen echter van materiële betekenis zijn voor de financiële positie van de gemeente;
- het evalueren van de presentatie, structuur en inhoud van de jaarrekening en de daarin opgenomen toelichtingen; en
- het evalueren of de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de onderliggende transacties en gebeurtenissen.

Gegeven onze eindverantwoordelijkheid voor het oordeel zijn wij verantwoordelijk voor de controle van de jaarrekening van de gemeente, rekening houdend met de invloed daarop van de aard en de significantie van de activiteiten van uitvoeringsorganisaties ten behoeve van de gemeente. Op basis hiervan hebben wij de aard en omvang bepaald van de uit te voeren werkzaamheden ten aanzien van deze uitvoeringsorganisaties.⁷⁴

Wij communiceren met de gemeenteraad onder andere over de geplande reikwijdte en timing van de controle en over de significante bevindingen die uit onze controle naar voren zijn gekomen, waaronder eventuele significante tekortkomingen in de interne beheersing.

Plaats en datum

... (naam accountantspraktijk)

... (naam accountant)

⁷⁴ Bij het toepassen door de accountant van NBA-handreiking 1122 – 'Gevolgen voor de accountantscontrole van het uitbesteden van taken aan uitvoeringsorganisaties bij decentrale overheden', mag de accountant deze tekst opnemen in de verklaring. Wanneer sprake is van een controle zoals gedefinieerd in Standaard 600 dient de accountant, al dan niet in combinatie met de NBA-handreiking 1122, de volgende tekst te hanteren: 'Gegeven onze eindverantwoordelijkheid voor het oordeel zijn wij verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de groepscontrole. In dit kader hebben wij de aard en omvang bepaald van de uit te voeren werkzaamheden voor de groepsonderdelen. Bepalend hierbij zijn de omvang en/of het risicoprofiel van de groepsonderdelen of de activiteiten. Op grond hiervan hebben wij de groepsonderdelen geselecteerd waarbij een controle of beoordeling van de volledige financiële informatie of specifieke posten noodzakelijk was.'

Bijlage C - Scenario uitwerkingen voor de controleverklaring 2024

C.1 SCENARIO 1, waarbij:

- **Rechtmatigheidsverantwoording wel opgenomen**
- **Verordening wel aangepast**
- **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 ... (naam gemeente/provincie)

Verklaring over de in de jaarstukken opgenomen jaarrekening 2024

Ons oordeel

Wij hebben de jaarrekening 2024 van de gemeente/provincie ... (naam gemeente/provincie) 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 2024 alsmede van het vermogen van de gemeente/provincie ... (naam gemeente/provincie) op 31 december 2024 in overeenstemming met het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV).

De jaarrekening bestaat uit:

- 1 het overzicht van baten en lasten over 2024;
- 2 de balans per 31 december 2024;
- 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 over de financiële rechtmatigheid van baten, lasten en balansmutaties over 2024;
- 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 de gemeenteraad/provinciale staten voor de jaarrekening

Het college van burgemeester en wethouders/gedeputeerde staten is verantwoordelijk voor het opmaken en getrouw weergeven van de jaarrekening in overeenstemming met het BBV. Het college van burgemeester en wethouders/gedeputeerde staten 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 gemeentelijke/provinciale 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 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 de veronderstellingen inzake de financiële risico's in relatie tot de financiële positie onderbouwen en afwegen of de gemeente/provincie 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 moet gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gereede twijfel zou kunnen bestaan of de financiële risico's kunnen worden opgevangen toelichten in de jaarrekening.

De gemeenteraad is/provinciale staten zijn 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.

C.2 SCENARIO 2, waarbij:

- **Rechtmatigheidsverantwoording wel opgenomen**
- **Verordening wel aangepast**
- **Rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden (*totalen individueel en tezamen te evalueren*) > 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 ... (naam gemeente/provincie)

Verklaring over de in de jaarstukken opgenomen jaarrekening 2024

Ons oordeel

Wij hebben de jaarrekening 2024 van de gemeente/provincie ... (naam gemeente/provincie) 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 2024 alsmede van het vermogen van de gemeente/provincie ... (naam gemeente/provincie) op 31 december 2024 in overeenstemming met het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV).

De jaarrekening bestaat uit:

- 1 het overzicht van baten en lasten over 2024;
- 2 de balans per 31 december 2024;
- 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 over de financiële rechtmatigheid van baten, lasten en balansmutaties over 2024;
- 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 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) boven de door de gemeenteraad/provinciale staten 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 en de gemeenteraad/provinciale staten voor de jaarrekening

Het college van burgemeester en wethouders/gedeputeerde staten is verantwoordelijk voor het opmaken en getrouw weergeven van de jaarrekening in overeenstemming met het BBV. Het college van burgemeester en wethouders/gedeputeerde staten 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 gemeentelijke/provinciale 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 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 de veronderstellingen inzake de financiële risico's in relatie tot de financiële positie onderbouwen en afwegen of de gemeente/provincie 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 moet gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gereede twijfel zou kunnen bestaan of de financiële risico's kunnen worden opgevangen toelichten in de jaarrekening.

De gemeenteraad is/provinciale staten zijn 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.

C.3 SCENARIO 3, waarbij:

- **Rechtmatigheidsverantwoording wel opgenomen**
- **Verordening niet aangepast**
- **Rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden (*totalen individueel en tezamen te evalueren*) < materialiteit**

CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT

Aan: de gemeenteraad van de gemeente/provinciale staten van de provincie ... (naam gemeente/provincie)

Verklaring over de in de jaarstukken opgenomen jaarrekening 2024

Ons oordeel

Wij hebben de jaarrekening 2024 van de gemeente/provincie ... (naam gemeente/provincie) 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 2024 alsmede van het vermogen van de gemeente/provincie ... (naam gemeente/provincie) op 31 december 2024 in overeenstemming met het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV).

De jaarrekening bestaat uit:

- 1 het overzicht van baten en lasten over 2024;
- 2 de balans per 31 december 2024;
- 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 over de financiële rechtmatigheid van baten, lasten en balansmutaties over 2024;
- 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 de gemeenteraad/provinciale staten voor de jaarrekening

Het college van burgemeester en wethouders/gedeputeerde staten is verantwoordelijk voor het opmaken en getrouw weergeven van de jaarrekening in overeenstemming met het BBV. Het college van burgemeester en wethouders/gedeputeerde staten 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 gemeentelijke/provinciale 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 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 de veronderstellingen inzake de financiële risico's in relatie tot de financiële positie onderbouwen en afwegen of de gemeente/provincie 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 moet gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gereede twijfel zou kunnen bestaan of de financiële risico's kunnen worden opgevangen toelichten in de jaarrekening.

De gemeenteraad is/provinciale staten zijn 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.

C.4 SCENARIO 4, waarbij:

- **Rechtmatigheidsverantwoording wel opgenomen**
- **Verordening niet aangepast**
- **Rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden (*totalen individueel en tezamen te evalueren*) > materialiteit**

CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT

Aan: de gemeenteraad van de gemeente/provinciale staten van de provincie ... (naam gemeente/provincie)

Verklaring over de in de jaarstukken opgenomen jaarrekening 2024

Ons oordeel

Wij hebben de jaarrekening 2024 van de gemeente/provincie ... (naam gemeente/provincie) 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 2024 alsmede van het vermogen van de gemeente/provincie ... (naam gemeente/provincie) op 31 december 2024 in overeenstemming met het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV).

De jaarrekening bestaat uit:

- 1 het overzicht van baten en lasten over 2024;
- 2 de balans per 31 december 2024;
- 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 over de financiële rechtmatigheid van baten, lasten en balansmutaties over 2024;
- 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 heeft in deze rechtmatigheidsverantwoording toegelicht dat een deel van de verantwoorde baten en lasten, alsmede de balansmutaties niet rechtmatig tot stand zijn 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) boven de door de gemeenteraad/provinciale staten 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 en de gemeenteraad/provinciale staten voor de jaarrekening

Het college van burgemeester en wethouders/gedeputeerde staten is verantwoordelijk voor het opmaken en getrouw weergeven van de jaarrekening in overeenstemming met het BBV. Het college van burgemeester en wethouders/gedeputeerde staten 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 gemeentelijke/provinciale 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 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 de veronderstellingen inzake de financiële risico's in relatie tot de financiële positie onderbouwen en afwegen of de gemeente/provincie 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 moet gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de financiële risico's kunnen worden opgevangen toelichten in de jaarrekening.

De gemeenteraad is/provinciale staten zijn 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.

C.5 SCENARIO 5, waarbij:

- **Rechtmatigheidsverantwoording niet opgenomen**
- **Verordening wel aangepast**
- **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 ... (naam gemeente/provincie)

Verklaring over de in de jaarstukken opgenomen jaarrekening 2024

Ons oordeel

Wij hebben de jaarrekening 2024 van de gemeente/provincie ... (naam gemeente/provincie) 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 2024 alsmede van het vermogen van de gemeente/provincie ... (naam gemeente/provincie) op 31 december 2024 in overeenstemming met het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV).

De jaarrekening bestaat uit:

- 1 het overzicht van baten en lasten over 2024;
- 2 de balans per 31 december 2024;
- 3 de toelichting met een overzicht van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen;
- 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 inzake overige aangelegenheden – ontbreken rechtmatigheidsverantwoording

Wij vestigen de aandacht op het ontbreken van de rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening. Op grond van de financiële verordening 212 van de gemeente ... (naam gemeente) dient het college van burgemeester en wethouders/gedeputeerde staten een rechtmatigheidsverantwoording in de jaarrekening op te nemen waarin het college van burgemeester en wethouders/gedeputeerde staten dient toe te lichten in hoeverre bij de in de jaarrekening verantwoorde baten en lasten, alsmede de balansmutaties het begrotingscriterium, voorwaardencriterium en misbruik- en oneigenlijk gebruikcriterium zijn nageleefd. 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 en de gemeenteraad/provinciale staten voor de jaarrekening

Het college van burgemeester en wethouders/gedeputeerde staten is verantwoordelijk voor het opmaken en getrouw weergeven van de jaarrekening in overeenstemming met het BBV. Het college van burgemeester en wethouders/gedeputeerde staten 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 gemeentelijke/provinciale verordeningen, opgenomen bepalingen, zoals opgenomen in (benoemen referentiekader).

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 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 de veronderstellingen inzake de financiële risico's in relatie tot de financiële positie onderbouwen en afwegen of de gemeente/provincie 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 moet gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de financiële risico's kunnen worden opgevangen toelichten in de jaarrekening.

De gemeenteraad is/provinciale staten zijn 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.

C.6 SCENARIO 6, waarbij:

- **Rechtmatigheidsverantwoording niet opgenomen**
- **Verordening wel aangepast**
- **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... (naam gemeente/provincie)

Verklaring over de in de jaarstukken opgenomen jaarrekening 2024

Ons oordeel met beperking

Wij hebben de jaarrekening 2024 van de gemeente/provincie ... (naam gemeente/provincie) te ... ((statutaire) vestigingsplaats) gecontroleerd.

Naar ons oordeel, uitgezonderd de gevolgen van de aangelegenheden beschreven in de paragraaf 'De basis voor ons oordeel met beperking', geeft de in de jaarstukken opgenomen jaarrekening een getrouw beeld van zowel de grootte en de samenstelling van de baten en lasten over 2024 alsmede van het vermogen van de gemeente/provincie ... (naam gemeente/provincie) op 31 december 2024 in overeenstemming met het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV).

De jaarrekening bestaat uit:

- 1 het overzicht van baten en lasten over 2024;
- 2 de balans per 31 december 2024;
- 3 de toelichting met een overzicht van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen;
- 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.

De basis voor ons oordeel met beperking

De beperking in ons oordeel heeft betrekking op het ontbreken van geconstateerde rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden (*specifiek te maken*), die de verantwoordingsgrens overschrijden, in de toelichting op de jaarrekening.

De geconstateerde rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden ten aanzien van het bij de totstandkoming van de baten en lasten, alsmede de balansmutaties naleven van het begrotingscriterium, voorwaardencriterium en misbruik- en oneigenlijk gebruikcriterium bedragen in totaal € ... (*bedrag invullen* - rechtmatigheidsfouten) en € ... (*bedrag invullen* - onduidelijkheden) en overschrijden daarmee de door de gemeenteraad/provinciale staten vastgestelde verantwoordingsgrens. De geconstateerde rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden hebben betrekking op:

- ... (toelichting afwijking 1)
- ... (toelichting afwijking 2)
- ... (toelichting onduidelijkheid 1)
- ... (toelichting onduidelijkheid 2)

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens Nederlands recht, waaronder ook de Nederlandse controlestandaarden, het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado), het controleprotocol en het normenkader voor de financiële rechtmatigheid dat is vastgesteld door de gemeenteraad/provinciale staten op ... (datum vaststelling) en het Controleprotocol Wet normering topinkomens (WNT) 2024 en ... (eventuele overige eisen) vallen. Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie 'Onze verantwoordelijkheden voor de controle van de jaarrekening'.

Wij zijn onafhankelijk van de gemeente/provincie ... (naam gemeente/provincie) zoals vereist in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta), de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere voor de opdracht relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Verder hebben wij voldaan aan Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikte is als basis voor ons oordeel met beperking.

[..]

Verklaring over de in de jaarstukken opgenomen andere informatie

De jaarstukken omvatten andere informatie, naast de jaarrekening en onze controleverklaring daarbij.

Uitgezonderd de gevolgen (*van de geconstateerde rechtmatigheidsfouten*) en/of de mogelijke effecten (*van de geconstateerde onduidelijkheden*) van de aangelegenheid/aangelegenheden beschreven in de paragraaf 'De basis voor ons oordeel met beperking' zijn wij op grond van onderstaande werkzaamheden van mening dat de andere informatie met de jaarrekening verenigbaar is en geen materiële afwijkingen bevat.

Wij hebben de andere informatie gelezen en hebben op basis van onze kennis en ons begrip, verkregen vanuit de jaarrekeningcontrole of anderszins, overwogen of de andere informatie materiële afwijkingen bevat. Met onze werkzaamheden hebben wij voldaan aan de vereisten in de Nederlandse Standaard 720. Deze werkzaamheden hebben niet dezelfde diepgang als onze controlewerkzaamheden bij de jaarrekening.

Het college van burgemeester en wethouders is verantwoordelijk voor het opstellen van de andere informatie [**optioneel**], waaronder het jaarverslag in overeenstemming met het BBV].

[..]

Beschrijving van verantwoordelijkheden met betrekking tot de jaarrekening

Verantwoordelijkheden van het college van burgemeester en wethouders/gedeputeerde staten en de gemeenteraad/provinciale staten voor de jaarrekening

Het college van burgemeester en wethouders/gedeputeerde staten is verantwoordelijk voor het opmaken en getrouw weergeven van de jaarrekening in overeenstemming met het BBV. Het college van burgemeester en wethouders/gedeputeerde staten 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 gemeentelijke/provinciale verordeningen, opgenomen bepalingen, zoals opgenomen in (benoemen referentiekader).

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 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 de veronderstellingen inzake de financiële risico's in relatie tot de financiële positie onderbouwen en afwegen of de gemeente/provincie 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 moet gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gerede twijfel zou kunnen bestaan of de financiële risico's kunnen worden opgevangen toelichten in de jaarrekening.

De gemeenteraad is/provinciale staten zijn 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.

C.7 SCENARIO 7, waarbij:

- **Rechtmatigheidsverantwoording niet opgenomen**
- **Verordening niet aangepast**
- **Rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden (*totalen individueel en tezamen te evalueren*) < materialiteit**

CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT

Aan: de gemeenteraad van de gemeente/provinciale staten van de provincie ... (naam gemeente/provincie)

Verklaring over de in de jaarstukken opgenomen jaarrekening 2024

Ons oordeel

Wij hebben de jaarrekening 2024 van de gemeente/provincie ... (naam gemeente/provincie) 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 2024 alsmede van het vermogen van de gemeente/provincie ... (naam gemeente/provincie) op 31 december 2024 in overeenstemming met het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV).

De jaarrekening bestaat uit:

- 1 het overzicht van baten en lasten over 2024;
- 2 de balans per 31 december 2024;
- 3 de toelichting met een overzicht van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen;
- 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 de gemeenteraad/provinciale staten voor de jaarrekening

Het college van burgemeester en wethouders/gedeputeerde staten is verantwoordelijk voor het opmaken en getrouw weergeven van de jaarrekening in overeenstemming met het BBV. Het college van burgemeester en wethouders/gedeputeerde staten 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 gemeentelijke/provinciale verordeningen, opgenomen bepalingen, zoals opgenomen in (benoemen referentiekader).

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 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 de veronderstellingen inzake de financiële risico's in relatie tot de financiële positie onderbouwen en afwegen of de gemeente/provincie 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 moet gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gereede twijfel zou kunnen bestaan of de financiële risico's kunnen worden opgevangen toelichten in de jaarrekening.

De gemeenteraad is/provinciale staten zijn 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.

C.8 SCENARIO 8, waarbij:

- **Rechtmatigheidsverantwoording niet opgenomen**
- **Verordening niet aangepast**
- **Rechtmatigheidsfouten en/of onduidelijkheden (*totalen individueel en tezamen te evalueren*) > materialiteit**

CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE ACCOUNTANT

Aan: de gemeenteraad van de gemeente/provinciale staten van de provincie ... (naam gemeente/provincie)

Verklaring over de in de jaarstukken opgenomen jaarrekening 2024

Ons oordeel

Wij hebben de jaarrekening 2024 van de gemeente/provincie ... (naam gemeente/provincie) 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 2024 alsmede van het vermogen van de gemeente/provincie ... (naam gemeente/provincie) op 31 december 2024 in overeenstemming met het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV).

De jaarrekening bestaat uit:

- 1 het overzicht van baten en lasten over 2024;
- 2 de balans per 31 december 2024;
- 3 de toelichting met een overzicht van de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen;
- 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 inzake overige aangelegenheden – ontbreken rechtmatigheidsverantwoording

Wij wijzen erop dat er geen rechtmatigheidsverantwoording is opgenomen in de jaarrekening. In een rechtmatigheidsverantwoording licht het college van burgemeester en wethouders/gedeputeerde staten toe in hoeverre bij de in de jaarrekening verantwoorde baten en lasten, alsmede de balansmutaties het begrotingscriterium, voorwaardencriterium en misbruik- en oneigenlijk gebruikcriterium zijn nageleefd. De verantwoorde baten en lasten, alsmede de balansmutaties zijn niet in alle gevallen rechtmatig tot stand gekomen. De geconstateerde rechtmatigheidsfouten in totaal € ... (bedrag afwijkingen) en/of onduidelijkheden in totaal € ... (bedrag onduidelijkheden) hebben betrekking op:

- ... (toelichting afwijking 1)
- ... (toelichting afwijking 2)
- ... (toelichting onduidelijkheid 1)
- ... (toelichting onduidelijkheid 2)
-

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 en de gemeenteraad/provinciale staten voor de jaarrekening

Het college van burgemeester en wethouders/gedeputeerde staten is verantwoordelijk voor het opmaken en getrouw weergeven van de jaarrekening in overeenstemming met het BBV. Het college van burgemeester en wethouders/gedeputeerde staten 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 gemeentelijke/provinciale verordeningen, opgenomen bepalingen, zoals opgenomen in (benoemen referentiekader).

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 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 de veronderstellingen inzake de financiële risico's in relatie tot de financiële positie onderbouwen en afwegen of de gemeente/provincie 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 moet gebeurtenissen en omstandigheden waardoor gereede twijfel zou kunnen bestaan of de financiële risico's kunnen worden opgevangen toelichten in de jaarrekening.

De gemeenteraad is/provinciale staten zijn 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.

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