

**Vastlegging en onderbouwing prestatielevering  
bij inkopen door decentrale  
overheidsorganisaties**

Datum 24 juli 2020

# Inhoudsopgave

1	Inleiding.....	3
2	Prestatielevering .....	5
2.1	Onderbouwing en vastlegging.....	5
2.3	Decentrale overheden.....	6
2.4	De accountant .....	8
3	Samenvatting .....	11

# 1 Inleiding

## Introductie van de commissie BADO

De commissie Bedrijfsvoering, Auditing Decentrale Overheden (BADO) bestaat uit deskundigen die onder meer werkzaam zijn bij gemeenten, provincies, de VNG, de beroepsorganisatie van accountants (NBA), accountantskantoren/diensten en het Rijk. De commissie BADO stelt het oplossen van problemen voorop. Problemen die raken aan de bedrijfsvoering en de accountantscontrole van decentrale overheden.

De doelstellingen en taken van de commissie BADO richten zich op de verheldering van vraagstukken die spelen op het raakvlak van auditing en bedrijfsvoering van gemeenten en provincies, zoals:

- het steunen van de controlerend accountant van een deelnemende gemeente op de werkzaamheden van de accountant van een samenwerkingsverband
- de verantwoording over het persoonsgebonden budget (PGB)
- de verbijzonderde interne controle (VIC)
- grondbeleid en grondexploitaties

De commissie BADO brengt richtinggevende notities uit met een nadruk op de hoe-vraag en de interpretatie van bestaande wet- en regelgeving, voor wat betreft knelpunten en gezamenlijke oplossingen die raken aan de bedrijfsvoering en de accountantscontrole van decentrale overheden. De BADO-notities kunnen door de deelnemende organisaties waar nodig worden vertaald in aanvullende eigen (formele) instrumenten, zoals voor de NBA bijvoorbeeld in een NBA-Alert of handreiking of voor de VNG in een ledenbrief. Dat laatste is een optie en zal naar verwachting slechts in uitzonderlijke gevallen geschieden.

De notities worden gepubliceerd op de site van de [commissie BADO](#). Maar ook de [NBA](#) publiceert de notities, net als de [VNG](#)<sup>1</sup>.

## Reikwijdte van de notitie

In deze notitie wordt aangegeven waar de aandacht naar uit dient te gaan bij de vastlegging en onderbouwing van de prestatielevering bij inkopen door decentrale overheidsorganisaties (gemeenten, provincies en gemeenschappelijke regelingen).

In deze notitie wordt ingegaan op de nadere stratificering van de inkopen naar deelmassa's, afhankelijk van de risico's. Op die manier kunnen de interne en externe controle op de prestatielevering gericht plaatsvinden.

---

<sup>1</sup> Voor eventuele vragen kunt u zich als gemeenten wenden tot [info@vng.nl](mailto:info@vng.nl), als provincie tot [communicatie@ipo.nl](mailto:communicatie@ipo.nl) of via <https://www.nba.nl/tools-en-voorbeelden/helpdesk/helpdesk-formulier/>

In de notitie wordt niet ingaan op knelpunten, die specifiek gelden voor inkopen in het sociaal domein. Het betreft het inkoopproces in den brede. Evenmin gaat deze notitie uitgebreid in op het plegen van fraude, waarbij er sprake is van het plegen van valsheid in geschrifte of andere strafrechtelijke vergrijpen. Er wordt dus niet in extenso aandacht geschonken aan het op frauduleuze wijze wekken van de verwachting dat een prestatie geleverd zou zijn, terwijl dit feitelijk niet het geval is.

## 2 Prestatielevering

### 2.1 Onderbouwing en vastlegging

Het is niet altijd gemakkelijk om een prestatielevering van een inkoop te onderbouwen. In de praktijk worstelen decentrale overheden met de vastlegging ter onderbouwing van de prestatielevering van bepaalde inkooptransacties, wat ook de controle van de accountant raakt en zo mogelijk bemoeilijkt. Hoe ver moet de bewijsvoering en de dossiervorming bij de decentrale overheid gaan om aan te tonen dat een prestatie daadwerkelijk is geleverd? De prestatielevering dient ter onderbouwing dat de door de decentrale overheid vastgelegde of toegelichte transacties en gebeurtenissen inderdaad hebben plaatsgevonden. Verder dient ze te onderbouwen dat de transacties en gebeurtenissen bedrijfsmatig van aard zijn en betrekking hebben op de decentrale overheden.

Vooropgesteld: er is geen in regelgeving verankerde norm is voor de diepgang van de vastlegging en bewijsvoering bij de decentrale overheden. De decentrale overheid moet (achteraf) de onderbouwing, zoals in de vorige alinea is beschreven, aantoonbaar kunnen maken vanuit de procesgang en de daarin gemaakte vastleggingen en uitgevoerde interne controles.

Omdat duidelijke normen ontbreken is moeilijk om concreet aan te geven wanneer een onderbouwing van een prestatielevering voldoende is. Het is in principe aan de decentrale overheid om daar beleid voor te formuleren en om een proces in te richten voor de controle van de prestatielevering. Het is ook belangrijk dat zowel het beleid als het proces worden afgestemd met de accountant. Dit omdat dit effect heeft op de controle van de accountant en om af te stemmen in hoeverre het beleid de accountantscontrole beïnvloedt. Wanneer bijvoorbeeld te lichtzinnig omgegaan wordt met de onderbouwing en vastlegging van prestaties, kan dit de onzekerheid in de controle vergroten en nemen de noodzakelijke controle-inspanningen van de accountant toe.

In de bijlage is een lijst met voorbeelden opgenomen van manieren waarop een decentrale overheid de prestatielevering heeft kunnen aantonen. Deze lijst met voorbeelden kan als referentiekader dienen voor decentrale overheden en accountants.

In het vervolg van deze notitie wordt eerst ingegaan op de diepgang van de vastlegging en bewijsvoering voor de prestatielevering als onderdeel van de interne beheersing van de decentrale overheid. Vervolgens wordt de positie van de accountant beschreven.

## 2.2 Decentrale overheden

Op basis van de financiële verordening, onderdeel financiële organisatie, moeten decentrale overheden waarborgen treffen die ervoor zorgen dat aan de eisen van rechtmatigheid, controle en verantwoording wordt voldaan. Het toepassen van een adequate scheiding van taken, functies, bevoegdheden en verantwoordelijkheden is daar een belangrijk onderdeel van.

### 2.2.1 Functiescheiding

Bij inkoop bestaat het risico op onrechtmatige uitstroom van middelen als functies niet adequaat worden gescheiden. Dit wil zeggen: betalingen aan derden waarvoor door de decentrale overheid geen prestatie is ontvangen of een prestatie die niet betrekking heeft op de eigen organisatie. Er is dan sprake van een onrechtmatige beheershandeling. Als die betalingen in de jaarrekening zijn verantwoord, is tevens sprake van een niet getrouwe weergave in de jaarrekening.

Om dit risico te beperken, moet voor de inkooptransacties die worden verantwoord in de jaarrekening worden gecontroleerd of deze transacties en gebeurtenissen inderdaad hebben plaatsgevonden en of dergelijke transacties en gebeurtenissen betrekking hebben op de entiteit (oftewel de desbetreffende decentrale overheid). Hiervoor kan de geleverde prestatie worden afgestemd met onderliggende informatie. Dit is normaal gesproken onderdeel van de factuurcontrole van een organisatie, waarbij de levering getoetst wordt voorafgaande aan de betaling van de factuur.

In het inkoopproces hebben decentrale overheden veelal de controle op de prestatielevering verankerd als onderdeel van de financiële functie. De prestatieverklaring is ingebed in het proces van bestellen, vaststellen van de prestatielevering (autorisatie hiervan), factuur controleren en autoriseren en vervolgens betalen. Relevant in dit kader is dat functiescheiding nodig is ten opzichte van de initiatie van de inkoop, het plaatsen van de inkoop en het vaststellen van de levering. De functionaris die belast is met de prestatieakkoordverklaring, heeft de verantwoordelijkheid om de levering van de prestatie vast te stellen, onafhankelijk van bestelling, budget en betaling. Op basis van objectieve informatie wordt onafhankelijk en zelfstandig vastgesteld of de prestatie waarvoor de factuur is ontvangen betrekking heeft op de organisatie én aan de organisatie is geleverd. De informatie hiervoor dient te worden vastgelegd, zodat dit controleerbaar en/of reproduceerbaar is door de interne controle of door de accountant.

### 2.2.2 Inkoopproces en controle op de prestatielevering

Een decentrale overheid doet er verstandig aan (intern) te toetsen aan de criteria, die in deze paragraaf opgenomen zijn onder a tot en met e. Een decentrale overheid dient hiervoor te beschikken over een procesbeschrijving, die aangeeft hoe de beheersmaatregelen in het proces zijn ingevuld. Aanvullend toetst de decentrale overheid het bestaan van het proces op basis van de procesbeschrijving. Daarbij zijn de volgende onderdelen onder andere van belang:

- a) Is er in het inkoopproces een eis opgenomen om de prestatielevering intern te controleren, voorafgaand aan de betaling?

- b) Wie moet/mag de prestatielevering controleren; waar is dit in opzet vastgelegd en is er in opzet voldoende functiescheiding tussen bestellen, ontvangen, controle van de prestatielevering en betalen?
- c) Hoe is het bestaan en de werking van de controle door op de prestatielevering gewaarborgd, zodat alleen bevoegde (en geschikte) personen de prestatielevering kunnen autoriseren; wie zijn dit, wat zijn de bevoegdheden, waar is dit (digitaal) vastgelegd en hoe wordt intern de (digitale) vastlegging van deze controlerende bevoegdheid en de adequate (digitale) uitvoering geborgd?
- d) Hoe wordt de prestatie-akkoordverklaring vastgelegd; welke specifieke controledocumentatie moet - naast een (digitale) paraaf van de prestatie akkoord verklaarder – in het systeem worden opgenomen/vastgelegd ter onderbouwing van de prestatielevering?
- e) Zijn er voorbeelden van geldige argumenten/bewijzen voor het aantonen van prestatielevering die binnen de desbetreffende decentrale overheid algemeen worden geaccepteerd?

### 2.2.3 Documentatie van de prestatielevering

Vanuit de bedrijfsvoering van een decentrale overheid is er de praktische vraag of voor alle inkoop (hoe klein ook) documentatie over de prestatielevering vastgelegd moet worden. Voor kleine inkoop zou deze eis te zwaar (onwerkbaar) kunnen zijn en daarom kan een decentrale overheid er bewust voor kiezen om voor kleine inkoop een minder zware diepgang van de controle en vastlegging van de prestatielevering te eisen. Daarbij komt ook dat het voor sommige diensten lastig is om de prestatielevering aan te tonen. Een bekend voorbeeld is de levering van een bloemetje voor een jubilaris, of het bewijs dat het plantsoen is gewied.

Het is vanuit bedrijfsvoering goed verdedigbaar dat een decentrale overheid grenzen stelt aan de diepgang van de onderbouwing, vanuit een risicoanalyse bij een combinatie van een kleine inkoop en een lastig aantoonbare prestatielevering. De omvang van de transactie in relatie tot de risicoanalyse kan dan bepalend zijn voor de diepgang van de onderbouwing. Het is goed denkbaar dat een desbetreffende decentrale overheid voor vooraf vastgestelde soorten inkoop - van beperkte omvang - toestaat dat geen controle geschiedt op de prestatielevering. Dit betekent dat de goedkeuring voor de betaling plaatsvindt zonder gedetailleerde bewijsstukken over de prestatielevering. Wanneer een decentrale overheid hiervoor grenzen hanteert, dan zullen die grenzen alsook de onderliggende risicoanalyse in het inkoopbeleid van de gemeente en de daarbij behorende procesbeschrijving moeten zijn vastgelegd. Dit is met name belangrijk als het gaat over inkoop waarbij het bedrijfsmatige karakter zonder goede beschrijving in twijfel getrokken zou kunnen worden.

### 2.2.4 Interne controles prestatielevering

De hoogte van de inkoop/factuur is een van de mogelijkheden om onderscheid te maken in de diepgang van de onderbouwing van de controle op de prestatielevering. De lokale overheid zal de controle op prestatielevering in het algemeen organiseren vanuit logisch handelsperspectief en naar aard van en risico verbonden aan de aankopen. Zo kan bij de autorisatie van termijnnota's vrij eenvoudig een relatie worden gelegd met de levering van diensten, zoals energie.

Zoals hiervoor is aangegeven, kan bij de opzet van de procesinrichting alsook in het kader van de (verbijzonderde) interne controle bij een decentrale overheid vanuit risicoafwegingen worden beargumenteerd dat bepaalde soorten inkopen van beperkte omvang nauwelijks tot een materiële fout in de jaarrekening kunnen leiden. Dit kan een reden zijn om voor deze inkopen minder controlemechanismen in het proces te regelen of minder te documenteren ten aanzien van de onderbouwing van de prestatielevering. Vanuit het fraudeperspectief moet de decentrale overheid daarbij wel altijd een nadere analyse geven. Een prestatie kan vanuit materialiteit of baten/lasten niet relevant zijn, maar vanuit het fraudeperspectief wel. Voorbeelden hiervan kunnen zijn VVV-bonnen of materieel van de buitendienst.

Het is hierom aan te bevelen dat decentrale overheden voor zichzelf een (fraude)risicoanalyse maken waar de grens ligt waaronder de (interne) controle op de prestatielevering minder diepgaand mag worden vastgelegd. Belangrijk hierbij is dat de keuzes vanuit de analyse(s) worden verwerkt in het proces en de procesbeschrijvingen en dat ook toetsing en periodieke evaluatie van de gehanteerde grenzen plaatsvindt.

## 2.3 De accountant

### 2.3.1 Werkzaamheden

De accountant vormt bij de controle van de jaarrekening een mening over de uitgevoerde (fraude-) risicoanalyse, de aanwezigheid van (vastleggingen van opzet en bestaan van) het proces rondom prestatielevering en de aanwezige functiescheidingen. Op basis van deze aspecten evalueert de accountant in welke mate het risico op onrechtmatige betalingen bestaat en of hij kan steunen op de werking van de interne beheersorganisatie. Het ingeschatte risico bepaalt de omvang van de werkzaamheden die de accountant uitvoert.

Standaard 315.25 (A127 - A131) NV COS geeft aan dat de accountant risico's op een afwijking van materieel belang inschat op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van de transactiestromen. De accountant dient inzicht te verwerven in de decentrale overheid en de relevante omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing. Dat betreft in dit geval ook de interne beheersing inzake het proces inkopen en de prestatielevering: hebben de inkopen daadwerkelijk plaatsgevonden en hebben ze betrekking op de organisatie? De kwaliteit van de interne beheersing en zijn conclusie dient de accountant onder meer te onderbouwen in zijn dossier met een goede procesbeschrijving. Dit inclusief een beoordeling van de opzet en het bestaan van de opgenomen beheersmaatregelen.

### 2.3.2 Controleaanpak

De evaluatie bepaalt in welke mate de accountant kiest voor een systeemgerichte aanpak en aanvullende gegevensgerichte aanpak. Er zal altijd sprake zijn van een combinatie van beide. Hoe beter het systeem werkt, hoe minder waarnemingen resteren voor het gegevensgerichte onderdeel.



### 2.3.3 Systeemgerichte aanpak

De systeemgerichte aanpak richt zich op de controle van de werking van belangrijke beheersmaatregelen die in de (administratieve) procesgang zijn opgenomen.

Op basis van de Standaard 330.10 NV COS dient de accountant de effectieve werking van beheersmaatregelen, waarop hij wil steunen, vast te stellen. Dat doet de accountant door middel van inspectie of opnieuw uitvoeren. Bij het inkoopproces is het afgesproken proces van belang, net als hoe dit wordt geautoriseerd. Denk bijvoorbeeld aan de zichtbare beoordeling van de interne controle op de prestatielevering. Dit kan een belangrijke beheersmaatregel zijn. Kun je vaststellen wat een bevoegde functionaris in het proces heeft gedaan en/of beoordeeld en waarvoor deze voor akkoord heeft getekend, en wat is daarover vastgelegd voordat dit akkoord is gegeven? Zonder documentatie die tijdens het proces is vastgelegd over de prestatielevering, is het voor de accountant niet mogelijk om door middel van inspectie of opnieuw uitvoeren vast te stellen, of een prestatielevering terecht is geautoriseerd. Beschikbaarheid van voldoende en geschikte informatie over de interne controle op de prestatielevering is daardoor voor de accountant een essentieel onderdeel van de evaluatie.

Om gebruik te kunnen maken van de processen, moet de accountant op basis van Standaard 330.10 NV COS voor een aantal geselecteerde inkooptransacties vaststellen dat deze beheersmaatregel wordt nageleefd. De conclusie over de werking is bepalend voor de omvang van de (aanvullende) gegevensgerichte werkzaamheden.

### 2.3.4 Gegevensgerichte aanpak

Op grond van Standaard 330.18 NV COS dient de accountant voor materiële transactiestromen, zoals inkopen, ook altijd (aanvullende) gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren. Bij de gegevensgerichte controles stelt de accountant voor de door hem geselecteerde inkooptransacties vast dat deze correct zijn opgenomen in de verantwoording en dat de prestaties zijn geleverd ten dienste van de organisatie van de decentrale overheid. Dit stelt de accountant vast op basis van documentatie die is gebruikt bij de interne controle op de prestatielevering. De werkzaamheden zijn dus hetzelfde, alleen zegt de systeemgerichte controle iets over de gehele populatie en de gegevensgerichte controle alleen iets over de geselecteerde waarneming.

### 2.3.5 Invulling accountantscontrole

Zoals in de voorgaande onderdelen aangegeven, hebben de decentrale overheden en de accountant een keuze, in hoe om te gaan met het vraagstuk van de controle op de prestatielevering. De decentrale overheid kiest voor een bepaalde invulling en de accountant neemt dit mee als onderdeel van zijn evaluatie. De conclusie over de werking van de interne controles bij de overheidsorganisatie is bepalend voor de aard en omvang van de systeemgerichte en de (aanvullende) gegevensgerichte werkzaamheden.

Bij een gegevensgerichte controleaanpak controleert de accountant voor een aantal geselecteerde inkooptransacties de prestatielevering opnieuw op basis van de onderliggende documentatie. De focus ligt in dat geval niet op de werking van de beheersmaatregel, maar op de onderbouwing met behulp van onderliggende stukken. Ook kan de accountant op basis van risicoanalyse bepaalde (homogene) deelmassa's onderkennen en daaruit waarnemingen selecteren. Hierdoor kunnen posten in de accountantscontrole betrokken worden, die de desbetreffende decentrale overheid in het inkoopproces bewust niet of slechts beperkt toetst.

Ook de accountant loopt aan tegen bepaalde inkooptransacties waarvan het door aard en beperkte omvang in de praktijk moeilijker is de prestatielevering te onderbouwen. Als de waarneming onvoldoende kan worden onderbouwd, leidt dit voor de accountant tot een onzekerheid in de uitvoering van de controle. Alvorens de accountant deze onzekerheid kan extrapoleren naar de totale populatie, dient de accountant in overleg met de organisatie alle mogelijke oplossingen ter controle te hebben onderzocht en uitgevoerd. De accountant zal kennisnemen van de interne (fraude-)risicoanalyse en zijn eigen overwegingen hanteren voor de detailcontrole-aanpak. Om de onzekerheid of fout te verkleinen heeft de decentrale overheid grofweg drie opties:

1. Aantonen dat dit een incident is en geen brede werking heeft. De accountant kan de onzekerheid dan meenemen in de extrapolatie en oordeelsvorming.
2. De fout isoleren naar aard of omstandigheid, waardoor deze buiten de extrapolatie kan blijven en wordt beperkt tot de deelmassa.
3. Totale uitbreiding van de waarneming ter nader onderzoek van de geconstateerde fouten en onzekerheden.

In alle gevallen zal het veel tijd en energie kosten om de gevolgen van deze selectie te beperken. Een mogelijke oplossing ligt in het overleg tussen accountant en de desbetreffende decentrale overheid voorafgaand aan de planning en uitvoering van de controle. Het kan voor de accountants en de decentrale overheden bijvoorbeeld efficiënt zijn om op basis van de (fraude-) risicoanalyse (homogene) deelmassa's te identificeren. De accountant zal de interne beheersing en de interne controle van de decentrale overheid beoordelen met het oog op de risicogeaardheid en samenstelling van de deelmassa's, vanuit de risicoanalyse in standaard 315 NV COS. Het is dan aan de decentrale overheid of aan accountant om de criteria te bepalen en de risicoanalyse vast te leggen. De controlewerkzaamheden kunnen dan per deelmassa specifiek worden gemaakt en kunnen voor bepaalde deelmassa's omvangrijker zijn en voor andere juist tot een minimum worden beperkt:

- a) voor deelmassa kleine inkopen zonder risico kan de accountant de controleomvang beperken, net als dat voor andere kleine posten onder de uitvoeringsmaterialiteit geldt.
- b) voor deelmassa's met een hoger risico, bijvoorbeeld inkoopfacturen inzake meerwerk, kan de accountant de controle uitbreiden door de deelmassa een hogere foutenkans mee te geven.

## 3 Samenvatting

- a) De decentrale overheid is verantwoordelijk voor het inrichten van organisatie en processen om het risico op onrechtmatige betalingen te verkleinen.
- b) De decentrale overheid moet aangeven hoe invulling gegeven wordt aan de beheersmaatregel, die de prestatielevering vaststelt alvorens een factuur betaalbaar te stellen. Daarbij komt een aantal onderdelen aan de orde, die in de procesbeschrijving zijn opgenomen.
- c) Het is aan de decentrale overheid zelf om de norm te bepalen, wanneer prestatielevering voldoende is vastgesteld. Zij kan daarbij grenzen hanteren die aangeven, wanneer zwaardere dan wel lichtere eisen aan de onderbouwing van de prestatielevering gelden. Die grenzen zullen in de procesbeschrijving moeten zijn opgenomen. Het is aan te bevelen om het beleid vooraf af te stemmen met de accountant, om zo de gevolgen voor zijn controle te kunnen bepalen. Dit om de efficiency van de werkzaamheden van beide partijen te vergroten.
- d) De documentatie van de prestatielevering moet altijd voldoende en geschikt zijn. Dit is belangrijk ongeacht de keuze voor een systeemgerichte of gegevensgerichte controleaanpak. Daarbij zal de accountant, ook bij een systeemgerichte aanpak voor het inkoopproces, altijd nog aanvullende gegevensgerichte werkzaamheden uitvoeren.
- e) De accountant evalueert het risico op onrechtmatige betalingen op basis van voorgaande punten. Dit leidt tot een risico-inschatting en bijbehorende systeem- en gegevensgerichte werkzaamheden.
- f) De accountant kan bij zijn controlewerkzaamheden gebruik maken van een aselechte steekproef. Hierbij kunnen zo mogelijk ook kleine inkopen worden geselecteerd, terwijl de decentrale overheid hier beleidsmatig of in de praktijk anders mee omgaat. De accountant kan er ook bewust voor kiezen bepaalde (homogene) inkopen te kwalificeren als een deelmassa, waarvoor hij afwijkende risico's in de controle onderkent. Op deze wijze worden de controlewerkzaamheden per (homogene) deelmassa op basis van een risicoanalyse specifiek gemaakt. Afhankelijk van het risico dat de accountant toekent aan een deelmassa zal de steekproefcontrole meer of minder uitgebreid plaatsvinden.
- g) Het is een gezamenlijke verantwoordelijkheid van de accountant en de decentrale overheid om aan de voorkant overleg te voeren over opzet, bestaan en werking van het inkoopproces en (interne) controle van prestatielevering. Dit om te voorkomen dat naderhand door de decentrale overheid voor bepaalde geselecteerde kleine inkopen alsnog aanvullende / andere onderbouwingen aan moeten worden geleverd. Deze aanvullende uitvraag voor documentatie en onderbouwing kost dan onevenredig veel inspanning.
- h) Als een geselecteerde waarneming niet adequaat onderbouwd kan worden met voldoende en geschikte controle-informatie, dan heeft dit ook effect op het oordeel van de accountant en kan dit – afhankelijk van de aard van de fouten en onzekerheden - leiden tot een verdere uitbreiding van de deelwaarneming en extra werk.
- i) Het is aan te bevelen dat de decentrale overheidsorganisatie en de accountant tijdig in overleg treden over het proces en de (interne/externe) controle.