

VERNIEUWING ACCOUNTANTSCONTROLE GEMEENTEN



INHOUDSOPGAVE

Voorwoord	5
Overzicht van de adviezen	7
1 Inleiding	11
1.1 Aanleiding rapport	11
1.2 Werkwijze werkgroep vernieuwing accountantscontrole gemeenten	12
1.3 Opzet rapport	12
2 Waarom wordt er gecontroleerd? Voor wie, wat en waarop?	14
2.1 Waarom is de accountantscontrole belangrijk?	14
2.2 Wie is de opdrachtgever?	15
2.3 Wat is belangrijk bij het opdrachtgeverschap?	15
2.4 Wat wordt gecontroleerd?	18
2.5 Waarop wordt gecontroleerd?	20
3 Wie controleert? Wat zijn criteria aan de controleur en de controle? En wie bepaalt die criteria?	22
3.1 Wat verwacht een gemeente van een controleur?	22
3.2 Wat verwacht de Wet toezicht accountantsorganisaties van de controleur?	23
3.3 Wie borgt het beste de kwaliteit? een publieke of private accountant?	26
3.4 Op basis van welke criteria wordt de controle gedaan en wie bepaalt de criteria?	28
3.5 Wie houdt kwaliteitstoezicht op de accountant? En heeft een OOB-status toegevoegde waarde?	32
4 Passen de conclusies binnen de internationale vereisten en ontwikkelingen?	36
5 Samenvatting	38
5.1 Een op gemeenten toegespitst kader voor de accountantscontrole	38
5.2 Verbeterpunten voor het proces van de accountantscontrole van gemeenten	39
5.3 Verbeterpunten voor de inhoud van de accountantscontrole van gemeenten	39
Bijlage 1 Advies over de accountantscontrole van de adviescommissie Vernieuwing van de begroting en verantwoording van gemeenten	41
Bijlage 2 Leden werkgroep vernieuwing accountantscontrole gemeenten en adviserende leden	42
Bijlage 3 Verslagen expertmeetings	43
Bijlage 4 Bijlage bij artikel 1, eerste lid, onderdeel p, van de Wta	57
Bijlage 5 Wettelijke eisen waaraan de gemeentelijke accountant dient te voldoen	58

VOORWOORD

Mei 2014 bracht een commissie, waar ik voorzitter van mocht zijn, haar advies uit over de verslaggeving en controle van de gemeentelijke financiën (BBV). Hoofdboodschap was dat de gemeentefinanciën te belangrijk zijn om aan specialisten over te laten. Onze voorstellen moesten de positie van raadsleden en ook inwoners versterken. Hiervoor moeten begrotingen en jaarrekeningen beter vergelijkbaar zijn. Ook een doelmatigere accountantscontrole was een van de adviezen. Raadsleden kunnen dan beter hoofd- en bijzaken onderscheiden. Hierdoor neemt de waarde van de accountantscontrole toe. Wie kan daar tegen zijn?

Toen ik medio 2014 dit voornemen naar buiten bracht, waren de eerste reacties echter anders. “je wilt zeker een minder goede controle?” Ik mag hopen dat ik met dit rapport die gedachte weggenomen heb. Doel is namelijk om tot een betere controle te komen. Beter betekent dat raadsleden en inwoners een goed beeld hebben of de cijfers in de jaarrekening van de gemeente kloppen. Dit is van belang, omdat de discussie in de gemeente en met de raad niet moet gaan over de vraag of de cijfers kloppen, maar over de keuzes die het college van B&W maakt. Dat de cijfers kloppen wordt in de toekomst nog belangrijker als groepen van burgers taken van de gemeente over willen nemen; dan moet gewoon duidelijk zijn wat iets kost.

Een doelmatigere accountantscontrole betekent dus niet minder controle, maar een controle die beter op de maat van de gemeenten is toegesneden. Een gemeente is geen bedrijf. Zo hebben begroting en jaarrekening een andere rol. En net als bij de begroting en de jaarrekening ligt het dan ook voor de hand de spelregels hierop toe te spitsen.

Verbeter de wereld en begin bij jezelf. Dat geldt ook hier. Gemeenten zijn er vaak trots op wanneer de jaarrekeningcontrole voor een lager bedrag is aanbesteed dan bij de burens. Gemeenten en accountants zouden niet meer mee moeten gaan in deze “race to the bottom”. Een goede controle heeft zijn prijs. De afgelopen jaren is het vaak genoeg voorgekomen dat relatief lage contractprijzen werden gevolgd door relatief hoge rekeningen voor meerwerk.

Een goede accountantscontrole vraagt ook om een goed niet-politiek opdrachtgeverschap door gemeenteraden. De discussie in de raad moet niet gaan over de juistheid van de cijfers – daar hoort geen twijfel over te zijn- maar over de realisatie van het beleid en wat dat gekost heeft. De accountantscontrole moet de raadsleden helpen in die zin dat er geen twijfel is over de cijfers. De raad is dan ook de opdrachtgever van de controle. Een van de aanbevelingen uit dit rapport is om de VNG, in nauwe samenwerking met onder meer raadsleden, een handreiking te laten maken voor een goede aanbesteding van de accountantscontrole. Hierin moet ook aandacht komen voor de mogelijkheid die gemeenten hebben om zelf of met andere gemeenten een Gemeentelijke Accountantsdienst (GAD) op te zetten als alternatief voor een controle door een privaat bedrijf. Nu wordt dikwijls automatisch gekozen voor een private controle.

Maar van de accountant verwachten we ook wat. Een goede accountant heeft kennis van zaken, niet alleen van de techniek, maar ook van “de eigenaardigheden” van de instelling die hij controleert. In de vervolgopleiding, de permanente educatie, zouden bepaalde onderwerpen opgenomen moeten zijn, Deze onderwerpen worden dan

door accountants, die bij gemeenten controleren, gevolgd.

Ook zou er gesnoeid moeten worden in de uitgebreide manuals waar de accountants die bij gemeenten controleren mee op pad gestuurd worden. Analoog aan het Handboek Auditing Rijksoverheid zou een Handreiking Decentrale Overheden gemaakt moeten worden die op zodanige manier zorgt voor een interpretatie van de controlestandaarden dat de behoefte aan uitgebreide manuals afneemt. Ondermeer raadsleden en gemeentelijke controllers zouden betrokken moeten worden bij het toetsen van deze handreiking op uitvoerbaarheid.

En ook van de Rijksoverheid verwachten we wat. In het advies wordt gevraagd om een aanpassing van de regelgeving die er toe moet leiden dat het college een mededeling doet in de jaarrekening over de financiële rechtmatigheid. Nu doet de accountant dit in de verklaring. Dat is niet logisch, immers het college is verantwoordelijk voor de financiële rechtmatigheid. Het is daarom beter als het college de mededeling doet over de financiële rechtmatigheid en de accountant deze mededeling bij de getrouwheidscontrole van de jaarrekening meeneemt. Met deze aanpassing ontstaat een vergelijkbaar model als bij de Rijksoverheid. Dit dient op dusdanige wijze te gebeuren dat de administratieve lasten voor gemeenten niet toenemen en bij voorkeur afnemen.

Tot slot gaan we in het rapport in op het toezicht op de gemeentelijke accountantscontrole. We willen een "eerste klas" accountantscontrole. Een OOB-status is daar niet het passend instrument voor. We verwachten van het Rijk dat ze ons advies hierover overweegt en met ons in gesprek gaat over hoe de controle bij gemeenten wordt toegespitst op de specifieke kenmerken van gemeenten, met als doel een beter passende en daarmee een betere controle.

Staf Depla

OVERZICHT VAN DE ADVIEZEN

Alle adviezen hebben betrekking op gemeenten en gemeenschappelijke regelingen. Voor de leesbaarheid wordt alleen van gemeenten en gemeenteraden gesproken.

De adviezen zijn van de werkgroep vernieuwing accountantscontrole gemeenten.

De adviserende leden van het IPO kunnen zich grotendeels in het rapport vinden wat betreft gemeenten. Indien de adviezen ook op de provincies van toepassing worden, plaatsen de deelnemers vanuit het IPO een kanttekening bij adviezen 1, en 4 (zie verder hieronder).

De adviserende leden De Hair, Mul en Vos steunen het rapport niet, maar ondersteunen wel de adviezen 1 tot en met 6.

Advies 1) opdrachtgeverschap

De gemeenteraad is de opdrachtgever van de accountantscontrole. Meer aandacht voor de kwaliteit van het opdrachtgeverschap van de raad is nodig.

De werkgroep adviseert:

- de VNG een handreiking te maken voor de versterking van het opdrachtgeverschap van de raad. Factoren, zoals de rol en samenstelling van de auditcommissie, aansluiting interne en externe controle, en de aanbesteding van de accountantscontrole maken onderdeel uit van de handreiking.
- de VNG zich bij het maken van deze handreiking te laten ondersteunen door in ieder geval raadsleden, griffiers, (inkoop)deskundigen, interne controleurs en accountants.
- de overwegingen voor een accountant in private sector of in publieke dienst (zie advies 3) onderdeel uit te laten maken van de handreiking.

Zie verder paragraaf 2.3.

De deelnemers vanuit het IPO plaatsen de kanttekening een handreiking voor provincies niet nodig te vinden, omdat de kwaliteit van het opdrachtgeverschap van Provinciale Staten als voldoende wordt ervaren.

Advies 2) specialisatie noodzakelijk

Het is belangrijk dat de accountant, die bij gemeenten controleert, voldoende specifieke kennis heeft van gemeenten en de omgeving waarin gemeenten opereren.

De werkgroep adviseert de NBA op de volgende wijze aandacht te besteden aan de kennis van accountants die bij gemeenten controleren:

- In de basisopleiding – voor de titel van accountant – dient voldoende aandacht te zijn voor de verschillen tussen gemeenten en het bedrijfsleven; dus aandacht voor de eigenheid van de overheid.
- De NBA geeft ten tijde van het schrijven van dit rapport de permanente educatie (vervolgopleiding voor accountants) opnieuw vorm. Hierbij kunnen, in overleg met betrokkenen, voldoende onderdelen over gemeenten worden opgenomen, waardoor de vervolgopleiding een specialisatie kent voor controle bij gemeenten.

Deze onderdelen over gemeenten worden dan gevolgd door accountants die bij gemeenten controleren. Zie verder paragraaf 3.1.

Advies 3) keuzen tussen accountants

Het is belangrijk dat gemeenten een accountant hebben die goed aansluit bij de controlebehoeften van gemeenteraden.

Er zijn twee hoofdmogelijkheden bij de keuze voor een accountant: een accountant in publieke dienst en een accountant in private dienst. De werkgroep signaleert dat gemeenten, als ze eenmaal een accountant in private of een accountant in publieke dienst hebben, dit niet meer heroverwegen. Beide mogelijkheden hebben echter voor- en nadelen.

De werkgroep vernieuwing accountantscontrole gemeente adviseert gemeenteraden de keuze voor een accountant in private en/of publieke dienst een expliciete keuze te maken en niet een gewoonte.

Zie verder paragraaf 3.3.

Advies 4) rechtmatigheid

Het college is verantwoordelijk voor een rechtmatige uitvoering van de begroting. Het is daarom aan het college om hier verantwoording over af te leggen. Een randvoorwaarde is dat de verantwoording over de rechtmatigheid efficiënt en effectief dient te worden vormgegeven. De administratieve lasten dienen niet te stijgen en bij voorkeur af te nemen.

De werkgroep adviseert om:

- het college een mededeling te laten doen over de financiële rechtmatigheid. Op deze manier ligt de verantwoordelijkheid voor de rechtmatigheid op de goede plek; bij het college. De accountant controleert deze mededeling tijdens zijn getrouwheidscontrole van de jaarrekening
- de mededeling over de financiële rechtmatigheid door het college en de controle ervan door de accountant efficiënt en effectief vorm te geven. Hiervoor is het nodig dat de normen (de scope van de mededeling en de criteria van de controle en verantwoordingseisen) vooraf duidelijk zijn. Volgens de werkgroep betekent dit dat:
 - de Gemeentewet, Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado) en indien nodig het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV) worden aangepast.
 - de Kadernota rechtmatigheid van de commissie BBV overeenkomstig wordt herzien, zodat scope en criteria van de controle duidelijk zijn uitgewerkt.
 - de commissie BBV een modelmededeling ontwikkelt waarin de relatie met normen en criteria wordt geïdentificeerd.
 - in zowel de kadernota als de modelmededeling de rechtmatigheid te behandelen als een onderdeel van de planning & controlcyclus.

Zie verder paragraaf 3.4.1.

Vanuit de constatering dat in de praktijk de verantwoordelijkheid voor de rechtmatigheid al bij het college ligt, benadrukken de deelnemers vanuit het IPO het belang van de randvoorwaarde voor het niet doen toenemen en zo mogelijk doen afnemen van de administratieve lasten. Zij plaatsen de kanttekening dat deze randvoorwaarde cruciaal is.

Advies 5) interpretatie controle standaarden

Er is geen op de governance structuur en het juridische en financiële kader van gemeenten toegesneden interpretatie van de nadere voorschriften controle en overige standaarden (NV COS) voor accountants.

De werkgroep adviseert:

- Een specifieke interpretatie voor decentrale overheden van de NV COS te maken - vergelijkbaar met de Handboek Auditing Rijksoverheid (HARO) – in de vorm van een Handreiking Auditing Decentrale Overheden (HADO). Deze handreiking, dient zo kort mogelijk te zijn en de eigenheid van gemeenten goed te raken.
- De HADO maakt uitgebreide manuals van accountantskantoren overbodig. Ook controleprotocollen van de

Rijksoverheid worden door de HADO verminderd.

- De HADO wordt opgesteld onder verantwoordelijkheid van de NBA. De NBA werkt tijdens het opstellen van de HADO samen met een implementatiecommissie HADO. Deze commissie toetst de handreiking op uitvoerbaarheid. De implementatiecommissie is breed samengesteld en bestaat in ieder geval uit vertegenwoordigers van het Ministerie van BZK, het Ministerie van Financiën, de VNG, gemeentelijke controllers, raadsleden, griffiers, de NBA (een bij gemeenten controlerende openbare accountant en een overheidsaccountant). Na het opstellen van de handreiking wordt de toekomstige vormgeving van de toetsing bezien.

Zie verder paragraaf 3.4.2.

Advies 6) toezicht op de accountants die bij gemeenten controleren

Ook de toezichthouder op accountants die bij gemeenten controleren dient specifieke kennis te hebben van de governance structuur, het juridische en financiële kader van de gemeenten.

De werkgroep adviseert het volgende:

- Voor openbare accountants is de AFM op dit moment de meest geëigende partij voor het uitvoeren van dit toezicht.
 - De toetsen van de AFM richten zich op accountants in private dienst en de wettelijke controles die deze accountants uitvoeren, waaronder de controles bij gemeenten.
 - Om meer recht doet aan het specifieke karakter van het openbaar bestuur, is het zaak dat de AFM zich de specifieke governance structuur en het juridische en financiële kader van de gemeenten, eigen maakt.
- Voor gemeentelijke accountantsdiensten moet worden verkend hoe het toezicht efficiënt en effectief kan worden ingevuld met als optie dit onder te brengen bij één toezichthouder.
 - Voor het toezicht op accountants van GAD's vindt de werkgroep het essentieel dat het toezicht opnieuw wordt bezien, ingeval het aantal GAD's gaat toenemen. Het toezicht door de huidige bestaande lokale rekenkamers zal gezien de huidige taakopdracht / samenstelling van veel rekenkamers niet volstaan. De werkgroep vraagt aan het Ministerie van BZK en het Ministerie van Financiën deze verkenning uit te voeren.

Zie verder paragraaf 3.5.

Advies 7) domein accountantscontrole bij gemeenten

De werkgroep hecht aan een goede invulling van de eisen aan en waarborgen van het toezicht op de accountantscontrole bij gemeenten. De werkgroep vindt dat dit het beste is gewaarborgd als de accountantscontrole van gemeenten een wettelijke controle, zoals bedoeld in de Wet toezicht accountantsorganisaties, blijft, maar dat deze controle wordt toegespitst op specifieke kenmerken van gemeenten.

Dit houdt in dat:

- de controlestandaarden toepasbaar worden gemaakt voor gemeenten (zie advies 5)
- accountants die bij gemeenten controleren, bij hun permanente educatie, onderdelen volgen gericht op gemeenten (zie advies 2)
- het toezicht op de accountant bij gemeenten verder wordt ontwikkeld (zie advies 6)

Dit advies - voor de wettelijke status van de accountantscontrole bij gemeenten specifiek toegesneden op gemeenten - houdt ook in dat de werkgroep de OOB-status voor gemeenten geen toegevoegde waarde vindt hebben. Hierover heeft de VNG reeds op 6 mei 2015 een brief aan de Minister van Financiën gestuurd. De redenen waarom de OOB-status niet wenselijk wordt gevonden, zijn dat:

1. De eisen aan een audit commissie zich moeilijk verhouden met de verantwoordelijkheid van de raad voor de controlerende taak.
2. De keuzevrijheid van gemeenten voor de accountant wordt beperkt.
3. Toekomstige eisen vanuit de Europese Unie, gericht op het bedrijfsleven, – onbedoelde en misschien ongewenste (bijvoorbeeld kwaliteitseisen aan de audit commissie) – gevolgen voor gemeenten kunnen hebben.
4. Tot slot, wil de werkgroep benadrukken dat de kwaliteitsborging van de accountantscontrole niet alleen rele-

vant is bij grote gemeenten, maar bij alle gemeenten. Alle gemeenten zijn democratisch gelegitimeerd door de inwoners. Er is geen reden voor een verschillend toezichtinstrumentarium voor verschillende gemeenten. Uiteraard dient de inzet van het instrumentarium wel passend te zijn bij de complexiteit van gemeenten. Zie verder paragraaf 3.5.

De adviserende leden De Hair, Mul en Vos spreken zich niet uit over dit advies.

1

INLEIDING

1.1 Aanleiding rapport

Een goede *accountantscontrole* is belangrijk voor gemeenten¹. Gemeenten zijn democratisch gekozen en dragen zorg voor voorzieningen voor burgers. Dit veelal met publieke middelen. Gemeenten opereren daarbij zo transparant mogelijk, van besluitvorming en uitvoering tot en met verantwoording en controle. Naast de eigen interne controle is ook een onafhankelijke controle essentieel voor betrouwbare informatie: in de eerste plaats voor de raad, maar daarnaast ook voor andere belanghebbenden. Het inzicht van de raad is cruciaal voor het democratisch proces. Het gaat dan om het inzicht in de besteding van de middelen, hoe de gemeente er financieel voorstaat en wat de ontwikkelingen waren. Betrouwbare cijfers zijn daarvoor van belang. Dit inzicht dient zich niet te beperken tot de specialisten in de raad; de raad heeft de kaderstellende en controlerende rol. Daar komt bij dat de burger ook steeds meer is gericht op inzicht in de financiën.

Een goede accountantscontrole is toegerust op de *specifieke kenmerken van gemeenten*. Gemeenten hebben een eigen governance stelsel (dat is een democratisch gelegitimeerd bestuur, de regelgevende bevoegdheid enzovoorts), een daarop toegesneden juridisch rechtsstelsel (bestuursrecht, WNT enzovoorts) en een eigen planning & controlproces (Gemeentewet, Besluit begroting en verantwoording, Besluit accountantscontrole decentrale overheden).

Gemeenten hebben hun eigen regels voor de begroting en verantwoording die op onderdelen afwijken van de regels voor het bedrijfsleven. Dit vanwege de eigenheid van gemeenten; dat is de rol van de begroting, het inkomensbestedende karakter en de maatschappelijke taken en voorzieningen van gemeenten. De vraag die in dit rapport voorligt, is de vraag welk type controle en toezicht het beste past bij deze eigen begroting en verantwoordingssystematiek.

Er is een aantal *ontwikkelingen* waardoor de Adviescommissie vernieuwing begroting en verantwoording gemeenten in 2014 heeft geadviseerd de accountantscontrole bij gemeenten nader te onderzoeken (zie bijlage 1). Op hoofdlijnen gaat het om de volgende ontwikkelingen:

- Er worden steeds meer eisen aan accountants gesteld:
 - het betreft eisen die voortvloeien uit ontwikkelingen bij het *bedrijfsleven* en de reactie daarop. Incidentele fouten leiden tot structurele regels en voorschriften. Hierdoor wordt de accountantscontrole een steeds meer rules-based controle vanuit de vereisten die aan het bedrijfsleven worden gesteld en niet direct van toepassing zijn op gemeenten. De accountantscontrole geeft daarom steeds meer wrijving met het eigen karakter van gemeenten.
 - het betreft ook eisen die aan *overheden* in het algemeen of specifiek aan gemeenten worden gesteld. Het

¹ Dit rapport heeft betrekking op gemeenten en gemeenschappelijke regelingen. Voor de leesbaarheid wordt alleen van gemeenten en gemeenteraden gesproken. Het rapport is deels ook van toepassing op provincies. Daar waar het IPO heeft aangegeven dat adviezen niet van toepassing zijn op provincies wordt dit opgemerkt.

gaat dan bijvoorbeeld om Sisa, de WNT, Review van de ADR, schatkistbankieren en de Wet markt en overheid.

- Gemeenten worden steeds complexere organisaties, onder andere door de decentralisaties, maar ook door Europese en rijkswetgeving. De benodigde kennis voor controles bij gemeenten is fors. Bovendien is deze kennis veelal specifiek voor gemeenten. Hierdoor staat het *opdrachtgeverschap* van gemeenteraden onder druk; van raden wordt steeds meer verwacht. Ook accountants staan onder druk; zij werken in *concurrentie* waardoor er een spanning kan zijn tussen de steeds zwaardere eisen om te voldoen aan de kwaliteit en de prijs.
- Over de afnemende meerwaarde van het, met ingang van 2004 ingevoerde, rechtmatigheidsoordeel als onderdeel van de accountantscontrole wordt al enkele jaren gediscussieerd. De reikwijdte en diepgang van de *rechtmatigheidscontrole* hebben zich inmiddels ontwikkeld tot een administratief belastend proces, waarvan het de vraag is of het efficiënter kan en met een grotere toegevoegde waarde voor de raad. Daar komt bij dat het college verantwoordelijk is voor de organisatie. Het zou daarom beter zijn als het college expliciet verantwoording aflegt over de rechtmatigheid, in plaats van impliciet via het rechtmatigheidsoordeel van de accountant in zijn controleverklaring.

1.2 Werkwijze werkgroep vernieuwing accountantscontrole gemeenten

Werkgroep advies accountantscontrole gemeenten

Zomer 2014 is de werkgroep vernieuwing accountantscontrole gemeenten opgericht. Deze werkgroep was gericht op gemeenten. De Ministeries van BZK en Financiën namen deel aan de werkgroep om te bevorderen dat de werkgroep de op rijksniveau levende inzichten en ontwikkelingen kon meewegen. Daarnaast namen adviserende leden van de NBA en het IPO deel. Alle deelnemers namen deel op persoonlijke titel. In bijlage 2 is een overzicht opgenomen van de leden van de werkgroep en de adviserende leden.

De werkgroep vernieuwing accountantscontrole gemeenten is begonnen met een aantal verkennende notities. Uit deze notities volgde een aantal onderzoeksvragen. De onderzoeksvragen luiden:

1. Als we op nul zouden beginnen: Hoe zou de werkgroep de controle van de jaarrekening dan vormgeven om aan de lokale politiek bestuurlijke omgeving zo goed mogelijk recht te doen?
2. Als we op nul zouden beginnen: Hoe zou de werkgroep de uitvoering van de accountantscontrole van de gemeentelijke jaarrekening en het toezicht daarop vormgeven om de doestellingen van vraag 1 te bereiken?
3. Hoe bepalend zijn de Europese en internationale regels voor de accountantscontrole van de gemeentelijke jaarrekening?

Bijeenkomsten met experts

Deze onderzoeksvragen zijn verkend in enkele bijeenkomsten met experts. De verslagen van deze bijeenkomsten zijn als bijlage bij dit advies gevoegd (zie bijlage 3).

Rapport

Na de discussies over deze onderzoeksvragen is de werkgroep vernieuwing accountantscontrole gemeenten drie keer bij elkaar gekomen om dit rapport met adviezen op te stellen.

De adviserende leden van het IPO kunnen zich grotendeels in het rapport vinden, maar ondersteunen enkele adviezen niet (zie overzicht van de adviezen). De adviserende leden De Hair, Mul en Vos steunen het rapport niet, maar ondersteunen wel de adviezen 1 tot en met 6.

1.3 Opzet rapport

De beantwoording van de onderzoeksvragen is de basis voor de drie kernhoofdstukken van dit rapport. Deze hoofdstukken zijn als volgt opgezet:

Hoofdstuk 2) Waarom is er een accountantscontrole? Wie is de opdrachtgever? Wat is belangrijk bij het opdrachtgeverschap? Wat wordt er gecontroleerd en waarop?

Hoofdstuk 3) Wie controleert? Wat zijn criteria aan de controleur en de controle? Wie bepaalt die criteria?

Hoofdstuk 4) Past de beantwoording van deze vragen binnen de internationale vereisten en ontwikkelingen?

In hoofdstuk 5) wordt afgesloten met een samenvatting.

Iedere paragraaf in de diverse hoofdstukken wordt afgesloten met een conclusie. Indien de conclusie is dat er een knelpunt is dan volgt hierna een advies. Indien de conclusie een bevestiging is van de huidige situatie dan is er geen advies opgenomen.

2

WAAROM WORDT ER GECONTROLEERD? VOOR WIE, WAT EN WAAROP?

2.1 Waarom is de accountantscontrole belangrijk?

Gemeenten

Gemeenten zijn democratische gekozen autonome overheden. Dat wil zeggen ze hebben een eigen governance structuur van gemeenteraad en college, een eigen regelgevende bevoegdheid en een complexe afweging van veel verschillende taken en verantwoordelijkheden. Alles speelt zicht af in de volle openbaarheid. De inkomsten, uitgaven en de planning & controlcyclus van gemeenten hebben veel specifieke eigenschappen, en kennen daarom een eigen financieel kader (Gemeentewet, Financiële verhoudingswet, Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten, Besluit accountantscontrole decentrale overheden). Tot slot, hebben gemeenten te maken met een eigen juridisch kader: het bestuursrecht, de WNT, de Gemeentewet enzovoorts.

Klassieke rol accountant

Gemeenten staan voor veel keuzen bij de uitvoering van hun taken. Het gaat dan om keuzen, zoals: Hoe taken vorm te geven? Welke prioriteiten te stellen? Welke rollen spelen burgers, instellingen en bedrijven? En welke rol speelt de gemeente zelf? Daarbij zijn vragen van belang, zoals: Hoeveel middelen zijn er? Wat kan daarvoor worden gedaan en wat niet? Bovendien zijn deze middelen grotendeels afkomstig van belastingen. Het betreft dus publieke middelen. Het is daarmee van groot belang dat gemeenten zorgvuldig met hun middelen omgaan en een adequaat inzicht in de middelen hebben. De begroting en jaarrekening zijn cruciaal voor de kaderstellende en controlerende rol van de raad, daarom is een gedegen controle van de jaarrekening door de accountant van belang.

Vermaatschappelijking rol accountant

Burgers nemen op steeds meer terreinen het initiatief in eigen handen (doe-democratie). Burgers willen dan taken en bijbehorende middelen van de gemeente overnemen. Dit leidt ertoe dat inzicht in de financiën steeds belangrijker wordt. Het gaat dan bijvoorbeeld om vragen als: Wat kost een speelplaats? Hoe meer inzicht kan worden geboden en hoe beter de kwaliteit van de cijfers, hoe minder discussie erover. De accountantsfunctie vermaatschappelijkt hierdoor (zie het verslag van de eerste expertmeeting in bijlage 3).

Een gedegen controleur met specifieke toewijding voor de publieke sector

Van belang daarbij is dat de accountant een signaleringsfunctie heeft; hij moet waakzaam zijn voor de vele externe contacten van lokale overheden. Door deze contacten zijn de lokale overheden, sluipenderwijs, kwetsbaar voor ondermijning en criminaliteit. Nieuwe waakzaamheid is dan ook sterk geboden. Daar staat tegenover dat de accountant zich buiten politieke discussies moet houden. De accountant dient een gezaghebbend ankerpunt van rust te zijn. Waar, evenals bij bijvoorbeeld de burgemeester, zijn oordeel als politiek neutraal wordt ervaren. Het gaat er bij de accountantscontrole om dat burgers en de raad weten of de gemeentelijke stukken een getrouw beeld geven en of aan de financiële rechtmatigheid is voldaan. De accountant mag en moet gedegen zijn en buiten iedere twijfel staan. Vandaaruit kan de accountantsfunctie weer meer status en vertrouwen krijgen. Daarvoor is wel een specifieke toewijding aan de publieke sector nodig en dient er sprake te zijn van specialisatie binnen de beroepsgroep.

Conclusie:

- De accountantscontrole is essentieel voor **alle** gemeenten ongeacht hun omvang, omdat gemeenten democratisch gekozen zijn, met publieke middelen hun taken in de volle openbaarheid uitvoeren en de burger actief is geworden op een wijze die ook inzicht in de financiën vergt.
- De accountant dient buiten iedere twijfel te staan. De accountant richt zich op de cijfers, houdt zich buiten de politiek en doet zijn werk toegesneden op de eisen die aan een overheid worden gesteld.

2.2 Wie is de opdrachtgever?

De raad heeft de kaderstellende en controlerende rol. Het belang van de raad bij de accountantscontrole staat daarom voorop. De begroting en jaarrekening moeten relevante informatie bevatten en betrouwbaar zijn voor de raad.

De burger heeft ook steeds meer vragen over de financiën en prestaties van de gemeente. Ook de burger wil daarom betrouwbare en duidelijke informatie. De burger gebruikt echter dezelfde informatie als de raad; waarbij het onderscheid tussen informatie en stukken voor sturing van belang is. Wat betreft de informatie is het ook van belang dat deze openbaar is.

Behalve de burgers zijn ook andere *gemeentelijke stakeholders* van belang, zoals bedrijven, maatschappelijke instellingen, verbonden partijen, de ondernemingsraad, de provinciale toezichthouder, financiers enzovoorts. Deze partijen hebben echter in principe niet meer of andere wensen dan burgers of de raad.

Het Rijk heeft ook een informatie- en controlebehoefte met name vanuit zijn verantwoordelijkheid ten aanzien van specifieke uitkeringen. Hetzelfde geldt voor eventuele andere subsidiegevers (zoals de Europese Unie of provincie). Deze informatie- en controlebehoefte wordt zoveel mogelijk gebaseerd op de informatie- en controlebehoefte van de raad (uitgangspunt 5 van de Adviescommissie vernieuwing van de begroting en verantwoording van gemeenten). Indien dit niet kan, betreft het eigen informatie en controle voor het Rijk. Deze controle vindt wel zoveel mogelijk op hetzelfde moment plaats als de controle voor de raad. Dit uit efficiëntie overwegingen. Dit betekent ook dat de opdracht voor controlebehoeften vanuit het Rijk via de gemeenteraad loopt.

Het college heeft ook informatie- en controlebehoeften. Het college heeft de uitvoerende rol en is daarom direct verantwoordelijk voor de organisatie. Dit is echter voorbereidend op de accountantscontrole voor de raad.

Conclusie:

- Voorop staat dat het college verantwoording aflegt aan de raad. De raad is daarom de opdrachtgever van de accountantscontrole.
- Burgers hebben ook een belang. Dat belang krijgt enerzijds vorm door het streven naar toenemende vergelijkbaarheid en openbaarheid en wordt anderzijds door de raad vertegenwoordigd bij de controle op de jaarrekening en de rapportage daarover in de vorm van de controleverklaring en het accountantsverslag.
- Ook andere gemeentelijke stakeholders hebben een belang, maar dat belang is niet meer of anders dan dat van de raad of burgers.
- Het Rijk is wel een belanghebbende, die andere wensen heeft dan de gemeenteraad. Het gaat dan met name om de SiSa-controle. Om redenen van efficiëntie is de raad wel de opdrachtgever.

2.3 Wat is belangrijk bij het opdrachtgeverschap?

De *opdrachtgevende rol* van de raad bestaat in de kern uit het benoemen van de speerpunten bij de opdracht en het bespreken van het verslag van bevindingen van de accountant. Hoofdvraag daarbij is: hoe krijgt de raad wat hij wil? Inhoudelijk is het niet eenvoudig dit aan te geven, omdat de accountantscontrole een vrij technisch proces is, waarbij de afbakening van wat de accountant wel en niet doet belangrijk is. Deels is deze afbakening wettelijk

geregeld en deels kan de raad eigen vragen toevoegen. Communicatie tussen de raad en de accountant is van belang om scherp te krijgen wat wel en niet wordt en kan worden gecontroleerd.

De raad en de auditcommissie

Veel gemeenten hebben een auditcommissie (deze commissie kan ook een andere naam hebben). De auditcommissie kan de volgende rollen vervullen:

- Het voorbereiden van de benoeming van de accountant, uitmondend in een advies aan de raad.
- Voorbereiden speerpunten voor de controle en bespreken met de accountant. De speerpunten vervolgens omzetten in het raadsvoorstel.
- Het verslag van bevindingen wordt toegelicht door de accountant en besproken in de auditcommissie en daarna in de raad. Hetzelfde kan gelden voor de managementletter.
- Evaluatie van het functioneren van de accountant.

Afspraken tussen de accountant en raadsleden uit de auditcommissie kunnen de opdrachtgevende rol versterken. Het is daarbij van belang dat de auditcommissie kan werken als een vaktechnische commissie, omdat de kerntaak van deze commissie zich richt op (financieel) beheer en niet op beleid. Het beheer bij een gemeente moet op orde zijn. Dat is een politiek thema, maar geen partijpolitiek thema.

Ondersteuning

De griffie ondersteunt de raad. Binnen de griffie is vaak minder financiële deskundigheid aanwezig. Het is dan van belang dat raadsleden hiervoor kennis kunnen opdoen (voorlichting, specifieke cursussen) en direct toegang hebben tot financieel specialisten binnen de organisatie om zo ook invulling te geven aan de functie van het opdrachtgeverschap van de accountant.

Daarnaast maken ook inkoopaspecten onderdeel uit van het opdrachtgeverschap. Van belang daarbij is dat de laagste prijs niet altijd beter is. Ook bij de accountantscontrole kan sprake zijn van prijsdumping. Dat kan worden ondervangen door criteria die in de offerte worden gesteld. Als de prijs bijvoorbeeld voor 60% meeweegt bij de criteria kan prijsdumping ontstaan. Dit kan worden voorkomen door de prijs minder zwaar te laten wegen of door een (reële) prijs zelf te bepalen en te vragen vanuit die prijs te offeren. Om een goede prijs-kwaliteitverhouding te krijgen is ondersteuning vanuit een inkoop- en accountancydeskundige in de gemeente van belang.

Aandachtspunten

Een accountant controleert niet alles, maar werkt met een controlemethodologie die een redelijke mate van zekerheid geeft over het geheel. Daarnaast zijn er onderwerpen die de raad kan vragen te controleren en daarover te rapporteren. Het is van belang te weten wat de raad standaard kan verwachten bij de controle van de jaarrekening en wat de raad extra kan vragen (zie ook paragraaf 2.5). Daarbij is het van belang dat de raad en de accountant dezelfde taal spreken. Een check daarop bij de offerte is van belang. Ook andere communicatieaspecten, zoals wanneer er contacten zijn tussen raadsleden, auditcommissie en accountant zijn van belang. Het offerte- en keuzeproces voor aanbesteding van accountantscontrole is een tijdrovend en bewerkelijk proces. Een handreiking over het opdrachtgeverschap en de aanbesteding kan de effectiviteit en efficiëntie versterken. Deze handreiking kan door de VNG, in samenwerking met raadsleden, griffier, (inkoop)deskundigen, controllers en accountants worden opgesteld. Vooruitlopend op deze handreiking zijn in tekstkader 1 enkele aandachtspunten voor de raad voor de opdrachtverstrekking opgenomen.

Tekstkader 1 Aandachtspunten voor de raad voor de opdracht aan de accountant

Aandachtspunten voor kennis van gemeenten

- Het in te zetten accountantsteam moet uw 'taal' spreken: de publieke sector is duidelijk anders dan het bedrijfsleven. Dit vraagt om aantoonbare, ruime controle-ervaring, bij voorkeur bij gemeenten met een vergelijkbare omvang en context.
- De vaktechnische kwaliteit van het in te zetten kantoor en team, specifiek toegespitst op gemeenten, dient te zijn geborgd. Dat wil zeggen het in te zetten team moet op de hoogte zijn van actuele ontwikkelingen bij gemeenten, van uw specifieke lokale/regionale omstandigheden en de belangrijkste lokale problemen en speerpunten.
- De in te zetten medewerkers moeten beschikken over voldoende omgevings- en bestuurs sensitiviteit, respectievelijk deze snel in uw specifieke situatie eigen kunnen maken.
- De openheid en transparantie in de publieke sector vragen om daarop afgestemde communicatieve vaardigheden van accountants, zowel mondeling (zoals in raads- en of commissievergaderingen) als in rapportages. Geen vakjargon.

Aandachtspunten voor de afbakening van de controle

- De controle van het getrouwe beeld en de financiële rechtmatigheid van de jaarrekening zijn voorgeschreven in de Gemeentewet. Daarnaast zijn er enkele punten waarop u aanvullende eisen kunt aangeven, namelijk:
 - Welke toegevoegde waarde verwacht u van de accountant voor u als raad? Bijvoorbeeld: Wenst u ruimte voor meedenken van de accountant? Het begrijpelijk maken van complexe onderwerpen? Een signalerende functie voor mogelijke problemen op het gebied van de bedrijfsvoering?
 - Rechtmatigheid: welke extra informatie wilt u gerapporteerd krijgen? Welke specifieke, interne regels van het college wilt u dat ook in de accountantscontrole worden betrokken? Met welke frequentie en diepgang zal deze controle plaatsvinden?

Aandachtspunten voor de prijs-kwaliteit verhouding

- De offertes moeten op hoofdlijnen inzicht geven in de bestede uren gespecificeerd naar niveaus van in te zetten medewerkers (zicht is nodig op de inzet van goedkope stagiaires en het aantal te besteden uren door de verantwoordelijke partner zelf) en waaraan deze worden besteed.
- De offerte moet gebaseerd zijn op een realistische kwaliteit van het beheer bij de gemeente, dat wil zeggen er wordt niet uitgegaan van een uitstekend financieel beheer; dit kan namelijk leiden tot prijsdumping gevolgd door meerwerk.
- De offerte dient duidelijk aan te geven of en tot in welke mate gebruik gemaakt kan worden van (al dan niet verbijzonderde) interne controles.
- Offertes en contracten moeten duidelijk aangeven hoe omgegaan wordt met de financiële gevolgen van tussentijds wijzigende accountantsregelgeving.
- Uurtarieven moeten transparant zijn, evenals meerwerk tarieven.

Na de opdracht

- Spreek jaarlijks een evaluatie van de opdracht af. In deze evaluatie kan bijvoorbeeld worden ingegaan op de bestede uren, tarieven en kosten, tijdigheid, omgevings- en bestuurs sensitiviteit, de daadwerkelijk ervaren ondersteuning en verbeterpunten.

Wat te doen met de verklaring?

Niet alle accountantsverklaringen zijn goedkeurend. Bovendien kan het verslag van bevindingen bij een goedkeurende verklaring adviezen bevatten. Het is aan de raad te bepalen hoe met de verklaring en de adviezen om te gaan. De accountant kan er een jaar later op terugkomen. De financieel toezichthouder richt zich op de sluitendheid van de begroting. Hij betreft de jaarrekening mee in zijn afweging van de sluitendheid van de begroting. De toezichthouder richt zich bij de constatering van de accountant daarom op de effecten op de financiën van de gemeente.

Het is niet verplicht alle adviezen van de accountant op te volgen. Het kan bijvoorbeeld zijn dat de raad het niet doelmatig vindt een advies op te volgen; kwaliteit, doelmatigheid en rechtmatigheid kunnen strijdig zijn. Het is wel van belang dat de raad expliciet de adviezen bespreekt en aangeeft ze wel of niet op te volgen en waarom.

Conclusie:

- Aandacht voor de kwaliteit van het opdrachtgeverschap voor de accountantscontrole door de raad is nodig. Dit kan door een auditcommissie, die wordt ondersteund door de griffier en/of financiële specialisten van de gemeente en door een inkoopdeskundige. Ook valt hierbij te denken aan het aanbieden van een opleiding aan de leden van de auditcommissie (of breder).
- Diverse aandachtspunten zijn van belang bij het opdrachtgeverschap. Communicatie is daarbij van cruciaal belang.

Advies 1) specialisatie noodzakelijk

De gemeenteraad is de opdrachtgever van de accountantscontrole. Meer aandacht voor de kwaliteit van het opdrachtgeverschap van de raad is nodig.

De werkgroep adviseert:

- de VNG een handreiking te maken voor de versterking van het opdrachtgeverschap van de raad. Factoren, zoals de rol en samenstelling van de auditcommissie, aansluiting interne en externe controle, en de aanbesteding van de accountantscontrole maken onderdeel uit van de handreiking.
- de VNG zich bij het maken van deze handreiking te laten ondersteunen door in ieder geval raadsleden, griffiers, (inkoop)deskundigen, interne controleurs en accountants.
- de overwegingen voor een accountant in private sector of in publieke dienst (zie advies 3) onderdeel uit te laten maken van de handreiking.

De deelnemers vanuit het IPO plaatsen de kanttekening een handreiking voor provincies niet nodig te vinden, omdat de kwaliteit van het opdrachtgeverschap van Provinciale Staten als voldoende wordt ervaren.

2.4 Wat wordt gecontroleerd?

Begrotings- en verslagleggingsregels

Eigenheid van gemeenten

Zoals in hoofdstuk 1 aangegeven hebben gemeenten een eigen governance structuur en een eigen financieel en juridisch kader. De redenen hiervoor genoemd in het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV) zijn:

- Het belang van de begroting voor democratisch gekozen overheden (zie verder onder begrotingscyclus). Dit ten opzichte van het belang van de jaarrekening bij bedrijven.
- Het belang van het feit dat gemeenten inkomenbestedende huishoudingen zijn. Dat wil zeggen: het doel van gemeenten is het tot stand brengen van voorzieningen en beleid voor burgers en niet inkomstenverwerving (winst maken).
- Het belang van het doen van investeringen zonder economisch, maar met een maatschappelijk rendement.

Om deze redenen hebben gemeenten een eigenstandig kader voor de begroting en jaarverslaglegging. In de nota van toelichting op het BBV is het als volgt omschreven:

"...heb ik besloten voor de verslagleggingsvoorschriften voor gemeenten een apart eigenstandig kader te maken. Voor gemeenten komt een document genaamd "uitgangspunten gemodificeerd stelsel van baten en lasten provincies en gemeente". Dit document is de tegenhanger van het stramien voor de opstelling en vormgeving van jaarrekeningen. Ook is er voor de richtlijnen voor de jaarverslaggeving een alternatief voor gemeenten geformuleerd. Met andere woorden het streven is alle relevante regelgeving en interpretaties voor gemeenten op te nemen in: het document "uitgangspunten gemodificeerd stelsel van baten en lasten provincies en gemeenten", de Gemeente- en Provinciewet, het besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten en het alternatief voor de richtlijnen voor de jaarverslaggeving. Indien er behoefte is aan meer regelgeving of meer interpretatie zal dat moeten leiden tot aanpassing van één van de bovenstaande documenten voor gemeenten."

Nota van toelichting BBV

Tekstkader 2 Enkele voorbeelden van de eigenheid van gemeenten

Reserves en voorzieningen

Het begrip voorzieningen wordt in het BBV breder geïnterpreteerd dan in artikel 374, boek 2 BW. De reden hiervoor is dat gemeenten veel meer middelen voor een specifiek doel ontvangen dan bedrijven. Bovendien spelen reserves een veel belangrijkere rol bij overheden dan in het bedrijfsleven, dit vanwege de allocatiefunctie.

Resultaatbestemming

Het is voor gemeenten niet voldoende dat, zoals in het bedrijfsleven, alleen bij de rekening toevoegingen en onttrekkingen aan reserves kunnen plaatsvinden. Ook bij de begroting en bij begrotingswijzigingen kan dat. Wel dienen deze onttrekkingen afzonderlijk zichtbaar te zijn, voor het inzicht van de raad.

Waardering van activa

In afwijking van artikel 384, boek 2 BW is reeds bij de CV 95 bepaald dat één waarderingsgrondslag wordt gehanteerd. Boek 2 BW kent als waarderingsgrondslagen de verkrijgings- of vervaardigingsprijs én de actuele waarde. De actuele waarde-grondslag is niet toegestaan voor gemeenten, omdat de motieven om deze grondslag toe te passen niet relevant zijn. Waardering tegen actuele waarde wordt bij privaatrechtelijke rechtspersonen veelal toegepast om het vermogen ten behoeve van de beoordeling van de solvabiliteit zo volledig mogelijk te kunnen presenteren en relevante informatie over transactieresultaten te kunnen verstrekken.

Verbonden partijen

In artikel 379, boek 2 BW wordt bepaald dat informatie wordt gegeven over alle deelnemingen waarvan het bedrijf 20 procent in handen heeft en dat deelnemingen van meer dan 50 procent worden geconsolideerd. Een puur financieel criterium voor partijen waar gemeenten een relatie mee hebben, is niet voldoende. Een deelname waarbij een gering percentage van de aandelen in handen van een overheid is, wil niet zeggen dat het risico dat de overheid loopt ook gering is. Bovendien kunnen gemeenten met zeer diverse partijen een relatie hebben, bijvoorbeeld ook met stichtingen en verenigingen. De wetgeving voor het bedrijfsleven is daarom niet direct toepasbaar voor gemeenten. Om de raad voldoende inzicht te bieden in verbonden partijen, is in het BBV opgenomen dat deelnemingen niet worden geconsolideerd en worden gewaardeerd tegen verkrijgingsprijs of duurzaam lagere waarde. Ook is de paragraaf verbonden partijen verplicht voor gemeenten.

Gebaseerd op de Nota van toelichting BBV

In het eigenstandig kader voor gemeenten zijn regels opgenomen die ook voor het bedrijfsleven gelden. Regels die voor overheden niet zouden moeten gelden zijn niet opgenomen. Daarnaast zijn ook regels van toepassing specifiek voor overheden, zoals de bepalingen over de begroting. In tekstkader 2 worden enkele voorbeelden gegeven van verschillen tussen gemeenten en de private sector.

Begrotingscyclus

De begroting

Één van de redenen voor het eigenstandige kader voor gemeenten is het belang van de begroting. Bij de begroting bepaalt de raad welke middelen naar welke taak gaan (de allocatiefunctie). Tevens heeft de begroting de autorisatiefunctie, dat wil zeggen met het vaststellen van de begroting bepaalt de raad het kader waarbinnen het college de begroting gaat uitvoeren. Daarbij is de raad verantwoordelijk voor de sluitendheid van de begroting. Om deze taken te kunnen uitvoeren moet de raad weten dat de informatie betrouwbaar is. De begroting betreft toekomstige uitgaven en inkomsten; het gaat dus om een raming. Deze ramingen zijn gebaseerd op de baten en lasten uit het verleden en het lopend jaar en op inschattingen van meer of minder bekende ontwikkelingen en beleid voor het komende jaar (bijvoorbeeld loon- en prijsindexen).

De jaarrekening

De raad heeft ook de controlerende taak en verleent het college decharge door vaststelling van de jaarrekening. Het is daarbij van belang dat de jaarrekening een getrouw beeld geeft van de werkelijke financiële situatie. De jaarrekening is ook van belang om een goede basis te bieden voor de begroting. Anders gezegd, in bijvoorbeeld

voorjaar 2015 stellen raden de kaders voor de begroting 2016 vast. Voor deze kaders zijn de stand van zaken van de lopende begroting 2015 en de jaarrekening 2014 van belang.

P&C cyclus

Alleen verantwoorde baten en lasten kunnen goed worden gecontroleerd. De accountantscontrole richt zich daarom op de jaarrekening. De jaarrekening is gebaseerd op de administratie en P&C cyclus van de gemeente. De accountantscontrole neemt het onderliggend systeem daarom mee in zijn controle.

Conclusie:

- Gemeenten hebben een eigen governance structuur en een eigen financieel en juridisch kader.
- Er is voor de begroting en verslaglegging een eigenstandig kader voor gemeenten, waarin alle relevante bepalingen zijn opgenomen (het BBV, de uitgangspunten van het gemodificeerd stelsel van baten en lasten en de vragen en antwoorden van de Commissie BBV). Indien er behoefte is aan meer regelgeving of meer interpretatie zal dat moeten leiden tot aanpassing van één van de documenten van het eigenstandig kader van gemeenten.
- Het object van de accountantscontrole is de jaarrekening. De onderliggende processen – vanaf het opstellen van de begroting tot en met de jaarrekening - spelen daarbij een rol. Het gaat om processen met financiële gevolgen. Ook deze processen kennen een eigen gemeentelijke dynamiek, onder andere omdat de informatievoorziening aan de raad dan al begint, terwijl bij het bedrijfsleven de jaarrekening de primaire bron van informatie is voor aandeelhouders en andere stakeholders. Deze processen zijn daarmee ook onderdeel van de (tussentijdse) controle door de accountant.

2.5 Waarop wordt gecontroleerd?

Getrouw beeld

Voor de sluitendheid van de begroting moet de raad in de eerste plaats weten of de onderliggende informatie betrouwbaar is. Zijn de afschrijvingstermijnen bijvoorbeeld conform de wet- en regelgeving en de eigen verordening? Of zijn de afschrijvingstermijnen zo lang dat ze het beeld vertekenen? Voor deze vragen is het getrouwe beeld bij de jaarrekening van indirect belang. Dit beeld is over een voorgaand jaar, maar als er consequenties zijn vanuit dit beeld dan kan dit impact hebben op de begroting van het lopende of komende jaar.

Sluitendheid

De accountant controleert niet de begroting en geeft ook geen oordeel over de sluitendheid van de begroting. Wel is het bij de jaarrekening duidelijk of deze sluit, een tekort laat zien of dat de risico's groot zijn en het evenwicht wankel is. De financieel toezichthouder gaat wel de sluitendheid van de begroting na en stelt, indien er geen reëel sluitende begroting is, preventief toezicht in. De financieel toezichthouder neemt de jaarrekening bij zijn overwegingen mee bij het instellen van preventief toezicht, maar dit toezicht wordt alleen bij de begroting ingesteld.

De toezichthouder kan gebruik maken van informatie van de accountant. De controleverklaring en verslag van bevindingen zijn op basis van de Gemeentewet openbaar. De managementletter is vaak ook openbaar.

Rechtmatigheid

De raad dechargeert het college bij de jaarrekening. Dit betekent onder andere dat raden, naast een getrouw beeld, ook willen weten of het college heeft gedaan wat is afgesproken en of relevante regels zijn gevolgd. De financiële rechtmatigheid is daarom ook van belang en is nu nog een afzonderlijk oordeel in de controleverklaring (zie verder paragraaf 3.4).

Aanvullende opdrachten

Raadsleden hebben vaak aanvullende vragen. De raad kan eigen vragen aan de controle toevoegen. Zo kan het

een vraag zijn of de door het college gedeclareerde bonnen kloppen. Dergelijke uitgaven zijn normaal gesproken zo beperkt dat deze buiten de tolerantiegrenzen van de controle vallen. Dat wil zeggen dat ze geen effect hebben op de verklaring. Als de raad het belangrijk vindt kan hij de opdracht geven om de declaraties te controleren en erover te rapporteren. Een ander voorbeeld van een aanvullende opdracht is als de raad nadere of meer nauwkeurige (controle)informatie wil hebben over belangrijke specifieke projecten of processen.

Communicatie

Voor deskundigen is het duidelijk wat onder een getrouw beeld en rechtmatigheid valt. Voor een raad is dat vaak niet duidelijk. Een raad heeft daarom regelmatig behoefte aan toelichting. Daarbij kan ook teveel aan een accountant worden gevraagd, bijvoorbeeld vragen die het functioneren van personen betreffen. Dit hoort niet tot de accountantscontrole, omdat het niet direct met de jaarrekening heeft te maken. Het is daarom goed, indien nodig, expliciet te bespreken wat wel en niet onder de controle valt. Communicatie hierover is belangrijk (zie ook paragraaf 2.3).

Signalerende functie

Een accountant ziet, buiten de informatie die hij benut, ook andere documenten en waarnemingen die relevant zijn voor het functioneren van de gemeente en een impact kunnen hebben op de financiële positie in de toekomst. Het gaat dan om het systeem van bedrijfsvoering. Met het systeem van bedrijfsvoering wordt bedoeld, dat een accountant bijvoorbeeld niet signaleert of ieder *afzonderlijk contract* procedureel goed wordt afgehandeld, maar hij kan wel signaleren dat een gemeente geen of een onvoldoende *intern proces (systeem)* heeft voor wat betreft het omgaan met contracten, waardoor de interne controle van de gemeente niet is geborgd. Indien de accountant signalen heeft die betrekking hebben op het systeem van bedrijfsvoering kan hij hierover opmerkingen maken (adviesfunctie). Het gaat dan om die zaken die de financiële positie van de gemeente kunnen raken; dus om financiële risico's. Dit betekent dat de accountant kennis nodig heeft van de overheidssector. Alleen dan is hij bijvoorbeeld in staat om de mate van risicobeheersing van gemeenten goed in te schatten. Enige kennis van grondexploitatie of het sociaal domein mag dus ook van de accountant worden verwacht. Maar van een accountant moet niet worden verwacht dat hij overal inhoudelijk verstand van heeft. De accountant en zijn oordeel moeten gezag hebben. Dat lukt alleen als duidelijk is waar zijn deskundigheid begint en eindigt.

Doelmatigheid en doeltreffendheid

Een raad heeft ook behoefte aan informatie die aangeeft of het beleid van het college wel werkt in de praktijk en of de uitvoering wel of niet duurder is dan nodig. Dit zijn echter politieke wegingen en discussies. Zoals in paragraaf 2.1 aangegeven dient de accountant zich buiten politieke discussies te houden, anders kan hij zijn rol als ankerpunt van rust niet vervullen. Voor doelmatigheid- en doeltreffendheidsvragen zijn afzonderlijke onderzoeken van het college (de artikel 213a onderzoeken) en de rekenkamer(commissie) een middel.

Conclusie:

- De accountantscontrole betreft het getrouwe beeld van de jaarrekening.
- Ook de financiële rechtmatigheid, is van belang.
- Wat betreft de adviesfunctie zijn ook zaken die de financiële positie en financiële risico's betreffen relevant; ook een signaleringsfunctie ten aanzien van de bedrijfsvoering kan daarom van een accountant worden verwacht.
- De raad kan extra opdrachten aan de accountant geven, maar uitsluitend betreffende het getrouwe beeld, de financiële rechtmatigheid en zaken die de financiële positie en financiële risico's betreffen.
- Doelmatigheid, doeltreffendheid of anderszins politieke issues horen nadrukkelijk niet bij de accountantscontrole.

3

WIE CONTROLEERT? WAT ZIJN CRITERIA AAN DE CONTROLEUR EN DE CONTROLE? EN WIE BEPAALT DIE CRITERIA?

3.1 Wat verwacht een gemeente van een controleur?

3.1.1 Kennis van gemeenten

Kennis van gemeenten

De accountant voor gemeenten heeft kennis van de governance structuur en het financieel en juridisch kader van gemeenten in het algemeen en de gemeentelijke begrotings- en verslagleggingsvoorschriften in het bijzonder. Hij kent ook de ontwikkelingen, weet hoe gemeentelijke organisaties werken en wat sterke en zwakke plekken bij gemeenten zijn. Daarbij is ook van belang dat de verantwoordelijkheden van gemeenten toenemen, zoals bij de drie decentralisaties. Het gaat dan om een breed palet aan extra taken met een bezuiniging op het budget. Dit betekent dat de risicobeheersing van gemeenten van groot belang is. Daarbij komt dat de omgeving van gemeenten steeds complexer wordt, vanwege bijvoorbeeld gemeenschappelijke regelingen, werken met een wijkaanpak, taken laten uitvoeren door instellingen, samenwerkingen tussen instellingen en inwoners enzovoorts. De controle wordt dus ook steeds complexer.

Opleiding accountant

Om te borgen dat de kennis van de accountant voldoende is dient daar in de opleiding van de accountant al rekening mee te worden gehouden. In de basisopleiding – voor de titel van accountant – dient voldoende aandacht te zijn voor de verschillen tussen gemeenten en het bedrijfsleven; dus aandacht voor de eigenheid van de overheid. In de vervolgopleiding is een specialisatie noodzakelijk om bij gemeenten te kunnen controleren.

3.1.2 Onafhankelijkheid

Een accountant dient *onafhankelijk* te zijn, dat wil zeggen hij geeft zijn professionele mening over de organisatie. Dit ongeacht of de opdrachtgever, de organisatie of andere betrokkenen het hiermee eens zijn. Wel is er uiteraard ruimte voor gesprek. Dit hoort bij een professionele werkwijze.

Vrijwel alle gemeenten hebben een accountant die in dienst is van een *privaat bedrijf*. De definitie van een openbare accountant is een accountant die niet in dienst is van de organisatie die hij controleert (zie tekstkader 3).

Het is mogelijk dat een accountant *in dienst is van de gemeente*; hij wordt dan benoemd door de gemeenteraad (artikel 213, lid 7 van de Gemeentewet). De gemeentelijke accountant verricht dan de wettelijke controle eveneens volgens de Wta, maar heeft geen vergunning van de AFM (zie tekstkader 3). Wel voldoet hij aan diverse eisen genoemd in de Wta (zie bijlage 5).

Beide mogelijkheden – een accountant in dienst van een privaat bedrijf en een accountant in dienst van de gemeente – hebben voor- en nadelen ook ten aanzien van de onafhankelijkheid. Bij een privaat bedrijf is een kwetsbaarheid dat het bedrijf afhankelijk is van klanten die het bedrijf inhuren. Bij een accountant in dienst van

de gemeente is de *kwetsbaarheid* dat hij dichterbij de organisatie staat. Dit betekent dat onafhankelijkheid in beide situaties een aandachtspunt is en dat er altijd checks & balances nodig zijn. In paragraaf 3.3 wordt hier verder op ingegaan.

Conclusie:

- Kennis van de governance structuur en het financieel en juridisch kader van gemeenten is van belang voor een accountant.
- Om te borgen dat de kennis van de accountant voldoende is dient daar in de opleiding van de accountant al rekening mee te worden gehouden.
- Onafhankelijkheid is een onderdeel van professionaliteit. Zowel een accountant in dienst van een privaat bedrijf als een accountant in dienst van een gemeente heeft kwetsbaarheden. Goede checks & balances zijn daarom altijd van belang. (zie verder paragraaf 3.3).

Advies 2) opleiding accountant

Het is belangrijk dat de accountant, die bij gemeenten controleert, voldoende specifieke kennis heeft van gemeenten en de omgeving waarin gemeenten opereren.

De werkgroep adviseert de NBA op de volgende wijze aandacht te besteden aan de kennis van accountants die bij gemeenten controleren:

- In de basisopleiding – voor de titel van accountant – dient voldoende aandacht te zijn voor de verschillen tussen gemeenten en het bedrijfsleven; dus aandacht voor de eigenheid van de overheid.
- De NBA geeft ten tijde van het schrijven van dit rapport de permanente educatie (vervolgopleiding voor accountants) opnieuw vorm. Hierbij kunnen, in overleg met betrokkenen, voldoende onderdelen over gemeenten worden opgenomen, waardoor de vervolgopleiding een specialisatie kent voor controle bij gemeenten. Deze onderdelen over gemeenten worden dan gevolgd door accountants die bij gemeenten controleren.

Het IPO vindt het tweede deel van dit advies niet van toepassing op de provincies, omdat de provincies de ervaring hebben dat het aanbestedingsproces voldoende selecteert wat betreft kwaliteit van de accountant.

3.2 Wat verwacht de Wet toezicht accountantsorganisaties van de contoleur?

Niet alleen de gemeente heeft verwachtingen ten aanzien van de accountant, ook de wetgever heeft dat. De Wet toezicht accountantsorganisaties en de Wet op het accountantsberoep regelen dit.

Mogelijke controles

De Wta onderscheidt diverse domeinen van controles (zie tekstkader 3). Wat betreft de jaarrekening gaat het dan om:

Domein 1) wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang (OOB)

Domein 2) wettelijke controles

Domein 3) andere bij of krachtens wet opgedragen controles

Domein 4) overige assuranceopdrachten. De werkzaamheden gericht op de beoordeling van financiële verantwoordingen en vrijwillige controles

Het vijfde domein betreft “andere aan assurance verwante opdrachten” en heeft daarom geen betrekking op jaarrekeningen.

Deze domeinen verschillen in de eerste plaats in de eisen die aan de accountant worden gesteld.

OOB

Voor de wettelijke controle bij een OOB geldt dat alleen een RA ingeschreven in het (vergunningen)register van de AFM mag controleren. Deze accountants mogen bovendien geen andere diensten verlenen aan de gecon-

troleerde organisatie, wordt er na maximaal zeven jaarrekeningcontroles van accountantskantoor gewisseld² en dient de gecontroleerde organisatie een auditcommissie te hebben. Ook vindt er een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) plaats; dat is een verbijzonderde kwaliteitstoets door iemand van buiten het controleteam. De Europese Unie geeft aan dat er organisaties van openbaar belang dienen te worden aangemerkt. De Europese Unie geeft een algemene definitie van een organisatie van openbaar belang (Richtlijn 2006/43 of 8ste Richtlijn). In de nationale wetgeving (de Wta voor Nederland) wordt dit begrip nader ingevuld.

Tekstkader 3 De accountant

De accountant

Een accountant is iemand die is ingeschreven in het accountantsregister. Voor inschrijving moet aan opleidingseisen worden voldaan.

Vijf domeinen

Er zijn vijf domeinen van werkzaamheden voor openbare accountants sinds de Wet toezicht accountantsorganisaties. Alleen de domeinen 1 tot en met 3 betreffen verplichte jaarrekening controles. Bij domein 4 gaat het alleen om vrijwillige jaarrekeningcontroles en bij domein 5 gaat het niet om de jaarrekening controle. Per domein gelden andere eisen ten aanzien van de accountant. In de onderstaande tabel is dit opgenomen.

	Domein	Bevoegdheid
1.	Het verrichten van wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang (art. 1, eerste lid, onderdeel l, van de Wta).	Uitsluitend RA en in het AFM-vergunningenregister ingeschreven als externe accountant.
2.	Het verrichten van overige wettelijke controles als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel p, van de Wta).	RA en AA en in het AFM-vergunningenregister ingeschreven als externe accountant.
3.	Het verrichten van andere bij of krachtens wet opgedragen controles.	Alle RA's en AA's.
4.	Overige assuranceopdrachten. De werkzaamheden gericht op de beoordeling van financiële verantwoordingen en vrijwillige controles o.a. ten behoeve van MKB.	Iedereen. RA's en AA's hebben op grond van hun inschrijving in het accountantsregister titelbescherming.
5.	Andere aan assurance verwante opdrachten, zoals het samenstellen van financiële verantwoordingen, due-diligenceonderzoeken, mededelingen bij prospectussen, forensische werkzaamheden en advieswerkzaamheden.	Iedereen. RA's en AA's hebben op grond van hun inschrijving in het accountantsregister titelbescherming.

Bron: Memorie van Toelichting Wet op het accountantsberoep

De openbare accountant en de interne accountant

Binnen het accountantsberoep kunnen verschillende soorten accountants worden onderscheiden.

1. *openbare accountant*: deze accountant is niet werkzaam bij de door hem gecontroleerde organisatie. De accountantsverklaring als resultaat van de controle is in het algemeen ten behoeve van het maatschappelijk verkeer of in voorkomende gevallen in de publieke sfeer ten behoeve van de leiding van de organisatie en/of de subsidieverstrekker.
2. accountants die in dienst zijn van de gecontroleerde onderneming. Daaronder rekent men *interne accountants* die werkzaam zijn binnen een private onderneming of semipublieke sector. Deze interne accountants in de private sector doen accountantswerkzaamheden ten behoeve van de ondernemingsleiding of voorbereidende werkzaamheden voor de accountant die de jaarrekening controleert.

Tot de interne accountant rekent men ook de *overheidsaccountants*. Overheidsaccountants zijn die accountants die in overheidsdienst of binnen een overheidsinstelling werkzaam zijn

² Dit wordt waarschijnlijk in de Wet toezicht accountantsorganisaties aangepast naar tien jaar.

De accountant bij de Rijksoverheid

De auditdienst Rijk (ADR) – en daar werkzame accountants – krijgt geen vergunning voor domein 1 of 2. De traditionele taak van de ADR – het controleren van de financiële jaarrekening op rechtmatigheid en getrouwheid – is gebaseerd op artikel 66 van de Comptabiliteitswet 2001 (hierna: CW 2001). De resultaten van de controle van de jaarrekening van een ministerie worden jaarlijks vastgelegd in rapporten die zijn gericht aan de betrokken minister (artikel 66, vijfde lid, CW2001). De controle op grond van de CW2001 is dus geen controle ten behoeve van het maatschappelijk verkeer.

De bestaande checks and balances in het beheer- en controlestelsel binnen de Rijksoverheid, zoals het toezicht van de Minister van Financiën en de externe controle door de Algemene Rekenkamer, waarborgen de onafhankelijke positie van de ADR. Zo beschikt de Algemene Rekenkamer over diverse bevoegdheden, zoals het inwinnen van inlichtingen en het vorderen van bescheiden. De Algemene Rekenkamer stelt een verklaring van goedkeuring op bij het financieel jaarverslag van het Rijk, die het parlement gebruikt in zijn dechargeprocedure. Om gelijkwaardigheid met de externe accountants te behouden zijn in de CW2001 en het Besluit Taak DAD vergelijkbare eisen voor de departementale accountant en de ADR dan in de Wet toezicht accountantsorganisaties opgenomen.

De accountant bij de gemeentelijke accountantsdienst

Ook de gemeentelijke accountantsdiensten (GAD's) hoeven geen vergunning aan te vragen. Accountants die werkzaam zijn bij GAD's worden in gemeentelijke dienst aangesteld en worden door de gemeenteraad benoemd, geschorst en ontslagen. De GAD's en de daar werkzame accountants dienen te voldoen aan vergelijkbare eisen als die worden gesteld aan accountantsorganisaties en externe accountants in de marktsector. Artikel 213 van de Gemeentewet is zodanig gewijzigd dat de eisen van de Wet toezicht accountantsorganisaties waar opportuun van vergelijkbare toepassing zijn op de accountants in gemeentelijke dienst en de GAD's (zij bijlage 5). GAD's werken in opdracht van het gemeentebestuur (raad en college) en vervullen zowel de interne als de externe accountantsfunctie. Het toezicht op de GAD is in de Gemeentewet neergelegd bij de lokale rekenkamer(functie).

Gebaseerd op: Memorie van Toelichting Wet toezicht accountantsorganisaties

Wettelijke controles

Voor de wettelijke controles, niet zijnde OOB-controles, geldt dat de accountant (RA of AA) in het AFM- (vergunningen)register ingeschreven dient te zijn.

In de bijlage bij de Wta is opgenomen welke organisaties een wettelijke jaarrekening controle kennen. Deze bijlage is als bijlage 4 bij dit advies gevoegd. In deze bijlage zijn naast het bedrijfsleven, gemeenten, provincies en waterschappen opgenomen. De Rijksoverheid en de meeste semi - publieke instellingen, zoals instellingen in de zorg of het onderwijs zijn niet opgenomen. De keuze voor wel of geen wettelijke controle volgens de Wta hing samen met de openbaarheid van de gecontroleerde jaarrekening ten behoeve van het maatschappelijk verkeer. De Europese Unie geeft alleen globaal aan welke organisaties onder wettelijke controles vallen (Richtlijn 2006/43 of 8ste Richtlijn). In Nederland is dit dus nader ingevuld in de Wta. De Europese Commissie kan standaarden voorschrijven voor de wettelijke controles. Daarbij kan gedacht worden aan de ISA (International Standards on Auditing; de internationale controlestandaarden voor het bedrijfsleven) (artikel 26 van de 8ste Richtlijn).

Andere mogelijkheden

De controles in domein 3 worden door een RA of AA gedaan. Zowel de RA als de AA dienen te voldoen aan de controlestandaarden (zie paragraaf 3.4). De opdrachten in domein 4 hoeven niet door een RA of AA te worden gedaan.

Een voorbeeld van een andere typen van controle (domein 3) is bijvoorbeeld de controle van de Rijksoverheid (zie ook tekstkader 3). De auditdienst Rijk controleert de departementen en geeft daarbij een interne controleverklaring af, waarna de Algemene Rekenkamer een verklaring van goedkeuring opstelt voor het parlement.

Ook in andere landen zijn er diverse modellen op landelijk en regionaal niveau voor overheden. Zo wordt de controle van gemeenten in bijvoorbeeld België en Duitsland niet door accountants gedaan en zou deze opdracht in Nederland onder domein 4 vallen.

Conclusie:

- Gemeenten vallen onder de wettelijke controles, met de kanttekening dat een accountant ook in gemeentelijke dienst mag zijn. Gemeenten vallen daarmee onder dezelfde wettelijke bepalingen als het bedrijfsleven. Voor veel semi - publieke instellingen en het Rijk is dit in Nederland niet het geval. Voorbeelden in het buitenland geven aan dat het niet nodig is dat gemeenten onder de wettelijke controles vallen.
- Een wettelijke controle voor gemeenten kan de meeste aangewezen controle zijn, mits dit voldoende is toegesneden op de governance structuur en het financieel en juridisch kader van gemeenten. Aandachtspunten daarbij zijn de controlestandaarden van de accountant, de kennis van accountants van gemeenten en de kennis van de toezichthouder op de accountants bij gemeenten. In de paragrafen 3.2 (kennis), 3.4 (controlestandaarden) en 3.5 (toezicht) gaan we daar verder op in. In paragraaf 3.5 geeft de werkgroep haar slotoordeel over het domein van controle voor gemeenten.

3.3 Wie borgt het beste de kwaliteit? een publieke of private accountant?

Kwaliteit – prijsverhouding private accountant

Bij accountants in dienst van een privaat bedrijf bestaat het risico dat de kennis van gemeenten niet voldoende is, omdat dit specifieke expertise – en dus extra tijd – vraagt. Een complicatie is dat de gemeentelijke markt niet erg groot is, waardoor investeren in kennis een risico met zich meebrengt. De kwaliteit van de controle bestaat naast specifieke expertise ook uit (voldoende) tijd. Dit wordt regelmatig als een knelpunt ervaren door gemeenten. In het algemeen ervaren veel gemeenten dat gedurende de controle de prijs vaak stijgt, omdat er meerwerk is vanwege diverse redenen. Dit leidt vervolgens tot discussies, met als eindresultaat dat de prijs – kwaliteitsverhouding door gemeenten vaak niet als voldoende wordt ervaren (zie ook paragraaf 2.3 over het opdrachtgeverschap).

Publieke accountant

Gemeenten kunnen ook een accountant in dienst hebben. Een bepaalde omvang van de organisatie is nodig met het oog op een optimale verhouding tussen toegevoegde waarde en kosten. Om deze reden hebben alleen Amsterdam en Den Haag een GAD.

Het is echter ook mogelijk dat gemeenten samenwerken en een gezamenlijke GAD hebben. Het voordeel is dat de accountant dan altijd beschikbaar is.

Weging tussen private – publieke accountant

Een accountant in private dienst is nu de standaard. De werkgroep vernieuwing accountantscontrole gemeente vindt dat een accountant in private of publieke dienst een expliciete keuze zou moeten zijn van de gemeente en niet een gewoonte. Beide varianten hebben voor- en nadelen die tegen elkaar afgewogen kunnen worden. Tabel 1 geeft een overzicht van de overwegingen bij van beide varianten.

Combinatie

Volledigheidshalve merkt de werkgroep op dat ook een combinatie van een publieke en een private accountant (bijvoorbeeld in een publiek private samenwerking) behoort tot de mogelijkheden. Daarmee kan worden gekeken of voordelen van beide partijen (zie tabel 1) kunnen worden gecombineerd.

Tabel 1 Overwegingen voor een private of publieke accountant (GAD)

criterium	Privaat	Publiek
Kennis	Een kantoor heeft veelal brede kennis en ervaring van meerdere gemeenten en andere soorten organisaties.	Een GAD heeft meer specifieke kennis van gemeenten; spreekt meer de taal van de gemeente.
Opdracht	De opdracht kan worden beperkt tot de jaarrekening. De afhankelijkheid van een bedrijf van opdrachten maakt dat checks & balances voor de onafhankelijkheid voor een private accountant worden gevergd.	Behalve de jaarrekeningcontrole zijn meer opdrachten nodig, met het oog op een optimale toegevoegde waarde (kosten / baten).
Afstand tot de organisatie	Een privaat kantoor heeft minder specifieke kennis van een organisatie en is er minder mee verbonden. Dit is een borging voor onafhankelijkheid op dit punt	Een GAD heeft meer taken en meer specifieke expertise, maar is ook meer verbonden met de organisaties. Hierdoor zijn checks & balances voor de onafhankelijkheid nodig.
Interne controle	De aansluiting tussen verbijzonderde interne controle en externe controle kan discussies opleveren.	Bij een GAD is de aansluiting tussen verbijzonderde interne controle en externe controle eenduidiger geborgd.
Prijs	De prijs wordt in een offertetraject bepaald. Een aandachtspunt is lage prijzen in de offerte, met gevolgen voor de kwaliteit en/of prijsopdrijving door meerwerk.	De GAD is een organisatie-onderdeel. De kosten zijn afhankelijk van het aantal taken van de accountantsdienst en het aantal deelnemende gemeenten.
Inkooprelatie	Het is relatief gemakkelijk te wisselen van accountant. Als een accountant niet bevalt kan het jaar erop voor een andere worden gekozen. Inkoop vergt een goed offertetraject en ondersteuning van een inkoper.	Het is niet eenvoudig van accountant te wisselen bij een GAD. Het functioneren van een GAD hangt ook af van de omvang van de GAD. Functies door een te beperkt aantal mensen gedaan zijn veelal kwetsbaar.
Toezicht op de accountant (zie ook 3.5)	AFM voor OOB-kantoren en de NBA voor overige kantoren (voor de AFM).	Lokale rekenkamer. Dit betekent dat de lokale rekenkamer in staat moet worden gesteld deze taak uit te voeren. In advies 6 wordt daar verder op ingegaan (zie paragraaf 3.5).

Conclusie:

- Zowel een private accountant als een publieke accountant hebben voor- en nadelen. Beide kunnen daarom worden overwogen door gemeenten. Deze overwegingen maken ook onderdeel uit van de handreiking ter versterking van het opdrachtgeverschap (zie advies 1).

Advies 3) keuzen tussen accountants

Het is belangrijk dat gemeenten een accountant hebben die goed aansluit bij de controlebehoeften van gemeenteraden.

Er zijn twee hoofdmogelijkheden bij de keuze voor een accountant: een accountant in publieke dienst en een accountant in private dienst. De werkgroep signaleert dat gemeenten, als ze eenmaal een accountant in private of een accountant in publieke dienst hebben, dit niet meer heroverwegen. Beide mogelijkheden hebben echter voor- en nadelen.

De werkgroep vernieuwing accountantscontrole gemeente adviseert gemeenteraden de keuze voor een accountant in private en/of publieke dienst een expliciete keuze te maken en niet een gewoonte.

3.4 Op basis van welke criteria wordt de controle gedaan en wie bepaalt de criteria?

3.4.1 Getrouw beeld en rechtmatigheid

Getrouw beeld

Wat een getrouw beeld is, is voldoende duidelijk. De goedkeurings- en rapporteringstoleranties zijn in het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado) geregeld.

Rechtmatigheid

Vanaf de jaarrekening 2004 geeft de accountant niet alleen een getrouw beeld verklaring, maar ook een oordeel over de financiële rechtmatigheid. Aanvankelijk leidde dit tot opschoning van de eigen gemeentelijke verordeningen. Gemeenten hadden verordeningen met verouderde bepalingen waardoor in de praktijk van de regels werd afgeweken. Ter voorbereiding op het rechtmatigheidsoordeel zijn verordeningen zo aangepast dat ze weer conform de werkwijze waren. Ook heeft het rechtmatigheidsoordeel een impuls gegeven aan een verbetering van het financieel beheer bij gemeenten.

Inmiddels wordt de rechtmatigheidstoets vaak als onnodig belastend ervaren, onder andere vanwege de wijze waarop wordt omgegaan met "begrotingsrechtmatigheid". Voor de rechtmatigheid heeft de adviescommissie vernieuwing van de begroting en rekening het advies gegeven om het college verantwoording af te laten leggen bij de jaarrekening, waarin het college aangeeft rechtmatig te hebben gehandeld met betrekking tot de relevante wet- en regelgeving. Ook is in de verantwoording opgenomen dat de toelichting op de verschillen tussen de begroting en jaarrekening accuraat is. Vervolgens kan dan de controleverklaring worden beperkt tot de getrouw beeld verklaring bij de jaarrekening, inclusief de mededeling van het college.

Scope van rechtmatigheid in de mededeling van het college

Ook de werkgroep vernieuwing accountantscontrole gemeenten is er voor dat het college een mededeling doet over de financiële rechtmatigheid. De werkgroep gaat er daarbij vanuit dat de volgende onderdelen onder de mededeling vallen:

- Europese of rijkswet en -regelgeving **met** financiële consequenties van de Europese Unie of het rijk.
- Europese of rijkswet en -regelgeving **zonder** financiële consequenties, maar met een expliciete controleverplichting.
- Gemeentelijke regels door de raad vastgesteld met financiële consequenties en **met** externe werking. Deze regels zijn, in tegenstelling tot het advies van de adviescommissie, toch opgenomen. Dit omdat het ook van belang is als overheid de eigen regels na te leven. Daarbij zijn het regels met een externe werking; naleven is van belang voor de betrouwbaarheid van de overheid.

Het is van belang dat het huidige normenkader op doelmatigheid wordt getoetst. Het is van belang dat regels die tot relatief veel controle-inspanningen leiden, maar nauwelijks extra controle-informatie opleveren worden meegewogen bij het verdelen van de controle-inspanningen.

Over andere gemeentelijke regels kan de raad vragen om deze mee te nemen bij de accountantscontrole, maar dat is een keuze. Het gaat dan om:

- gemeentelijke regels door de raad vastgesteld **met** financiële consequenties maar **zonder** externe werking.
- gemeentelijke regels door de raad vastgesteld **zonder** financiële consequenties (zowel met als zonder externe werking).
- gemeentelijke regels door het college vastgesteld.

Modelmededeling financiële rechtmatigheid

Het doel van de nieuwe opzet is dat deze duidelijker aangeeft dat het college verantwoordelijk is voor de rechtmatigheid en dat de accountant verantwoordelijk is voor de controle. Daarbij is het wel van belang dat het proces efficiënt en effectief wordt vormgegeven, zodat de administratieve lasten niet toenemen en, waar mogelijk,

zelfs dalen. Dit betekent dat een modelmededeling voor de verantwoording van het college nodig is. Van belang daarbij zijn, naast de hierboven aangegeven scope, ook de rechtmatigheidscriteria. De criteria dienen zorgvuldig te zijn uitgewerkt in de Kadernota Rechtmatigheid van de Commissie BBV, zodat voor alle partijen duidelijk is wat van hen wordt verwacht. Daarbij dient de verantwoording met zo min mogelijk administratieve lasten gepaard te gaan.

Versterking bedrijfsvoering

De mededeling over de financiële rechtmatigheid door het college dient om de verantwoordelijkheid voor de rechtmatigheid nadrukkelijker bij het college te leggen. Bij deze verantwoordelijkheid hoort uiteraard een goede financiële bedrijfsvoering (AO/IC). Naarmate de gemeente haar zaken beter op orde heeft, kan de accountant zich tot de hoofdlijnen beperken. Dit traject wordt urgenter door het toegenomen takenpakket van gemeenten (de drie decentralisaties). In de modelmededeling en kadernota rechtmatigheid wordt de rechtmatigheid behandeld als onderdeel van de planning & controlcyclus. Op basis van de systematiek kunnen gemeenten hun financiële bedrijfsvoering op een hoger plan brengen.

3.4.2 Controlestandaarden

Controlestandaarden

Een accountant staat in het accountantsregister. Om te worden ingeschreven moet hij een bepaalde opleiding hebben gevolgd. Vervolgens is sprake van permanente educatie om ingeschreven te blijven staan. Daarnaast zijn er gedrags- en beroepsregels voor accountants. Er is een Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (VGBA). Artikel 24 van de VGBA bepaalt dat er nadere voorschriften voor controle- en overige standaarden (NV COS) kunnen worden opgesteld. De standaarden zijn gebaseerd op de "International Standards on Auditing" (ISA ontwikkeld door IFAC; de International Federation of Accountants) en worden door de minister van Financiën goedgekeurd en vervolgens gepubliceerd in de Staatscourant.

Tekstkader 4 Voorbeelden waar Standaarden NVNV COS in de uitvoering botsen met het eigenstandig kader van gemeenten

Steunen op het werk van andere accountants

NV COS 600 betekent dat accountants niet zomaar steunen op het werk van de accountant bij verbonden partijen en service - organisaties. Er worden onderlinge auditinstructies verstuurd, overleggen gevoerd en reviews uitgevoerd. Wanneer de accountant van de gemeente dezelfde is als bij een verbonden partij (zelfs in persoon) moeten zelfs auditinstructies worden gewisseld. Hierdoor stuurt de accountant aan zichzelf een auditinstructies en voert hij gedocumenteerd overleg met zichzelf over de bevindingen.

Verbijzonderde interne controle

De regels volgens de NV COS voor het steunen op verbijzonderde interne controlewerkzaamheden bij de gemeenten zijn aangescherpt. Naast de verbijzonderde interne controle moet ook buiten deze massa detailcontroles worden uitgevoerd. Dit kan leiden tot wel 60 deelwaarnemingen voor een gemeente op bijvoorbeeld bijstandsuitkeringen.

Grondexploitaties

NV COS 540 vraagt om diepgaande controle op grondexploitaties. Het gaat hierbij om uitgebreide vastleggingen van de gemeente inzake het proces van totstandkoming van de grondexploitaties, onderbouwing (met onder andere externe rapportages, taxaties) van de schattingen en gekozen uitgangspunten, analyse van de mogelijke schattingsafwijkingen, puntschattingen, scenario-analyses enzovoort. Er is een uitgebreide checklist die moet worden doorlopen. De gemeenten en accountants moeten in de dossiers bijvoorbeeld ook onderbouwen dat de contante waarde en eindwaarde aanvaardbare methoden zijn. Behalve dat dit een uitgebreide checklist is, zijn sommige uitgangspunten voor gemeenten niet relevant. Het gaat dan om schattingen voor de grondexploitatie van 20 jaar.

Frauderisico-analyse

Volgens de NV COS moet iedere organisatie een fraude-risico analyse hebben die met het hoogste toezichthoudende orgaan moet zijn besproken. Dit betekent dat de accountant de fraude-risico analyse moet bespreken met de gemeenteraad. Voor bepaalde extra werkzaamheden van de accountant is het volgens de NV COS-voorschriften noodzakelijk dat de accountant dit afstemt met de gehele gemeenteraad. Dit is uitermate bureaucratisch en voegt ook weinig toe.

NV COS en het eigenstandig kader van gemeenten

De Wet toezicht accountantsorganisaties en de Wet op het accountantsberoep bepalen dat de NBA verantwoordelijk is voor de beroepsgroep. De NV COS worden goedgekeurd door de Minister van Financiën.

De Gemeentewet, het BBV en het Besluit accountantscontrole vallen onder het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. Er zijn dus twee wettelijke kaders en systeemverantwoordelijke ministers betrokken bij de accountantscontrole bij gemeenten.

Deze twee wettelijke kaders leiden op het niveau van de NV COS, en dan wel met name bij de interpretatie van de NV COS, tot een frictie. Een toezichthouder of controleur maakt altijd zijn eigen toezichtkader of controleprotocol. De NBA stelt daarom de NV COS op. Vervolgens maakt ieder kantoor of dienst ook nog zijn eigen manual of controleaanpak. Deze controleaanpak mag niet strijdig zijn met wat in wet- en regelgeving staat. Ook is verder dichtregelen niet de bedoeling.

Gemeenten ervaren een spanning tussen de interpretatie van de NV COS en het eigenstandig kader voor gemeenten. De NV COS gelden voor alle accountants, ongeacht waar ze controleren. Daarbij worden de NV COS nu op één manier uitgelegd. Er zijn geen specifieke standaarden voor gemeenten noch zijn er standaarden niet van toepassing op gemeenten. De NV COS zelf zijn zoveel mogelijk principle-based. De interpretaties van de NV COS in manuals of controleaanpak van kantoren zijn vaak te zeer gericht op een interpretatie van de private sector. Het gevolg is dat de NV COS en vooral de interpretatie ervan regelmatig door gemeenten worden gezien als niet ter zaken doende en niet bevorderlijk voor de behoefte aan inzicht van gemeenten. In tekstkader 4 geven we daar enkele voorbeelden van.

Flexibiliteit NV COS

Het is mogelijk dat de NBA handreikingen voor de NV COS maakt, zoals specifieke handreikingen voor gemeenten. De kern van de NV COS blijft dan gelijk, maar de wijze van interpreteren wordt specifiek gemaakt. Voor NV COS 600 ten aanzien van gemeenschappelijke regelingen en gemeenten is een dergelijke handreiking ontwikkeld (voor de reden waarom een dergelijke handreiking voor gemeenschappelijke regelingen is ontwikkeld zie het eerste voorbeeld in tekstkader 4). De gemeenten vinden deze handreiking echter onvoldoende aansluiten bij de praktijk.

Daarnaast geeft de VGBA ruimte aan de NBA om accountants ontheffing en vrijstelling te geven van bepaalde standaarden als dat nodig is (lid 4 en 5 NV COS gericht op artikel 13 van de VGBA). Indien de NV COS niet of deels niet (zonder ontheffing en vrijstelling) van toepassing worden geacht op een controle betekent dit dat de controle niet als RA of AA ondertekend mag worden.

Tot slot, is een eigen integraal kader voor de interpretatie van de controlestandaarden mogelijk. Voor de rijksoverheid is een dergelijk eigen integraal kader gemaakt: het Handboek Auditing Rijks Overheid (HARO). Dit is onder andere een combinatie van de NV COS en regels voor rechtmatigheidscontrole.

Conclusie:

- Wat betreft het getrouwe beeld is er geen onduidelijkheid. Wel vergt dit bijvoorbeeld uitleg (zie paragraaf 2.3)
- Wat betreft rechtmatigheid heeft het voor de transparantie van de verantwoordelijkheidsverdeling de voorkeur dat het college een mededeling doet over de financiële rechtmatigheid en de accountant deze mededeling meeneemt bij zijn controle. Dit dient op dusdanige wijze te gebeuren dat de administratieve lasten niet toenemen en bij voorkeur afnemen

- De NV COS, en met name de interpretatie van de NV COS, sluit niet voldoende aan bij de eigenheid van gemeenten. Deze aansluiting dient wel zo spoedig mogelijk tot stand te komen.

Advies 4) rechtmatigheid

Het college is verantwoordelijk voor een rechtmatige uitvoering van de begroting. Het is daarom aan het college om hier verantwoording over af te leggen. Een randvoorwaarde is dat de verantwoording over de rechtmatigheid efficiënt en effectief dient te worden vormgegeven. De administratieve lasten dienen niet te stijgen en bij voorkeur af te nemen.

De werkgroep adviseert om:

- het college een mededeling te laten doen over de financiële rechtmatigheid. Op deze manier ligt de verantwoordelijkheid voor de rechtmatigheid op de goede plek; bij het college. De accountant controleert deze mededeling tijdens zijn getrouwheidscontrole van de jaarrekening
- om de mededeling over de financiële rechtmatigheid door het college en de controle ervan door de accountant efficiënt en effectief vorm te geven. Hiervoor is het nodig dat de normen (de scope van de mededeling en de criteria van de controle en verantwoordingseisen) vooraf duidelijk zijn. Volgens de werkgroep betekent dit dat:
 - de Gemeentewet, Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado) en indien nodig het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV) worden aangepast.
 - de Kadernota rechtmatigheid van de commissie BBV overeenkomstig wordt herzien, zodat scope en criteria van de controle duidelijk zijn uitgewerkt.
 - de commissie BBV een modelmededeling ontwikkelt waarin de relatie met normen en criteria wordt geduid.
 - in zowel de kadernota als de modelmededeling de rechtmatigheid te behandelen als een onderdeel van de planning & controlcyclus.

Vanuit de constatering dat in de praktijk de verantwoordelijkheid voor de rechtmatigheid al bij het college ligt, benadrukken de deelnemers vanuit het IPO het belang van de randvoorwaarde voor het niet doen toenemen en zo mogelijk doen afnemen van de administratieve lasten. Zij plaatsen de kanttekening dat deze randvoorwaarde cruciaal is.

Advies 5) interpretatie controle standaarden

Er is geen op de governance structuur en het juridische en financiële kader van gemeenten toegesneden interpretatie van de nadere voorschriften controle en overige standaarden (NV COS) voor accountants.

De werkgroep adviseert:

- Een specifieke interpretatie voor decentrale overheden van de NV COS te maken - vergelijkbaar met de Handboek Auditing RijksOverheid (HARO) - in de vorm van een Handreiking Auditing Decentrale Overheden (HADO). Deze handreiking, dient zo kort mogelijk te zijn en de eigenheid van gemeenten goed te raken.
- De HADO maakt uitgebreide manuals van accountantskantoren overbodig. Ook controleprotocollen van de rijksoverheid worden door de HADO verminderd.
- De HADO wordt opgesteld onder verantwoordelijkheid van de NBA. De NBA werkt tijdens het opstellen van de HADO samen met een implementatiecommissie HADO. Deze commissie toetst de handreiking op uitvoerbaarheid. De implementatiecommissie is breed samengesteld en bestaat in ieder geval uit vertegenwoordigers van het Ministerie van BZK, het Ministerie van Financiën, de VNG, gemeentelijke controllers, raadsleden, griffiers, de NBA (een bij gemeenten controlerende openbare accountant en een overheidsaccountant). Na het opstellen van de handreiking wordt de toekomstige vormgeving van de toetsing bezien.

3.5 Wie houdt kwaliteitstoezicht op de accountant? En heeft een OOB-status toegevoegde waarde?

Kwaliteitsborging accountantscontrole

De ervaring wijst uit dat toezicht op de accountant nodig is voor de kwaliteit en voor de onafhankelijkheid. Dat geldt voor het bedrijfsleven en ook voor gemeenten.

In tekstkader 3 is een overzicht opgenomen van domeinen van de accountantscontrole en de bijbehorende bevoegdheid. De controle van de gemeenterekening valt onder domein 2 (de wettelijke control, zoals bedoeld in de Wet toezicht accountantsorganisaties). Dit betekent dat de accountant een vergunning moet hebben en in het vergunningenregister van de AFM is ingeschreven. De AFM is de toezichthouder op de accountant bij wettelijke controles en OOB-kantoren. Voor de OOB-kantoren voert de AFM het toezicht zelf uit. Voor de overige kantoren doet de NBA het toezicht in opdracht van de AFM.

De gemeentelijke accountant heeft geen vergunning van de AFM. Wel is in de Gemeentewet expliciet aangegeven dat de accountant moet voldoen aan eisen waaraan de externe accountant ook moet voldoen (zie bijlage 5). De lokale rekenkamer is de toezichthouder (artikel 184a Gemeentewet).

Voor de auditdienst rijk geldt ook dat de kwaliteitseisen zijn geborgd. Het toezicht op de ADR doet de NBA via het KOA. (Samenwerkingsverband Kwaliteitsonderzoek Overheidsaccountants).

Verbeterpunten kwaliteitsborging accountantscontrole gemeenten

Er zijn verbeterpunten voor de borging van de kwaliteit van de accountantscontrole. In de eerste plaats kan het opdrachtgeverschap van de raad in veel gemeenten worden verbeterd (zie hiervoor paragraaf 2.3). In de tweede plaats is de borging van de kwaliteit van de accountantscontrole voor gemeenten een aandachtspunt. Dat wil zeggen de kennis van de governance structuur, het juridische en financiële kader dient voldoende te zijn (zie paragraaf 3.1). In de derde plaats zijn voor accountantscontroles van private accountants of gemeentelijke accountants de checks & balances voor de onafhankelijkheid een aandachtspunt (zie paragraaf 3.1 en 3.3). In de vierde plaats dient de toezichthouder op de accountant eveneens voldoende kennis te hebben van de governance structuur, het juridische en financiële kader van de gemeenten. Daarnaast heeft het de voorkeur dat de toezichthouder een ervaren toezichthouder is. Bij lokale rekenkamers is dat een aandachtspunt.

Onderzoek OOB-status gemeenten

Op dit moment wordt onderzocht of de OOB-status voor gemeenten toegevoegde waarde heeft. De aanleiding daartoe is een aanbeveling van de AFM om grote gemeenten te benoemen als OOB. De AFM doet deze aanbeveling omdat in een onderzoek bleek dat van vijf gecontroleerde (semi)-publieke organisaties er drie dossiers onvoldoende waren. Van deze drie dossiers waren twee grote gemeenten.

Komt de OOB-status tegemoet aan de verbeterpunten voor de kwaliteitsborging van de accountantscontrole bij gemeenten?

In tekstkader 5 zijn de belangrijkste punten van een OOB-status opgenomen. Hieronder wordt nagegaan wat deze punten voor gemeenten zouden betekenen.

- Het belangrijkste directe gevolg van de OOB-status voor gemeenten zou zijn dat een audit committee moet worden ingesteld en dat aan deze *audit committee* eisen worden gesteld. Veel gemeenten hebben een audit committee bestaande uit raadsleden. Het verplicht stellen van een audit committee is daarom op zichzelf niet bezwaarlijk. Aan leden van het audit committee worden echter (vooral kwalitatieve) eisen gesteld, hetgeen betekent dat er ook eisen aan raadsleden worden gesteld. Dat is in strijd met het kiesrecht. Alternatieven zijn dat er een extra audit committee komt of een audit committee met een mix van raadsleden en externen. Een extra committee of verplicht externen inschakelen verhoudt zich moeilijk met de verantwoordelijkheid van de raad voor de controlerende taak.
- In de tweede plaats kan de OOB-status de *keuzevrijheid van gemeenten voor de accountant beperken*. Deze keuzevrijheid is mede van belang voor het in stand houden van de kwaliteit van de accountantscontrole. De

keuzevrijheid wordt beperkt omdat een gemeentelijke accountantsdienst, die een breed takenpakket kent, niet meer mogelijk is bij een OOB-status. Dit kan weer worden ondervangen door opnieuw een wettelijke uitzondering te creëren. De keuzevrijheid wordt ook beperkt door de zwaardere eisen aan de accountantsorganisaties. Openbare niet OOB-kantoren worden hiermee uitgesloten. Er zijn al weinig aanbieders op de gemeentelijke markt – het is maar een kleine markt, die bovendien specifieke kennis vergt. Indien het aanbod verder daalt is dat zorgelijk.

- In de derde plaats kan de OOB-status gevolgen hebben door *toekomstige eisen* vanuit de Europese Unie en / of de nadere uitwerking ervan. Deze eisen zijn dan gericht op het bedrijfsleven, maar hebben dan – onbedoelde en misschien ongewenste (bijvoorbeeld kwaliteitseisen aan de audit committee) – gevolgen voor gemeenten indien gemeenten onder dezelfde regelgeving vallen. Overigens is de OOB-status in Europees verband gekoppeld aan het begrip Public Interest Entities, waar de EU-landen (enkele uitzonderingen daargelaten) geen overheidslichamen toe rekenen.

Daar komt nog bij dat het *toezicht door de AFM* wordt versterkt. Dit terwijl gemeenten behoefte hebben aan toezicht dat meer recht doet aan het specifieke karakter van het openbaar bestuur, dat wil zeggen aan toezicht dat recht doet aan de eigen governance structuur en het juridische en financiële kader van de gemeenten.

De *verbeterpunten* voor de kwaliteitsborging van de accountantscontrole bij gemeenten en de vereisten voor de OOB-status sluiten niet op elkaar aan. De OOB-status verbetert het opdrachtgeverschap van de raad niet en brengt het risico met zich mee dat de vereisten aan de auditcommissie op gespannen voet staan met de taken die in de Gemeentewet bij de raad zijn neergelegd. De behoefte aan accountants met voldoende kennis van gemeenten wordt niet ondervangen met de OOB-status. Integendeel, het risico bestaat dat het aantal kantoren dat bij gemeenten controleert nog verder afneemt. Ook is het de vraag of gemeentelijke accountants dan nog mogelijk zijn. Volgens de werkgroep kunnen gemeentelijke accountants een goede rol vervullen. En, tot slot, voldoet de toezichthouder op de accountant niet aan de kennis eisen voor een toezichthouder op accountants bij gemeenten.

Bovendien is kwaliteitsboring van de accountantscontrole niet alleen relevant bij grote gemeenten, maar bij **alle** gemeenten. Alle gemeenten zijn democratisch gelegitimeerd door de inwoners. Er is geen reden voor een verschillend toezichtsinstrumentarium voor verschillende gemeenten. Uiteraard dient de toepassing van het instrumentarium wel passend te zijn bij het karakter van gemeenten.

Tekstkader 5 Belangrijkste kenmerken OOB - status

Doel OOB-status

Het doel van de OOB-status (artikel 2 Wta) is het vertrouwen in de publieke functie van de accountantsverklaring te bevorderen. Dat vertrouwen wordt geschaad indien de accountantsverklaring stoelt op een ondeugdelijk uitgevoerde wettelijke controle én de verklaring betrekking heeft op de verantwoording van een in omvang of functie belangrijke onderneming, instelling of lichaam.

Directe betekenis OOB-status voor de organisatie

De OOB-status heeft als gevolgen voor de organisatie, die wordt gecontroleerd, dat de organisatie wordt verplicht een auditcommissie in te stellen. Deze auditcommissie moet zijn samengesteld uit leden van de raad van commissarissen of uit leden van het bestuursorgaan die niet zijn belast met het uitvoerend bestuur. De auditcommissie heeft tot taak toezicht te houden op het bestuur ten aanzien van:

- De werking van de interne risicobeheersings- en controlesystemen, waaronder het toezicht op de naleving van de relevante wet- en regelgeving en het toezicht op de werking van de gedragscodes.
- De financiële informatieverschaffing door de organisatie (keuze van accounting policies, toepassing en beoordeling van effecten van nieuwe regels, inzicht in de behandeling van schattingsposten in de jaarrekening.)
- De naleving van aanbevelingen van interne en externe accountants
- De relatie met de externe accountant, waaronder zijn onafhankelijkheid, de bezoldiging en eventuele niet-controlewerkzaamheden voor de organisatie.

Betekenis OOB-status voor de accountantsorganisatie

De OOB-status heeft ook gevolgen voor de accountantsorganisatie. Zo dient er na zeven jaarrekeningen te worden gewisseld van accountantskantoor, mogen naast de controle geen andere diensten worden verleend en is een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling nodig; dat is een verbijzonderde kwaliteitstoets door iemand van buiten het controleteam.

Deze vereisten hebben indirect gevolgen voor de gecontroleerde organisaties. Het belangrijkste indirecte gevolg is dat de keuze tussen een accountantskantoren wordt ingeperkt, evenals de keuze van kantoren voor andere werkzaamheden.

Betekenis OOB-status voor toezicht op de accountantsorganisatie

Het toezicht door de AFM op accountantsorganisaties die OOB's controleren is intensiever. De beoordeling van de naleving van de Wta vindt minimaal eenmaal in de drie jaar plaats (nu/tijdelijke eenmaal per jaar). Bij wettelijke controles niet zijnde OOB's is dit minimaal eenmaal in de zes jaar.

Conclusie:

- Toezicht op de accountant is ook bij gemeenten wenselijk. Dit toezicht dient passend te zijn voor de gemeentelijke governance structuur en het financieel en juridisch kader en dient daarom toegesneden te zijn op gemeenten. Daarbij is het van belang dat er geen verschil is tussen klein, middelgrote en grote gemeenten.
- Er zijn aandachtspunten bij de kwaliteitsborging van de accountantscontrole bij gemeenten. De OOB-status leidt eerder tot meer dan tot minder aandachtspunten bij de kwaliteit van de accountantscontrole bij gemeenten. De OOB-status voor gemeenten ligt dan ook niet voor de hand.

Advies 6) toezicht op de accountant die bij gemeenten controleren

Ook de toezichthouder op accountants die bij gemeenten controleren dient specifieke kennis te hebben van de governance structuur, het juridische en financiële kader van de gemeenten.

De werkgroep adviseert het volgende:

- Voor openbare accountants is de AFM op dit moment de meest geëigende partij voor het uitvoeren van dit toezicht.
 - De toetsen van de AFM richten zich op accountants in private dienst en de wettelijke controles die deze accountants uitvoeren, waaronder de controles bij gemeenten.
 - Om meer recht doet aan het specifieke karakter van het openbaar bestuur, is het zaak dat de AFM zich de specifieke governance structuur en het juridische en financiële kader van de gemeenten, eigen maakt.

- Voor gemeentelijke accountantsdiensten moet worden verkend hoe het toezicht efficiënt en effectief kan worden ingevuld met als optie dit onder te brengen bij één toezichthouder.
- Voor het toezicht op accountants van GAD's vindt de werkgroep het essentieel dat het toezicht opnieuw wordt gezien, ingeval het aantal GAD's gaat toenemen. Het toezicht door de huidige bestaande lokale rekenkamers zal gezien de huidige taakopdracht / samenstelling van veel rekenkamers niet volstaan. De werkgroep vraagt aan het Ministerie van BZK en het Ministerie van Financiën deze verkenning uit te voeren.

Advies 7) domein accountantscontrole bij gemeenten

De werkgroep hecht aan een goede invulling van de eisen aan en waarborgen van het toezicht op de accountantscontrole bij gemeenten. De werkgroep vindt dat dit het beste is gewaarborgd als de accountantscontrole van gemeenten een wettelijke controle, zoals bedoeld in de Wet toezicht accountantsorganisaties, blijft, maar dat deze controle wordt toegespitst op specifieke kenmerken van gemeenten.

Dit houdt in dat:

- de controlestandaarden toepasbaar worden gemaakt voor gemeenten (zie advies 5)
- accountants die bij gemeenten controleren, bij hun permanente educatie, onderdelen volgen gericht op gemeenten (zie advies 2)
- het toezicht op de accountant bij gemeenten verder wordt ontwikkeld (zie advies 6)

Dit advies - voor de wettelijke status van de accountantscontrole bij gemeenten specifiek toegesneden op gemeenten - houdt ook in dat de werkgroep de OOB-status voor gemeenten geen toegevoegde waarde vindt hebben. Hierover heeft de VNG reeds op 6 mei 2015 een brief aan de Minister van Financiën gestuurd. De redenen waarom de OOB-status niet wenselijk wordt gevonden, zijn dat:

1. De eisen aan een audit commissie zich moeilijk verhouden met de verantwoordelijkheid van de raad voor de controlerende taak.
2. De keuzevrijheid van gemeenten voor de accountant wordt beperkt.
3. Toekomstige eisen vanuit de Europese Unie, gericht op het bedrijfsleven, – onbedoelde en misschien ongewenste (bijvoorbeeld kwaliteitseisen aan de audit commissie) – gevolgen voor gemeenten kunnen hebben.
4. Tot slot, wil de werkgroep benadrukken dat de kwaliteitsborging van de accountantscontrole niet alleen relevant is bij grote gemeenten, maar bij alle gemeenten. Alle gemeenten zijn democratisch gelegitimeerd door de inwoners. Er is geen reden voor een verschillend toezichtinstrumentarium voor verschillende gemeenten. Uiteraard dient de inzet van het instrumentarium wel passend te zijn bij de complexiteit van gemeenten.

De leden De Hair, Mul en Vos spreken zich niet uit over advies 7.

4

PASSEN DE CONCLUSIES BINNEN DE INTERNATIONALE VEREISTEN EN ONTWIKKELINGEN?

Algemene eisen aan de controle van de jaarrekening bij overheden

De Europese Unie stelt als eis aan de controle van de boekhouding van overheden dat er een onafhankelijke audit is. Van onafhankelijkheid is geen definitie gegeven (EU richtlijn 2011 / 85, artikel 3, eerste lid).

Meer eisen zijn er formeel niet. De praktijk in landen is dan ook divers. Dus behalve een borging van onafhankelijkheid zijn er geen aandachtspunten.

Organisatie van openbaar belang

De Europese Unie geeft aan dat er organisaties van openbaar belang dienen te worden aangemerkt. De Europese Unie geeft een definitie van een organisatie van openbaar belang (Richtlijn 2006/43 of 8ste Richtlijn)³. Overheden of gemeenten vallen niet onder deze definitie, maar kunnen door het land zelf wel worden aangemerkt als Organisatie van openbaar belang. Van de 30 landen hebben er drie overheden aangewezen als OOB (onderzoek van de Federation of European Accountants, oktober 2014).

Wettelijke controles

Iets vergelijkbaars geldt voor de wettelijke controles (Richtlijn 2006/43 of 8ste Richtlijn). Ook daar is een definitie van (gericht op vennootschappen) en kunnen landen bepalen hoe om te gaan met overheden.

De Europese Commissie kan standaarden voorschrijven voor de wettelijke controles. Daarbij kan gedacht worden aan de ISA (International Standards on Auditing; de internationale standaarden voor het bedrijfsleven) (artikel 26 van de 8ste Richtlijn).

Het is dus geen Europese verplichting dat overheden onder domein 2 wettelijke controle vallen. Andere wijze van regulering van de controle van de jaarrekening van overheden komen dan ook voor in andere landen. De controle van gemeenten in bijvoorbeeld België en Duitsland wordt niet door accountants gedaan en zou in Nederland dus onder domein 4 vallen.

Conclusie:

- Wat betreft regels vanuit de Europese Unie zijn veel modellen mogelijk en internationaal gezien komen diverse varianten voor.
- Er zijn Europese regels voor wettelijke controles. Deze regels zullen naar verwachting toenemen. Dit maakt dat de status van wettelijke controle voor de controle van de jaarrekening bij gemeenten meer kan gaan wringen,

³ Richtlijn 2006/43, artikel 2, 13e lid luidt: "public-interest entities" means entities governed by the law of a Member State whose transferable securities are admitted to trading on a regulated market of any Member State within the meaning of point 14 of Article 4(1) of Directive 2004/39/EC, credit institutions as defined in point 1 of Article 1 of Directive 2000/12/EC of the European Parliament and of the Council of 20 March 2000 relating to the taking up and pursuit of the business of credit institutions (1) and insurance undertakings within the meaning of Article 2(1) of Directive 91/674/EEC. Member States may also designate other entities as public interest entities, for instance entities that are of significant public relevance because of the nature of their business, their size or the number of their employees.

omdat de regels primair gericht zijn op het bedrijfsleven. De werkgroep wil hier niet op vooruitlopen en vindt de status van wettelijke controle voor gemeenten in de huidige situatie adequaat.

5

SAMENVATTING

5.1 Een op gemeenten toegespitst kader voor de accountantscontrole

Eigenstandig kader

Gemeenten hebben een eigen governance structuur en een eigen financieel en juridisch kader. Er is voor de begroting en verslaglegging een eigenstandig kader voor gemeenten, waarin alle relevante bepalingen zijn opgenomen (het BBV, de uitgangspunten van het gemodificeerd stelsel van baten en lasten en de vragen en antwoorden van de Commissie BBV). Indien er behoefte is aan meer regelgeving of meer interpretatie zal dat moeten leiden tot aanpassing van één van de documenten van het eigenstandig kader van gemeenten.

Belang van de accountantscontrole voor gemeenten

De accountantscontrole is essentieel voor alle gemeenten ongeacht hun omvang, omdat gemeenten democratisch gekozen zijn, met publieke middelen hun taken in de volle openbaarheid uitvoeren en de burger actief is geworden op een wijze die ook inzicht in de financiën vergt.

De accountant dient buiten iedere twijfel te staan. De accountant richt zich op de financiën, houdt zich buiten de politiek en doet zijn werk toegesneden op de eisen die aan een overheid worden gesteld.

Eigen gemeentelijke accountantscontrole

Zowel de accountant als ook de toezichthouder op de accountant bij gemeenten dient voldoende kennis te hebben van de gemeentelijke governance structuur en het financieel en juridisch kader. Daarnaast dienen de controlestandaarden waarmee wordt gecontroleerd dusdanig te worden geïnterpreteerd en toegepast dat deze passend zijn bij de gemeentelijke governance structuur en het financieel en juridisch kader. De werkgroep concludeert (advies 7) dat de accountantscontrole van gemeenten een wettelijke controle kan blijven, maar dat deze controle wordt toegespitst op specifieke kenmerken van gemeenten. Dit houdt in dat:

- de controlestandaarden toepasbaar worden gemaakt voor gemeenten (zie advies 5)
- accountants die bij gemeenten controleren volgen, bij hun permanente educatie, onderdelen gericht op gemeenten (zie advies 2)
- gemeenten een eigen toezichthouder op de accountant hebben (zie advies 6)

OOB- status

Er is nu een aantal knelpunten bij zowel de accountantscontrole, als het toezicht erop. De werkgroep concludeert dat het verbeteren van de kwaliteitsborging van de accountantscontrole bij gemeenten en de vereisten voor de OOB-status niet op elkaar aansluiten. Het leidt niet tot een verbetering van het opdrachtgeverschap van de raad, en brengt het risico met zich mee dat de vereisten aan de auditcommissie op gespannen voet staan met de taken die in de Gemeentewet bij de raad zijn neergelegd. Ook wordt de keuzevrijheid van accountantsorganisaties en -kantoren beperkter, terwijl keuzevrijheid voor de borging van de kwaliteit van belang is. Tot slot wordt de behoefte aan accountants en toezichthouders met voldoende kennis van gemeenten niet ondervangen (zie verder onder 5.2). De werkgroep is daarom voor een wettelijke controle toegespitst op de kenmerken van gemeenten.

Internationale context

Wat betreft regels vanuit de Europese Unie zijn er vrijwel geen verplichtingen of voorschriften voor de accountantscontrole van gemeenten. De onafhankelijkheid staat voorop, maar de wijze waarop deze mag en wordt

ingevuld is divers. Indien er voor een bepaald type controle (OOB of wettelijke controle) wordt gekozen. Betekent dit wel dat er eisen vanuit de Europese Unie zijn en dat deze eisen in de toekomst kunnen toenemen.

5.2 Verbeterpunten voor het proces van de accountantscontrole van gemeenten

De werkgroep heeft vier knelpunten vastgesteld bij het proces van de accountantscontrole bij gemeenten.

Het opdrachtgeverschap van de raad

Voorop staat dat het college verantwoording aflegt aan de raad. De raad is daarom de opdrachtgever. Dit geldt ook voor controles, waarbij bijvoorbeeld het rijk belanghebbende is. De raad is dan opdrachtgever om redenen van efficiëntie. De kwaliteit van het opdrachtgeverschap dient te worden versterkt. Zie hiervoor [advies 1](#).

De opdrachtnemer

Kennis van de governance structuur en het financieel en juridisch kader van gemeenten is van belang voor een accountant. Om te borgen dat de kennis van de accountant voldoende is dient daar in de opleiding van de accountant rekening mee te worden gehouden. Zie hiervoor [advies 2](#).

Onafhankelijkheid

Onafhankelijkheid is een onderdeel van professionaliteit. Zowel een accountant in dienst van een privaat bedrijf als een accountant in dienst van een gemeente heeft kwetsbaarheden. Goede checks & balances zijn daarom altijd van belang. Gemeenten wordt aanbevolen de keuze voor een accountant in publieke of private dienst expliciet af te wegen. Zie hiervoor [advies 3](#).

Toezicht

Toezicht op de accountant is ook bij gemeenten wenselijk. Dit toezicht dient passend te zijn en te zijn toegesneden op gemeenten. Daarbij is het van belang dat er geen verschil is tussen kleine, middelgrote en grote gemeenten. Zie hiervoor [advies 6](#).

5.3 Verbeterpunten voor de inhoud van de accountantscontrole van gemeenten

Inhoud van de accountantscontrole

Standaardcontrole

De accountantscontrole betreft het getrouwe beeld van de jaarrekening. Daar hoort onder andere ook het onderliggend planning & controlsysteem bij. Ook de financiële rechtmatigheid, dat is vooral de naleving van financiële wet- en regelgeving, is van belang. De rechtmatigheidscontrole kan echter, transparanter, effectiever en efficiënter. Zie verder hieronder.

Extra onderdelen

Wat betreft de adviesfunctie zijn ook zaken die de financiële positie en financiële risico's betreffen relevant; ook een signaleringsfunctie ten aanzien van de bedrijfsvoering kan daarom van een accountant worden verwacht. Ook kan de raad extra opdrachten aan de accountant geven, maar uitsluitend betreffende het getrouwe beeld, de rechtmatigheid en zaken die de financiële positie en financiële risico's betreffen.

Geen onderdeel van de controle

Doelmatigheid, doeltreffendheid of anderszins politieke issues horen nadrukkelijk niet bij de accountantscontrole.

De werkgroep heeft twee knelpunten vastgesteld bij de inhoud van de accountantscontrole bij gemeenten: één betreft de rechtmatigheidscontrole en één de interpretatie van de controlestandaarden.

Rechtmatigheid

Wat betreft rechtmatigheid heeft het voor de transparantie van de verantwoordelijkheidsverdeling de voorkeur dat het college een mededeling doet over de financiële rechtmatigheid en de accountant deze mededeling meeneemt bij zijn controle. Dit dient op dusdanige wijze te gebeuren dat de administratieve lasten niet toenemen, maar bij voorkeur afnemen. Zie verder [advies 4](#).

Controlestandaarden

De NV COS, en met name de interpretatie van de NV COS sluit niet voldoende aan bij de eigenheid van gemeenten. Deze aansluiting dient wel zo spoedig mogelijk tot stand te komen. Zie hiervoor [advies 5](#).

BIJLAGE 1

ADVIES OVER DE ACCOUNTANTSCONTROLE VAN DE ADVIESCOMMISSIE Vernieuwing van DE BEGROTING EN VERANTWOORDING VAN GEMEENTEN

5a) Rechtmatigheid

- Het college is verantwoordelijk voor de rechtmatigheid. Bij de jaarrekening dient daarom een verklaring van het college te worden gegeven, waarin het college aangeeft rechtmatig te hebben gehandeld met betrekking tot de financiële Rijks en Europese wetgeving. Ook is in de verklaring opgenomen dat de toelichting op de verschillen tussen de begroting en jaarrekening accuraat is.
- De accountantscontrole kan worden beperkt tot de getrouw beeld verklaring bij de jaarrekening en bij de verklaring van het college.
- De raad kan aangeven of het college ook een verklaring geeft over de rechtmatigheid van de uitvoering van (een bepaald deel van) de eigen verordeningen en regelgeving. De accountant neemt dit onderdeel dan mee in zijn controle.

De adviescommissie benadrukt dat begrotingsrechtmatigheid op deze wijze niet meer doorweegt in de rechtmatigheidsverklaring van het college. Het college geeft namelijk een toelichting op de verschillen tussen begroting en realisatie en een verklaring over de toelichting. De accountant betreft deze verklaring bij het oordeel over het getrouwe beeld. Indien de raad bezwaren heeft bij de toelichting van het college volgt een politieke discussie. Een begrotingswijziging aan het einde van het jaar is daarom niet meer noodzakelijk. Indien nodig past BZK de Gemeentewet hierop aan.

5b) Wettelijke controle

Er zijn fundamentele verschillen tussen gemeenten en bedrijven. Het hoogste orgaan bij gemeenten is de raad. De raad kan beschikken over alle informatie. Veel informatie is bovendien openbaar. De begroting is het belangrijkste financiële instrument van gemeenten.

De jaarrekening bij bedrijven is het enige formele documenten van de aandeelhouders. De rol van de jaarrekening van bedrijven en gemeenten is daarmee wezenlijk anders. Dit zou betekenis moeten hebben voor de controle op de jaarrekening.

Het huidige systeem - van wettelijke controle op de jaarrekening en richtlijnen voor deze controle - dat is ontwikkeld voor het bedrijfsleven wordt in de praktijk als niet effectief en efficiënt gezien voor gemeenten. Hoe een toepasbaar systeem voor gemeenten te krijgen dient te worden onderzocht.

De adviescommissie adviseert daarom onder bestuurlijke voorzitterschap een commissie van ten minste BZK, VNG en NBA in te stellen die dit onderzoek leidt en voorstellen voor aanpassingen doet.

BIJLAGE 2

LEDEN WERKGROEP VERNIEUWING ACCOUNTANTSCONTROLE GEMEENTEN EN ADVISERENDE LEDEN

De werkgroep

Staf Depla	Wethouder gemeente Eindhoven (voorzitter)
Edwin Westphal	Gemeente Zaanstad
Hans Smit	GGD Hollands Noorden (FAMO)
Peter Verheij	Wethouder gemeente Alblasserdam
Jan Houtenbos	Raadslid gemeente Bergen
René Vierbergen	Gemeentelijke Accountantsdienst Den Haag
Henk Westerveld	Ministerie van BZK
Robert Vos	Ministerie van Financiën

Adviserende leden

Joyce Blad	Provincie Utrecht (tot maart 2015), voor lokale rekenkamer (vanaf maart 2015)
Jessica Luten	Provincie Flevoland (vanaf maart 2015)
Anne - Marie Strasser	Provincie Drenthe (vanaf maart 2015)
Koos Vos	NBA
Robert Mul	NBA
Marita de Hair	Ernst & Young

De leden nemen deel op persoonlijke titel.

Ondersteuning

Elma van de Mortel	IdeeVersa (rapporteur/adviseur)
Melchior Kerklaan	VNG (secretaris)

BIJLAGE 3

VERSLAGEN EXPERTMEETINGS

Impressie eerste expertmeeting werkgroep accountantscontrole 28 januari 2015

Welkom

De voorzitter heet iedereen van harte welkom, opent de bijeenkomst en geeft in het kort aan hoe de werkgroep “*Vernieuwing accountantscontrole*” tot stand is gekomen.

Het thema voor deze eerste werkbijeenkomst is: “Hoe zou de accountantscontrole van de jaarrekening moeten worden georganiseerd, om aan de lokale politiek bestuurlijke omgeving zo goed mogelijk recht te doen?”

Voor dit thema worden de volgende deelthema’s verkent:

- Voor wie zijn de accountantsverklaring en het verslag van bevindingen van de accountant en waarom en hoe kan de opdracht gevende rol van de raad worden versterkt?
- Hoe grijpen de controle op getrouwheid en rechtmatigheid op elkaar in?
- Hoe is de differentiatie in de te verrichten werkzaamheden en scheiding tussen controle en advies ingericht?

1. Voor wie zijn de accountantsverklaring en het verslag van bevindingen van de accountant en waarom en hoe kan de opdracht gevende rol van de raad worden versterkt?

Vraagstuk: De accountant is er in de eerste plaats ter ondersteuning van de controlerende taak van de gemeenteraad. In de Gemeentewet is dan ook geregeld dat het de raad is die de accountant aanstelt voor een controle van de getrouwheid en de financiële rechtmatigheid. Maar door dit te regelen in de Gemeentewet is daarmee inderdaad in de praktijk de grip van de raad op de controle van de gemeenterekening toegenomen? Of is hier meer voor nodig?

Naast de gemeenteraad zijn er meer partijen die van de informatie van de accountantsverklaring bij de gemeentelijke jaarrekening gebruik maken. Wie zijn dit? Moet dit consequenties hebben voor de wijze waarop accountants worden aangesteld?

Inleiding Pieter Tops:

Drie ontwikkelingen zijn van belang.

1) Burgeractivisme / doe democratie

Er is een nieuw soort activisme, dat gericht is op zelf doen. Dit leidt ertoe dat inzicht in de financiën steeds belangrijker wordt. Het gaat dan bijvoorbeeld om vragen als: “Wat kost een speelplaats?” Hoe minutieuzer het inzicht dat kan worden geboden, hoe minder discussie erover. Dit kan worden gezien als:

- De vermaatschappelijking van de accountantsfunctie

De overheid kan het niet alleen. Dit leidt bijvoorbeeld tot een explosie van instituutjes: vb. DUTCH. Hiervoor lijkt het framework/ begrippenkader nu niet goed toegesneden. Dit geldt ook voor de accountantsopgave. Dit kan worden gezien als:

- contextualisering van de accountantsfunctie

Door de vele externe contacten zijn de lokale overheden, sluipenderwijs, kwetsbaar voor ondermijning en criminaliteit. Nieuwe waakzaamheid is dan ook sterk geboden. De accountant heeft daarbij een rol:

- attentiefunctie accountant

2) Doelmatigheid

De discussie over de doelmatigheid is bij uitstek een politieke discussie en dat moet vooral zo blijven. De daarbij passende rol van de accountant is:

- bescheidenheid

3) Lokaal bestuur

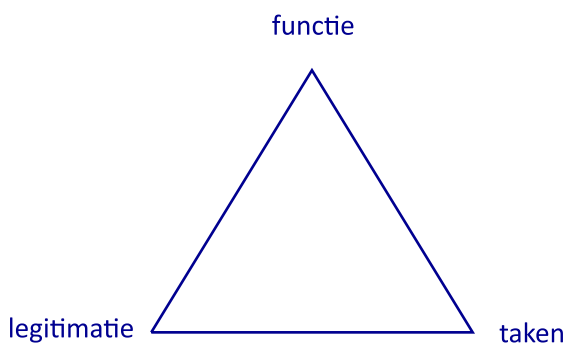
In het lokaal bestuur is strijd over alles, onder andere door versplintering van gemeenteraden en omdat dualisering niet overal een succesvol middel is gebleken. Daarom zijn ankerpunten van rust nodig. Dat is de burgemeester, integriteit en een getrouw beeld van de financiën. De accountant heeft dan de:

- reassurance rol

Kortom, de accountant moet weer saai zijn. Vandaaruit kan deze functie weer meer status krijgen. Daarvoor is wel een specifieke toewijding aan de publieke sector nodig.

Inleiding Wytze van der Woude:

Er is een oorzakelijk verband tussen: functie, legitimatie en taken (zie figuur). Zo hebben raadsleden de functie van kaderstelling, is hun legitimatie de burger en is daarom een van hun taken het vaststellen van verordeningen.



Bij de accountant lijkt het oorzakelijk verband er niet voldoende te zijn. De *functie* van de accountant is niet duidelijk; deze is altijd impliciet gebleven. Met het groeien van de gemeentelijke organisatie en de complexiteit van deze organisaties was hij:

- eerst een helper met de boekhouding voor de gemeentelijke ontvanger
- vervolgens een deskundige bij het vaststellen van de jaarrekening; dit vanwege specialisme
- daarna een onafhankelijke

Hierbij is onduidelijk gebleven of de accountant dezelfde functie heeft als in het bedrijfsleven (getrouw beeld) of als bij de Algemene Rekenkamer (rechtmatigheid).

De *legitimatie* is ook niet duidelijk. De accountant voegt kennis toe aan de verantwoordingsrelatie, maar welke verantwoordingsrelatie?

- Het college legt aan de raad verantwoording af: dan is het logisch om de accountant door de raad te laten benoemen.
- De raad en college leggen publieke verantwoording af aan de inwoners. Dan is het logisch de accountant door het publiek te laten benoemen.
- Bij een combinatie van 1. en 2. ligt een benoeming door een toezichthouder voor de hand.
- In de praktijk legt het college en een deel van de raad verantwoording af tegenover een ander deel van de raad (oppositie). Hier kan de wetgever geen rekening mee houden.

Wanneer je zegt het gaat om publieke verantwoording en wanneer je kijkt naar de uiteenlopende taken die bij de accountant worden neergelegd, wie heeft dan de opdrachtgevende rol? Stel de raad blijft de opdrachtgever. In het verleden had de ontvanger een relatie met de raad. Dat kan nu ook; de relatie kan versterkt door de accountant regelmatig bij de raad uit te nodigen.

Discussie:

Vergelijking met bedrijfsleven

De AFM geeft aan dat de discussie herkenbaar is. Ook in het bedrijfsleven zijn er vragen over wie de accountant aanstuurt. Het object van controle is echter duidelijk: dat is de jaarrekening en daar zijn ook normen voor. Voor wie wordt gecontroleerd, is dan minder relevant. Het gaat erom of de normen bekend zijn.

Er is geen effect van het toezicht van het AFM op gemeenten; de AFM kijkt vooral naar de controle door de accountant.

Pieter Tops geeft aan dat het, vanuit de verschillende functies van de accountant, uitmaakt hoe de accountant kijkt.

Instrumenten

Peter Verheij vraagt of de gereedschapskist van de NV COS in combinatie met de institutionele context wel de goede gereedschapskist is voor de controle van de gemeente. En zo niet dan zijn er twee lijnen:

- Institutionele context aanpassen: naar een GAD/ Verificatiebureau model
- NV COS aanpassen/ delen anders toepassen bij gemeenten

De AFM geeft aan dat de omvang van een bedrijf uitmaakt en ook de omgeving. De NV COS geven aan dat de accountant de organisatie moet kennen en op basis daarvan instrumenten uit de instrumentenkoffer kiest. Accountants moeten zich verdiepen in de klant.

Verskillende rollen

Wat is de rol van de burger? En is die belangrijk voor de accountantscontrole? Robert Vos stelt dat de jaarrekening meerdere rollen heeft en dat iedereen tevreden gesteld moet worden. Belangrijk is wie er allemaal gebruiker is. De controle-opdracht dient dan zo te worden geformuleerd dat deze in het belang van de gebruiker is.

De voorzitter vraagt of dat kan: hebben verschillende belangen niet verschillende consequenties?

Pieter Tops geeft aan dat de accountant zijn klassieke functie moet behouden. Hij moet buiten het politieke gedoe blijven. De klassieke accountantsfunctie vervult een belangrijke rol.

Informatiebehoefte

De informatiebehoefte heeft betrekking op een financial audit door een accountant, maar ook breder, zoals op een audit door de Rekenkamer bij het Rijk. Een audit is integraler.

De raad wil de cijferbrij begrijpen; kloppen de cijfers? De accountant kan extra informatie geven.

Edwin Westphal geeft aan dat de omgeving van gemeenten steeds complexer wordt, vanwege gemeenschappelijke regelingen, wijken, instellingen, samenwerkingen tussen instellingen en inwoners enzovoorts. De controle wordt daardoor ook steeds complexer.

Onafhankelijkheid

Wanneer is een accountant onafhankelijk? Er is een risico dat hij de opdrachtgever teveel naar de mond praat.

René Vierbergen geeft aan dat hij door zowel de raad als het college wordt aangesteld. Het is belangrijk als accountant om de taal van de raad en het college te spreken. De publieke sector is anders dan de private sector. Voor een accountant uit de private sector is het lastiger de taal van de raad en het college te spreken.

2. Hoe grijpen de controle op getrouwheid en rechtmatigheid op elkaar in?

Vraagstuk:

Het college legt, onder meer, door middel van de jaarrekening verantwoording af aan de raad. De accountant controleert vervolgens ten behoeve van deze raad of de jaarrekening getrouw is en of de financiële beheershandelingen erin op een rechtmatige wijze tot stand zijn gekomen. Deze rechtmatigheidscontrole is in 2004 toegevoegd. In de praktijk wordt ze nogal eens als administratief belastend ervaren. Is dat terecht? Hoe grijpen bij de controle getrouwheid en rechtmatigheid op elkaar in?

Is een eigen verantwoording van het college over rechtmatigheid ook haalbaar voor minder grote gemeenten? Maar het college legt niet alleen verantwoording af aan de raad. Door middel van een bijlage bij de jaarrekening legt het college ook over de rechtmatige besteding van de specifieke uitkeringen verantwoording af aan het Rijk. Een bijlage waar nogal eens de vraag over wordt gesteld waarom de raad deze ook moet ontvangen?

Inleiding Jiska Nijenhuis:

De kern van het openbaar bestuur is dat de burger moet zien dat de overheid rechtmatig werkt. Uitdaging daarbij is de spanning tussen rechtmatigheid en doelmatigheid en doeltreffendheid. De accountant in Den Haag kijkt daarom meer mee aan de voorkant; dus bij de beleidsontwikkeling en het proces. Zo kijkt de GAD Den Haag mee bij de 3D's, bijvoorbeeld bij de vragen van de gemeente aan de instellingen. Het gaat er dan om: wanneer zijn de prestaties geleverd? En is dat controleerbaar? Dit om tot werkbare regels te komen.

Het college geeft al een jaarrekening af waarvan mag worden uitgegaan dat deze rechtmatig is. Waarom dan ook nog een verklaring? Accountants zijn vaak nog teveel gericht op afvinken, dichtregelen met een normenkader en het ontwikkelen van controleprotocollen. In Den Haag gaat het anders, omdat de GAD Den Haag aan de voorkant probeert mee te denken.

De Sisa-bijlage in de jaarrekening; is dat nodig? Ook al wordt de bijlage niet altijd bekeken door een raad leidt deze procedure wel tot de minste bureaucratie. Van belang is wel om strijdigheden met het BBV eruit te halen.

Discussie:

Meedenken

De voorzitter vraagt of de accountant een sparring partner kan zijn of toch beter de klassieke accountant kan zijn. En gaat het om financiële controle of om audit? De vraag wordt opgeworpen hoeveel lagen een organisatie krijgt en wie er dan welke rol heeft. De controller kan ook de rol van sparring partner hebben en hij kan ook onafhankelijk worden gepositioneerd. Ook is er een spanningsveld tussen de rol van de accountant en meedenken. Jiska Nijenhuis geeft aan dat de accountant in Den Haag aan de voorkant alleen advies geeft en niet meebeslist. Door van tevoren goed na te denken over de regelgeving kan je ook problemen voorkomen en is meedenken aan de voorkant misschien minder noodzakelijk.

De GAD is in het voordeel ten opzichte van kantoren die vele klanten bedienen. Deze accountants hebben maar een bepaald aantal dagen per jaar. Er is daardoor een neiging tot risicomijding. De controle lijkt wat doorgeschoten en er zijn vele lagen van interne controle tot en met de externe accountant. Met als gevolg dat er voor het opstellen van de jaarrekening acht weken nodig is en dat er daarna dertien weken voor controle en toezicht nodig zijn. Ook is er een neiging tot technische discussies / rule-based controleren.

Principle-based en rule-based

De AFM wijst op de mogelijkheden tot maatwerk die de NV COS biedt. De trend van een principle-based naar een meer rule-based controle wordt niet door NV COS veroorzaakt. Het is een zwaktebod als een accountant of toezichthouder zich beperkt tot alleen technische discussies. Het probleem is wel dat een regel gemakkelijker is

uit te leggen dan een principe. Denk aan te hard rijden: als de regel is maximaal 130 km per uur is het duidelijk wanneer de regel wordt overtreden. Het principe is verkeersveiligheid vergroten; dat is veel lastiger te bepalen.

Kan de trend naar rule-based worden bestreden? De AFM geeft aan dat ze een golfbeweging zien. Als er open normen zijn, wordt gevraagd naar een leidraad voor houvast. Deze leidraad leidt tot rule-based controle. Daarna wordt het vaak weer wat lossier. Het gaat erom een balans te vinden tussen flexibiliteit en controle.

Kennis

Jiska Nijenhuis geeft aan dat het van belang is voor de controle om kennis te hebben van de organisatie waar je controleert. Dat voorkomt afvinken. Ook de AFM pleit voor een soort specialisatie.

Kwantitatief versus kwalitatief

Robert Vos geeft aan dat accountants in andere landen zelf de materialiteit (van belang bij de rechtmatigheidscontrole) bepalen. In Nederland zijn de percentages gegeven. Wat betreft de rechtmatigheid kijken accountants in andere landen of een overschrijding van de regels wel of niet onrechtmatig is. In Nederland is het op een te formele wijze opgezet. Er is nauwelijks speelruimte over. Het is nu te kwantitatief van opzet; het zou kwalitatiever moeten.

Gemeentelijke regels

Peter Verheij geeft aan dat hij vindt dat de gemeentelijke regels buiten de standaardcontrole kunnen vallen voor rechtmatigheid; de gemeente kan zelf bepalen wat gecontroleerd moet. Wytze van der Woude geeft aan dit een erg sterke relativisering van de eigen regels te vinden. De eigen regelgeving is belangrijk; niet alleen voor de raad; ook voor burgers. De eigen regels worden wel belangrijk gevonden, maar het is de vraag wie bepaalt er dat wordt gecontroleerd? Hoe vaak moet gecontroleerd? (ieder jaar?) en hoe wordt gecontroleerd? (kwantitatief of meer kwalitatief?).

3. Differentiatie in te verrichten werkzaamheden en scheiding tussen controle en advies

Vraagstuk:

Schiermonnikoog is geen Amsterdam en Eindhoven is geen Alblasterdam. Grote gemeenten hebben meer mogelijkheden tot specialisatie terwijl bij kleinere gemeenten een klein clubje van alleskunnens het werk op zich moet nemen. Ook zijn er gemeenten die een interne audit dienst hebben opgezet, als voorportaal van de controle door de externe accountant, terwijl andere gemeenten dit juist niet gedaan hebben. Wat betekent dit voor de accountantscontrole en is differentiatie mogelijk op basis van omvang, risico's en kwaliteit AO/IB?

Zeker voor de kleinere gemeenten geldt dat bij vragen regelmatig op de huisaccountant wordt teruggegrepen. Deze gemeenten hebben zelf niet altijd de specialisten in huis. Beroepsregels van accountants lijken het teruggrepen op de accountant voor een advies in te perken. Is strikte scheiding tussen controle en advies wenselijk en wat zijn nog de mogelijkheden van de natuurlijke adviesfunctie?

Inleiding Martin Dees:

Een audit is een audit. Het aantal stappen dat moet worden doorlopen staat los van de omvang van een organisatie. Wel is er verschil in de invulling. Bij een complexe organisaties duurt het allemaal wat langer. Understanding the business is 50% van het controlewerk.

De NV COS is geen rule-based set van regelgeving is. Ze zijn principle-based en juist vaak "open deuren". Het is wel van belang hoe hiermee om te gaan. De toepassing is maatwerk.

Hoe groter de kans op het bestaan van materiële fouten in de te controleren jaarrekening, hoe meer de accountant moet controleren om zijn controlerisico laag te houden. En hoe beter de kwaliteit van de AO/IB met betrekking tot financiële informatie en rechtmatigheid, hoe meer systeemgericht de accountant kan controleren. Feit is dat de accountant soms van gemeenten een "puinbak" krijgt aangeleverd. Een accountant moet de organisatie kennen.

De stelling is daarom dat een externe accountant zijn werk niet goed kan doen zonder een goede interne audit-functie.

Een controleur moet zich focussen op de onafhankelijke controle. Een te sterke samenloop met advies is een bedreiging voor goede uitoefening van de kerntaak. De accountant heeft binnen zijn natuurlijke adviesfunctie wel ruimte, zoals: hoe zitten de verslaggevingsregels in elkaar, wat zijn risico's.

Discussie:

Rechtmatigheid

Integraal rechtmatigheid meenemen betekent niet altijd ieder jaar en/of in de verklaring. De controle moet ingezet worden waar dat het beste is voor het publiek belang. Het is ieder jaar alles een beetje versus een jaarlijkse focus. Waarom kan de raad niet aangeven welke gemeentelijke regelingen onder de rechtmatigheidscontrole komen te vallen? Risico's zijn situationeel: daarom is het een terechte vraag welke risico's worden meegenomen en welke de raad het belangrijkste vindt.

Risicomanagement

Er zijn twee werelden 1) die van de juristen: alles moet er onder vallen. 2) Management: gericht op risico's. De AFM geeft aan dat je als accountant kijkt hoe de organisatie met de risico's omgaat. Waar dit minder goed is ingevuld, doe je als accountant meer.

Nu wordt alles altijd gedaan; de wet- en regelgeving moet meer ruimte geven. Het is dan wel de vraag wie verantwoordelijk is voor de volledigheid. Als we er niet in slagen om de criteria goed te beperken blijven accountants toch het pakket aflopen. Dus deze vraag moet bij de opdrachtgever worden neergelegd: de raad. Maar dan moet wel voorkomen worden dat de keuze van de raad te politiek wordt.

Deelnemers eerste expertmeeting “Vernieuwing accountantscontrole”

Gasten:

- | | | |
|-----|-----------------------|--|
| 1. | Pieter Tops | Universiteit van Tilburg |
| 2. | Wytze van der Woude | Universiteit Utrecht |
| 3. | Jiska Nijenhuis | Gemeentelijke Accountantsdienst Den Haag |
| 4. | Martin Dees | Ministerie van Financiën |
| 5. | Anne Graumans | Trainer lokale politiek |
| 7. | Martijn Duffels | Autoriteit Financiële Markten |
| 8. | Martin de Bree | Erasmus Universiteit |
| 9. | Melissa van den Broek | Autoriteit Financiële Markten |
| 10. | Sabine Galjé | Ministerie van BZK |

Werkgroepsleden:

- | | | |
|-----|--------------------|---|
| 11. | Staf Depla | Wethouder gemeente Eindhoven (voorzitter) |
| 12. | Edwin Westphal | Gemeente Zaanstad |
| 13. | Hans Smit | GGD Hollands Noorden (FAMO) |
| 14. | Henk Westerveld | Ministerie van BZK |
| 15. | Jan Houtenbos | Raadslid gemeente Bergen |
| 16. | Joyce Blad | Provincie Utrecht |
| 17. | Peter Verheij | Wethouder gemeente Alblasterdam |
| 18. | René Vierbergen | Gemeentelijke Accountantsdienst Den Haag |
| 19. | Robert Vos | Ministerie van Financiën |
| 20. | Elma van de Mortel | IdeeVersa (rapporteur/adviseur) |
| 21. | Melchior Kerklaan | VNG (secretaris) |

Impressie tweede expertmeeting werkgroep accountantscontrole 26 februari 2015

1. *Wat kunnen we wel en wat kunnen we niet van de accountant verwachten?*

Er bestaan verschillende beelden over wat er van een accountant mag worden verwacht. In de kern is de accountant een verschaffer van zekerheid aan de raad en dan wel over het getrouwe beeld en de rechtmatigheid. Soms wordt er meer van de accountant verwacht. Bijvoorbeeld een kritische blik op voorgenomen plannen van het college of het meedenken over de implementatie van de VPB in de gemeente per 2016. Maar soms wordt er ook minder verwacht. Waarom waagt de accountant zich aan Staatssteunkwesties of waarom zou hij een oordeel vormen over het tot stand komen van niet financiële informatie? Maar misschien moeten we maar eens bij het begin beginnen. Wat verwacht wie van de accountant?

Daniël Coenen van de Argumentenfabriek doet een aftrap. Hij slaat aan op het woord “we” in bovenstaande vraag. De “we” is namelijk divers. Wordt daaronder verstaan: de gemeenteraad, het college, het managementteam, de concerncontroller, de toezichthouder, de rekenkamer of de inwoners van een gemeente?

Hun rollen verschillen: de gemeenteraad bestuurt de stad, het college bestuurt stad en organisatie, het management bestuurt de organisatie, concerncontroller zorgt voor het beheer van de organisatie, provincie en rekenkamer houden toezicht en de inwoners zijn lijdend voorwerp.

En daarmee lopen de verwachtingen uiteen van een onafhankelijke, grondige controle, advies, vertrouwelijkheid, risico's en misstanden delen, snelheid, maatschappelijke verantwoordelijkheid tot het binnen de perken blijven van de kosten.

Ook de stukken die worden gebruikt lopen uiteen en hebben een eigen rol: de voorjaarsnota bevat een schets voor het beleid (t+1), in de begroting worden besluiten genomen over beleid en financiën en met de jaarrekening wordt verantwoording afgelegd.

Kortom er zijn dus verschillende vragen die moeten worden beantwoord: Voor wie werkt de accountant? Wat is de rol van de doelgroep? Hoe gaat deze te werk? Wat heeft deze nodig van de accountant? En: Wie doet wat wanneer in de aansturing? Zijn alle stukken voor alle partijen?

Discussie:

De vraag wordt gesteld of we niet te veel van de raad zijn uitgegaan bij de start van onze verkenning. De tijden veranderen en de activistische burger raakt steeds meer in de stukken geïnteresseerd.

Toch lijkt het goed om aan het uitgangspunt van het raadslid vast te houden. Elke verantwoording aan de burgers is een vertaling van wat de accountant vindt en daarmee wordt de accountant direct onderdeel van het politieke proces. We zouden ons niet moeten laten verleiden om dit bij de accountant te leggen. De accountantsfunctie moet zoveel mogelijk worden gedepolitiseerd. Hiervoor is het van belang om de werkzaamheden goed te beschrijven aan de voorkant. Ook de positie van de auditcommissie moet helder zijn.

Uitgaande van het raadslid is wel een aandachtspunt het steeds technischer worden van het verslag van bevindingen. Een raadslid kan hier niet veel mee.

Wat de taken van de accountant zijn, is helder opgeschreven in het Besluit Accountantscontrole Decentrale overheden (BADO). De basis van de controle is en blijft de getrouwheid. Het specifieke voor de overheid is dat hier de financiële rechtmatigheid aan is toegevoegd. De doelmatigheid daar moet de accountant in principe van weg blijven. De professionaliteit van de accountant heeft zich echter ontwikkeld. Raden vragen daarom soms ook meer aan de accountant dan de controle op de getrouwheid en financiële rechtmatigheid. Voorbeelden hiervan zijn onderzoeken naar integriteit maar toch ook de doelmatigheid.

De raad verwacht van de accountant ook een rapportage van opvallende zaken bij de controle. Feitelijk hebben we het dan over “early warnings”. Hoe breed dat moet gaan is niet rule-based in te vullen. Het gaat in ieder geval om die zaken die de financiële positie van de gemeente kunnen raken, de financiële risico's. Wat de accountant hiervoor nodig heeft, is kennis van de overheidssector. Alleen dan is hij of zij in staat om de risico's, de zaken van belang te onderscheiden. Enige kennis van grondexploitatie of het sociaal domein mag dus ook van de accountant worden verwacht. Maar van een accountant moet niet worden verwacht dat hij overal inhoudelijk verstand

van heeft of bij onvoldoende kennis externe deskundigen moet betrekken. Dit kan niet de bedoeling zijn van een accountantscontrole van een jaarrekening en leidt bovendien tot hoge kosten. Wanneer de accountant zich inhoudelijk overal verantwoordelijk voor maakt, zal deze ook overal verantwoordelijk voor worden gesteld. De focus van de accountant dient het systeem te zijn en niet de inhoud. Hij of zij zal nagaan of de gemeente zelf in staat is om specifieke risico's te kunnen vaststellen.

Voor de accountant geldt dus dat:

1. De basis van de controle bekend is en vastgelegd in het BADO.
2. De accountant nagaat bij de controle of het onderliggende systeem van de gemeente op orde is.
3. Hij rapporteert voor de raad zaken van belang die hij/zij daarnaast nog tegenkomt. Dit vergt nog wel afbakening.

2. Moet de uitvoering van de controle van de gemeenterekening door een eigen accountantsdienst of een privaat kantoor plaatsvinden?

Vraagstuk: Op twee gemeenten na (Amsterdam en Den Haag) vindt de uitvoering van de externe accountantscontrole plaats door een privaat accountantskantoor. Dat dit een betrekkelijk nieuw verschijnsel is, blijkt onder meer uit het volgende citaat uit een ook al weer wat gedateerde column van Paul Borderwijk:

"Decennialang beschikte de Vereniging van Nederlandse Gemeenten over een verificatiebureau. Dat controleerde de rekening van de gemeenten die geen eigen accountantsdienst hadden, en dat waren de meeste. In de jaren tachtig van de vorige eeuw vond men dat echter "niet meer van deze tijd". Het Verificatiebureau werd een zelfstandig accountantsbureau: VB Accountants. Dat kreeg toen ook concurrentie van andere accountantsbureaus.

Al spoedig werd geconcludeerd dat VB Accountants te klein was om het gewoel te overleven, en dus werd een fusiepartner gezocht. VB fuseerde met Deloitte & Touche tot VB Deloitte & Touche, later gewoon weer Deloitte & Touche, en nu Deloitte Touche Tohmatsu. Dat kantoor hielp ook Albert Heijn op de kleintjes te passen, dus wat kon de gemeenten nog gebeuren."

Tegen deze ontwikkeling wordt nogal verschillend aangekeken. Sommigen verlangen terug naar het oude model van het Verificatiebureau en de GAD's, anderen vragen zich af hoelang de twee resterende Gemeentelijke Accountantsdiensten nog blijven bestaan?

Dick van der Zon: Geeft als voormalig directeur van de GAD Amsterdam een uiteenzetting van model van de Gemeentelijke Accountantsdienst. Hij begint met de omgeving:

Er is de laatste tijd veel discussie over de kwaliteit van de accountantscontrole. Deze discussie raakt de overheidsaccountancy beperkt. De GAD's staan onder toezicht van de lokale rekenkamers die langs dezelfde lijnen als de AFM toezicht uitoefenen.

In de overheidsaccountancy worden niet de hoge salarissen verdiend waar nogal eens over wordt gefronst. Wat de overheidsaccountancy wel raakt is dat van de accountant steeds meer wordt verwacht dat deze in de openbaarheid komt en verantwoording aflegt.

De onafhankelijkheid van de GAD's is gewaarborgd doordat benoeming en ontslag bij de raad liggen, de door de raad vastgestelde controleverordening, de rechtspositie van de GAD-medewerkers en het ontbreken van een winststreven. De GAD-medewerkers zijn voor de raad permanent beschikbaar. Dit heeft natuurlijk ook een prijs. Een reden waarom een GAD voor een minder grote gemeente eigenlijk te duur is.

De rapportages van de kwaliteitstoetsing van de GAD's zijn openbaar: iets wat ook van de private kantoren zou mogen worden verwacht. Ditzelfde geldt voor de aannames die door kantoren worden gemaakt bij de offerte en de daadwerkelijke kosten bij realisatie. Organisaties waar de AO/IC perfect op orde is bestaan niet. En via de omweg van het meerwerk worden dan door private kantoren na een lage offerte alsnog de nodige werkzaamhe-

den mogelijk gemaakt.

Tot slot wijst hij er op dat de overheidsaccountancy een vak apart is. Bij de invoering van de rechtmatigheidscontrole en de controles van Sisa is dit ook gebleken.

Aan het einde van zijn inleiding komt hij tot de volgende adviezen: Stimuleer de herinvoering van gemeentelijke dan wel regionale GAD's, publiceer op een vergelijkende site informatie over budget, uren, daadwerkelijke kosten en kwaliteit van de accountantscontrole. Maak toezichtrapporten openbaar.

Sytzo van der Schaaf: Was tot zijn prepensioen directeur Vaktechniek bij Deloitte. Hij maakte de overgang mee van het Verificatiebureau, als eerst naar VB-accountants, als tweede naar Deloitte. Een belangrijke reden voor de eerste stap was de onafhankelijkheid, de VNG bezat immers de aandelen van het Verificatiebureau. Vaktechnische redenen en synergie lagen aan het samengaan van VB-accountants en Deloitte ten grondslag.

Discussie: Een van de deelnemers is tevens lid van een gemeentelijke auditcommissie en wijst op de rituele dans van lage offertes en meerwerk. De GAD's zouden in ieder geval een oplossing zijn voor het huidige verdienmodel van accountants. Stel dat alle gemeenten over een gemeentelijke accountantsdienst zouden beschikken, dan dienen in ieder geval twee zaken te worden opgelost. Ten eerste dat kwaliteit kan worden geborgd. Hier zou onderling vaktechnisch overleg een goede bijdrage kunnen leveren. Dan zijn er de minder grote gemeenten voor wie een GAD moeilijk te organiseren is. Een gemeenschappelijke accountantsdienst is dan een oplossing. Vind je een de eigen overheid bijzonder, dan ook een eigen accountantsdienst.

Toch gaat het ook in gemeenten met een GAD niet altijd alles financieel goed. Net als bij de gemeenten die door een privaat kantoor worden gecontroleerd, is het uiteindelijk de raad die met de bevindingen van de accountant aan de slag moet. Ook dan komt het bijvoorbeeld voor dat adviezen van de accountant wel worden overgenomen door de auditcommissie, maar vervolgens niet zijn uitgevoerd, waardoor dezelfde aanbevelingen jarenlang actueel bleven. Dit kon omdat de constatering geen gevolgen hadden voor het oordeel. Een ander voorbeeld van het belang van het acteren van de raad is dat een gemeente al een aantal jaar geen schone verklaring heeft. Er zijn geen grote financiële problemen die er aan ten grondslag liggen, waardoor er geen gevolgen zijn voor de gemeente en het Provinciaal Toezicht ook niet ingrijpt. Een aantal aanwezigen wijst op de wens tot meer eenduidigheid in het Toezicht.

Een alternatief voor het GAD model zou een model kunnen zijn waar in het Verenigd Koninkrijk binnenkort juist afscheid van wordt genomen.

Uit een eerder opgestelde notitie

De "councils" in het Verenigd Koninkrijk kennen een jaarlijkse wettelijke controle. Sinds het begin van de jaren tachtig was er voor de verschillende delen (Engeland, Schotland, Wales en Noord-Ierland) een Audit Commission waarvan het de rol was om de publieke portemonnee te beschermen. Ze deed dit door het aanstellen van auditors voor een reeks van lokale publieke lichamen. Ze zette de standaard en auditors moesten hieraan voldoen tegen een zo goed mogelijke prijs. In het verleden nam de Audit Practice, onderdeel van de Audit Commission, de meerderheid van de audits voor zijn rekening.

Vanaf 2011 is er de voorkeur voor het overdragen van dit audit werk aan de private sector. Kantoren als Mazars, Grant Thornton, KPMG en EY doen nu controles. De informatie van de auditors wordt samen met gepubliceerde data gebruikt voor analyses. Dit opdat publieke diensten van elkaar kunnen leren. Door data te vergelijken wordt ook fraude bestreden. In 2012 werd de Audit Practice gesloten.

In 2015 is het opheffen van de Audit Commission voorzien. Dan moeten de lokale autoriteiten zelf hun onderzoek inkopen. Dit proces zal begeleid worden door een privaat orgaan dat wordt opgezet door de Local Government Association.

Er wordt gewezen op het belang van het op orde zijn van de interne beheersing bij gemeenten. Er is de laatste jaren sprake van een trend waarbij de nadruk steeds meer wordt gelegd op de interne beheersing en steeds minder

op de accountantscontrole. Hierop doorgaand zou een model kunnen zijn om niet meer ieder jaar de gemeenterekening door de accountant te laten controleren. Maar dit op de paar jaar, per toerbeurt, te laten doen. Mocht een gemeente dan echter door de mand vallen, dan ben je voorlopig ieder jaar aan de beurt.

Een laatste opmerking betreft het huidig Europees-internationaal kader. Het is goed dit nog eens te bezien op de ruimte die er is om bepaalde modellen te adviseren.

De voorzitter komt naar aanleiding van bovenstaande tot een drietal lijnen:

1. Hoe kan je aan de aanbestedingskant er voor zorgen dat er een accountantscontrole uitkomt met een reëel aantal uren?
2. Moeten er grenzen worden gesteld aan de vrijheid in contractvormen en is het Engelse model hierbij een oplossing
3. Gaan we terug naar de situatie van vroeger (GAD's/ al dan niet regionaal/landelijk) of blijft dit vrij?

3. Moeten gemeenten Organisaties van Openbaar Belang (OOB) worden in het kader van de Wta?

Vraagstuk: De Autoriteit Financiële Markten (AFM) presenteerde 25 september 2014 een rapport over de kwaliteit van de accountantscontrole door de BIG 4 accountantskantoren. In het rapport wordt een aantal aanbevelingen gedaan tot verbetering van deze accountantscontroles. Een van de door de AFM aangevoerde verbeteringen is het plaatsen van de accountantscontrole van grote gemeenten onder een zwaarder toezichtregime. Het gaat dan om het regime van de Organisaties van Openbaar Belang (OOB).

In een reactie heeft de VNG aangegeven er niet overtuigd van te zijn dat deze stap leidt tot een meer effectieve en efficiënte controle in het gemeentelijk domein. Het OOB-regime lijkt niet goed te passen bij de gemeenten en ook zou het kunnen leiden tot een verzwaring van de administratieve lasten van gemeenten.

Anderen wijzen er echter op dat deze lasten vooral voor rekening van de accountants zouden komen en niet zo zeer voor die van de gemeenten. En we kunnen toch niet ontkennen dat een gemeente een Organisatie van Openbaar Belang is?

Peter Verheij:

A Een eerste stap terug: waar hebben we het over bij overheden:

Rijksoverheid, gemeenten, provincies en waterschappen verdienen net als iedere andere organisatie van enige omvang een kwalitatief goede controle tegen een redelijke prijs (ik noem ze publiekrechtelijke organisaties van openbaar bestuur: POOB)

Rijksoverheid en gemeenten (lees ook provincies en waterschappen) hebben een eigen governancestelsel (democratisch gelegitimeerd bestuur, regelgevende bevoegdheid etc), een eigen juridisch- rechtstelsel (bestuursrecht, AWB, WOB, WNT etc) en een unieke typologie (Starreveld: publiekrechtelijke lichamen, nr 210, budgethuishouding)

Auditing bij de Rijksoverheid en gemeenten heeft veel raakvlakken met bestuurskunde, staats- en bestuursrecht en openbare financiën en vraagt dus specifieke deskundigheid en vaardigheden.

Rijksoverheid en gemeenten gaan bij hun handelen bij uitstek uit van principes van goed openbaar bestuur (zie oratie en promotieonderzoek Dees)

De unieke typologie brengt ook unieke vraagstukken met zich mee zoals publiekrechtelijke verbonden partijen, grondexploitaties, rechtmatigheid, belastingheffing.

Overheden kunnen ook niet failliet verklaard worden: Gemeenten hangen aan elkaar via artikel 12 van de gemeentewet

Rijksoverheid, gemeenten, verdienen een controle met een bijpassende set van normen op het gebied van ver-

slaggeving (BBV), audit (haat) en toezicht (nu Wettelijke controle, straks?)

Er valt veel te zeggen of verslaggeving en audit goed toegesneden zijn op deze omgeving, ik denk verslaggeving wel, audit niet. Zonder uitputtend te zijn hebben we het nu vooral over de audit en het toezicht.

B Even een stap terug.....waar hebben we het over bij OOB's:

Even een stap terug: de WTA vindt zijn oorsprong in de 8e Richtlijn van de Europese Unie met als basis de volgende stelling zoals door de Rijksoverheid uitgelegd:

Vertrouwen in accountantsverklaring

Een accountantsverklaring is voor beleggers de enige manier om te bepalen of een financieel verslag betrouwbaar is. Zij moeten blind kunnen vertrouwen op de vakbekwaamheid en onafhankelijkheid van de accountant. Daarom moet de accountantsorganisatie aantonen dat zij onafhankelijk is en dat de accountants beschikken over genoeg kwaliteit.

Hoe de verklaring eruit ziet en waaraan de accountant moet voldoen, is vastgelegd in de Achtste Richtlijn Vennootschapsrecht van de Europese Unie (EU). De financiële verslagen van bedrijven uit heel Europa worden dus op dezelfde manier gecontroleerd.

Organisaties van Openbaar Belang zijn volgens de WTA: ondernemingen aan de beurs (artikel 1 lid L van de WTA), banken, centrale kredietinstellingen, verzekeraars, al het andere wat later als zodanig wordt aangewezen. (artikel 2) (is overigens tot op heden niet gebeurd)

Het toezicht wordt uitgevoerd door de AFM: de naam zegt het al Autoriteit FINANCIËLE MARKTEN

De organisaties die een eigen accountantsdienst hebben zijn uitgezonderd (in artikel 5), waarom eigenlijk?

Lobby of inhoudelijk onderbouwd? Of waren er toen al slimmeriken die in de gaten hadden dat er toch een ander regime hoort te zijn voor dit type organisaties?

Bijzonder in de WTA is dat de Rijksoverheid niet genoemd is in de bijlage bij artikel 1 lid p maar wel in de uitzonderingen in artikel 5 (comptabiliteitswet lijkt me toch ook een wettelijke controle....)

Er zijn ook regels die niet passen: artikel 21a en onderliggend besluit over auditcommissies

C Syntese:

Publiekrechtelijk organisaties van openbaar bestuur (POOB) hebben een uniek profiel waar een passend regime van verslaggeving, audit en toezicht bij hoort.

De huidige OOB status ademt alles uit het private bedrijfsleven en financiële marktenregime. Gaat uit van jaarrekening als enig middel om betrouwbare financiële informatie te verkrijgen.

POOB's verdienen evenzeer een gelijkwaardige auditkwaliteit als anderen tegen een redelijke prijs, daarom een aparte status benoemen in de WTA voor POOB's

Deze status kan worden voorzien van eigen regels waar de auditors aan moeten voldoen die hier mogen controleren. Deze dienen tenminste te gaan over:

- opleiding, kennis en deskundigheid
- ervaring/ vliegreuen in de sector
- beloning (WNT?)

Het toezicht dient beledgd te zijn bij een partij in het openbaar bestuur die hier het meest geëigend voor is (misschien toch centraliseren financieel toezicht door provincies en daar neer leggen, anders BZK met opdrachtverlening aan Rijksauditdienst of bij Algemene Rekenkamer).

Discussie:

Als je inhoudelijk kijkt naar de eisen van de OOB-status dan zijn de werkzame elementen mogelijk toch overzichtelijker dan gedacht. Het gaat dan bijvoorbeeld om het beschikken over een deskundige auditcommissie, het om de tien jaar wisselen van accountantskantoor, het niet mogen verlenen van andere diensten naast de controle en een tweede man of vrouw die de controle nog een keer doet.

De vraag is echter of een OOB-status helpt, raakt deze nu daadwerkelijk de essentie. Sommige veiligheidseisen kunnen ook contraproductief werken. En welke problemen lost een dergelijke status op?

Publiekrechtelijk organisaties van openbaar bestuur (POOB) hebben daarentegen een uniek profiel waar een passend regime van verslaggeving, audit en toezicht bij hoort. Binnen dit regime kunnen vervolgens andere zaken zoals bijvoorbeeld het aantal controle-uren worden geregeld.

Deelnemers tweede expertmeeting “Vernieuwing accountantscontrole”

Gasten:

1	Daniël Coenen	Argumentenfabriek
2	Sytzo van der Schaaf	Eerder: Verificatiebureau/ VB accountants/Deloitte
3	Dick van der Zon	Eerder: Directeur GAD Amsterdam
4	Hans Krosse	Krosse Advies
5.	Jeroen Nobel	Eerder: wethouder Haarlemmermeer
6.	Frank Galesloot	Gemeente Deventer
7.	Fred Ruiten	EFK interim-management en advies

Werkgroepsleden:

7.	Staf Depla	Wethouder gemeente Eindhoven (voorzitter)
8.	Edwin Westphal	Gemeente Zaanstad
9.	Henk Westerveld	Ministerie van BZK
10.	Joyce Blad	Provincie Utrecht
11.	Peter Verheij	Wethouder gemeente Alblasterdam
12.	René Vierbergen	Gemeentelijke Accountantsdienst Den Haag
13.	Robert Vos	Ministerie van Financiën
14.	Koos Vos	NBA
15.	Robert Mul	NBA
16.	Elma van de Mortel	IdeeVersa (rapporteur/adviseur)
17.	Melchior Kerklaan	VNG (secretaris)

BIJLAGE 4

BIJLAGE BIJ ARTIKEL 1, EERSTE LID, ONDERDEEL P, VAN DE WTA

Artikel 1, eerste lid, onderdeel p van de Wta luidt:

“wettelijke controle: een controle van een financiële verantwoording van een onderneming of instelling ten behoeve van het maatschappelijk verkeer, die verplicht is gesteld bij of krachtens de in de bijlage bij deze wet genoemde wettelijke bepalingen.”

- de artikelen 4.3.1, tweede lid, en 5.2.2, derde lid, van de Wet langdurige zorg;
- artikel 393, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek;
- artikel 91, eerste lid, van de Flora- en faunawet;
- artikel 213, tweede lid, van de Gemeentewet;
- artikel 35, tweede lid, van de Kaderwet zelfstandige bestuursorganen, voor zover het de controle betreft van de financiële verantwoordingen van het Centraal bureau voor de statistiek, het college voor de post- en telecommunicatiemarkt, het College voor de toelating van gewasbeschermingsmiddelen en biociden, het Commissariaat voor de Media, de Dienst voor het kadaster en de openbare registers, de Dienst Wegverkeer, de Kamer van Koophandel, het Landelijk Bureau Inning Onderhoudsbijdragen, de Nederlandse Zorgautoriteit, de NVNL, de organisatie Zorg Onderzoek Nederland, de Waarderingskamer en het Zorginstituut Nederland;
- artikel 7.7, tweede lid, van de Mediawet 2008;
- artikelen 146 en 147, vijfde lid, van de Pensioenwet;
- artikel 217, tweede lid, van de Provinciewet;
- artikel 23j, tweede lid, van de Rijksoctrooiwet 1995;
- artikel 21, tweede lid, van de Rijkswet Onderzoeksraad voor veiligheid;
- artikel 109, tweede lid, van de Waterschapswet;
- artikel 6, eerste lid, onderdeel f, van de Wet afbreking zwangerschap;
- artikel 5, tweede lid, van de Wet op de formeel buitenlandse vennootschappen;
- artikel 25, vierde lid, van de Wet toelating zorginstellingen;
- artikelen 3:72, zevende lid, 3:77, 3:82, 3:86, tweede lid, 4:37o, vierde lid, 4:51, derde lid, en 4:85, tweede lid, van de Wet op het financieel toezicht;
- artikelen 141 en 142, vijfde lid, van de Wet verplichte beroepspensioenregeling;
- artikel 22, eerste lid, van de Wet verzelfstandiging Staatsbosbeheer;
- artikel 23, derde lid, tweede volzin, van de Wet voorraadvorming aardolieproducten 2012;
- artikelen 70c, tweede lid, onderdeel h, en 71g, eerste lid, van de Woningwet.

BIJLAGE 5

WETTELIJKE EISEN WAARAAN DE GEMEENTELIJKE ACCOUNTANT DIENT TE VOLDOEN

Gemeentewet artikel 213, achtste lid luidt:

8. Indien de raad op grond van het tweede lid accountants heeft aangewezen die in gemeentelijke dienst zijn aangesteld, is:
- het bepaalde bij en krachtens de artikelen 25, 25a en van de Wet toezicht accountantsorganisaties van overeenkomstige toepassing op deze accountants;
 - het bepaalde bij en krachtens de artikelen 14, 18, 19, 20 en 21 van de Wet toezicht accountantsorganisaties van overeenkomstige toepassing op de gemeente; en
 - het bepaalde bij en krachtens de artikelen 15 en 16 van de Wet toezicht accountantsorganisaties van overeenkomstige toepassing op de personen die de dagelijkse leiding hebben over het onderdeel van de gemeente waarbij de in de aanhef bedoelde accountants werkzaam zijn.

Artikelen uit de Wet toezicht accountantsorganisaties waarna wordt verwezen

Artikel 14

De accountantsorganisatie draagt er zorg voor dat de externe accountants die bij haar werkzaam zijn of aan haar zijn verbonden voldoen aan het bij of krachtens afdeling 3.2 bepaalde. [zijn de eisen aan de externe accountant, dat is de artikelen 25 tot en met 31]

Artikel 15

- De betrouwbaarheid van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen of mede bepalen staat buiten twijfel.
- Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld ten aanzien van de betrouwbaarheid van de in het eerste lid bedoelde personen.

Artikel 16

- De natuurlijke personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen zijn deskundig ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie.
- Het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie wordt in meerderheid bepaald door accountantsorganisaties, auditkantoren of door natuurlijke personen die voldoen aan de krachtens artikel 25 te stellen regels inzake vakbekwaamheid van externe accountants of regels die daaraan gelijkwaardig zijn. Indien het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie door twee personen wordt bepaald, voldoet tenminste een van deze personen aan deze regels.

Artikel 16a

De meerderheid van de stemrechten in een accountantsorganisatie wordt gehouden door:

- accountantsorganisaties;
- auditkantoren; of
- natuurlijke personen die voldoen aan de krachtens artikel 25 te stellen regels inzake vakbekwaamheid van

externe accountants of aan regels die daaraan gelijkwaardig zijn.

Artikel 17

De formele of feitelijke zeggenschapsstructuur van de accountantsorganisatie vormt geen belemmering voor het adequaat uitoefenen van het toezicht op de naleving van het bij of krachtens deze wet bepaalde door de accountantsorganisatie.

Artikel 18

1. De accountantsorganisatie beschikt over een stelsel van kwaliteitsbeheersing.
2. Het stelsel van kwaliteitsbeheersing is zodanig ingericht dat de werkzaamheden betreffende een wettelijke controle te allen tijde plaatsvinden onder de verantwoordelijkheid van een externe accountant.
3. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden met het oog op de bevordering van het vertrouwen in de financiële markten, de waarborging van het publieke belang van de accountantsverklaring en het toezicht op de naleving van de bij of krachtens deze wet gestelde regels, regels gesteld ten aanzien van de kwaliteitsbeheersing en het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Artikel 19

1. Indien een accountantsorganisatie of een ander onderdeel van het netwerk betrekkingen onderhoudt met een controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde op grond waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij zou concluderen dat die een bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie ten opzichte van die controlecliënt of derde, neemt de accountantsorganisatie maatregelen om haar onafhankelijkheid te waarborgen door deze bedreiging uit te sluiten of te beperken of, indien dat niet mogelijk is, accepteert de accountantsorganisatie de opdracht niet of beëindigt zij deze.
2. De accountantsorganisatie legt de ingevolge het eerste lid genomen maatregelen vast.
3. De accountantsorganisatie voldoet aan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels terzake van haar onafhankelijkheid.

Artikel 20

- [1.] Een accountantsorganisatie die bij het verrichten van een wettelijke controle de beschikking krijgt over gegevens waarvan zij het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, is verplicht tot geheimhouding van die gegevens, behoudens voor zover zij bij of krachtens wettelijk voorschrift tot mededeling verplicht is.
2. Een accountantsorganisatie kan, in afwijking van het eerste lid, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij het verrichten van een wettelijke controle verstrekken aan derden, indien artikel 26, vijfde lid, van toepassing is, of aan organisaties als bedoeld in artikel 48, eerste lid, voor zover die gegevens of inlichtingen noodzakelijk zijn voor de in dat lid bedoelde beoordeling.
3. Een accountantsorganisatie verleent aan de accountantsorganisatie waaraan haar voormalige controlecliënt een opvolgende opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle heeft verleend, desgevraagd toegang tot alle relevante informatie met betrekking tot die controlecliënt.

Artikel 21

1. Een accountantsorganisatie richt de bedrijfsvoering zodanig in dat deze een beheerste en integere uitoefening van haar bedrijf waarborgt.
2. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen regels worden gesteld met betrekking tot het eerste lid. Deze regels hebben betrekking op:
 - a. het beheersen van bedrijfsprocessen en bedrijfsrisico's;
 - b. integriteit, waaronder wordt verstaan:
 - 1° het tegengaan van verstrengeling van tegenstrijdige belangen;

- 2° het tegengaan van betrokkenheid van de accountantsorganisatie, de externe accountants of andere medewerkers van de accountantsorganisatie bij strafbare feiten en wetsovertredingen die het vertrouwen in de accountantsorganisatie of in de financiële markten kunnen schaden;
- 3° het tegengaan van relaties met cliënten die het vertrouwen in de accountantsorganisatie of in de financiële markten kunnen schaden;
- c. het voorkomen dat bij het verrichten van wettelijke controles de onafhankelijkheid in het geding komt van de externe accountants of andere medewerkers van de accountantsorganisatie die ten behoeve van die wettelijke controles werkzaamheden verrichten;
- d. andere bij algemene maatregel van bestuur te noemen onderwerpen.

Afdeling 3.2. De externe accountant

Artikel 25

De externe accountant voldoet aan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels terzake van zijn vakbekwaamheid, objectiviteit en integriteit.

Artikel 25a

1. Indien een externe accountant betrekkingen onderhoudt met een controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde op grond waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij zou concluderen dat die een bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijkheid van de externe accountant ten opzichte van die controlecliënt of derde, neemt de externe accountant maatregelen om zijn onafhankelijkheid te waarborgen door deze bedreiging uit te sluiten of te beperken of, indien dat niet mogelijk is, accepteert de externe accountant geen betrokkenheid bij de uitvoering van de opdracht of beëindigt hij deze betrokkenheid.
2. De externe accountant legt de ingevolge het eerste lid genomen maatregelen vast.
3. De externe accountant voldoet aan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels terzake van zijn onafhankelijkheid.

Artikel 26

1. Een externe accountant die tijdens het verrichten van een wettelijke controle de beschikking krijgt over gegevens waarvan hij het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, is verplicht tot geheimhouding van die gegevens, behoudens voor zover hij bij of krachtens wettelijk voorschrift tot mededeling verplicht is.
2. Een externe accountant die tijdens het verrichten van een wettelijke controle de beschikking krijgt over gegevens of inlichtingen die het redelijk vermoeden rechtvaardigen dat sprake is van fraude van materieel belang ten aanzien van de financiële verantwoording van de controlecliënt, meldt dit aan een opsporingsambtenaar als bedoeld in artikel 141 van het Wetboek van Strafvordering behoudens in de bij algemene maatregel van bestuur te bepalen gevallen.
3. Bij algemene maatregel van bestuur wordt bepaald wat wordt verstaan onder fraude van materieel belang en worden regels gesteld omtrent het tijdstip en de wijze waarop de melding, bedoeld in het tweede lid, plaatsvindt.
4. De externe accountant die tot een melding als bedoeld in het tweede lid is overgegaan, is niet aansprakelijk voor de schade die een derde dientengevolge lijdt, tenzij aannemelijk wordt gemaakt dat gelet op alle feiten en omstandigheden in redelijkheid niet tot melding had mogen worden overgegaan.
5. Een externe accountant kan, in afwijking van het eerste lid, volgens bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels vertrouwelijke gegevens of inlichtingen, verkregen bij het verrichten van een wettelijke controle, verstrekken aan derden. Deze vertrouwelijke gegevens of inlichtingen worden niet verstrekt aan toezichthoudende instanties.

Artikel 27

1. De externe accountant is een accountant ten aanzien van wie in het accountantsregister een aantekening is opgenomen als bedoeld in artikel 36, tweede lid, onderdeel i, van de Wet op het accountantsberoep en die voldoet aan de bij of krachtens de Wet op het accountantsberoep gestelde regels, voor zover deze van toepassing zijn op het uitvoeren van wettelijke controles.
2. [Dit lid is nog niet in werking getreden.]

Artikel 28

Met het oog op de waarborging van de publieke functie van de accountantsverklaring kan bij algemene maatregel van bestuur artikel 27 buiten toepassing worden verklaard.

Artikel 29

De externe accountant geeft de accountantsverklaring af en ondertekent deze op eigen naam en vermeldt daarbij de accountantsorganisatie waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden.

Artikel 29a

Degene die als externe accountant verantwoordelijk is geweest voor het uitvoeren van een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang, aanvaardt geen functie als dagelijks beleidsbepaler bij die controlecliënt voordat een periode van ten minste twee jaren is verstreken sinds hij zijn werkzaamheden als externe accountant bij die controlecliënt heeft beëindigd.

Artikel 30

Indien de externe accountant met betrekking tot het uitvoeren van werkzaamheden betreffende de totstandkoming of de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle wordt betrokken in een tuchtrechtsgeding, meldt hij dit onverwijld aan de betrokken controlecliënt.

Artikel 31

1. De externe accountant is ten aanzien van zijn beroepsmatig handelen onderworpen aan tuchtrechtspraak op de voet van de Wet tuchtrechtspraak accountants ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens deze wet bepaalde.
2. Deze tuchtrechtspraak wordt uitgeoefend in eerste aanleg door de accountantskamer te Zwolle en in hoger beroep, tevens in hoogste ressort, door het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

