Handleiding

Versterking opdrachtgeverschap van de raad bij de accountantscontrole





Inhoud

Voorwoord **5**

1. Waarom deze handleiding? **7**
1.1 De gemeenteraad als opdrachtgever van de accountant 7
1.2 Hoe is deze handleiding tot stand gekomen? 7
1.3 Leeswijzer 8

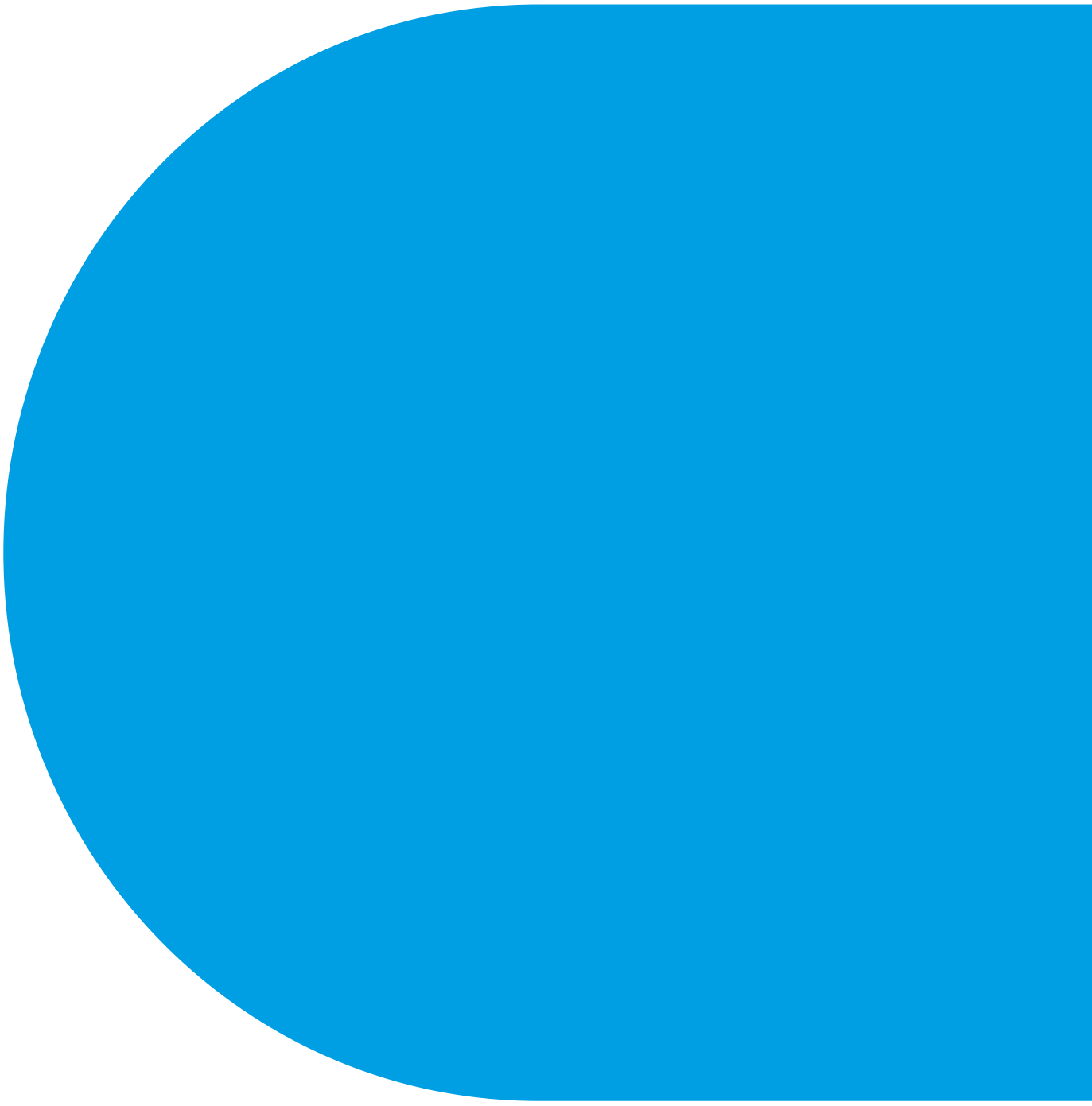
2. Het belang van de accountantscontrole voor de gemeenteraad **11**
2.1 De rol van de raad bij de begroting en jaarstukken 11
2.2 Wat is en doet een accountant? 13
2.3 Betrokkenheid van de raad bij de accountantscontrole in de praktijk 15

3. De jaarlijkse accountscontrole en de raad **19**
3.1 Keuzemogelijkheden raad bij de jaarlijkse accountantscontrole 19
3.2 Voorbereiding proces 23
3.3 Voorbereiding inhoud 26
3.4 De controle 27
3.5 De controleverklaring en de jaarrekening 28
3.6 Evaluatie 30

4. De aanbesteding **33**
4.1 Overzicht keuzemogelijkheden bij de aanbesteding 33
4.2 Voorbereiding 35
4.3 Opdrachtformulering 39
4.4 Beoordeling offertes 42
4.5 Opdrachtverstrekking 43

5. Werkwijze gemeenteraad en ondersteuning **45**
5.1 Werkwijze gemeenteraad 45
5.1.1 Wel of geen auditcommissie? 45
5.1.2 Aandachtspunten bij een auditcommissie 47
5.2 Hoe kan de raad worden ondersteund? 48
5.2.1 Financiële kennis 48
5.2.2 Budgethouderschap 50

Bijlage A) Snel problemen oplossen 51
Bijlage B) Woordenlijst 53
Bijlage C) Adviezen werkgroep Vernieuwing accountantscontrole gemeenten, 2015 58
Bijlage D) Leden werkgroep versterking opdrachtgeverschap van de raad bij de accountantscontrole 59
Bijlage E Deelnemers bijeenkomst raadsleden en griffiers 60



Voorwoord

De financiën van gemeenten zijn te belangrijk om alleen aan specialisten over te laten. Dit is de drijfveer geweest voor de adviezen van twee commissies/ werkgroepen die onder mijn voorzitterschap stonden. De eerste hield zich bezig met de vernieuwing van de verslaggevingsvoorschriften (BBV) van decentrale overheden en de tweede met de vernieuwing van de accountantscontrole van de gemeentelijke jaarrekening. Deze handleiding is geschreven op advies van de laatste werkgroep.

Ook voor dit rapport geldt boven genoemd adagium. Voor veel raadsleden zijn begrippen als getrouwheid en financiële rechtmatigheid geen dagelijkse kost. De bestudering van het accountantsrapport en het gesprek met de accountant worden overgelaten aan de financiële specialist in de fractie. Dat is jammer, want het accountantsrapport is een belangrijk hulpmiddel bij het controleren van het college.

Het aanstellen van de accountant is een gezamenlijke verantwoordelijkheid van de raad. Dit opdrachtgeverschap is in de Gemeentewet geregeld. Deze handleiding heeft als doel om alle raadsleden in deze rol te ondersteunen door het geven van informatie en het benoemen van keuzemogelijkheden. Voor een aantal specialisten in de raad zullen verschillende van de geschetste opties bekend zijn. Voor andere raadsleden bevat de handleiding veel nieuwe informatie. Voor alle betrokkenen, ook niet-raadsleden, geldt echter dat het goed is om ervan kennis te nemen.

De handleiding verschijnt in een periode waarin er veel beweegt in de wereld van de gemeentefinanciën en de accountantscontrole. Een belangrijk voorbeeld hiervan is de decentralisatie van het sociaal domein. Dit heeft geleid tot diverse vraagstukken rond de controle die extra tijd en aandacht hebben gevergd. Bovendien staan accountants steeds meer onder druk, doordat de eisen waaraan accountants moeten voldoen toenemen. Daar komt nog bij dat er een tekort aan accountants is; een van de redenen waarom een aantal kantoren besloot om het aantal gemeentelijke klanten terug te brengen.

Door deze ontwikkelingen kwamen gemeenten en accountants soms tegenover elkaar te staan. Wanneer partijen iets belangrijk vinden, zoals een goede controle van de gemeentelijke jaarrekening, komen verschillen nu eenmaal naar voren. Ditzelfde belang vormt echter ook de basis voor deze gezamenlijke handleiding van accountants, raadleden, een griffier en controllers. De werkgroep baseerde zich onder meer op enquêtes onder 1.370 raadsleden, griffiers en accountants. Het concept rapport is ook besproken tijdens een bijeenkomst van raadsleden en griffiers.

Deze handleiding is niet alleen bedoeld voor de zittende raadsleden, maar ook voor nieuwe raadsleden. Gemeenten en accountants kunnen deze handleiding gebruiken voor het inwerkprogramma van de nieuwe raadsleden. Ook voor deze raadsleden geldt dat de accountantscontrole van de gemeenterekening te belangrijk is om aan specialisten over te laten. Graag wil ik deze handleiding van harte bij u aanbevelen.

Staf Depla
april 2017

1. Waarom deze handleiding?

1.1 De gemeenteraad als opdrachtgever van de accountant

Een bijzondere taak voor de gemeenteraad

De gemeenteraad wijst de accountant aan voor de controle op de jaarrekening. De accountantscontrole, en daarmee ook het aanwijzen, is een belangrijk onderdeel van de controlerende taak van de raad. Het is bovendien een bijzondere taak, omdat de raad opdrachtgever is van de accountant. Het is een van de weinige keren dat de raad opdrachtgever is. Daar komt nog bij dat de jaarrekening en de controle ervan als specialistisch worden ervaren. Bovendien staat de accountantscontrole vaak in het nieuws. De laatste jaren vanwege de decentralisaties en de problemen die dat geeft voor het krijgen van een goedkeurende controleverklaring. Ook zijn er berichten dat het moeilijker wordt voor gemeenten om een accountant te vinden. Kortom, een belangrijke, maar ingewikkelde taak voor de gemeenteraad. Met deze handleiding proberen we de raadsleden te ondersteunen bij deze taak.

Doel handleiding

Het doel van deze handleiding is raadsleden te ondersteunen door informatie te geven en de keuzemogelijkheden van de raad aan te geven. We doen dat door stil te staan bij de jaarlijkse controle, de aanbesteding en de werkwijze van de raad bij de accountantscontrole. Deze onderwerpen lichten we toe aan de hand van de rol van de raad, het college en de accountant. Op deze manier willen we duidelijk naar voren laten komen wanneer de raad aan zet is en wat dan de mogelijkheden zijn.

Werkgroep Vernieuwing accountantscontrole gemeenten

Een concrete aanleiding voor deze handleiding is het advies van de werkgroep *'Vernieuwing accountantscontrole gemeenten'* van voorjaar 2015. Een van de adviezen van deze werkgroep was dat de VNG een handleiding maakt voor de versterking van het opdrachtgeverschap van de raad. Deze handleiding zou bijvoorbeeld moeten gaan over de rol en samenstelling van de auditcommissie en de aanbesteding van de accountantscontrole. Deze onderwerpen kunt u terugvinden in deze handleiding. In bijlage C hebben we het advies van de Werkgroep opgenomen.

1.2 Hoe is deze handleiding tot stand gekomen?

Werkgroep

Zomer 2016 is de werkgroep *'Versterking opdrachtgeverschap van de raad bij de accountantscontrole'* van start gegaan. Aan deze werkgroep namen onder meer raadsleden, een griffier, accountants en gemeentelijke controllers deel. Deze werkgroep heeft diverse activiteiten ondernomen om input te verzamelen voor deze handleiding. Zo heeft de werkgroep een enquête gehouden onder raadsleden en griffiers en onder accountants. De leden van de werkgroep zijn in bijlage D opgenomen.

Enquête raadsleden en griffiers

De enquête over de accountantscontrole is ingevuld door 1.311 mensen waarvan ongeveer 75% raadsleden en 25% leden van de griffie.[1] Dat is veel! De enquête geeft daarom een goed beeld van de praktijk bij gemeenten. Ook is de enquête ingevuld door raadsleden en griffieleden van gemeenten van diverse grootte wat betref inwoneraantal. Wel hebben vooral mensen met enige of veel financiële ervaring de enquête ingevuld (ruim 60%). De enquête is in deze handleiding op diverse plekken gebruikt.[2]

Enquête accountants

De enquête voor accountants is ingevuld door 59 accountants. De enquête is verstuurd naar 15 kantoren en vanuit de kantoren verspreid onder de accountants die bij gemeenten controleren. Hoeveel accountants dit zijn, is niet bekend. De enquête is ingevuld door de verantwoordelijke partner/vennoot (37%), controleleiders (53%) en overige leden van het controleteam (10%).
Deze enquête is ingevuld door accountants die bij gemeenten van verschillende gemeentegrootte werken. Vrijwel alle accountants controleren bij meer dan één gemeente. Sommigen zijn bij de controle van meer dan tien gemeenten betrokken. Dus ook voor deze enquête geldt dat de enquête een goed beeld schetst van de praktijk bij gemeenten.

Bijeenkomst met raadsleden en griffiers

Om te toetsen of de handleiding bruikbaar is voor raadsleden is er een bijeenkomst gehouden met een aantal raadsleden en griffieleden over een conceptversie van de handleiding (in bijlage E zijn de deelnemers opgenomen). Ook heeft deze groep diverse aanvullingen op de concepthandleiding gedaan. Deze groep is geselecteerd uit invullers van de enquête die hadden aangegeven dat we contact met ze mochten opnemen.

1.3 Leeswijzer

Voor wie kan de handleiding interessant zijn? Deze handleiding is voor raadsleden, maar kan natuurlijk ook door griffieleden, ambtenaren, wethouders, accountants en andere geïnteresseerden in de accountscontrole worden gelezen. De handleiding bevat alle basisinformatie en is daarom ook geschikt voor nieuwe raadsleden. De regelgeving voor gemeenschappelijke regelingen en provincies is gelijk aan die voor gemeenten voor wat betreft de accountantscontrole. De handleiding kan daarom ook door deze overheden worden gebruikt.

Wat voor soort informatie is opgenomen? Deze handleiding bevat verschillende soorten informatie. We geven telkens per onderwerp aan wat het onderwerp inhoudt; wat zegt bijvoorbeeld de wet? Ook schetsen we een beeld van de praktijk aan de hand van de enquête en ervaringen van leden van de werkgroep en de bijeenkomst met raadsleden en griffiers. Tot slot, geven we tips of aandachtspunten. Het verschilt per onderwerp waar het accent ligt.

Welk hoofdstuk is interessant voor wie?

- Bent u op zoek naar informatie over het belang van de controleverklaring? Of wat een controleverklaring nou eigenlijk is? Lees dan hoofdstuk 2. Dit hoofdstuk geeft informatie over de rol van de controleverklaring in de begrotingscyclus van gemeenten. Dit hoofdstuk geeft vooral basisinformatie.
- Wilt u meer weten over de jaarlijkse controle? Lees dan hoofdstuk 3. Dit hoofdstuk geeft aan welke keuzen de raad wanneer kan maken in het proces van de jaarlijkse controle. Dit hoofdstuk gaat bijvoorbeeld in op de vraag wat de raad de accountant kan vragen extra te controleren en ook over de vraag wat wel en niet te doen met een goedkeurende of niet-goedkeurende verklaring.
- Staat u net voor de aanbesteding of bent u hiermee bezig? Lees dan hoofdstuk 4. Dit

1 In 2016 waren er 8.931 raadsleden (bron: Staat van het bestuur 2016, pagina 14). In 2017 zijn er 388 gemeenten en daarom ook 388 griffies.

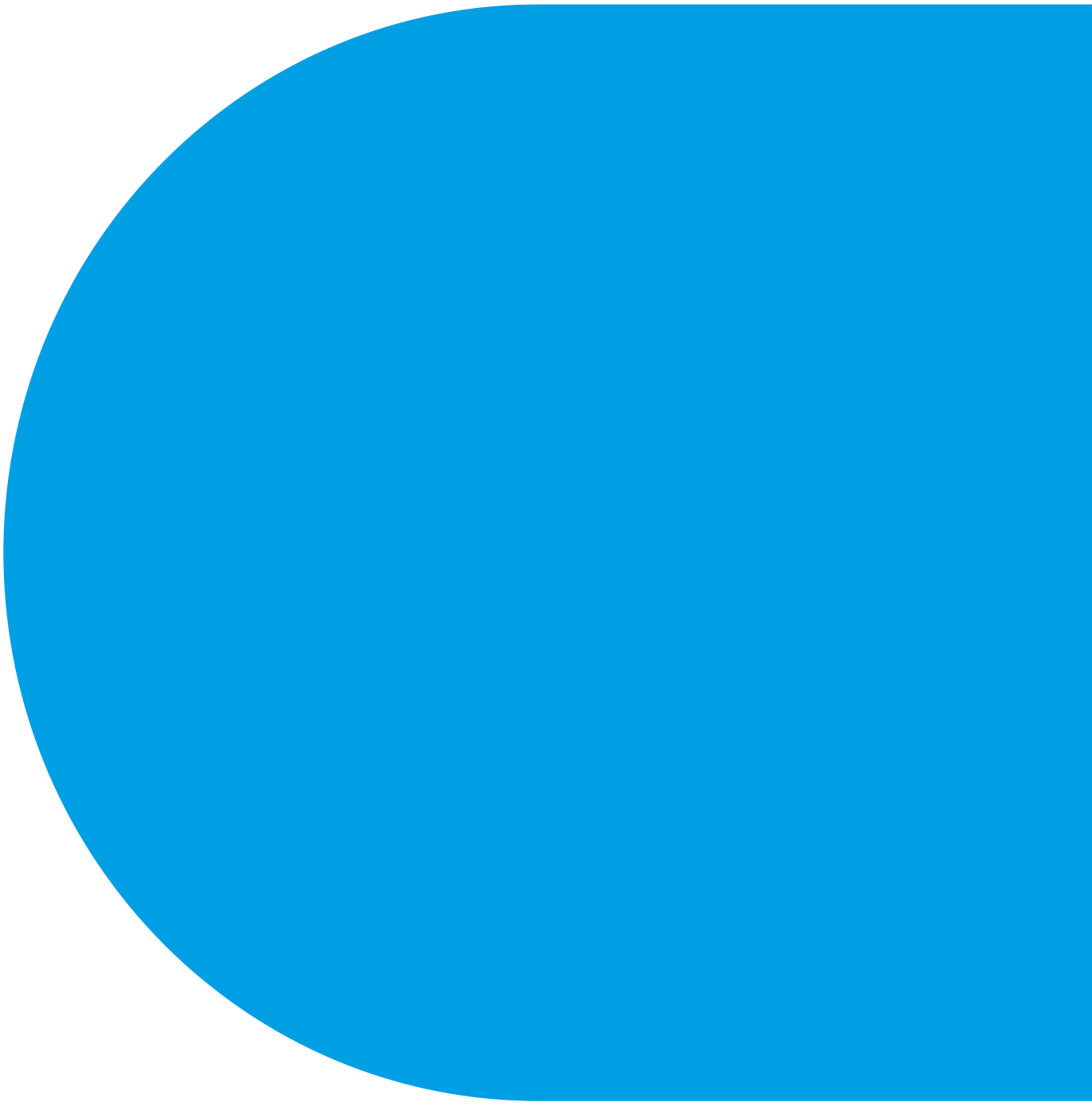
2 Bij het invullen van de enquête konden vragen worden overgeslagen. Niet alle vragen zijn door iedereen beantwoord. De percentages in deze handleiding zijn telkens percentages van het aantal dat de desbetreffende vraag heeft ingevuld (respons).

hoofdstuk gaat over wie wat doet bij de aanbesteding, wat wel en niet op te nemen in de opdrachtformulering.
- Bent u bezig met vragen als: gaan we een auditcommissie inrichten of niet? Is de samenstelling van de auditcommissie goed? We hebben behoefte aan meer financiële kennis; wie kan ons daarbij ondersteunen? Lees dan hoofdstuk 5.
- Heeft u een concrete vraag? Kijk dan in bijlage A of uw vraag erbij staat.
- Zoekt u de betekenis van een woord? Kijk dan in bijlage B.

Hoe heeft de actualiteit een plek gekregen?

Deze handleiding richt zich op het reguliere proces van de accountantscontrole en aanbesteding. We gaan ook in op enkele actuele vragen. Deze hebben als volgt een plek gekregen in deze handleiding:

- Op problemen rond ***het vinden van een accountant*** gaan we in hoofdstuk 4 in. We geven daar een paar tips voor de aanbesteding (tekstader 7).
- Sommige gemeenten overwegen een ***eigen gemeentelijke accountantsdienst*** op te richten samen met andere gemeenten. Daar gaat deze handleiding niet verder op in. Als u daar meer over wilt weten kunt u het beste contact opnemen met de VNG.
- In paragraaf 3.5 (de controleverklaring en de jaarrekening) gaan we in op een niet – goedkeurende verklaring, in verband met bijvoorbeeld onzekerheden in het ***sociaal domein***.
- Ook de invoering van een ***verantwoording over de rechtmatigheid door het college*** speelt. Deze verklaring is waarschijnlijk niet op korte termijn ingevoerd. Ook zijn de gevolgen voor het opdrachtgeverschap van de raad niet groot. Daarom besteden we daar verder geen aandacht aan in deze handleiding.



2. Het belang van de accountantscontrole voor de gemeenteraad

In dit hoofdstuk geven we basisinformatie over de accountantscontrole. In de eerste plaats over het belang van de accountantscontrole voor de raad. Dit belang heeft te maken met de rol van de raad bij de begroting en de jaarstukken (paragraaf 2.1). In de tweede plaats geven we uitleg over wat een accountant is, wat hij controleert, hoe hij dat doet en wat hij dan aan de raad rapporteert (paragraaf 2.2). We sluiten het hoofdstuk af (paragraaf 2.3) met een schets van de praktijk: hoe betrokken is de raad bij de accountantscontrole? Deze schets is gebaseerd op de gehouden enquêtes.

2.1 De rol van de raad bij de begroting en jaarstukken

De begrotingscyclus en de rol van de raad

De gemeenteraad heeft de volksvertegenwoordigende, kaderstellende en controlerende rol. Het college bestuurt (draagt zorg voor de uitvoering) en legt verantwoording af. Dat geldt ook ten aanzien van de gemeentefinanciën. Op hoofdlijnen ziet dat er voor de gemeentefinanciën als volgt uit:

- *Kaderstellen* In de begroting zijn de lasten en baten van de beleidsvoornemens opgenomen. Met het vaststellen van de begroting stelt de raad kaders vast voor het college. Hierdoor is het college geautoriseerd de aangegeven uitgaven te doen.
- *Besturen* Besturen betekent dat het college de vastgestelde beleidsdoelen nastreeft en zoveel mogelijk realiseert.
- *Verantwoorden* Door middel van de jaarrekening en het jaarverslag legt het college verantwoording af over de uitkomsten van de opgedragen taken.
- *Controleren* De rekening bevat de realisatie van de baten en lasten. De raad kan op grond hiervan beoordelen of het college in overeenstemming met de in de begroting gestelde financiële kaders heeft geopereerd. De raad verleent aan de hand van de jaarrekening (financiële) decharge aan het bestuur.

De begroting en jaarstukken

De begrotingscyclus van een gemeente kent twee belangrijke formele documenten: de begroting en de jaarstukken (de jaarstukken zijn de jaarrekening en het jaarverslag samen).[3] Bij beide documenten heeft de raad een belangrijke rol. Daarnaast zijn er ook documenten die van politiek belang zijn, maar niet wettelijk verplicht zijn. De kadernota[4] is hiervan een voorbeeld.

3 De begroting dient uiterlijk 15 november voorafgaand aan het begrotingsjaar te zijn vastgesteld en de jaarstukken uiterlijk 15 juli na afloop van het begrotingsjaar.

4 Dit document heeft verschillende namen, naast kadernota is dat bijvoorbeeld voorjaarsnota of perspectiefnota.

Ook als de meeste beslissingen voor een volgend begrotingsjaar bij de kadernota worden genomen is de begroting nog steeds het document waarbij de formele besluitvorming plaatsvindt. Bij de begroting geeft de raad, zoals hierboven geschreven, kaders voor het college. De raad is er echter ook voor verantwoordelijk dat de begroting structureel en reëel in evenwicht is. Gedurende het jaar kunnen er veranderingen (begrotingswijzigingen) zijn. Deze veranderingen stelt de raad ook vast. Vaak is dat in het voorjaar en in het najaar bij een tussentijdse rapportage. Na afloop van het jaar stelt de raad de jaarrekening en het jaarverslag (de jaarstukken) vast. De raad heeft bij de jaarrekening en het jaarverslag de controlerende rol.

Verordeningen

Naast de documenten uit de begrotingscyclus is er nog een aantal documenten dat belangrijk is voor de rol van de raad. Het gaat dan om de financiële en controle verordening (ook wel de artikel 212- en 213- verordening genoemd). Artikel 212 van de Gemeentewet bepaalt dat de raad een verordening vaststelt met de uitgangspunten voor het financiële beleid, voor het financiële beheer en voor de inrichting van de financiële organisatie. In deze verordening regelt de gemeente bijvoorbeeld wanneer de raad de programma-indeling van de begroting vaststelt en wanneer de tussentijdse rapportages aan de raad worden aangeboden.
Artikel 213 van de Gemeentewet bepaalt dat de raad bij verordening regels vaststelt voor de controle op het financiële beheer en op de inrichting van de financiële organisatie. In deze verordening wordt met name de interne controle geregeld.

Ondersteuning van de raad

Bij de financiële kaderstellende en controlerende rol wordt de raad ondersteund door drie controleurs en toezichthouders: de (provinciale) financiële toezichthouder, de accountant en de lokale rekenkamer(commissie). Alle drie hebben ze een andere rol:

- de *financieel toezichthouder* controleert of de begroting structureel en reëel in evenwicht is. De financieel toezichthouder stuurt de raad daarom (in de meeste provincies) een brief naar aanleiding van de begroting. In die brief geeft de financieel toezichthouder opmerkingen bij de begroting. De raad kan steun ontlenen aan het financiële toezicht. Dit omdat de raad verantwoordelijk is voor het structurele en reële evenwicht van de begroting.
- de *accountant* controleert de jaarrekening. De accountant is onafhankelijk en controleert 'ten behoeve van het maatschappelijk verkeer' en heeft daarom een speciale opleiding en taak (zie verder paragraaf 2.2). De accountant controleert de jaarrekening op 'het getrouwe beeld' en de 'financiële rechtmatigheid'. (Deze termen worden in paragraaf 2.2 verder uitgelegd.) De raad kan dus steun ontlenen aan de accountant bij de controlerende rol bij de jaarstukken.
- de *lokale rekenkamer(commissie)* doet met name doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeken. De lokale rekenkamer(commissie) kan ook onderzoek doen naar de rechtmatigheid, maar niet naar de controle van de jaarrekening. De lokale rekenkamer(commissie) is onafhankelijk en bepaalt zelf haar agenda. Het doel van de onderzoeken is ondersteuning van de raad bij zijn controlerende taak in het algemeen. De begroting of jaarrekening staan dan niet centraal. Deze documenten kunnen wel onderdeel uitmaken van onderzoek, maar onderzoek kan ook gaan over de Wmo, wijkgericht werken, het onderhoud van de wegen enzovoorts.

Onafhankelijkheid controleurs en toezichthouders

Zowel de accountant als de lokale rekenkamer(commissie)leden zijn onafhankelijk en worden door de raad aangesteld. De reden hiervoor is dat ze hun werk als controleur moeten kunnen doen; dat vergt onafhankelijkheid.[5]

De financieel toezichthouder is eveneens onafhankelijk, maar wordt niet aangesteld door de raad. De financieel toezichthouder heeft naast de taak, het toezicht te houden op het structurele en reële evenwicht van de begroting van individuele gemeenten, ook een rol ten aanzien van het belang van alle gemeenten samen. Dat komt omdat een gemeente tijdelijk extra middelen kan krijgen (de

5 Ondanks dat de raad de accountant aanstelt houdt de accountant zijn onafhankelijkheid, omdat hij vanuit zijn beroep verplicht is te controleren ten behoeve van 'het maatschappelijk verkeer'. Het maatschappelijk verkeer kan bij gemeenten worden opgevat als het algemeen belang. De lokale rekenkamer(commissie) is ook aangesteld door de raad. De rekenkamer(commissie) bepaalt vervolgens zelf haar agenda en is daarom onafhankelijk.

artikel 12 - bijdrage genaamd) als de gemeente onoverkomelijke financiële problemen heeft. Deze extra middelen komen uit het gemeentefonds en worden daarom betaald door andere gemeenten; die krijgen minder.

2.2 Wat is en doet een accountant?

Wat is een accountant?

Accountantskantoren

Vrijwel alle gemeenten hebben een accountant die in dienst is van een privaat bedrijf. De enige uitzonderingen hierop, bij het schrijven van deze handleiding, zijn de gemeenten Amsterdam en Den Haag. Deze gemeenten hebben een eigen accountantsdienst in plaats van een accountant in dienst van een privaat bedrijf. In principe kunnen gemeenten ervoor kiezen een eigen accountantsdienst te hebben – al dan niet samen met andere gemeenten. Omdat het een uitzondering is dat gemeenten een eigen accountantsdienst hebben gaan we daar in deze handleiding niet verder op in.

Eisen aan accountants

Niet iedereen mag zich accountant noemen. Voor het mogen gebruiken van de titel accountant moet iemand in het accountantsregister staan ingeschreven. Om te worden ingeschreven moet hij een bepaalde opleiding hebben gevolgd. Vervolgens is er sprake van permanente educatie om ingeschreven te blijven staan. Daarnaast zijn er gedrags- en beroepsregels voor accountants.
Niet alle accountants mogen de jaarrekening van gemeenten controleren. Dat mogen alleen accountants die een vergunning hebben en ingeschreven staan in het vergunningenregister van de AFM (Autoriteit Financiële Markten). Voor het ingeschreven staan in dit vergunningenregister is er toezicht op de accountant.

Wat controleert de accountant?

Gemeentewet

In artikel 213, derde lid van de Gemeentewet staat dat de accountant in zijn verklaring aangeeft of:

a. de jaarrekening een getrouw beeld geeft van zowel de baten en lasten als de grootte en samenstelling van het vermogen;
b. de baten en lasten, alsmede de balansmutaties rechtmatig tot stand zijn gekomen;
c. de jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met de bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels, bedoeld in artikel 186 en
d. het jaarverslag met de jaarrekening verenigbaar is.

Wat betekent dat?

Dit betekent in de eerste plaats dat volgens de Gemeentewet *de jaarrekening* centraal staat. Dit betekent weer:

- dat de accountant achteraf controleert. De accountant controleert dus niet (vooraf) de begroting. Wel kijkt hij bij de controle van de jaarrekening of de baten en lasten in overeenstemming zijn met de begroting; dus dat het geld is uitgegeven waarvoor afgesproken.
- de accountant controleert niet het jaarverslag. Hij kijkt of het jaarverslag in overeenstemming is met de jaarrekening; dus bijvoorbeeld of in het jaarverslag een net zo positief of negatief beeld wordt geschetst over de financiële situatie als in de jaarrekening.
- de jaarrekening is gebaseerd op de administratie en planning & controlcyclus van de gemeente. De accountantscontrole neemt het onderliggend systeem daarom mee in zijn controle. Ook neemt de accountant de financiële en controleverordening mee.

In de tweede plaats betekent het artikel in de Gemeentewet over de accountantscontrole dat de accountant *het getrouwe beeld* en *de financiële rechtmatigheid* controleert. Een getrouw beeld wil zeggen dat het beeld dat wordt gegeven in de jaarrekening klopt. Bijvoorbeeld als een jaarrekening een klein positief saldo laat zien en de accountant geeft een goedkeurende verklaring dan klopt dit beeld. Als een accountant bijvoorbeeld ziet dat er niet reële afschrijvingstermijnen worden gehanteerd, of dat grondexploitatie opbrengsten te hoog worden ingeschat dan zal hij dit

opmerken en als het leidt tot een ander beeld zal hij geen goedkeurende verklaring geven. Bij de rechtmatigheid gaat het erom of het college heeft gedaan wat is afgesproken wat betreft financiële handelingen en of relevante regels voor de financiën zijn gevolgd.

Aanvullende verplichte controles

De jaarrekening staat centraal bij de accountantscontrole. Daarnaast zijn er nog andere controles die een gemeente moet laten doen. Een voorbeeld hiervan is de controle op de Sisa-bijlage. De Sisa-bijlage is een bijlage bij de jaarrekening, waar de rijksoverheid een aparte controle voor vraagt. De raad is verantwoordelijk voor de Sisa-bijlage (zie verder paragraaf 3.2). Het is verplicht deze bijlage tegelijkertijd te laten controleren met de jaarrekening.
Een andere controle die de accountant verplicht is mee te nemen bij de jaarrekeningcontrole is de Wet normering topinkomens (WNT). Overheden (en non-profit organisaties) zijn verplicht te rapporteren over de inkomens van de topmanagers en bestuurders. Voor gemeenten is bepaald dat dit alleen de griffier en gemeentesecretaris betreft.

Fraude

De accountant controleert de jaarrekening. Fraude - onderzoek maakt daar geen onderdeel van uit. Wel is fraude een onderwerp in het gesprek van de accountant met de raad. Het is bijvoorbeeld een vraag of de organisatie een frauderisico-analyse maakt. Als de accountant bij zijn controle dingen ziet waardoor hij het vermoeden heeft van fraude dient hij dit te melden. Hetzelfde geldt voor de organisatie en de auditcommissie; ook zij dienen vermoedens van fraude te melden. Een eventueel onderzoek naar fraude wordt gedaan door specialisten op dit terrein.

Welke documenten krijgt de raad van de accountant?

Controleverklaring en verslag van bevindingen?

De Gemeentewet schrijft voor dat de accountant een controleverklaring verstrekt en een verslag van bevindingen uitbrengt. Zowel de controleverklaring als het verslag van bevindingen zijn openbare stukken.

- De *controleverklaring* bevat het oordeel van de accountant over het getrouwe beeld en de rechtmatigheid.
- In het *verslag van bevindingen* wordt het oordeel nader toegelicht. Ook bij een goedkeurende verklaring geeft de accountant aan wat hij is tegengekomen. Het kan bijvoorbeeld zijn dat de accountant fouten of onduidelijkheden is tegengekomen, die niet zo zwaar wegen dat ze gevolgen hebben voor het oordeel. Deze bevindingen kunnen wel belangrijk zijn en/of worden omgezet in verbeterpunten of aanbevelingen.

Andere documenten

Behalve de documenten die de Gemeentewet voorschrijft kan de accountant meer documenten verstrekken. De managementletter is het meest voorkomende document. De managementletter is een brief/notitie van de accountant naar aanleiding van de interimcontrole. De accountant doet aanbevelingen aan het bestuur met betrekking tot de bedrijfsvoering en de administratieve organisatie. De managementletter is aan het college en het management gericht. De managementletter wordt vaak door het college aan de auditcommissie of de raad aangeboden. Dan is de managementletter openbaar (zie verder paragraaf 3.4).

Hoe controleert de accountant?

Steekproeven

De accountant controleert niet alle posten van de jaarrekening of de volledige administratie. Het zou erg duur worden om alles volledig te laten controleren. Een accountant werkt daarom met steekproeven en hij onderzoekt de systemen. Er zijn diverse afspraken binnen het accountantsberoep over hoe een steekproef te trekken.

Hoe beoordeelt de accountant?

Een jaarrekening of administratie zonder fout of onzekerheid is zeldzaam. Er kunnen altijd enkele fouten worden gemaakt. Ook onzekerheden komen regelmatig voor. Deze fouten en onzekerheden

hoeven niet ernstig te zijn. Geen fouten of onzekerheden eisen is onwerkbaar (en duur). Bij de controle gaat de accountant daarom uit van zogenaamde 'goedkeuringstoleranties'. Dat wil zeggen dat er enkele fouten en/of onzekerheden mogen zijn, maar die mogen niet hoger zijn dan een bepaald percentage van de totale lasten. Als de accountant fouten of onzekerheden ziet van geringe omvang, maar die hij wel ernstig vindt zal hij deze wel meenemen, bijvoorbeeld in zijn verslag van bevindingen (zie hierna). In tekstkader 1 is de tabel met wettelijke percentages voor de goedkeuringstoleranties opgenomen. De gemeenteraad kan de goedkeuringstoleranties lager stellen dan wettelijk verplicht. Er wordt dan strenger gecontroleerd en gerapporteerd. Ook kan de gemeenteraad de rapporteringstoleranties lager stellen. Dit betekent dat er strenger wordt gerapporteerd. De accountant zal dan alle in het accountantsonderzoek geconstateerde fouten en onzekerheden die groter zijn dan de rapporteringstolerantie in het verslag van bevindingen rapporteren (zie ook hieronder onder het kopje *'Wat neemt de accountant op in het verslag van bevindingen?'*).

Tekstkader 1 goedkeurings- en rapporteringstoleranties

	Strekking verklaring			
Fouten/onzekerheden	goedkeurend	met beperking	oordeel-onthouding	afkeurend
Fouten in de jaarrekening (% van lasten)	≤ 1%	> 1% < 3%	-	≥ 3%
Onzekerheden in de controle (% van lasten)	≤ 3%	> 3% < 10%	≥ 10%	-

Bron: Besluit accountantscontrole decentrale overheden, bijlage 2 Goedkeuringstoleranties en strekking accountantsverklaringen

Vier strekkingen van de accountantsverklaring

Tekstkader 1 laat ook zien dat de accountantsverklaring vier verschillende strekkingen kan hebben. De verklaring kan goedkeurend zijn, met beperking, een oordeelsonthouding betreffen of afkeurend zijn. *Goedkeurend* wil zeggen dat de fouten en onzekerheden onder de goedkeuringstoleranties blijven. Bij een verklaring *met beperking,* wordt één van beide of worden beide toleranties overschreden, maar blijft de overschrijding binnen marges. Een verklaring met oordeelonthouding wordt gegeven als de *onzekerheden* een bepaalde grens (10%) overschrijden. Een *afkeurende verklaring* wordt gegeven als de *fouten* een bepaalde grens (3%) overschrijden.

Wat neemt de accountant op in het verslag van bevindingen?

In het verslag van bevindingen rapporteert de accountant over wat hij is tegengekomen. Hiervoor dienen de 'rapporteringstoleranties' als uitgangspunt. De wettelijke rapporteringstoleranties zijn gelijk aan de goedkeuringstoleranties (de percentages in tekstkader 1 zijn daardoor zowel de goedkeurings- als rapporteringstoleranties). Anders gezegd de accountant rapporteert in ieder geval over die zaken die invloed hebben op het oordeel. Dus als hij fouten tegenkomt van meer dan 1% geeft hij geen goedkeurende verklaring en geeft hij in het verslag van bevindingen aan wat deze fouten zijn. De gemeenteraad kan de rapporteringstoleranties lager stellen dan wettelijk verplicht. Dit betekent dat er eerder wordt gerapporteerd. Daarnaast kan de raad de accountant vragen specifieke onderwerpen met meer diepgang te controleren. Hier rapporteert de accountant dan ook over in het verslag van bevindingen (zie verder paragraaf 3.3).
Tot slot, kan de accountant in het verslag van bevindingen punten van aandacht of zorg opnemen die hij aan de raad wil meegeven. Ook neemt de accountant vaak aanbevelingen op in het verslag van bevindingen.

2.3 Betrokkenheid van de raad bij de accountantscontrole in de praktijk

Financiële kennis

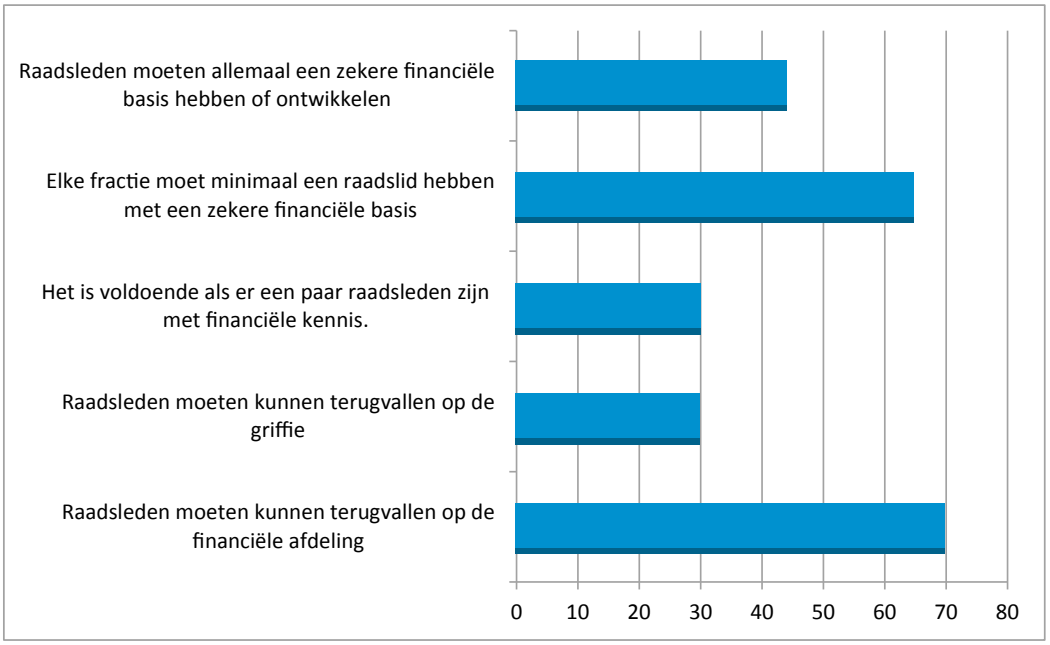
Het vaststellen van de jaarstukken is een belangrijke taak van de raad. Hiervoor is financiële kennis nodig. Is die financiële kennis er? Op de vraag hoe de financiële kennis is bij de raad voor het uitvoeren van de controlerende functie heeft in de enquête onder raadsleden en griffiers 20% goed, 50% voldoende, 26% matig en 5% onvoldoende geantwoord. De antwoorden van de raadsleden

geven overigens iets hogere scores bij goed en voldoende dan de antwoorden van de griffiers. In het algemeen wordt de financiële kennis van de raad als vrij goed beoordeeld. De accountants hebben daar een andere beleving bij. Op de vraag hoe de financiële kennis is bij de raad voor het uitvoeren van de controlerende functie heeft in de enquête onder accountants 0% goed, 14% voldoende, 56% matig en 31% onvoldoende geantwoord.

Wie moet financiële kennis hebben?

Moeten alle raadsleden financiële kennis hebben of is het voldoende als sommige raadsleden die kennis hebben? In figuur 1 is het antwoord op deze vraag uit de enquête onder raadsleden en griffiers opgenomen. Een kleine minderheid (44%) vindt dat alle raadsleden enige kennis moeten hebben, 65% vindt dat er minimaal een lid van een fractie deze kennis moet hebben en 30% vindt dat het voldoende is als er een paar raadsleden zijn met financiële kennis.
Op deze vraag hebben de accountants niet heel anders geantwoord. 32% vindt dat alle raadsleden enige kennis moeten hebben; 56% vindt dat er minimaal een lid van een fractie deze kennis moet hebben en 41% vindt dat het voldoende is als er een paar raadsleden zijn met financiële kennis.

Figuur 1 Wie moet er financiële kennis hebben?
(Enquête onder raadsleden en griffiers. Meerdere antwoorden konden worden ingevuld. Percentage van respons.)



Wat als er meer financiële kennis nodig is?

Als er niet voldoende financiële kennis is, zijn er diverse mogelijkheden. Mogelijkheden zijn met name het vergroten van de kennis van de raad (of enkele raadsleden) en het terugvallen op de financiële kennis van bijvoorbeeld de organisatie of de griffie. Ook kan steun worden gezocht bij externe adviseurs of burgerleden. In hoofdstuk 5 gaan we verder in op de mogelijkheden voor ondersteuning van de gemeenteraad.

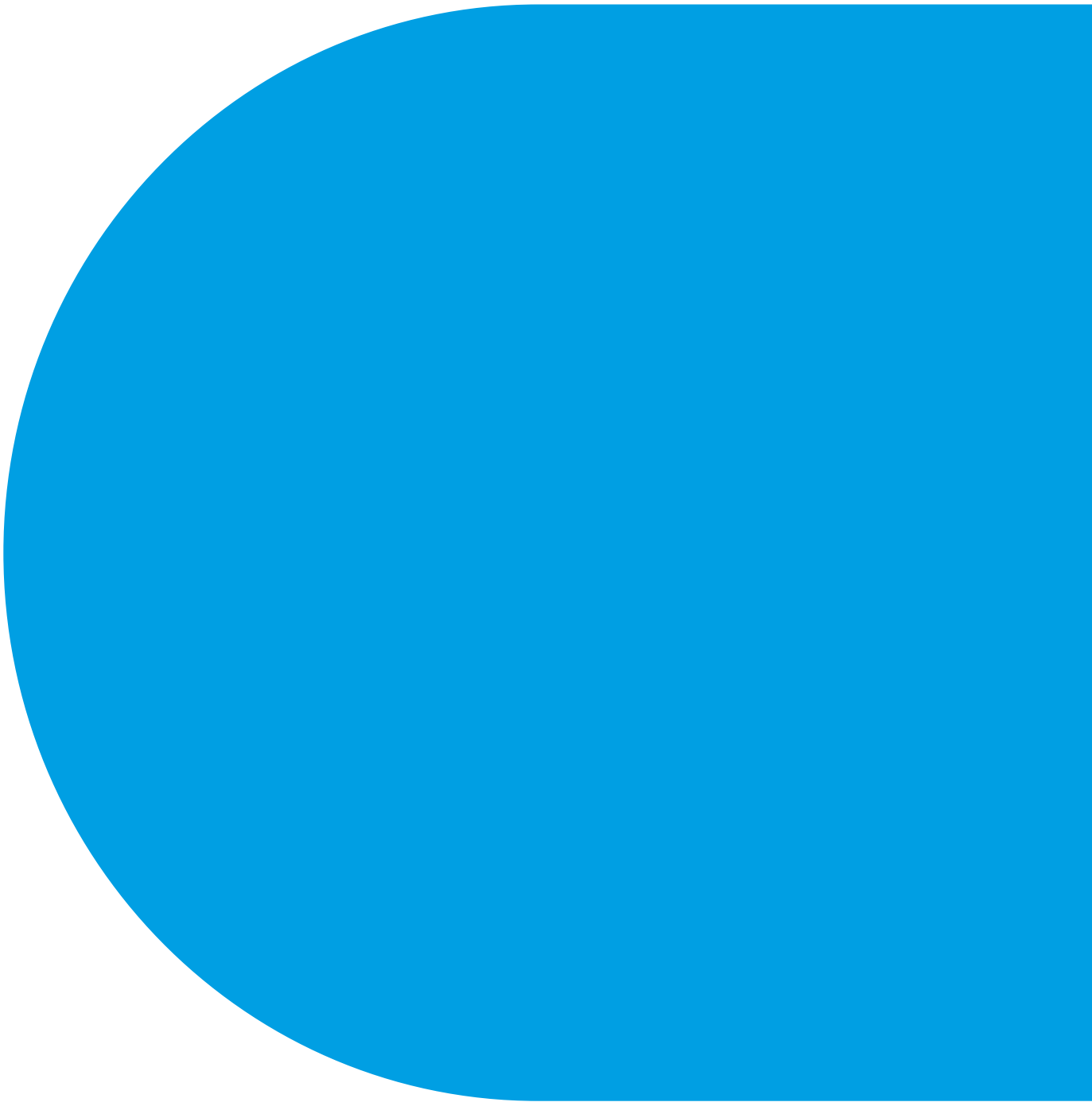
Hoe is de betrokkenheid van raadsleden bij de accountantscontrole?

In tabel 1 hebben we de antwoorden gegeven van raadsleden op de vraag in hoeverre hij betrokken is bij de accountantscontrole. In de tabel hebben we ook de antwoorden van de accountants gegeven op een vergelijkbare vraag, maar dan algemener voor de raad. De betrokkenheid blijkt groot te zijn. Zowel raadsleden als accountants denken hier ongeveer hetzelfde over. Rond de 70% van de raadsleden leest het rapport van de accountant. 40% van de raadsleden neemt actief deel aan het gesprek met de accountant. Slechts 2% geeft aan niet betrokken te zijn. We maken hierbij de kanttekening dat dit beeld positiever dan gemiddeld kan zijn, omdat vooral raadsleden met financiële kennis de enquête hebben ingevuld.

Tabel 1 betrokkenheid raadsleden bij de accountantscontrole
(Meerdere antwoorden mogelijk. Percentage van respons)

De raad is verantwoordelijk voor de accountantscontrole. Hoe is uw betrokkenheid daarbij?	**Percentage raadsleden**	**Percentage accountants***
Ik neem actief deel aan de gesprekken met de accountant	39	39
Ik lees het rapport van de accountant	66	73
Ik neem actief deel aan de bespreking van het accountantsrapport in de raad	45	39
Ik laat dit onderwerp aan de specialist van de fractie over	30	34
Ik voel me betrokken bij de aanbesteding en opdrachtverlening	36	47
Ik laat dit onderwerp aan de auditcommissie over**	26	86
Ik vind het belangrijk dat ik vragen kan stellen aan de accountant in de raad	29	39
Ik lees het (intern) controleplan van de gemeente	29	14
Ik heb geen betrokkenheid	2	-

* De vragen aan de accountant waren geformuleerd als: "ik vindt dat de raadsleden….". Voor de leesbaarheid zijn deze varianten op de vragen weggelaten.
** Dit antwoord laat een groot verschil zien tussen de raadsleden en accountants. Dit kan komen, omdat de afbakening van wat een auditcommissie is, kan verschillen. In sommige gemeenten heeft een rekeningcommissie of een andere commissie een rol vergelijkbaar met de auditcommissie (zie verder hoofdstuk 5).



3. De jaarlijkse accountscontrole en de raad

In dit hoofdstuk gaan we in op de jaarlijkse accountantscontrole. We doen dat door deze controle in een aantal stappen in te delen. Bij deze stappen staan de keuzemogelijkheden van de raad zoveel mogelijk centraal. Wanneer kan de raad aan welke knoppen draaien? In paragraaf 3.1 geven we een overzicht van deze stappen. Deze stappen lichten we kort toe. Daarbij geven we aan wie (raad, accountant, college, organisatie) wat doet bij welke stap. Vervolgens gaan we in de paragrafen 3.2 tot en met 3.6 in op de verschillende stappen.
Volledigheidshalve merken we hier op dat we spreken over de raad ook als het vaak om een raadscommissie, zoals de auditcommissie, gaat.

3.1 Keuzemogelijkheden raad bij de jaarlijkse accountantscontrole

Vijf stappen

In deze paragraaf delen we het proces van de jaarlijkse accountantscontrole op in een aantal stappen. Deze stappen kennen een bepaalde volgorde, en ze kennen een bepaalde periode van het jaar waarin ze plaatsvinden. In figuur 2 geven we dat weer. De vijf stappen kunnen in de volgorde of de periode verschillen tussen gemeenten. De stappen, zoals weergegeven in figuur 1, geven een traditioneel schema gericht op de wettelijke termijnen. Het schema geeft de raad de mogelijkheid tijdig op de goede onderdelen te sturen.

Tijdsschema gericht op sturing raad

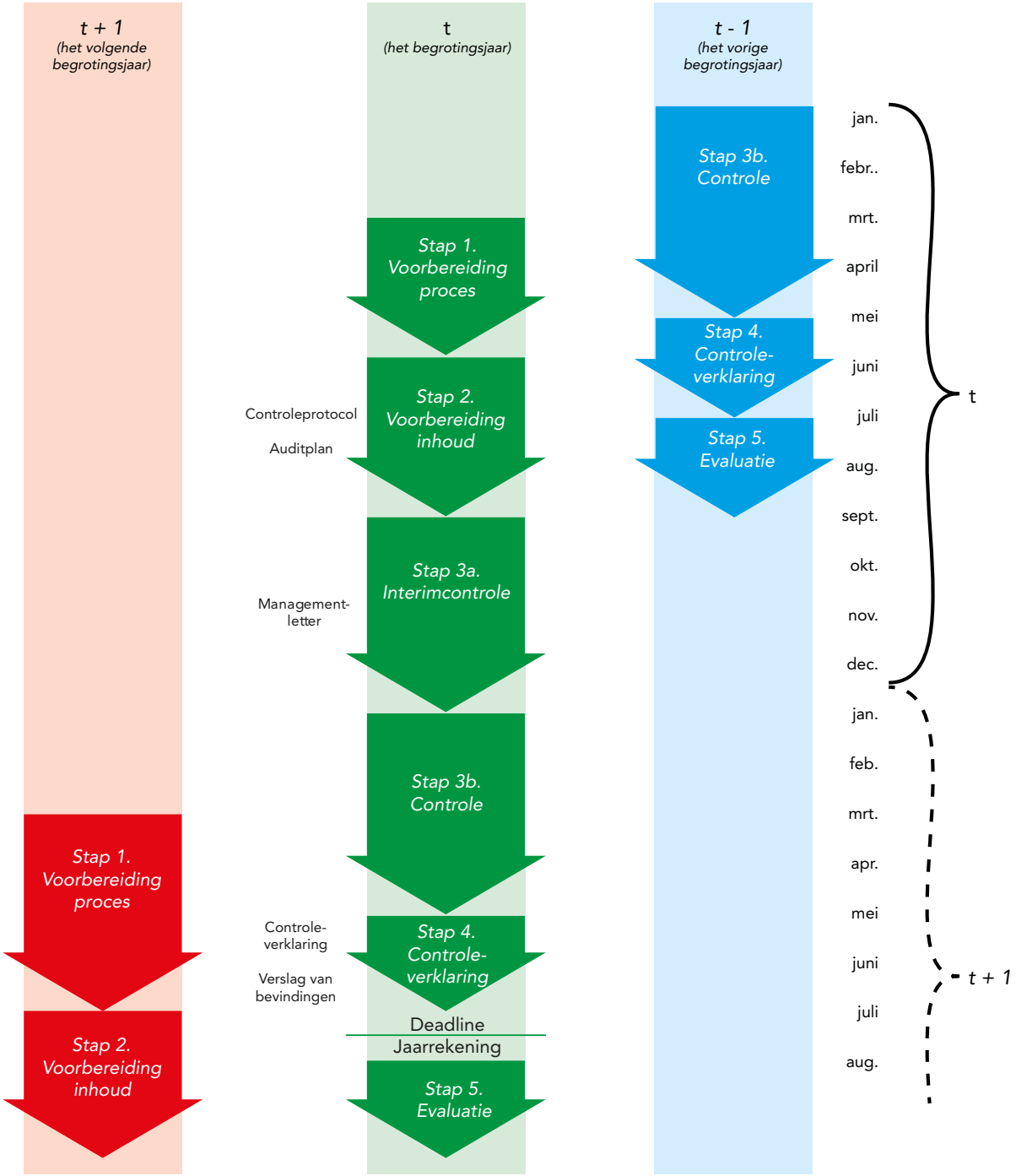
Een alternatief op het traditionele schema is: de controle en controleverklaring naar voren te halen. De belangrijkste reden om dit te doen is dat de jaarstukken, de controleverklaring en verslag van bevindingen dan samen met de kadernota en de stand van zaken van het lopend jaar kunnen worden besproken in de raad. Er zijn wel enkele aandachtspunten bij dit tijdsschema:

- *de planning van de organisatie.* De organisatie moet in staat zijn om de jaarrekening vroeger op te leveren. Het is mogelijk de accountant te vragen te beginnen met controleren voordat de jaarrekening wordt opgeleverd. Hierdoor kan er ruimte ontstaan. Dit is echter minder efficiënt, waardoor de kosten vaak stijgen.
- *afhankelijkheid van het aanleveren van cijfers van bijvoorbeeld gemeenschappelijke regelingen.* De deadline voor de jaarrekening van gemeenschappelijke regelingen is 15 april. Bij het naar voren halen van de planning van de gemeente moet deze ook naar voren worden gehaald. Hetzelfde geldt voor andere organisaties waarvan de gemeente de cijfers nodig heeft.
- *de accountant moet in staat zijn vroeger te controleren.* Als alle gemeenten vragen vroeger te controleren kan dat tot grote tijdsdruk leiden bij accountants. Dit kan gevolgen hebben voor de prijs en/of de inschrijving bij een aanbesteding.

Deze aandachtspunten laten onverlet dat de raad het college kan vragen de jaarrekening naar voren

te halen, zodat deze eerder kan worden behandeld. Het college kan dan aangeven wat daarvoor nodig is en wat het betekent.

Figuur 2 De jaarlijkse accountantscontrole in vijf stappen (Traditioneel schema gericht op wettelijke termijnen)



De pijlen geven een indicatie van de periode waarin een stap plaats vindt.

Deadline 15 juli

De stappen en de planning van de stappen zijn allemaal gericht op de deadline voor het vaststellen van de jaarrekening van 15 juli. De jaarrekening kan alleen worden vastgesteld als er een controleverklaring en een verslag van bevindingen is bijgevoegd. De verklaring hoeft overigens niet goedkeurend te zijn (zie verder paragraaf 3.5). De jaarstukken, controleverklaring en verslag van bevindingen dienen twee weken voor de behandeling door de raad openbaar te zijn gemaakt. De deadline voor het afronden van de stukken is daarom uiterlijk 1 juli. Hieronder lichten we de vijf stappen kort toe aan de hand van de vragen: Waar gaat de stap over? Wie doet er wat? Welke keuzen kan de raad maken? Wanneer? In de volgende paragrafen gaan we verder op deze stappen in. De gemeenteraad, en vooral de keuzen die de raad kan maken, staat daarbij centraal.

Een aantal stappen kan niet los worden gezien van de aanbesteding (hoofdstuk 4) en/of de werkwijze (hoofdstuk 5). Waar dat het geval is geven we een verwijzing.

Stap 1. Voorbereiding proces

Waar gaat het over?

Onder de voorbereiding valt de planning van het proces, inclusief de communicatie.

Wie doet er wat?

De accountant stelt zijn eigen planning op, evenals de raad. Beide planningen worden op elkaar afgestemd.

Welke keuzen kan de raad maken?

Voor de jaarlijkse controle is het in deze stap vooral van belang dat de raad keuzen maakt over de planning en de communicatie: Wanneer overlegt de raad en/of (audit)commissie met de accountant? Wanneer en hoe informeert de (audit)commissie de raad?

Wanneer?

Het is belangrijk dat vooraf het proces duidelijk is. Het handigste is deze stap af te ronden voordat de inhoudelijke afspraken (stap 2) worden gemaakt. Dit betekent dat deze stap het beste in het voorjaar van het begrotingsjaar waar het om gaat, plaats vindt.

➞ *Een aantal keuzen kan zijn vastgelegd bij de aanbesteding of werkwijze: zie hoofdstuk 4 en 5.*

Stap 2. Voorbereiding inhoud

Waar gaat het over?

Stap 2 is ook een voorbereidende stap, maar dan inhoudelijk. Het doel is te bepalen wat er moet worden gecontroleerd. Voor nationale wetgeving spreekt het grotendeels vanzelf wat moet worden gecontroleerd en hoe. Het gaat in deze stap vooral om de eigen gemeentelijke regels en om de aanvullende vragen van de raad.

Wie doet er wat?

In deze stap maakt de organisatie het controleprotocol en normenkader gereed. De raad stelt dit vast. De raad kan ook aanvullende vragen stellen aan de accountant. De accountant maakt een auditplan.

Welke keuzen kan de raad maken?

In deze stap kan de raad extra vragen stellen. De raad kan vragen sommige onderdelen extra te controleren en/of strenger te controleren.

Wanneer?

In deze stap wordt afgesproken wat wordt gecontroleerd. Deze stap dient daarom te zijn afgerond voor de controle begint. De controle (stap 3) begint in het najaar. Dit betekent dat deze stap voor september plaatsvindt.

➞ *In de aanbesteding kan de ruimte voor extra vragen van de raad zijn geregeld; zie hoofdstuk 4.*

Stap 3. De controle

Waar gaat het over?
In de periode van september van het begrotingsjaar tot en met april van het jaar erna vindt de controle plaats. De controle wordt in tweeën gedeeld: de interimcontrole (najaar van het begrotingsjaar; gericht op de bedrijfsvoering en beheerorganisatie) en de controle van de jaarrekening (na sluiting van het jaar).

Wie doet er wat?
In deze stap heeft de accountant het voortouw en communiceert hij vooral met het college en de organisatie. Dit omdat het college de eerst verantwoordelijke is voor de bedrijfsvoering, beheer en het opstellen van de jaarrekening.

Welke keuzen kan de raad maken?
Bij deze stap zijn er beperkte keuzemogelijkheden voor de raad. Er zijn momenten waarop de raad wordt geïnformeerd. Ook kan de raad vragen om de managementletter en deze bespreken.

Wanneer?
De controle dient in het voorjaar te worden afgerond. De kern van de controle is na sluiting van het jaar tot het voorjaar. Om efficiënt te kunnen werken vindt in het najaar van het begrotingsjaar de interimcontrole plaats.

Stap 4. De controleverklaring

Waar gaat het over?
In stap 4 geeft de accountant zijn verklaring af met het verslag van bevindingen. Deze horen bij de jaarrekening.

Wie doet er wat?
De accountant levert de controleverklaring en het verslag van bevindingen. De gemeenteraad bepaalt vervolgens hoe met de verklaring en het verslag om te gaan.

Welke keuzen kan de raad maken?
Het is aan de raad hoe om te gaan met de bevindingen en aanbevelingen. Bij een goedkeurende en bij een niet - goedkeurende verklaring.

Wanneer?
Voor 15 juli dient te raad de jaarstukken vast te stellen. De controleverklaring speelt daarbij een rol. Deze stap vindt uiterlijk in de periode mei – juli plaats. Indien de controle en controleverklaring naar voren zijn gehaald dan vindt deze stap in april plaats.

Stap 5. Evaluatie

Waar gaat het over?
Niet verplicht, maar wel zinvol is het evalueren van het proces met de accountant.

Wie doet er wat?
De raad evalueert met de accountant, eventueel ondersteund door de ambtelijke organisatie.

Welke keuzen kan de raad maken?
Het is aan de raad om te evalueren. Het is ook aan de raad vervolg te geven aan de evaluatie.

Wanneer?
De evaluatie vindt meestal na afloop plaats. Dit is vanaf juli. Omdat de voorbereiding voor de volgende controle dan al weer is afgerond, kan er voor worden gekozen om de evaluatie eerder te doen. Zodat deze gebruikt kan worden bij de volgende voorbereiding.

3.2 Voorbereiding proces

Keuzemogelijkheden raad

Voor de jaarlijkse controle is het in deze stap vooral van belang dat de raad keuzen maakt over de planning en de communicatie: Wanneer overlegt de raad en/of (audit)commissie met de accountant? Wanneer en hoe informeert de (audit)commissie de raad?

Het gaat dan om de volgende vragen:

- wanneer zijn de overleggen van de (audit)commissie? En de raad? Hierbij is ook afstemming met het college en de organisatie van belang.
- wie neemt er deel aan de overleggen met de accountant?
- welke afspraken over de communicatie kunnen worden gemaakt?
- hoe informeert de (audit)commissie de raad?

→ *Dit kan ook geregeld zijn bij de instelling van de (audit)commissie: zie hoofdstuk 5.*

Wanneer zijn de overleggen van de (audit)commissie? En de raad?

Bij de voorbereiding van het proces (stap 1), de inhoudelijke voorbereiding (stap 2), de controleverklaring (stap 4) en de evaluatie (stap 5) is een bijeenkomst van de (audit)commissie en/of raad van belang. Daarnaast kunnen er nog andere bijeenkomsten worden gepland, bijvoorbeeld over de managementletter.

De bijeenkomsten dienen te worden ingepland. Dit klinkt vanzelfsprekend. Toch is zichtbaarheid (van zowel de raad als de accountant) een van de belangrijkste verbeterpunten (zie verder paragraaf 3.6). Ook de communicatie tussen (audit)commissie en raad verdient aandacht (zie hoofdstuk 5). Aandacht voor wie overlegt wanneer kan dus op zijn plaats zijn.

Ter illustratie

In de enquête gehouden onder raadsleden en griffiers is ongeveer 65% tevreden (heeft als antwoord voldoende of goed gegeven) over het contact met de accountant tijdens de controle of na afloop. Ongeveer 18% is matig of niet tevreden. De rest heeft geen mening.

In de enquête gehouden onder accountants geeft 60% van de accountants aan dat ze 1 à 2 per jaar overleggen met de (audit)commissie. 39% geeft aan tussen de drie of vijf keer contact te hebben met de (audit)commissie.

In figuur 3 zijn de antwoorden opgenomen van de vraag aan accountants over welke zaken in de (audit)commissie in hun aanwezigheid wordt gesproken. De figuur laat zien dat de aandachtspunten voor de controle en de planning van de controle regelmatig worden besproken. Er zijn ook bij diverse gemeenten waarbij deze aandachtspunten niet of zelden wordt besproken. Hetzelfde geldt voor bijvoorbeeld de resultaten van de controle.

Afstemming

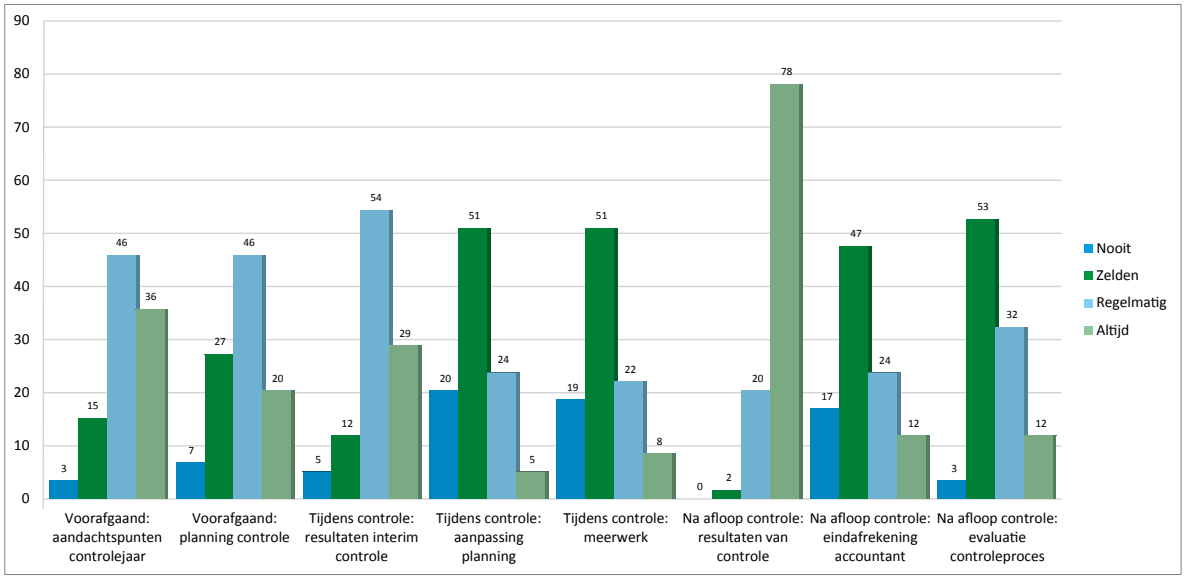
Het is belangrijk de planning af te stemmen met het college en de ambtelijke organisatie. Zij zijn immers de gecontroleerden en zullen bijvoorbeeld stukken moeten aanleveren aan de accountant, inzage geven in bestanden, toelichting moeten geven en dergelijke. Dit is van extra belang als de raad de controle en controleverklaring naar voren wil halen (zie paragraaf 3.1). De raad kan zijn wens te kennen geven, maar zal ook moeten kijken naar de argumenten waarom het voor de organisatie of accountant lastig kan zijn eraan te voldoen. Samen zoeken naar oplossingen helpt daarbij. Ook kan het zijn dat het voor een bepaald jaar nog niet mogelijk is, maar voor een volgend jaar wel.

Wie neemt er deel aan de overleggen met de accountant?

Regulier overleg

Zoals hiervoor aangegeven ligt het in de rede dat de raad of auditcommissie de accountant circa vier keer per jaar spreekt. Vaak nemen aan deze gesprekken ook ambtenaren en/of een wethouder deel (zie ook hoofdstuk 5). Deze nemen dan deel als adviseur van de raad. Dat werkt vaak goed.

Figuur 3 welke zaken worden in de (audit)commissie in uw (accountant) aanwezigheid besproken? (Percentage van Respons)



Informeel overleg

Het is ook van belang een keer per jaar informeel te overleggen. Dat wil zeggen een overleg van alleen raadsleden en griffie met de accountant. Voor een informeel overleg is het van belang dat dit niet wordt opgenomen en uitgezonden; opnemen leidt automatisch tot een formele setting. Ook krijgt een openbare vergadering sneller een politiek, in plaats van een vaktechnisch, karakter. Bij een informele setting, of een 'benen op tafel overleg' past dat niet. In dit informele overleg kan de natuurlijke adviesfunctie van de accountant een plek krijgen, zie tekstkader 2.
Diverse invullers van de enquête onder raadsleden en griffiers geven in het antwoord op de open vragen aan de adviesfunctie te missen (zie ook paragraaf 3.6). De natuurlijke adviesfunctie komt vaak het meest tot zijn recht in een informeel overleg. Op de vraag of er overleg plaatsvindt zonder ambtenaren van de organisatie en zonder wethouder antwoordt ruim 20% van de raadsleden en griffiers dat dit niet gebeurt. Ook uit de enquête ingevuld door de accountant blijkt dat er regelmatig tot vaak geen informeel overleg is.

Tekstkader 2 natuurlijke adviesfunctie accountant

Naast zijn formele controle vervult de accountant ook een 'natuurlijke adviesfunctie' of 'signalerende functie'. Deze functie vloeit voort uit de controle-opdracht. Het gaat dus om adviezen en punten van aandacht die een logisch gevolg zijn van de controlebevindingen, van de bevindingen in andere gemeenten of die voortkomen uit ontwikkelingen op het vakgebied. De focus ligt hierbij op de bedrijfsvoering. Het gaat er dan om dat de accountant aangeeft wat hem opvalt. Wat doet de gemeente anders dan andere gemeenten? Wat is hij tegengekomen? Wat is zijn advies? Wat zijn actuele onderwerpen?
Het gaat hierbij om adviezen die zonder extra werk kunnen worden gedaan. Het gaat dus niet om een aanvullende opdracht (zie daarvoor paragraaf 3.3). Het kan wel handig zijn de natuurlijke adviesfunctie te bespreken met de accountant bij de aanbesteding. Ook kan de natuurlijke adviesfunctie in het controleprotocol op worden genomen. Het voordeel hiervan is dat dan van beide kanten duidelijk is wat de verwachtingen zijn.

Tip: geef aandacht aan de planning vooraf. Plan daarbij ook minimaal één informeel overleg per jaar. Koppel dit aan de natuurlijke adviesfunctie.

Openbaarheid overleg

Volledigheidshalve merken we op dat in principe alle vergaderingen van de raad en commissies openbaar zijn. Dit is in de Gemeentewet zo bepaald. Er kunnen wel specifieke redenen zijn waarom

een vergadering niet openbaar is.[6] De vergaderingen kunnen bijvoorbeeld besloten zijn indien het gaat om een aanbesteding, grondexploitaties of andere marktgevoelige informatie of vermoeden van fraude. Vaktechnische commissievergaderingen of vergaderingen van bijzondere commissies hoeven niet openbaar te zijn. Het informele overleg hoeft dus niet openbaar te zijn als het een vaktechnisch commissieoverleg is of overleg van een bijzondere commissie. Sommige gemeenten hebben opgenomen dat de auditcommissie een bijzondere commissie is. De keuze voor openbaar overleg of niet is dan vrij (artikel 84, derde lid van de Gemeentewet). Een mogelijkheid is ook het overleg niet openbaar te laten zijn, maar wel de agenda en het verslag openbaar te maken.

De raad is verantwoordelijk voor het vaststellen van de jaarrekening en het aanstellen van een accountant; het is dus geen verantwoordelijkheid van de (audit)commissie. Draag er dus zorg voor dat er een moment is dat de raad het over de controleverklaring heeft. We bevelen aan daarbij de accountant uit te nodigen. Dit kan voor het wederzijdse begrip helpen.

Welke afspraken over de communicatie kunnen worden gemaakt?
In aanvulling op de vraag wie er wanneer overlegt, kunnen er nog andere punten van aandacht zijn in de relatie tussen de (audit)commissie of raad en de accountant. Mogelijke punten zijn de begrijpelijkheid van de stukken en de natuurlijke adviesfunctie van de accountant (zie tekstkader 2).

Hoe begrijpelijk zijn de stukken?
Als we dan naar de enquête onder raadsleden en griffiers kijken, geeft ruim 80% aan de stukken voldoende of goed begrijpelijk te vinden. Dit zowel wat betreft taal als wat betreft inhoud. Ruim 10% vindt de taal en inhoud matig en 1% geeft aan de taal en inhoud onvoldoende te vinden. Zeker in deze laatste gevallen is een gesprek hierover met de accountant handig. Met natuurlijk de kanttekening dat een accountant bepaalde technische formuleringen zal moeten gebruiken.

Hoe informeert de (audit)commissie de raad?
Veel gemeenten hebben een (audit)commissie. Deze commissie bevalt in het algemeen goed (zie paragraaf 5.1.1). Ook over de communicatie tussen de (audit)commissie en de raad is een redelijke tevredenheid: rond de 80% vindt de communicatie voldoende of goed. Dat betekent dat het ook regelmatig niet goed wordt gevonden: een kleine 20% geeft aan de communicatie onvoldoende of matig te vinden. Het kan daarom zinvol zijn na te gaan wanneer en hoe de (audit)commissie communiceert met de raad. Als dat te weinig is of niet duidelijk kunnen hierover (nieuwe) afspraken worden gemaakt.

Sisa-bijlage
De Sisa-bijlage is een bijlage bij de jaarrekening, waar de raad verantwoordelijk voor is. Sisa staat voor single information en single audit (van specifieke uitkeringen). Dat wil zeggen het gelijktijdig met de jaarrekening presenteren (single information) en laten controleren (single audit) van informatie die het Rijk wil hebben vanwege het verstrekken van specifieke uitkeringen. Doordat de informatie als bijlage bij de jaarrekening is opgenomen kan deze relatief eenvoudig worden gecontroleerd door de accountant. De gegevens in de bijlage zijn ook in de programma's verwerkt. De beleidsdoelstellingen en de inkomsten en uitgaven voor de bijstand staan in een programma, bijvoorbeeld het programma 'werk en inkomen'. In de Sisa-bijlage worden specifieke (financiële en niet-financiële) kengetallen verantwoord aan het Rijk.
De Sisa-bijlage wordt door raadsleden vaak als onleesbaar en onbegrijpelijk ervaren. Het is een technische bijlage met veel cijfers en weinig tekst. De bijlage is wel belangrijk, omdat er financiële gevolgen kunnen zitten aan het niet voldoen aan de eisen van het Rijk. Het is daarom te overwegen de organisatie en/of de accountant te vragen de Sisa-bijlage uit te leggen.

Tip: laat de organisatie of de accountant de Sisa-bijlage uitleggen.

6 De raad of de leden van een commissie dienen een afweging te maken of de belangen die beschermd worden door het sluiten van de deuren dermate zwaarwegend zijn dat het belang van openbaarheid daarvoor moet wijken. De Wet openbaarheid van bestuur, en dan met name de gronden die genoemd worden in artikel 10 van deze wet, kunnen daarvoor een nuttig handvat bieden.

3.3 Voorbereiding inhoud

Keuzemogelijkheden raad

In deze stap kan de raad extra vragen stellen. De raad kan vragen sommige onderdelen met meer diepgang te controleren en/of strenger te controleren.
De volgende vragen zijn van belang:

- Wat wil de raad extra laten meenemen in de controle? (vaststelling controleprotocol en normenkader)
- Wat wil de raad met meer diepgang laten controleren (bijvoorbeeld parkeeropbrengsten)

→ *De aanbesteding is hier ook van belang: zie hoofdstuk 4.*

Wat wil de raad extra laten meenemen in de controle?

Controleprotocol en normenkader

Wat de accountant controleert, is voor het getrouw beeld overal hetzelfde; hier zijn geen verdere afspraken over nodig. Voor het oordeel over de rechtmatigheid volgt de accountant onder andere het door de raad vastgestelde controleprotocol. Het normenkader maakt als bijlage onderdeel uit van het controleprotocol. In het controleprotocol en normenkader wordt aangegeven welke rijks wet- en regelgeving en welke eigen verordeningen relevant zijn (financiële bepalingen hebben). De accountant maakt vervolgens een auditplan op basis van onder andere het controleprotocol en normenkader.

Welke beslissingen kan de raad nemen bij het controleprotocol en normenkader?

De raad stelt het controleprotocol en het normenkader vast. Dit is grotendeels een formaliteit. De raad kan er niet voor kiezen landelijke wet- of regelgeving of eigen verordeningen met financiële bepalingen buiten de controle te laten. De raad kan wel meer laten meenemen en/of kiezen voor enkele andere aanpassingen. In tekstkader 3 hebben we daar een overzicht van opgenomen. Daarnaast zijn er controles die verweven zijn met de jaarrekeningcontrole. Een voorbeeld hiervan is een taak die de gemeente samen met andere gemeenten doet, zoals een met andere gemeenten gedeeld archief, afdeling burgerzaken of Wmo-loket. Dit kan bij de aanbesteding worden meegenomen (zie verder paragraaf 4.2).

Tekstkader 3 Mogelijkheden voor het extra laten meenemen in de controle

- Meer laten controleren bij verordeningen dan het wettelijk minimum. Verordeningen worden gecontroleerd op recht, hoogte en duur. De raad kan bijvoorbeeld ook de termijnbepalingen (zijn subsidieaanvragen op tijd ingediend?) of administratieve bepalingen laten controleren.
- Een specifiek collegebesluit laten controleren.
- Specifieke spelregels vaststellen over de begrotingsrechtmatigheid (wanneer wegen begrotingsafwijkingen wel of niet mee in het oordeel van de accountant).

De mogelijkheden voor extra controles in tekstkader 3 zijn vrij technisch.[7] Indien de raad extra aandacht wil voor een onderwerp kan dat ook door het op te nemen als aanvullende vraag. Hieronder gaan we daar verder op in.

Wat wil de raad diepgaander laten controleren?

De raad kan op drie manieren de accountant vragen diepgaander te controleren:

- Bepaalde onderwerpen extra (met meer diepgang) laten controleren. Raadsleden hebben vaak aanvullende vragen over uitgaven. Die uitgaven kunnen zo beperkt zijn dat ze buiten de controle vallen. Dat wil zeggen de uitgaven hebben geen effect op de verklaring. De raad kan deze eigen vragen aan de controle toevoegen (zie tekstkader 4).
- De zogenaamde goedkeuringstoleranties lager te stellen. Door de goedkeuringstoleranties lager te stellen wordt er strenger geoordeeld (zie paragraaf 2.2 en tekstkader 1 voor uitleg over de goedkeuringstoleranties). De rapporteringstoleranties zijn dan automatisch ook lager, omdat de accountant rapporteert over zijn oordeel.

7 Voor meer achtergrond over deze opties zie de kadernota rechtmatigheid van de Commissie BBV http://www.commissiebbv.nl/rechtmatigheid/kadernota/

- De rapporteringstoleranties lager te stellen. Dat betekent dat er eerder wordt gerapporteerd. Dit kan ook zonder de goedkeuringstoleranties aan te passen. (zie paragraaf 2.2 en tekstkader 1 voor uitleg over de rapporteringstoleranties).

Onderwerpen voor diepgaandere controle

De eerste optie - bepaalde onderwerpen extra laten controleren - komt het meeste voor, omdat de raad vooral enkele specifieke vragen heeft. We hebben in tekstkader 4 daarom voorbeelden opgenomen van mogelijke aanvullende vragen van de raad. Het gaat hier om onderwerpen waarvoor de accountant extra onderzoek moet doen. Het gaat dus niet om de natuurlijke adviesfuncties (zie tekstkader 3 over de natuurlijke adviesfunctie). Het is aan te bevelen de onderwerpen voor een diepgaandere controle af te stemmen met de rekenkamer(commissie) om eventuele dubbeling te voorkomen.

Tekstkader 4 voorbeelden van onderwerpen voor diepgaandere controle

- Controle van gedeclareerde bonnen door het college of ambtenaren.
- Controle van fractiebudgetten
- Nadere of meer nauwkeurige (controle)informatie over belangrijke investeringen of projecten
- Europese aanbestedingen
- Subsidies
- Parkeeropbrengsten
- Dubieuze debiteuren
- Inrichten interne beheersing

Tip: bespreek als (audit)commissie en/of de raad of één of meer vragen voor een diepgaandere controle op zijn plaats zijn.

Strengere toleranties

In tekstkader 1 geven we aan wat goedkeurings- en rapporteringstoleranties zijn. In de praktijk komt het nauwelijks voor dat raden voor strengere toleranties kiezen. Dit omdat de gemeente dan in zijn geheel strenger wordt gecontroleerd en/of dat er strenger wordt gerapporteerd. Zoals hiervoor aangegeven geven raden er vaak de voorkeur aan om in te zoomen op een bepaald onderwerp.

3.4 De controle

Keuzemogelijkheden raad

Bij deze stap zijn de keuzemogelijkheden voor de raad beperkt. Er zijn wel momenten waarop de raad wordt geïnformeerd. Dit lichten we hier toe. We delen stap 3. in twee delen in: de interimcontrole en de controle van de jaarrekening.

Interimcontrole en managementletter

Interimcontrole

De controle start normaal gesproken met een interimcontrole. Deze interimcontrole richt zich op de bedrijfsvoering en administratieve organisatie. De interimcontrole heeft twee doelen. Het eerste doel is dat de organisatie eventueel nog aanpassingen kan doen. Het tweede doel is dat de accountant kan bepalen hoe zijn controle in te richten. Dit is met name van belang in het eerste jaar dat een accountant controleert (zie hierover paragraaf 4.3). In het bedrijfsleven en maatschappelijke organisaties zijn er nieuwe methoden in ontwikkeling die meer uitgaan van een continue controle. Bij gemeenten is dit in de beginfase van ontwikkeling. We daar daarom hier niet verder op in.

Managementletter

Naar aanleiding van de interimcontrole maakt de accountant meestal een managementletter. In deze managementletter doet de accountant aanbevelingen aan het bestuur met betrekking tot de

bedrijfsvoering en de administratieve organisatie. De managementletter is gericht aan het college en het management. Zij zijn immers verantwoordelijk voor de bedrijfsvoering en de administratieve organisatie. Het college en management kunnen erop reageren en/of ervoor zorgen dat de aanbevelingen worden uitgevoerd. Als de managementletter naar de raad wordt gestuurd dan is deze openbaar.[8] We bevelen aan dat de managementletter minimaal ter kennisneming naar de raad gaat. Het is daarbij inzichtelijk als het college ook zijn reactie op de managementletter meestuurt. De raad kan hierom vragen. De raad of auditcommissie kan de managementletter ook bespreken in een overleg met de accountant. Dit is ook afhankelijk van de rolopvatting van de raad(scommissie), zie paragraaf 5.1.

Tip: vraag als auditcommissie of raad minimaal ter kennisneming om de managementletter en reactie van het college erop.

Controle van de jaarrekening
Als het college de jaarrekening heeft laten opstellen kan de controle van de jaarrekening beginnen. Dit leidt tot de controleverklaring en het verslag van bevindingen. Het conceptrapport wordt voor een feitencontrole naar de organisatie en het college gestuurd en besproken (soms ook hoor- en wederhoor genoemd). Het gaat er dan met name om of er informatie is gemist. Daarnaast neemt de accountant bij bijzonderheden contact op met de organisatie en/of college. Als de accountant bijvoorbeeld geen goedkeurende verklaring gaat afgeven zal hij hierover eerst het college en de organisatie informeren. Dit omdat zij de gecontroleerden zijn. Het college heeft dan de mogelijkheid de raad te informeren voordat de accountant de controleverklaring en verslag van bevindingen aan de raad stuurt.

3.5 De controleverklaring en de jaarrekening

Keuzemogelijkheden raad
Het is aan de raad hoe om te gaan met de bevindingen en aanbevelingen van de accountant. De volgende vragen zijn van belang:
- hoe om te gaan met de aanbevelingen en bevindingen?
- wat te doen bij een niet - goedkeurende verklaring?

Hoe om te gaan met de aanbevelingen en bevindingen?

Aanbevelingen
Bij een niet-goedkeurende, maar ook bij een goedkeurende controleverklaring, zijn er punten voor verbetering of aanbevelingen in het verslag van bevindingen opgenomen. Waar kunnen de aanbevelingen bijvoorbeeld over gaan? Aanbevelingen die regelmatig voorkomen gaan bijvoorbeeld over het fiscaal in control zijn, inkoop en aanbesteding, de ICT-omgeving, functiescheiding bij ICT, privacy en het administratieve systeem en toepassing.

Verbeterplan
In de meeste gemeenten maakt het college een verbeterplan naar aanleiding van de bevindingen. Indien dat niet het geval is kan de audit(commissie) het college vragen dat te doen.

Bespreking raad
De raad(scommissie) kan het verslag van bevindingen en het verbeterplan naast elkaar leggen en bespreken. De raad(scommissie) kan zaken benoemen die de raad belangrijk vindt en (extra) aandacht verdienen. Hierbij zijn twee punten van belang:
- Het is niet verplicht alle adviezen van de accountant op te volgen. Het kan bijvoorbeeld zijn

8 Voor accountants is het risico van 'identity theft' van belang. Het gaat er dan om dat stukken met een handtekening van de accountant, op bijvoorbeeld internet, een risico met zich meebrengen dat de handtekening wordt gekopieerd en misbruikt. Indien de handtekening van de accountant onder de stukken staat kan aan de accountant worden gevraagd een exemplaar zonder handtekening aan te leveren. Stukken met handtekening mogen niet op internet.

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.
- De (audit)commissie of de raad kan zelf een lijst van aanbevelingen bijhouden. Daarop kan worden aangegeven welke aanbevelingen zijn gegeven, wat de prioriteit daarbij is van de raad, of de organisatie het wel of niet heeft opgevolgd en wat de nieuwe afspraken zijn. Zo wordt voorkomen dat diverse jaren op rij dezelfde aanbevelingen in het rapport van bevindingen terugkomen. Ook houdt de raad op deze manier het initiatief.

Tip: spreek als (audit)commissie of raad af hoe als raad de aanbevelingen te volgen. Geef daarbij ook aan welke aanbevelingen belangrijk zijn en welke minder of niet. Breng hierover een advies uit aan de raad (bij een (audit)commissie).

Wat te doen bij een niet - goedkeurende verklaring?

Een niet - goedkeurende controleverklaring

Niet alle controleverklaringen zijn goedkeurend. De decentralisaties hebben ertoe geleid dat veel gemeenten worden geconfronteerd met een niet – goedkeurende controleverklaring.
Een niet – goedkeurende controleverklaring kan een verklaring zijn met beperking, een oordeelsonthouding betreffen of afkeurend zijn. In tekstkader 1 is aangegeven wanneer welke verklaring wordt afgegeven.

Beoordeling

Hoe erg is een niet – goedkeurende controleverklaring? Dat hangt van de reden af waarom de verklaring niet - goedkeurend is. Als de verklaring niet- goedkeurend is vanwege onoverkoombare afhankelijkheden van derden, zoals nu in het sociaal domein, dan is er wel actie nodig maar is het niet direct aan de eigen organisatie te wijten.
Zijn de reden rechtmatigheidsfouten bij bijvoorbeeld aanbestedingen of grondexploitaties, dan is het van belang om hier goed naar te kijken en actie te ondernemen binnen de eigen organisatie. Is er al meerdere jaren sprake van veel opmerkingen en een niet-goedkeurende verklaring dan kan dat een reden zijn om meer aandacht aan de fouten of onzekerheden en het opvolgen van de aanbevelingen te besteden.

Consequenties niet - goedkeurende verklaring

In alle gevallen van een niet-goedkeurende accountantsverklaring is het van belang dat de bevindingen van de accountant worden opgenomen in een verbeterplan en dat de raad deze verbeteringen volgt.
Daarnaast is er een aantal extra opties hoe om te gaan met een niet-goedkeurende verklaring. Deze opties kunnen in combinatie worden gebruikt. Het inzetten van de opties is afhankelijk van de beoordeling van de redenen waarom de verklaring niet - goedkeurend is. De opties zijn:
- aanvullend onderzoek laten doen
- (meer) druk zetten op verbetering
- een discussie voeren
- de jaarrekening niet vaststellen. De toezichthouder zal de jaarrekening vervolgens vaststellen. Deze optie is overigens niet gebruikelijk. De andere opties hebben de voorkeur, omdat het niet vaststellen van de jaarrekening geen verbetering met zich meebrengt.

Een aandachtspunt hierbij is dat het niet tijdig toesturen van de jaarstukken naar de toezichthouder een reden kan zijn voor het instellen van preventief toezicht op de begroting van het volgende begrotingsjaar. Preventief toezicht wil zeggen dat de provincie de begroting en begrotingswijzingen vooraf dient goed te keuren. Bij het tijdig toesturen is van belang dat de stukken volledig zijn, dat wil zeggen, dat de jaarrekening, jaarverslag, controleverklaring en verslag van bevindingen er zijn. Het is geen vereiste dat de controleverklaring goedkeurend is.

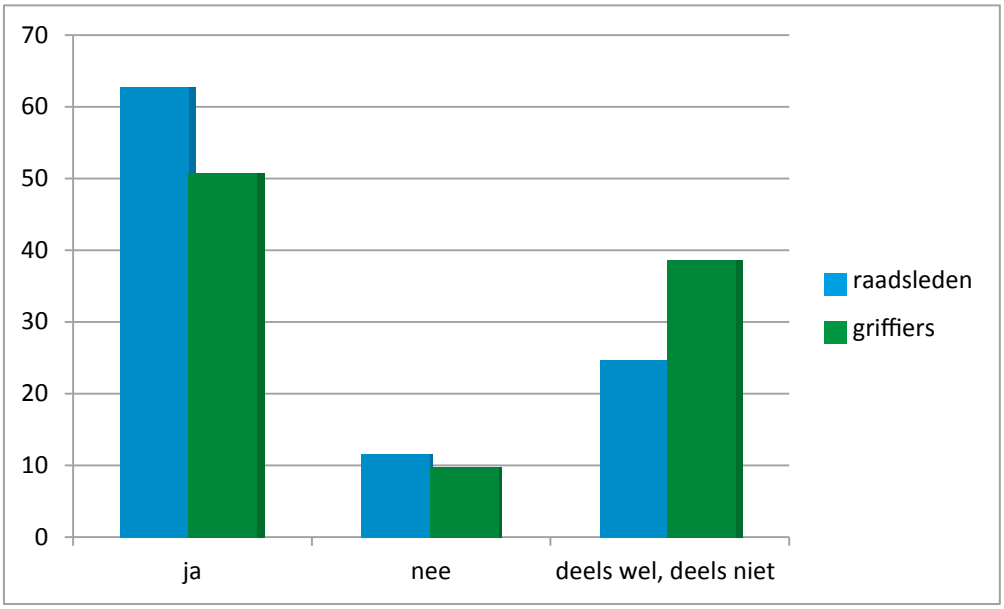
3.6 Evaluatie

Keuzemogelijkheden raad Het is aan de raad om te evalueren. Het is ook aan de raad vervolg te geven aan de evaluatie.

Waarom evalueren?

Evaluatie van de accountantscontrole Het is zinvol na een controlecyclus het proces te evalueren; ook met de accountant. Dit om met elkaar verbeterpunten te bespreken, bijvoorbeeld wat betreft de planning, de wijze van het bespreken van de stukken en dergelijke.
In de enquête gehouden bij raadsleden en griffiers geeft 66% van de invullers aan regelmatig te evalueren. 18% geeft aan dit niet te doen en 16% weet het niet. Ook uit de enquête gehouden onder accountants blijkt dat er nog vrij vaak niet of nauwelijks (12%) of maar soms (44%) wordt geëvalueerd.
Sommige raden hebben een auditcommissie die niet alleen de accountantscontrole als taak heeft, maar de hele planning & controlcyclus (zie paragraaf 5.2). In een dergelijke commissie wordt de hele cyclus regelmatig geëvalueerd en daarmee ook de accountantscontrole.

Figuur 4 bent u tevreden over het contact met de accountant? (Percentage van respons)



Hoe tevreden is de raad met de accountant?
In de enquête is ook gevraagd of de raadsleden en griffieleden tevreden zijn met het contact met de accountant. In figuur 4 hebben we dat weergegeven. De helft van de griffieleden is tevreden en ruim 60% van de raadsleden. Bij beide groepen is ongeveer 10% ontevreden. De rest is deels tevreden en deels ontevreden.
Dezelfde vraag is aan accountants gesteld: bent u over het algemeen tevreden met het contact met de raad? 31% geeft hierop het antwoord ja, 61% geeft aan dat het verschilt per gemeente en een kleine 10% is ontevreden.

Verbeterpunten volgens raadsleden en griffiers
Wat geven de invullers van de enquête gehouden onder raadsleden en griffiers aan als punten die kunnen worden verbeterd of waarover ze ronduit ontevreden zijn? De top drie van punten van ontevredenheid is:

- niet nakomen afspraken (te laat aanleveren stukken)
- onzichtbaarheid accountant
- te weinig invulling van de adviesfunctie

Daarnaast speelt soms ook dat er verstoorde verhoudingen zijn hetzij tussen de raad en de accountant, hetzij tussen de raad en het college. Dit laatste kan zich dan onder andere uiten in de discussie met de accountant, bijvoorbeeld doordat raadsleden het gevoel hebben dat de accountant wordt gestuurd door het college.

Verbeterpunten volgens accountants

Wat geven de accountants aan als punten die verbeterd kunnen worden? De top drie bij de accountants is:
te weinig contact, soms bijvoorbeeld alleen met de (audit)commissie en niet met de hele raad.
contact te veel gericht op deadlines en kosten en niet over de inhoud
te weinig kennis en/of interesse bij de raad of te weinig ondersteuning van de raad.

Tip: plan jaarlijks een evaluatie, houd de evaluatie ook daadwerkelijk. Plan de evaluatie zo dat deze bij de voorbereiding van de volgende controle kan worden meegenomen.

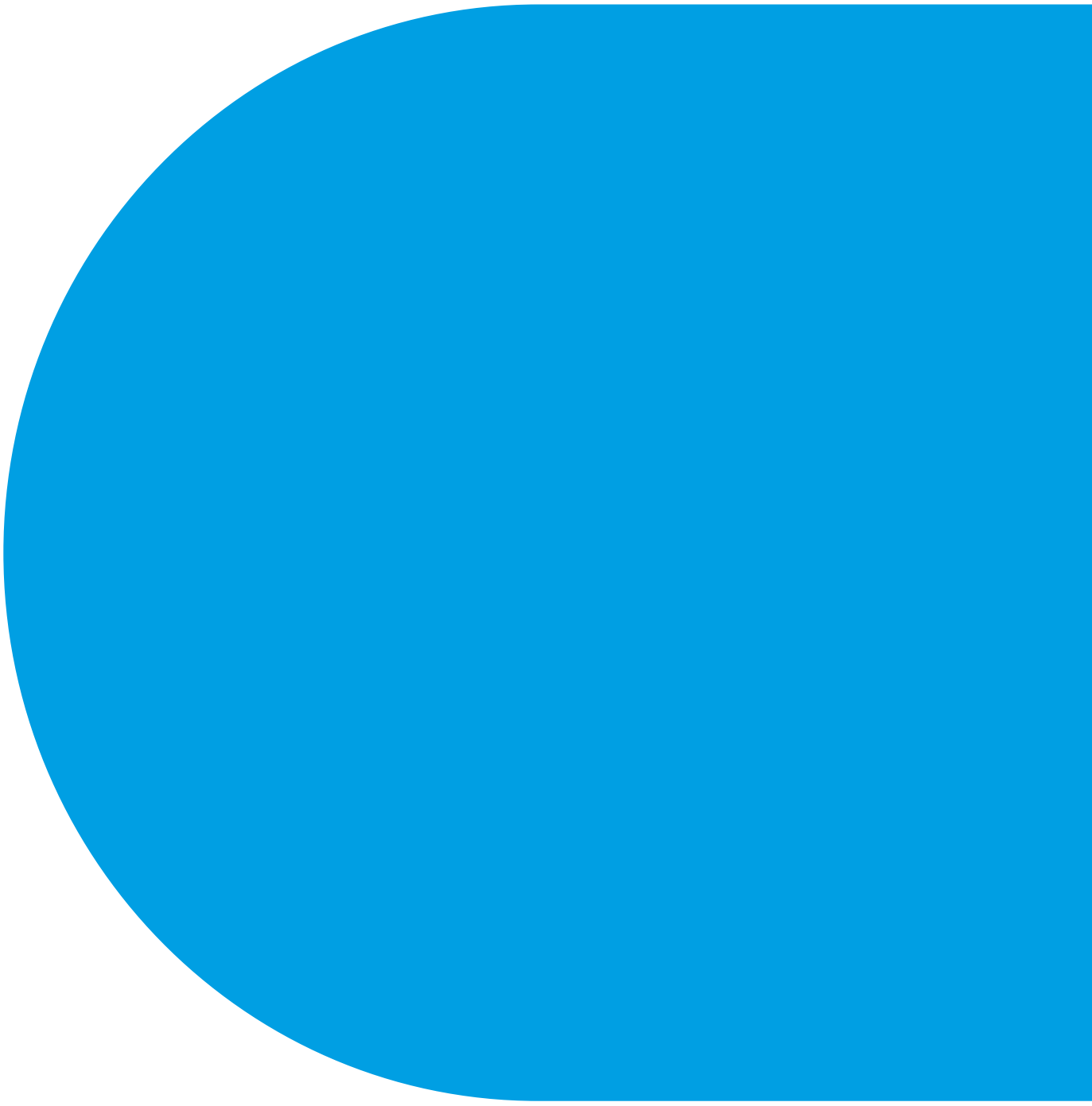
Vervolg evaluatie

Aandachtspunten evaluatie accountant

We concluderen op basis van enquête dat het evalueren met de accountant voor beide kanten nuttig kan zijn. Daarbij zijn er enkele aandachtspunten. Deze hebben we in tekstkader 5 opgenomen. Tot slot, merken we op dat het handig is de evaluatie zo te plannen dat deze bij de voorbereiding van de volgende controle kan worden meegenomen.

Tekstkader 5 aanbevelingen voor evaluatie met de accountant

Bespreekpunten evaluatie met de accountant:
- de aanlevering van stukken (van beide kanten)
- wanneer de accountant wat presenteert:
  - in beslotenheid met een aantal raadsleden en griffie.
  - in de volledige raad
- hoe de natuurlijke adviesfunctie in te vullen
- wat vindt de accountant aandachtspunten bij de raad? Is er voldoende kennis? Aandacht? Tijd?



4. De aanbesteding

In dit hoofdstuk gaan we in op aanbesteding. De aanbesteding is van belang, want het bepaalt de basisafspraken met de accountant voor een aantal jaren. Een goede aanbesteding kan helpen bij het voorkomen van discussies over wat wel en niet werd verwacht en de kosten.
In paragraaf 4.1 geven we een overzicht van de keuzemogelijkheden voor de raad via een checklist uit vier delen. In de volgende vier paragrafen gaan we verder in op de vier onderdelen. Dat doen we gericht op de keuzen voor de raad.
Volledigheidshalve merken we hier op dat we spreken over de raad ook als het vaak om een raadscommissie, zoals de auditcommissie, gaat.

4.1 Overzicht keuzemogelijkheden bij de aanbesteding

Vier onderdelen

De aanbesteding verdelen we in vier onderdelen in: de voorbereiding, de opdrachtformulering, de beoordeling van de offertes en de opdrachtverlening. Bij alle vier de onderdelen zijn er vragen waarvan het goed is dat de raad daarover nadenkt en een keuze maakt. In tekstkader 6 geven we een overzicht van deze keuzen.

Tekstkader 6 Overzicht keuzemogelijkheden raad bij de aanbesteding

Voorbereiding
- Wie van de raad is betrokken bij het uitvoeren van de aanbesteding?
- Wie is er binnen de gemeente betrokken?
- Alleen of met andere overheden aanbesteden?
- Welke procedure? (Europees aanbesteden, open, gesloten, marktconsultatie)
- Voor welke periode aanbesteden? (voor hoeveel jaar)
- Wanneer aanbesteden? (welke periode van het jaar)

Opdrachtformulering (programma van eisen)
- Bij welke gesprekken wordt de accountant verwacht aanwezig te zijn?
- Heeft de raad extra wensen ten aanzien van de wettelijke vereisten?
- Hoe staat de organisatie ervoor?
- Zijn er nieuwe ontwikkelingen waarvan het van belang is ze nu al mee te nemen?
- Welke afspraken over meerwerk kunnen worden gemaakt?
- Welke algemene voorwaarden zijn wel en niet van toepassing?
- Hoe om te gaan met lokale wensen van het inkoopbeleid rond social return/ duurzaamheid/lokale betrokkenheid?

Beoordeling offertes
- Welke criteria zijn belangrijk?
- Hoe de criteria wegen?
- Worden de offertes gepresenteerd?
- Hoe het beoordelingsproces in te richten?

Opdrachtverstrekking
- Is er een aanbieder waarmee een overeenkomst kan worden gesloten?
- Heeft er geen aanbieder ingeschreven of zijn de inschrijvingen van onvoldoende kwaliteit?

In de paragrafen 4.2 tot en met 4.5 gaan we verder in op de vragen bij de vier onderdelen. Een aantal vragen hebben een directe relatie met wat de raad bij de jaarlijkse controle wil (hoofdstuk 3). Andere vragen hebben een relatie met de werkwijze van de raad, zoals is er wel of geen (audit)commissie (hoofdstuk 5). Waar dat het geval is, geven we een verwijzing. Voor we ingaan op de vragen bij de vier onderdelen gaan we kort in op de ontwikkelingen in de markt voor accountantscontrole van gemeenten. Door deze ontwikkelingen is het antwoord op enkele vragen van extra belang.

Ontwikkeling markt

Een goede aanbesteding is altijd van belang om de uitvoering van de uit te besteden taak doelmatig en doeltreffend te laten verlopen. Bij de accountantscontrole is dat ook het geval. Bovendien is bij de accountantscontrole de markt in ontwikkeling. Dit heeft er voor de controle van de jaarrekening 2016 toe geleid dat vier gemeenten in eerste instantie geen accountant konden vinden. In de enquête die we hebben gehouden onder raadsleden en griffiers wordt aangegeven dat er soms maar één kantoor heeft ingeschreven op een aanbesteding. Ook dit is geen wenselijke situatie.

Redenen voor niet inschrijven

Wat kan een gemeente doen om een keuze te hebben bij de aanbesteding? Er zijn diverse redenen waarom accountantskantoren wel of niet inschrijven bij een aanbesteding. Bij de diverse vragen besteden we daar aandacht aan. Er zijn echter vijf wensen die niet werkbaar zijn voor (een deel van de) aanbesteders. Dit zijn dus aandachtspunten bij de aanbesteding In tekstkader 7 hebben we deze vijf aandachtspunten opgenomen.

Tekstkader 7 vijf aandachtspunten ter voorkoming van niet-inschrijven accountantskantoren

Ervaring
De drie grote accountantskantoren schrijven niet altijd meer in op aanbestedingen. Nieuwe toetreders zijn daarom van belang. Deze hebben per definitie minder/geen ervaring met de controle van gemeenten. Vragen om (veel) ervaring betekent dus dat nieuwe toetreders niet kunnen offreren. Het is natuurlijk wel van belang dat ze de taal van gemeenten spreken. Dat kan op andere manieren worden gevraagd. Bijvoorbeeld door het kantoor de offerte te laten presenteren (zie verder paragraaf 4.4).

Looptijd
Een eerste controlejaar kost extra tijd van de accountant en de organisatie. Een aanbesteding van één of twee jaar is voor een accountantskantoor daarom een risico. Dit betekent dat ten minste een aantal kantoren niet zal inschrijven. Een aanbestedingsperiode van drie jaar is in het algemeen het minimum. Ook kunnen er optiejaren worden opgenomen. De raad kan dan per optiejaar de beslissing nemen door te gaan met de zittend accountant of niet. Een aanbesteding voor vier jaar met twee optiejaren wordt vaak door beide partijen als redelijk gezien (zie ook paragraaf 4.2).

Periode van aanbesteden
Ook het aanbestedingsproces zelf kost tijd voor de gemeente én de accountant. Aanbesteden in de periode februari – juni is voor accountantskantoren niet handig, omdat dit samenvalt met het zwaartepunt van de controle. Aanbesteden in die periode leidt dus tot minder inschrijvingen (zie ook paragraaf 4.2).

Prijsbeoordeling
Een aanbesteding waarbij de beoordeling dusdanig is dat de laagste bieder altijd de aanbesteding wint is niet aantrekkelijk. Niet alle kantoren zullen op een dergelijke aanbesteding ingaan. Een aanbesteding waarbij kwaliteit en prijs tegen elkaar worden afgewogen is wel aantrekkelijk. Dat betekent dat er kan worden gekozen voor een kantoor met een hogere prijs, maar die voor die hogere prijs ook meer aansluit bij wat de gemeente wil (zie ook paragraaf 4.4).

Algemene voorwaarden
In de algemene voorwaarden van gemeenten kunnen bepalingen staan die voor een accountantscontrole minder op zijn plaats zijn. Het gaat dan om geheimhouding, aansprakelijkheid en eigendomsrecht (zie ook paragraaf 4.3). De oplossing is dan met elkaar in gesprek gaan over deze bepalingen en ze aanpassen als het voor beide partijen redelijk is.

4.2 Voorbereiding

Keuzemogelijkheden raad
Bij de voorbereiding zijn er zes vragen waarbij de raad een keuze kan maken (zie tekstkader 6). Hieronder lichten we deze vragen toe.

Wie van de raad is betrokken bij het uitvoeren van de aanbesteding?

Als er een (audit)commissie is kan deze vraag eenvoudig worden beantwoord. Het zal dan de (audit) commissie zijn die vanuit de raad de aanbesteding trekt. Als er geen (audit)commissie is, is dit wel een aandachtspunt en zal er vanuit de raad een tijdelijke commissie worden samengesteld. Hoe deze commissie samen te stellen is vergelijkbaar met hoe de (audit)commissie samen te stellen?
➞ *Zie hoofdstuk 5 voor het samenstellen van de auditcommissie.*

Wie is er binnen de gemeente betrokken?

Voorop staat dat de raad het besluit neemt over de aanbesteding. De raad dient daarom bij de inhoud leidend te zijn. De ambtelijke organisatie kan op een aantal manieren betrokken zijn bij de aanbesteding. Wat in ieder geval van belang is, is dat:
- vanuit inkoop het proces wordt begeleid, dit vanwege bijvoorbeeld de kennis van aanbestedingsregels;
- financiën en het college betrokken zijn bij de planning, bijvoorbeeld vanwege de planning van het jaarrekeningproces, het aanleveren van stukken, te plannen gesprekken van de accountant met de organisatie en dergelijke.

Beoordelingscommissie
De beoordelingscommissie is vrij van samenstelling. In het algemeen zijn er twee mogelijkheden:
- alleen raadsleden hebben een stem in de beoordelingscommissie. Collegeleden en/ of medewerkers uit de ambtelijke organisatie zijn dan vaak adviseurs van de leden van de beoordelingscommissie.
- naast raadsleden hebben ook collegeleden (bijvoorbeeld de wethouder middelen) en medewerkers uit de ambtelijke organisatie (bijvoorbeeld de concerncontroller) stemrecht in de beoordelingscommissie.

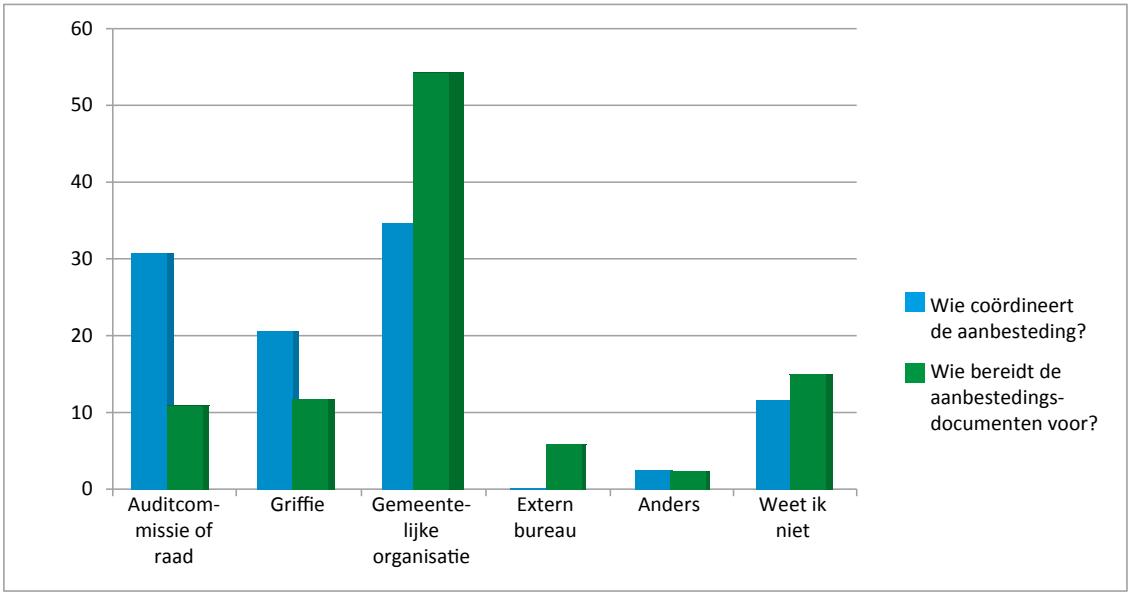
De beoordelingscommissie beoordeelt de inschrijvingen en weegt hierbij vooral de kwaliteitscriteria. Dit is een belangrijke stap in het aanbestedingsproces omdat dit bepaalt welke inschrijver de beste offerte heeft ingediend (zie ook paragraaf 4.4 over de beoordeling). De beoordelingscommissie zal aan de raad voorstellen om deze inschrijver als accountant te benoemen. De raad is verantwoordelijk voor de benoeming van de accountant. Het is belangrijk dat de raad of auditcommissie vooraf bepaalt welke rol niet-raadsleden hebben in de beoordelingscommissie:
- alleen een adviserende rol; of
- als niet raadsleden ook stemrecht hebben in welke mate de stemmen van niet-raadsleden dan meewegen.

Het ligt voor de hand dat de stemmen van raadsleden doorslaggevend zijn omdat de raad verantwoordelijk is voor de benoeming van de accountant is het wel voor de hand liggend.

Tip: laat naast leden van de auditcommissie ook ambtenaren en de wethouder deelnemen aan de aanbesteding. Maak daarbij wel de rollen helder: de niet-raadsleden zijn adviserend of ze beoordelen mee, maar zijn dan niet doorslaggevend. De raad is immers verantwoordelijk voor de benoeming.

De coördinatie van de aanbesteding en/of de aanbestedingsdocumenten kan vanuit de ambtelijke organisatie of vanuit de griffie worden verzorgd. In figuur 5 hebben we de antwoorden van raadsleden en griffiers op de vragen: wie coördineert de aanbesteding? en wie bereidt de aanbestedingsdocumenten voor? opgenomen. In figuur 5 is te zien dat de coördinatie en voorbereiding vaak bij de ambtelijke organisatie is belegd, maar ook vrij vaak niet.

Figuur 5 ondersteuning bij de aanbesteding (Percentage van respons)



Alleen of met andere overheden aanbesteden?

Alle gemeenten werken samen met andere gemeenten. Ook nemen alle gemeenten deel in gemeenschappelijke regelingen. Bij aanbesteden wordt het vaak als handig gezien samen aan te besteden, onder andere omdat de onderhandelingspositie dan beter kan zijn. Het is echter de vraag of dit bij de accountantscontrole ook zo is. Kenmerkend voor de accountantscontrole is dat de accountant de organisatie moet leren kennen om de bedrijfsvoering en administratie te kunnen beoordelen. Het is dus niet zo dat dit sneller gaat of eenvoudiger is als er meer partijen aan de aanbesteding meedoen. Wanneer een aantal gemeenten een shared service voor de bedrijfsvoering heeft, kan het wel efficiënter zijn om samen aan te besteden, waarbij ook de gemeenschappelijke regeling meedoet. Weeg daarom goed de voor- en nadelen af van met andere overheden aanbesteden.

Voordelen kunnen zijn:

- de gemeenten en/of gemeenschappelijke regeling werken zoveel samen, bijvoorbeeld wat betreft bedrijfsvoering, dat samen aanbesteden doelmatiger is. Anders gezegd de controles zijn zo met elkaar verweven dat er bij controles door verschillende kantoren zoveel moet worden afgestemd dat het handiger is de controles door één kantoor te laten doen.
- samen aanbesteden kan ook voordelen hebben in het aanbestedingsproces omdat kennis en ervaringen worden gedeeld.

Nadelen kunnen zijn:

- de aanbesteding is voor de accountantskantoren te complex, bijvoorbeeld omdat looptijden verschillen, de processen niet onderling zijn gestandaardiseerd of de planning & control cyclus van de inschrijvers te veel verschillen of juist teveel gelijk lopen waardoor het niet inplanbaar is. Ook vragen meer partijen meer capaciteit van een accountantskantoor. Dit is een probleem in een periode van een tekort aan accountants. Bij een complexe aanbesteding is er een kans op minder inschrijvers.
- met meerdere gemeenten en/of gemeenschappelijke regeling aanbesteden kan ook betekenen dat het proces voor de gemeenten complex(er) is, omdat stukken dan door alle raden moeten worden vastgesteld. Een deel van deze complexiteit kan worden tegengegaan door de basis samen aan te besteden en vervolgens per gemeente / gemeenschappelijke regeling maatwerk op te nemen.
- de verschillende partijen die aan de gezamenlijke aanbesteding meedoen de inschrijvingen verschillend beoordelen en een andere voorkeur hebben. Het is van belang om hierover vooraf goede afspraken te maken.
- belangen tussen samenwerkende partijen kunnen tegengesteld zijn. Hierdoor kan het soms wenselijk zijn dat de controles juist door verschillende accountants worden uitgevoerd.

Welke procedure? (Europees aanbesteden, open, gesloten, marktconsultatie)

Europees, open of gesloten aanbesteding

Bij een aanbestedingsbedrag boven de Europese aanbestedingsgrens (€ 209.000[9] ten tijde van het schrijven van deze handleiding) is er geen keuze hoe aan te besteden. Bij een aanbesteding onder dit bedrag zijn de eigen aanbestedingsregels van belang. In het algemeen kan worden gekozen voor gesloten of open aanbesteden. Beide hebben voor- en nadelen. Bij een open aanbesteding kunnen er aanbieders reageren waar de gemeente niet aan heeft gedacht. Een gesloten aanbesteding, waarvoor bijvoorbeeld drie aanbieders worden gevraagd, kan aanbieders een beter beeld geven van de mogelijkheden de opdracht te krijgen, waardoor de neiging tot daadwerkelijk inschrijven groter is. Bij zowel Europees als niet – Europees aanbesteden kan gebruik worden gemaakt van verschillende manieren van inkopen. Een voorbeeld van een manier van inkopen is 'Best Value Procurement' (BVP) of in het Nederlands: prestatie-inkoop.[10] In tekstkader 8 geven we kort aan wat BVP is.

Tekstkader 8 Best Value Procurement (BVP)

Het uitgangspunt van BVP is dat de inschrijvingen in de gunningsfase worden gewaardeerd volgens het principe dat de meeste waarde moet worden verkregen voor de laagste prijs. De kern van BVP is dat het principe om veel eisen te stellen aan de inschrijvende partij wordt losgelaten. De opdrachtgever schrijft veel minder standaarden en minimumeisen voor om de kwaliteit van de opdracht te garanderen. Bij de beoordelingsfase van de aanbesteding gaat het erom dat de opdrachtnemer laat zien:

- hoe hij de opdracht realiseert en invulling geeft aan de doelstellingen;
- welke opdrachtgeverrisico's hij ziet en hoe hij daarmee omgaat; aan de inschrijver wordt gevraagd de impact van deze risico's te minimaliseren, zonder deze risico's over te nemen.
- wat voor kansen hij ziet en hoe hij die benut;
- dat de sleutelfiguren het project goed doorgronden.

Vervolgens werkt de beoogde opdrachtnemer dat verder uit in een gedetailleerdere planning. Door deze manier van aanbesteden staat de expertise van de opdrachtnemer meer centraal, evenals het transparant maken van de behaalde resultaten van zowel opdrachtgever als opdrachtnemer.
Voor meer informatie zie bijvoorbeeld: https://www.pianoo.nl/praktijk-tools/methodieken/prestatie-in-koop-of-best-value-procurement of https://europadecentraal.nl/praktijkvraag/wat-houdt-best-value-procurement-bvp-conform-de-europese-aanbestedingsregels-in/

9 Dit bedrag is voor alle jaren van de aanbesteding, inclusief de opties voor verlenging, samen.
10 Gebaseerd op: https://europadecentraal.nl/praktijkvraag/wat-houdt-best-value-procurement-bvp-conform-de-europese-aanbestedingsregels-in/ download 11 maart 2017.

Welke aanbieders zijn er?

Een vraag die kan spelen is: zijn er wel voldoende aanbieders? In een brief aan de Tweede Kamer geeft de Minister van BZK[11] aan dat de grote accountantskantoren minder vaak inschrijven, of zich terugtrekken bij de controle van de jaarrekening van gemeenten. Daar staat tegenover dat er nieuwe toetreders zijn.[12]

Deze toetreders moeten voldoen aan de vereisten voor het mogen controleren van een jaarrekening bij gemeenten; ze moeten dus de juiste vergunning hebben (zie paragraaf 2.2). Verder is afgesproken dat de beroepsorganisatie voor accountants (NBA) en het ministerie van BZK ervoor zorgen dat de nieuwe toetreders toegang krijgen tot alle relevante informatie en bijeenkomsten.

Zittend accountant en nieuwe aanbesteders

De uitvoering van de accountantscontrole hangt samen met de kwaliteit van de bedrijfsvoering. Kort samengevat is een controle eenvoudig als de bedrijfsvoering aan bepaalde vereisten voldoet en de complexiteit beperkt is. Hoe minder de bedrijfsvoering aan de vereisten voldoet en/of hoe complexer hoe meer tijd de controle kost. Het beste inzicht in de organisatie en de beste inschatting van de tijd die de accountant moet besteden heeft de zittend accountant. Dit betekent dat bij een aanbesteding de zittend accountant in het voordeel is. Het is daarom van belang om de andere aanbesteders de mogelijkheid te geven de organisatie te verkennen door bijvoorbeeld interviews te geven. Dit betekent een tijdsinvestering van de aanbieders. Deze tijdsinvestering moet in verhouding staan tot de grootte van de opdracht.

Marktconsultatie bij complexe aanbestedingen

Bij een complexe aanbesteding is een marktconsultatie een optie.[13] Een marktconsultatie is een informatie-uitwisseling met mogelijke aanbesteders. De marktconsultatie wordt door de opdrachtgever georganiseerd. Het doel kan onder andere zijn om aan de hand van de opgedane informatie en inzichten de haalbaarheid en de randvoorwaarden van de opdracht vast te stellen. Welke criteria bij de opdrachtformulering te stellen? en welke beoordeling is passend? Een marktconsultatie kan ook breder zijn en als doel hebben het verkrijgen van inzicht in mogelijke oplossingen voor een probleem. Voor de aanbesteding van de accountantscontrole kan een marktconsulatie bijvoorbeeld een overweging zijn als het beeld van de kwaliteit van de financiële organisatie niet voldoende is. Dit beeld is belangrijk, omdat het gevolgen heeft voor de hoeveelheid werk die de accountant moet doen (zie verder paragraaf 4.3).

De marktconsultatie vraagt veel van de partijen. Het moet dus redelijk zijn om dit te vragen. Bij een intensieve marktconsultatie is een betaling voor de consultatie te overwegen.

Voor welke periode aanbesteden? (voor hoeveel jaar)

Er is geen wettelijke minimum of maximum periode voor het aanbesteden van de accountantscontrole. Het is mogelijk een contract voor onbepaalde tijd af te sluiten. De opzegtermijnen zijn dan een aandachtspunt. Meestal wordt door gemeenten niet gekozen voor aanbesteden voor onbepaalde tijd. Redenen zijn dat aanbestedingen leiden tot een nieuw beeld van de markt en de prijzen. Ook kan het goed zijn dat er zo nu en dan met een frisse blik naar de organisatie wordt gekeken.

Zoals in tekstkader 7 opgenomen, kost een eerste controlejaar extra tijd voor de accountant en de organisatie. Ieder jaar of om de twee jaar aanbesteden is daarom normaal gesproken voor geen van de partijen doelmatig. Een aanbestedingsperiode van drie jaar is in het algemeen het minimum. Ook kunnen er optiejaren worden opgenomen. De raad kan dan per optiejaar de beslissing nemen door te gaan met de zittend accountant of niet. Een aanbesteding voor vier jaar met twee optiejaren wordt vaak door beide partijen als redelijk gezien.

Bij een aanbesteding van meerdere jaren is het aan te bevelen dat het contract opgezegd kan worden vanuit beide zijden. Het kan immers zijn dat één of beide partijen niet tevreden is. Het

11 Brief van 6 februari 2017.

12 In het 'Eindrapport controlebevindingen gemeentelijke jaarstukken 2015 en lessen voor 2016' zijn de kantoren opgenomen die de jaarrekening 2015 hebben gecontroleerd. Behalve de drie grote kantoren en de twee gemeentelijke accountantsdiensten gaat het om negen kleine of middelgrote accountantskantoren. In het onderzoek van het financieele dagblad, waarin is gevraagd welke kantoren de jaarrekening 2015 en 2016 controleren, blijkt dat er voor de controle van 2016 sprake is van drie nieuwe toetreders ten opzichte van het hiervoor genoemde rapport.

13 Voor meer informatie zie: handreiking marktconsultatie; praten met de markt voorafgaand aan een aanbesteding, Piano, juni 2016.

afdwingen van het verder 'uitzitten' van het contract is dan veelal niet handig.
Tot slot, merken we op dat aanbesteden het beste kan met een auditcommissie met enige ervaring. Aanbesteden net na de verkiezingen met een auditcommissie met veel nieuwe leden is extra ingewikkeld, omdat de raadsleden dan vaak nog niet weten wat te verwachten van een accountant. Na één jaarcyclus is dat beeld duidelijker.

Tip: doe de aanbesteding met een auditcommissie met minimaal een jaar ervaring als auditcommissie.

Wanneer aanbesteden? (welke periode van het jaar)

Vanuit de gemeente bezien is het, het beste de aanbesteding uiterlijk begin van het jaar af te ronden. Dan kan de accountant verder worden betrokken bij de voorbereiding van de planning (zie het stappenschema in hoofdstuk 3, tekstkader 2). Dit is ook voor de accountant handig. Aanbesteden in de periode februari – juni is voor accountantskantoren niet handig, vanwege de controles die dan plaatsvinden. Dat betekent dat aanbesteden in die periode leidt tot minder inschrijvers.
In het algemeen is een handige planning:

- voor de zomer de aanbesteding voorbereiden
- voor of net na de zomervakantie de aanbesteding publiceren
- in december de aanbesteding afronden.

Zorg er daarbij voor dat de evaluatie (paragraaf 3.6) gekoppeld kan worden aan de aanbesteding.

4.3 Opdrachtformulering

Keuzemogelijkheden raad
Bij de opdrachtformulering zijn er zeven vragen waarbij de raad een keuze kan maken (zie tekstkader 6). Hieronder lichten we de vragen voor de raad toe.
We merken hier op dat het beantwoorden van de zeven vragen nog geen volledig beeld van de aanbesteding oplevert. Diverse technische aspecten en afspraken met de ambtelijke organisatie zijn bijvoorbeeld ook van belang.

De eerste twee vragen hangen nauw samen met vragen over de voorbereiding van de jaarlijkse controle die in paragraaf 3.2 zijn besproken. We gaan daarom kort in op deze vier vragen.
→ *Zie paragraaf 3.2 en 3.3 voor de voorbereiding van de jaarlijkse controle.*

Bij welke gesprekken wordt de accountant verwacht aanwezig te zijn?

In paragraaf 3.2 hebben we aangegeven dat circa vier bijeenkomsten van de (audit)commissie en/of de raad en de accountant voor de hand ligt. Afhankelijk van de werkwijze van de gemeente kan dat wat meer of minder zijn. Het is goed de verwachtingen hierover op te nemen. Vaak wordt bij een aanbesteding met name naar het uit te voeren werk gekeken, echter ook aanwezig zijn en de bijeenkomsten voorbereiden kost tijd. Een aandachtspunt hierbij is dat er ook gesprekken met de ambtelijke organisatie en het college nodig zijn. Ook dit dient mee te worden genomen bij de aanbesteding.

Heeft de raad extra wensen ten aanzien van de wettelijke vereisten?

In paragraaf 3.3 is aangegeven dat de raad extra vragen kan stellen. De raad kan vragen sommige onderdelen met meer diepgang te controleren en/of strenger te controleren. Als de raad al weet dat hij dit wil kan daar in de opdrachtbeschrijving rekening mee worden gehouden.

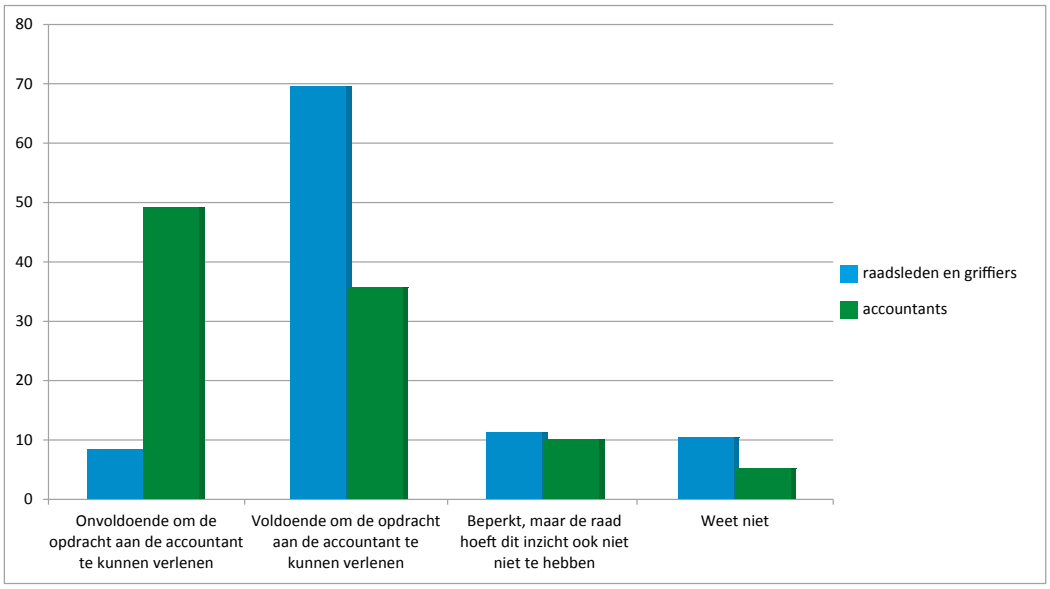
Hoe staat de organisatie ervoor?

Voor de accountantscontrole is de kwaliteit van de financiële organisatie van belang. Kort samengevat gaat het erom dat een goede financiële organisatie – waarin processen en gegevens eenvoudig te vinden zijn – en een goed werkende interne controle minder (accountants)tijd kost om te controleren dan een organisatie waar met moeite de informatie bij elkaar wordt gezocht en waar de interne controle nog in ontwikkeling is.[14] Veel organisaties zitten ergens tussen een organisatie die alles op orde heeft en een die dat niet heeft; sommige processen lopen goed, andere haperen. Dat maakt een inschatting van hoe de organisatie ervoor staat voor de accountantscontrole niet eenvoudiger.

Hoeveel inzicht is er?

Hoeveel inzicht heeft de raad gemiddeld in de kwaliteit van de financiële organisatie van de gemeente? Deze vraag hebben we zowel aan raadsleden en griffiers als aan accountants gesteld in de enquêtes. In figuur 6 hebben we de antwoorden weergegeven. De raadsleden en griffiers zijn relatief positief over het inzicht: 70% vindt het voldoende en maar een kleine 10% vindt het onvoldoende voor de opdrachtverlening aan de accountants. De accountants denken hier anders over: 36% vindt de kennis voldoende en 49% vindt de kennis onvoldoende voor de opdrachtverlening.

Figuur 6 Hoeveel inzicht heeft de raad gemiddeld in de kwaliteit van de financiële organisatie van de gemeente? (Percentage van respons)



Wat te doen bij (te) weinig inzicht?

Wat voor mogelijkheden heeft de raad om de opdracht te verlenen als er (te) weinig inzicht is in de kwaliteit van de financiële organisatie? In de eerste plaats kan de raad hierover natuurlijk in gesprek gaan met de ambtelijke organisatie. De organisatie weet bijvoorbeeld hoe de zittend accountant hiernaar kijkt. Dit is echter vaak niet voldoende, omdat de ambtelijke organisatie anders kijkt dan de accountant. Een ambtenaar kan tevreden zijn als hij alle betalingen op tijd rond heeft. Een accountant kijkt of de taken goed gescheiden zijn, de processen veilig, de controle voldoende en dergelijke.

Wat kan de raad dan nog meer doen? In het algemeen zijn er twee mogelijke manieren om hiermee om te gaan zijn:

- in de aanbesteding twee prijzen vragen: één voor als de kwaliteit laag is en één voor als deze hoog is.

14 Accountants volgen een richtlijn (NV COS 610) voor de mate waarin ze gebruik kunnen maken van de werkzaamheden van interne auditors. Mogen ze veel gebruikmaken dan helpt dat bij de accountantscontrole, mogen ze geen gebruikmaken van de interne controle dat moeten ze alles zelf doen en is het dus arbeidsintensiever voor de accountant.

- bij complexe aanbestedingen een marktconsultatie vragen om meer inzicht te krijgen.

Daarnaast is het maken van goede afspraken over de kosten en meerwerk van belang (zie hieronder).

Zijn er nieuwe ontwikkelingen waarvan het van belang is ze nu al mee te nemen?

De accountant gaat uit van de huidige wet- en regelgeving. Daarnaast is het belangrijk aandacht te hebben voor wet- en regelgeving voor gemeenten én voor de accountant die eraan zit te komen en welke gevolgen deze wet- en regelgeving heeft voor de controle. De betekenis van wet- en regelgeving waarvan bekend is dat die eraan komt, maar waarvan bijvoorbeeld de invulling nog niet helder is, kan alleen globaal worden aangegeven. Het is van belang om duidelijk af te bakenen welke wet- en regelgeving wel en welke niet in de offerte, en dus prijsberekening, is meegenomen. Dit kan scherp worden afgebakend door expliciet te vermelden dat inschrijvers de offerte moeten baseren op de wet- en regelgeving, waarvan op de datum van publicatie van de offerte-aanvraag al bekend is dat die geldig is voor het te controleren boekjaar.

Welke afspraken over de kosten voor meerwerk kunnen worden gemaakt?

Er is onderscheid tussen aanpassing van de aanneemsom (het bedrag van de opdracht) en het meerwerk.

Jaarlijkse opdrachtverstrekking

Bij contracten met een looptijd van langer dan één jaar kunnen er diverse redenen zijn tot aanpassing van de aanneemsom, bijvoorbeeld:

- Veranderingen in wet- en regelgeving kunnen een rol spelen.
- Gemeenten staan niet stil. Veranderingen in processen, manier van werken, samenwerken met andere gemeenten en dergelijke komen vaak voor en hebben mogelijk gevolgen voor de controle.

Bij de jaarlijkse opdrachtverstrekking dient hierover expliciet gesproken te worden en dient er overeenstemming te zijn over de prijs voor de controle van het nieuw te controleren jaar.

Meerwerk

Tijdens de uitvoering van een controle kan er sprake zijn van meerwerk. De redenen hiervoor zijn bijvoorbeeld de volgende.

- De raad kan extra vragen stellen of de procedure zo veranderen dat dit meer of minder werk is voor de accountant.
- In het eerste controlejaar weet de accountant pas na de interimcontrole hoe de gemeente er echt voor staat wat betreft bedrijfsvoeringsprocessen en de interne controle en dergelijke. Hij weet dan pas hoe hij zijn controle kan inrichten (gegevensgericht of procesgericht). Zie ook onder het kopje 'hoe staat de organisatie ervoor?'
- Ook na het eerste jaar kunnen er redenen zijn, die tot extra werken leiden, zoals het niet tijdig beschikbaarheid hebben van de jaarrekening, de kwaliteit van de balansdossiers, niet gerealiseerde uitgangspunten ten aanzien van de werking of inrichting van de administratieve organisatie of ICT.

Procesafspraken meerwerk

Bij meerwerk is het van belang om goede procesafspraken te hebben met de accountant over het vooraf melden en overeenstemming krijgen over het uit te voeren meerwerk en de prijs daarvan, zodat er achteraf geen verrassingen zijn. Van belang is dat de accountant aangeeft dat er extra werk gedaan moet worden en waarom. Ook als het niet mogelijk is aan te geven hoeveel extra tijd het gaat kosten. Het opnemen van een bepaling met procesafspraken voor meerwerk in de aanbesteding kan discussies achteraf over meerwerk voorkomen.
Van de kant van de gemeente is het van belang dat het vooraf helder is wie de contactpersoon (de budgethouder) voor de accountant is. Dat kan belegd zijn bij de auditcommissie (bijvoorbeeld de voorzitter), bij de concerncontroller of bij beide samen. Dit hangt ook samen met hoe bijvoorbeeld het budgethouderschap is geregeld (zie in paragraaf 5.2.2).

Bespreken meerwerk

Extra wensen en vragen van de raad, worden veelal voorafgaand aan de controle besproken in de auditcommissie. Het ligt voor de hand om dan ook vooraf heldere afspraken te maken over de prijs. De redenen voor meerwerk tijdens de uitvoering van een controle liggen vaak bij de ambtelijke organisatie. Het ligt daarom voor de hand dat de accountant en de organisatie – vaak de controller – dit bespreken. Dit omdat er soms ook nog een keuze is dat de organisatie zelf extra werkzaamheden uitvoert en zo het extra werk door de accountant te beperken. Dit is de reden dat in sommige gemeenten het budgethouderschap is gesplitst. De auditcommissie is de budgethouder van de controle-opdracht en extra vragen van de raad. De organisatie is de budgethouder voor het meerwerk tijdens de uitvoering van een controle.
Als heldere (proces)afspraken over meerwerk en/of een prijsstijging van de opdracht ontbreken dan kan dat achteraf veel discussie opleveren. Daarom is het belangrijk dat de besprekingen over de prijs transparant zijn voor alle betrokkenen: dat is de accountant, de contactpersoon vanuit de auditcommissie en een vertegenwoordiger vanuit de ambtelijke organisatie (de controller).

Tip: zorg dat meerwerk wordt besproken in de driehoek accountant, contactpersoon raad / auditcommissie en de controller.

Klachtenprocedures

Mocht het gesprek over het meerwerk niet goed verlopen of kunnen vragen rond de declaratie niet worden opgelost dan resteert als laatste optie een klachten- of geschillenprocedure. Meer informatie hierover is te vinden op de website van de NBA: www.nba.nl .

Welke algemene voorwaarden zijn wel en niet van toepassing?

In de algemene voorwaarden van de gemeenten kunnen bepalingen staan die voor een accountantscontrole minder op zijn plaats zijn, omdat accountants moeten voldoen aan wettelijke voorschriften, zoals de Accountantswet. Het gaat dan vooral om bepalingen rond geheimhouding, aansprakelijkheid en eigendomsrecht. De oplossing is dan met elkaar in gesprek gaan over deze bepalingen en ze aanpassen als het voor beide partijen redelijk is.

Hoe om te gaan met lokale wensen van het inkoopbeleid rond social return/duurzaamheid/ lokale betrokkenheid

Ook kan het voor accountants lastig zijn te voldoen aan sommige lokale wensen rond met name social return en lokale betrokkenheid. Een accountant moet immers aan bepaalde eisen voldoen (zie paragraaf 2.2.). De aanbeveling hier is om samen te kijken naar een passende invulling. Dat kan ook na de aanbesteding, maar het is dat dan wel goed bij de aanbesteding af te spreken.

4.4 Beoordeling offertes

Keuzemogelijkheden raad

Bij de beoordeling van de offertes zijn er vier vragen waarbij de raad een keuze kan maken (zie tekstkader 6). Hieronder lichten we deze vragen toe. De beoordeling wordt gedaan door een beoordelingscommissie. De beoordelingscommissie hebben we in paragraaf 4.2 onder het kopje 'Wie is er binnen de gemeente betrokken' opgenomen, omdat de beoordelingscommissie vanaf het begin van de aanbesteding is betrokken.

Welke criteria zijn belangrijk?

Er zijn diverse criteria die van belang kunnen zijn bij de beoordeling. Het gaat dan in ieder geval altijd om kwaliteit en prijs. Daarnaast kan ook kennis van gemeenten als criterium worden opgenomen en/of communicatie. Het bepalen van de criteria gaat het beste door eerst de opdrachtformulering rond te maken. Als iedereen zich daarin kan vinden kan deze worden

langsgelopen waarna per onderdeel wordt gekeken of het meegenomen wordt met de criteria; of het bijvoorbeeld een onderdeel is van kwaliteit. Bij alle criteria is het van belang ze zo objectief mogelijk te maken.

Hoe de criteria wegen?

Er zijn verschillende manieren om criteria te wegen. Een methode is 100 punten te geven en deze te verdelen over de criteria.
De weging van het prijscriteria is van extra belang. In het algemeen geldt dat de prijs niet dusdanig zwaar moet wegen dat de laagste bieder per definitie de opdracht heeft. Dat zou immers betekenen dat de andere criteria niet meewegen. Accountants geven aan dat als de prijs 30% of meer meeweegt ze om die reden overwegen niet in te schrijven.
Behalve de weging van de verschillende criteria is het ook van belang hoe de punten per criterium worden berekend. Als bijvoorbeeld de laagste aanbieder alle of bijna alle punten krijgt bij het prijscriterium (stel 30 van de 100 punten) en de aanbieders met hogere prijzen vervolgens weinig of geen punten krijgen dan betekent dit nog steeds dat de laagste aanbieder veel meer kans heeft dan de hogere aanbieders.[15] Het is dus belangrijk de weging en toekenning van punten zo te doen dat er ook de aanbieder uitkomt die de gemeente inhoudelijk wil.
Om te voorkomen dat de laagste aanbieder wint maar de prijs ongeloofwaardig laag is, kan er een minimumprijs worden opgenomen. Ook is het mogelijk een criterium op te nemen dat de prijs geloofwaardig moet zijn.

Worden de offertes gepresenteerd?

De relatie met de accountant - begrijpen accountant en (audit)commissie/raad elkaar? Spreken ze dezelfde taal? – is van belang. Dat is niet goed van papier af te lezen. Daarnaast roepen offertes (en offerteaanvragen) altijd vragen op. Het is daarom zinvol de inschrijvers de offerte te laten presenteren na indiening. Deze presentatie en beantwoording van vragen kan ook meewegen bij de beoordeling. In de praktijk heeft dit zijn toegevoegde waarde laten zien.

Tip: laat de offertes presenteren. Denk daarbij aan een casus, waarbij bijvoorbeeld de natuurlijke adviesfuncties een rol speelt. Vraag tevens om in te gaan op de advisering van de raad versus het college.

Hoe het beoordelingsproces in te richten?

Hoe richt je het proces van beoordelen op een goede wijze in? In de eerste plaats is het nuttig de wijze van beoordelen te bespreken of hier even mee te oefenen. In de praktijk blijkt namelijk dat veel mensen de neiging hebben telkens een 6 of 7 te scoren. Als iedereen dit doet kan dit alsnog betekenen dat bijvoorbeeld de prijs doorslaggevend wordt.
In de tweede plaats is het nuttig om de procedure te bespreken. Een optie bij de procedure is bijvoorbeeld om de offertes eerst te beoordelen zonder dat de prijzen zichtbaar zijn. De focus blijft dan op de kwaliteit. Vervolgens kunnen de offertes worden gepresenteerd. Tot slot volgt de eindbeoordeling, waarbij de prijzen ook worden meegewogen. Uiteraard is het ook mogelijk de prijs meteen vanaf het begin mee in de overwegingen te betrekken. Een alternatief is het proces van Best Value Procurement, zie daarvoor tekstkader 8.

4.5 Opdrachtverstrekking

Keuzemogelijkheden raad
Na de beoordeling zijn er twee mogelijkheden. De opdracht wordt verstrekt of er wordt geconcludeerd dat geen van de inschrijvers een aanbod heeft gedaan dat voldoet aan de criteria.

15 Hier zijn berekeningsmethode voor zoals: score is 100-((aangeboden prijs -meest gunstige prijs)/meest gunstige prijs)*100.

Hieronder gaan we op deze twee mogelijkheden verder in.

Is er een aanbieder waarmee een overeenkomst kan worden gesloten?

Als er na de beoordeling van de offertes een aanbieder is die de raad wil aanstellen dan kan de overeenkomst worden gesloten. Volledigheidshalve merken we hier op dat dat een besluit is van de raad; dit besluit kan niet door bijvoorbeeld de auditcommissie worden genomen. De stukken worden dan door de raad en de accountant getekend. Daarna is de volgende stap een proces af te spreken (zie verder paragraaf 3.2).

Heeft er geen aanbieder ingeschreven of zijn de inschrijvingen van onvoldoende kwaliteit?

Wat te doen als er geen aanbieder heeft ingeschreven of als de inschrijvingen niet voldoen aan de criteria? Er zijn dan twee opties:

- *opnieuw aanbesteden* Het is dan wel goed na te gaan waarom niemand heeft ingeschreven. Loop bijvoorbeeld de punten in tekstkader 7 na. Het is ook een mogelijkheid kantoren op te bellen en te vragen waarom ze niet hebben ingeschreven.
- *onderhands aanbesteden,* dat wil zeggen het gericht uitnodigen van kantoren om aan te besteden. Of dit mogelijk is, is afhankelijk van het aanbestedingsbedrag. Bij een Europese aanbesteding kan niet onderhands worden aanbesteed.

Daarnaast is het mogelijk andere gemeenten te vragen naar hun ervaringen of contact op te nemen met de VNG en/of het Ministerie van BZK[16] voor advies.

16 Voor de controle van de jaarrekening 2016 konden vier gemeenten in eerste instantie geen accountant vinden. De Minister van BZK heeft deze gemeenten uitstel gegeven van het vaststellen van de jaarstukken tot 30 september. Hierdoor had een accountantskantoor alsnog ruimte de jaarrekeningcontrole bij deze gemeenten te verrichten (brief van de Minister van BZK van 6 februari 2017 aan de Tweede Kamer).

5. Werkwijze gemeenteraad en ondersteuning

In dit hoofdstuk gaan we in op de organisatie en werkwijze van de raad wat betreft de accountantscontrole. We gaan in paragraaf 5.1 in op de vraag wel of geen auditcommissie en vervolgens op de aandachtspunten bij een auditcommissie. In paragraaf 5.2 staan we stil bij mogelijkheden voor ondersteuning van de raad. Het gaat dan vooral om financiële kennis en om het budgethouderschap.

Ook in deze paragraaf staan de keuzenmogelijkheden van de raad voorop. Die zijn in dit hoofdstuk relatief ruim. Hoe de raad zich organiseert, welke commissies er zijn is aan de raad. Hetzelfde geldt voor de wijze waarop de raad zich kan laten ondersteunen.

5.1 Werkwijze gemeenteraad

5.1.1 Wel of geen auditcommissie?

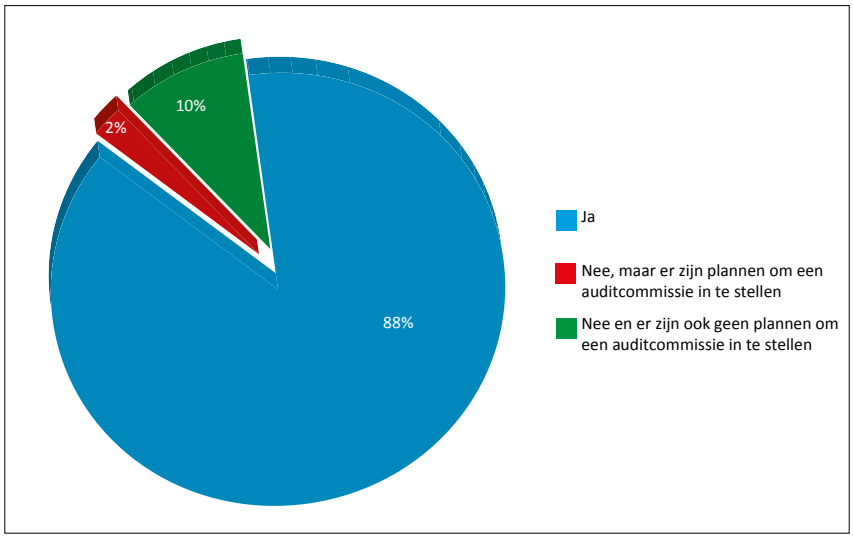
Hoe organiseert de raad de accountantscontrole?
De raad is verantwoordelijk voor het aanstellen van de accountant en voor het vaststellen van de jaarstukken. Maar hoe organiseren gemeenten het proces van de accountantscontrole? Doen ze dat via een auditcommissie of niet?

Wat is een auditcommissie?
Er is geen algemene definitie van de auditcommissie, zo is het geen term in de regelgeving. Het komt erop neer dat de auditcommissie een raadscommissie is die minimaal als taak heeft de accountantscontrole te regelen vanuit de raad. Dus een commissie die de benoeming van de accountant voorbereidt, de gesprekken met de accountant voert en de stukken van de accountant bespreekt. Vervolgens adviseert de commissie de raad over de diverse punten. Het is de raad die de uiteindelijke besluiten moet nemen. De auditcommissie kan daarnaast nog diverse andere taken hebben, zie daarvoor paragraaf 5.1.2.
Ook zijn er commissies met andere namen die de rol van de auditcommissie kunnen hebben. Voorbeelden zijn: de commissie voor de rekening, de financiële commissie of de commissie planning & control. We gebruiken hier verder alleen de term auditcommissie.

Hoeveel gemeenten hebben een auditcommissie?
Uit de enquête gehouden onder raadsleden en griffiers (zie figuur 7) blijkt dat 88% een auditcommissie heeft en 2% overweegt er een in te stellen.
10% geeft aan dat ze geen auditcommissie hebben. Hiervan geeft 1/3 aan de taak in een andere commissie te hebben belegd, bijvoorbeeld de rekenkamercommissie, de commissie organisatie of de commissie planning & control. 1/3 geeft aan dat ze geen auditcommissie hebben omdat ze het

een taak van de gehele raad vinden. Hierbij speelt soms ook de omvang van de gemeenteraad een rol. Als de raad bijvoorbeeld uit 15 leden of minder bestaat wordt er vaker gekozen voor het niet instellen van een auditcommissie. De overige 1/3 weet niet waarom er geen auditcommissie is.
Van degenen die geen auditcommissie hebben vindt 28% dat overigens een gemis. Degenen die het wel een gemis vinden geven aan dat het vooral zo is bij de aanbesteding.
Kort samengevat heeft een overgroot deel van de gemeenten de taken rond de accountantscontrole belegd in een raadscommissie – soms wel en soms niet -auditcommissie genoemd.

Figuur 7 is in uw gemeente een auditcommissie ingesteld? (Percentage van respons)



Wat zijn de ervaringen met de auditcommissie?

Hoe tevreden zijn de invullers van de enquête voor raadsleden en griffiers met de auditcommissie? 77% is tevreden. Van de invullers die zelf lid zijn van de auditcommissie is 85% tevreden en van degenen die niet zelf lid zijn is 71% tevreden.
Als we kijken naar de tevredenheid over de frequentie en inhoud van de terugkoppeling en de invulling van de adviesrol van de auditcommissie, dan geeft dit een vergelijkbaar beeld. Dat wil zeggen een kleine 80% vindt deze drie onderdelen voldoende of goed ingevuld en een kleine 20% vindt deze onderdelen onvoldoende of matig ingevuld (de overige invullers hebben het antwoord 'geen mening' gegeven). Ook de accountants is gevraagd of ze tevreden zijn met de auditcommissie. 41% is tevreden, 52% is soms wel en soms niet tevreden en 7% is niet tevreden.

Wat zijn punten van tevredenheid?

De tevredenheid over de auditcommissie is groot. Wat zijn punten waarover tevredenheid is?

- Raadsleden met voldoende kennis van financiële zaken zijn vertegenwoordigd, waardoor er inhoudelijke diepgang is.
- De punten die de raad belangrijk vindt voor het financieel beheer worden besproken en uitgelegd. Hierdoor kunnen discussies over de controle en jaarrekening in de raad zich beperken tot wat politiek belangrijk is.
- De auditcommissie zorgt ervoor dat de stukken die naar de raad gaan begrijpelijker zijn, omdat ze goed zijn doorgesproken met de accountant en ambtenaren.
- De besprekingen leveren verbeteringen op voor de planning & control-cyclus.
- De commissie levert voorwerk bij het afstemmen van diverse onderwerpen, zoals tussen de rekenkameronderzoeken en accountantscontrole.
- De commissie werkt goed bij de aanbesteding van de accountantscontrole.

Wat zijn punten van ontevredenheid?

Ook al is de tevredenheid over de auditcommissie groot, toch is een kleine 20% van de raadsleden en griffiers niet tevreden. Wat zijn daar de redenen voor? De meest genoemde antwoorden in de enquête zijn:

- te weinig kennis bij de leden van de auditcommissie om de rol inhoudelijk te vervullen;
- te weinig kennis bij de leden van de auditcommissie om het gesprek met de accountant te

kunnen aangaan, vooral als deze 'dominant' is en/of de relatie niet goed is;
- te veel sturing van ambtenaren en/of de wethouder;
- onduidelijke rolinvulling van de auditcommissie; het is niet duidelijk wat de taken en bevoegdheden zijn;
- te weinig terugkoppeling aan de raad/ te grote afstand tot de raad/ de raad bemoeit zich er te weinig mee;
- te politiek; niet in overeenstemming met het doel.

De redenen genoemd door accountants die niet tevreden zijn met de auditcommissie komen hier overigens mee overeen. Het accent ligt dan op te weinig financiële kennis bij de leden van de auditcommissie en een politieke (in plaats van vaktechnische) invulling van de rol door de leden van de commissie.

Tips. We concluderen op basis van de enquête dat de ervaringen met een auditcommissie, of een vergelijkbare commissie positief zijn. Daarbij zijn wel aandachtspunten, waaruit tips volgen. De tips hebben we in tekstkader 9 opgenomen.

Tekstkader 9 tips voor versterking van de auditcommissie

- Zorg voor een introductiecursus/workshop of andere vormen van uitleg voor leden van de auditcommissie; ook als er gedurende de raadsperiode iemand nieuw toetreedt.
- Koppel andere planning & control onderwerpen aan de auditcommissie, zodat de commissie voor afstemming kan zorgen.
- Het kan nuttig zijn als ambtenaren en/of collegeleden deelnemen aan de auditcommissie. Belangrijk daarbij is dat ze de rol van adviseur hebben en niet worden gezien als een lid van de commissie. Zorg er ook voor dat er af en toe, bijvoorbeeld één keer per jaar, door alleen raadsleden (en leden van de griffie) en de accountant op een informele manier wordt overlegd (zie ook paragraaf 3.2 en de daar gegeven tip).
- Zorg ervoor 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. Een manier om dit te bewaken is een voorzitter te zoeken die hiervoor zorg kan dragen.
- Blijf weg van beleid, zoals het opstellen van inhoudelijke indicatoren per programma. Laat dat over aan de programmawoordvoerders.

5.1.2 Aandachtspunten bij een auditcommissie

In tekstkader 9 hebben we enkele tips opgenomen voor versterking van de auditcommissie. Daarnaast moeten er ook diverse praktische zaken worden geregeld bij een auditcommissie: hoe is de commissie samengesteld? Wat zijn de taken? Hoe verloopt de communicatie met de raad? Waar is de commissie formeel geregeld? Hieronder gaan we daar kort op in.

Samenstelling

In het algemeen zien we twee manieren om de samenstelling van de auditcommissie te bepalen. De eerste manier houdt in dat iedere fractie één fractielid kan aanwijzen om deel te nemen. De andere manier is dat wordt bepaald wat het maximum aantal leden is (bijvoorbeeld 5). De raad bepaalt dan welke leden. Van belang bij het bepalen van de leden is dat er, zover mogelijk, raadsleden met financiële en organisatorische kennis en affiniteit deelnemen aan de auditcommissie. Daarnaast is het van belang dat zowel coalitie- als oppositiepartijen deelnemen aan de auditcommissie. Zoals in tekstkader 9 aangegeven is het van belang dat de voorzitter ervoor kan zorgen dat de auditcommissie als een vaktechnische commissie kan werken. De auditcommissie is geen politieke commissie. Een van de tips die we in hoofdstuk 4 hebben gegeven is daarom om ook informeel te overleggen, in plaats van openbaar en/of het overleg op internet te zetten. Bij openbaar overleggen en/of overleg op internet zetten zal het overleg sneller politiek worden.

Adviseurs

Vaak nemen ook medewerkers van de griffie, ambtenaren en/of de wethouder financiën deel aan de

commissie als adviseur van de commissie. Soms nemen ook burgerleden deel.
We verwijzen hier naar tekstkader 9 wat betreft de adviesrol van ambtenaren en/of collegeleden.

Taken
De onderwerpen die minimaal aan bod komen in de auditcommissie zijn de aanbesteding, de planning, de inhoud van de controle, de controleverklaring en het verslag van bevindingen. Het gaat dus om de belangrijkste momenten.
Daarnaast kan bijvoorbeeld ook de managementletter worden besproken. Dit hangt er ook vanaf of de raad(scommissie) dit als een onderwerp voor de raad ziet; de managementletter gaat over de bedrijfsvoering (zie paragraaf 3.4).
Er zijn ook auditcommissies die zich richten op de interne controle. Onder de interne controle kunnen bijvoorbeeld ook de bevindingen van de Ombudsman vallen, evenals de klachten die binnen komen en de klachtafhandeling.
Tot slot, kan het een van de taken van de auditcommissie zijn om de andere onderzoeken en ontwikkelingen rond planning & control te koppelen (zie tekstkader 9). Het gaat dan bijvoorbeeld om de onderzoeken van de rekenkamer(commissie) en de zogenaamde 213a onderzoeken. Ook de voordracht (sollicitatieprocedure) van de leden van de rekenkamer(commissie) en de voorbereiding van aanpassingen van bijvoorbeeld de financiële verordening, het risicobeleid en de nota reserves en voorzieningen kan door de auditcommissie worden gedaan.

Communicatie
De communicatie tussen de auditcommissie en de raad is van belang. Vaak koppelt het fractielid dat deelneemt aan de auditcommissie terug aan de fractie. Dat is echter niet voldoende. Een terugkoppeling en/of advies van de auditcommissie aan de raad is van belang. Het is goed daarover afspraken te maken. Tot slot, merken we op dat het voor de betrokkenheid van de raad en de invulling van de verantwoordelijkheid van de raad van belang is dat de raad ook over de controleverklaring praat; waarbij bij voorkeur de accountant aanwezig is (zie ook paragraaf 3.2).

Waar de auditcommissie te regelen?
De regels rond de auditcommissie kunnen worden vastgelegd in een verordening. Dat kan in de 212-verordening, maar ook in een afzonderlijke verordening (de verordening op de auditcommissie). Een alternatief is de auditcommissie te regelen in een raadsbesluit en dan bijvoorbeeld in een huishoudelijk reglement de nadere uitwerking te regelen. Een voordeel hiervan is dat dit flexibeler is dan een verordening.[17]

5.2 Hoe kan de raad worden ondersteund?

Ondersteuning
De raad kan ondersteuning nodig hebben voor de benodigde financiële kennis en daarnaast voor praktische zaken, met name het budgethouderschap. We gaan daar in deze paragraaf verder op in. Ook bij de aanbesteding kan de raad ondersteuning nodig hebben, bij de inkoopprocedures en bij de planning. In hoofdstuk 4 zijn we daar op ingegaan (zie paragraaf 4.2).

5.2.1 Financiële kennis

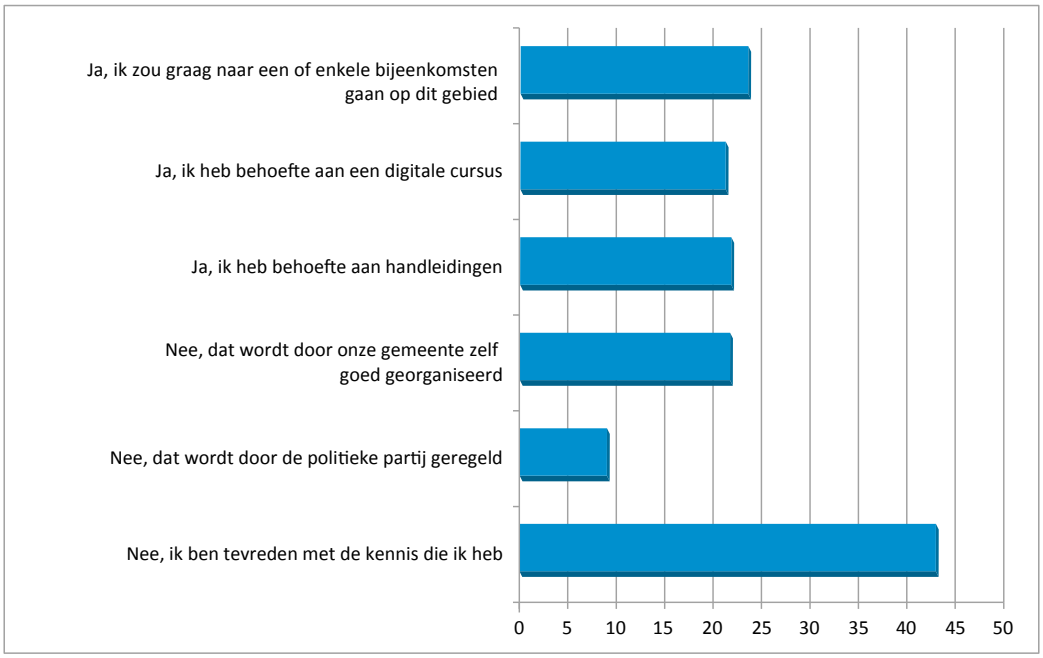
Aanwezigheid financiële kennis
Zoals in paragraaf 2.3 aangegeven vindt 20% van de raadsleden en griffiers die de enquête hebben ingevuld de financiële kennis bij de raad voor het uitvoeren van de controlerende functie goed, 50% vindt het voldoende, 26% matig en 5% onvoldoende. Enerzijds is dit een vrij positief beeld, anderzijds is er bij circa 30% nog ruimte voor verbetering. De accountants zijn kritischer over de financiële kennis van de raadsleden (14% voldoende, 56% matig en 31% onvoldoende).

17 Deloitte, Auditcommissie: De ogen en oren van de gemeenteraad, 2008.

Vergroten financiële kennis

In de enquête is gevraagd of de invullers zelf behoefte hebben aan extra ondersteuning bij het vergroten van de eigen financiële kennis. In figuur 8 hebben we het antwoord op deze vraag opgenomen. Hieruit blijkt dat ten minste ruim 20% behoefte heeft aan ondersteuning. Dit geldt zowel voor griffieleden als voor raadsleden. De antwoorden van de beide groep invullers verschillen niet heel veel. Dit uitgezonderd de mogelijkheid tot het opdoen van kennis via de politieke partij; die mogelijkheid is er alleen voor raadsleden.

Figuur 8 behoefte aan extra ondersteuning voor het vergroten van de eigen financiële kennis (Meerdere antwoorden mogelijk. Percentage van respons.)



Ondersteuning financiële kennis bij griffie of organisatie

De griffie ondersteunt de raad. Binnen de griffie kan financiële deskundigheid aanwezig zijn. Dit is onder andere afhankelijk van de omvang van de griffie. 28% van de invullers van de enquête vindt dat de raad moet kunnen terugvallen op de griffie voor financiële kennis. Bij de griffieleden is dat 37% (zie hiervoor figuur 1 op pagina 16).
Daarnaast kunnen raadsleden vaak ook terugvallen op financieel specialisten binnen de organisatie. 68% van de invullers van de enquête vindt dat dit moet kunnen. Bij de griffieleden is dat 80%.
Ook is in de enquête gevraagd aan raadsleden en griffiers op wie de auditcommissie of de gemeenteraad steunt. De antwoorden op deze vraag zijn in tabel 2 opgenomen.

Tabel 2 Op wie steunt de auditcommissie of de gemeenteraad bij de volgende onderwerpen? (Meerdere antwoorden mogelijk. Percentage van respons.)

Mogelijke antwoorden	Niemand	Griffie	Gemeen-telijke organisa-tie	College	Anderen	Weet ik niet
Uitnodigen accountant voor overleg	1	67	31	12	2	13
Vragen stellen aan de accountant	11	50	38	16	7	14
Het bepalen van speerpunten	13	33	37	28	12	18
Planning behandeling jaarrekening	1	57	49	32	4	12
Behandelen eventuele meerwerknota's	4	35	44	24	4	27

Ondersteuning auditcommissie

Het is mogelijk dat er in een raad of in een (grotere)fractie geen of beperkt financiële kennis aanwezig is. Raadsleden kunnen zich dan laten adviseren door de griffie of ambtelijke organisatie. Het is ook mogelijk kennis van buiten te halen door kennis in te huren, bijvoorbeeld een financieel adviseur die de rol als sparring partner vervult voor de commissie. Ook kan er worden gekeken of er burgers of burgerleden zijn die financiële kennis hebben en de auditcommissie kunnen adviseren.

Tip: denk bij weinig financiële kennis in de raad of fractie ook aan externe ondersteuning van de raad.

5.2.2 Budgethouderschap

Budgethouderschap

De budgethouder beheert het budget; dat is het bedrag van de accountantscontrole. Bij de overeenkomst is een budget bepaald voor het eerste controlejaar. Vervolgens bevestigen de raad en de accountant jaarlijks hun afspraken in een brief met de jaarlijkse opdrachtverstrekking. Deze brief is gebaseerd op de overeenkomst. Ook wordt er dan rekening gehouden met de actuele wijzigingen op de uitgangspunten, bijvoorbeeld ontwikkelingen in de organisatie en nieuwe wet- en regelgeving (zie ook paragraaf 4.3 onder het kopje 'Welke afspraken over de kosten voor meerwerk kunnen worden gemaakt'). Akkoord gaan met deze brief is een taak van de budgethouder. Daarnaast loopt ook het meerwerk via de budgethouder.

Wie is de budgethouder?

In de enquête is ook gevraagd wie het budgethouderschap heeft van de accountantscontrole. 54% van de invullers van de enquête voor raadsleden en griffiers geeft aan dat de raad of de griffie het budgethouderschap heeft. 28% geeft aan dat de ambtelijke organisatie het budgethouderschap heeft. 18% weet niet wie het budgethouderschap heeft.
Sommige raden hebben het budgethouderschap gesplitst. De raad heeft het budgethouderschap voor het bedrag van de controle-opdracht; inclusief de eventuele extra vragen van de raad bij de controle. Voor eventuele andere kosten, voor bijvoorbeeld meerwerk, heeft vervolgens de organisatie het budgethouderschap.

Complexiteit budgethouderschap

Het budgethouderschap is bij de accountantscontrole vaak complex. Dit omdat het een vrij grote aanbesteding (over meerdere jaren) betreft van specialistisch werk. Het inschatten van een redelijke prijs is voor de raad ingewikkeld, maar ook voor de accountant (zie paragraaf 4.3). Daarnaast kunnen er veranderingen optreden, waarmee geen rekening is gehouden. Dit kan worden veroorzaakt door de gemeente (verandering van processen) of door het rijk (verandering wet- en regelgeving). Ook kan de raad extra vragen stellen, waardoor een aanvullende opdracht ontstaan. De complexiteit en de omvang vragen steeds meer om professioneel contractmanagement. Betrokkenheid van de organisatie – van de afdeling inkoop – is dan ook wenselijk.

Transparantie

Bij het budgethouderschap speelt ook de vraag: hoe om te gaan met meerwerk? een rol. In de eerste plaats is het van belang transparant om te gaan met de kosten voor meerwerk en daarover in gesprek te gaan. In de tweede plaats is het van belang om iemand binnen de raad(scommissie) of iemand van de griffie aan te wijzen die over het budget gaat vanuit de raad. Dit in combinatie met een contactpersoon binnen de organisatie. De reden hiervoor is dat ongeacht waar het budgethouderschap precies is belegd het van belang is dat de raad(scommissie) en de organisatie zich samen over budgetvragen buigen. De redenen voor hogere kosten kunnen immers met de organisatie en/of met vragen van de raad te maken hebben. Daarnaast is het zowel voor de organisatie als raad van belang dat het budget transparant is. Ten slotte, zit er in de organisatie vaak meer kennis en ervaring met aanbestedingen en de kosten ervan dan in de raad. Dat laat onverlet dat de raad de opdrachtgever is. Zorg er vervolgens voor dat beide contactpersonen samen met de accountant praten. Zie verder paragraaf 4.3.

Bijlagen

Bijlage A) Snel problemen oplossen

1) Te weinig raadsleleden hebben financiële kennis. Wat kunnen we doen?

Hiervoor zijn een paar opties:

- een aantal raadsleden volgen cursussen (bijvoorbeeld van de politieke partij, de VNG, de eigen gemeente of een externe organisatie) en maken zich alsnog de kennis eigen;
- de raad zoekt ondersteuning bij de griffie en/of de ambtelijke organisatie;
- de raad laat zich ondersteunen door een externe adviseur.

2) Waar vind ik meer informatie over de jaarrekening, de accountantsverklaring of andere financiële onderwerpen?

- Er is geen website die zich specifiek richt op het uitleggen van financiële onderwerpen voor raadsleden. Er zijn enkele websites met informatie over financiële onderwerpen:
- Op de website van de VNG staat informatie over de gemeentefinanciën. Er staat onder andere uitleg over de begroting voor raadsleden: https://vng.nl/onderwerpenindex/gemeentefinancien/begroting-en-verantwoording/wegwijzer-gemeentebegroting. Ook is op de VNG-website de publicatie: 'De wondere wereld van de gemeentefinanciën' te vinden met uitleg over de inkomsten en uitgaven van gemeenten en enkele andere onderwerpen: https://vng.nl/files/vng/20140313-de-wondere-wereld-van-gemeentefinancien.pdf.
- De website van de commissie BBV - www.commissiebbv.nl - geeft nadere uitleg over het BBV en ook over het Besluit accountantscontrole decentrale overheden. Meer informatie over het normenkader is hier bijvoorbeeld te vinden.
- Op de website http://kennisopenbaarbestuur.nl/thema/gemeentefonds/ staat een filmpje over de werking van het gemeentefonds. Ook de vijf voorgeschreven financiële kengetallen worden er uitgelegd.
- Op de website: http://www.waarstaatjegemeente.nl/zijn indicatoren van gemeenten opgenomen.

3) Ik weet niet of het bij ons administratief goed is georganiseerd; wat betekent dat voor de aanbesteding van de accountantscontrole?

Voor de accountantscontrole is de kwaliteit van de financiële organisatie van belang. Dit maakt namelijk uit voor de inrichting van de controle en daarmee voor de kosten. Zie verder paragraaf 4.3, onder het kopje 'hoe staat de organisatie ervoor?'

4) Wat kan ik de controller vragen?

De controller is verantwoordelijk voor de financiële sturing van de organisatie en grotere organisatieonderdelen. Raadsleden kunnen de controller vragen stellen over de financiën. De controller kan dan de vragen zelf beantwoorden, doorverwijzen naar een specialist of een technische sessie met raadsleden houden.

5) Wat is de rol van de interne auditor(s)?

De interne auditor heeft een rol in de kwaliteitsborging van de (financiële) organisatie. Hij kijkt naar de kwaliteit van procedures en geeft advies over verbetering ervan. Hoe hoger de kwaliteit van de interne audit hoe meer de accountant daar gebruik van kan maken.

6) Heeft het college ook een accountant?/Kan het college ook een accountant hebben?

Een gemeente heeft één jaarrekening met één controleverklaring afgegeven door een accountant die daarvoor bevoegd is. Deze accountant wordt door de raad aangewezen.[18] Er is dus één accountant die de jaarrekening controle doet. Het college kan geen tweede accountant aanwijzen voor dezelfde controle. De raad kan het college ook niet vragen de accountant aan te wijzen. Het college kan wel een aanvullende opdracht geven aan de accountant, als dat niet strijdig is met de controle van de jaarrekening. Het gaat dan bijvoorbeeld om de controle van specifieke verantwoordingen, mee te denken over de wijze van inrichting van de interne beheersing en het risicomanagement. Het is dan voor de transparantie wel goed dat dit aan de (voorzitter van de) auditcommissie wordt doorgegeven. Voor andere opdrachten dan de controle van de jaarrekening kan het college wel een andere accountant opdracht geven. Ook kan het college een auditor aanstellen om de kwaliteit van de administratieve organisatie te verbeteren (zie verder onder de vraag; 'wat is een (interne) auditor?').

7) We denken dat we geen accountant gaan vinden. Wat kunnen we daaraan doen? / hoe zorgen we ervoor dat er voldoende kantoren inschrijven op onze aanbesteding?

In tekstkader 7 hebben we vijf aandachtspunten opgenomen die van belang zijn voor het wel of niet inschrijven van accountants. Hou daar in ieder geval rekening mee. Daarnaast is het mogelijk andere gemeenten te vragen naar hun ervaringen of contact op te nemen met de VNG en/of het Ministerie van BZK[19] voor advies.

8) De rekening van de accountant is veel hoger dan verwacht? Wat kan ik daaraan doen?

Ga het gesprek aan met de accountant. Het is dan ook handig er iemand van de organisatie bij te vragen. Het gaat dan om de afdeling financiën of de controller; zij kunnen het beste beoordelen of de punten van de accountant herkenbaar zijn. Bespreek ook of het een optie is dat de organisatie nog wat extra's doet in plaats van de accountant. Bespreek naast de redenen van de hogere kosten ook de gevolgde procedure. Een vooraf aangekondigde verwachting van meerkosten met onderbouwing volgens een afgesproken procedure is iets anders dan een mededeling na de controle dat de rekening hoger is. Zie paragraaf 4.3 onder het kopje 'Welke afspraken over de kosten voor meerwerk kunnen worden gemaakt?' Voor een uitgebreidere uitwerking van hoe om te gaan met meerkosten.

9) Onze verklaring is niet-goedkeurend mogen we nu wel de jaarrekening vaststellen?

Een jaarrekening kan bij een niet-goedkeurende verklaring worden vastgesteld. Wel van belang voor het vaststellen is dat de verklaring er is. Vaststellen zonder controleverklaring en verslag van bevindingen kan niet. De strekking van de verklaring is voor het vaststellen niet van belang. Zie verder paragraaf 3.5 voor de mogelijkheden van het omgaan met een niet-goedkeurende verklaring.

18 Het tweede lid van artikel 213 van de Gemeentewet luidt: "De raad wijst een of meer accountants aan als bedoeld in artikel 393, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek, belast met de controle van de in artikel 197 bedoelde jaarrekening en het daarbij verstrekken van een accountantsverklaring en het uitbrengen van een verslag van bevindingen.

19 Voor de controle van de jaarrekening 2016 konden vier gemeenten in eerste instantie geen accountant vinden. De Minister van BZK heeft deze gemeenten uitstel gegeven van het vaststellen van de jaarstukken tot 30 september. Hierdoor had een accountantskantoor alsnog ruimte de jaarrekeningcontrole bij deze gemeenten te verrichten (brief van de Minister van BZK van 6 februari 2017 aan de Tweede Kamer).

Bijlage B) Woordenlijst

Administratieve organisatie en interne controle
In een AO/IC worden processen beschreven, taken, verantwoordelijkheden en bevoegdheden op functie- en afdelingsniveau vastgelegd, evenals risico's en maatregelen van interne controle. Tot slot, wordt ook de kwaliteitstoetsing, kwaliteitsverbetering en voortgangsbewaking en managementrapportages beschreven. Het doel is de administratie en controle zo te beschrijven dat iedereen weet wat hij moet doen, waarbij er voldoende aandacht is voor functiescheiding en controle, zodat de kwaliteit is geborgd.

AFM
Zie onder Autoriteit Financiële Markten.

AO/IC
Zie onder administratieve organisatie en interne controle.

Autoriteit Financiële Markten
Deze autoriteit heeft onder andere als taak het verstrekken van vergunningen aan accountants voor het mogen controleren van jaarrekeningen van gemeenten. De autoriteit houdt vervolgens toezicht op deze vergunninghouders.

BBV
Zie onder Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten.

Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten
Besluit op basis van het eerste lid van artikel 186 van de Gemeentewet. Dit besluit bevat de regels voor de inrichting van de begroting, de begrotingswijzigingen, de meerjarenraming, de jaarrekening en het jaarverslag van gemeenten. Ook zijn er regels opgenomen voor door het college vast te stellen documenten ten behoeve van de uitvoering van de begroting en de jaarrekening en door het college aan derden te verstrekken informatie op basis van de begroting en de jaarrekening en de controle van deze informatie.

Budgethouderschap
De budgethouder beheert het budget; dat is het bedrag van de accountantscontrole. Bij de overeenkomst is een budget bepaald voor het eerste controle jaar. Vervolgens bevestigen de raad en de accountant jaarlijks hun afspraken in een brief met de jaarlijkse opdrachtverstrekking. Deze brief is gebaseerd op de overeenkomst. Ook wordt er dan rekening gehouden met de actuele wijzigingen op de uitgangspunten, bijvoorbeeld ontwikkelingen in de organisatie en nieuwe wet- en regelgeving. Akkoord gaan met deze brief is een taak van de budgethouder. Daarnaast loopt ook het meerwerk via de budgethouder.

BZK
Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties.

Controle- en Overige Standaarden
Kort samengevat zijn het nadere regels die de accountant dient te volgen bij de controle. Het betreft nadere voorschriften op basis van artikel 24 van de Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants. De COS 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.

(NV) COS
Zie onder Controle- en Overige Standaarden.

NBA
De Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants. De NBA is de beroepsorganisatie van accountants in Nederland.

VNG
Vereniging van Nederlandse Gemeenten.

Accountant
Iemand die op basis van een opleiding in het accountantsregister staat ingeschreven. Voor het controleren van de jaarrekening van gemeenten dienen accountants een vergunning hebben en ingeschreven staan in het vergunningenregister van de AFM (Autoriteit Financiële Markten).

Accountantsverklaring
In plaats van deze term wordt meestal de term controleverklaring gebruikt; zie verder onder controleverklaring.

(Natuurlijke) adviesfunctie (of signalerende functie) accountant
Adviezen en punten van aandacht die bijvoorbeeld een logisch gevolg zijn van de controlebevindingen, van de bevindingen in andere gemeenten of die voortkomen uit ontwikkelingen op het vakgebied. De focus ligt hierbij op de bedrijfsvoering. Het gaat om adviezen die zonder extra werk kunnen worden gedaan. Het gaat er dan om dat de accountant aangeeft wat hem opvalt. Wat doet de gemeente anders dan andere gemeenten? Wat is hij tegengekomen? Wat is zijn advies?

Algemene voorwaarden
In algemene voorwaarden leggen ondernemers de regels vast die zij gebruiken bij de verkoop van producten of diensten. Dit schept duidelijkheid over allerlei zaken die met de verkoop te maken hebben. Ook opdrachtgevers kunnen algemene voorwaarden opstellen voor de te verstrekken opdracht.

Artikel 12 (van de Financiële Verhoudingswet)
Dit artikel bepaalt dat gemeente een aanvullende uitkering kunnen krijgen indien de algemene middelen van de gemeente aanmerkelijk en structureel tekort zullen schieten om in de noodzakelijke behoeften te voorzien, terwijl de eigen inkomsten van de gemeente zich op een redelijk peil bevinden. Indien een gemeente deze bijdrage krijgt, komt deze uit het gemeentefonds. De bijdrage wordt in mindering gebracht bij de andere gemeenten.

Auditcommissie
Een raadscommissie die de accountantscontrole coördineert vanuit de raad. De commissie kan verschillende taken hebben, maar in het algemeen gaat het ten minste om het voorbereiden van de benoeming van de accountant, het voeren van gesprekken met de accountant en het bespreken van de stukken van de accountant. Vervolgens adviseert de auditcommissie de raad over de diverse punten. De auditcommissie kan ook een andere naam hebben.

(interne) Auditor
Heeft een rol in de kwaliteitsborging van de (financiële) organisatie. Hij kijkt naar de kwaliteit van procedures en geeft advies over verbetering ervan. Hoe hoger de kwaliteit van de interne audit hoe meer de accountant daar gebruik van kan maken.

Bestek
De omschrijving van een uit te voeren werk, inclusief de administratieve, juridische en technische bepalingen en uitvoeringsvoorwaarden.

Best Value Procurement
Een inkoopmanier waarbij de inschrijvingen in de gunningsfase worden gewaardeerd volgens het principe dat de meeste waarde moet worden verkregen voor de laagste prijs. De wijze van inkopen is erop gericht dat de opdrachtformulering relatief weinig vereisten kent, waardoor de inschrijvers meer ruimte hebben voor hun expertise. Zie verder tekstkader 8.

BVP
Zie onder Best Value Procurement.

Controleplan
Planning van controlemaatregelen voor het ondervangen van risico's van materiële onjuistheden in de jaarrekening. Het gaat dan om de jaarrekening als geheel en de onderliggende processen en jaarrekeningposten.

Controleverklaring
Deze verklaring bevat het oordeel van de accountant over het getrouwe beeld en de rechtmatigheid. Dit oordeel kan goedkeurend zijn, met beperking, oordeelsonthouding of niet-goedkeurend (zie ook tekstkader 1).

Controleverordening
Zie onder 213 – verordening.

Financiële verordening
Zie onder 212- verordening.

Getrouw beeld
Dit wil zeggen dat het beeld dat wordt gegeven in de jaarrekening klopt. Bijvoorbeeld als een jaarrekening een klein positief saldo laat zien en de accountant geeft een goedkeurende verklaring dan klopt dit beeld. Als een accountant bijvoorbeeld ziet dat er niet reële afschrijvingstermijnen worden gehanteerd, of dat grondexploitatie opbrengsten te hoog worden ingeschat dan zal hij dit opmerken. Als dit leidt tot een ander beeld zal hij geen goedkeurende verklaring geven.

Goedkeuringstolerantie
Percentage fouten of onzekerheden in de jaarrekening waarbij nog een goedkeurende accountantsverklaring gegeven wordt. Het gaat om een percentage van de totale lasten van de jaarrekening (zie ook tekstkader 1).

Interimcontrole
De interimcontrole richt zich op de bedrijfsvoering en administratieve organisatie. De interimcontole vindt in het najaar van het te controleren jaar plaats. De controle heeft twee doelen. Het eerste doel is dat de organisatie eventueel nog aanpassingen kan doen. Het tweede doel is dat de accountant kan bepalen hoe zijn controle in te richten.

Jaarrekening
De financiële verantwoording over een begrotingsjaar van de gemeente. De jaarrekening omvat het overzicht van de baten en lasten en de balans met toelichtingen.

Jaarstukken
De jaarrekening en het jaarverslag.

Jaarverslag
De verantwoording over het beleid van een begrotingsjaar van de gemeente. Het jaarverslag omvat de programmaverantwoording en de paragrafen.

Managementletter
Brief/notitie van de accountant naar aanleiding van de interimcontrole, waarin de accountant aanbevelingen doet aan het bestuur met betrekking tot de bedrijfsvoering en de administratieve organisatie. De managementletter is aan het college en het management gericht. Als de managementletter naar de raad wordt gestuurd, is hij openbaar (zie verder paragraaf 3.4).

Marktconsultatie
Een informatie-uitwisseling met mogelijke aanbesteders. De marktconsultatie wordt door de opdrachtgever georganiseerd. Het doel kan onder anders zijn om aan de hand van de opgedane informatie en inzichten de haalbaarheid en de randvoorwaarden van de opdracht vast te stellen. Welke criteria bij de opdrachtformulering te stellen? en welke beoordeling is passend? Een

marktconsultatie kan ook breder zijn en als doel hebben het verkrijgen van inzicht in mogelijke oplossingen voor een probleem. Voor de aanbesteding van de accountantscontrole kan een marktconsulatie bijvoorbeeld een overweging zijn als er het beeld van de kwaliteit van de financiële organisatie niet voldoende is. De marktconsultatie vraagt veel van de partijen. Het moet dus redelijk zijn om dit te vragen. Bij een intensieve marktconsultatie is een betaling voor de consultatie te overwegen.

Normenkader (voor de accountantscontrole)
Betreft de inventarisatie van de voor de accountantscontrole relevante regelgeving van hogere overheden en van de gemeente zelf.

(artikel) 213a – Onderzoeken
Onderzoeken op basis van artikel 213a van de Gemeentewet. Dit artikel bepaalt dat het college periodiek onderzoek naar de doelmatigheid en de doeltreffendheid van het door hem gevoerde bestuur verricht. Het college brengt schriftelijk verslag uit aan de raad van de resultaten van de onderzoeken.

Prestatie-inkoop
Zie Best Value Procurement.

Preventief toezicht
De toezichthouder (gedeputeerde staten) keuren de begroting en begrotingswijzingen vooraf goed. Preventief toezicht wordt ingesteld indien de begroting niet structureel en reëel in evenwicht is. Bij het overschrijden van de termijnen van het opsturen van de vastgestelde jaarstukken en begroting kan ook preventief toezicht worden ingesteld.

Programma van eisen
In het programma van eisen en wensen worden de technische en functionele (minimum)eisen waaraan de opdracht moet voldoen beschreven. Bij een Europese Aanbesteding worden hier diverse voorwaarden aan gesteld. Zo moet de vraagspecificatie transparant, non-discriminatoir zijn en niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel. De eisen en wensen moeten proportioneel zijn.

Rapporteringstolerantie
Percentage fouten of onzekerheden in de jaarrekening waarover wordt gerapporteerd in het verslag van bevindingen. Het gaat om een percentage van de totale lasten van de jaarrekening. Het wettelijke (minimum)percentage is gelijk aan het wettelijke (minimum)percentage voor de goedkeuringstolerantie (zie ook tekstkader 1).

Rechtmatigheid in het kader van de accountantscontrole (ook wel financiële rechtmatigheid genoemd)
Er is gehandeld in overeenstemming met alle wetten en regels voor de financiën en het college heeft gedaan wat is afgesproken wat betreft financiële handelingen.

(lokale)Rekenkamer(commissie)
De rekenkamer(commissie) onderzoekt de doelmatigheid, de doeltreffendheid en de rechtmatigheid van het door het gemeentebestuur gevoerde bestuur. Een door de rekenkamer ingesteld onderzoek naar de rechtmatigheid van het door het gemeentebestuur gevoerde bestuur bevat niet de controle van de jaarrekening die door de accountant wordt gedaan. De rekenkamer of rekenkamercommissie is verplicht op basis van artikel 182 van de Gemeentewet.

Sisa – bijlage
Sisa staat voor single information en single audit (van specifieke uitkeringen). Dat wil zeggen het gelijktijdig met de jaarrekening presenteren (single information) en laten controleren (single audit) van informatie die het rijk wil hebben vanwege het verstrekken van specifieke uitkeringen. Doordat de informatie als bijlage bij de jaarrekening is opgenomen kan deze relatief eenvoudig worden gecontroleerd door de accountant. Het is verplicht deze bijlage tegelijkertijd te laten controleren met de jaarrekening. De raad is verantwoordelijk voor de bijlage.

Social return (on investment)
Afspraken met als doel een bijdrage te leveren aan het vergroten van de arbeidsparticipatie van mensen met een afstand tot de arbeidsmarkt. Dit kan bij een aanbesteding verplicht worden gesteld.

(financieel) Toezichthouder
De financieel toezichthouder voor gemeenten zijn de gedeputeerde staten van de provincies. De financieel toezichthouder ziet erop toe dat de begroting structureel en reëel in evenwicht is. Indien dit niet het geval is en het niet aannemelijk is dat in de eerstvolgende jaren een structureel en reëel evenwicht tot stand zal worden gebracht, stelt de toezichthouder de gemeente onder preventief toezicht. Dat wil zeggen de begroting en begrotingswijzigingen moeten worden goedgekeurd door gedeputeerde staten.

Verslag van bevindingen
In dit verslag wordt het oordeel van de controleverklaring nader toegelicht. Ook bij een goedkeurende verklaring geeft de accountant aan wat hij is tegengekomen. Zie verder paragraaf 2.2.

212-Verordening (ook wel financiële verordening genoemd)
Verordening op basis van artikel 212 van de Gemeentewet. Dit artikel bepaalt dat de raad een verordening vaststelt met de uitgangspunten voor het financiële beleid, voor het financiële beheer en voor de inrichting van de financiële organisatie. In deze verordening regelt de gemeente bijvoorbeeld wanneer de raad de programma-indeling van de begroting vaststelt en wanneer de tussentijdse rapportages aan de raad worden aangeboden.

213-Verordening (ook wel controleverordening genoemd)
Verordening op basis van artikel 213 van de Gemeentewet. Dit artikel bepaalt dat de raad bij verordening regels vaststelt voor de controle op het financiële beheer en op de inrichting van de financiële organisatie. In deze verordening wordt met name de interne controle geregeld.

Wet normering topinkomens
Het doel van de wet is het tegengaan van bovenmatige beloningen en ontslagvergoedingen bij instellingen in de (semi) publieke sector. In de wet worden inkomens en ontslagvergoedingen van topfunctionarissen bij instellingen met een publieke taak genormeerd en openbaar gemaakt. Jaarlijks worden de bezoldigingsnormen in een ministeriële regeling vastgesteld. Voor de accountantscontrole betekent deze wet dat de rapportering over de inkomens van topmanagers en bestuurders mee moet worden genomen in de controle. Voor gemeenten gaat het om de inkomens van de griffier en de gemeentesecretaris.

WNT
Zie onder Wet normering topinkomens.

Bijlage C) Adviezen werkgroep Vernieuwing accountantscontrole gemeenten, 2015

De werkgroep vernieuwing accountantscontrole heeft zeven adviezen gegeven. Advies 1) is relevant voor deze publicatie. Dit advies is hieronder opgenomen. Advies 3) is opgenomen, omdat advies 1) daarnaar verwijst.

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.

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.

Bijlage D) Leden werkgroep versterking opdrachtgeverschap van de raad bij de accountantscontrole

Rob Ellermeijer	Raadslid, gemeente Amstelveen
Dennis van der Graaf	Concerncontroller, gemeente Alblasserdam
Jan Houtenbos	Raadslid, gemeente Bergen (Noord – Holland)
Frank van Kommer	PWC
Huib Kruijt	Griffier, gemeente Katwijk
Tom Veerman	Auditdienst ACAM (gemeente Amsterdam)
Rein-Aart van Vugt	Deloitte
Edwin Westphal	Concerncontroller, gemeente Zaanstad
Katie Zwetsloot	VNG
Melchior Kerklaan	VNG (secretaris)
Elma van de Mortel	IdeeVersa (rapporteur/adviseur)

Bijlage E Deelnemers bijeenkomst raadsleden en griffiers

Henk Bouwmans	Directeur, vereniging raadslid.nu
Rob Ellermeijer	Raadslid, gemeente Amstelveen
Gerrit Hagelstein	Griffier, gemeente Ede
Arthur ten Have	Griffier, gemeente Zwolle
John Heuvelings	Raadslid, gemeente Venlo
Pieter Holkamp	Raadslid, gemeente Capelle aan den IJssel
Jan Houtenbos	Raadslid, gemeente Bergen (Noord – Holland)
Huib Kruijt	Griffier, gemeente Katwijk
Ron van Loon	Raadslid, gemeente Breda
Pierre Sijben	Raadslid, gemeente Weert
Marjolein Valasek – Slijkhuis	Secretaris van de auditcommissie, gemeente Katwijk
Hester Tjalma	Bestuursadviseur, vereniging van griffiers
Jelle de Visser	Raadslid, gemeente Leeuwarden
Melchior Kerklaan	VNG (secretaris)
Elma van de Mortel	IdeeVersa (rapporteur/adviseur)

Vereniging van Nederlandse Gemeenten
Nassaulaan 12 | 2514 JS Den Haag
info@vng.nl

vng.nl