



F. van Kuijck RA RO EMIA is een zelfstandig professional in zowel audit als advies voor de public sector (met name gemeenten en woningcorporaties).

Gemeentelijke accountantscontroles

Op zoek naar een betere balans

Waarom houden gemeenten en accountants elkaar gevangen? Door verdere en betere samenwerking kunnen zij het beste uit beide werelden verenigen tot een unieke combinatie met vele winstpunten.

Door **Frank van Kuijck**

De voorbije maanden en jaren zijn er talloze artikelen verschenen waarin gemeenten, VNG en accountants over elkaar klagen. Veel gehoorde klachten zijn: accountants komen afspraken niet na, gedoe rondom meerwerk door accountants, het niet kunnen vinden van een gemeentelijke accountant en het steeds maar toenemen van verantwoordingsregels die in de ogen van gemeenten niets toevoegen. Accountants daarentegen klagen over de kwaliteit van gemeenten, beperkte marges bij de uitvoering van gemeentelijke controles, toenemende risico's en gebrek aan (deskundig) personeel dat wil werken voor een publieke instelling. Zie hier een giftige cocktail van verwijten over en weer zonder dat er echt moeite gedaan lijkt te worden om uit deze impasse te komen. Is de aanstaande rechtmatigheidsverantwoording de redder in nood?

Samenvatting

Gemeenten en accountants klagen over elkaar. Het gaat over respectievelijk de kwaliteit van de interne beheersing bij gemeenten en de kwaliteit en toegevoegde waarde van accountants. Biedt de aanstaande rechtmatigheidsverantwoording een oplossing? Gemeenten worden genoodzaakt om stevig te investeren in de verbetering van hun interne beheersing. Want zij worden immers direct en zichtbaar verantwoordelijk voor een uitspraak over het rechtmatig handelen. Deze situatie levert ook meer zekerheid over de besteding van publieke middelen en draagt bij aan professionalisering van gemeenten. Accountants komen in een zuiverder (review-)rol. Dat levert tijdswinst op en mogelijk meer toegevoegde waarde. Winst voor beide?

Het herstellen van een weeffout

Met ingang van het jaar 2004 werd de rechtmatigheidscontrole onderdeel van het takenpakket van de gemeentelijke accountant. Zeker in de beginjaren van de invoering van de rechtmatigheidscontrole waren er veel gemeenten waar geen oordeel mogelijk was of waarvoor de strekking een andere was dan een goedkeurende verklaring.¹ In veel gevallen was het niet mogelijk om tot een uitspraak te komen over de vraag of een gemeente rechtmatig had gehandeld omdat de regels niet bekend waren, deze niet nageleefd waren of omdat de spelregels an sich onduidelijk waren. Best een schokkende constatering als we beseffen dat het juist in het publieke domein toch wel heel wezenlijk is dat we weten of gemeenten handelen volgens de afgesproken regels. Immers is dat wat rechtmatigheid eigenlijk is. Wanneer we de regels belangrijk vinden, moeten we ons hierover kunnen en willen verantwoorden. Vooral ook omdat gemeenten niet met eigen geld handelen. In veel gevallen waren deze regels tot op dat moment nog geen onderwerp van een dagelijkse toets

¹ 'Vijf jaar rechtmatigheid: het kostte ook wat maar dan heb je ook wat', B&G Magazine, oktober 2009.

of naleving bij een gemeente. Althans niet heel expliciet. Die worsteling in de beginjaren hebben gemeenten deels achter zich gelaten.

Maar er speelt nog iets vreemds. Bij de controle op de getrouwheid verantwoordt een gemeente, net als in het bedrijfsleven, zich rechtstreeks over het getrouwe beeld door het presenteren van de financiële overzichten en de verslaggevingsregels. Deze laatste vervat in het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV) zijn de normen voor het opmaken van de gemeentelijke jaarrekening. Met het opmaken van de jaarrekening volgens de overeengekomen spelregels doet de gemeente feitelijk de bewering 'deze baten en lasten zijn getrouw, beste accountant bent u het met ons eens?' En daar wringt de schoen met de huidige inrichting van de rechtmatigheidscontrole. Er is geen directe verantwoording over rechtmatigheid door het college. Immers de norm is niet in de jaarstukken opgenomen en ook de toetsing – lees uitspraak dat rechtmatig gehandeld is – is niet in de jaarrekening opgenomen. Het is de accountant die feitelijk de bewering doet en ook een uitspraak over de naleving. De gemeente is hier dus niet direct een speler in, terwijl het over regels van derden (Rijk en derden) en haar eigen regels gaat waarover verantwoording moet worden afgelegd.

Aanstaande introductie lijkt het herstellen van een weeffout uit het verleden

En dat is natuurlijk vreemd. Want daarmee bestaan er geen directe druk en verantwoordelijkheid voor en door het college om ook echt te gaan voor deze uitspraak, deze belangrijk te maken in de dagelijkse toetsing en dus ook niet voor het voelen van de verantwoordelijkheid voor het inrichten van die verantwoordelijkheid door beheersmaatregelen te treffen in de eigen organisatie. Met tal van uitvoeringsvragen en knelpunten van dien. Als er namelijk geen rechtstreekse uitspraak is over het rechtmatig handelen, dan is de kans groot dat de inrichting en toetsing van de interne beheersing hier niet automatisch bij aansluiten. Iets wat in de praktijk helaas nog vaak te zien is. De aanstaande introductie van de rechtmatigheidsverantwoording die eigenlijk al in 2004 noodzakelijk was, lijkt hiermee op het herstellen van een weeffout uit het verleden. De rechtmatigheidsverantwoording kan een cruciale bijdrage leveren aan de verbetering van de interne beheersing bij gemeenten.

Adviezen uit het verleden omtrent aanpassing van verantwoordelijkheid worden opgevolgd – maar van harte en met juiste denkrichting?

Reeds vanaf de invoering van de rechtmatigheidscontrole in 2004 zijn er stemmen opgegaan om de verantwoording van en over de rechtmatigheid aan te passen. Zo stelde de VNG in juni 2008 al² dat de controle op de rechtmatigheid bij gemeenten anders vormgegeven zou moeten worden.

Thema

De evidente problemen in de verhouding tussen gemeenten en accountant staan niet op zichzelf. TPC publiceert in de nummers 4, 5 en 6 van dit jaar een reeks thema-artikelen die beogen een bouwsteen te vormen in de noodzakelijke gedachtevorming over de richting waarin de accountantscontrole bij gemeenten zich verder kan ontwikkelen, en welke strategie hierbij het meest voor de hand ligt.

De VNG stelde toen een overgang voor naar een model dat vergelijkbaar is met het huidige vernieuwde Rijksmodel. 'In dit model verantwoordt het college in de bedrijfsvoeringsparagraaf over eventuele financiële onrechtmatigheden – breder dan alleen de huidige begrotingsrechtmatigheid - via een zogenaamde uitzonderingsrapportage. De accountant gaat na of dit juist en volledig (getrouw) gebeurt. Indien dit het geval is geeft de accountant er een goedkeurende getrouwheidsverklaring bij af.'

Deze vorm die 'assertion based' genoemd wordt is ook de meest wenselijke. De verantwoordingsplichtige – in dit geval een gemeente – doet een bewering over het getrouw en rechtmatig handelen en de externe accountant velde een oordeel over deze bewering.

Ook de werkgroep voor de Vernieuwing accountantscontrole gemeenten uit 2014 hangt deze lijn aan, maar wel onder een aantal belangrijke randvoorwaarden. Een van deze belangrijke randvoorwaarden die deze commissie benoemt, is dat de administratieve lasten van een dergelijke aanpassing en vernieuwing niet mogen stijgen, of wenselijker nog, duidelijk zullen verminderen. Of dat nu de juiste denk- en aanvliegroete is? Waarbij ik overigens van mening ben dat het verleggen van de echte verantwoordelijkheid om zich te verantwoorden over het rechtmatig handelen ook meer dan nu zal bijdragen aan het verhogen van de kwaliteit van de interne beheersing van gemeenten, beperken van fouten en herstelwerkzaamheden en hiermee dus het voorkomen van faalkosten die ook zullen uitmonden in uiteindelijk het efficiënter en effectiever werken. Daarnaast zullen de administratieve lasten, en daarmee ook gepaard gaand, de huidige kosten van het niet-functioneren van de interne beheersing op een toereikender niveau aanzienlijk afnemen en ontstaan er juist revenuen door een betere inrichting van de organisatie of worden maatschappelijke (uitvoerings)kosten beperkt.

Hoe is de gijzeling van de controle in de gemeentewereld zo gekomen?

Knelpunten bezien vanuit het gemeentelijk perspectief
Gemeenten klagen over de veelheid aan regelgeving in de externe controle. Zij vinden dat de regels voor accountants te veel zijn geëntameerd en gebaseerd op regels uit de private sector. Zij zijn daarmee van mening dat de eigenheid van gemeenten te weinig plaats krijgt. De regels voor accountantscontrole, vervat in de Controlestandaarden (COS), worden gezien als te knellend en te veel als *rule-based*. Er zouden dan ook regels moeten komen die meer aanslui-

² 'VNG vraagt aanpassing regelgeving rechtmatigheidscontrole'. VNG 5 juni 2008.



ten voor overheden. Deze constatering en oproep werd ook gedaan in de eerder aangehaalde rapportage 'Vernieuwing accountantscontrole gemeenten' uit 2014. Als voorbeelden werden hierbij genoemd de standaarden 600 (controle groepsonderdelen) en 610 (gebruik maken van werkzaamheden van interne auditors). Deze werden als te formeel en knellend gezien. De NBA zou hier volgens de commissie een belangrijke rol moeten hebben om ontheffingen of specifieke aanpassingen voor te schrijven die beter aansluiten bij de gemeentelijke praktijk. Of dit de oplossing is?

Toegevoegde waarde van een accountant wordt vaker als beperkt gezien

Een tweede observatie is dat controle wordt gezien als een last. Vaak gaat de discussie over de kosten van controle en het verminderen van administratieve lasten. Uiteraard is het altijd goed om kritisch te zijn op de kosten van de externe controle. Maar gaat het daar nu echt om? Het blijkt in de praktijk dat de kosten van de externe controle vaak maar 0,1% of nog minder bedragen van de gemeentelijke lasten. De kosten die samenhangen met een slecht functionerende interne beheersing zijn hiervan vaak een veelvoud. Deze lasten worden niet altijd gezien omdat het minder effectief handelen of het falen van organisaties niet worden geregistreerd of niet

direct worden gesignaleerd als zijnde gebreken in de interne beheersing.

De samenwerking met de gemeentelijke accountant roept ook vaak vragen en wrevel op. De toegevoegde waarde van een accountant wordt steeds vaker als beperkt gezien. Redenen die benoemd worden is dat de accountant zich verschuilt achter regels vanuit de toezichthouder (AFM), onafhankelijkheid (geen adviezen) en formele *checks* en *balances* die er vooral uit lijken te bestaan om het eigen risicoprofiel van de accountant te beperken en zijn dossier goed op orde te krijgen en te houden. Daarbij speelt ook de discussie rondom de samenwerking en de in de ogen van gemeenten 'papierdiscussie' die er is over het gebruik kunnen maken van de werkzaamheden van de gemeentelijke auditors door de accountants in plaats van het kunnen steunen op deze werkzaamheden. Wanneer – onder strikte voorwaarden – deze laatste variant kan worden gehanteerd, dan is het mogelijk om de samenwerking te vergroten. Deze situatie doet zich tot op heden nog maar beperkt voor, omdat enerzijds de regels (Controlestandaard 610) best strikt zijn en anderzijds gemeenten te beperkt investeren in de gemeentelijke auditcapaciteit, -kwaliteit en -onafhankelijkheid. Daarbij moet het niet gaan om een academische discussie over woorden, maar zal de ontwikkeling van de kwaliteit en het willen komen tot een gezamenlijke aanpak de basis moeten zijn voor toename van het vertrouwen. Wellicht dat aangepaste regelgeving op dit terrein hier behulpzaam in kan zijn, maar dat zal geen vervanger zijn voor het broze vertrouwen en het vraagstuk van de kwaliteit van de werkzaamheden.

De kranten staan er vol van. Er is een tekort aan financieel specialisten en een tekort aan accountants. Diverse accountantskantoren moeten dan ook keuzes maken in het uitvoeren van accountantscontroles. Mede daardoor trekken diverse kantoren zich terug uit de controles van organisaties in de publieke sector. Gemeenten slagen er hierdoor steeds moeilijker in om een accountant te vinden voor de controle van 'de boeken'. Getuige ook een recent artikel op www.accountancyvanmorgen.nl/nieuws van 23 juli 2019: 'Zorgen bij gemeenten over vinden van accountant nemen toe'. Conclusie is dat grotere kantoren zich meer en meer terugtrekken van de controle op de gemeentelijke markt. Een gat dat deels ingevuld wordt door nieuwe kleinere toetreders. Voor het terugtreden is een aantal redenen te benoemen. Zo is er een personeels-tekort en is het imago van werken in de publieke sector niet direct een aanbeveling. Kantoren kiezen daardoor steeds vaker voor andere markten die meer aansprekend zijn en waarbij ook de auditfees meer representatief worden geacht voor de controle-inspanningen.

Naast het imago en fees spelen de voor de gemeentelijke markt vereiste specifieke deskundigheid een rol. Het investeren in deze specifieke kennis wordt gelet op de fees en knelpunten van personele capaciteit als minder lucratief gezien. Zeker wanneer accountants daarbij ook van mening zijn dat de professionalisering van de controleomgeving bij gemeenten nog achterblijft bij de noodzakelijke (externe) ontwikkelingen. Hierdoor nemen de risico's voor accountants toe bij gelijkblijvende of zelfs toenemende controle-inspanningen.

Hoe uit deze spagaat te komen?

Gemeenten maak werk van verbetering van de interne beheersing!

De omgeving van gemeenten is aan verandering onderhevig en wordt steeds complexer. Zo besteden gemeenten steeds vaker taken uit aan andere overheidsorganisaties waardoor activiteiten op afstand komen te staan. Dat wijzigt de verantwoordelijkheid niet voor het rechtmatig beheer en uitvoeren van activiteiten. Gemeenten moeten hierbij andere mechanismen inrichten om toezicht op de uitvoering te houden. Een ISAE 3402-verantwoording is een oplossing om te bezien of meer tussentijds verantwoording kan plaatsvinden. Andere voorbeelden van toename van de complexiteit en verandering zijn de decentralisatie van taken in het sociaal domein. Volumes van gelden, verantwoordelijkheden en risico's nemen hiermee vaak toe voor gemeenten. Deze ontwikkelingen vragen om een slimmere en kritischer inrichting van de beheeromgeving van gemeenten. Dat geldt ook voor de bestaande inrichting van de interne beheersing. Nu lijken gemeenten nog vaak repressief te reageren of wordt vaak vernomen 'het moet van de accountant', maar met een dergelijke opvatting ga je nooit 'in control' komen. En zeker het inrichten van een *in control framework* – adequate beheersmaatregelen gericht op het beheersen van en acteren op risico's – kosten geld maar leveren ook geld op of beperken kosten. Eigen recente ervaringen in bijvoorbeeld het sociaal domein maar ook bij een meerjarig verbeterprogramma van een 100.000+-gemeente laten zien dat aanscherping van de interne beheersing zorgt voor efficiëntere, transparantere en effectievere besluitvorming én ook voor het reduceren van

onrechtmatigheden, onverschuldigde betalingen of het beperken van de faalkosten. Inspanningen die preventief werken, meer zicht op verbetering van beheersing tot gevolg hebben en direct en op termijn ook nog kostenbesparend werken.

Gemeenten moeten daarbij dus gericht investeren in de verbetering van de interne beheersing. Dat geldt ook voor het toezicht en de verantwoording op de verbonden partijen. Niet omdat het moet van de accountant, maar omdat zijzelf de intrinsieke motivatie hebben om zaken beter te doen en ook om verantwoording af te kunnen leggen over de rechtmatige besteding van publieke gelden. Dat vergt ten opzichte van de huidige situatie bij gemeenten een investering in het daadwerkelijk op een hoger niveau brengen van de interne beheersing. Nu zijn interne controles nog te veel achteraf en te weinig gericht op de verbetering van de interne beheersing en processen. De aanstaande rechtmatigheidsverantwoording waarbij een expliciete uitspraak gedaan moet worden over de vraag of er rechtmatig gehandeld is kan hier behulpzaam in zijn, omdat een gemeente de eigen interne toets naar rechtmatig handelen vormgegeven moet hebben. Daarbij gelden een aantal belangrijke opgaven en uitgangspunten. Laat deze rechtmatigheidstoets een vlieg wiel zijn voor de verbetering van de kwaliteit van de gemeentelijke organisatie. Dus analyseer de oorzaken van afwijkingen zonder dat het alleen een formele goed/fout-toets is. Ten tweede zorg dat deze toets gedurende het jaar plaatsvindt en niet enkel ten behoeve van de accountantscontrole en achteraf. Immers je blijft dan achter de feiten aanlopen. Als derde start de kwaliteitsverbetering en verbetering van de interne organisatie in het primaire proces. Dus zorg voor een goede samenwerking tussen de proceseigenaar, bedrijfsvoering en control. Ten vierde bevraag elkaar kritisch op de huidige inrichting en beheersing. En tot slot: durf ook te snoeien in overbodige regels, aanpakken en werkwijzen.

Onder andere het vereiste van specifieke deskundigheid speelt een rol voor de gemeentelijke markt

Om een dergelijke aanpak vorm te kunnen geven is het wellicht wenselijk dat gemeenten met elkaar gaan samenwerken om over de noodzakelijke kennis en deskundigheid te kunnen beschikken.

Accountants werk aan een samenwerkingsmodel met gemeentelijke auditors

Eerder in het artikel kwamen een aantal bottlenecks aan de orde rondom de accountantscontrole bij gemeenten. Samen-gevat zijn deze kwaliteit, imago, samenwerking, risicoprofiel en budgetten. Vele van deze vraagstukken kunnen worden opgelost wanneer gemeenten en accountants investeren in een verbetering van de interne beheersing van gemeenten en de accountant meer kan opereren als externe kwali-

teitsbeoordelaar van de interne beheersing van gemeenten. Immers wanneer de kwaliteit van de interne beheersing bij gemeenten kan toenemen, kan de accountant een zuiverder rol aannemen. De focus kan dan echt liggen op die processen en systemen waarin de meeste risico's worden gelopen én de accountant kan dan ook adviezen geven ter verbetering van de interne beheersing in plaats dat veel tijd opgaat aan allerlei detailcontroles die al door de gemeente zijn gedaan. Deze werkwijze – die te zien is als een reviewmodel – draagt ertoe bij dat accountants minder risico's lopen, minder tijdbesteding hebben aan gemeentelijke controles en op een hoger niveau van expertise kunnen opereren. Zo ontstaat een win-winsituatie. Accountants en hun beroepsorganisatie moeten dan wel bereid zijn om te investeren in de vraag hoe aansluiting gevonden kan worden op het vraagstuk van samenwerking met de gemeentelijke auditorganisatie.

Het review-model als win-winsituatie

Dat zal in sommige gevallen een groeipad zijn. Ook moeten accountants meer lef hebben om zich uit te spreken over hiaten en verbeterpunten in de interne beheersing. Immers dan ontstaat toegevoegde waarde voor het college en levert het meer toegevoegde waarde in het debat van de publieke verantwoording en als extern 'adviseur' van de gemeenteraad.

De lessen voor een mes dat snijdt aan meerdere kanten

De permanente discussie over de kosten van de externe controle maar ook over het aantal beschikbare accountants noopt tot een andere aanpak van de gemeentelijke externe accountantscontrole. Zeker wanneer dit discussiepunt wordt gezien vanuit de weeffout van de rechtmatigheidscontrole én de huidige gebreken in de interne beheersing van gemeenten is er een terechte en forse opgave waarbij zowel gemeenten als accountants een belangrijke rol kunnen spelen. Gemeenten door de verantwoordelijkheid op te pakken ten aanzien van de 'schatplicht' voor het afleggen van een eigen verantwoording over de besteding van publieke middelen. Daartoe is het noodzakelijk dat de huidige kwaliteit van interne beheersing van gemeenten aanzienlijk toeneemt. Niet in de laatste plaats ook door het complexer worden van deze omgeving, maar ook omdat in de praktijk is gebleken dat deze interne beheersing niet aan de maat is. Accountants moeten de handschoen oppakken om meer een samenwerkingsmodel te zoeken met de auditors van gemeenten. En zich daarbij niet te veel te verschuilen achter controlestandaarden en formele beperkingen. Wanneer deze samenwerking kan worden gevonden dan is het mogelijk om een nieuwe en noodzakelijke stap te zetten in de controleomgeving van gemeenten. Een stap die noodzakelijk is om te werken aan een verdere professionalisering die dringend gewenst is om het hoofd te bieden aan de huidige uitdagingen én hiermee het publieke bestel en de verantwoording van en over middelen scherper en sterker te maken. Dat deze discussie leeft, blijkt ook wel uit het debat

wat in- en externe auditors voerden.³ Belangrijke thema's, die nog nadere discussie en verdieping moeten krijgen, waren: variatie in scope (diepteonderzoeken door een internal auditor en breedteonderzoeken door een externe accountant), gelijkwaardigheid in optreden, flexibiliteit in samenwerking, duidelijker uitwerken regelgeving (COS 610) en het voorkomen van dubbele werkzaamheden. Recente ervaringen laten ook zien dat hier mooie resultaten in zijn te bereiken.⁴ De private sector heeft hierbij wel een voorsprong op de publieke sector. Niet vergeten daarbij mag worden dat de kosten voor de baat uitgaan, maar dat hier veel voor terug kan komen.

³ Externe accountants en internal auditors verkennen 'best practices' in samenwerking – 2 juli 2019 – accountant.nl – LIO bijeenkomst.

⁴ Auditmagazine nummer 2 - 2019 – Vakblad voor de Internal Auditor - Externe kwaliteitsstoetsing 2018: verbeterpunten – blz. 48-51.