

# TOEZICHTONDERZOEK GAD 2021

Feitenrapport in het kader van de Wet toezicht  
accountantsorganisaties

*2 december 2021*

## Inhoud

1 Inleiding	3
1.1 Introductie	3
1.2 Eerdere Wta-onderzoeken	3
1.3 Context	3
1.4 Onderzoek 2021	4
1.5 Aanpak onderzoek	4
2 Beantwoording onderzoeksvraag over kwaliteitsbeheersing en onafhankelijkheid	6
2.1 Beoordelingskader kwaliteitsbeheersing en onafhankelijkheid	6
2.2 Opzet: Welk kader heeft de GAD voor de kwaliteitsbeheersing?	8
2.3 Werking: Hoe wordt de naleving van de kwaliteitsbeheersing geborgd?	16
3 Beantwoording onderzoeksvraag over de controle van fraude	22
3.1 Beoordelingskader controle van fraude	22
3.2 Opzet: Wat is het beheersingskader van de GAD voor de controle van fraude?	24
3.3 Werking: Welke werkzaamheden zijn uitgevoerd voor de controle op fraude?	26
4 Beantwoording onderzoeksvraag over communicatie met de Rekeningencommissie	30
4.1 Beoordelingskader communicatie Rekeningencommissie	30
4.2 Opzet: Hoe ziet het beheersingskader eruit voor de communicatie?	31
4.3 Werking: Wat bespreekt de GAD met de Rekeningencommissie?	32
COLOFON	36

# 1 Inleiding

## 1.1 Introductie

Sinds 1 oktober 2006 is het toezicht op accountants geregeld in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta, uitwerking in het Besluit toezicht accountantsorganisaties, Bta). De Autoriteit Financiële Markten (AFM) heeft op basis van deze wet in beginsel de plicht toezicht te houden op het functioneren van de accountantsorganisaties die belast zijn met wettelijke controles. In de Gemeentewet (artikel 184, jo. 213) is geregeld dat het toezicht op een gemeentelijke accountantsorganisatie is belegd bij de lokale rekenkamer, in casu de Rekenkamer Den Haag.

## 1.2 Eerdere Wta-onderzoeken

In het kader van het doorlopend toezicht op de Gemeentelijke Accountantsdienst Den Haag (GAD) heeft de Rekenkamer Den Haag (Rekenkamer) in 2012 en in 2015 gerapporteerd over door haar uitgevoerde Wta-onderzoeken. In 2012 is specifiek onderzoek verricht naar de onafhankelijke taakuitoefening van de GAD in de werkpraktijk.

In 2015 is beoordeeld hoe de GAD de door de gemeente herziene grondexploitaties heeft gecontroleerd. Ook hebben we toen als toezichthouder gerapporteerd over de uitkomsten van wettelijk verplichte betrouwbaarheidsonderzoeken (mede-)beleidsbepalers GAD. In 2019 hebben we vanwege een nieuw aangestelde (mede-)beleidsbepaler eveneens gerapporteerd over de uitkomsten van een betrouwbaarheidsbeoordeling.

De uitgevoerde onderzoeken hebben geleid tot positieve uitkomsten en gaven de Rekenkamer Den Haag geen aanleiding voor het doen van aanbevelingen. Alle uitgebrachte rapportages zijn terug te vinden op de website van de Rekenkamer Den Haag.

## 1.3 Context

De afgelopen jaren hebben zich bij de GAD diverse ontwikkelingen voorgedaan met betrekking tot de organisatie en de directie. Op 1 juli 2018 is de organisatie gereorganiseerd. Na de reorganisatie was er een pool van medewerkers en werd voornamelijk projectmatig gewerkt. Vanaf 1 december 2020 is een wijziging doorgevoerd in de werkwijze. Er zijn teams ingericht naar type werk: controle gemeenterekening, controle externe klanten, bijzondere onderzoeken<sup>1</sup> en fiscale adviezen. Daarnaast is er een datateam gevormd om de andere teams te ondersteunen en zo mogelijk daarbij innovaties te realiseren.

Na het vertrek van de directeur op 1 december 2020 wordt deze functie tijdelijk waargenomen door de plaatsvervangend directeur. De gemeenteraad heeft de plaatsvervangend directeur ook aangewezen als tijdelijk accountant voor de raad. Dat betekent dat de plaatsvervangend directeur onder andere de opdrachtverantwoordelijke accountant is voor de controle van de jaarrekening 2020 van de gemeente Den Haag.

Daarnaast heeft de GAD besloten om de jaarrekeningcontrole 2020 ten opzichte van 2019 meer concerngericht en procesmatig aan te pakken. Hierbij is aan de voorkant voor (vrijwel) elk onderdeel van de controle een specifiek werkprogramma opgesteld. De concerngerichte aanpak heeft tot gevolg gehad dat de controle op een andere manier werd aangestuurd. De interne beheersing en

---

<sup>1</sup> Het team Bijzondere onderzoeken heeft als taak de bijzondere onderzoeken en 4- en 8-maandsonderzoeken voor de rekeningencommissie en de subsidiedeclaraties en subsidieonderzoeken voor het college uit te voeren.

controle vroeg onder andere door Covid-19 en ziekten om meer flexibiliteit. Ook de gemeente moest vanwege de gewijzigde controleaanpak en Covid-19 op een andere manier werken.

#### 1.4 Onderzoek 2021

Doelstelling van het onderzoek 2021 is het in beeld brengen in hoeverre de Gemeentelijke Accountantsdienst (GAD) bij de uitvoering van haar werkzaamheden voldoet aan de wet- en regelgeving met betrekking tot de Wet toezicht accountantsorganisaties. Daarbij zijn als speciale thema's onafhankelijkheid en fraude gekozen. Achterliggende gedachte daarbij is dat de GAD als controleur van de jaarrekening een verantwoordelijke rol vervult en dat mede vanwege haar positie als gemeentelijke dienst onafhankelijkheid erg belangrijk is voor de uitoefening van haar taak. Daarnaast dringt de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants aan om bij controles extra aandacht te besteden aan fraude. In dit kader heeft de NBA in december 2018 een handreiking Fraudeprotocol voor accountants uitgebracht.

In het onderzoek heeft de Rekenkamer de volgende vraagstelling uitgewerkt:

1. Hoe zorgt de GAD voor naleving van de eisen uit de wet- en regelgeving met betrekking tot de interne kwaliteitsbeheersing? Hierbij besteden we specifiek aandacht aan hoe de GAD haar onafhankelijkheid borgt.
2. Hoe zorgt de GAD voor naleving van de eisen uit de wet- en regelgeving met betrekking tot fraude?
3. In hoeverre bespreekt de GAD met de Rekeningencommissie haar onafhankelijke positie en de controle van de fraude?

De jaarrekeningcontrole van de gemeente is aangemerkt als een zogenaamde wettelijke controle. Dat betekent dat daarvoor de Wta van toepassing is. Voor niet-wettelijke controles, zoals bijvoorbeeld controles van gemeenschappelijke regelingen en stichtingen gelden op onderdelen minder zware regelgeving.<sup>2</sup> De GAD heeft in haar handboek Kwaliteitsbeleid in principe de Wta als uitgangspunt genomen voor alle controles en aan controleverwante opdrachten.<sup>3</sup> De wet- en regelgeving waaraan we hebben getoetst wordt later in deze nota toegelicht.

#### 1.5 Aanpak onderzoek

Voorafgaande aan het onderzoek hebben we een groot aantal documenten opgevraagd en geanalyseerd. We hebben op basis van de geldende wet- en regelgeving een analyse gemaakt van de verschillende aspecten van het toezicht op accountantsorganisaties. Hieruit hebben we de normen voor ons onderzoek afgeleid. Vervolgens hebben we een viertal gesprekken gevoerd met medewerkers van de GAD. De gesprekken gaven soms aanleiding om nadere documenten op te vragen. Van de gesprekken zijn verslagen gemaakt die voor wederhoor aan de gesprekspartners zijn toegezonden. Na verwerking van het commentaar zijn de verslagen definitief gemaakt.

Daarnaast hebben we in ons onderzoek gebruik gemaakt van de informatie in het dossier van de jaarrekeningcontrole 2020 en in het dossier van de compliance officer. We maken in ons onderzoek

---

<sup>2</sup> Een uitzondering hierop betreft de jaarrekeningcontrole van stichtingen die vallen onder Titel 9 van Boek 2 Burgerlijk wetboek. Hierbij gaat het om jaarrekeningcontroles van stichtingen die commerciële activiteiten uitvoeren. Deze worden wel aangemerkt als wettelijke controle.

<sup>3</sup> Handboek Kwaliteitsbeleid GAD, hoofdstuk 2: De relatie tussen Wta en de GAD alsmede met de NVKS (Nadere Voor- schriften Kwaliteitssystemen).

onderscheid tussen wet- en regelgeving, de opzet en de werking met betrekking tot de kwaliteitsbeheersing, de controle van fraude en de communicatie met de Rekeningencommissie.

Bij het onderdeel kwaliteitsbeheersing hebben wij beoordeeld of de interne kwaliteitsbeheersing in opzet en werking in 2020 in overeenstemming is met de richtlijnen die daarvoor gelden.<sup>4</sup> Daarbij is meer diepgaand gekeken naar de borging van de onafhankelijkheid.

Bij het onderdeel fraude hebben wij beoordeeld hoe de GAD de eisen uit de wet- en regelgeving heeft toegepast in haar werkzaamheden. Voor het verdiepend onderzoek hebben we gekeken welke controlewerkzaamheden specifiek zijn uitgevoerd met betrekking tot de opbrengsten van gronduitgifte.

Ten slotte hebben wij onderzocht hoe de GAD haar onafhankelijkheid en haar rol en bevindingen bij fraude bespreekt met de Rekeningencommissie.

---

<sup>4</sup> Bij paragraaf 1.4 zijn de richtlijnen in hoofdlijnen vermeld. In de hoofdstukken 2, 3 en 4 zijn deze per onderwerp verder uitgewerkt en de paragrafen ‘beoordelingskader’.

## 2 Beantwoording onderzoeksvraag over kwaliteitsbeheersing en onafhankelijkheid

### Onderzoeksvraag 1

“Hoe zorgt de GAD voor naleving van de eisen uit de wet- en regelgeving met betrekking tot de interne kwaliteitsbeheersing? Hierbij besteden we specifiek aandacht aan hoe de GAD haar onafhankelijkheid borgt?”

Voor het beantwoorden van deze vraag beschrijven we eerst ons beoordelingskader. Dit bestaat uit de wet- en regelgeving die voor de GAD van toepassing is voor de interne kwaliteitsbeheersing en de onafhankelijkheid. Vervolgens beschrijven we hoe de GAD deze regelgeving heeft vertaald naar de eigen organisatie. Het gaat daarbij om of de interne instructies en procedures in opzet adequaat zijn. Tot slot gaan we na of de instructies en procedures bestaan en ook daadwerkelijk worden nageleefd.

### 2.1 Beoordelingskader kwaliteitsbeheersing en onafhankelijkheid

Voor de kwaliteitsbeheersing en onafhankelijkheid is specifieke regelgeving van toepassing. Voor de kwaliteitsbeheersing zijn voorschriften opgenomen in de Wta en de Bta. In het verlengde daarvan zijn ook de vereisten van NV COS 220 *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten* en de *Nadere voorschriften Kwaliteitssystemen* (grotendeels) van toepassing.

Voor de borging van de onafhankelijke uitvoering van de wettelijke controles zijn in de Wta en Bta eveneens voorschriften opgenomen. Verder heeft de NBA<sup>5</sup> ook in de *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO)* daarvoor specifieke regels vastgesteld.

Voor het beantwoorden van de onderzoeksvraag hebben we een zevental aspecten onderzocht die in het kader van kwaliteitsbeheersing en onafhankelijkheid van wezenlijk belang zijn. Hieronder is vermeld welke vereisten en regelgeving wij in ons onderzoek hebben betrokken.

#### Stelsel van kwaliteitsbeheersing

Een accountantsorganisatie moet een stelsel van kwaliteitsbeheersing vaststellen en onderhouden zodat zij kan voldoen aan de professionele standaarden en aan de gestelde wet- en regelgeving. (NV COS 220, artikel 2). Ook in de Wta (artikel 18) is geregeld dat een accountantsorganisatie moet beschikken over een stelsel van kwaliteitsbeheersing. In de Bta (artikel 8, lid 2) is geregeld dat de accountantsorganisatie het beleid ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing schriftelijk vastlegt. Daarnaast moet de accountantsorganisatie dit beleid mededelen aan en toegankelijk maken voor haar medewerkers (artikel 8, lid 3).

#### Toezicht op de naleving van de regels van kwaliteitsbeheersing

Een accountantsorganisatie waarborgt de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Voor alle accountantseenheden zijn de *Nadere voorschriften kwaliteitssystemen* (NVKS) van toepassing. Dat betekent dat de accountantseenheid een kwaliteitsbepaler moet hebben die toeziet op de naleving van de toepassing zijnde wet- en regelgeving (artikel 4). In de Bta is geregeld dat een accountantsorganisatie die een wettelijke controle verricht bij een organisatie van openbaar belang (OOB) een persoon aanwijst die binnen de accountantsorganisatie toeziet op de naleving van de bij wet en verordening gestelde regels (artikel 23). Deze persoon wordt doorgaans aangeduid als

---

<sup>5</sup> Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants

compliance officer. De compliance officer is belast met het toezicht op de naleving van de regelgeving met betrekking tot de kwaliteitsbeheersing en met het toezicht op de naleving van de regelgeving met betrekking tot de onafhankelijkheid (Wta 19 en artikelen 27 t/m 31 Bta). De accountantsorganisatie wijst tevens een plaatsvervanger voor de compliance officer aan. Indien de compliance officer betrokken is bij een opdracht van een wettelijke controle ziet de plaatsvervanger toe op de naleving van de gestelde regels. De eisen voor een compliance officer zijn op onderdelen strenger dan die van een kwaliteitsbepaler zoals opgenomen in de NVKS.

### Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

Voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB) moet de accountantsorganisatie toetsingscriteria vaststellen aan de hand waarvan een keuze kan worden gemaakt welke wettelijke controle daaraan wordt onderworpen (art 18, Bta). Als de accountantsorganisatie heeft vastgesteld dat een OKB noodzakelijk is, moet zij een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (OKB-er) aanstellen. (NV COS 220, artikel 19).

De OKB-er dient een objectieve evaluatie uit te voeren van de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die zijn getrokken bij formulering van de controleverklaring (NV COS 220, artikel 20). Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (OKB-er) dient een beoordeling van de uitvoering van de controle uit te voeren alvorens de controleverklaring kan worden afgegeven (NV COS 220, artikel 19, lid c1b). De OKB-er dient toereikend gekwalificeerd te zijn met voldoende en geschikte ervaring. Een OKB-er mag niet betrokken zijn bij de werkzaamheden waarop de beoordeling betrekking heeft (artikel 18, Bta<sup>6</sup>).

### Schendingenregister

Artikel 24 van de Bta regelt dat de accountantsorganisatie een schendingenregister bijhoudt. Hierin moeten de overtredingen worden vastgelegd die de dagelijks bestuurder en de compliance officer hebben gesignaleerd.<sup>7</sup> In het register moeten ook de maatregelen worden opgenomen die eventueel zijn ondernomen jegens de medewerkers die betrokken zijn bij de overtreding. Tevens moet worden vermeld welke maatregelen zijn getroffen tot aanpassing van de kwaliteitsbeheersing. De accountantsorganisatie moet hiervan jaarlijks een verslag maken en dit verslag mededelen met haar medewerkers.

### Inschakelen in- en externe deskundigheid

NV COS 220, artikel 18 schrijft voor dat de accountant passende consultatie pleegt over moeilijke of omstreden aangelegenheden. Binnen de accountantsorganisaties is daarvoor veelal een commissie vaktechniek ingesteld. Soms is het passend, bijvoorbeeld als de accountantsorganisatie zelf niet over de juiste interne capaciteiten beschikt, om zich extern te laten adviseren (NV COS, A22 en A23). Als een verantwoordelijke accountant specifieke deskundigheid inhuurt voor de controle zal de accountant moeten nagaan of de ingeschakelde deskundige over de competentie, capaciteiten en objectiviteit beschikt die noodzakelijk zijn voor de doeleinden van de accountant. (NV COS 620.9).

---

<sup>6</sup> Artikel 18 Bta regelt dat de accountantsorganisatie toetsingscriteria vaststelt aan de hand waarvan wordt bepaald bij welke wettelijke controles OKB-onderzoeken zullen plaatsvinden. Voor de uitvoering van de OKB wordt verwezen naar artikel 8 van de EU-verordening: eisen wettelijke controles van financiële overzichten van oob's.

<sup>7</sup> De NKVS omschrijft schendingen als 'alle handelingen die in strijd zijn met het kwaliteitsbeleid of het stelsel van kwaliteitsbeheersing'. Ofwel: schendingen zijn overtredingen van externe wet- en regelgeving maar ook van de interne regels die onderdeel uitmaken van het kwaliteitsbeleid of het stelsel kwaliteitsbeheersing, die bijvoorbeeld zijn weergegeven in het handboek kwaliteit.

## Personeelsbeleid

Voor het uitvoeren van een kwalitatief goede controle is het van belang dat de medewerkers deskundig en gemotiveerd zijn. De accountantsorganisatie moet ervoor zorgen dat degenen die onder haar verantwoordelijkheid werkzaamheden verricht, hiervoor adequaat zijn toegerust en dat toereikende begeleiding van en toezicht op en beoordeling van de werkzaamheden plaatsvindt VGBA (artikel 14). Accountants moeten voldoen aan regels ter zake van zijn vakbekwaamheid, objectiviteit, professioneel-kritische instelling en integriteit (Wta, artikel 14 en NV COS 220-A2).

Een accountantsorganisatie dient de bedrijfsvoering zodanig in te richten dat deze een beheerste en integere uitoefening van haar bedrijf waarborgt (Wta, artikel 14). Via nadere regels zal de accountantsorganisatie de integriteit en de onafhankelijkheid moeten borgen.

## Onafhankelijkheid

In de wetgeving zijn meerdere maatregelen opgenomen die van belang zijn om de onafhankelijke taakuitoefening van de gemeenteaccountant te borgen.

1. Op basis van de gemeentewet moet de gemeenteraad regels vaststellen voor de controle op het financieel beheer en de accountant aanwijzen die wordt belast met de jaarrekeningcontrole (Gw art. 213). Voor de controle op het financieel beheer en de jaarrekening kan zij kiezen voor een accountant in gemeentelijke dienst (Gw 213 lid 6). In een wettelijke verplichte controleverordening legt de gemeenteraad de regels vast die moeten borgen dat de rechtmatigheid van het financieel beheer wordt getoetst.
2. Bij het aanvaarden of continueren van een opdracht dient een accountantsorganisatie na te gaan of er geen bedreigingen zijn voor de onafhankelijke uitvoering van de opdracht (artikel 12 Bta). De NBA<sup>8</sup> onderscheidt de volgende bedreigingen: Eigenbelang, Zelftoetsing, Belangenbehartiging, Vertrouwdheid of Intimidatie.
3. De accountantsorganisatie dient ervoor te zorgen dat de medewerkers ten minste eenmaal per jaar schriftelijk bevestigen dat zij de onafhankelijkheidsregels naleven en zij de accountantsorganisatie zullen informeren over bedreigingen ter zake van hun onafhankelijkheid (Bta, artikel 28).
4. De verantwoordelijke accountant dient in zijn dossier te onderbouwen dat de leden van het opdrachtteam onafhankelijk zijn ten opzichte van de gecontroleerde. Het is de medewerkers niet toegestaan om bij de besluitvorming van de controlecliënt betrokken te zijn (Wta, artikel 19).
5. Een accountantsorganisatie moet maatregelen treffen wanneer een onaanvaardbaar risico van vertrouwdheid ontstaat bij leden van het opdrachtteam. Als een key assurance-partner of ander senior lid zeven aaneengesloten jaren betrokken is bij het auditteam, wordt het risico van vertrouwdheid verondersteld. Hij of zij mag slechts lid blijven van het opdrachtteam als gemotiveerd is vastgelegd dat gegeven de omstandigheden er geen bedreiging is voor de onafhankelijkheid (artikel 28 ViO).

## 2.2 Opzet: Welk kader heeft de GAD voor de kwaliteitsbeheersing?

### Stelsel van kwaliteitsbeheersing

De GAD heeft een Handboek Kwaliteitsbeleid (verder te noemen: handboek). De GAD heeft de intentie het kwaliteitsbeleid in het handboek integraal te beschrijven. De GAD geeft aan dat het handboek dynamisch is: veranderingen in de regelgeving en/of opvattingen binnen de GAD nopen

---

<sup>8</sup> Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants



tot voortdurende bewaking en aanpassing van het handboek. In de *Procedure Kwaliteitsbeleid* stelt de GAD dat de laatst geplaatste digitale versie leidend is voor de gang van zaken bij de dienst. De personeelsfunctionaris wijst elk nieuw personeelslid op het handboek.

In het handboek is vastgelegd hoe de GAD de van toepassing zijnde regelgeving heeft vertaald. Het handboek bevat procedures en instructies om als GAD te voldoen aan de Wta, Bta, de nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS) en overige relevante wet- en regelgeving. In het handboek wordt onderscheid gemaakt tussen assurance- en aan assurance-verbante opdrachten<sup>9</sup> (handboek 1) en niet-assurance opdrachten (handboek 2).

Op basis van de Gemeentewet zijn niet alle artikelen van de Wta van toepassing. In het handboek is vermeld dat op vrijwillige basis wel enkele wettelijke bepalingen geheel of gedeeltelijk in de procedures zijn verwerkt. Deze vrijwillig opgenomen procedures vallen ook onder de toetsing op naleving. In gesprekken heeft de GAD ons gemeld dat daar waar mogelijk de GAD bij de controlewerkzaamheden de strengere regelgeving voor OOB-controles wil hanteren.

Naast het handboek kent de GAD ook *dienstvoorschriften*. Deze dienstvoorschriften hebben bijvoorbeeld betrekking op het toewijzen van accountants aan diensten en klanten, het toewijzen van mede-beoordelaars, aanwijzen van de compliance officer en de werkverdeling tussen directeur en plaatsvervangend directeur.

#### *Conclusie*

De GAD voldoet in opzet aan de wet- en regelgeving door haar kwaliteitsbeleid in een handboek vast te leggen en daarmee toegankelijk te maken voor de medewerkers. In het handboek zijn in een aantal gevallen strengere regels vastgesteld dan op grond van wet- en regelgeving verplicht is.

---

<sup>9</sup> Dit zijn door het NBA gehanteerde begrippen. Deze zijn zeer nauwkeurig gedefinieerd. In de praktijk komt dit veelal neer op het volgende:

Bij *assurance-opdrachten* verschaft een accountant zekerheid bij verantwoordingen, zoals jaarrekeningen en subsidiedeclaraties. Op basis van de controle geeft de accountant een verklaring af waarin zijn oordeel staat.

Bij *aan assurance-verbante opdrachten* verstrekt de accountant geen zekerheid maar gebruikt wel zijn expertise op het gebied van verslaggeving en rapportering. Hierbij moet worden gedacht aan het samenstellen van verantwoordingen en het uitbrengen van rapportages over feitelijke bevindingen.

### Toezicht op de naleving van de regels van kwaliteitsbeheersing

Voor het toetsen op de naleving van de procedures en instructies heeft de directeur GAD een compliance officer en een plaatsvervanger benoemd. De compliance officer heeft tot taak de naleving van de organisatorische maatregelen te toetsen. Hiervoor is een aparte procedure in het handboek opgenomen (*procedure kwaliteitsbeoordeling en kwaliteitsnaleving*). In deze procedure is geregeld dat iedere (organisatorische) procedure tenminste eenmaal per drie jaar in het toezicht moet worden betrokken. De te toetsen procedures zijn limitatief opgesomd in een bijlage.

Ook dient de compliance officer jaarlijks volgens een vast roulerend systeem controledossiers te beoordelen, zodanig dat elke hoofd auditgroep in de inspectie wordt betrokken. Bij het dossieronderzoek moet de compliance officer ten minste nagaan of de opdrachtverantwoordelijke accountant bedreigingen voor de onafhankelijke uitvoering van de controleopdracht heeft geïdentificeerd en beoordeeld.

Verder is voorgeschreven dat de compliance officer jaarlijks zijn bevindingen evalueert en daarover schriftelijk verslag uitbrengt inclusief de door hem of haar voorgestelde aanpassingen van het handboek en het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Zijn eventuele geconstateerde overtredingen moeten in hoofdlijnen worden vastgelegd in een overzicht.

#### *Conclusie*

In opzet heeft de GAD een toereikende procedure voor de compliance officer in het handboek opgenomen.

### Oprichtgerichte kwaliteitsbeoordeling

Ook voor de opdrachtgerichte beoordeling (OKB) is een procedure in het handboek opgenomen. Dit betreft de *procedure Medebeoordeling*. Gelet op het feit dat in de regelgeving van de NBA wordt gesproken over opdrachtgerichte beoordeling, gaat onze voorkeur er naar uit om de naam van de procedure hieraan aan te passen. Op basis van de regelgeving is het mogelijk OKB-onderzoeken op basis van – zelf te bepalen toetsingscriteria uit te voeren. De GAD heeft ervoor gekozen voor iedere opdracht een OKB verplicht te stellen.

De procedure regelt dat een medebeoordelaar (hierna de OKB-er) nagaat of een controleopdracht is uitgevoerd overeenkomstig de vaktechnische- en kwaliteitseisen. Zo'n OKB dient te zijn afgerond voordat de controleverklaring wordt afgegeven of het rapport wordt uitgebracht.

In de procedure is een lijst van toetspunten opgenomen die de OKB-er in zijn beoordeling tenminste moet betrekken. De OKB-er moet in een afwerkingsmemorandum aangeven dat hij of zij alle handelingen en conclusies onderschrijft. Bij een blijvend verschil van mening tussen de OKB-er en de opdrachtverantwoordelijk accountant moeten de standpunten aan de directeur worden voorgelegd.

Om het OKB-proces meer te uniformeren is recent een notitie opgesteld. Tevens zijn voor de OKB-er drie nieuwe vragenlijsten ontwikkeld.<sup>10</sup> Afhankelijk van de opdracht moet de OKB-er één van de drie vragenlijsten als werkprogramma gebruiken. Er wordt onderscheid gemaakt tussen wettelijke controles, overige assurance-opdrachten en overige opdrachten. Verder is aangegeven dat de OKB-er wordt aangewezen door de directie van de GAD. Ook wordt vermeld dat de OKB dynamisch moet

---

<sup>10</sup> In de notitie *Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling* (ongedateerd) staat dat de vragenlijst is geaccordeerd door de beroepsorganisatie NBA.

worden uitgevoerd. Dit betekent dat de OKB-er wordt uitgevoerd in de planningsfase, de uitvoeringsfase en de afrondingsfase.<sup>11</sup>

Voorts is aangegeven dat de OKB-er de significante aangelegenheden met de opdrachtverantwoordelijke accountant bespreekt en zich tot hoofdzaken moet beperken, zoals de gekozen controleaanpak, de doorlopen stappen en de kwaliteit van de controle-informatie. Bij vakinhoudelijke verschillen van inzicht tussen OKB-er en opdrachtverantwoordelijke accountant vindt consultatie plaats met de commissie vaktechniek. Op grond van het advies nemen de opdrachtverantwoordelijke accountant en de OKB-er een besluit. Als een inhoudelijk verschil van inzicht blijft bestaan, doet de beleidsbepaler/ directeur een bindende uitspraak.

Voor het uitbrengen van een rapport of verklaring is een geleideformulier in gebruik, waarop de OKB-er en de directeur hun handtekening moeten zetten. Het secretariaat is als enige bevoegd een nummer voor een rapport te maken. Deze procedure moet borgen dat geen controleverklaringen worden afgegeven of rapporten de deur uitgaan zonder een volledig afgeronde OKB. Of dat de directeur het niet heeft gezien.

Zowel in het handboek als in de procedure is niet helder aangegeven dat de OKB-er geen lid mag zijn van het opdrachtteam. Wel is geregeld dat de directeur de OKB-er moet aanstellen.

#### *Conclusie*

De GAD stelt voor alle opdrachten een OKB verplicht. Dit gaat verder dan wat de regelgeving voorschrijft. Er is echter niet vermeld dat de OKB-er geen lid mag zijn van het opdrachtteam. Voor een meer uniforme uitvoering van de OKB zijn recentelijk nieuwe vragenlijsten als werkprogramma vastgesteld. De procedure in het handboek is hierop nog niet aangepast.

#### *Schendingenregister*

In de procedure 7b.3 is beschreven dat de compliance officer systematisch en gedocumenteerd aantekeningen moet maken van de door hem geconstateerde overtredingen van de artikelen 13 tot en met 24 van de Bta. Ook is geregeld dat de compliance officer de door de directeur geconstateerde overtredingen systematisch vastlegt.

Voor een systematische vastlegging wordt in de literatuur geadviseerd een zogenaamd schendingenregister aan te houden. Hierin moeten ook de maatregelen worden vermeld die zijn getroffen. In de procedure staat dat jaarlijks een overzicht in hoofdlijnen moet worden opgesteld van de overtredingen, de maatregelen jegens betrokkenen alsmede de aanpassingen van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Het jaarlijkse overzicht moet via de geëigende communicatielijnen bekend worden gemaakt.

#### *Conclusie*

De procedure 7b.3 *Overtredingen* regelt het bijhouden van het schendingenregister. De procedure voldoet aan de regelgeving.

---

<sup>11</sup> COS NV 220.20 regelt welke aspecten ten minste in de OKB van een wettelijke controle moeten worden meegenomen.

### Inschakelen in- of externe deskundigheid

In het handboek is een *Procedure interne en Externe Raadpleging* opgenomen. Het doel van die procedure is de kwaliteit van de uitvoering van een opdracht te verhogen door het inschakelen van interne of externe deskundigen. De opdrachtverantwoordelijk accountant bepaalt of er interne of externe raadpleging moet plaatsvinden. Dat moet hij of zij wel motiveren. Interne raadpleging kan afhankelijk van het vraagstuk - bijvoorbeeld plaatsvinden bij de IT-afdeling of bij de commissie vaktechniek. Externe raadpleging kan bijvoorbeeld plaatsvinden bij de NBA. De vraagstelling van de accountant, het verzoek voor het advies, het advies en de verwerking van het advies moeten in het controledossier worden vastgelegd.

In het handboek is geen aparte procedure commissie vaktechniek opgenomen. Wel wordt in verschillende procedures beschreven welke rol de commissie vaktechniek heeft en welke taken zij heeft. De commissie vaktechniek adviseert de directie gevraagd en ongevraagd bij vraagstukken op het terrein van het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing. De commissie is tevens vraagbaak aangaande vaktechnische vraagstukken zowel in algemene zin als in concrete gevallen.

De leden van de commissie vaktechniek worden door de directeur benoemd. Zij moeten registeraccountant of vergevorderd met deze studie zijn en beschikken over minstens vijf jaar ervaring bij de GAD als controleleider. Alvorens een besluit te nemen raadpleegt de directeur het MT. De overwegingen die aan het besluit van een benoeming ten grondslag liggen worden gedocumenteerd. De procedure moet borgen dat voldoende deskundigheid in de commissie vaktechniek aanwezig is om met gezag uitspraken te kunnen doen.

#### *Conclusie*

De GAD heeft in lijn met de voorschriften procedures voor het consulteren van in- en externe deskundigheid. Daarnaast concluderen we dat de GAD een procedure heeft die waarborgt dat er intern een commissie vaktechniek is met voldoende deskundigheid. Er ontbreekt een procedure *commissie vaktechniek*, waarin bijvoorbeeld de werkwijze van de commissie is vastgelegd voor het beoordelen van nieuwe wet- en regelgeving en de vertaling daarvan naar regelgeving voor de GAD.

### Personeelsbeleid

De GAD heeft in het handboek diverse procedures opgenomen over het personeelsbeleid. Tevens is vastgelegd wat met dit beleid wordt beoogd. De GAD geeft aan dat op deze wijze wordt voldaan aan de eisen die in de regelgeving voor accountants worden gesteld ten aanzien van vakbekwaamheid van de medewerkers en hun kwaliteitsgerichte, professioneel kritische en onafhankelijke opstelling ten opzichte van de cliënten. In een nota personeelsbeleid is dit beleid nader uitgewerkt in de volgende onderwerpen: de gesprekscyclus, het werving- en selectiebeleid, het ontwikkelingsbeleid en voor het formatiebeleid.

#### *Conclusie*

De GAD heeft in lijn met de voorschriften procedures die moeten borgen dat de medewerkers hun controletaak adequaat kunnen vervullen.

## Onafhankelijkheid

De onafhankelijke taakuitoefening van de GAD is via diverse maatregelen geregeld.

1. De gemeenteraad heeft via het vaststellen van de controleverordening 2014 de onafhankelijke positie van de GAD in opzet geborgd. Ook is vastgelegd dat de gemeenteraad opdrachtgever is voor de jaarrekeningcontrole.<sup>12</sup> Daarnaast is vastgelegd dat de GAD slechts opdrachten van het college van B&W mag uitvoeren indien de onafhankelijkheid van de GAD conform de vigerende voorschriften voor registeraccountants niet wordt aangetast. Tevens is geregeld dat de accountant voor de jaarrekening door de gemeenteraad wordt benoemd, geschorst en ontslagen.
2. De GAD heeft in het handboek een procedure *Opdrachtaanvaarding en continuering* opgenomen die moet borgen dat tijdig eventuele bedreigingen voor de onafhankelijke positie en taakuitoefening worden onderkend. Bij opdrachtaanvaarding en continuering geldt altijd het vier-ogen principe. Hieronder is een deel van de procedure uit het handboek weergegeven. De procedure is voorzien van een checklist.

---

<sup>12</sup> De raad heeft in de verordening geregeld dat binnen de kaders van de verordening de rekeningencommissie in overleg met de accountant aanvullende onderwerpen voor de accountantscontrole kan vaststellen.

A. Assurance opdrachten van de gemeenteraad.

De opdracht is een uitvloeisel van de controleverordening van de gemeente Den Haag, conform het gestelde in de Gemeentewet.<sup>13</sup> De vraag of de opdracht gecontinueerd kan worden is alleen aan de orde bij wijziging van de controleverordening. In het geval een wijziging niet strookt met de beroepseisen dient de *directeur* de Rekeningencommissie hiervan op de hoogte te stellen.

B. Opdrachten van het College van Burgemeester en Wethouders of hoofden van dienst.

Alvorens opdrachten in deze categorie door de GAD Den Haag kunnen worden aanvaard, dient de *compliance officer* te beoordelen of de opdracht verenigbaar is met de opdracht van de gemeenteraad en of de opdracht een bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid van de GAD. Indien één van beide of beide situaties zich voordoen, dient de opdracht met redenen omkleed te worden geweigerd. Bij continuering van de opdracht dient telkens door de *compliance officer* op beide voorwaarden te worden getoetst.

C. Assurance opdrachten niet begrepen in de controleopdracht van de gemeenteraad.

De controleportefeuille van cliënten buiten de gemeente is beperkt tot instellingen die in het verleden tot de gemeente behoorden en/of op enigerlei wijze verbindingen met de gemeente hebben (gehad) en/of tot het domein van de overheid kunnen worden gerekend. De *directeur* evalueert jaarlijks in overleg met het hoofd audit groep of de relatie met deze cliënten kan worden voortgezet. Bij nieuwe niet gemeentelijke controlecliënten wordt eerst door de *directeur* een beoordeling gemaakt over de acceptatie van de opdracht. Deze beoordeling is primair gericht op de vaststelling dat de opdracht niet strijdig is met de beginselen van onafhankelijkheid. Vervolgens gaat de *compliance officer* na of er vaktechnisch beletselen zijn de opdracht te aanvaarden.

D. Assurance verwante opdrachten.

Voor deze categorie opdrachten geldt dezelfde procedure als voor categorie B of C

Ook voor IT-onderzoeken geldt dat ingeval van assurance/assurance-verwante opdrachten handboek deel 1 van toepassing is. Voor de overige opdrachten is handboek deel 2 van toepassing. Overigens is maar één RE tekeningsbevoegd en die is tevens RA. Voor RO's is nog geen specifieke regeling in het handboek opgenomen.

3. De GAD heeft voor de medewerkers onafhankelijkheidsvoorschriften vastgesteld. Ten minste eenmaal per jaar moeten de personeelsleden schriftelijk bevestigen dat zij voldoen aan die voorschriften en dat er geen bedreigingen zijn die de onafhankelijkheid in gevaar zouden kunnen brengen. In het handboek is hiervoor een standaardverklaring opgenomen. De medewerkers moeten een gedetailleerde verklaring afleggen over diverse relevante onafhankelijkheidsaspecten. Ook moeten alle nevenfuncties aan de directeur worden gemeld. Tevens moeten ze verklaren dat bij relevante wijzigingen ze onmiddellijk de directeur daarvan op de hoogte stellen. Medewerkers met een nauwe persoonlijke relatie met een bestuurder of met een functionaris met invloed op het assurance-object worden niet ingezet bij die opdracht. Verder kan het voorkomen dat medewerkers indiensttreden bij een controlecliënt of een functie (al dan niet tijdelijk) aanvaarden bij de gemeente Den Haag. Ook hierdoor kunnen bedreigingen voor de onafhankelijke taakuitoefening ontstaan. Voor uitdiensttredingen heeft de GAD in het handboek de procedure *Onafhankelijkheidsissues indiensttreding bij een controlecliënt* opgenomen. Deze procedure bevat geen richtlijnen voor het geval dat een medewerker een opdracht aanvaardt bij de gemeente Den Haag.
4. In het handboek is aangegeven dat de verantwoordelijk accountant in zijn controledossier moet onderbouwen dat met betrekking tot de individuele leden van het auditteam er geen bedreigingen zijn om de controleopdracht onafhankelijk uit te voeren.

---

<sup>13</sup> Artikel 4.1 ViO geeft aan dat er sprake is van een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht door een overheidsaccountant als de overheidsaccountant bij of krachtens de wet deze assurance opdracht kan uitvoeren. Op grond van artikel 213 van de gemeentewet heeft de gemeenteraad de bevoegdheid om de GAD aan te wijzen als de gemeenteaccountant. Dit heeft zij gedaan door het vaststellen van de controleverordening 2014.

5. In het handboek is verder vastgelegd dat bij langdurige betrokkenheid bij een assurance opdracht er een interne roulatie van accountants geldt. Deze worden door de directeur vastgelegd in dienstvoorschriften. Overeenkomstig de regelgeving van de ViO heeft de GAD een termijn van zeven jaar in haar handboek opgenomen.<sup>14</sup> Dit geldt alleen voor opdrachtverantwoordelijk accountants. In de procedure 7a1 wordt verder vermeld dat het roulatieschema niet voor de gemeenteaccountant geldt.

#### *Conclusie*

In opzet is de onafhankelijke positie en taakuitoefening van de GAD adequaat geborgd. Het kader hiervoor ligt vast in de controleverordening 2014. De gemeenteraad moet de accountant benoemen die de jaarrekening controleert. De GAD mag slechts opdrachten van het college van B&W en derden uitvoeren als dat kan volgens de regels van de NBA.

Daarnaast heeft de GAD in het handboek diverse procedures vastgelegd die de onafhankelijke uitvoering van controle- en adviesopdrachten in de praktijk moeten borgen. Zo is een adequate procedure aanwezig die moet voorkomen dat er opdrachten worden aanvaard (of worden gecontinueerd) die een bedreiging zijn voor de onafhankelijke positie of taakuitoefening van de GAD.

Verder moeten medewerkers jaarlijks een gedetailleerde verklaring tekenen waaruit hun onafhankelijkheid blijkt. De gemeenteaccountant heeft in het controledossier onderbouwd dat de leden van het controleteam geen bedreiging voor de opdrachtuitvoering vormen. Door middel van een roulatieschema van opdrachtverantwoordelijke accountants wordt de bedreiging van vertrouwdschap voorkomen. Het roulatiesysteem geldt niet voor de gemeenteaccountant, want de gemeenteaccountant wordt benoemd door de gemeenteraad.

#### *Algemene conclusie over de opzet*

De GAD heeft in opzet adequate procedures en regels die de kwaliteitsbeheersing en de onafhankelijke taakuitoefening borgen. De inhoud van het handboek sluit grotendeels aan op de wet- en regelgeving. Op enkele onderdelen kunnen procedures nog worden aangescherpt of worden verduidelijkt.

---

<sup>14</sup> In de ViO is de bepaling opgenomen dat na zeven jaar ieder jaar een onderbouwing in het controledossier moet worden opgenomen waarom er geen sprake is van de bedreiging van vertrouwdschap.

## 2.3 Werking: Hoe wordt de naleving van de kwaliteitsbeheersing geborgd?

### Stelsel van kwaliteitsbeheersing

Het huidige handboek beschrijft de stand van zaken van december 2017. Sindsdien heeft de GAD verschillende veranderingen meegemaakt, zoals bijvoorbeeld aanpassingen in de organisatie en de controleaanpak. Deze ontwikkelingen zijn nog niet vertaald naar het handboek. Zo zijn de nieuwe functiebenamingen na de reorganisatie in 2018 nog niet aangepast. Ook bij de gemeente Den Haag zijn ontwikkelingen geweest die mogelijk aanleiding geven om het handboek aan te passen. Daarnaast kunnen ook recente aanpassingen in relevante wet- en regelgeving betekenen dat procedures moeten worden aangepast of worden aangescherpt. Er is een achterstand in het actualiseren van het handboek.

Wel hebben we gezien dat in 2020 de GAD een aantal nieuwe instructies heeft opgesteld, waarin een andere werkwijze is vastgesteld dan in het handboek vastligt. Dit betreffen procedures en instructies betreffende de uitgangspunten voor statistische steekproeven, verduidelijking van het begrip triviaal, het reviewbeleid GAD en het uitvoeren van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen. Deze notities zijn nog niet verwerkt in het handboek. De directeur van de GAD gaf aan dat naar verwachting eind 2021, begin 2022 het handboek zal zijn geactualiseerd.

Naast het handboek kent de GAD zogenaamde dienstvoorschriften, bijvoorbeeld voor de toewijzing van accountants aan de diensten en klanten. Deze zijn niet meer actueel.

#### *Conclusie*

Het handboek is niet meer actueel. De GAD heeft de afgelopen jaren op onderdelen haar werkwijze aangepast en vastgelegd in instructies. Ook is in de laatste jaren wet- en regelgeving aangepast. Deze veranderingen zijn nog niet in het handboek verwerkt. Wel zijn er enkele instructies voor de medewerkers vastgesteld waarin gewijzigde werkwijzen vastliggen.

### Toezicht op de naleving van de regels van kwaliteitsbeheersing

Het toezicht op de naleving van de regels van kwaliteitsbeheersing moet jaarlijks worden getoetst door de compliance officer. We hebben gezien dat de compliance officer voor het jaar 2018 en 2019 een compliance onderzoek heeft uitgevoerd. Op basis van een werkprogramma heeft hij zowel de naleving van de procedures rondom de kwaliteitsbeheersing als de kwaliteit van de werkdoSSIers beoordeeld. De compliance officer heeft zijn werkzaamheden en bevindingen systematisch vastgelegd in een digitaal dossier. Hij heeft op 18 februari 2020 zijn rapport uitgebracht.

De hoofdconclusie was:

*'Het stelsel van kwaliteitsbewaking ten aanzien van de kantoororganisatie en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeheersing voldoen aan de eisen van de WTA-BTA voor zover van toepassing en aan het onderliggende Handboek Kwaliteitsbeleid assurance (verwante) opdrachten en overige opdrachten.'*

Het rapport van de compliance officer geeft een goed inzicht in de uitgevoerde werkzaamheden en de geconstateerde onvolkomenheden. Hoewel zijn totaaloordeel positief is, bevat het rapport wel een aantal aanbevelingen om de kwaliteitsbeheersing aan te scherpen. Ook wordt gerapporteerd over de opvolging van eerdere aanbevelingen.

Jaarlijks dient een compliance onderzoek plaats te vinden. Voor het jaar 2020 hebben we geconstateerd dat door afwezigheid van de compliance officer nog geen aanvang is gemaakt met het



toetsen van de naleving van de getroffen organisatorische maatregelen in het kader van de kwaliteitsbeheersing.

Wel hebben we kunnen vaststellen dat de compliance officer een begin heeft gemaakt met het toetsen van 14 werkdoSSIers. Hierbij toetst hij in hoeverre de doSSIers aan de kantooreisen voldoen. Om de achterstand in de compliance werkzaamheden in te lopen heeft de directeur ons gemeld dat ze daarvoor externe deskundigheid wil inhuren. De verwachting is dat het compliance onderzoek over 2020 eind 2021 zal zijn afgerond.

#### *Conclusie*

De compliance officer heeft voor de jaren 2018-2019 op een systematische manier het compliance onderzoek uitgevoerd en daarover op een kwalitatieve wijze gerapporteerd. Voor 2020 heeft de compliance officer een start gemaakt met het beoordelen van werkdoSSIers. De naleving van de organisatorische maatregelen 2020 zijn in het geheel nog niet getoetst.

#### Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

We hebben geconstateerd dat de OKB-er tot 1 december nog lid was van het controleteam. Dit is volgens de voorschriften niet toegestaan. Dit betreft derhalve een overtreding van de regelgeving. De gemeenteaccountant heeft ons medegedeeld dat vanwege beschikbare capaciteit en budget hiervoor is gekozen. Bij het beoordelen van het controledossier van de jaarrekening 2020 van de gemeente heeft de OKB-er gebruik gemaakt van de nieuwe OKB-vragenlijst.

Aan de hand van het OKB-verslag hebben we geconstateerd dat de OKB-er per fase zijn vragen en opmerkingen met de auditmanager en gemeenteaccountant heeft besproken. Alle vraagpunten over 2020 zijn afgewikkeld.

Verder hebben we geconstateerd dat de OKB uitgebreider is uitgevoerd dan strikt op basis van de voorschriften is vereist. De OKB-er heeft het verslag voorzien van 12 aanbevelingen en opmerkingen. De aanbevelingen hebben betrekking op het (verder) verbeteren van de controleaanpak, de controle-documentatie en het accountantsverslag. De desbetreffende aanbevelingen kunnen voor de controle van volgend jaar worden meegenomen.

#### *Conclusie*

Er is een zeer gedegen OKB uitgevoerd. Het OKB-verslag is voorzien van nuttige aanbevelingen om de jaarrekeningcontrole van de gemeente Den Haag te verbeteren. Wel hebben we geconstateerd dat de OKB-er aanvankelijk lid was van het controleteam. Dit is niet toegestaan.

#### Schendingenregister

Ons is meegedeeld dat er een schendingenregister aanwezig is, maar dat deze voor 2020 geen schendingen bevat, omdat die niet hadden plaatsgevonden. De compliance officer dient dit register bij te houden. Vanwege dat de compliance officer langdurig afwezig was, heeft de directeur a.i. als beleidsbepaler het schendingenregister bijgehouden. Verder is ons gemeld dat als schendingen worden geregistreerd ook de getroffen maatregelen daarbij worden vastgelegd. Dit is volgens de regelgeving ook verplicht.

We hebben in dit onderzoek geconstateerd dat de OKB-er aanvankelijk in het controleteam van de jaarrekeningcontrole 2020 was opgenomen, terwijl dat volgens de regelgeving niet is toegestaan.

Deze schending had in het schendingregister vastgelegd moeten worden. Ook overtredingen die de compliance officer in zijn onderzoek signaleert moeten in het register worden opgenomen. Doordat de compliance officer zijn onderzoek over 2020 nog niet heeft afgerond, heeft dat nog niet geleid tot registratie van schendingen.

#### *Conclusie*

De GAD heeft wel een schendingenregister, maar hierin zijn in 2020 geen schendingen geregistreerd.. Verzuimd is om in het register op te nemen dat de OKB-er tot en met december 2020 werkzaamheden voor de jaarrekeningcontrole heeft uitgevoerd, terwijl dat volgens de regelgeving niet is toegestaan. Omdat het compliance onderzoek voor 2020 niet is afgerond, heeft dat nog niet geleid tot het registreren van eventuele schendingen. Het schendingenregister vervult een belangrijke functie bij het systematisch verbeteren van het stelsel van kwaliteitsbeheersing door interne procedures te heroverwegen en aan te scherpen.

#### *Inschakelen in- of externe deskundigheid*

Als binnen het controleteam specifieke deskundigheid ontbreekt met betrekking tot onderwerpen die van materiële betekenis zijn voor het adequaat uitvoeren van de controle is de opdrachtverantwoordelijk accountant verplicht om daarin op een andere wijze te voorzien. Ook kan het voorkomen dat een accountant voor zijn eigen oordeelsvorming behoefte heeft om zijn of haar oordeel te toetsen aan de inzichten van anderen. We hebben in ons onderzoek gezien dat GAD om haar controlekwaliteit te verhogen een aantal malen externen heeft geconsulteerd. Zo is in het kader van de kwaliteitsborging aan de beroepsorganisatie NBA de vraag voorgelegd of de Wwft ook van toepassing is op de GAD.<sup>15</sup>

Om meer zekerheid te verkrijgen hoe regelgeving moet worden geïnterpreteerd is voor de controle van Europese aanbestedingen juridisch advies gevraagd. Ook is voor de uitvoering van de controle van de grondexploitaties externe deskundigheid ingehuurd.

Ten aanzien van de ingeschakelde deskundigen voor het juridisch advies en voor de controle van grondexploitaties hebben we vastgesteld dat de GAD conform de voorschriften vooraf heeft beoordeeld of de ingeschakelde deskundigen beschikken over de competentie, capaciteiten en objectiviteit om de werkzaamheden uit te voeren. Tevens is conform de voorschriften in het dossier vastgelegd welke overwegingen aan het inschakelen van de deskundigen ten grondslag hebben gelegen.

Ook is tijdens de controle van de jaarrekening van de gemeente een specifieke vraag binnen het controleteam (of controleteam versus OKB-er) over de interpretatie van regelgeving voorgelegd aan de commissie vaktechniek. De directeur a.i., op dat moment ook gemeenteaccountant en voorzitter van de commissie vaktechniek, heeft ons gemeld dat vanwege de zuiverheid, zij niet betrokken is geweest bij dit advies. Het advies van de commissie vaktechniek is in het controledossier opgenomen.

---

<sup>15</sup> Wanneer de accountant bij zijn controle met een ongebruikelijk transactie wordt geconfronteerd moet deze zo snel mogelijk bij de Financial Intelligence Unit (FUI-NL) worden gemeld. De GAD heeft bij het bureau vaktechniek van de NBA advies gevraagd of deze verplichting ook voor een gemeentelijke accountantsdienst van toepassing is. Dit is niet het geval. De GAD heeft ons laten weten dat zij dat wel zou willen. Overigens heeft de GAD bij de jaarrekeningcontrole 2020 van de gemeente Den Haag geen ongebruikelijke transacties aangetroffen.

### *Conclusie*

Bij de controle 2020 heeft de GAD op een aantal onderdelen gebruik gemaakt van interne en externe deskundigen. Overeenkomstig de richtlijnen heeft de GAD van deze deskundigen vooraf vastgesteld of ze voldoen aan de eisen die daaraan worden gesteld.

### Personeelsbeleid

De GAD organiseert verschillende activiteiten die ervoor moeten zorgen dat de medewerkers deskundig, gemotiveerd en integer de controlewerkzaamheden uitvoeren. De GAD heeft een opleidingsplan voor de komende twee jaar vastgesteld. Daarnaast wordt wekelijks kennis gedeeld door middel van overleggen, bijvoorbeeld bij “start van de week” op maandag. Hierbij zijn de meeste medewerkers aanwezig.

Een paar keer per jaar worden meer uitgebreide overleggen georganiseerd. Hierin komen vaktechnische onderwerpen aan de orde, zoals ontwikkelingen binnen de accountancy, fraude en integriteit, soft controls en ontwikkelingen binnen de gemeente Den Haag. Verder heeft de GAD-cultuurdagen georganiseerd waarbij samenwerken en communicatie worden besproken.

De directeur a.i. gaf aan dat de GAD meer doet dan in het opleidingsplan is opgenomen. Belangrijk onderdeel is ook het voeren van PVB-gesprekken<sup>16</sup> en het zelf geven en ontvangen van feedback na het afronden van een project/audit. Naast de gezamenlijke trainingen hebben mensen ook individueel trainingen gevolgd.

Voor alle medewerkers die betrokken waren bij de jaarrekeningcontrole is door PwC een gezamenlijke training verzorgd. Het doel van de tweedaagse sessie van PwC was breder dan AFM-proof zijn. De directeur a.i. heeft ons medegedeeld dat dit een vervolg krijgt.

In 2020 tot heden zijn vanwege corona de mogelijkheid om cursussen en vaktechnische bijeenkomsten te organiseren beperkt geweest tot Teams sessies.

### *Conclusie*

De GAD organiseert geregeld voor haar medewerkers activiteiten op het gebied van vaktechniek en integriteit. Vanwege corona zijn de activiteiten in 2020 tot heden minder omvangrijk geweest dan in de voorgaande jaren.

### Onafhankelijkheid

In de praktijk zijn er verschillende maatregelen die de onafhankelijke taakuitoefening van de GAD moeten borgen.

1. De wettelijke grondslag voor de controleopdracht en de directe communicatielijnen met de Rekeningencommissie zijn een belangrijke waarborg voor het onafhankelijk functioneren van de GAD. De gemeenteraad heeft in haar rol als opdrachtgever op 18 november 2020 mevrouw Slotema aangewezen als tijdelijk gemeenteaccountant. Zij is daarmee de accountant voor de jaarrekening 2020. Zij heeft vooraf haar controleaanpak besproken met de Rekeningencommissie. Ook heeft ze haar bevindingen naar aanleiding van de controle

---

<sup>16</sup> PVB staat voor proeve van bekwaamheid. In een PVB-gesprek vindt een beoordeling plaats van de beroepsbekwaamheid van de betrokken medewerker.

met hen besproken.<sup>17</sup> De communicatie tussen de gemeenteaccountant en de Rekeningencommissie is in het volgende hoofdstuk beschreven.

Hierbij is specifiek aandacht besteed aan het aspect onafhankelijkheid.

2. Bij het aanvaarden of continueren van opdrachten moet getoetst worden of er geen bedreigingen bestaan voor de onafhankelijke positie of taakuitoefening. Voor de raad heeft de GAD de fractievergoedingen gecontroleerd. Ook heeft de GAD voor de raad op verzoek van de Rekeningencommissie specifieke werkzaamheden verricht. Voor het college van B&W heeft de GAD - met uitzondering van de fiscale adviezen - alleen controleopdrachten uitgevoerd.<sup>18</sup> Bij controleopdrachten zijn de bedreigingen en zelftoetsing beperkt. Toch wordt ook bij die opdrachten een formulier ingevuld waarin wordt gemotiveerd dat er geen bedreigingen zijn voor een onafhankelijke uitvoering van de controle. De compliance officer toetst als processtap die onderbouwing. Daarna wordt de opdrachtbevestiging voor akkoord aan de directeur voorgelegd. Deze standaardprocedure wordt echter niet toegepast voor de fiscale adviezen en de dienstverlening door de subsidie-inspecteur. Het fiscaal team en de subsidie-inspecteur vallen organiek onder de GAD, maar zijn zelfstandig in hun opereren. De directeur van de GAD is vaktechnisch niet verantwoordelijk voor deze dienstverlening en verstrekt ook geen opdrachten aan deze onderdelen van de GAD.
3. Jaarlijks moeten de medewerkers een onafhankelijkheidsverklaring afgeven en een opgave doen van hun nevenfuncties. De toets hierop door de compliance officer, heeft vanwege zijn afwezigheid, nog niet plaatsgevonden. Het komt voor dat GAD-medewerkers binnen de gemeente Den Haag een andere functie aanvaarden of tijdelijk daar werkzaamheden verrichten. Bijvoorbeeld in het kader van een re-integratietraject. In die gevallen wordt eerst vastgesteld of een bedreiging voor de onafhankelijkheid aanwezig is. Dit wordt niet schriftelijk vastgelegd.
4. Aan de hand van het controledossier van de jaarrekening 2020 hebben we vastgesteld dat de gemeenteaccountant de onafhankelijkheid van de medewerkers heeft getoetst. In het controledossier waren de getekende onafhankelijkheidsverklaringen opgenomen.
5. Om het risico van (een te grote) vertrouwdheid bij de medewerkers ten opzichte van de controlecliënt te voorkomen werkt de GAD met een roulatieschema voor de auditmanagers. De compliance officer heeft in zijn rapport van 18 februari 2020 getoetst of de procedure werkt. In 2019 heeft de directeur voor het laatst het dienstvoorschrift voor de roulatie van de verantwoordelijke accountants vastgesteld. Dit overzicht is op dit moment niet meer actueel.

#### *Conclusie*

Voor het waarborgen van de onafhankelijkheid van de GAD zijn een samenstel van maatregelen van belang.

Als eerste zijn de wettelijke grondslag voor de controle en de directe communicatielijnen met de Rekeningencommissie waarborgen voor het onafhankelijk functioneren van de GAD. Voor het college van B&W heeft de GAD als accountantsorganisatie alleen controleopdrachten uitgevoerd.

Bij de opdrachtaanvaarding van deze opdrachten wordt het vier-ogenprincipe toegepast. Er wordt beoordeeld of bij de opdrachtaanvaarding er geen onaanvaardbare bedreigingen zijn voor de onafhankelijke positie of taakuitoefening.

<sup>17</sup> De rekeningencommissie heeft namens de gemeenteraad - mede aan de hand van het accountantsverslag - de jaarrekening onderzocht en de gemeenteraad geadviseerd de jaarrekening 2020 vast te stellen en het college decharge te verlenen voor het gevoerde financieel beheer over 2020.

<sup>18</sup> Voor derden heeft de GAD in 2020 geen adviesopdrachten uitgevoerd, maar alleen controleopdrachten.

Het fiscaal team en de subsidie-inspecteur hebben een bijzondere positie bij de GAD. Hoewel ze organiek vallen onder de GAD, opereren zij zelfstandig. De directeur van de GAD is vaktechnisch niet verantwoordelijk voor deze dienstverlening en verstrekt ook geen opdrachten aan deze onderdelen. De vraag is of uit een oogpunt van onafhankelijkheid deze constructie wenselijk is.

Verder tekenen de medewerkers van de GAD jaarlijks een onafhankelijkheidsverklaring. De directeur GAD heeft ons gemeld dat als een GAD-medewerker tijdelijk een andere functie binnen de gemeente aanvaardt (bijvoorbeeld bij een re-integratieproject) maatwerkafspraken worden gemaakt om een bedreiging van de onafhankelijkheid te voorkomen. Deze afspraken worden niet vastgelegd. Het risico van vertrouwdschap wordt via een roulatieschema ondervangen.

#### Algemene conclusie over de werking

We hebben kunnen constateren dat de GAD een hoge kwaliteit nastreeft. De OKB-er heeft bij de jaarrekeningcontrole 2020 een zeer gedegen onderzoek uitgevoerd. Ook heeft de compliance officer voor 2018 en 2019 de naleving van de interne beheersingsmaatregelen nauwgezet en kritisch onderzocht. De rapportages van de OKB-er en de compliance officer bevatten goede voorstellen op basis waarvan de kwaliteit van de controle-aanpak en de procedures verder kunnen worden verbeterd. Zwakheden en verbeterpunten worden derhalve intern gesignaleerd.

Bij ons onderzoek naar de werking van het systeem van kwaliteitsbeheersing zijn wij ook diverse verbeterpunten tegengekomen. Zo is er een achterstand in het bijwerken van het handboek. Per 1 december 2020 is de OKB-er benoemd. Daarvoor maakte hij deel uit van het controleteam, wat volgens de regelgeving niet is toegestaan. Verder heeft de compliance officer een achterstand in het toetsen van de naleving van de organisatorische en opdrachtgerichte maatregelen.

De GAD is zich zeer bewust dat de procedures met betrekking tot de onafhankelijkheid belangrijk zijn voor haar functioneren en moeten worden nageleefd. Zo wordt bijvoorbeeld bij de opdrachtaanvaarding altijd het vier-ogenprincipe toegepast. Hierbij wordt beoordeeld of geen onaanvaardbare risico's aanwezig zijn die een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid.

Het fiscaal team en de subsidie-inspecteur vallen vaktechnisch niet onder de verantwoordelijkheid van de directeur. De vraag is of uit een oogpunt van onafhankelijkheid deze constructie wenselijk is.

Ook heeft de gemeenteaccountant in het controledossier onderbouwd dat de leden van het controleteam in voldoende mate onafhankelijk zijn om de controlewerkzaamheden uit te voeren.

## 3 Beantwoording onderzoeksvraag over de controle van fraude

### Onderzoeksvraag 2

“Hoe zorgt de GAD voor naleving van de eisen uit de wet- en regelgeving met betrekking tot fraude?”

#### 3.1 Beoordelingskader controle van fraude

De controle van de jaarrekening heeft mede tot doel om vast te stellen dat deze geen afwijkingen van materieel belang bevat die het gevolg zijn van fraude of fouten. Bij de accountantscontrole is het onderkennen van risico's op materiële fraudes (frauderisico's) en het uitvoeren van daarop gerichte controlewerkzaamheden een essentieel onderdeel.

De NBA heeft voor de accountant voor de controle van fraude in financiële overzichten nadere regels vastgesteld. Deze zijn vervat in de *Nadere Voorschriften controle- en overige standaarden 240* (in het vervolg NV COS 240). Daarnaast heeft de NBA in december 2018 voor accountants een Fraudeprotocol uitgebracht waarin op basis van de thans geldende wet- en regelgeving de rol van de accountant duidelijk wordt gemaakt. Het Fraudeprotocol bevat 21 maatregelen (in het vervolg NBA-FPm).

Bij het beantwoorden van de onderzoeksvraag hebben wij NV COS 240 en het Fraudeprotocol als beoordelingskader gehanteerd. Hierbij maken we het volgende onderscheid:

- De normen die standaard gelden voor de uitvoering van de jaarrekeningcontrole;
- De normen die gelden op het moment dat er een (vermoeden van) fraude is geconstateerd, door de accountant zelf of door de gemeente.

Bij de jaarrekeningcontrole moet de accountant nagaan of er een risico op een afwijking van materieel belang aanwezig is die het gevolg is van fraude of fouten.<sup>19</sup> Op het moment dat een (vermoeden van) fraudes wordt geconstateerd, zal de accountant ongeacht de omvang moeten nagaan of de gemeente daarop adequaat acteert.

#### Normen die gelden bij de jaarrekeningcontrole

Bij een gemeente is het college primair verantwoordelijk voor het voorkomen en detecteren van fraude (NBA-Handreiking 1139, p. 11). De gemeente heeft de plicht de accountant te informeren over eventuele fraude of vermoede fraude (NV COS 240.40).

De regelgeving verwacht van de accountant dat hij een professioneel-kritische houding toont gedurende de gehele looptijd van de controle. Ervaring uit het verleden vormen geen garanties dat fraude gedurende de controleperiode niet zullen optreden. Zo nodig moet hij een deskundige inschakelen (NV COS 240.13 e.v.). In het controleteam moet besproken worden dat frauderisico's een specifiek aandachtspunt zijn (NV COS 240.16).

Om een passend controleplan op te stellen dient de accountant inzicht te verwerven in de te controleren organisatie, de interne beheersing en haar omgeving (NV COS 240.17). Bij aanvang van de controle dient de accountant in te schatten welke frauderisico's materieel én significant zijn. Met behulp van cijferanalyses kunnen eventuele ongebruikelijke of onverwachte verbanden worden

---

<sup>19</sup> In de NBA-brochure *Accountant en Materialiteit* van april 2020 is uiteengezet hoe de accountant omgaat met afwijkingen en onzekerheden in zijn controle. Afwijkingen kunnen onopzettelijk van aard zijn (aangeduid als fouten) of opzettelijk (door fraude). Op basis van de controleverordening 2014 hanteert de GAD voor de jaarrekening 2020 voor fouten een goedkeuringstolerantie van € 39 miljoen.

gesignaleerd (NV COS 240.23). Het frauderisico moet op het niveau van de controlewerkzaamheden van de transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen worden geconcretiseerd (NV COS 240.26). Bij opbrengsten dient de accountant van de veronderstelling uit te gaan, dat er bij de opbrengstverantwoording frauderisico's bestaan van materieel belang (NV COS 240.27).

Daarnaast moet de accountant bij de gecontroleerde vragen stellen over het (fraude-)risico-identificatiesysteem en over de periodieke inschattingen van het frauderisico die het management maakt (NV COS 240.17 e.v.).

De regelgeving gaat er ook vanuit dat de accountant jaarlijks een element van onvoorspelbaarheid in het controleprogramma inbouwt, zodat het moeilijker wordt om frauduleuze financiële verslaggeving te verhullen (NV COS 240 A37). Als een significant frauderisico wordt ingeschat moet de accountant daar op inspelen door bijvoorbeeld de steekproefomvang te vergroten of meer gedetailleerde cijferanalyses uit te voeren. Zo mogelijk kunnen auditsoftwaretoepassingen worden ingezet om uitgebreider te toetsen (NV COS 240 – A38).

Een specifiek aandachtspunt is het risico dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt, waardoor administratieve vastleggingen worden gemanipuleerd (NV COS 240.32 e.v.). Ook dient de accountant ervoor te zorgen dat hij een schriftelijke bevestiging van het bestuurlijk management<sup>20</sup> ontvangt waaruit blijkt dat het de verantwoordelijkheid erkent voor de interne beheersing van het voorkomen van fraudes. Tevens moet het bestuurlijk management bevestigen dat het de accountant op de hoogte heeft gesteld van alle eventuele fraudes of vermoede fraudes (NV COS 240 40). Aan het einde van de controle dient de accountant met een cijferanalyses nogmaals na te gaan of er geen aanwijzingen zijn van frauderisico's (NV COS 240.35 e.v.).

De controledocumentatie in het dossier moet inzicht geven in de verrichte werkzaamheden en conclusies van de accountant (NV COS 240 45 e.v.).

#### Normen die gelden bij fraudes binnen de gemeente

Zowel de gemeente als de accountant kunnen feitelijke, vermoede of vermeende fraudes op het spoor komen. De accountant dient van de gemeente alle informatie waarvan het managementkennis heeft en die relevant is voor het opstellen van de jaarstukken te ontvangen (NV COS 210.6).

De accountant neemt - als er sprake is van een aanwijzing van mogelijke fraude, ongeacht de materialiteit, concrete actie. Hij onderzoekt of sprake is van een incident (NBA-FPm 10). De accountant zorgt voor een passende teambezetting, zo nodig met de inzet van forensische expertise (NBA-FPm-8). Elke aanwijzing van fraude wordt besproken met de bestuurders en/of interne toezichthouder.

De gecontroleerde organisatie is zelf verantwoordelijk voor het onderzoek naar de aard en omvang van de fraude (NBA-FPm 12). De accountant blijft betrokken bij het onderzoek naar de omvang van de fraude. Met de organisatie worden afspraken gemaakt dat de uitkomsten van het onderzoek worden gedeeld en hoe hij inzage krijgt in de onderliggende dossiers (NBA-FPm 13). Als er daadwerkelijk sprake (blijkt te zijn van fraude, zorgt de gemeente voor een aanpak voor redres.

---

<sup>20</sup> In de NBA-handreiking 1139 De met governance belaste personen bij gemeenten (12 december 2019) wordt het college van burgemeester en wethouders (B&W) en de Gemeentesecretaris (ondersteuning) aan geduid als "bestuurlijk management".



Dit betekent voor herstel (correctie) van de fraude en maatregelen om herhaling te voorkomen (Bta art. 37). De accountant geeft aan welke eisen hij minimaal stelt aan een dergelijk herstelplan (NBA-FPm 14). De accountant beoordeelt per geval of een herstelplan toereikend is en of (nog) andere acties nodig zijn. In het geval dat de accountant bij zijn controle met een ongebruikelijke transactie wordt geconfronteerd moet deze zo snel mogelijk bij de Financial Intelligence Unit Nederland (FIU-NL)<sup>21</sup> worden gemeld (NBA-FPm 17). Bij mogelijke fraudesituaties wordt altijd beoordeeld of aanleiding is vaktechnisch of juridisch advies in te winnen (NBA-FP 11).

### 3.2 Opzet: Wat is het beheersingskader van de GAD voor de controle van fraude?

De vraag is of de GAD in opzet en werking voldoet aan de regelgeving van de NBA. In deze paragraaf beschrijven we het aangetroffen beheersingskader (de opzet). Hierbij gaan we na of de procedures en instructies van de GAD met betrekking tot fraude adequaat zijn. In de volgende paragraaf kijken we of de GAD de procedures en instructies met betrekking tot fraude ook naleeft.

#### Beheersingskader frauderisico bij de jaarrekeningcontrole

Om te borgen dat de GAD voldoet aan relevante regelgeving met betrekking tot fraude moet zij de regelgeving vertalen naar haar eigen procedures en werkwijzen. Dit zouden we moeten terugvinden in het handboek en de concrete controleaanpak.

Als eerste hebben we gekeken welke maatregelen de GAD heeft vastgesteld in het handboek. In het handboek is op hoofdlijnen de *standaard controleaanpak* opgenomen voor de controle van de jaarrekening van de gemeente en jaarrekeningen van derde klanten. Al in de planningsfase moet aandacht zijn voor regels in NV COS 240 en de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft). Ook is beschreven dat de opdrachtverantwoordelijke accountant verplicht is het controleplan met de teamleden te bespreken, waarbij de accountant specifiek aandacht moet besteden aan de risico's voor fraude. Het desbetreffende besprekingsverslag moet in het dossier worden opgenomen. Het handboek schrijft verder voor dat de GAD reeds in planningsfase met de klant een gesprek moet voeren over de frauderisico's en de door de klant onderkende (belangrijke) risico's.

Vervolgens zijn we nagegaan hoe de standaard controleaanpak is geconcretiseerd voor de jaarrekeningcontrole 2020. We zien dat voor het controleteam een *Interne controleaanpak* is opgesteld. Daarbij is aangegeven wat de speerpunten zijn voor de controle. Hierin is bijvoorbeeld aangegeven dat een auditmanager binnen het controleteam verantwoordelijk is voor de significante en fraudegevoelige processen. Verder is aangegeven dat in de Managementletter en de Board letter een 'update frauderisico's en beheersing daarvan' zal worden opgenomen.

Voor de daadwerkelijke uitvoering van de controle heeft de GAD concrete werkstappen opgenomen in het digitale controledossier. Bij elke werkstap zijn standaard het werkprogramma, de uitgevoerde werkzaamheden en de conclusies beschreven. Tevens moet, voor zover relevant, de controle-informatie worden bijgevoegd. In het controledossier is een *Memorandum fraude NV COS 240* opgenomen waarin inzichtelijk is gemaakt welke werkzaamheden de GAD heeft uitgevoerd om te voldoen aan de controlewerkzaamheden overeenkomstig NV COS 240.

---

<sup>21</sup> FIU-NL is op basis van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft) het enige en centrale meldpunt, waar diverse meldplichtige instellingen ongebruikelijke transacties dienen te melden. De FIU-Nederland maakt formeel onderdeel uit van de rechtspersoon Staat der Nederlanden.



### Conclusie

In het controledossier 2020 zijn voldoende instructies opgenomen die moeten borgen dat bij de jaarrekeningcontrole de regelgeving met betrekking tot fraude wordt opgevolgd.

### Beheersingskader bij fraude binnen de gemeente

De accountant die de jaarrekening controleert heeft ook een rol als feitelijke, vermoede of vermeende fraude binnen de organisatie zich voordoen. Hiervoor gelden specifieke eisen. Om te borgen dat de GAD aan de relevante wet- en regelgeving voldoet, zijn we nagegaan in hoeverre zij hiervoor een beheersingskader heeft vastgesteld.

In het handboek heeft de GAD de *Procedure Fraudemelding* opgenomen. De procedure verwijst naar zowel de NV COS 240 als de gemeentelijke richtlijnen voor integriteit. De procedure beschrijft wat de GAD moet doen als zij een mogelijke fraude in haar controle tegenkomt. De GAD dient te allen tijde de gemeentelijke procedures te volgen, ongeacht de omvang van de mogelijke fraude. Dit betekent dat zij schriftelijk de Stuurgroep integriteit<sup>22</sup> moet informeren.

Als een mogelijke fraude als niet materieel wordt beoordeeld, overlegt de audit manager met de medebeoordelaar welke acties passend zijn in het kader van de controle. Indien er sprake is van een mogelijke materiële fraude wordt de controleklant verplicht een onderzoek te doen en een plan op te stellen waarin maatregelen zijn opgenomen om de gevolgen van de fraude voor zover mogelijk ongedaan te maken c.q. om herhaling te voorkomen. De audit manager beoordeelt het plan en moet de vinger aan de pols houden. Wanneer de dienst niet (tijdig) een plan opstelt en uitvoert, wordt dit gemeld aan de Stuurgroep integriteit, de wethouder waaronder de betrokken dienst ressorteert en aan de Lokale rekenkamercommissie.<sup>23</sup>

We merken op dat de procedure niet aangeeft hoe de gemeente de GAD moet informeren als de gemeente zelf een mogelijke fraude signaleert. Om in de desbetreffende leemte te voorzien heeft de gemeentesecretaris eind 2020 de *Handelingslijn informatieplicht GAD bij fraude en integriteitsonderzoeken* voorgeschreven. De Handelingslijn is op aandringen van de GAD tot stand gekomen. In de Handelingslijn staat dat de gemeentesecretaris eens per kwartaal alle lopende en afgedane onderzoeken over fraude en integriteitstekwesties met de gemeenteaccountant en de centrale integriteitscoördinator bespreekt.

Daarnaast staat in de Handelingslijn dat in geval van (feitelijke, vermoede of vermeende) fraude en in geval van integriteitsonderzoeken met *een materieel of financieel belang* de gemeenteaccountant actief en direct geïnformeerd moet worden. Deze actieve informatieplicht ligt bij de directeurs van de dienst en/of de gemeentesecretaris. Als de dienstdirecteuren deze nieuwe procesafspraken zouden volgen wordt de gemeenteaccountant het 'postadres' van alle mogelijke fraudes en integriteitsonderzoeken van materieel of financieel belang, ongeacht de aard of de omvang van het mogelijke fraude- of integriteitsonderzoek. Dit lijkt ons meer een taak voor het Bureau Integriteit.

<sup>22</sup> Stuurgroep Integriteit is een orgaan binnen de gemeente Den Haag waarin de burgemeester, de gemeentesecretaris, wethouder P&O en de directeur P&O. zitting hebben. Recentelijk is er op de intranetsite een nieuwe instructie verschenen. Hieruit blijkt dat alle integriteitsschendingen bij het Bureau Integriteit moeten worden gemeld. Het Bureau Integriteit rapporteert aan de Stuurgroep Integriteit over de voortgang/afroning van onderzoeken.

<sup>23</sup> De lokale rekenkamercommissie is sinds 1 mei 2008 opgeheven. Sindsdien is er een lokale rekenkamer: De Rekenkamer Den Haag. Het handboek is hierop nog niet aangepast.

We zien hier een risico dat de gemeenteaccountant een te grote rol gaat vervullen in de interne beheersing van het frauderisico binnen de gemeente. De gemeenteaccountant heeft ons medegedeeld dat in de praktijk het gesignaleerde risico zich niet voordoet, omdat de gemeenteaccountant de meldingen ontvangt via de reguliere overleggen met het bureau integriteit en de gemeentesecretaris. Anders dan in de handelingslijn van de gemeentesecretaris is voorgeschreven wordt de gemeenteaccountant dus niet actief en direct geïnformeerd door de directeuren bij alle fraude- en integriteitsonderzoeken.

#### *Conclusie*

Het handboek bevat een procedure voor de melding van feitelijke, vermoede of vermeende fraudes die de GAD zelf ontdekt. Deze procedure beschrijft niet hoe de GAD wordt geïnformeerd over mogelijke fraudes die door de gemeente zelf zijn ontdekt. Eind 2020 is met de gemeentesecretaris een nieuwe procesafpraak gemaakt die in deze leemte moet voorzien. De nieuwe procesafpraak kan ertoe leiden dat de gemeenteaccountant een te grote betrokkenheid krijgt bij het interne beheersingsproces van fraude- en integriteitsrisico's. In de praktijk doet dit zich niet voor.

### 3.3 Werking: Welke werkzaamheden zijn uitgevoerd voor de controle op fraude?

#### Naleving procedures en instructies bij de jaarrekeningcontrole

Aan de hand van het digitaal dossier hebben we beoordeeld welke werkzaamheden de GAD bij de jaarrekeningcontrole 2020 heeft uitgevoerd met betrekking tot frauderisico's.

In het dossier treffen we een verslag aan van een pre-auditmeeting. Hieruit blijkt dat vóór aanvang van de controle de mogelijke algemene en specifieke frauderisicofactoren met het auditteam zijn besproken.

Verder is voorafgaande aan de planningsfase door de GAD een initiële cijferanalyse opgesteld, die later is geactualiseerd. In dit overzicht zijn alle posten van de jaarrekening en overige relevante aspecten van de jaarrekening, zoals BTW, Vennootschapsbelasting, Europese aanbestedingen, Wnt<sup>24</sup> beoordeeld op het risico op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.

In de planningsfase is een samenvattend overzicht opgesteld waarin per jaarrekeningpost alle geïdentificeerde risico's staan vermeld. Uit efficiencyoverwegingen wordt voorgesteld specifieke gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren om de geïdentificeerde risico's te kunnen afdekken. De keuze voor de gegevensgerichte werkzaamheden is mede gebaseerd op de bewering dat bij de gemeente geen specifieke zichtbare 'key controls'<sup>25</sup> aanwezig zijn ter afdekking van de desbetreffende risico's. De beweringen dat er binnen de gemeente geen specifieke key controls aanwezig zijn, lijkt ons niet aannemelijk. Echter ook wij schatten in dat in de meeste gevallen een gegevensgerichte controle-aanpak het meest doelmatig is.

Daarnaast concludeert de GAD op basis van een uitgevoerde initiële cijferanalyse dat geen indicaties naar voren komen die mogelijk duiden op afwijkingen van materieel belang. Alleen bij de grondopbrengsten wordt geconcludeerd dat een significant frauderisico aanwezig is. Dit is gebaseerd op een bevinding bij de jaarrekeningcontrole 2019. Toen is door de GAD bij de controle van de

<sup>24</sup> Wet normering topinkomens.

<sup>25</sup> Het begrip 'key control' is in het werkprogramma niet nader gedefinieerd. We gaan ervan uit dat bedoeld wordt een belangrijk interne beheersingsmaatregel die voldoende zekerheid geeft dat het geïdentificeerde risico is afgedekt.

grondexploitaties vastgesteld dat de opbrengsten van verschillende kavels residueel waren bepaald en aanvullend substantieel waren verlaagd voor excessieve bouwkosten. We hebben vastgesteld dat de GAD bij de jaarrekeningcontrole 2020 aan deze opbrengstverantwoording extra aandacht heeft besteed. Van alle verkopen boven de € 1.000.000 is beoordeeld of de verrekende excessieve bouwkosten aannemelijk zijn.

Voor de opbrengstverantwoordingen is een apart document aanwezig waarmee de GAD weerlegt dat daar sprake zou kunnen zijn van een materieel frauderisico. Ook is een standaardvragenlijst van de NBA ingevuld om systematisch te beoordelen of mogelijk sprake is van een verhoogd corruptierisico. In dit document wordt geconcludeerd dat er eigenlijk alleen een corruptierisico<sup>26</sup> is bij het inkoop- en verkoopproces voor grondexploitaties. Ook wordt geconcludeerd dat voldoende interne beheersingsmaatregelen zijn getroffen om eventuele mogelijke corruptie te voorkomen.

Voorts wordt gesteld dat er binnen de gemeente een Interne Audit-afdeling aanwezig is die ervoor zorgt dat eventuele corruptie eerder zou worden gedetecteerd. Een verdere onderbouwing daarvan is niet in het dossier aangetroffen. Tijdens de wederhoorfase is ons gemeld dat de GAD geen onderzoek heeft gedaan naar de desbetreffende werkzaamheden van de Interne Audit-afdeling. De standaardvragenlijst is derhalve op dit punt niet juist ingevuld.

In de controleaanpak van de GAD is niet opgenomen dat zij onderzoek doet naar het functioneren van de wet Bibob bij grondexploitaties. Zo'n onderzoek behoeft de gemeenteaccountant op basis van regelgeving ook niet uit te voeren. We kunnen ons evenwel voorstellen dat een gemeenteaccountant periodiek het functioneren van dit bestuursrechtelijke instrument om fraude en ondermijning te voorkomen, in zijn controleaanpak meeneemt.<sup>27</sup>

Ook hebben we uit het dossier kunnen opmaken dat de gemeenteaccountant de controleaanpak 2020 heeft toegelicht bij de gemeentesecretaris, de gemeentecontroller en de directeurs van de diensten. Van deze gesprekken is een agenda in het dossier aanwezig. Hieruit blijkt dat het risico van fraudes, integriteit en corruptie onderwerp zijn geagendeerd. De gemeenteaccountant heeft gesignaleerd dat de gemeente nog niet beschikt over een fraude risicoanalyse. Daarbij is het risico benadrukt dat hierdoor mogelijke kwetsbare plekken in de interne beheersing aanwezig zijn die onopgemerkt blijven. Bij deze zogenaamde pre-auditmeetings Extern is tevens aangekondigd dat de GAD vanwege het frauderisico een element van onvoorspelbaarheid bij de controle zal inbouwen.

De informatievoorziening over fraudes is sinds de Handelingslijn informatieplicht van december 2020 sterk verbeterd. Naar ons is medegedeeld heeft de gemeenteaccountant nu drie maandelijks een gesprek met de gemeentesecretaris en het Bureau Integriteit over fraude- en integriteitsteksties. De gemeenteaccountant kan op basis daarvan de voortgang volgen. Zij beoordeelt daarbij ook of de feitelijke of vermeende fraudegevallen en integriteitsteksties incidenteel of structureel van aard zijn. Hiervan zijn evenwel beperkt vastleggingen in het dossier aangetroffen.

---

<sup>26</sup> Bij corruptie gaat het om handelingen die verband houden met het doen van een gift of een belofte om de ander (onder meer een ambtenaar maar ook een privaatrechtelijke partij) te verleiden iets te doen of na te laten. Corruptie houdt vaak ook verband met vraagstukken op het gebied van omkoping en belangenverstrengeling (vermenging van zakelijke en privébelangen). Voor accountants die jaarrekeningen controleren heeft de NBA in december 2016 de praktijkhandleiding 1132, *Corruptie, werkzaamheden van de accountant*, gepubliceerd.

<sup>27</sup> Ook bij vergunningverleningen en te verstrekken subsidies kunnen er situaties zijn, waarbij de wet Bibob door de gemeente wordt ingezet.

Om mogelijke - bij de GAD onbekende - fraudes en risico's op het spoor heeft de GAD zelf systematisch de notulen van het College, de raad en de Rekeningencommissie beoordeeld op mogelijke materiële financiële risico's. Daarbij zijn ook de geheime notulen beoordeeld. Verder hebben we een document aangetroffen waaruit blijkt dat op het internet is gezocht naar publiek beschikbare informatie omtrent onregelmatigheden, fraude en corruptie binnen de gemeente Den Haag. Systematisch is nagegaan wat de aard en de geschatte omvang daarvan was en welke impact het heeft op de controle van de GAD.

Voor het opsporen van fraudes en onregelmatigheden heeft de accountant een element van onvoorspelbaarheid in de controle ingebouwd. De GAD heeft een aantal data-analyses uitgevoerd op onder meer inkoopfacturen, crediteurenstamgegevens en bankgegevens. Dit heeft een signaallijst opgeleverd. Een negental specifieke hits is door de gemeenteaccountant besproken met dienstdirecteuren. Van de data-analyses zijn diverse documenten in het dossier opgenomen. Hoewel de bevindingen geen invloed hebben gehad op de aard van de controleverklaring, hebben de hits wel geleid tot opmerkingen in het accountantsverslag, de managementletters en de Boardletter.<sup>28</sup> In een interview heeft de accountant ons gemeld dat het voor de interne beheersing wenselijk zou zijn als de gemeente deze data-analyses ook zelf zou uitvoeren. Daar zijn wij het mee eens.

Ook is conform de voorschriften in het controledossier een schriftelijk bevestiging van het college van B&W aanwezig waarin het college erkent verantwoordelijk te zijn voor het opzetten, implementeren en onderhouden van de interne beheersing gericht op het voorkomen en detecteren van fraude. Ook geeft het college in die brief aan alle kennis te hebben verstrekt over eventuele fraude en het vermoeden van fraude die op de gemeente van invloed zijn, in het geval dat de fraude een materieel effect zou kunnen hebben op de jaarrekening. Het college neemt daarbij de verantwoordelijkheid dat ook tijdens de jaarrekeningcontrole de gemeente de vereiste gegevens over fraude aan de accountant heeft verstrekt. De bevestigingsbrief is een formeel document, die het college op verzoek van de accountant toestuurt, voordat hij zijn controleverklaring mag afgeven. Het is de GAD niet bekend in hoeverre de verantwoordelijke directeuren, die veelal een beter zicht hebben op de dagelijkse praktijk, een verklaring of bevestiging aan het college hebben afgegeven over de bij hen bekende fraudes, onregelmatigheden en financiële risico's.

#### *Conclusie*

De GAD heeft bij de uitvoering uitgebreid aandacht besteed aan fraude en onregelmatigheden. Op een aantal onderdelen is het mogelijk de bevindingen steviger te onderbouwen. Hierbij denken we bijvoorbeeld aan de beoordeling of mogelijke fraudes al dan niet structureel zijn. Een toets op het gebruik van het bestuurlijk instrument Bibob maakt geen onderdeel uit van de jaarlijkse controleaanpak. Dit is ook niet verplicht. In het kader van de controle op het frauderisico zou naar onze mening een toets op het functioneren van de Bibob eens in de zoveel jaar wel te overwegen zijn.

#### *Naleving procedures en instructies bij het vermoeden van fraudes*

Het is voor een accountant vaak lastig om een (vermoede) fraude te identificeren. Dit komt doordat fraude gepaard gaat met opgezette plannen om fraude te verhullen, zoals valsheid in geschrifte, het

---

<sup>28</sup> Managementletters zijn bestemd voor dienstdirecteuren, gemeentesecretaris en/of het college. Een boardletter is bestemd voor de gemeenteraad. In deze documenten wordt gerapporteerd over tussentijdse bevindingen over zaken zoals kwaliteit van de interne beheersing, IT-omgeving, verslaggevings- en rechtmatigheidsvraagstukken, jaarrekeningproces en de opvolging van eerdere bevindingen uit voorgaande jaren.

opzettelijk nalaten transacties vast te leggen of het opzettelijk aan de accountant verkeerd voorstellen van zaken.

Er hebben zich twee onregelmatigheden voorgedaan bij de gemeente Den Haag die impact hebben op de jaarrekeningcontrole 2020. Deze onregelmatigheden zijn binnen het ambtelijk apparaat geconstateerd. In het controledossier treffen we een afwegingskader aan waaruit blijkt dat de GAD deze onregelmatigheden om kwalitatieve redenen als vermeende fraudes heeft aangemerkt. Verder wordt aangegeven dat dit geen fraudes betreffen die de Wwft raken (financiering terrorisme c.q. witwassen).

De gemeenteaccountant heeft de betrokken dienstdirecteuren gevraagd herstel- c.q. redresplannen op te stellen en ze aan haar ter goedkeuring voor te leggen. De redresplannen waren in een eerste opzet van onvoldoende kwaliteit en zijn na diverse overleggen aangepast tot een voldoende niveau. De definitieve redresplannen zijn door de GAD beoordeeld en akkoord bevonden en in het controledossier gearhiveerd.

Verder blijkt uit de stukken dat de gemeenteaccountant met de betrokken dienstdirecteuren afspreekt om haar te informeren over de voortgang van de herstel- en/of verbeteracties. Hierdoor is zij in staat om - als daar aanleiding voor is - de desbetreffende zaken aan de orde te stellen op een passend ambtelijk of bestuurlijk niveau.

Binnen het controleteam is tijd en deskundigheid vrijgemaakt om de plannen en de voortgang daarvan te beoordelen en te bewaken.

#### *Conclusie*

De GAD heeft haar rol met betrekking tot feitelijke, vermoede of vermeende fraudes opgepakt in lijn met de geldende regelgeving. Op verzoek van de gemeenteaccountant zijn door de betrokken dienstdirecteuren redresplannen opgesteld en door haar geaccordeerd. De betrokken dienstdirecteuren moeten haar informeren over de voortgang van de herstel- en/of verbeteracties. Een vertraging in de uitvoering kan zij zo nodig aankaarten bij de gemeentesecretaris en/of de verantwoordelijk wethouder. Er is binnen het controleteam specifieke capaciteit vrijgemaakt om de plannen te beoordelen en te accorderen. In het dossier zijn onder meer de goedgekeurde redresplannen als controle-documentatie opgenomen.

## 4 Beantwoording onderzoeksvraag over communicatie met de Rekeningencommissie

### Onderzoeksvraag 3

“In hoeverre bespreekt de GAD met de Rekeningencommissie haar onafhankelijke positie en de controle van de fraude?”

#### 4.1 Beoordelingskader communicatie Rekeningencommissie

De rekeningencommissie doet onderzoek naar de getrouwheid en de rechtmatigheid van de door het college opgestelde jaarrekening. Op basis van dit onderzoek brengt de Rekeningencommissie een advies uit aan de gemeenteraad met betrekking tot de vaststelling van de jaarrekening.<sup>29</sup> De Rekeningencommissie maakt daarbij mede gebruik van de uitkomsten van de wettelijke controle door de accountant.<sup>30</sup>

In artikel 213 Gw is geregeld dat de accountant op grond van zijn controle een controleverklaring moet afgeven en een verslag van bevindingen uitbrengt. Dit verslag moet in ieder geval bevindingen bevatten over de vraag of de inrichting van het financiële beheer en van de financiële organisatie een getrouwe en rechtmatige verantwoording mogelijk maken. Ook moet hij over onrechtmatigheden in de jaarrekening rapporteren.

Specifiek voor accountants die gemeenten controleren heeft de NBA de handreiking *De met governance belaste personen bij gemeenten* vastgesteld (Handreiking 1139 van 12 november 2019). In de handreiking is de relevante regelgeving met betrekking tot de communicatie met de met governance belaste personen vertaald naar de gemeentelijke situatie.<sup>31</sup> Handreiking 1139 hebben we als normenkader gebruikt om te beoordelen of de GAD adequaat communiceert met de Rekeningencommissie. Hierbij hebben ons specifiek gericht op de aspecten onafhankelijkheid en fraude.

De governancestructuur kan per gemeente verschillen.<sup>32</sup> De accountant moet bepalen wie de meest geschikte personen zijn om binnen de governancestructuur van de gemeente te communiceren. De afspraken daarover worden moeten worden vastgelegd.

De geschikte persoon (personen) of commissie(s) om mee te communiceren kan (kunnen) verschillen afhankelijk van de gelegenheid waarover moet worden gecommuniceerd. De accountant moet evenwel voor ogen houden dat de gemeenteraad uiteindelijk het orgaan is dat informatie dient te ontvangen voor het uitvoeren van toezicht. De accountant kan bij zijn afweging met wie hij kan communiceren rekening houden met de volgende aspecten: (COS 260.A5)

- a. de verantwoordelijkheden van de subgroep (zoals in Den Haag de Rekeningencommissie) en van de gemeenteraad;
- b. de aard en de gelegenheid die moet worden medegedeeld;

---

<sup>29</sup> Artikel 2.2 en 2.4 van de Verordening Rekeningencommissie 2014.

<sup>30</sup> Artikel 2.3 van de Verordening op de Rekeningencommissie 2014.

<sup>31</sup> Dit betreffen onder meer de gemeentewet en de beroepsvoorschriften van accountants: COS 260 Communicatie met de met governance belaste personen en COS 265 Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de governance belaste personen en het management.

<sup>32</sup> In de handreiking wordt met governancestructuur bedoeld de gemeenteraad en het geheel aan commissies en organen binnen de gemeente die belast zijn met het toezicht op het bestuurlijk management. Het bestuurlijk management bestaat uit het College van B&W en de gemeentesecretaris.

- c. relevante door wet- en regelgeving gestelde eisen (lees de gemeentewet);
- d. de vraag of de subgroep de bevoegdheid heeft om actie te ondernemen met betrekking tot de meegedeelde informatie, en verdere informatie en uitleg kan geven die de accountant nodig kan hebben.

Punt d. houdt in dat afhankelijk van de gelegenheid ook met het college (het bestuurlijk management) en/ of het ambtelijk management kan worden gecommuniceerd (NV COS 260.10).

Uit de NBA-handreiking is op te maken dat de GAD met de Rekeningencommissie tenminste zal overleggen over de vraag in hoeverre de inrichting van het financieel beheer, de financiële organisatie en de jaarrekening en het jaarverslag op orde zijn. Ook gaat de handreiking ervanuit dat fraude en integriteitskwesaties en de onafhankelijkheid van de accountant onderwerp van gesprek en/of rapportage zijn. Bij specifieke aangelegenheden maakt de accountant een afweging welk orgaan hij gedetailleerd informeert en wie er eventueel "samengevat" op de hoogte wordt gesteld. Voor de bespreking en/of rapportage is een goede timing van belang. Eventueel worden er extra vergaderingen ingelast.

Notulen van de Rekeningencommissie en eventuele andere verslagen moeten in het controledossier worden opgenomen, indien die een passende vastlegging van de communicatie vormen. Bespreekpunten zijn de planning, kernpunten van de controle, onafhankelijkheid, tussentijdse problemen (in de uitvoering van de controle), fraude en interne beheersing.

#### 4.2 Opzet: Hoe ziet het beheersingskader eruit voor de communicatie?

De gemeenteraad heeft met het vaststellen van de Verordening op de Rekeningencommissie 2014 geregeld dat de Rekeningencommissie het onderzoek doet naar de getrouwheid en de rechtmatigheid van de door het gemeentebestuur opgestelde jaarrekening. De commissie maakt daarbij mede gebruik van de uitkomsten van de wettelijke controle en van het onderzoek van de accountant naar de door het college opgestelde tussentijdse proces- en projectverantwoordingen. Bij ons onderzoek hebben we vooral gekeken hoe de GAD communiceert over de onderwerpen onafhankelijkheid en fraude.

In het handboek heeft de GAD een procedure *Overleg Rekeningencommissie* (procedure 8.4) opgenomen. Hierin is het volgende opgenomen:

1. In het kader van de VIO heeft de directeur in ieder geval een keer per jaar overleg met de Rekeningencommissie inzake onafhankelijkheidsaangelegenheden.

In dit overleg komt aan de orde:

1. De onafhankelijke positie van de GAD als organisatie en van de directeur (met inbegrip van de plaatsvervangend directeur).
2. Mogelijke knelpunten in de samenloop van assurance en de overige dienstverlening (onafhankelijkheidsdilemma's).
3. De toereikendheid van budgettaire middelen om op verantwoorde wijze assurance opdrachten uit te voeren. Hiertoe kunnen de dienstbegroting en dienstverantwoording dienen.
4. Aard en omvang van assurance opdrachten en de overige dienstverlening.
5. In- en uitdiensttreding van medewerkers in verantwoordelijke functies met relevante beslissingsbevoegdheden bij het opmaken of controleren van assurance objecten. Eventuele zakelijke relaties tussen medewerkers en de Gemeente, die niet passen in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de Gemeente. De eventuele bevindingen van de compliance officer terzake van de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften door de medewerkers van de GAD in de beschouwde periode.

2. De directeur neemt onverwijld contact op met de Rekeningcommissie in het geval van het continueren van een assuranceopdracht op grond van zwaarwegend maatschappelijk belang terwijl inmiddels het Hoofd Audit Groep niet meer voldoet aan de artikelen 3,6 of 7 ViO. Het betreft het toepassen van de hardheidsclausule als bedoeld in artikel 15 ViO.
3. Ontvangen geschenken die een waarde van € 100 te boven gaan worden door de directeur gemeld bij de Rekeningcommissie. Deze melding geldt eveneens voor een ontvangen of verstrekte persoonlijke uiting van gastvrijheid.
4. De directeur informeert de voorzitter van de Rekeningcommissie onverwijld als zich een juridische procedure dreigt of is aangespannen door een derde client tegen de GAD. De directeur informeert de voorzitter van de Rekeningcommissie over de voortgang en afwikkeling van deze procedure.

De procedure *Overleg Rekeningencommissie* gaat vooral om het bespreken van zaken rondom de onafhankelijkheid. In de procedure staat dat daarbij ook de aard en de omvang van assurance en de overige dienstverleningen worden besproken (artikel 1.4). In de procedure is niets opgenomen over het bespreken van de rol van de accountant bij fraude- en integriteitstekwesties binnen de gemeente.

Wel hebben we gezien dat voorafgaande aan de jaarrekeningcontrole 2020 de GAD aan de Rekeningencommissie een *Aanpak jaarrekeningcontrole 2020 GAD* heeft toegezonden. De GAD geeft daarin aan dat haar onafhankelijkheid is geborgd. Ook meldt zij dat met de rekeningencommissie een afspraak is gemaakt om controleverwante verzoeken en/of niet-controlediensten *vooraf* met hen af te stemmen.

Ten aanzien van frauderisico's wordt beschreven dat de GAD een frauderisicoanalyse heeft uitgevoerd. Ook is aangegeven dat zij via de Board Letter en het accountantsverslag bevindingen zal rapporteren die belangrijk zijn voor het gemeentebestuur om zijn toezichthoudende rol te kunnen vervullen. Niet is aangegeven of en in hoeverre de GAD fraude- en integriteitstekwesties zal melden. Overigens is het melden van dergelijke zaken als eerste een verantwoordelijkheid van het college. De gemeenteaccountant dient de Rekeningencommissie te informeren over leemten in de interne beheersing van frauderisico's. Ook als het college materiële fraudekwesties niet adequaat onderzoekt en/ of geen passende maatregelen neemt, zal de accountant dat moeten melden.

#### *Conclusie*

In opzet is geregeld dat de GAD overlegt voert met de Rekeningencommissie. De GAD heeft een procedure om ten minste éénmaal per jaar met de Rekeningencommissie haar onafhankelijkheid te bespreken. In de procedure is niet aangegeven of de GAD voor- of achteraf dienstverleningen voor het college met de rekeningencommissie bespreekt. Ook zijn in de procedure geen afspraken vastgelegd over wanneer de GAD fraude- en integriteitstekwesties meldt aan de Rekeningencommissie. In de *Aanpak jaarrekeningcontrole 2020 GAD* wordt wel op deze onderwerpen ingegaan.

#### 4.3 Werking: Wat bespreekt de GAD met de Rekeningencommissie?

Aan de hand van de gespreksverslagen hebben we kunnen vaststellen van de gemeenteaccountant gemiddeld 5 tot 6 maal per jaar overlegt met de Rekeningencommissie. De gemeenteaccountant heeft ons gemeld dat los daarvan zij ook nog circa twee keer per jaar gesprekken voert met de voorzitter en individuele leden van de Rekeningencommissie. Om de controle goed te laten verlopen en controlebevindingen tijdig onder de aandacht te brengen bij de bestuurders en het management heeft de gemeenteaccountant daarnaast ook veelvuldig overleg binnen de gemeentelijke organisatie. Dergelijke overleggen zijn ook van belang om vroegtijdig knelpunten binnen de organisatie te signaleren en zicht te houden op verbeteracties binnen de gemeente. We hebben de



gemeenteaccountant gevraagd deze overleggen in beeld te brengen en daarbij tevens te vermelden welke onderwerpen aan de orde zijn geweest. Gelet op de bevindingen die we terugzien in het controledossier vinden we dat de contacten en gespreksonderwerpen logisch zijn.

Ten aanzien van de schriftelijke communicatie zijn meerdere documenten relevant voor de rekeningencommissie. Allereerst zijn dit de wettelijk voorgeschreven documenten als de *controleverklaring* en het *accountantsverslag*.<sup>33</sup> Maar ook andere documenten kunnen relevant zijn voor de Rekeningencommissie. We hebben onderzocht welke rapportages de GAD vanaf 2019 specifiek over haar onafhankelijkheid heeft uitgebracht. Verder hebben we kennisgenomen van alle rapportages die in het kader van de jaarrekeningcontrole 2020 zijn verzonden aan de Rekeningencommissie. We hebben gekeken of in die rapportages aandacht is besteed aan de onderwerpen onafhankelijkheid en fraude. Tevens hebben we gekeken of uit de besprekingsverslagen blijkt of deze onderwerpen nog aanleiding hebben gegeven tot vragen of discussie in de Rekeningencommissie.

### Onafhankelijkheid

In het handboek is vastgelegd dat de GAD jaarlijks met de Rekeningencommissie overlegt over haar onafhankelijkheid. De laatste rapportage die specifiek hierover is uitgebracht dateert van 22 maart 2019. Deze is in de Rekeningencommissievergadering van 3 april 2019 geagendeerd. Deze rapportage gaf de leden geen aanleiding tot het maken van opmerkingen of het stellen van vragen.

Met betrekking tot de jaarrekeningcontrole 2020 heeft de GAD in verschillende documenten over haar onafhankelijkheid gerapporteerd. In de vergadering van 26 november 2020 is het document *Aanpak jaarrekeningcontrole 2020 GAD* besproken. In dat document geeft de GAD aan dat zij geen bedreigingen ziet om de jaarrekeningcontrole onafhankelijk uit te voeren conform de beroepsregels. Verder is gemeld dat alle teamleden betrokken bij de controle van de gemeente persoonlijk verklaard hebben onafhankelijk te zijn van de gemeente.

In de vergadering van 17 december 2020 is de Board Letter<sup>34</sup> besproken. De GAD rapporteert dat er geen opdrachten zijn uitgevoerd die haar onafhankelijkheid bedreigen. Verder meldt zij dat ze op verzoek van het college subsidieverantwoordingen van de gemeente heeft gecontroleerd. In de *Aanpak jaarrekeningcontrole 2020 GAD* is gemeld dat ze dergelijke controles vooraf afstemt met de Rekeningencommissie. In hoeverre dat is gebeurd kunnen we aan de hand van de besprekingsverslagen niet vaststellen.

Het definitief-concept accountantsverslag 2020<sup>35</sup> en de controleverklaring is in de vergadering van 30 juni 2021 besproken. In beide stukken rapporteert de GAD over haar onafhankelijkheid. In het accountantsverslag worden de maatregelen opgesomd die zijn getroffen om de onafhankelijkheid te borgen. Ook wordt melding gemaakt dat extra opdrachten zijn uitgevoerd voor het college. Dit

---

<sup>33</sup> In de gemeentewet wordt gesproken van accountantsverklaring en verslag van bevindingen (art. 213 lid 5)

<sup>34</sup> De GAD heeft haar belangrijkste tussentijdse bevindingen gerapporteerd aan het college van B&W in een zogenaamde managementletter. Via de Boardletter heeft de GAD de belangrijkste tussentijdse bevindingen samengevat voor de raad en de rekeningencommissie.

<sup>35</sup> Vanwege dat het samenstellen van de jaarrekening 2020 van de gemeente vertraging had opgelopen, is besloten om de bevindingen van de jaarrekeningcontrole met de rekeningencommissie te bespreken aan de hand van een *Definitief concept accountantsverslag*. Dit verslag is later, na afronding van de controle, met enkele aanpassingen definitief geworden.

betreft de controle van subsidieverantwoordingen en fiscale adviezen.<sup>36</sup> In het besprekingsverslag geeft de accountant aan dat zij met betrekking tot haar werkzaamheden wordt gecontroleerd door het samenwerkingsverband Kwaliteitstoets Overheidsaccountants (KOA)<sup>37</sup>. Uit de analyse van de besprekingsverslagen is niet gebleken dat de Rekeningencommissie nadere vragen heeft gesteld over de onafhankelijkheid van de GAD. Wel stelde de Rekeningencommissie vragen over de onafhankelijkheid van de functionaris Gegevensbescherming en over de Interne Audit-afdeling binnen de gemeente.

#### *Conclusie*

De GAD rapporteert op verschillende momenten over haar onafhankelijke positie aan de Rekeningencommissie. De rapportages geven de Rekeningencommissie geen aanleiding tot het maken van opmerkingen of het stellen van vragen. De GAD heeft aangegeven vooraf de dienstverleningen die zij voor het college uitvoert, met de rekeningencommissie af te zullen stemmen. Het is onduidelijk of dit is gebeurd. De vraag is evenwel of bij de controle van bijvoorbeeld jaarlijks terugkerende subsidieverantwoordingen vooraf afstemming van de rekeningencommissie noodzakelijk is. Om de onafhankelijke positie van de GAD te borgen vinden wij het bij overige dienstverleningen wel van belang dat de GAD die vooraf afstemt met de raad c.q. de rekeningencommissie. Volgens mededeling van de GAD hebben dergelijke dienstverleningen zich in 2020 niet voorgedaan. Wel zijn door het fiscaal team adviezen verleend aan het college, maar daar is de directeur GAD vaktechnisch niet voor verantwoordelijk. Dat geldt ook voor de adviezen van de subsidie-inspecteur. We vinden dat hierover niet duidelijk is gecommuniceerd met de rekeningencommissie.

#### *Fraude*

Bij de jaarrekeningcontrole 2020 was de controle van de Fraude en integriteit een speerpunt. In de vergadering van 26 november 2020 is de controleaanpak van de GAD toegelicht. Met betrekking tot frauderisico's wordt aangegeven dat de controle gericht zal zijn het naleven van de interne beheersingsmaatregelen en de risico's op omkoping en corruptie. Ook wordt vermeld dat wordt ingezet op innovatie, zoals het gebruik van data-analyse in de controle.

In de Board Letter 2020 rapporteert de GAD uitgebreid over haar bevindingen met betrekking tot de interne beheersing van frauderisico's. Hierbij geeft ze aan dat het bewustzijn bij de gemeente met betrekking tot het risico van fraude voldoende aanwezig is en dat over het algemeen voldoende richtlijnen en functiescheidingen aanwezig zijn om fraude van materieel belang te voorkomen. Als knelpunten geeft ze aan dat de gemeente niet over een (actuele) risicoanalyse beschikt en dat er in 2020 geen systematische controlewerkzaamheden door de gemeente op fraude zijn uitgevoerd. De Board Letter is in de vergadering van 17 december 2020 besproken. In het verslag vraagt de Rekeningencommissie het college prioriteit te geven aan de uitvoering van de detectieve maatregelen fraudepreventie en structureel een frauderisicoanalyse uit te voeren.

In het accountantsverslag 2020 is helder aangegeven dat de primaire verantwoordelijkheid voor het voorkomen en detecteren van fraude en de naleving van wet- en regelgeving berust bij het college

---

<sup>36</sup> Bij de bespreking van concept-feitenrapport voor feitelijk wederhoor heeft de gemeenteaccountant medegedeeld dat hoewel het fiscaal team organisatorisch is ondergebracht bij de GAD, deze adviezen niet onder verantwoordelijkheid van de directeur GAD worden uitgevoerd. Dat geldt ook voor de adviezen van de subsidie-inspecteur.

<sup>37</sup> De KOA voert niet jaarlijks een onderzoek uit. In 2019 en 2020 is er geen onderzoek geweest van de KOA.

en bij de raad als toezichhoudend orgaan van de gemeente. In de controleverklaring zijn de verantwoordelijkheden van het college en de accountant uiteengezet. Daarnaast is in de controleverklaring een onverplichte paragraaf opgenomen inzake fraude en andere non-compliance.<sup>38</sup> Hierin is in hoofdlijnen beschreven welke werkzaamheden de GAD gelet op frauderisico's heeft uitgevoerd.

In de vergadering van de Rekeningencommissie van 30 juni 2021 is het definitief-concept accountantsverslag 2020 en de controleverklaring besproken. In dit accountantsverslag wordt gemeld dat het college bezig is met het opstellen van een frauderisicoanalyse. De GAD adviseert het college de frauderisicoanalyse te bespreken met de raad/Rekeningencommissie zodat dit een zichtbaar en vast onderdeel vormt van de interne beheersingsomgeving. Door de frauderisicoanalyse geeft het college aan welke frauderisico's het college accepteert en op welke risico's zij acteert door middel van het inrichten van interne beheersingsmaatregelen.

In het accountantsverslag wordt ook gemeld dat de gemeente in 2020 met twee vermeende fraudes is geconfronteerd, die zij zelf heeft ontdekt en heeft gerapporteerd aan de raad. De GAD heeft adequaat toegelicht wat haar rol is geweest met betrekking tot de twee zogenaamde redresplannen die de gemeente heeft gemaakt. Verder geeft de GAD aan dat zij de uitvoering van de plannen in haar controle zal monitoren.

In het verslag van 7 juli 2021 van de Rekeningencommissie lezen we dat de Rekeningencommissie de door de GAD voorgestelde verbeteringen bespreekt met de wethouder Economie, Internationaal, Dienstverlening. De commissie vraagt de wethouder om structureel een risicoanalyse uit te voeren, aangevuld met het systematisch uitvoeren van controlewerkzaamheden op fraude door de eigen medewerkers. De wethouder geeft inzicht in de stand van zaken. Een eerste frauderisicoanalyse is in juli 2021 in uitvoering als onderdeel van het programma ter verbetering van de beheersorganisatie. Deze zal aan het einde van het derde kwartaal van 2021 zijn afgerond.

#### *Conclusie*

De GAD bespreekt met de Rekeningencommissie uitgebreid het onderwerp fraude. De Rekeningencommissie ontvangt daarmee informatie om haar controlerende rol met betrekking tot de kwaliteit van de interne beheersing ten aanzien van fraude te kunnen vervullen.

---

<sup>38</sup> De GAD heeft bij de controle van de jaarrekening 2020 meegedaan aan een pilot van de beroepsorganisatie NBA. De voorschriften bieden de mogelijkheid om in de controleverklaring vormvrij te rapporteren over fraude en andere non-compliance vraagstukken. Naast PwC (gemeente Breda) heeft alleen de GAD (gemeente Den Haag) van alle gemeenten dit over het controlejaar 2020 gedaan.

## COLOFON

*Rekenkamer Den Haag*

Leden

**Manus Twisk, voorzitter**

**Pauline Reeuwijk**

**Robert-Jaap Voorn**

Aan dit rapport hebben meegewerkt

**Hans van Dam**

**Evert Visser**

**Thijs Bosma**

Contactgegevens

**Rekenkamer Den Haag**

**Postbus 16079**

**2500 BB Den Haag**

**T: 070 353 2048**

Bezoekadres

**Stadhuis Gemeente Den Haag**

**Spui 70**

**2511 BT Den Haag**

Datum

**23 november 2021**

RIS nummer