

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

NBA-handreiking 1122

**Gevolgen voor de accountantscontrole van het  
uitbesteden van taken aan uitvoeringsorganisaties  
bij decentrale overheden**

10 december 2013

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants

The logo for the Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) consists of a thick black horizontal bar above the letters 'NBA' in a bold, sans-serif font.

## NBA-handreiking 1122 Gevolgen voor de accountantscontrole van het uitbesteden van taken aan uitvoeringsorganisaties bij decentrale overheden

NBA-handreiking 1122:	<b>Gevolgen voor de accountantscontrole van het uitbesteden van taken aan uitvoeringsorganisaties bij decentrale overheden</b>
Van toepassing op:	De accountant die een controleopdracht uitvoert bij decentrale overheden en die gebruik maakt van uitvoeringsorganisaties
Onderwerp:	De uitbesteding van taken en werkzaamheden door de decentrale overheden aan uitvoeringsorganisaties of vergelijkbare organisaties en de invloed die dit heeft op de uitvoering van de accountantscontrole van deze decentrale overheden
Datum:	10 december 2013
Status:	NBA-handreiking, geen dwingende bepalingen. Wanneer in de tekst het woord 'dient' of een synoniem daarvan wordt gebruikt, betreft het een verwijzing naar wettelijke of overige verplichtingen.
Relevante regelgeving:	<ul style="list-style-type: none"><li>• NV COS, en dan met name Standaard 402 <i>Overwegingen met betrekking tot controle van entiteiten die gebruikmaken van een serviceorganisatie</i></li><li>• Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado), en dan met name artikel 3a: Controle specifieke uitkeringen</li><li>• Nota Verwachtingen Accountantscontrole (BZK), en dan met name Onderdeel 7: Overige aspecten, Uitvoering door derden en informatie van derden</li></ul>

## **Gevolgen voor de accountantscontrole van het uitbesteden van taken aan uitvoeringsorganisaties bij decentrale overheden**

### **Inhoudsopgave**

<b>1 Inleiding</b>	<b>4</b>
1.1 Aanleiding	4
1.2 Situatiebeschrijving	4
1.3 Reikwijdte	5
<b>2 Relevante regelgeving</b>	<b>6</b>
<b>3 Controleanpak afhankelijk van inrichting interne beheersing gemeente</b>	<b>7</b>
<b>4 Praktijkvoorbeelden en relevante werkzaamheden</b>	<b>9</b>
4.1 Algemeen	9
4.2 Shared service center (SSC) voor bedrijfsvoering	9
4.3 Gemeenschappelijke Regeling voor de WOZ en OZB	10
4.4 GR voor de Wsw	12
<b>Relevante documentatie</b>	<b>14</b>

## 1 Inleiding

### 1.1 Aanleiding

Decentrale overheden zoals gemeenten en provincies besteden steeds vaker bepaalde taken en werkzaamheden uit, in plaats van dit zelf te doen. Dit kan gebeuren door samen die werkzaamheden uit te besteden aan een uitvoeringsorganisatie in de vorm van een gemeenschappelijke regeling (GR). In de termen van NV COS hebben we het dan over serviceorganisaties en niet over groepsonderdelen. In de praktijk bestaan vragen hoe de accountant van de gemeente of provincie invulling kan geven aan zijn ongedeelde verantwoordelijkheid voor de controle van de jaarrekening van zijn cliënt. Deze NBA-handreiking geeft in [hoofdstuk 3](#) voor verschillende situaties weer hoe de accountant van de gemeente invulling kan geven aan zijn ongedeelde verantwoordelijkheid en wat de gevolgen zijn voor de controleaanpak. In [hoofdstuk 4](#) worden vervolgens voorbeelden gegeven van de wijze waarop dit verder uitgewerkt kan worden.

### 1.2 Situatiebeschrijving

Decentrale overheden (veelal gemeentes en provincies) die taken en werkzaamheden uitbesteden aan uitvoeringsorganisaties zullen er voor moeten zorgen dat zij 'in control' zijn met betrekking tot deze activiteiten. Hiertoe maken ze vooraf vaak maatwerk afspraken, bijvoorbeeld in de vorm van een dienstverleningsovereenkomst en/of controle- en rapportageafspraken. De interne beheersing van de uitvoeringsorganisaties moet er vervolgens voor zorgen dat invulling wordt gegeven aan deze afspraken. Om aan te tonen dat deze interne beheersing goed heeft gewerkt kunnen deze uitvoeringsorganisaties hun processen laten beoordelen door hun eigen accountant die vervolgens een mededeling op grond van Standaard 3402 uit de NV COS<sup>1</sup> opstelt. Naast het inrichten van een betrouwbare interne beheersing zal de uitvoeringsorganisatie zich ook verantwoorden over de uitgevoerde activiteiten. Hiertoe worden (financiële) verantwoordingen opgesteld die worden verwerkt in de administratie van de gebruikers. Ook deze verantwoording kan de uitvoeringsorganisatie laten controleren door de eigen accountant.

Een gemeente of provincie moet meestal ook zelf interne beheersingsmaatregelen implementeren teneinde die zaken te beheersen waarvan de uitvoeringsorganisatie veronderstelt dat ze door de decentrale overheid worden beheerst. Denk hierbij bijvoorbeeld aan het vaststellen dat de aan de uitvoeringsorganisatie opgegeven bruto salarissen aansluiten met de aanstellingen. Daarnaast kiezen sommige gemeenten of provincies ervoor interne beheersingsmaatregelen te implementeren om de adequate verwerking door de uitvoeringsorganisatie zelfstandig vast te stellen. Bijvoorbeeld het berekenen van de soll-positie van de te ontvangen OZB om de afdracht door de uitvoeringsorganisatie te kunnen controleren.

De accountant die de verantwoording van een decentrale overheid controleert, dient op grond van de NV COS, waar het gaat om materiële posten, zelf voldoende en geschikte controle informatie te verkrijgen met betrekking tot de ontvangen (financiële) verantwoordingen van de uitvoeringsorganisatie. Mede bepalend voor de controleaanpak van de accountant zijn:

- a de afspraken die de gemeente of provincie heeft gemaakt met de uitvoeringsorganisatie;
- b de interne beheersing bij de gemeente of provincie met betrekking tot de uitbestede processen;
- c de eventueel door de accountant van de uitvoeringsorganisatie verstrekte verklaringen bij de interne beheersing van de uitvoeringsorganisatie en de (financiële) verantwoording over de uitgevoerde activiteiten.

Bijkomende problematiek bij de beheersing van de uitbesteding door decentrale overheden is dat een deel van de verantwoordingsinformatie van de uitvoeringsorganisatie betrekking kan hebben op de SiSa bijlage verantwoordingsinformatie. Deze SiSa bijlage maakt wettelijk onderdeel uit van de jaarrekening (art. 24.3.c BBV) van de gemeente of provincie (single information) waarbij één controleverklaring wordt afgegeven (single audit).

Aan de (rechtmatigheids)controle van de in de SiSa bijlage opgenomen informatie door accountants worden vanuit het rijk specifieke eisen gesteld. Zaken die ten aanzien van de reguliere jaarrekening van gemeenten en provincies van ondergeschikte betekenis zijn, kunnen wel van invloed zijn op de controlewerkzaamheden die in het kader van SiSa bijlage dienen te worden uitgevoerd door

---

<sup>1</sup> Of vergelijkbare third party mededeling

accountants (zie ook art. 3a Bado). Dit kan ertoe leiden dat er door de gemeente nadere eisen aan de verantwoording van de uitvoeringsorganisatie moeten worden gesteld. Accountants zullen hier in hun controle nadere aandacht aan moeten besteden.

Daar waar in het vervolg van deze handreiking gesproken wordt over gemeenten kan ook provincie of andere decentrale overheden worden gelezen.

### **1.3 Reikwijdte**

Deze handreiking richt zich op accountants van gemeenten, provincies of andere (decentrale) overheden die gebruik maken van uitvoeringsorganisaties of andere serviceorganisaties.

## 2 Relevante regelgeving

Conform Standaard 402 alinea 3 zijn de diensten die door een uitvoeringsorganisatie worden verleend relevant voor de controle van de financiële overzichten van een gemeente, indien die diensten significant zijn en de interne beheersingsmaatregelen daarop onderdeel zijn van het informatiesysteem van de gemeente, dat relevant is voor de financiële verslaggeving of vaststelling van de rechtmatigheid.

In de NV COS is een serviceorganisatie (uitvoeringsorganisatie) als volgt gedefinieerd (Standaard 402.8e): 'Een derde organisatie (of een segment van een derde organisatie) die diensten verleent aan gebruikende entiteiten (lees gemeenten) die onderdeel uitmaken van de informatie systemen van die gebruikende entiteiten die relevant zijn voor hun financiële verslaggeving'. Bij een uitvoeringsorganisatie gaat het er dus om dat de gemeente processen heeft uitbesteed aan een andere organisatie die de gemeente ook zelf had kunnen uitvoeren en dat de gemeente zich in haar financiële- en rechtmatigheidsverantwoording (ook) moet verantwoorden over de financiële weerslag van deze processen.

Bij uitbesteding aan derden organisaties, zoals bij de verschillende samenwerkingsverbanden die gemeenten, provincies en waterschappen aan gaan, is Standaard 402 van toepassing. In deze Standaard wordt ook aandacht besteed aan het gebruikmaken van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door de accountant van de uitvoeringsorganisatie. In aanvulling daarop kan de accountant van de gemeente die gebruik maakt van de controlewerkzaamheden van de accountant van de uitvoeringsorganisatie, gebruik maken van de vereisten en toelichtingen in Standaard 600. Mede in relatie tot de uit te voeren werkzaamheden zijn ook relevant:

- a het Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado), en dan met name artikel 3a: Controle specifieke uitkeringen;
- b van BZK de Nota Verwachtingen Accountantscontrole, en dan met name Onderdeel 7: Overige aspecten, Uitvoering door derden en informatie van derden;
- c de relevante regelgeving met betrekking onder andere specifieke uitkeringen (waaronder de Invulwijzer van BZK).

### 3 Controleaanpak afhankelijk van inrichting interne beheersing gemeente

De keuze van de accountant wat betreft de controleaanpak is sterk afhankelijk van de situatie die aangetroffen wordt bij de gemeenten en uitvoeringsorganisaties en in welke mate gesteund kan worden c.q. de accountant besluit tot het steunen op de interne beheersing en gecontroleerde (financiële) verantwoordingen. In dit hoofdstuk komen de verschillende mogelijkheden aan de orde. In het volgende hoofdstuk worden die mogelijkheden verder uitgewerkt voor enkele veel voorkomende situaties.

#### Steunen op de interne beheersing van de gemeente

De controleaanpak van de uitgevoerde processen en de (financiële) verantwoording over de uitgevoerde activiteiten door een serviceorganisatie is afhankelijk van de inrichting van de interne beheersing van de gemeenten als uitbestedende organisaties (Standaard 402.9/11). Hierbij zijn ook belangrijke uitgangspunten de invulling van de opdrachtgever/opdrachtnemersrol, en vooraf vaak gemaakte maatwerk afspraken tussen de gemeente en de uitvoeringsorganisatie, afgestemd met de accountants, bijvoorbeeld in de vorm van een dienstverleningsovereenkomst en/of een controle- en rapportageafspraken. De accountant van de GR kan het maken van deze afspraken tussen de GR en de gemeenten stimuleren.

Een gemeente kan zodanige interne beheersingsmaatregelen hebben ingericht in relatie tot de uitvoeringsorganisatie, dat deze maatregelen de accountant van de gemeente in staat stellen om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen aan de hand van de administratieve vastleggingen en verrichte interne controle bij de gemeente (Standaard 402.10/15a).

In een dergelijke situatie is het voor de accountant van de gemeente dus niet nodig om nader onderzoek te (laten) doen bij de uitvoeringsorganisatie.

#### Steunen op de interne beheersing van de uitvoeringsorganisatie

In andere gevallen, mede afhankelijk van voldoende verkregen inzicht in de aard en significantie van de diensten, zal de accountant van de gemeente bij zijn onderzoek wel gebruik moeten maken van de processen en de administratieve vastleggingen bij de uitvoeringsorganisatie teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (Standaard 402.12/15b/16).

Afhankelijk van de situatie en relevantie zal de accountant van de gemeente, na afstemming met de betrokken overheden, voor zijn onderzoek zelf aanvullende specifieke controlewerkzaamheden kunnen uitvoeren bij de uitvoeringsorganisatie (Standaard 402.12c) of de accountant van de uitvoeringsorganisatie vragen om die controlewerkzaamheden uit te voeren (Standaard 402.12d). De accountant van de uitvoeringsorganisatie kan dit doen op basis van:

- vooraf gemaakte controle- en rapportageafspraken (Zie bijv. uitwerking in Par. [4.3.1](#)), of;
- auditinstructies (Zie bijv. uitwerking in Par. [4.3.2](#)).

In de situatie dat controle- en rapportageafspraken zijn gemaakt tussen decentrale overheden, kan de accountant van de gemeente mogelijk voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen aan de hand van de op die afspraken gebaseerde rapportage van de accountant van de uitvoeringsorganisatie. In een dergelijke situatie is het voor de accountant van de gemeente dus niet nodig om nader onderzoek te (laten) doen bij de uitvoeringsorganisatie.

Een speciale situatie doet zich voor, indien de uitvoeringsorganisatie ten behoeve van zijn gebruikende entiteiten een rapport betreffende de opzet en werking van interne beheersingsmaatregelen opstelt (Standaard 402.12a/A16). In dat geval kan de accountant bij zijn controle gebruik maken van dit rapport (bijvoorbeeld een Standaard 3402 type 2 rapport; zie ook Standaard 402.13/14/16/17).

In boven genoemde situaties met betrekking tot de interne beheersing zal de uitvoeringsorganisatie zich ook verantwoorden over de uitgevoerde activiteiten. Hiertoe worden (financiële) verantwoordingen opgesteld die worden verwerkt in de administratie van de gebruikers en gebruikt kunnen worden door de accountant van de gemeente. Ook deze verantwoordingen kan de uitvoeringsorganisatie laten controleren door de eigen accountant.

#### *Gebruik maken van werkzaamheden van een andere accountant*

Hoewel Standaard 600 van toepassing is op groepscontroles, in het bijzonder die controles waarbij accountants van groepsonderdelen betrokken zijn, geeft Standaard 402.12d en de toelichting daarop in alinea A19 aan dat de aanwijzingen in Standaard 600, voorzover noodzakelijk in de gegeven

omstandigheden, nuttig kunnen zijn bij het verkrijgen van controle-informatie. Dit geldt ook als Standaard 3402 niet wordt gebruikt. De achterliggende gedachte hierbij is dat het voor het kunnen dragen van de ongedeelde verantwoordelijkheid van de accountant niet uitmaakt in welk kader (controle van financiële overzichten of de controle van uitbestede processen) de accountant gebruik maakt van het werk van een andere accountant. Indien de accountant steunt op de werkzaamheden van een andere accountant zal hij zich een oordeel moeten vormen over de goede uitvoering van de werkzaamheden.

Bij het toepassen van elementen uit Standaard 600 dient een deugdelijke grondslag voorop te staan, maar zal de praktische uitvoerbaarheid en efficiëntie niet uit het oog worden verloren. Ingeval sprake is van een uitvoeringsorganisatie, bijvoorbeeld een Gemeenschappelijke Regeling, met veel participerende gemeenten kan het voor de accountant van de uitvoeringsorganisatie zeer belastend zijn dat deze met meerdere accountants van de desbetreffende gemeenten te maken krijgt die ieder afzonderlijk auditinstructies sturen ten aanzien van de planning, uitvoering en evaluatie van de controlewerkzaamheden. Het kan dan efficiënt zijn om na overleg met de overheden de uit te voeren werkzaamheden te stroomlijnen of vooraf afspraken maken in een controle- en rapportageafspraken. In de voorbeelden in het volgende hoofdstuk wordt dit verder uitgewerkt.

#### **Nadere uitwerking in enkele voorbeelden**

Standaard 402 beschrijft de vereisten waaraan een accountant in de verschillende situaties moet voldoen teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. In het volgende hoofdstuk worden enkele vaak voorkomende situaties beschreven die er toe leiden dat de accountant zal kiezen voor een specifieke controleaanpak en bepaalde werkzaamheden.



## 4 Praktijkvoorbeelden en relevante werkzaamheden

### 4.1 Algemeen

In dit hoofdstuk worden enkele vaak voorkomende praktijksituaties bij decentrale overheden beschreven waarbij taken zijn ondergebracht bij een uitvoeringsorganisatie bijvoorbeeld in de vorm van een gemeenschappelijke regeling. Het is niet mogelijk om een limitatieve opsomming te geven van de mogelijkheden die zich daarbij voordoen. In praktijk treffen we velen mengvormen aan. Voor elke specifieke situatie zal de accountant zijn werkzaamheden zodanig moeten inrichten dat hij tot een deugdelijke grondslag komt voor zijn uitingen.

Als algemeen uitgangspunt geldt wel dat de inrichting van de interne beheersing van de gemeente, het (financieel) belang van de uitbestede taken/geldstromen voor de jaarrekening (inclusief SiSa bijlage verantwoordingsinformatie) van de gemeente en de afspraken tussen gemeente en uitvoeringsorganisatie bepalend zijn of en in welke mate de accountant van de gemeente gebruik kan maken van de werkzaamheden van de accountant van de uitvoeringsorganisatie. Daarnaast wordt in het kader van de controle door de accountant van de gemeente en zijn onderdelen, ook breder gekeken en worden bijvoorbeeld relevante risico's met betrekking tot uitvoeringsorganisaties (bijv. de gevolgen van discontinuïteit van de uitvoeringsorganisatie) meegenomen bij die controle en risicoanalyse.

De volgende praktijkvoorbeelden worden hieronder verder uitgewerkt:

- a Shared service center (SSC) voor bedrijfsvoering;
- b GR voor de WOZ en OZB;
- c GR voor uitvoering van de Wsw.

Hierbij wordt een beschrijving gegeven van de casus, welke interne beheersing de gemeente zelf heeft, de afspraken tussen de gemeente en de uitvoeringsorganisatie en de eventueel uit te voeren werkzaamheden van de accountant. De genoemde praktijkvoorbeelden onder a tot en met c, die hierna worden beschreven (Zie Par. [4.2](#), [4.3](#) en [4.4](#)), zijn voorbeelden van situaties waarin sprake is van uitvoeringsorganisaties.

Subsidieverlening is niet uitgewerkt in deze handreiking. Wel is het zo dat sommige specifieke uitkeringen (bijv. vroegtijdig schoolverlaten en heroïnebehandeling) via een subsidierelatie (het vehikel) kunnen worden doorverstrekkt aan instellingen, waarbij de situatie vergelijkbaar is met het uitbesteden aan een uitvoeringsorganisatie. Van de accountant mag in dergelijke gevallen verwacht worden dat hij controleert in overeenstemming met de werkwijze zoals uiteengezet in deze handreiking.

Bij de uitvoering van andere subsidieregelingen maakt een gemeente vaak gebruik van het instrument controleverklaring voor de afrekening van subsidies. In een dergelijke situatie is een controleverklaring van de accountant van de subsidieontvanger een voorwaarde voor de rechtmatige uitkering. De accountant van de gemeente voert geen controle uit op de (rechtmatige) subsidiebesteding door de gesubsidieerde, hij controleert de (rechtmatigheid) van de subsidieverlening/toekenning en -vaststelling.

Ook zijn er organisaties in het lokaal en midden bestuur die zelfstandig eigen taken uitvoeren waarbij de gemeente geen directe uitvoeringsverantwoordelijkheid draagt, zoals veiligheidsregio's en GGD's. Dit zijn vaak wel GR-en, maar zijn naar hun aard niet aan te merken als uitvoeringsorganisaties.

### 4.2 Shared service center (SSC) voor bedrijfsvoering

Een veel voorkomende situatie is de uitbesteding van bedrijfsvoeringsaangelegenheden, bijvoorbeeld het uitbesteden van de salarisberekening en -verwerking, aan een gespecialiseerd bedrijf of een daartoe opgerichte gemeenschappelijke regeling. Hierbij worden specifieke onderdelen van de werkzaamheden door het SSC uitgevoerd onder eindverantwoordelijkheid van de gemeente, zoals de maandelijkse salarisberekening, het toepassen van de juiste belastingtabellen, sociale premies, het verzorgen van de salarisslips voor de werknemers en aanleveren van betaalbestanden. De gemeente beschikt doorgaans over de basisgegevens (personeelsdossiers en bestanden) en levert mutaties aan het SSC bijvoorbeeld indiensttredingen, uitdiensttredingen, salarisverhogingen en bijzondere vergoedingen. Het SSC verricht afgesproken werkzaamheden ten behoeve van het interne proces van de gemeente. De gemeente ontvangt periodiek de salarisgegevens voor de verwerking in de financiële administratie en zorgt zelfstandig voor de betalingen.

Standaard 402 is in een dergelijke situatie van toepassing. De accountant zal zijn controle kunnen richten op de kwaliteit van de interne beheersing van de gemeente ten aanzien van het salarisproces. Voor het verkrijgen van inzicht in de kwaliteit van het deel van het proces dat is ondergebracht bij het SSC, kan de accountant gebruikmaken van een rapportage (type 2) van de accountant van het SSC, die de gemeente uit hoofde van de afspraken met het SSC heeft ontvangen. Gegevensgerichte werkzaamheden zal de accountant in een dergelijke situatie uit kunnen voeren aan de hand van de bij de gemeente aanwezige bescheiden.

### 4.3 Gemeenschappelijke Regeling voor de WOZ en OZB

Een GR heft en int de belastingheffing (bijvoorbeeld de onroerend zaakbelasting) en verzorgt het gehele belastingproces voor de deelnemende gemeenten. De GR draagt zorg voor de waardering van de onroerende zaken in de deelnemende gemeenten, legt aanslagen op, behandelt kwijtscheldingsverzoeken en verricht incassowerkzaamheden. Bij de opzet van de interne beheersing kan gebruik worden gemaakt van de handreikingen van de Waarderingskamer. De GR stelt na afloop van het boekjaar een financiële verantwoording op waarin per gemeente de opbrengsten per belastingsoort en het saldo van de belastingdebiteuren zijn opgenomen. Deze verantwoording wordt door de accountant van de GR gecontroleerd en van een controleverklaring voorzien. Iedere deelnemende gemeente verwerkt de relevante delen van deze financiële informatie in haar eigen jaarrekening. Ook kan een individuele gemeente gelet op de financiële omvang, rechtmatigheidsaspecten en/of politieke gevoeligheid er voor kiezen om een individuele verantwoording met controleverklaring voor de eigen gemeente van de gemeenschappelijke regeling op te vragen.

Bij de uitbesteding aan de GR die OZB heft en int is er sprake van een uitvoeringsorganisatie en is Standaard 402 van toepassing.

In het kader van de efficiency zijn afspraken over de communicatie tussen de accountants over de uit te voeren accountantscontrole gewenst. Hierbij kunnen ook de toezichtresultaten van de Waarderingskamer een rol spelen. Het is aan te bevelen dat de accountant van de GR hiertoe het initiatief neemt en zorg draagt voor een goede gestandaardiseerde communicatie met de accountants van de gemeenten. Deze zaken kunnen onderdeel zijn van vooraf gemaakte afspraken tussen de overheden in een controle- en rapportageafspraken. In onderstaande paragrafen worden als mogelijke voorbeelden twee verschillende situaties geschetst, waarbij in de ene situatie mede op basis van afspraken kan worden gesteund op de interne beheersing bij de overheden of in de andere situatie kan worden gesteund op de accountantscontrole bij de GR.

#### 4.3.1 *Steunen op interne beheersing bij gemeente en GR*

De aard en omvang van de werkzaamheden die door de accountant van de deelnemende gemeente worden uitgevoerd met betrekking tot de diensten die worden verleend door de GR, zijn afhankelijk van de aard en significantie van die diensten alsmede van het voor de controle relevant zijn van die diensten (mede bepaald door de materialiteit). Daarbij kan onder meer van belang zijn:

- a De mate waarin er interactie bestaat tussen de activiteiten van de GR en die van de deelnemende gemeente (bijvoorbeeld, de belastinggelden komen binnen op een bankrekeningnummer van de gemeente, controlerende tussenrekening);
- b De aard van de relatie tussen de deelnemende gemeente (opdrachtgever) en de GR (opdrachtnemer), met inbegrip van de relevante contractuele voorwaarden (goede invulling van de opdrachtgever/opdrachtnemer rol). Belangrijke aandachtspunten hierbij:
  - i aanwezigheid van een dienstverleningsovereenkomst;
  - ii aanwezigheid controle- en rapportageafspraken, met daarin ook aanwijzingen voor de accountant van de GR, onder meer inzake aard en reikwijdte van de opdracht en opdrachtformulering, te hanteren controlestandaarden, hoofdlijnen voor de controle van de jaarrekening en andere verantwoordingen, de goedkeurings- en rapportagetoleranties op het niveau van de individuele deelnemende gemeenten, het van toepassing zijnde normenkader voor rechtmatigheid, onafhankelijkheidsbevestiging, planning, moment en format van rapporteren, mogelijkheid tot het geven van aanwijzingen door de accountant van de gemeenten en het uitvoeren van reviews;
  - iii periodiek overleg opdrachtgever/opdrachtnemer;
  - iv afspraken inzake (de inhoud, opzet en de periodiciteit van) de periodieke informatievoorziening alsmede de gecertificeerde verantwoording per ultimo van het boekjaar;
- c De interne beheersing door de gemeente, waaronder:

- i toezicht op de naleving van de gemaakte afspraken (wordt gebruik gemaakt van de handreikingen en eventuele toezichtresultaten van de Waarderingskamer);
- ii interne analyse van de van de GR ontvangen periodieke informatie;
- iii periodieke aansluiting van de door de GR aangeleverde journaalpost voor wat betreft de verantwoorde ontvangsten met de ontvangsten zoals verantwoord in de financiële administratie van de gemeente (controleerende tussenrekening);
- iv interne beoordeling van de gecertificeerde belastingverantwoording over een boekjaar alsmede van de rapportage van de externe accountant van de GR.

In bovengenoemde situatie zal de accountant van de gemeente voor een oordeel over de belastingopbrengsten, kwijschelding, vorderingen en rechtmatigheidsaspecten primair willen steunen op de aanwezige interne beheersing bij de deelnemende gemeente, in combinatie met de werkzaamheden van de accountant van de GR (lichte variant). In het licht van de afspraken zal de accountant op basis van een rapportage van de accountant van de GR onder andere kennis nemen van de controleaanpak van de accountant van de GR alsmede het controlememorandum. Dit doet de accountant om vast te stellen dat de werkzaamheden aansluiten bij de door de accountant noodzakelijk geachte werkzaamheden, dat deze werkzaamheden voldoende deskundig en onafhankelijk worden uitgevoerd en om kennis te nemen van de uitkomsten die relevant zijn voor zijn controle. Dit kan in principe gebeuren door het kennisnemen van de aangeleverde relevante documenten en daarbij te bepalen of deze voldoende en geschikte controle-informatie bevatten om de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de accountantscontrole te kunnen dragen.

Een dergelijke aanpak zal gekozen worden indien de accountant van de gemeente veronderstelt dat hij op grond van een dergelijke aanpak dus voldoende en geschikte controle-informatie kan verkrijgen. Als blijkt dat dit niet het geval is en/of in bepaalde omstandigheden mede op basis van de rapportage, kan na overleg met de betrokken overheden de accountant van de GR gevraagd worden om aanvullende werkzaamheden uit te voeren of kan bij de accountant van de GR eventueel een review ter plaatse worden uitgevoerd.

#### 4.3.2 *Steunen op accountantscontrole bij de GR*

Er kan een situatie bestaan waarbij de accountant bij zijn controlewerkzaamheden niet kan steunen op de interne beheersing van de gemeente. Dit kan bijvoorbeeld zo zijn als de opdrachtgever/opdrachtnemersrol door de overheden minder goed is ontwikkeld en controle- en rapportageafspraken ontbreken. In die situatie zal de accountant van de gemeente op een andere wijze moeten voorzien in voldoende en geschikte controle-informatie.

Veelal zal dit gebeuren door gebruik te maken van de werkzaamheden van de accountant van de GR en stuurt de accountant van de gemeente, na afstemming met de betrokken overheden, auditinstructies naar de accountant van de GR. De accountant van de gemeente zal zowel bij de planning, uitvoering als rapportagefase inzicht moet verkrijgen over de reikwijdte en kwaliteit van de controlewerkzaamheden van de accountant van de GR, op basis van zijn eigen risicoanalyse. Hierbij dienen nadere afspraken te worden gemaakt over de aanpak van de accountantscontrole, zoals het minimale aantal waarnemingen per deelnemende gemeenten. Aandachtspunten hierbij (mede op basis opzet Standaard 600):

- a De onafhankelijkheid van het accountantsteam van de GR ten opzichte van gemeente en de deskundigheid van de accountant (Standaard 402.A19);
- b De instructies richting accountant en een bevestiging van de naleving van deze instructies. De accountant van de gemeente informeert de accountant van de GR tijdig (planningsfase) over o.a. de te hanteren toleranties, specifieke aandachtsgebieden, naleving van wet- en regelgeving en timing van het werk en rapportering (Zie ook relevante punten in Par. [4.3.1](#));
- c De beoordeling van de werkzaamheden en controlebevindingen van de accountant van de GR. Het is hiertoe van belang dat in het dossier vastligt hoe de accountant inspeelt op de in zijn risicoanalyse vastgestelde risico's van een afwijking van materieel belang. In deze risicoanalyse gaat hij in op onderwerpen als: deskundigheid van de accountant, uitkomsten controle, ervaringen (bij dossierreviews) in het verleden, specifieke risico's en omvang van de eventuele post.

Aanvullend kan bij de accountant van de GR eventueel een review ter plaatse worden uitgevoerd. Zeker in het geval dat de GR een groot aantal deelnemende gemeenten heeft, is het van belang om tijdig werkbare afspraken te maken tussen de accountant van de GR en de accountants van de gemeenten. Uit efficiency overwegingen kan bijvoorbeeld na afronding van de accountscontrole bij de GR gedacht worden aan het inplannen van een centrale afstemming waarbij de accountant van de GR

de accountants van de deelnemende gemeenten uitnodigt om de informatie inzake zijn controle met de accountants van de gemeenten te delen (hierbij kan coördinatie op kantooniveau plaatsvinden).

#### 4.4 GR voor de Wsw

Een GR verzorgt de uitvoering van de Wet sociale werkvoorziening (Wsw). Er zijn een kleine 100 SW-bedrijven. Mensen die daartoe een specifieke indicering hebben gekregen worden onder de voorwaarden van deze wet in een aangepaste werkomgeving ingezet. Het gaat daarbij meestal om ingezetenen van meerdere (soms wel tot 25) gemeenten. Het bestuur van de GR legt jaarlijks verantwoording af via de eigen jaarrekening. Onderdeel van de jaarrekening van de GR vormt de wettelijk verplichte SiSa bijlage verantwoordingsinformatie over de uitvoering van de Wsw. Daarin worden diverse gegevens per gemeente tot uitdrukking gebracht waaronder geïndiceerde inwoners, uitstroom en gerealiseerde arbeidsplaatsen. De bijlage van de GR dient volgens de gekozen verantwoordingstructuur op basis van het woonplaatsbeginsel, via de gemeenten, ook als verantwoording aan het rijk over de uitvoering van de Wsw (m.b.t. de Wsw gaat het binnen SiSa om een R-indicator). De jaarrekening inclusief de SiSa bijlage verantwoordingsinformatie van de GR worden door de accountant van de GR gecontroleerd.

##### 4.4.1 Gemeente als deelnemer in de GR

In het geval een gemeente als deelnemer in de GR voor de Wsw optreedt, dan kan zich de vergelijking voordoen met de casus hiervoor beschreven over de uitbesteding van de WOZ en OZB (par. 4.3.1 voor de lichte variant, die ook aansluit bij de Nota Verwachtingen Accountantscontrole SiSa onderdeel 7 van BZK). Vanuit de gemeentebesturen kunnen diverse taken gedelegeerd zijn naar de GR. Het kan hierbij gaan om taken die direct samenhangen met de uitvoering van de Wet sociale werkvoorziening (Wsw), maar ook om taken zoals financiering, aanbesteding e.d. met betrekking tot de organisatie en bedrijfsmiddelen (niet relevant voor buitengemeenten). Afhankelijk van de specifieke omstandigheden kunnen bij de (rechtmatigheids)controle van de deelnemende gemeenten de uitvoering van de taken door de GR relevant zijn voor het (rechtmatigheids)oordeel bij de gemeentelijke jaarrekening. De accountant van de gemeente zal daarbij af moeten wegen in welke mate hij/zij gebruik moet maken van de controlewerkzaamheden van de accountant van de GR. Voor deze situatie is er sprake van een uitvoeringsorganisatie, is Standaard 402 van toepassing en wordt verwezen naar de voorbeeldvarianten in paragraaf 4.3.

##### 4.4.2 Buitengemeenten

Niet alle gemeenten van waaruit ingezetenen bij een GR onder contract staan, zijn deelnemers in de GR en hebben daardoor minder sturing op het SW-bedrijf. Vanwege het woonplaatsbeginsel moettende Wsw-ers die zijn ingeschreven in een gemeente en die onder contract staan van een GR, waarin de betreffende gemeente niet deelneemt (zogenaamde buitengemeente), worden opgenomen in de jaarrekening van deze (buiten)gemeenten. Vaak is één gemeente:

- enerzijds deelnemer in een GR (voor het grootste aantal Wsw-ers van die gemeente) en;
- anderzijds treedt zij op als buitengemeente in een andere GR.

De desbetreffende gemeente ontvangt de hiermee gemoeide rijksbijdrage en sluit deze bijdrage door naar de GR waar de Wsw-er onder contract staat. Daarnaast moet de gemeente diverse gegevens met betrekking tot deze Wsw-ers in de SiSa bijlage verantwoordingsinformatie opnemen. Voor de controle van de jaarrekening van de buitengemeente zijn de met het kleiner aantal betreffende Wsw-ers gemoeide geldstromen, voor zover het haar rol als buitengemeente betreft, meestal niet materieel. De impact van de desbetreffende aantallen in de SiSa bijlage verantwoordingsinformatie van een buitengemeente (m.b.t. de Wsw gaat het om een R-indicator) kan echter wel relevant zijn voor de rapporteringstolerantie (o.b.v. de € 100.000 in art. 3a Bado, wat overeenkomt met ca. 4 Wsw-ers). De interne beheersing in het perspectief van de buitengemeente geeft niet in alle gevallen voldoende aanknopingspunten om deze kleinere aantallen te kunnen toetsen. De buitengemeente en dus ook de accountant kunnen daartoe gebruik maken van de (op te vragen) jaarrekening van de GR en daarop uitgevoerde (rechtmatigheids)controle door de accountant van de GR.

Buitengemeenten hebben niet altijd actieve betrokkenheid bij het plaatsen van Wsw-ers bij een GR, zeker niet in het geval dat de betreffende mensen als gevolg van bijvoorbeeld verhuisbewegingen ingezetene in een buitengemeente zijn (geworden). In die situaties is de GR, in het kader van deze handreiking, niet echt als een uitvoeringsorganisatie van een buitengemeente aan te merken. De

accountant zal, in de situatie van het buitengemeente perspectief, ingeval het om relevante kleinere aantallen gaat in het kader van SiSa wel enige mate van bevestiging nodig kunnen hebben bij de controle van de SiSa bijlage verantwoordingsinformatie en daarin opgenomen aantallen Wsw-ers. Afhankelijk van de opgezette interne beheersing kan hij hierbij gebruik maken van gegevens die bij de gemeente beschikbaar zijn (oa. via CBS, op basis van beschikkingen of informatie over Wsw-ers in de gemeente).

De regelgeving met betrekking tot de voorwaarden waaronder mensen binnen de Wsw worden aangesteld en de verantwoording via de SiSa bijlage zijn eenduidig en gelden voor alle (mede-) overheden, waaronder gemeenschappelijke regelingen. Tegen deze achtergronden kan aanvullend een rapportage conform Standaard 3402 door de accountant van de GR ten behoeve van de accountants van de buitengemeenten volstaan.

## Relevante documentatie

- ADR, Gebruik maken van werkzaamheden van andere accountants, september 2010
- BBV, Kadernota Rechtmatigheid, juni 2012; o.a. par. 3.7 Aan derden uitbestede activiteiten, en par. 3.10 Verbonden partijen
- BZK, Besluit accountantscontrole decentrale overheden (Bado); o.a. artikel 3a: Controle specifieke uitkeringen
- BZK, Nota Verwachtingen Accountantscontrole 2012, januari 2013; o.a. Onderdeel 7: Overige aspecten, Uitvoering door derden en informatie van derden



Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



Postbus 7984  
1008 AD Amsterdam  
Antonio Vivaldistraat 2-8  
1083 HP Amsterdam  
T 020 301 03 01  
[nba@nba.nl](mailto:nba@nba.nl)  
[www.nba.nl](http://www.nba.nl)