

Organisatie en werkwijze
Accountantsdienst Rotterdam (ADR)

Inhoud

1	Samenvatting	3
2	Inleiding	5
2.1	Aanleiding voor het onderzoek en indeling rapport	5
2.2	Onderzoeksopzet	6
3	Organisatie	7
3.1	Kader van wet- en regelgeving	7
3.1.1	Gemeentewet	7
3.1.2	Gemeentelijke verordeningen	7
3.1.3	Beroepsregels	7
3.1.4	Interne regelgeving van de ADR	8
3.2	Organisatorische positie	8
3.3	Bedrijfsvoeringsaspecten	9
3.3.1	Bedrijfsplan	9
3.3.2	Prestaties en middelen	9
3.4	Kwaliteitsbeheersing	10
3.4.1	Handboeken	10
3.4.2	Kwaliteitstoetsing binnen de ADR	11
3.4.3	Kwaliteitstoetsing door de VDA	12
3.4.4	Kwaliteitstoetsing door het NIVRA	12
3.5	Conclusies organisatie	12
4	Werkwijze	14
4.1	Controlebenadering/-aankpak	14
4.2	Rechtmatigheids- en doelmatigheidstoetsing	15
4.2.1	Rechtmatigheid	15
4.2.2	Doelmatigheid	15
4.3	Conclusies werkwijze	16
5	Conclusies en aanbevelingen	17
6	Reacties en nawoord	19
6.1	Reactie College van B&W	19
6.2	Reactie directeur ADR	19
6.3	Nawoord Rekenkamer Rotterdam	20
	Bijlage 1: Kader van wet- en regelgeving ADR	23

Bijlage 2: Prestaties en middelen ADR	26
Bijlage 3: Standaard Audit Procedure (STAP)	27
Bijlage 4: Voorbeelden van accountantsverklaringen	31

1 Samenvatting

De Rekenkamer Rotterdam heeft in het najaar van 1999 een onderzoek verricht naar de Accountantsdienst Rotterdam (ADR) met als doel om inzicht te verschaffen in de opzet van de organisatie en werkwijze van de dienst en deze opzet te toetsen aan de daaraan te stellen eisen. Dit onderzoek is het eerste onderzoek uit hoofde van de reviewtaak van de Rekenkamer Rotterdam. Daarom is gekozen voor een onderzoek waarin een globale inventarisatie en beoordeling plaatsvindt van de opzet van de organisatie en werkwijze van de ADR. De Rekenkamer heeft geen onderzoek ingesteld naar de naleving en werking van procedures en maatregelen binnen de ADR. Dit betekent dat de uitvoering van de werkzaamheden door de ADR buiten het kader van dit onderzoek valt.

Op basis van haar onderzoek is de Rekenkamer van oordeel dat de opzet van de organisatie en werkwijze van de ADR in hoofdlijnen voldoet aan de daaraan te stellen eisen. De Rekenkamer baseert dit oordeel op de volgende conclusies van haar onderzoek:

- de positie en de werkzaamheden van de ADR passen binnen het kader van de relevante wet- en regelgeving;
- de opzet van de standaardcontroleaanpak van de ADR, zoals vastgelegd in het handboek Standaard Audit Procedure (STAP) en daaraan gerelateerde richtlijnen, voldoet aan de verordeningen en richtlijnen van het Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA);
- de benadering van de rechtmatigheidstoetsing door de ADR is in lijn met de gangbare praktijk op gemeentelijk niveau;
- de beoordeling van de doelmatigheid door de ADR is conform de controleverordening gericht op het stelsel van maatregelen dat de doelmatigheid moet waarborgen;
- de opzet van het kwaliteitsbeleid van de ADR, zoals vastgelegd in het Handboek kwaliteitszorg, voldoet in hoofdlijnen aan de te stellen eisen.

Op diverse punten zijn echter nog verdere verbeteringen mogelijk.

Zo stelt de Rekenkamer vast dat een actueel (meerjaren) bedrijfsplan voor de ADR ontbreekt. De Rekenkamer beveelt daarom aan dat de ADR op korte termijn een bedrijfsplan ter behandeling aanbiedt aan het Gemeentebestuur.

Verder verdient het aanbeveling dat de ADR op centraal niveau een geïntegreerd planning- en tijdverantwoordingsysteem inricht ter verbetering van de bedrijfsvoering en ten behoeve van de specificatie van urenramingen.

Gelet op het belang dat de Rekenkamer hecht aan de toetsing van de rechtmatigheid in volle omvang, vindt de Rekenkamer het dringend gewenst dat de ADR in de vorm van controle-instrumenten (checklists e.d.) bevordert dat de rechtmatigheidsaspecten binnen elke controle op uniforme wijze aandacht krijgen en in de rapportage tot uitdrukking komen.

Ten aanzien van het kwaliteitsbeleid van de ADR beveelt de Rekenkamer onder meer aan om in alle gevallen opdrachten schriftelijk vast te leggen en/of te bevestigen. Dit geldt temeer voor gevoelige, incidentele opdrachten, gelet op de specifieke aard en risico's daarvan. De Rekenkamer beveelt verder aan dat de ADR op korte termijn verbeteringen aanbrengt in de planning en uitvoering van interne reviews. De ADR dient naar het oordeel van de Rekenkamer, overeenkomstig het Handboek kwaliteitszorg van de dienst, jaarlijks interne reviews te verrichten.

De Rekenkamer signaleert naar aanleiding van haar onderzoek twee kwesties die volgens haar bijzondere aandacht behoeven.

In de eerste plaats constateert de Rekenkamer dat er binnen de gemeente structureel te weinig aandacht wordt geschonken aan het (strategisch) beleid ten aanzien van de accountantscontrole. De Rekenkamer vindt een breed gedragen en actuele (strategische) visie op het controlebeleid van belang voor een doelgerichte aansturing van de accountantscontrole en voor een optimale benutting van de resultaten daarvan. De Rekenkamer beveelt daarom aan om regelmatig het controlebeleid en de benutting van de controleresultaten te bespreken en daarover tot besluitvorming te komen. Daarbij zouden onder meer de commissie Financiën en de commissie tot onderzoek van de rekening (COR) betrokken moeten zijn. Mogelijke onderwerpen die in dit kader aan de orde kunnen komen zijn bijvoorbeeld:

- de wenselijkheid van aanvullende of meer diepgaande controles dan wettelijk verplicht;
- de mate van nauwkeurigheid en betrouwbaarheid van de accountantsoordelen;
- de aandacht voor de rechtmatigheid en de doelmatigheid van het beheer;
- de mate waarin en de voorwaarden waaronder de ADR opdrachten voor buitengemeentelijke instanties mag uitvoeren;
- de bijdrage van de accountantscontrole aan de bescherming en handhaving van de integriteit binnen de gemeente;
- de implementatie van de aanbevelingen van de ADR.

Het tweede aandachtspunt betreft de rechtmatigheidscontrole door de ADR.

De benadering van de rechtmatigheidstoetsing door de ADR is in lijn met de gangbare praktijk op gemeentelijk niveau. De Rekenkamer is echter van mening dat meer inzicht en zekerheid omtrent de rechtmatigheid zou worden verschaft als in de accountantsverklaring expliciet zou worden verklaard dat de baten en lasten tot stand zijn gekomen in overeenstemming met alle van toepassing zijnde wettelijke regelingen. Dit is op Rijksniveau bij de verklaringen van departementale accountantsdiensten al het geval. De Rekenkamer geeft in overweging om de ADR de opdracht te geven in zijn accountantsverklaring bij de (jaar)rekening expliciet een oordeel op te nemen over het voldoen aan alle relevante wet- en regelgeving.

In reactie op het conceptrapport van de Rekenkamer geven B&W en de directeur ADR aan dat zij met instemming kennis hebben genomen van de conclusie van de Rekenkamer dat de opzet van de organisatie en werkwijze van de ADR in hoofdlijnen voldoet aan de daaraan te stellen eisen. B&W reageert verder in hoofdlijnen positief op de aanbevelingen van de Rekenkamer en plaatst voorts enkele kanttekeningen bij de formulering van het (strategisch) controlebeleid en het opnemen van het rechtmatigheidsaspect in de accountantsverklaringen van de ADR. De reactie van de ADR beoordeelt de Rekenkamer als te terughoudend. Van een accountantsdienst van één van de grootste gemeenten van Nederland mag naar de mening van de Rekenkamer een hoger ambitieniveau worden verwacht. De Rekenkamer zou het waarderen als het gemeentebestuur en de ADR ervan blijk zouden geven een meer toonaangevende rol na te willen streven binnen de kringen van de gemeentelijke accountancy. Ten aanzien van de instrumenten voor de rechtmatigheidstoetsing, het systeem van planning en tijdverantwoording en de vastlegging van (controle)opdrachten blijft de Rekenkamer van mening dat verbeteringen wenselijk zijn.

2 Inleiding

2.1 Aanleiding voor het onderzoek en indeling rapport

De gemeente Rotterdam beschikt, evenals de gemeenten Amsterdam, Den Haag, Hilversum en Utrecht, over een gemeentelijke accountantsdienst, de Accountantsdienst Rotterdam (ADR).

De kernactiviteit van de ADR is de accountantscontrole van de gemeenterekening en van de jaarrekeningen van de gemeentelijke organisaties. Daarnaast heeft de dienst een adviserende taak ten behoeve van het gemeentebestuur (de concern-accountantsfunctie) en de directies van gemeentelijke organisaties. Voorts behoren bijzondere controleopdrachten en administratieve bijstand tot het takenpakket.

In de Verordening Gemeentelijke Rekenkamer (artikel 11 lid 3) is bepaald dat de Rekenkamer Rotterdam onder meer als taak heeft het (doen) reviewen van de ADR.

In relatie tot de accountantscontrole speelt het reviewvraagstuk vooral in de verhouding tussen externe en interne accountants. De externe accountant heeft in een dergelijke situatie de opdracht om een accountantsverklaring af te geven bij het externe jaarverslag. De externe accountant zal de werkzaamheden van de interne accountant willen reviewen om te beoordelen of daarvan gebruik kan worden gemaakt ten behoeve van zijn eigen oordeelsvorming.

De positie van de Rekenkamer Rotterdam in relatie tot de review wijkt echter af van de verhouding tussen externe en interne accountants. De Rekenkamer Rotterdam behoeft geen oordeel te geven over de gemeenterekening van een bepaald jaar. De ADR fungeert zelf op grond van de Gemeentewet als externe accountant en heeft de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de accountantsverklaring bij de gemeenterekening. Vanuit deze optiek behoeft de Rekenkamer Rotterdam dus geen review op de ADR toe te passen.

Uit het voorstel van het College van Burgemeester en Wethouders (B&W) aan de Gemeenteraad bij de conceptverordening gemeentelijke rekenkamer (Verzameling 1997, volgnr. 289, litt. a) is af te leiden dat men de review vooral gericht wilde zien op de systematiek en de normen die de ADR bij zijn werkzaamheden hanteert. Het onderzoek van de Rekenkamer naar de ADR is daarom vanuit dit uitgangspunt opgezet.

Dit rapport is als volgt ingedeeld. De onderzoeksopzet wordt toegelicht in paragraaf (2.2), waarna in hoofdstuk 3 de organisatie van de ADR aan de orde komt. Dit omvat de opzet van het kader van wet- en regelgeving, van de organisatorische positie, van de bedrijfsvoering en van de kwaliteitsbeheersing van de ADR. De hoofdlijnen van de werkwijze van de ADR komen in hoofdstuk 4 aan de orde. Daarbij gaat het vooral om de algemene controlebenadering en de recht- en doelmatigheidstoetsing door de ADR. De hoofdstukken 3 en 4 eindigen met een paragraaf waarin de conclusies van de Rekenkamer zijn opgenomen. Deze conclusies worden gerecapituleerd in hoofdstuk 5 en verbonden met daarop aansluitende aanbevelingen van de Rekenkamer.

Het commentaar van de directeur ADR en B&W is beknopt weergegeven in hoofdstuk 6 van dit rapport. In dit hoofdstuk is ook het nawoord van de Rekenkamer opgenomen.

2.2 Onderzoeksopzet

Met dit onderzoek wil de Rekenkamer Rotterdam een bijdrage leveren aan de kwaliteit en de toegevoegde waarde van (de werkzaamheden van) de ADR. Het doel van dit onderzoek is inzicht te verschaffen in de opzet van de organisatie en werkwijze van de ADR. Vervolgens wordt deze opzet getoetst aan de daaraan te stellen eisen.

Deze eisen of normen kunnen onder meer worden ontleend aan:

- wet- en regelgeving (Gemeentewet, controleverordening etc.);
- regelgeving van het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA);
- vaktechnische uitgangspunten.

Dit onderzoek is het eerste onderzoek uit hoofde van de reviewtaak van de Rekenkamer Rotterdam. Daarom is gekozen voor een onderzoek waarin een globale inventarisatie en beoordeling plaatsvindt van de opzet van de organisatie en werkwijze van de ADR. De Rekenkamer heeft geen onderzoek ingesteld naar de naleving en werking van procedures en maatregelen binnen de ADR. Dit betekent dat de uitvoering van de werkzaamheden door de ADR buiten het kader van dit onderzoek valt.

De uitvoering van het onderzoek is eind augustus 1999 gestart en begin oktober 1999 afgerond met een conceptrapport dat is voorgelegd aan de directeur van de ADR en het College van B&W. Zij reageerden eind oktober op het conceptrapport (zie hoofdstuk 6).

In het kader van het onderzoek zijn enkele interviews gehouden met de directeur en de vaktechnisch medewerker van de ADR. Voorts is dossieronderzoek verricht dat zich onder meer op de volgende bronnen richtte:

- relevante wet- en regelgeving;
- beroepsreglementen (NIVRA);
- handboeken, interne richtlijnen etc. van de ADR;
- bedrijfsplan(nen), jaarplannen en jaarverslagen van de ADR;
- onderzoeksrapporten van derden met betrekking tot de ADR.

De Rekenkamer heeft tijdens de uitvoering van haar onderzoek aan de ADR verzocht om materiaal ter beschikking te stellen met betrekking tot de collegiale toetsing in NIVRA-verband (zie ook paragraaf 3.4.4). De directeur van de ADR heeft aan het NIVRA gevraagd of hij deze informatie aan de Rekenkamer zou mogen verstrekken. Het bestuur van het NIVRA reageerde hierop afwijzend. Het standpunt van het NIVRA is door de ADR overgenomen. De Rekenkamer constateert dat dit standpunt conflicteert met de verplichting van de ADR om informatie aan de Rekenkamer te verstrekken op grond van de Verordening Gemeentelijke Rekenkamer. De Rekenkamer Rotterdam zal daarom juridisch advies inwinnen en hierover met de wethouder Financiën en de ADR in contact treden.

3 Organisatie

3.1 Kader van wet- en regelgeving

In deze paragraaf is het kader van wet- en regelgeving geschetst waarbinnen de ADR functioneert. Voor een meer uitvoerige beschrijving van dit kader wordt verwezen naar bijlage 1 van dit rapport.

3.1.1 Gemeentewet

In de Gemeentewet is bepaald dat de Gemeenteraad bij verordening regels vaststelt met betrekking tot de controle op de administratie en op het beheer van vermogenswaarden van de gemeente. Deze regels dienen onder meer te waarborgen dat de rechtmatigheid en de doelmatigheid van de administratie en het beheer worden getoetst. Voorts is bepaald dat één of meer accountants moeten worden aangewezen, die worden belast met het onderzoek van de gemeenterekening. In de meeste gemeenten is hieraan invulling gegeven door het verstrekken van een controleopdracht aan een openbaar accountantskantoor. Op grond van de Gemeentewet kunnen de bedoelde accountant(s) echter ook in gemeentelijke dienst worden aangesteld. In dat geval worden zij door de Raad benoemd, geschorst en ontslagen. In Rotterdam is gekozen voor een gemeentelijke accountantsdienst, waarvan de directeur door de Raad wordt benoemd.

3.1.2 Gemeentelijke verordeningen

De algemene bepalingen van de Gemeentewet zijn uitgewerkt in de Verordening op de controle van de administratie en van het beheer van vermogenswaarden van de gemeente Rotterdam (kortweg controle-verordening) van 1994. In deze verordening, die op hoofdlijnen de modelverordening van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten (VNG) volgt, is onder meer bepaald dat de controle als bedoeld in de Gemeentewet is opgedragen aan de ADR. Zowel de gemeenterekening als alle daaraan ten grondslag liggende verantwoordingen (jaarrekeningen en dergelijke) worden krachtens de verordening in de controle betrokken. De controle van de ADR is gericht op de toetsing van de rechtmatigheid in haar volle omvang en op de beoordeling van de opzet en de werking van het systeem dat de doelmatigheid moet waarborgen. In de controleverordening zijn verder onder meer bepalingen opgenomen ten aanzien van de bevoegdheden van de ADR, de omgang met geheime of vertrouwelijke informatie en de rapportage door de ADR.

Naast de controleverordening is er de Verordening regelende de taak en organisatie van de Accountantsdienst Rotterdam, eveneens uit 1994. Daarin zijn onder meer enkele algemene bepalingen opgenomen omtrent de controle- en adviesfunctie van de ADR.

3.1.3 Beroepsregels

De verordeningen van de beroepsorganisatie NIVRA zijn in beginsel verbindend voor de ADR en de daarbij werkzame registeraccountants.

De voornaamste verordeningen van het NIVRA betreffen de Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants 1994 (GBR-1994) en de Richtlijnen voor de accountantscontrole.

3.1.4 Interne regelgeving van de ADR

Als interne regelgeving hanteert de ADR onder meer enkele handboeken. Zo is er een handboek Standaard Audit Procedure (STAP) en een handboek Kwaliteitszorg.

Tot het gebruik van het handboek STAP is in 1997 besloten door de Vereniging van directeurs van provinciale en gemeentelijke accountantsdiensten (VDA), waarbij de ADR is aangesloten. In hoofdstuk 4 wordt nader op de standaard controleaanpak ingegaan.

Het Handboek Kwaliteitszorg vormt een nadere uitwerking van het Handboek Kwaliteitsbeheersing, dat door de leden van de VDA wordt gehanteerd als uitgangspunt bij de collegiale toetsing (zie verder 3.4).

3.2 Organisatorische positie

Om de onafhankelijke positie en taakuitvoering van de ADR te benadrukken is in de controleverordening geregeld dat de directeur van de ADR door de Gemeenteraad wordt benoemd, geschorst en ontslagen. Voorts is bepaald dat de ADR schriftelijk rapporteert aan de Gemeenteraad over de uitkomst(en) van de controle van de rekening. De rapporten van de ADR worden tezamen met de jaarverslagen van de gemeentelijke diensten en bedrijven behandeld door de Commissie tot Onderzoek van de Rekening (COR).

De ADR als dienst van de gemeente Rotterdam valt onder de verantwoordelijkheid van het College van Burgemeester en Wethouders (B&W) en behoort tot de portefeuille van de wethouder Financiën. De organisatorische aangelegenheden, waaronder jaarplannen en jaarverslagen, van de ADR worden behandeld door de commissie Financiën.

De Rekenkamer heeft onderzocht hoe het (strategisch) beleid ten aanzien van de accountantscontrole en de accountantsdienst tot stand komt. Daaruit bleek dat er binnen de gemeente structureel weinig aandacht wordt geschonken aan het (strategisch) beleid ten aanzien van de accountantscontrole. Een breed gedragen (strategische) visie op het controlebeleid is van belang voor een doelgerichte aansturing van de accountantscontrole en voor een optimale benutting van de resultaten daarvan. In dit verband kunnen bijvoorbeeld de volgende onderwerpen aan de orde komen:

- de wenselijkheid van aanvullende of meer diepgaande controles dan de wettelijk verplichte controle;
- bestuurlijke aandachtspunten voor de accountantscontrole en accountantsrapportage;
- de gewenste mate van nauwkeurigheid en betrouwbaarheid van de accountantsoordelen, zowel op het niveau van de (jaar)rekening als het niveau van afzonderlijke posten en (sub)functies;
- de mate waarin tijdens de controle en in de rapportage aandacht wordt besteed aan de rechtmatigheid c.q. de naleving van (gemeentelijke) regelgeving, alsmede aan de doelmatigheid van het beheer;
- de mate waarin en de voorwaarden waaronder de ADR opdrachten voor buitengemeentelijke instanties mag uitvoeren;
- de bijdrage van de accountantscontrole aan de bescherming en handhaving van de integriteit van het bestuur en van de ambtelijke organisatie;
- de implementatie van de aanbevelingen van de ADR en de toegevoegde waarde daarvan voor de rechtmatigheid en doelmatigheid van het beheer.

Het strategisch beleid omvat overigens niet de vaktechnische aspecten van de accountantscontrole. Deze aspecten behoren volledig tot de professionele verantwoordelijkheid van de accountant.

Een strategische visie op de accountantscontrole is mede van belang voor de bedrijfsvoering van de ADR. Het strategisch controlebeleid zou een belangrijk onderdeel van een bedrijfsplan moeten zijn en zou als referentiekader moeten dienen bij de formulering en toetsing van jaarplannen en jaarverslagen.

3.3 Bedrijfsvoeringsaspecten

3.3.1 Bedrijfsplan

Er is geen actueel bedrijfsplan voor de ADR. Het laatst vastgestelde bedrijfsplan besloeg de periode 1992-1996. Nadat de besluitvorming over de stadsprovincie en regiovorming was afgerond, heeft de ADR aan een bedrijfsplan gewerkt voor de periode 1998-2001. Dit leidde in november 1997 tot een conceptbedrijfsplan dat nooit ter behandeling is aangeboden aan de (commissies van de) Gemeenteraad. Volgens het jaarplan 1999 zou in oktober 1998 een bedrijfsplan 1999-2002 worden ingediend bij de Bestuursdienst. In het jaarverslag 1998 is vervolgens gemeld dat het conceptbedrijfsplan in het voorjaar van 1999 zou worden herschreven en ingediend. Bij de behandeling van het jaarverslag 1998 in het stafoverleg met de wethouder Financiën in april 1999 is de afronding van het ontwerpbedrijfsplan doorgeschoven naar het najaar van 1999. Volgens mededeling van de ADR was het plan bij het afsluiten van dit onderzoek nog niet geactualiseerd en bijgesteld. Het was nog niet bekend wanneer het aangepaste plan aan de Gemeenteraad aangeboden zou kunnen worden.

Het ontbreken van een actueel bedrijfsplan impliceert dat er geen actuele formulering van de doelstellingen van de ADR voor handen is. Ook betekent het dat de strategische aspecten met betrekking tot de accountantscontrole niet recent zijn vastgelegd en vastgesteld (zie ook 3.2).

In het jaarplan 1999 zijn door de ADR wel enkele beleidsvoornemens vermeld, waarbij de uitgangspunten van het conceptbedrijfsplan zijn gevolgd.

Samengevat gaat het daarbij om de volgende beleidsvoornemens:

- efficiënte en doelgerichte uitvoering van de controletaak;
- intensivering van de adviesfunctie ten behoeve van B&W, vakwethouders en de bestuursdienst;
- ondersteuning geven bij de verbetering van de administratieve organisatie en zoveel mogelijk voldoen aan de vraag naar administratieve dienstverlening;
- leveren van een bijdrage aan de beoordeling van de doelmatigheid van het gevoerde (financiële) beheer, waar mogelijk in samenwerking met andere disciplines;
- bevorderen van de commerciële vaardigheden van met name het management.

In het jaarplan zijn de strategische overwegingen die tot deze beleidsvoornemens hebben geleid niet aangegeven.

3.3.2 Prestaties en middelen

Via de jaarplannen en jaarverslagen van de ADR verstrekt de dienst informatie over te leveren, respectievelijk geleverde prestaties en de daaraan gerelateerde inzet van middelen. In de informatierasters die worden opgenomen in de jaarplannen en jaarverslagen van de dienst zijn onder meer de verschillende producten van de ADR en de bijbehorende aantallen vermeld. Verder wordt informatie verstrekt over de urenbesteding aan de verschillende taken en activiteiten van de ADR. In bijlage 2 van dit rapport zijn ter illustratie enkele tabellen opgenomen met informatie over de prestaties en middeleninzet van de ADR.

Het financieel belang van de verschillende activiteiten van de ADR is samengevat in de hiernavolgende tabel (bedragen x f 1.000). Ten behoeve van de overzichtelijkheid zijn alleen de cijfers uit het jaarplan 1999 opgenomen.

<i>Jaarplan ADR 1999</i>	<i>uren</i>	<i>omzet</i>	<i>kosten</i>	<i>resultaat</i>
Controle jaarrekening	38.000	3.800	3.686	114
Accountantsverklaringen derden	12.000	1.200	1.165	35
Advies	17.000	2.264	2.129	135
Administratieve dienstverlening	9.400	1.397	1.178	219
Beleidsvaluatie	1.500	198	185	13
Bestuurshulp	3.500	461	431	30
Overig		90	-	90
Totaal	81.400	9.410	8.774	636

De aan opdrachten bestede uren worden door de ADR tegen vastgestelde tarieven doorbelast aan de objecten of opdrachtgevers. De verschillen tussen de omzet en de werkelijke kosten van de activiteiten van de ADR leiden voor 1999 tot een verwacht resultaat van f 636.000. Uit de jaarverslagen 1997 en 1998 van de ADR blijkt dat in deze jaren (bescheiden) positieve resultaten zijn gerealiseerd.

In het kader van haar onderzoek heeft de Rekenkamer aandacht besteed aan de planning en tijdverantwoording van de ADR. Daaruit bleek dat er binnen de dienst geen centrale planning is van de uitvoering van de verschillende opdrachten. De verantwoordelijke accountant dient per opdracht een urenplanning op te stellen en te bewaken. Voor de tijdverantwoording gebruikt de ADR een centraal registratiesysteem, waarin de besteding van uren per medewerker en per opdracht is vastgelegd. Dit systeem kan geen overzicht geven van de gerealiseerde tijdsbesteding in vergelijking met de planning.

3.4 Kwaliteitsbeheersing

3.4.1 Handboeken

In het kader van kwaliteitsbeheersing van zijn werkzaamheden hanteert de ADR het Handboek kwaliteitsbeheersing en het Handboek kwaliteitszorg.

Het Handboek kwaliteitsbeheersing is uitgevaardigd door de Vereniging van Directeuren van Provinciale en Gemeentelijke Accountantsdiensten (VDA) naar aanleiding van de introductie van een stelsel van collegiale toetsing door het NIVRA. Het handboek stelt minimale eisen aan de kwaliteitsbeheersingsmaatregelen bij de leden van de VDA. De (detail)uitwerking van de maatregelen binnen de gestelde kaders is overgelaten aan de aangesloten diensten. Het Handboek kwaliteitszorg vormt een uitwerking van de minimale kwaliteitsbeheersingsmaatregelen.

Volgens de inleiding van de handboeken, zijn bij de formulering van deze eisen de Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants (GBR) en de Richtlijnen voor de accountantscontrole van het NIVRA in acht genomen.

In de Handboeken kwaliteitsbeheersing en kwaliteitszorg wordt onder meer aandacht besteed aan:

- beroepseisen (onafhankelijkheid, geheimhouding);
- vaardigheden en bekwaamheden (personeelsplanning, werving / selectie, kwalificatie-eisen, opleidingen);
- toewijzing van werkzaamheden (planning, voortgangsbewaking);

- voorbereiding en uitvoering van de werkzaamheden (controlefilosofie, controleaanpak, controleplan, toezicht);
- vastlegging van de uitvoering (dossievorming);
- kwaliteitsbewaking van de uitvoering (dossierbeoordeling, medebeoordeling, review);
- overleg over de uitvoering (inschakelen specialisten/deskundigen);
- opdrachtacceptatie en continuering van de relatie (beoordeling potentiële opdrachtgevers, schriftelijke acceptatie of afwijzing, evaluatie).

De in de kwaliteitshandboeken opgenomen kwaliteitseisen zijn voor een deel uitgewerkt in deze handboeken zelf. Voor een ander deel zijn uitwerkingen te vinden in het Handboek STAP of in specifieke richtlijnen van de ADR.

De richtlijnen voorzien onder meer in een schriftelijke vastlegging en/of bevestiging van opdrachten. Volgens de ADR blijft schriftelijke vastlegging en/of bevestiging soms achterwege bij gevoelige, incidentele opdrachten. In dergelijke gevallen wordt de opdracht op basis van mondelinge afspraken uitgevoerd en ook gedeclareerd.

3.4.2 Kwaliteitstoetsing binnen de ADR

Om het risico van onjuiste oordeelsvorming of advisering te beperken, heeft de ADR waarborgen ingesteld voor de kwaliteitsbewaking van de uitvoering.

Deze waarborgen omvatten dossierbeoordeling, medebeoordeling en review.

De eerstverantwoordelijke accountant dient een dossierbeoordeling toe te passen alvorens verklaringen, mededelingen, rapporten en adviezen worden uitgebracht. Daarnaast moet een medebeoordeling plaatsvinden door een collega-accountant van de ADR. Bij eventuele meningsverschillen beslist de directeur ADR.

Ten minste eens per jaar dient iedere accountant en/of adviseur te worden gereviewd. De review omvat ten minste:

- de beoordeling van de kwaliteit van de uitgevoerde controle (inclusief controleprogramma);
- het voldoen van het dossier aan de relevante formele interne voorschriften, waaronder de verplicht voorgeschreven inhoud;
- het vaststellen dat toezicht op en beoordeling van de uitvoering heeft plaatsgevonden;
- het vaststellen dat de belangrijke controlebevindingen in voldoende mate worden ondersteund door het dossier en de uitgevoerde werkzaamheden.

De Commissie Vaktechniek van de ADR heeft in april 1998 afgesproken om in het kader van deze interne review in totaal vier dossiers te toetsen. Het streven was om de toetsing eind mei 1998 te hebben afgerond. In februari 1999 vond echter pas de laatste toetsing plaats. Uit een recapitulatie van de interne dossierreviews van maart 1999 blijkt dat deze reviews een positieve eindconclusie hebben. De Commissie Vaktechniek heeft op basis van de dossierreviews wel enkele aandachtspunten geformuleerd, waaronder:

- de vastlegging van de (detail)planning en het urenbudget;
- de afwerking van de controleopmerkingen van het voorgaande jaar;
- de vastlegging op hoofdlijnen van de administratieve organisatie en interne controle van de gecontroleerde dienst;
- het gebruik van de standaard dossierindeling van de ADR;
- het vastleggen van de wijze waarop is omgegaan met gebeurtenissen na balansdatum (dit betreft gebeurtenissen in het nieuwe jaar, maar vóór het afgeven van de accountantsverklaring, die van materiële betekenis kunnen zijn voor de jaarrekening);
- de tijdige samenstelling van het afwerkingsmemorandum en de parafering door de 'tweede paraaf accountant'.

Volgens mededeling van de ADR is er geen planning voor interne reviews in 1999.

3.4.3 Kwaliteitstoetsing door de VDA

De VDA heeft besloten om éénmaal in de twee jaar te beoordelen of de aangesloten leden voldoen aan de voorschriften die in het Handboek kwaliteitsbeheersing zijn opgenomen. Daarnaast worden door de VDA jaarlijks dossierreviews uitgevoerd om vast te kunnen stellen of de kwaliteit van de werkzaamheden voldoet aan de daaraan te stellen eisen. De VDA stelt daartoe een plan van aanpak op voor de collegiale toetsing, waarbij de accountants van de aangesloten accountantsdiensten elkaar volgens een afgesproken schema toetsen.

De Rekenkamer heeft in het kader van haar onderzoek informatie ontvangen over de uitkomsten van de in 1998 door de VDA uitgevoerde collegiale toetsing bij de ADR. Daaruit kwam naar voren dat de opzet en werking van de kwaliteitsbeheersing bij de ADR in hoofdlijnen voldoende is. Op onderdelen was de werking van de kwaliteitsmaatregelen nog niet optimaal, zoals het structureel uitvoeren van interne reviews. Op basis van de review werd geconcludeerd dat de dossiers over het algemeen goed toegankelijk waren en er goed verzorgd uitzagen. Als belangrijke aandachtspunten werden genoemd:

- de zichtbare volledige afdoening van bevindingen door de accountant;
- het planningsmemorandum;
- de onderbouwing van bevindingen op het afwerkingsmemorandum;
- de bevindingen ten aanzien van gebeurtenissen na balansdatum.

De resultaten van de in VDA-verband uitgevoerde dossierreview in 1999 waren bij het afsluiten van het Rekenkameronderzoek nog niet beschikbaar.

3.4.4 Kwaliteitstoetsing door het NIVRA

De VDA is door het NIVRA erkend als koepelorganisatie ten aanzien van de zogeheten collegiale toetsing. Deze collegiale toetsing voorziet in een periodieke kwaliteitsbeoordeling namens de beroepsorganisatie. Krachtens de Verordening op de collegiale toetsing van het NIVRA selecteert het College Collegiale Toetsing (CCT) teams van onderzoekers die de collegiale toetsing bij de accountantskantoren en koepelorganisaties uitvoeren. Deze collegiale toetsing namens het NIVRA vindt in beginsel eens in de vier jaar plaats.

De Rekenkamer heeft in het kader van dit onderzoek geen gebruik kunnen maken van de resultaten van de toetsing door het NIVRA. Voor een toelichting hierop wordt verwezen naar de inleiding van dit rapport (paragraaf 2.2).

3.5 Conclusies organisatie

De Rekenkamer is van oordeel dat de positie en de werkzaamheden van de ADR passen binnen het kader van de relevante wet- en regelgeving.

De Rekenkamer constateert dat er binnen de gemeente structureel te weinig aandacht wordt geschonken aan het (strategisch) beleid ten aanzien van de accountantscontrole. Een breed gedragen (strategische) visie op het controlebeleid acht de Rekenkamer van belang voor een doelgerichte aansturing van de accountantscontrole en voor een optimale benutting van de resultaten daarvan.

De Rekenkamer stelt voorts vast dat een actueel (meerjaren)bedrijfsplan ontbreekt. Dit impliceert dat eveneens een actuele formulering van de doelstellingen van de ADR ontbreekt.

Op het terrein van de bedrijfsvoering concludeert de Rekenkamer dat:

- een centrale planning van de uitvoering van de verschillende opdrachten ontbreekt;
- het tijdregistratiesysteem geen overzichten kan verstrekken van de gerealiseerde tijdsbesteding in relatie tot de planning.

De Rekenkamer concludeert dat de opzet van het kwaliteitsbeleid van de ADR, zoals vastgelegd in het Handboek kwaliteitszorg, in hoofdlijnen voldoet aan de te stellen eisen. De Rekenkamer plaatst bij de werking van het kwaliteitssysteem enkele kanttekeningen. Uit het onderzoek kwam naar voren dat niet in alle gevallen opdrachten schriftelijk worden vastgelegd en/of bevestigd. Dit betreft meestal gevoelige, incidentele opdrachten. De Rekenkamer is van oordeel dat het specifieke karakter van dergelijke opdrachten een schriftelijke vastlegging en/of bevestiging juist temeer wenselijk maken. Verder concludeert de Rekenkamer dat de interne reviews van de ADR in 1998 aanzienlijke vertraging hebben opgelopen. Voor 1999 ontbreekt een planning voor interne reviews.

De uitkomsten van de door de VDA uitgevoerde collegiale toetsing bij de ADR komen naar het oordeel van de Rekenkamer in grote lijnen overeen met de resultaten van de interne review. Uit zowel de interne als de externe review kwam naar voren dat de planning en afwerking van de controle en de behandeling van gebeurtenissen na balansdatum nog aandacht behoeven.

4 Werkwijze

4.1 Controlebenadering/-aanpak

In het Handboek Standaard Audit Procedure (STAP) is de standaard controlebenadering/-aanpak van de ADR beschreven voor de accountantscontrole van jaarrekeningen en andere financiële verantwoordingen. Volgens de ADR verzekert de naleving van de voorschriften van het handboek STAP de naleving van de Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants en van de overige richtlijnen van het NIVRA voor (controle)werkzaamheden van registeraccountants.

Het handboek STAP voorziet in een controleaanpak die als volgt is gefaseerd.

- Bepalen controlestrategie, waartoe onder meer behoren:
 - inzicht verkrijgen in de activiteiten en risico's van de te controleren huishouding;
 - verkrijgen van een globaal beeld van de administratieve organisatie en interne controle;
 - initiële cijferbeoordeling;
 - vaststellen kritieke controle(deel)gebieden;
 - vaststellen controleaanpak;
 - beoordeling noodzaak van inschakeling van (externe) deskundigen.
- Planning controle, met onder meer als onderdelen:
 - risicoanalyse;
 - bepaling controlenauwkeurigheid;
 - bepaling controledoelstellingen;
 - keuze van controlemaatregelen en vastlegging in controlewerkprogramma.
- Uitvoering controle, waartoe onder meer behoren:
 - systeemtests;
 - cijferanalyse;
 - detailwaarnemingen (waaronder steekproeven);
 - overige maatregelen (zoals bijvoorbeeld interviews);
 - beoordelen gebeurtenissen na balansdatum;
 - bevestiging van de leiding van de huishouding.
- Afsluitende werkzaamheden, waaronder:
 - beoordeling controledossiers;
 - evaluatie controleverschillen;
 - afsluitende cijferbeoordeling;
 - opstellen afwerkingsmemorandum;
 - bepalen accountantsoordeel.
- Rapportage.
- Eindevaluatie.

Deze stappen zijn in de hoofdstukken van het handboek uitgewerkt. In bijlage 3 van dit rapport is de controleaanpak volgens het handboek meer in detail beschreven.

Naast het handboek STAP is binnen de ADR de bundel 'Documentatie ADR controle' in gebruik, waarin nadere uitwerkingen op onderdelen van het handboek STAP zijn opgenomen, alsmede richtlijnen voor specifieke situaties.

4.2 Rechtmatigheids- en doelmatigheidstoetsing

4.2.1 Rechtmatigheid

Volgens de controleverordening richt de controle van de ADR zich onder meer op de 'toetsing van de rechtmatigheid in haar volle omvang'. Volgens de toelichting behelst dit de formele juistheid (conform bevoegdheden en voorschriften) en de materiële juistheid (conform de werkelijkheid).

De rechtmatigheidstoetsing door de ADR impliceert overigens niet dat (materiële) onrechtmatigheden altijd in de accountantsverklaring tot uitdrukking komen. In een notitie van de ADR over goedkeurings- en controletoleranties wordt over het rechtmatigheidsaspect opgemerkt dat binnen gemeentelijke accountancykringen afwijkingen op dit terrein niet relevant zijn voor de accountantsverklaring, omdat de zogeheten 'beeldverklaring' wordt gehanteerd. Volgens de notitie van de ADR heeft rechtmatigheid met beheer te maken en wordt de getrouwheid van de verantwoording niet aangetast, mits sprake is van een goede weergave.

De beeldverklaring houdt in dat de accountant verklaart dat de (jaar)rekening:

- *een getrouw beeld geeft van de grootte en samenstelling van de financiële positie en de baten en lasten;*
- *in overeenstemming is met algemeen aanvaarde grondslagen voor financiële verslaggeving;*
- *voldoet aan de wettelijke bepalingen inzake de (jaar)rekening, zoals opgenomen in het Besluit Comptabiliteitsvoorschriften 1995.*

Op het niveau van het Rijk wordt een andere benadering gevolgd ten aanzien van het rechtmatigheidsaspect in de accountantsverklaring. In de accountantsverklaring op Rijksniveau maakt de rechtmatigheid in volle omvang deel uit van de verklaring. In de verklaring voor de lagere overheid wordt ten aanzien van de rechtmatigheid slechts verklaard dat is voldaan aan het Besluit Comptabiliteitsvoorschriften. De verschillende invalshoeken ten aanzien van rechtmatigheid komen ook tot uitdrukking in de voorbeeldverklaringen die in de Richtlijnen voor de accountantscontrole van het NIVRA zijn opgenomen. Ter illustratie is de volledige tekst van de voorbeeldverklaringen opgenomen in bijlage 4 van dit rapport.

Een en ander heeft tot gevolg dat de gebruikers van de accountantsverklaringen van de ADR bij de gemeentelijke (jaar)rekeningen zich terdege bewust moeten zijn van de beperkte waarde van deze verklaringen voor de beoordeling van de rechtmatigheid. De ADR zal overigens op grond van de controleverordening belangrijke onrechtmatigheden wel in zijn accountantsrapporten moeten vermelden.

Naast het handboek STAP en de teksten van de wet- en regelgeving, zijn er geen specifieke instrumenten (checklists e.d.) binnen de ADR ontwikkeld ten behoeve van een uniforme rechtmatigheidstoetsing.

4.2.2 Doelmatigheid

Sinds de inwerkingtreding van de Gemeentewet 1994 zijn gemeenten verplicht om in het kader van de accountantcontrole de doelmatigheid van de administratie en het beheer te laten toetsen. In de controleverordening van de gemeente Rotterdam is bepaald dat de controle van de ADR onder meer is gericht op de beoordeling van de opzet en de werking van het systeem dat de doelmatigheid moet waarborgen.

De ADR heeft in maart 1994 een brochure uitgebracht, waarin een verkenning op het terrein van doelmatigheid is opgenomen. Volgens deze brochure zou de accountant zich vooral

moeten richten op de maatregelen die zijn genomen ter beheersing van het doelmatig functioneren, aangeduid als het management control systeem. In de gemeente Rotterdam betreft dit het stelsel van planning & control, waarin een koppeling is aangebracht tussen financiële en prestatiegegevens.

De aandacht van de accountant voor doelmatigheid richt zich volgens de brochure op de volgende aspecten:

- management informatiesysteem;
- administratieve organisatie;
- budgettering;
- planning;
- normen;
- verschillenanalyse.

In algemene zin is in de brochure aangegeven waarop de accountant de genoemde aspecten beoordeelt. Eventuele opmerkingen naar aanleiding van de doelmatigheidsbeoordeling worden opgenomen in de accountantsrapporten. Een afzonderlijke accountantsverklaring over de doelmatigheid is niet aan de orde.

4.3 Conclusies werkwijze

De Rekenkamer concludeert dat de opzet van de standaardcontroleaanpak van de ADR, zoals vastgelegd in het handboek STAP en daaraan gerelateerde richtlijnen, voldoet aan de verordeningen en richtlijnen van het NIVRA.

De benadering van de rechtmatigheidstoetsing door de ADR is naar het oordeel van de Rekenkamer in lijn met de gangbare praktijk op gemeentelijk niveau. De Rekenkamer is echter van mening dat meer inzicht en zekerheid omtrent de rechtmatigheid aan de gebruikers van de accountantsverklaringen zou worden verschaft als expliciet zou worden verklaard dat de baten en lasten tot stand zijn gekomen in overeenstemming met alle van toepassing zijnde wettelijke regelingen. Dit is op Rijksniveau bij de verklaringen van departementale accountantsdiensten al het geval.

De Rekenkamer constateert dat er geen controle-instrumenten (checklists e.d.) in gebruik zijn bij de ADR, waarmee wordt bevorderd dat de rechtmatigheidsaspecten binnen elke controle op uniforme wijze aandacht krijgen en in de rapportage tot uitdrukking komen.

De beoordeling van de doelmatigheid door de ADR is conform de controleverordening gericht op het stelsel van maatregelen dat de doelmatigheid van het beheer moet waarborgen.

5 Conclusies en aanbevelingen

De Rekenkamer is van oordeel dat de opzet van de organisatie en werkwijze van de ADR in hoofdlijnen voldoet aan de daaraan te stellen eisen. De Rekenkamer baseert dit oordeel op de volgende conclusies van haar onderzoek:

- de positie en de werkzaamheden van de ADR passen binnen het kader van de relevante wet- en regelgeving;
- de opzet van de standaardcontroleaanpak van de ADR, zoals vastgelegd in het handboek STAP en daaraan gerelateerde richtlijnen, voldoet aan de verordeningen en richtlijnen van het NIVRA;
- de benadering van de rechtmatigheidstoetsing door de ADR is in lijn met de gangbare praktijk op gemeentelijk niveau;
- de beoordeling van de doelmatigheid door de ADR is conform de controleverordening gericht op het stelsel van maatregelen dat de doelmatigheid moet waarborgen;
- de opzet van het kwaliteitsbeleid van de ADR, zoals vastgelegd in het Handboek kwaliteitszorg, voldoet in hoofdlijnen aan de te stellen eisen.

Op diverse punten zijn echter nog verdere verbeteringen mogelijk.

Zo stelt de Rekenkamer vast dat een actueel (meerjaren)bedrijfsplan voor de ADR ontbreekt. Dit impliceert dat eveneens een actuele formulering van de doelstellingen van de ADR ontbreekt.

1. *De Rekenkamer beveelt aan dat de ADR op korte termijn een bedrijfsplan ter behandeling aanbiedt aan het Gemeentebestuur.*

Op het terrein van de bedrijfsvoering concludeert de Rekenkamer verder dat:

- een centrale planning van de uitvoering van de verschillende opdrachten ontbreekt;
 - het tijdregistratiesysteem geen overzichten kan verstrekken van de gerealiseerde tijdsbesteding in relatie tot de planning.
2. *Het verdient aanbeveling dat de ADR op centraal niveau een geïntegreerd planning- en tijdverantwoordingsysteem inricht ter verbetering van de bedrijfsvoering en ten behoeve van de specificatie van urenramingen.*
 3. *Gelet op het belang dat de Rekenkamer hecht aan de toetsing van de rechtmatigheid in volle omvang, vindt de Rekenkamer het dringend gewenst dat de ADR in de vorm van controle-instrumenten (checklists e.d.) bevordert dat de rechtmatigheidsaspecten binnen elke controle op uniforme wijze aandacht krijgen en in de rapportage tot uitdrukking komen.*
 4. *Ten aanzien van het kwaliteitsbeleid van de ADR beveelt de Rekenkamer onder meer aan om in alle gevallen opdrachten schriftelijk vast te leggen en/of te bevestigen.*

Dit geldt temeer voor gevoelige, incidentele opdrachten, gelet op de specifieke aard en risico's daarvan. De reikwijdte en randvoorwaarden van deze opdrachten dienen zowel voor de opdrachtgever als de opdrachtnemer helder te worden vastgelegd, zodat daarover later geen discussie kan ontstaan.
 5. *De Rekenkamer beveelt verder aan dat de ADR op korte termijn verbeteringen aanbrengt in de planning en uitvoering van interne reviews. De ADR dient naar het oordeel van de Rekenkamer, overeenkomstig het Handboek kwaliteitszorg van de dienst, jaarlijks interne reviews te verrichten.*

De Rekenkamer signaleert naar aanleiding van haar onderzoek twee kwesties die volgens haar bijzondere aandacht behoeven.

In de eerste plaats constateert de Rekenkamer dat er binnen de gemeente structureel te weinig aandacht wordt geschonken aan het (strategisch) beleid ten aanzien van de accountantscontrole. De Rekenkamer vindt een breed gedragen en actuele (strategische) visie op het controlebeleid van belang voor een doelgerichte aansturing van de accountantscontrole en voor een optimale benutting van de resultaten daarvan.

6. *De Rekenkamer beveelt daarom aan om regelmatig het controlebeleid en de benutting van de controleresultaten te bespreken en daarover tot besluitvorming te komen.*

Daarbij zouden onder meer de commissie Financiën en de commissie tot onderzoek van de rekening (COR) betrokken moeten zijn.

Mogelijke onderwerpen die in het kader van het controlebeleid aan de orde kunnen komen zijn bijvoorbeeld:

- de wenselijkheid van aanvullende of meer diepgaande controles dan de wettelijk verplichte controle;
- bestuurlijke aandachtspunten voor de accountantscontrole en accountantsrapportage;
- de gewenste mate van nauwkeurigheid en betrouwbaarheid van de accountantsoordelen, zowel op het niveau van de (jaar)rekening als het niveau van afzonderlijke posten en (sub)functies;
- de mate waarin tijdens de controle en in de rapportage aandacht wordt besteed aan de rechtmatigheid, c.q. de naleving van (gemeentelijke) regelgeving, alsmede aan de doelmatigheid van het beheer;
- de mate waarin en de voorwaarden waaronder de ADR opdrachten voor buitengemeentelijke instanties mag uitvoeren;
- de bijdrage van de accountantscontrole aan de bescherming en handhaving van de integriteit van het bestuur en van de ambtelijke organisatie;
- de implementatie van de aanbevelingen van de ADR en de toegevoegde waarde daarvan voor de rechtmatigheid en doelmatigheid van het beheer.

Het tweede aandachtspunt betreft de rechtmatigheidscontrole door de ADR.

De benadering van de rechtmatigheidstoetsing door de ADR is in lijn met de gangbare praktijk op gemeentelijk niveau. De Rekenkamer is echter van mening dat meer inzicht en zekerheid omtrent de rechtmatigheid aan de gebruikers van de accountantsverklaringen zou worden verschaft als expliciet zou worden verklaard dat de baten en lasten tot stand zijn gekomen in overeenstemming met alle van toepassing zijnde wettelijke regelingen. Dit is op Rijksniveau bij de verklaringen van departementale accountantsdiensten al het geval.

7. *De Rekenkamer geeft in overweging om de ADR de opdracht te geven in zijn accountantsverklaring bij de (jaar)rekening expliciet een oordeel op te nemen over het voldoen aan alle relevante wet- en regelgeving.*

6 Reacties en nawoord

6.1 Reactie College van B&W

In zijn reactie deelde B&W mede met genoeg kennis te hebben genomen van het oordeel van de Rekenkamer dat de opzet van de organisatie en werkwijze van de ADR in hoofdlijnen voldoet aan de daaraan te stellen eisen.

B&W merkt op dat met de directeur van de ADR is afgesproken dat in het vierde kwartaal van 1999 een ontwerpbedrijfsplan zal worden ingediend. Volgens B&W heeft de ADR in de afgelopen jaren reeds twee ontwerpbedrijfsplannen voorgelegd, die niet verder in behandeling zijn genomen. Het meest recente ontwerp was naar de mening van B&W te terughoudend.

B&W reageert in hoofdlijnen positief op de aanbevelingen van de Rekenkamer ten aanzien van het systeem van planning en tijdverantwoording, de uniformering van de rechtmatigheidstoetsing, de vastlegging van opdrachten en de interne reviews.

Volgens B&W zal een strategische visie op het controlebeleid door de Gemeenteraad moeten worden bepaald. Een te ontwikkelen strategische visie zal, indien daartoe wordt besloten, naar de mening van B&W moeten worden ingepast in het totale systeem van planning & control, zoals dat geldt voor de gehele gemeente. B&W zal de ADR bij het opstellen van het bedrijfsplan 2000 vragen aandacht te besteden aan dit onderwerp. Daarbij zullen volgens B&W ook eventuele wensen van de hoofden van organisaties en van het College op het terrein van aanvullende controle- en onderzoeksopdrachten in aanmerking genomen moeten worden.

B&W vraagt zich af of een accountantsverklaring waarin is opgenomen dat aan alle relevante wettelijke eisen is voldaan meer zekerheid omtrent de rechtmatigheid biedt. Volgens B&W mag er bij de huidige (beeld)verklaring van worden uitgegaan dat binnen redelijke grenzen aan de rechtmatigheidseisen uit welke wet dan ook is voldaan. B&W vraagt zich verder af of een aangepaste accountantsverklaring zou worden geaccepteerd door instanties die aan de gemeente geld verstrekken, zoals onder meer de Rijksoverheid. Tot slot wijst B&W op mogelijke interpretatieverschillen ten aanzien van de wettelijke eisen, zodat bij subsidieafrekeningen toch nog afwijkingen kunnen voorkomen. B&W is derhalve niet geneigd om deze aanbeveling over te nemen.

6.2 Reactie directeur ADR

De directeur ADR heeft met instemming kennis genomen van de conclusie van de Rekenkamer dat de opzet van de organisatie en werkwijze van de ADR in hoofdlijnen voldoet aan de daaraan te stellen eisen.

Volgens de ADR gaat het te ver om te concluderen dat er geen actueel bedrijfsplan voor de ADR bestaat, omdat er een conceptbedrijfsplan uit 1997 is, waarop de ADR zijn beleid baseert. Overigens zal de aanbeveling van de Rekenkamer worden opgevolgd door voor het einde van 1999 een aangepaste versie van het bedrijfsplan op te leveren.

De ADR is er niet van overtuigd dat een geïntegreerd planning- en tijdverantwoordingssysteem, zoals aanbevolen door de Rekenkamer, de doelmatigheid van

de bedrijfsvoering verbetert. De ADR ziet wel de noodzaak van normering van de controletijd per object en het belang van een goed inzicht in de tijdsbesteding per (onderdeel van het) controleobject. Daaraan wordt volgens de ADR gewerkt.

Wat betreft de rechtmatigheidstoetsing wijst de ADR op de controle van specifieke rijksregelingen. Volgens de ADR worden eventuele onrechtmatigheden die bij deze controle blijken, in de rapportage van de ADR aan de Gemeenteraad opgenomen. Als de onrechtmatigheden het beeld van de jaarrekening aantasten, zal geen goedkeurende accountantsverklaring bij de jaarrekening worden verstrekt. Verder merkt de ADR op dat eventuele onrechtmatigheden en daaraan gekoppelde adviezen beter kunnen worden toegelicht in een accountantsrapport dan in een accountantsverklaring. Bovendien is de ADR van mening dat de dienst niet eenzijdig kan besluiten af te wijken van de voor gemeenten gebruikelijke modelverklaringen.

De ADR neemt daarom niet de aanbeveling van de Rekenkamer over om het rechtmatigheidsaspect expliciet in de accountantsverklaring te betrekken. Wel zal de ADR nagaan op welke wijze de aanpak van de rechtmatigheidscontrole in de handboeken van de ADR tot uitdrukking kan worden gebracht.

Volgens de ADR is schriftelijke vastlegging van opdrachten inmiddels usance. In de controlegroepen zouden er soms bijzondere redenen zijn om opdrachten niet schriftelijk vast te leggen. Ook zou er sprake kunnen zijn van 'achterstallig onderhoud' in de formalisering van de relatie met de gecontroleerde, bijvoorbeeld bij reeds langlopende controleopdrachten.

Het beleid van de ADR ten aanzien van interne reviews is onveranderd. De Commissie Vaktechniek van de ADR zal in het vervolg jaarlijks dossierreviews uitvoeren. Het jaar 1999 was volgens de ADR een overgangsjaar om tot een goede afstemming te komen tussen departementale reviews, reviews door de VDA en interne reviews bij de ADR.

Wat betreft het strategisch beleid ten aanzien van de accountantscontrole verwijst de ADR naar de relevante gemeentelijke verordeningen. De ADR is van mening dat de Rekenkamer nader zou moeten aangeven wat haar verwachtingen zijn met betrekking tot een actuele strategische visie op het controlebeleid en een doelgerichte aansturing van de accountantscontrole. De ADR wijst voorts op de behandeling van de controleresultaten door de vakcommissies en de COR en op de behandeling van jaarplannen en jaarverslagen door de commissie Financiën. Het is de ADR niet geheel duidelijk welke aanpassingen de Rekenkamer in deze procedures wenselijk acht. De ADR kan overigens op hoofdlijnen instemmen met de door de Rekenkamer geschetste positionering in de gemeentelijke organisatie. De ADR merkt daarbij op dat de dienst reeds een rol speelt in het planning & control proces binnen de gemeente en een adviesfunctie heeft ten behoeve van de wethouder Financiën, de commissie Financiën en de COR.

6.3 Nawoord Rekenkamer Rotterdam

De Rekenkamer stelt het op prijs dat B&W in hoofdlijnen positief reageert op de aanbevelingen van de Rekenkamer ten aanzien van het systeem van planning en tijdverantwoording, de uniformering van de rechtmatigheidstoetsing, de vastlegging van opdrachten en de interne reviews.

De Rekenkamer wijst er ten aanzien van het bedrijfsplan van de ADR op dat de indiening van dit plan herhaaldelijk is uitgesteld. Het is derhalve van groot belang dat de toezegging om een bedrijfsplan in het vierde kwartaal van 1999 in te dienen wordt nagekomen.

De Rekenkamer is van oordeel dat een strategische visie op het controlebeleid door de Gemeenteraad moet worden vastgesteld. Bij de voorbereiding daarvan behoren echter ook B&W, de commissie Financiën, de COR, de gemeentesecretaris, de hoofden van dienst en de ADR zelf betrokken te zijn. De mogelijke onderwerpen die de Rekenkamer onder meer in paragraaf 3.2 heeft genoemd, zijn ook niet van eenmalig belang, maar zullen periodiek onderwerp van bespreking moeten zijn.

Naar de mening van de Rekenkamer gaat B&W er ten onrechte van uit dat bij de huidige (beeld)verklaring binnen redelijke grenzen aan de rechtmatigheidseisen uit welke wet dan ook is voldaan. Zoals toegelicht in paragraaf 4.2.1 is dit niet het geval en is dit juist het verschil met de accountantsverklaringen op Rijksniveau. Aangezien de door de Rekenkamer voorgestelde verklaring additionele zekerheid biedt ten opzichte van de huidige verklaring, acht de Rekenkamer het niet reëel om op voorhand uit te gaan van mogelijke acceptatieproblemen bij het hanteren van een aangepaste verklaring. De door B&W genoemde interpretatieverschillen ten aanzien van de toepassing van regelgeving vormen onder alle omstandigheden, onafhankelijk van de bewoordingen van de accountantsverklaring, een probleem dat opgelost moet worden in overleg tussen de gemeente en het Rijk. Ook de argumenten van de directeur ADR om de bestaande praktijk ten aanzien van de accountantsverklaring te continueren acht de Rekenkamer niet overtuigend. De Rekenkamer beveelt aan om in de accountantsverklaring uitdrukkelijk een oordeel te geven over de rechtmatigheid. Het is uiteraard niet de bedoeling van de Rekenkamer dat eventuele onrechtmatigheden uitvoerig in de verklaring worden toegelicht. Deze toelichting hoort thuis in het accountantsrapport. Verder wijst de Rekenkamer er op dat de voorbeeldverklaringen van het NIVRA voor de lokale overheid niet verplicht zijn gesteld. Een aanvulling op het terrein van de rechtmatigheid is dus zeker mogelijk. De Rekenkamer handhaaft derhalve haar aanbeveling op dit punt.

Naast de kanttekeningen die de Rekenkamer hiervoor reeds heeft geplaatst bij de reactie van B&W op het conceptrapport, geeft de reactie van de directeur ADR de Rekenkamer nog aanleiding tot de volgende opmerkingen:

- De Rekenkamer acht het in het algemeen ongewenst dat het beleid van een dienst, zoals de ADR, wordt gebaseerd op een ontwerpbedrijfsplan dat kennelijk niet geschikt werd bevonden voor bestuurlijke behandeling en waarvan de aanpassing gedurende langere tijd achterwege is gebleven. Het indienen van een nieuw ontwerp voor het einde van 1999 acht de Rekenkamer derhalve van groot belang.
- Uit de reactie van de directeur ADR is op te maken dat het plannings- en tijdverantwoordingsstelsel niet zodanig wordt aangepast dat het mogelijk wordt om de gerealiseerde tijdsbesteding te confronteren met de geplande tijdsbesteding per opdracht. De Rekenkamer blijft van oordeel dat dit uit oogpunt van bedrijfsvoering een vereiste is.
- Het is de Rekenkamer niet duidelijk op welke wijze inhoud wordt gegeven aan de toezegging van de directeur ADR om na te gaan op welke wijze de aanpak van de rechtmatigheidscontrole in de handboeken van de ADR tot uitdrukking kan worden gebracht. De Rekenkamer blijft van mening dat de ADR controle-instrumenten moet ontwikkelen die bevorderen dat de rechtmatigheidsaspecten bij de controle en rapportage op uniforme wijze aandacht krijgen.
- De directeur ADR vermeldt in zijn reactie dat er sprake kan zijn van niet nader toegelichte 'bijzondere redenen' om opdracht(bevestiging)en niet schriftelijk vast te leggen. De Rekenkamer heeft echter juist aanbevolen in alle gevallen en vooral ook bij gevoelige, incidentele opdrachten een schriftelijke vastlegging te laten plaatsvinden.
- De Rekenkamer acht het bevredigend dat de directeur ADR in zijn reactie het uitgangspunt heeft herbevestigd dat jaarlijks interne reviews verricht zullen worden.

Resumerend is de Rekenkamer van oordeel dat de reactie van de directeur ADR op de aanbevelingen van de Rekenkamer te terughoudend is. Van een accountantsdienst van één van de grootste gemeenten van Nederland mag naar de mening van de Rekenkamer een hoger ambitieniveau worden verwacht. De Rekenkamer zou het waarderen als het gemeentebestuur en de ADR ervan blijf zouden geven een meer toonaangevende rol na te willen streven binnen de kringen van de gemeentelijke accountancy. De Rekenkamer blijft van mening dat implementatie van haar aanbevelingen een positieve invloed zal kunnen hebben op de accountantscontrole binnen de gemeente.

Bijlage 1: Kader van wet- en regelgeving ADR

Gemeentewet

In hoofdstuk XIV van de Gemeentewet zijn bepalingen opgenomen ten aanzien van de administratie en controle van de gemeente. Voor de controle is vooral artikel 213 van de Gemeentewet van belang.

In artikel 213, lid 1 is bepaald dat de Gemeenteraad bij verordening regels vaststelt met betrekking tot de controle op de administratie en op het beheer van vermogenswaarden van de gemeente. Deze regels dienen onder meer te waarborgen dat de rechtmatigheid en de doelmatigheid van de administratie en het beheer worden getoetst. In artikel 213 lid 2 is voorts bepaald dat de in lid 1 bedoelde regels voorzien in de aanwijzing van een of meer accountants als bedoeld in artikel 393, eerste lid van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek. Deze accountant(s) worden belast met het onderzoek van de in artikel 197 Gemeentewet bedoelde jaarrekening (d.i. de gemeenterekening) alsmede met het ter zake uitbrengen van een verslag, dat behalve de verklaring bij de jaarrekening bevindingen bevat over de vraag of de administratie en het beheer voldoen aan eisen van rechtmatigheid en doelmatigheid. Op grond van artikel 213, lid 3 kunnen de bedoelde accountant(s) in gemeentelijke dienst worden aangesteld. In dat geval worden zij door de Raad benoemd, geschorst en ontslagen. Artikel 101 lid 2 (dat handelt over een eventuele schorsing van de gemeentesecretaris) is daarbij van overeenkomstige toepassing.

De positie van de ADR is dus wettelijk geregeld in artikel 213 lid 3 van de Gemeentewet. Expliciet is in de wet geregeld dat een gemeentelijke accountantsdienst, zoals de ADR, de functie van extern accountant mag vervullen ten aanzien van de gemeenterekening. Verder is een zoveel mogelijk onafhankelijke positie ten opzichte van de ambtelijke organisatie van de gemeente en ten opzichte van B&W in de wet neergelegd.

In de Gemeentewet (artikel 186) zijn de Gemeentelijke Comptabiliteitsvoorschriften 1995 verankerd. Deze voorschriften omvatten regels ten aanzien van de begrotingen en rekeningen van de gemeenten, die de ADR bij de controle van de jaarrekening(en) van de gemeente moet toetsen.

Overige relevante wetgeving

De bij de ADR werkzame registeraccountants vallen onder de Wet op de Registeraccountants (WRA), waarin onder meer het tuchtrecht voor registeraccountants is verankerd. Ook het bestaan van het Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) is in deze wet geregeld. Het NIVRA is een openbaar lichaam in de zin van artikel 134 van de Grondwet en heeft met het oog op haar taken de bevoegdheid verordeningen vast te stellen. De NIVRA verordeningen zijn in beginsel verbindend voor de bij de ADR werkzame registeraccountants.

In het kader van de accountantscontrole dient de ADR bij sommige controleobjecten (NV's/BV's) te toetsen aan de wettelijke bepalingen inzake de jaarrekening, zoals opgenomen in het Burgerlijk Wetboek, Boek 2, Titel 9.

Voorts heeft de ADR bij de rechtmatigheidsbeoordeling te maken met de wetgeving waaraan de gemeente en gemeentelijke diensten zich bij de uitvoering van gemeentelijke taken moeten houden (bijvoorbeeld de Bijstandswet).

Gemeentelijke verordeningen

De algemene bepalingen van de Gemeentewet zijn uitgewerkt in de Verordening op de controle van de administratie en van het beheer van vermogenswaarden van de gemeente Rotterdam (kortweg controle-verordening) van 1994 (94/1296). In deze verordening (artikel 2 lid 1) is onder meer bepaald dat de controle als bedoeld in artikel 213 lid 2 van de Gemeentewet is opgedragen aan de ADR. Zowel de gemeenterekening als alle daaraan ten grondslag liggende verantwoordingen (jaarrekeningen en dergelijke) worden krachtens artikel 2 lid 2 van de verordening in de controle betrokken. De controle van de ADR is gericht op de toetsing van de rechtmatigheid in haar volle omvang en op de beoordeling van de opzet en de werking van het systeem dat de doelmatigheid moet waarborgen (artikel 2 lid 3). Volgens lid 4 van artikel 2 is ook de beoordeling van de betrouwbaarheid en van de toereikendheid van de in het kader van de leden 1 en 2 aan B&W en de Gemeenteraad te verstrekken informatie object van controle. Ook het geldelijk beheer valt onder de controle (artikel 2 lid 5).

De ADR bepaalt de wijze waarop de controle wordt ingericht en de aard en omvang van de daarbij behorende werkzaamheden. B&W kan aanvullende controles aan de ADR opdragen (artikel 3 lid 1). De controle vindt overigens plaats met inachtneming van de gemeentelijke richtlijnen (artikel 3 lid 2).

Op grond van de verordening (artikel 3 lid 3 en lid 6) heeft de ADR de bevoegdheid om:

- kassen en voorraden op te nemen;
- inzage in alle boeken, registers, notulen, brieven en overige bescheiden, voor zover de ADR dit voor het vervullen van de controlefunctie nodig oordeelt;
- alle kantoren, magazijnen, werkplaatsen en terreinen van de gemeente te betreden;
- van alle ambtenaren mondelinge en schriftelijke inlichtingen en verklaringen te verlangen, die de ADR nodig denkt te hebben voor de uitvoering van zijn opdracht.

In de verordening (artikel 3 lid 6) is tevens bepaald dat ambtenaren verplicht zijn de door de ADR gevraagde inlichtingen te verstrekken. Voorts zijn alle beheersorganen van de gemeente gehouden de ADR alle informatie, gevraagd en ongevraagd, te verstrekken, opdat deze zich een juist en volledig beeld kan vormen van de rechtmatigheid en doelmatigheid van de gevoerde administraties en van het beheer en over de getrouwheid van de daarover verstrekte informatie (artikel 3 lid 7). Als de ADR dit nodig oordeelt kunnen controlewerkzaamheden zonder voorafgaande kennisgeving plaatsvinden (artikel 3 lid 5). De ADR is overigens wel gehouden om zorgvuldig om te gaan met al hetgeen bij de uitvoering van de opdracht als geheim of vertrouwelijk ter kennis is gekomen. De ADR maakt van deze gegevens alleen gebruik voor zover de vervulling van de opdracht dat vereist (artikel 3 lid 4).

Over de rapportage door de ADR is bepaald dat de ADR schriftelijk rapporteert aan de Gemeenteraad over de uitkomst(en) van zijn onderzoek (artikel 4 lid 1). Het ADR-verslag over de controle van de rekening bevat, naast de verklaring bij de rekening, bevindingen ten aanzien van de vraag of de administratie en het beheer voldoen aan eisen van rechtmatigheid en doelmatigheid (artikel 4 lid 2). Volgens artikel 4 lid 3 maken het College van B&W en de ADR afspraken over de termijn waarbinnen en de wijze waarop rapportering door de ADR zal plaatsvinden. Tevens maken zij afspraken over de procedure voor de bespreking van het (concept)verslag met betrekking tot de rekening en de jaarverslagen van gemeentelijke instellingen. Daarbij wordt rekening gehouden met de wettelijke termijn waarbinnen de rekening, vergezeld van het door B&W opgemaakte verslag ter verantwoording van het financieel beheer en van het verslag van bevindingen van de ADR, aan de raad dient te

worden aangeboden. Onverminderd deze afspraken brengt de ADR zo dikwijls verslag uit als door hem wenselijk wordt geacht (artikel 4 lid 4).

Naast de controleverordening is er de Verordening regelende de taak en organisatie van de Accountantsdienst Rotterdam, eveneens uit 1994 (94/1297). In artikel 2, respectievelijk artikel 3 van deze verordening is bepaald dat tot directeur, respectievelijk accountant bij de dienst slechts accountants benoembaar zijn als bedoel in artikel 393, lid 1 BW2. Verder zijn enkele algemene bepalingen opgenomen omtrent de controle- en adviesfunctie van de ADR. In artikel 5 lid 2 is uitdrukkelijk bepaald dat de ADR in de controlerende functie ten behoeve van de raad ook aan de raad zelf verslag uitbrengt. B&W en de commissie tot onderzoek van de rekening ontvangen afschriften van de controleverslagen. De ADR kan onder meer als adviserend orgaan optreden voor de commissie van bijstand, voor zover B&W daartoe opdracht geeft (artikel 4 letter d). De adviezen in dit kader worden door B&W aan de desbetreffende commissie overgelegd (artikel 6 lid 3). In artikel 7 lid 2 van de verordening is bepaald dat B&W erop toeziet dat aan de ADR geen taken worden opgedragen die de onafhankelijkheid van de controlefunctie in gevaar zouden kunnen brengen.

In enkele gemeentelijke verordeningen en regelingen zijn aan de ADR specifieke taken toebedeeld. Zo fungeert de directeur van de ADR op grond van de Verordening commissie tot onderzoek van de rekening als secretaris van deze commissie. Voorts heeft de ADR de taak om onderzoek te doen naar de verantwoordingen van de kosten van raadsfracties op grond van de Regeling betaling en verantwoording fractiekosten.

Beroepsregels

De verordeningen van de beroepsorganisatie NIVRA zijn in beginsel verbindend voor de ADR en de daarbij werkzame registeraccountants.

De voornaamste verordeningen van het NIVRA betreffen de Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants 1994 (GBR-1994) en de Richtlijnen voor de accountantscontrole. Deze laatste richtlijnen dienen bij de controle van jaarrekeningen en aanverwante opdrachten te worden nageleefd. Indien de accountant van mening is dat hij van de richtlijnen moet afwijken, dan dient hij dit op goede gronden te kunnen rechtvaardigen. De Richtlijnen voor de accountantscontrole bevatten bepalingen ten aanzien van:

- kwaliteitsbeheersing;
- dossiervorming;
- verantwoordelijkheden van de accountant ten aanzien van fraude en onjuistheden;
- planning van controlewerkzaamheden;
- risicoanalyse en interne controle;
- controle-informatie;
- gebruik maken van de werkzaamheden van anderen;
- controlebevindingen en rapportering.

In het kader van de controletaak van de ADR zijn nog te noemen de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving, opgesteld door de Raad voor de Jaarverslaggeving. Deze richtlijnen vormen een nadere uitwerking van de wettelijke regels voor de jaarverslaggeving uit het Burgerlijk Wetboek.

Bijlage 2: Prestaties en middelen ADR

Tabel 1: Producten van de ADR in aantallen

<i>Activiteiten</i>	<i>jaarverslag ADR 1997</i>	<i>jaarplan ADR 1998</i>	<i>jaarverslag ADR 1998</i>	<i>jaarplan ADR 1999</i>
Accountantsrapporten jaarrekeningen	87	80	82	80
Accountantsverklaringen	218	270	208	220
Adviezen aan B&W (subsidieafrekeningen en garantie verklaringen)	27	35	40	35
Managementletters	54	50	43	50
Bijzondere adviezen	63	60	67	60
Projecten (administratieve dienstverlening)	12	20	12	20
Adviesprojecten	11	15	26	15
Totaal	472	530	478	480

Tabel 2: Urenbesteding ADR

<i>Taken</i>	<i>jaarverslag ADR 1997</i>	<i>jaarplan ADR 1998</i>	<i>jaarverslag ADR 1998</i>	<i>jaarplan ADR 1999</i>
Controle jaarrekeningen	35.400	38.000	36.900	38.000
Accountantsverklaringen derden	10.500	12.000	10.500	12.000
Advies	17.400	13.500	15.700	17.000
Administratieve dienstverlening	9.800	8.000	9.400	9.400
Beleids evaluatie	-	1.500	-	1.500
Bestuurshulp	900	3.500	3.300	3.500
Totaal	74.000	76.500	75.800	81.400

Bijlage 3: Standaard Audit Procedure (STAP)

In het Handboek Standaard Audit Procedure (STAP) is de standaard controlebenadering/-aanpak van de ADR beschreven voor de accountantscontrole van jaarrekeningen en andere financiële verantwoordingen. Volgens de ADR verzekert de naleving van de voorschriften van het handboek STAP de naleving van de Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants en van de overige richtlijnen van het NIVRA voor (controle)werkzaamheden van registeraccountants.

Het handboek STAP voorziet in een controleaanpak die als volgt is gefaseerd:

1. het bepalen van de controlestrategie;
2. de planning van de controle;
3. de uitvoering van de controle;
4. afsluitende werkzaamheden;
5. rapportage;
6. eindevaluatie.

Ad 1. het bepalen van de controlestrategie

Ter bepaling van de controlestrategie is het noodzakelijk een goed inzicht te hebben in de (bedrijfs)activiteiten van de cliënt.

Een tweede belangrijk onderdeel bij de bepaling van de controlestrategie is de evaluatie van het administratieve en interne controlesysteem om vast te stellen dat er voldoende basis bestaat voor de totstandkoming van de jaarrekening.

Ten derde is de onderkenning van de (kritieke) controledoelstellingen van belang. Controledoelstellingen worden volgens het handboek kritiek genoemd als:

- er een belangrijk risico van materiële onjuistheid bestaat;
- subjectieve elementen een belangrijke rol spelen;
- het uitvoeren van controlemaatregelen moeilijkheden kan opleveren.

In het algemeen is de controleaanpak erop gericht om de uitvoering van de controle zo effectief en efficiënt mogelijk te laten verlopen. Hiertoe richt de aanpak zich op:

- het, waar mogelijk, gebruik maken van interne controle;
- risicoanalyse;
- het tevoren vaststellen van de toelaatbare fout (tolerantie);
- spreiding van werkzaamheden in het jaar;
- het inspelen op de behoeften van cliënten.

Samenvattend omvatten de werkzaamheden ter bepaling van de controlestrategie onder meer:

- het verkrijgen van inzicht in de activiteiten en risico's van de te controleren huishouding;
- het verkrijgen van een globaal beeld van de administratieve organisatie en interne controle;
- een initiële cijferbeoordeling;
- het vaststellen van kritieke controle(deel)gebieden;

- het vaststellen van de controleaanpak;
- de beoordeling van de noodzaak van inschakeling van (externe) deskundigen.

Ad 2. de planning van de controle

Om een efficiënte controle te bereiken legt het handboek STAP veel nadruk op de planning. De risicoanalyse speelt een belangrijke rol bij het beperken van het controlewerk tot het niveau dat nodig is voor de oordeelsvorming. Het gaat er daarbij om het accountantscontrolerisico tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen. Het accountantscontrolerisico is het risico dat er een onjuiste verklaring wordt gegeven bij een verantwoording.

De uitkomsten van de risicoanalyse spelen voor de ADR een belangrijke rol bij de bepaling van de keuze voor een meer systeem- of gegevensgerichte aanpak. Ook bij de formulering van controledoelstellingen wordt met de uitkomsten van de risicoanalyse rekening gehouden. De controledoelstellingen worden in het handboek als volgt geclassificeerd:

- volledigheid van geregistreerde transacties;
- bestaan;
- rechtmatigheid;
- accuratesse van de registratie;
 - juiste hoeveelheid;
 - correct geprijsd;
 - mathematisch correct;
 - juiste distributie;
- waardering;
- eigendom.

Het rechtmatigheidsbegrip omvat volgens het handboek, analoog aan de definitie in de Comptabiliteitswet:

- de deugdelijkheid van de financiële verantwoording;
- de rechtmatigheid van de verplichtingen, uitgaven en ontvangsten;
- misbruik en oneigenlijk gebruik van regelingen;
- ordelijk en controleerbaar financieel beheer.

De planningsactiviteiten resulteren in een controleplan dat in het planningsmemorandum is opgenomen. Het opstellen van het controleprogramma vormt de laatste fase van de planningsactiviteiten

Dit programma omvat een meer gedetailleerde uitwerking tot op het niveau van de specifieke controle- en controledeelgebieden in de jaarrekening.

Het controleprogramma dient goedgekeurd te worden door de verantwoordelijke accountant.

Ad 3. de uitvoering van de controle

Afhankelijk van de inhoud van het controleprogramma kunnen de volgende controlemaatregelen worden toegepast:

- systeemtest (een systeemtest, ofwel het testen van de interne controle, heeft tot doel redelijke zekerheid te krijgen dat de interne controlemaatregelen worden uitgevoerd zoals zij zijn beschreven en dat zij effectief werken);
- cijferanalyse (cijferanalyse is het gebruik van cijferbeoordeling als een gegevensgericht onderzoek, waartoe ook verbandscontroles worden gerekend);

- detailwaarneming (detailwaarneming betreft de verkrijging van controlebewijs op afzonderlijke posten of transacties welke deel uitmaken van het controlegebied).
- interviews en waarnemingen;
- detailcontroles;
 - narekenen;
 - bevestigingen van derden;
 - inspecties;
 - bewijsstukken;
- afgrenzingscontroles (afgrenzingscontroles bestaan uit een onderzoek naar transacties die dicht bij een afgrenzingsdatum hebben plaatsgevonden om zekerheid te krijgen dat de transacties in de correcte boekingsperiode zijn verwerkt);
- zelfstandig verwerken van posten;
- controletechnieken met behulp van computerprogrammatuur.

Naar aanleiding van de uitvoering van de controle wordt vastgesteld welke controleverschillen naar voren zijn gekomen. Er bestaat een controleverschil als de ADR het niet eens is met het bedrag, de rubricering, de wijze van weergave of vermelding van posten of totalen in de jaarrekening. Controleverschillen omvatten fouten die aanwijsbaar en qua grootte bepaald zijn. Gewoonlijk moedigt de ADR de cliënt aan de controleverschillen te corrigeren, tenzij deze verschillen duidelijk onbetekenend zijn.

Alvorens de ADR vervolgens de accountantsverklaring afgeeft, dient zij een onderzoek in te stellen naar de gebeurtenissen die zich hebben voorgedaan in de periode tussen de balansdatum en de datum van de verklaring van de ADR. Het onderzoek houdt in het algemeen een beoordeling in van tussentijdse financiële informatie of informatie ten behoeve van de leiding en een vergelijking hiervan met het voor die periode vastgestelde budget of met overeenkomstige cijfers van vorige perioden. Voorts dient aandacht te worden besteed aan de notulen van directievergaderingen, beleidsnota's, de raadsvoordrachten en notulen van de desbetreffende commissie van bijstand. Aan verantwoordelijke functionarissen van de gecontroleerde instelling wordt gevraagd of zich na de balansdatum belangrijke zaken hebben voorgedaan. Bij het te verrichten onderzoek wordt vastgesteld dat de tussentijdse financiële informatie aansluit op en op de gebruikelijke wijze ontleend is aan de administratie.

In aanvulling op het onderzoek van de ADR kan zo nodig een schriftelijke bevestiging van de leiding van de huishouding of van de juridisch adviseur van de huishouding worden gevraagd over relevante zaken. Via deze bevestiging verkrijgt de ADR het bewijs dat de leiding van de huishouding haar verantwoordelijkheid voor het opstellen van de jaarrekening erkent en dat de jaarrekening haar instemming heeft. Belangrijke bevestigingen van de leiding van de huishouding dienen schriftelijk te zijn.

Ad 4. afsluitende werkzaamheden

Tot de afsluitende werkzaamheden behoren:

- de beoordeling van de controledossiers;
- de evaluatie van de controleverschillen;
- de afsluitende cijferbeoordeling en de beoordeling van de jaarrekening en de toelichting;
- het invullen van het afwerkingsmemorandum;
- het bepalen van het accountantsoordeel.

Voordat een accountantsverklaring wordt afgegeven, vindt beoordeling door een medebeoordelend directielid van de ADR plaats. Beoordeeld wordt of het controlebewijs toereikend is om daar het accountantsoordeel op te baseren.

Na afronding van de uitvoering van de controle is de totale mogelijke afwijking berekend die blijkens de ADR-controle in de jaarrekening kan voorkomen. De mogelijke afwijking in de jaarrekening als geheel moet worden getoetst aan de vastgestelde goedkeuringstolerantie.

In het kader van de afsluitende cijferbeoordeling evalueert de ADR of de indruk die de gebruiker, alleen afgaand op de jaarrekening, zal verkrijgen consistent is met de kennis die de ADR van de cliënt verkregen heeft.

Nadat de controlewerkzaamheden zijn voltooid, vult de ADR het afwerkingsmemorandum in, waarbij alle belangrijke zaken, inclusief belangrijke beslissingen worden vermeld. Het afwerkingmemorandum geeft ook een beschrijving van of verwijzing naar zaken die in vorige jaren (uitgebreid) aan de orde zijn geweest en nog steeds van belang zijn.

De uitkomsten van de controle van de accountant vormen de grondslag voor zijn oordeel omtrent de getrouwheid van de verantwoording. Er kunnen onzekerheden bestaan met betrekking tot de controle en/of bedenkingen tegen de verantwoording. Mede afhankelijk van de materialiteit van eventuele onzekerheden en bedenkingen zal de accountant deze in zijn verklaring tot uitdrukking brengen.

Ad 5. rapportage

Volgens het handboek biedt de rapportage de ADR de mogelijkheid zijn toegevoegde waarde voor de cliënt te profileren. In het handboek STAP worden enkele richtlijnen voor de rapportage gegeven.

Ad 6. eindevaluatie

Het doel van de eindevaluatie is het vaststellen of de door de ADR gekozen controlestrategie en planning van de controle aan hun doel hebben beantwoord. Conclusies die leiden tot een verandering in de controlestrategie of de planning worden opgenomen in het afwerkingmemorandum. Deze aantekeningen worden overgenomen naar het dossier van het volgende controlejaar.

Bijlage 4: Voorbeelden van accountantsverklaringen

(1) Voorbeeld van een (goedkeurende) accountantsverklaring bij de lagere overheid (provincie of gemeente)

Wij hebben de (in dit rapport/verslag opgenomen) (jaar)rekening [jaartal] van [naam huishouding] te [statutaire vestigingsplaats] gecontroleerd. De (jaar)rekening is opgesteld onder verantwoordelijkheid van de leiding van de huishouding. Het is onze verantwoordelijkheid een accountantsverklaring inzake de (jaar)rekening te verstrekken.

Onze controle is verricht overeenkomstig algemeen aanvaarde richtlijnen met betrekking tot controle-opdrachten. Volgens deze richtlijnen dient onze controle zodanig te worden gepland en uitgevoerd, dat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen dat de jaarrekening geen onjuistheden van materieel belang bevat. Een controle omvat onder meer een onderzoek door middel van deelwaarnemingen van informatie ter onderbouwing van de bedragen en de toelichtingen in de (jaar)rekening. Tevens omvat een controle een beoordeling van de grondslagen voor financiële verslaggeving die bij het opmaken van de (jaar)rekening zijn toegepast en van belangrijke schattingen die de leiding van de huishouding daarbij heeft gemaakt, alsmede een evaluatie van het algehele beeld van de (jaar)rekening. Wij zijn van mening dat onze controle een deugdelijke grondslag vormt voor ons oordeel.

Wij zijn van oordeel dat deze (jaar)rekening een getrouw beeld geeft van de financiële positie op [datum] en van de baten en lasten over [jaartal] in overeenstemming met:

- (a) algemeen aanvaarde grondslagen voor financiële verslaggeving en voldoet aan de wettelijke bepalingen inzake de (jaar)rekening, zoals opgenomen in het Besluit Comptabiliteitsvoorschriften 1995.
- (b) de grondslagen voor financiële verslaggeving volgens het Besluit Comptabiliteitsvoorschriften 1995 en ook overigens voldoet aan de bepalingen inzake de jaarrekening zoals opgenomen in dit besluit.

Toelichting

In de oordeelsparagraaf kan worden gekozen voor variant (a) of (b).
De ADR heeft gekozen voor variant (a).

(2) Voorbeeld van een (goedkeurende) accountantsverklaring bij de Rijksoverheid (ministerie)

In het kader van de controle, bedoeld in artikel 22, eerste lid, van de Comptabiliteitswet hebben wij de financiële verantwoording [jaartal] van het ministerie van .., die in bijlage .. van dit rapport is opgenomen, gecontroleerd.

Bij deze controle hebben wij nagegaan of de departementale verantwoording voldoet aan de volgende eisen:

- dat de verantwoording is opgesteld overeenkomstig de inrichtingsvoorschriften die in de Comptabiliteitswet en de daarbij behorende uitvoeringsregelingen zijn vastgesteld;
- dat de verantwoording getrouw weergeeft zowel de verplichtingen, uitgaven en ontvangsten, respectievelijk baten en lasten, van het jaar .., met de daarbij behorende begrotingsbedragen, als de balansposten die aan het einde van het jaar in het kader van het begrotingsbeheer naar het volgende begrotingsjaar dienen te worden overgedragen;
- dat de in de verantwoording opgenomen verplichtingen, uitgaven en ontvangsten, respectievelijk de baten en lasten, tot stand zijn gekomen in overeenstemming met de begrotingswetten en met andere van toepassing zijnde wettelijke regelingen.

Onze controle is verricht overeenkomstig algemeen aanvaarde richtlijnen met betrekking tot controleopdrachten.

Wij zijn van oordeel dat de in bijlage .. opgenomen financiële verantwoording voldoet aan de hierboven omschreven eisen.

Toelichting

De financiële verantwoording van een departement heeft betrekking op een gevoerd begrotingsbeheer. Een goedkeurend accountantsoordeel bij deze verantwoording houdt niet alleen in dat de verantwoording een getrouw beeld geeft van de begrotingsuitvoering en van de financiële posten die aan het einde van het jaar overgaan naar de volgende begrotingsperiode, maar houdt ook in dat de in de verantwoording opgenomen verplichtingen, uitgaven en ontvangsten rechtmatig zijn. In de accountantsverklaring wordt derhalve een uitspraak gedaan zowel over de kwaliteit van de verslaggeving als over een kwaliteitsaspect van het gevoerde beheer (rechtmatigheidsaspect).