



Rekenkamer Amsterdam

# **Wet toezicht accountantsorganisaties**

## **Doorlopend toezicht op ACAM**

26 mei 2010

R a

## Inhoudsopgave

<b>Voorwoord</b>	<b>5</b>
<b>Samenvatting</b>	<b>7</b>
<b>1 Toezicht op accountantsorganisaties</b>	<b>9</b>
1.1 Inleiding	9
1.2 De betekenis van het toezicht op de accountant voor de gemeenteraad	9
1.3 Toezicht door de rekenkamer en anderen	10
1.4 Reikwijdte van het doorlopend toezicht van de rekenkamer	11
1.5 Voorbereiden en uitvoeren doorlopend toezicht door de rekenkamer	12
1.6 Leeswijzer	13
<b>2 Rapport Wet toezicht accountantsorganisaties</b>	<b>15</b>
2.1 Samenvatting rapport december 2008	15
2.2 Reactie ACAM op het rapport december 2008 en nawoord rekenkamer	16
<b>3 Doorlopend toezicht op ACAM</b>	<b>17</b>
3.1 Behandeling rekenkamerrapport door de gemeenteraad	17
3.2 Uitvoering aanbevelingen door ACAM en bevindingen doorlopend toezicht	18
<b>4 Conclusies en aanbevelingen</b>	<b>29</b>
4.1 Hoofdconclusie	29
4.2 Belangrijkste bevindingen en adviezen	29
<b>5 Reactie ACAM en nawoord rekenkamer</b>	<b>35</b>
5.1 Verkorte weergave reactie ACAM	35
5.2 Nawoord Rekenkamer Amsterdam	35
<b>Bijlage I – Reactie directeur ACAM</b>	<b>37</b>
<b>Bijlage II - Verklarende woordenlijst</b>	<b>43</b>

R a

## Voorwoord

De Autoriteit Financiële Markten (AFM) is sinds oktober 2006 belast met het toezicht op accountantsorganisaties die wettelijke controles uitvoeren van de jaarrekeningen van bedrijven of instellingen. Voor een gemeentelijke accountantsdienst is dat anders. In de gemeentewet is geregeld dat de rekenkamer of de rekenkamercommissie van de betrokken gemeente de betreffende toezichtstaak dient uit te voeren. In Amsterdam ligt de toezichtstaak op de gemeentelijke accountantsdienst, ACAM Accountancy en Advies (verder ACAM), derhalve bij de Rekenkamer Amsterdam. De rekenkamer heeft, anders dan de AFM, echter geen sanctiebevoegdheden ten opzichte van ACAM. Het is aan de gemeenteraad om, mede op basis van de bevindingen van de rekenkamer, zich een eigen oordeel te vormen over het functioneren van haar accountantsdienst en zo nodig acties te ondernemen.

In december 2008 publiceerde de rekenkamer een eerste rapportage in verband met haar toezichtstaak. In deze tweede rapportage geven wij opnieuw uitvoering aan onze doorlopende toezichtstaak.

De rekenkamer dankt ACAM voor de medewerking die zij heeft verleend bij het uitvoeren van het onderzoek. Tevens is de rekenkamer dank verschuldigd aan de AFM voor zijn bijdrage tijdens de voorbereidingsfase van het onderzoek. Het onderzoeksteam bestond uit de heer drs. A. Kok RA en de heer E.G. Visser RA (projectleider).

dr. V.L. Eiff  
directeur Rekenkamer Amsterdam

R a

## Samenvatting

Op 1 oktober 2006 is de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) in werking getreden. Met de Wta wil de wetgever het maatschappelijk vertrouwen in het accountantsberoep herstellen en heeft zij het onafhankelijk toezicht op de accountants geregeld. Met de invoering van de Wta is de rekenkamer toezichthouder geworden van ACAM. ACAM controleert de jaarrekeningen van de centrale stad, van de stadsdelen en van de gemeentelijke diensten en geeft hierbij accountantsverklaringen af.

Eind 2008 presenteerde de rekenkamer het eerste rapport over de naleving van de Wta door ACAM. Sindsdien is het doorlopend toezicht van de rekenkamer op de ACAM gestart. Onderdeel van het doorlopend toezicht is het uitvoeren van onderzoek bij ACAM. Dit onderzoek bestaat uit het beoordelen van het self-assessment van ACAM, het voeren van gesprekken met en het verkrijgen van aanvullende informatie van ACAM. De rekenkamer heeft de kwaliteit van de controledossiers van de jaarrekeningcontroles in dit onderzoek zelf niet onderzocht, maar voert dit onderzoek minimaal één keer in de 6 jaar uit.

Op basis door het door ons uitgevoerde onderzoek komen wij tot de volgende hoofdconclusie:

Op grond van het uitgevoerde regulier doorlopend toezicht heeft de rekenkamer geen informatie aangetroffen op basis waarvan zij moet concluderen dat ACAM niet in voldoende mate voldoet aan de in de Wta gestelde eisen betreffende de onafhankelijke positie, de deskundigheid en het kwaliteitsbeheersingssysteem.

De rekenkamer ziet 6 verbeterpunten om het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de verantwoording daarover nog verder te verbeteren. Deze verbeterpunten zijn:

1. Het aanscherpen van de procedure voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.
2. Het verbeteren van vastleggingen in de dossiers.
3. Het wijzigen van interne regelgeving en het transparant maken van de controleaanpak.
4. Het verbeteren van het schendingenbeleid.
5. Het vastleggen van de besluitvorming over aanvaarding van overige dienstverlening.
6. Het opstellen van een verantwoordingsdocument over de onafhankelijke functievervulling ten behoeve van de rekeningencommissie.

In reactie op de hoofdconclusie geeft ACAM aan deze te delen en neemt verbeterpunt 3 en verbeterpunt 6 geheel over. ACAM is voor de overige 4 verbeterpunten van mening dat de bestaande procedures reeds voldoende waarborgen bieden en aanvullende maatregelen niet noodzakelijk zijn.

R a



# 1 Toezicht op accountantsorganisaties

## 1.1 Inleiding

Op 1 oktober 2006 trad de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) in werking. Op basis van de Wta houdt de Autoriteit Financiële Markten (AFM) toezicht op het functioneren van accountantsorganisaties die belast zijn met wettelijke controles. De wetgever bepaalde dat gemeentelijke accountantsdiensten, waaronder ACAM Accountancy en Advies (ACAM), niet onder het AFM-toezicht vallen, maar dat de rekenkamer of de rekenkamercommissie van de desbetreffende gemeente dit onderzoek uitvoeren. Hiertoe is in de gemeentewet artikel 184a opgenomen. De Rekenkamer Amsterdam is op grond van dit artikel belast met de wettelijke toezichtstaak op ACAM.

### *Achtergrond*

Van oudsher is het toezicht op het functioneren van accountants neergelegd bij de beroepsorganisaties van accountants (Koninklijk NIVRA en NOVAA). Aanleiding om het onafhankelijke toezicht op accountantsorganisaties wettelijk te regelen is onder meer ingegeven door een reeks aan internationale gebeurtenissen waarbij het vertrouwen in de accountant ernstig is ondergraven. Financiële schandalen bij Enron, Parmalat en Ahold zetten ook vraagtekens bij de rol en het functioneren van de accountants die verantwoordelijk waren voor de controle van de jaarrekening. Daarnaast heeft het kabinet op grond van een evaluatie van de accountantswetgeving reeds in 1993 vastgesteld dat de combinatie van kwaliteitsbewaking en belangenbehartiging binnen beroepsorganisaties van accountants de schijn tegen heeft en dat daarmee de combinatie van toezicht en belangenbehartiging niet langer houdbaar is. Ook de Europese Commissie onderkent het belang van onafhankelijk toezicht. Zij gaf aan dat onafhankelijke publiek toezicht een voorwaarde is voor blijvend vertrouwen in het accountantsberoep. Mede om deze reden is in 2006 de Achtste EU-Richtlijn Venootschapsrecht herzien, waarin de beginselen van het publiek toezicht zijn vastgelegd.<sup>1</sup> De lidstaten zijn verplicht om de desbetreffende richtlijn om te zetten in nationale wetgeving.

## 1.2 De betekenis van het toezicht op de accountant voor de gemeenteraad

De accountantsverslagen van ACAM over de jaarrekeningen van de gemeentelijke diensten en bedrijven zijn voor de gemeenteraad een belangrijk instrument om controle uit te voeren op het gevoerde financieel beheer van het college van burgemeester en wethouders. Deze verslagen geven enerzijds het accountantsoordeel weer over de getrouwheid en rechtmatigheid van de jaarrekening van het betreffende onderdeel van

---

<sup>1</sup> Artikel 32 *Beginselen van het publiek toezicht* van de richtlijn nr. 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad (PbEU L 157).

de gemeente en anderzijds geeft het inzicht in de belangrijkste controlebevindingen van ACAM bij dat organisatieonderdeel.<sup>2</sup>

Het onderzoek van de rekenkamer levert informatie op over het onafhankelijke en deskundig optreden van ACAM bij de jaarrekeningcontrole en over de opzet en het functioneren van het kwaliteitsbewakingssysteem bij ACAM. Met dit onderzoek ontvangt de gemeenteraad informatie over de vraag of ACAM haar organisatie zodanig heeft ingericht dat een kwalitatieve goede controle is gewaarborgd en dat haar onafhankelijkheid en deskundigheid niet in gevaar komt.

Volgens de *controleverordening gemeente Amsterdam* heeft het Audit Committee van de gemeenteraad de taak om ter bevordering van een efficiënte en doeltreffende accountantscontrole periodiek te overleggen met ACAM.<sup>3</sup> Dit rapport van de rekenkamer kan het Audit Committee ondersteunen bij het uitoefenen van haar taak.

### 1.3 Toezicht door de rekenkamer en anderen

Op grond van de gemeentewet dient de rekenkamer doorlopend toezicht uit te voeren op de wettelijke controles die door ACAM worden verricht. Voorbeelden van deze wettelijke controles zijn de controles van de gemeentelijke jaarrekening, de jaarrekening van stadsdelen en van gemeentelijke diensten<sup>4</sup> en ook die van verbonden partijen<sup>5</sup>.

Het accountancydeel van ACAM voert ook niet-wettelijke controles uit. Dit zijn jaarrekeningcontroles die niet in de bijlage van Wta zijn genoemd en controles van overige financiële verantwoordingen, zoals bijvoorbeeld bestedingsoverzichten van subsidiegelden. Deze controles vallen niet onder het toezicht van de rekenkamer. Naast de niet-wettelijke controles geeft ACAM ook adviezen en verleent zij bestuurshulp. ACAM heeft een afzonderlijke adviesgroep die onder meer adviezen verleent op het gebied van bedrijfseconomie, administratieve organisatie en ICT.

---

<sup>2</sup> Daar waar in dit rapport naar de gemeenteraad wordt verwezen, doelen wij ook op de stadsdeelraden. De bevoegdheden van de gemeenteraad zijn ruimer dan die van de stadsdeelraden. De gemeenteraad heeft op grond van artikel 156 van de gemeentewet een niet overdraagbare bevoegdheid om de accountant te benoemen. De gemeenteraad heeft in de Controleverordening (ex artikel 213 Gemeentewet) vastgelegd dat alle diensten en bedrijven en de stadsdelen verplicht zijn om de jaarrekening te laten controleren door ACAM. Daarnaast stelt de gemeenteraad jaarlijks een Programma van Eisen vast voor de accountantscontrole. De stadsdeelraden hebben de bevoegdheid om in aanvulling hierop het Programma van Eisen uit te breiden.

<sup>3</sup> Het Audit Committee is ingesteld op grond van artikel 3 van de Controleverordening gemeente Amsterdam. Deze commissie bestaat uit ten minste vier leden van de Rekeningencommissie, en heeft tot taak de raad te ondersteunen bij haar controlerende rol en daartoe periodiek met de accountant aan wie de accountantscontrole van de gemeente is opgedragen, overleg te plegen.

<sup>4</sup> De controles van gemeentelijke diensten en bedrijven zijn in formele zin geen wettelijke controles, maar ACAM stelt aan de controles van de gemeentelijke diensten dezelfde eisen als die gelden voor de wettelijke controles.

<sup>5</sup> Tot de verbonden partijen behoort in 2009 ook het Hoogheemraadschap AGV. Over het boekjaar 2009 is ACAM geen controlerend accountant meer van het NV verzekeringsbedrijf, waardoor ACAM geen OOB meer controleert.

Alle advieswerkzaamheden en overige activiteiten van ACAM zijn eveneens niet onderworpen aan het toezicht van de rekenkamer.

De niet-wettelijke controles van ACAM vallen onder het toezicht van de bestaande inspecties van de beroepsorganisatie van de accountants (NIVRA<sup>6</sup>). Daarnaast laat ACAM haar stelsel van kwaliteitsbeheersing en de kwaliteit van de uitgevoerde controles periodiek beoordelen door de Vereniging van Directeuren van Gemeentelijke Accountantsdiensten (VDA) en het samenwerkingsverband van Kwaliteitstoetsing Overheidsauditors (KOA). Bovendien voeren de rijksauditsdiensten regelmatig ‘reviews’ uit op de accountantsverklaringen die ACAM afgeeft bij de door de gemeente opgestelde verantwoordingen voor rijkssubsidies.

#### 1.4 Reikwijdte van het doorlopend toezicht van de rekenkamer

Het toezicht van de rekenkamer is gericht op het kwaliteitsbeheersingssysteem en de controleaanpak bij de wettelijke jaarrekeningcontroles. Tevens zijn de aspecten deskundigheid en onafhankelijkheid van ACAM onderwerp van onderzoek. De rekenkamer doet geen onderzoek naar andere aspecten van de bedrijfsvoering bij ACAM, zoals bij voorbeeld de efficiency.

Om de reikwijdte van ons toezicht te kunnen duiden is inzicht van belang in de betekenis van een jaarrekeningcontrole door een accountant. In het kort kan dit als volgt worden geschetst.

- De jaarrekeningcontrole mondt uit in een accountantsverklaring over het getrouwe beeld van de jaarrekening als geheel. De accountant doet derhalve geen uitspraken over specifieke posten in de jaarrekening.
- Bij jaarrekeningen waarvoor het besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV) van toepassing is, controleert de accountant ook de financiële rechtmatigheid van de posten in de jaarrekening. De wet- en regelgeving die hij daarbij betreft, wordt jaarlijks door de gemeenteraad bepaald via het vaststellen van de zogeheten ‘rechtmatigheidsmatrix’. De controle op de rechtmatigheid vindt veelal niet integraal, maar steekproefsgewijs plaats.
- De jaarrekeningcontrole is *niet* gericht op het vaststellen van de juistheid en de volledigheid van niet-financiële informatie in het jaarverslag. Ook de doelmatigheid van de bedrijfsvoering van de betreffende instelling of organisatieonderdeel is geen onderwerp van de jaarrekeningcontrole.

---

<sup>6</sup> Accountants zijn in Nederland vertegenwoordigd door het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten (NOvAA). Omdat alle externe accountants binnen ACAM lid zijn van het NIVRA verwijzen in dit rapport alleen naar het NIVRA

- Het college van burgemeester en wethouders, de dagelijkse besturen van de stadsdelen en de directeuren van de gemeentelijke diensten en bedrijven zijn verantwoordelijk voor het opstellen van de jaarrekeningen. De jaarrekeningen kunnen van elkaar afwijken ten aanzien van bijvoorbeeld de inrichting en de opbouw, het aantal reserves en voorzieningen en de hoogte van de afschrijvingen. Indien sprake is van dergelijke afwijkingen is dit veelal een gevolg van bestuurlijke keuzes binnen de voorgeschreven verslaggevingvoorschriften. Voor accountants zijn deze keuzes uitgangspunt bij hun controle.

Het toezicht van de rekenkamer richt zich op de accountantorganisatie en niet op individuele controles en accountants. De rekenkamer doet daarom in onderzoeken geen uitspraken over het functioneren van individuele accountants. De rekenkamer toetst of ACAM voldoet aan de eisen die de Wta stelt. Om de toezichttaak zo efficiënt mogelijk uit te voeren, neemt de rekenkamer ook kennis van de reviewrapporten die door anderen zijn uitgebracht, zoals die van de Vereniging van Directeuren van Gemeentelijke Accountantsdiensten (VDA) en het samenwerkingsverband Kwaliteitstoetsing Overheidsauditors (KOA).

## 1.5 Voorbereiden en uitvoeren doorlopend toezicht door de rekenkamer

### *Het doorlopend toezicht op hoofdlijnen*

De Rekenkamer Amsterdam hanteert bij de toezichtstaak zoveel mogelijk de benaderingswijze en criteria van de AFM. Dit houdt in dat de rekenkamer hiervoor de relevante wet- en regelgeving bestudeert en overleg voert met de AFM.

Overeenkomstig de door de AFM gehanteerde procedure verzoekt de rekenkamer ACAM jaarlijks met behulp van het *Wta-bijdrageformulier* een zogeheten ‘self-assessment’ uit te voeren. Daarnaast voert de rekenkamer gesprekken met verschillende functionarissen binnen ACAM, waaronder de directeur, de manager productontwikkeling en kwaliteitsbeheersing, de voorzitter commissie vaktechniek (CoVa), de compliance officer en de quality officer<sup>7</sup>. Op basis het *Wta-bijdrageformulier* en deze gesprekken vraagt de rekenkamer aanvullende informatie op.

Op basis van een risicoanalyse bepaalt de rekenkamer welke onderwerpen zij meer diepgaand onderzoekt.<sup>8</sup> Indien de rekenkamer signalen ontvangt dat ACAM niet

<sup>7</sup> In 2009 waren de functie van compliance officer en quality officer belegd bij één functionaris. In vervanging van deze functies was voorzien.

<sup>8</sup> Ingevolge artikel 48a Wta beoordeelt de toezichthouder ten minste eenmaal in de zes jaar of een accountantsorganisatie voldoet aan het bij of krachtens de Wta bepaalde. Bij accountantsorganisaties, die wettelijke controles verrichten bij organisaties met een openbaar belang (OOB's), dient de toezichthouder ten minste eenmaal in de drie jaar via toetsing van een selectie van controledossiers te beoordelen of de accountantsorganisaties voldoen aan de Wta. Tot en met 2007 controleerde ACAM de *NV Verzekeringsbedrijf Amsterdam* en controleerde daarmee een OOB. Vanaf 2008 controleert de ACAM geen OOB meer en verricht zij alleen nog wettelijke controles uit. Hierdoor is de termijn voor het toetsen van de controledossiers verschoven van tenminste eens in de drie jaar naar tenminste eens in de zes jaar.

voldoet aan de wettelijke eisen, dan zal zij met een verhoogde frequentie (gerichte) onderzoeken uitvoeren.

#### *Het verloop van het doorlopend toezicht*

De rekenkamer heeft op 4 november 2009 met de directeur en de manager productontwikkeling en kwaliteitsbeheersing van ACAM gesproken over de ontwikkelingen bij ACAM sinds het verschijnen van het eerste rekenkamerrapport over de Wta (december 2008). Daarbij is nader ingegaan op de regelgeving, het verbreden van de dienstverlening van ACAM, de aansturing van de accountantsorganisatie, het stelsel van kwaliteitsbeheersing, het ontbreken van een transparantieverlag 2008 op de website van ACAM, de opvolging van de aanbevelingen van de rekenkamer en het doorlopende toezicht door de rekenkamer. De rekenkamer verzocht ACAM bij deze gelegenheid de jaarlijkse self-assessment uit te voeren en het *Wta-bijdrageformulier* in te vullen. De rekenkamer ontving dit ingevulde formulier op 30 november 2009 van ACAM.

In november 2009 sprak de rekenkamer met de compliance officer die tevens de rol vervult van quality officer. Daarbij is nader ingegaan op de waarborgen van de onafhankelijke positie van ACAM bij zowel nieuwe als bestaande opdrachten, de consequenties van een brede auditdienst en de bijdrage van ACAM bij de controle van risicovolle projecten die gemeente uitvoert.

Tevens sprak de rekenkamer met de voorzitter van de commissie vaktechniek over de rol van deze commissie binnen ACAM, over de wijze waarop adviezen van deze commissie worden overgenomen door ACAM, de aanpassingen in de controleaanpak en de zogeheten compliancerapportage van juni 2009.

De rekenkamer heeft naar aanleiding van gesprekken aanvullende documentatie opgevraagd en geanalyseerd.

Dit rapport is voor hoor en wederhoor voorgelegd aan de directeur van ACAM.

## **1.6 Leeswijzer**

Dit rapport begint met de samenvatting van het rekenkamerrapport *Wet toezicht accountantsorganisaties - Toezicht op ACAM* van 19 december 2008 en de reactie op dit rapport van de directeur ACAM. Tevens komt de behandeling van het rekenkamerrapport in de gemeenteraad aan bod (hoofdstuk 2). In hoofdstuk 3 beschrijven wij op welke wijze ACAM uitvoering gaf aan de aanbevelingen van de rekenkamer en tot welke resultaten en effecten dit heeft geleid. Tevens rapporteren wij daarbij over onze bevindingen van het doorlopende toezicht. Hoofdstuk 4 bevat de conclusies en adviezen. Hoofdstuk 5 bevat de reactie van de directeur ACAM op het rapport en het nawoord van de Rekenkamer Amsterdam.

R a

## 2 Rapport Wet toezicht accountantsorganisaties

Op 19 december 2008 publiceerde de Rekenkamer Amsterdam het rapport *Wet toezicht accountantsorganisaties - Toezicht op ACAM*. Hieronder treft u een samenvatting aan van het oorspronkelijk rapport. In deze samenvatting worden de conclusies van het onderzoek gepresenteerd, evenals de aanbevelingen, een verkorte weergave van de reactie van de directeur van ACAM en het nawoord van de rekenkamer daarop.

### 2.1 Samenvatting rapport december 2008

#### *Inleiding*

Op 1 oktober 2006 is de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) in werking getreden. Met de Wta wil de wetgever het maatschappelijk vertrouwen in het accountantsberoep herstellen en heeft zij het onafhankelijk toezicht op de accountants geregeld. Met de invoering van de Wta is de rekenkamer toezichthouder geworden van ACAM. ACAM controleert de jaarrekeningen van de centrale stad, van de stadsdelen en van de gemeentelijke diensten en geeft hierbij accountantsverklaringen af.

In haar rol als toezichthouder stelt de rekenkamer vast of ACAM aan de wettelijke Wta-eisen voldoet. Daarbij toetsen wij het onafhankelijk en deskundig optreden van ACAM en het functioneren van het kwaliteitsbeheersysteem bij ACAM getoetst.

#### *Conclusies rapport 2008*

De rekenkamer concludeert dat ACAM de wet naleeft en heeft vastgesteld dat:

- ACAM adequate maatregelen heeft getroffen die moeten waarborgen dat haar onafhankelijke positie en deskundigheid niet in gevaar komt;
- ACAM een kwaliteitsbeheersingssysteem heeft dat tenminste voldoet aan de daaraan te stellen wettelijke eisen en dit systeem ook in de controlepraktijk toepast;
- in de controledossiers voldoende controle-informatie is opgenomen die de strekking van de afgegeven accountantsverklaring onderbouwt.

#### *Aanbevelingen rapport 2008*

ACAM heeft het stelsel van kwaliteitsbeheersing de afgelopen jaren verbeterd. Zonder afbreuk te doen aan onze algemene conclusie deed de rekenkamer de volgende 2 hoofdaanbevelingen:

- het aanscherpen van de procedure opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, waarbij de interne quality officer bewaakt dat de door hem gesignaleerde tekortkomingen in het controledossier tijdig door de accountant worden hersteld;
- het verbeteren van de vastleggingen van de werkzaamheden en de overwegingen in de de controledossiers. Twee voorbeelden:
  - Het motiveren van de omvang van de uit te voeren controlewerkzaamheden.
  - Het standaard gebruiken van een BBV-checklist om vast te stellen dat de jaarrekening voldoet aan de verslaggevingsvoorschriften.

Daarnaast bevat het rapport voor het verbeteren van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, het borgen van wijzigingen in wet- en regelgeving en de vereisten voor controledossiers nog 3 deelaanbevelingen.

In het rapport deed de rekenkamer de volgende aanbeveling voor de gemeenteraad:

Laat ACAM jaarlijks, bijvoorbeeld via het wettelijk voorgeschreven transparantieverslag, rapporteren over de mate waarin zij de verbeterpunten van de rekenkamer heeft gerealiseerd en verzoek de Audit Committee dit namens de gemeenteraad te volgen.

## 2.2 Reactie ACAM op het rapport december 2008 en nawoord rekenkamer

### *Reactie directeur (december 2008)*

In de brief van 12 december 2008 gaf directeur ACAM in reactie op het rapport de aanbevelingen uit het rekenkamerrapport over te nemen en de overige opmerkingen uit het rapport in de eerstvolgende evaluatie van het kwaliteitsbeheersingssysteem in het managementteam aan de orde stellen. Tevens meldde hij dat de hieruit voortkomende wijzigingen in het kwaliteitbeheersingssysteem zullen worden verwerkt.

### *Nawoord rekenkamer (december 2008)*

De rekenkamer heeft kennis genomen van de positieve reactie van de directeur ACAM waarin hij meldt dat ACAM de aanbevelingen in haar kwaliteitssysteem zal verwerken.

In het kader van de Wta-taak zal de rekenkamer via het doorlopend toezicht toetsen of ACAM het kwaliteitssysteem verder verbetert en aanpast aan nieuwe eisen en ontwikkelingen.



### 3 Doorlopend toezicht op ACAM

In het rapport *Wet toezicht accountantsorganisaties - Toezicht op ACAM* (2008) deed de rekenkamer aanbevelingen voor ACAM en een aanbeveling voor de gemeenteraad. In dit hoofdstuk rapporteert de rekenkamer over de wijze waarop de aanbevelingen zijn opgevolgd. Tevens rapporteren wij daarbij over onze bevindingen van het doorlopend toezicht.

#### 3.1 Behandeling rekenkamerrapport door de gemeenteraad

##### *Aanbeveling rekenkamerrapport december 2008*

De rekenkamer deed aan de gemeenteraad de aanbeveling om ACAM jaarlijks te laten rapporten over de mate waarin zij de verbeterpunten van de rekenkamer heeft gerealiseerd en de Audit Committee te verzoeken dit namens de gemeenteraad te volgen.

##### *Bevindingen doorlopend toezicht*

Het presidium heeft ons rapport voorzien van een concept raadsvoorstel aan de commissie Algemene Zaken (AZ) voorgelegd met het verzoek de gemeenteraad te adviseren in te stemmen met het volgende:

- ACAM op te dragen jaarlijks, in haar eigen rapportage over opzet en werking van het kwaliteitsbeheersingssysteem, te rapporteren over de mate waarin zij de verbeterpunten van de Rekenkamer Amsterdam heeft gerealiseerd;
- De Rekeningencommissie te verzoeken de jaarlijkse rapportage te bespreken met de gemeentelijke accountant.

Het agendapunt werd in de commissie AZ van 19 februari 2009 zonder bespreking overgenomen. De gemeenteraad heeft de voordracht zonder discussie en hoofdelijke stemming op 11 maart 2009 goedgekeurd.

ACAM bod in december 2009 een verslag aan de Audit Committee aan, waarin zij verslag doet van de opvolging van de aanbevelingen van de Rekenkamer Amsterdam, acties ter verbetering van het kwaliteitbeheersingssysteem en van de onafhankelijkheid van ACAM. De Audit Committee heeft het verslag tot aan april 2010 nog niet geagendeerd.

### 3.2 Uitvoering aanbevelingen door ACAM en bevindingen doorlopend toezicht

In de volgende paragrafen zetten wij uiteen hoe ACAM opvolging heeft gegeven aan de aanbevelingen uit ons rapport van december 2008. Hierbij rapporteren wij tevens over onze bevindingen uit hoofde van onze reguliere doorlopende toezichtstaak. In het onderzoek *Wet toezicht accountantsorganisaties - Toezicht op ACAM* (2008) deed de rekenkamer aanbevelingen ten aanzien van de volgende onderwerpen:

- De procedure voor opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (§ 3.2.1)
- De vastleggingen in de controledossiers (§ 3.2.2)
- Het borgen van wijzigingen in wet- en regelgeving. (§ 3.2.3)

Verder besteedde de rekenkamer in dit doorlopende onderzoek aandacht aan de volgende ontwikkelingen

- Het stelsel van kwaliteitsbeheersing. (§ 3.2.4)
- Aansturing accountantsorganisatie (§ 3.2.5)

#### 3.2.1 Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

##### *Bevindingen rekenkamerrapport december 2008*

Een accountant mag zijn accountantsverklaring bij wettelijke controles pas afgeven nadat de quality officer hiertoe expliciet toestemming voor geeft. Bij ACAM voert de quality officer hiertoe aan de hand van het elektronische controledossier een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit. Over 2007 constateerde de rekenkamer dat de quality officer niet altijd vaststelde of de door hem gesignaleerde tekortkomingen in het controledossiers tijdig, dat wil zeggen vóór afgifte van de accountantsverklaring, waren hersteld. De rekenkamer constateerde bij de controle van de jaarrekeningen 2007 dat de geldende procedure niet helder was over het moment van verzending van accountantsverklaringen en –verslagen, indien er in het controledossier nog herstelwerkzaamheden moesten worden uitgevoerd.

##### *Aanbeveling rekenkamerrapport december 2008*

De rekenkamer deed de aanbeveling om de procedure opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling aan te scherpen en de quality officer te laten vaststellen of de verantwoordelijk accountants het herstel in de controledossiers adequaat en tijdig hebben uitgevoerd.

##### *Bevindingen doorlopend toezicht*

De rekenkamer stelde vast dat de procedure opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling bij de wettelijke controle van de jaarrekeningen 2008 nog niet optimaal functioneerde. In juli 2009 rapporteerde de compliance officer aan het managementteam ACAM dat het door de rekenkamer gewenste inzicht in de afwerking van de kwaliteitsbeoordelingen 2008 nog niet is gerealiseerd. Uit ons onderzoek en de review van de VDA van november 2009 blijkt eveneens dat het de controledossiers 2008 niet is op te maken dat quality officer de herstelacties heeft beoordeeld. De quality officer heeft toegelicht dat hij mede vanwege tijdsdruk bij de jaarrekeningcontroles 2008 heeft vertrouwd op

de mondelinge toezeggingen en verklaringen van de accountants, zonder daarbij vast te stellen of de belangrijkste herstelpunten ook daadwerkelijk zijn hersteld.

Tevens constateert de rekenkamer dat de quality officer over het controlejaar 2007 een totaaloverzicht opstelde met de bevindingen van de kwaliteitsbeoordelingen van de jaarrekeningcontroles. Uit dit overzicht bleken ook de herstelpunten. Voor het controlejaar 2008 heeft de quality officer dit overzicht niet opgesteld. De rekenkamer is van mening dat dit overzicht ACAM waardevolle aanknopingspunten biedt om structurele tekortkomingen in (de uitvoering van) het kwaliteitsbeleid te signaleren en de kwaliteit van de controle en de dossiervorming te verbeteren. Bijkomend voordeel is dat wanneer de kwaliteit van de controledossiers toeneemt, het aantal herstelwerkzaamheden en de omvang daarvan zullen afnemen.

De quality officer geeft aan dat wanneer er bij de jaarrekeningcontrole 2008 sprake was van een belangrijk herstelpunt, de postkamer niet eerder een stuk verzond dan nadat de hij hiervoor toestemming had gegeven. De rekenkamer vindt dit een adequate interne beheersingsmaatregel die de kwaliteit van de controle ten goede komt. Wel acht de rekenkamer het van belang dat de belangrijkste tekortkomingen voorafgaand aan het afgeven van de accountantsverklaringen zijn hersteld. Daarnaast is het de taak van de compliance officer om jaarlijks vast te stellen of de procedure opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling goed functioneert.

ACAM heeft de procedure opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voor het controlejaar 2009 aangescherpt. Volgens interne afspraken maakt de quality officer nu onderscheid tussen gesignaleerde tekortkomingen die voorafgaand aan de accountantsverklaring gecorrigeerd moeten worden en tekortkomingen die nog na afgifte van de accountantsverklaring kunnen worden hersteld. De verantwoordelijk accountant moet schriftelijk reageren met vermelding van hersteltermijnen voordat de quality officer toestemming geeft tot afgifte van de accountantsverklaring. De rekenkamer constateert echter dat deze afspraken geen onderdeel uitmaken van de *nota kwaliteitsbeleid en kwaliteitsbeheersing* of in een daarbij behorende procedure.

### *Conclusie*

De rekenkamer komt tot de conclusie dat de aanbeveling om opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling aan te scherpen bij de wettelijke jaarrekeningcontroles 2008 beperkt is opgevolgd. De quality officer stelde veelal niet vooafgaande aan de afgifte van de accountantsverklaring vast of belangrijke herstelpunten waren uitgevoerd. Voor het controlejaar 2009 heeft ACAM de procedure aangescherpt, maar dit ligt niet vast in de *nota kwaliteitsbeleid en kwaliteitsbeheersing*.

### *Aanvullend advies*

Neem de aangescherpte procedure opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling op in de *nota kwaliteitsbeleid en kwaliteitsbeheersing*.

### 3.2.2 Vastleggingen in de controledossiers

#### *Bevindingen rekenkamerrapport december 2008*

Het *besluit toezicht accountantsorganisaties* stelt eisen aan de inhoud van het controledossier. De rekenkamer constateerde in 2008 dat ACAM deze eisen voor het controledossier heeft geconcretiseerd in een standaarddossierindeling en een aantal sjablonen voor het vastleggen van controlewerkzaamheden.

In 2008 beoordeelde de rekenkamer 6 controledossiers nader. Op basis daarvan constateerde de rekenkamer dat de standaarddossierindeling niet altijd werd toegepast, terwijl voor de afwijking geen noodzaak bestond. Ook signaleerde de rekenkamer dat de uitgevoerde controlewerkzaamheden niet altijd in het controledossier worden vastgelegd. Verder constateerde wij dat de overwegingen om voorgeschreven werkzaamheden niet of anders uit te voeren niet altijd werden gedocumenteerd.

#### *Aanbeveling rekenkamerrapport december 2008*

De rekenkamer gaf de aanbeveling om de controlevastleggingen te verbeteren. Hierbij gaf ze drie voorbeelden: een betere onderbouwing voor de omvang van de uit te voeren c.q. uitgevoerde werkzaamheden mede in relatie tot de risico's en geconstateerde leemten, het opnemen van een motivering indien interne voorschriften niet zijn toegepast en de bespreking van de frauderisico's in het controleteam.

#### *Bevindingen doorlopend toezicht*

De rekenkamer heeft een aantal documenten opgevraagd uit het controledossiers 2008. Hieruit blijkt dat de controlevastleggingen nog steeds voor verbetering vatbaar zijn. Ook uit het reviewrapport van de VDA van november 2009 blijkt dat de kwaliteit van de vastlegging over de controle 2008 bij ACAM wisselend is. De reviewers rapporteerden – evenals de rekenkamer ten aanzien van de controle 2007 - dat bevindingen soms te summier zijn vastgelegd en soms in het geheel niet zijn vastgelegd.

ACAM heeft voor het controlejaar 2009 maatregelen getroffen. Voor de medewerkers is een invulinstructie opgesteld waaruit blijkt welke stappen zij moeten doorlopen en welke gegevens zij moeten vastleggen bij de jaarrekeningcontroles 2009.<sup>9</sup> De rekenkamer constateert dat de invulinstructie niet ingaat op die situaties dat een accountant besluit om voorgeschreven werkzaamheden niet uit te voeren of deze te vervangen door andere werkzaamheden. De rekenkamer vindt dat de accountant ook deze beslissingen in het controledossier moet onderbouwen.

Daarnaast breidde ACAM de *checklist kwaliteitsbeoordeling 2009* voor jaarrekeningcontroles uit. In de checklist moeten de accountants zich nu expliciet verantwoorden over de omvang en de aard van de uitgevoerde (detail-)werkzaamheden en moeten zij de strekking van de accountantsverklaring motiveren. De quality officer moet de naleving van deze procedure toetsen en vermeldt zijn bevindingen en oordeel

---

<sup>9</sup> Invulinstructie conclusie tabbladen en genereren topmemo's, versie 1.0, 14 oktober 2009.

over de kwaliteit van de uitgevoerde controle op de betreffende checklist. De rekenkamer vindt dit een goede procedure.

#### *Conclusie*

De vastleggingen in de controledossiers 2008 ten aanzien van de uit te voeren en de uitgevoerde werkzaamheden vertonen in een aantal gevallen nog onvolkomenheden. Voor de controle 2009 heeft ACAM nieuwe maatregelen getroffen die moeten leiden tot betere dossiervastleggingen, namelijk het aanpassen van de invulinstructie en de *checklist kwaliteitsbeoordeling 2009*. De rekenkamer constateert evenwel dat de invulinstructie nog niet expliciet voorschrijft dat een accountant zijn beslissingen gemotiveerd in het dossier moet vastleggen in het geval dat hij besluit om voorgeschreven werkzaamheden niet uit te voeren.

#### *Aanvullend advies*

Geef heldere instructies aan accountants dat zij hun besluiten, om een voorgeschreven controleactiviteit niet uit te voeren, in het controledossier moeten toelichten en moeten voorzien van motivering waarom dit in de gegeven situatie aanvaardbaar is.

### **3.2.3 Borgen wijzigingen in wet- en regelgeving**

#### *Bevindingen rekenkamerrapport 2008*

ACAM moet waarborgen dat alle wijzigingen in de wet- en regelgeving die van belang zijn voor de accountantscontrole worden gesignaleerd en worden opgenomen in:

- Het stelsel van kwaliteitsbeheersing.
- De controleaanpak.
- De financiële rechtmatigheidscontrole.

De rekenkamer constateerde in het eerste onderzoek dat binnen ACAM de commissie Vaktechniek (CoVa) fungeert die nagaat of de wijzigingen in wet- en regelgeving van invloed zijn op de controleaanpak. De manager productontwikkeling en kwaliteitsbeheersing (manager PK) stelt vast of de wijzigingen consequenties hebben voor het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Zowel CoVa als de manager PK adviseren het managementteam van ACAM of de wijzigingen in wet- en regelgeving tot aanpassing moet leiden van de controleaanpak en het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Het managementteam ACAM beslist uiteindelijk of de aanpassing worden doorgevoerd en op welke wijze de aanpassingen met de organisatie worden gecommuniceerd. De rekenkamer stelde vast dat ACAM de voorgeschreven procedures ook toepast.

Verder constateerde de rekenkamer dat de *financiële rechtmatigheidsmatrix*, jaarlijks wordt geactualiseerd door de directie Juridische Zaken. Deze matrix is het toetsingskader voor de accountant voor zijn rechtmatigheidsoordeel bij de jaarrekeningcontroles. De matrix wordt samen met het Programma van eisen voor de Accountantscontrole door de gemeenteraad vastgesteld. De rekenkamer concludeerde dat procedure in opzet aan de daaraan te stellen eisen voldoet.

Ook onderzocht de rekenkamer of de procedurele afspraken tussen ACAM en het Bureau Integriteit Amsterdam (BIA) over het opvragen van informatie over integriteitsschendingen bij controlecliënten goed functioneerde. De rekenkamer constateerde dat de verantwoordelijke accountants deze procedure niet altijd toepasten.

Tot slot constateerde rekenkamer bij dit onderdeel dat de gemeente, de diensten, de stadsdelen of bedrijven veelal niet de accountantsverklaring niet in hun jaarrekening opnemen. Hierdoor is het voor de gebruiker van de jaarrekening niet eenvoudig vast te stellen of een voorliggende jaarrekening gecontroleerd is door ACAM en wat het oordeel van ACAM is.

#### *Aanbevelingen 2008*

In het rapport van 2008 kwam de rekenkamer tot twee aanbevelingen. Eén aanbeveling over het onderzoeken of de huidige procedurele afspraken over het opvragen van informatie over integriteitsschendingen bij BIA wel effectief zijn en één over het bevorderen dat de accountantsverklaringen in de gecontroleerde jaarrekeningen worden opgenomen.

#### *Bevindingen doorlopend toezicht*

ACAM heeft haar procedure over het opvragen van informatie over integriteitsschendingen bij de gemeentelijke controlecliënten gewijzigd. Tot en met het controlejaar 2008 bepaalde ieder controlerend accountant afzonderlijk of de informatie werd opgevraagd bij BIA. Vanaf het controlejaar 2009 vraagt ACAM deze informatie voor alle gemeentelijke controlecliënten centraal op bij BIA.

ACAM tracht om met de gemeentelijke diensten, de stadsdelen en de gecontroleerde deelnemingen afspraken te maken over de opname van de accountantsverklaring in de jaarrekening, maar geeft aan daarover geen zeggenschap te hebben. ACAM wil dit punt voorleggen aan de gemeentelijke Audit Committee. De rekenkamer constateert dat de gemeentelijke jaarrekeningcirculaire een opname van de accountantsverklaring in de jaarrekening niet voorschrijft. Ook in veel jaarrekeningen (2009) van diensten, bedrijven en stadsdelen ontbreekt de accountantsverklaring. Positief is dat in de jaarrekening 2008 van de gemeente Amsterdam voor het eerst wel de accountantverklaring is opgenomen.

Tot slot constateert de rekenkamer dat CoVa geen overzicht bijhoudt van de door haar beoordeelde wijzigingen in wet- en regelgeving en gevolgen voor de controleaanpak.

#### *Aanvullende adviezen*

Laat de commissie Vaktechniek (CoVa) jaarlijks een verantwoording opstellen waaruit blijkt welke (onderdelen van) wet- en regelgeving zij heeft onderzocht en laat haar daarbij aangeven of dit heeft geleid tot aanpassingsvoorstellen voor de controleaanpak of interne regelgeving. Neem in de verantwoording tevens op of er achterstanden zijn in het beoordelen van de wet- en regelgeving door CoVa en in het doorvoeren van aanpassingen in de interne regelgeving van ACAM.

### 3.2.4 Stelsel van kwaliteitsbeheersing

#### *Bevindingen rekenkamerrapport december 2008*

Het stelsel van kwaliteitsbeheersing geeft aan hoe de accountantsorganisatie de kwaliteit van de uitvoering van wettelijke controles beheerst.<sup>10</sup> De rekenkamer stelde in haar rapport 2008 vast dat ACAM de door de wetgever vermelde aspecten voor het stelsel van kwaliteitsbeheersing schriftelijk heeft vastgelegd. Verder constateerde de rekenkamer dat de compliance officer systematisch onderzoek deed naar het functioneren van het kwaliteitsbeheersingssysteem op organisatieniveau.

#### *Conclusie rekenkamerrapport december 2008*

De rekenkamer concludeerde dat ACAM haar kwaliteitsbeleid had aangepast aan de Wta. Het stelsel van kwaliteitsbeheersing voldoet daarmee in opzet op hoofdlijnen aan de wettelijk daaraan te stellen eisen.

#### *Bevindingen doorlopend toezicht*

ACAM heeft in januari 2010 het kwaliteitsbeleid uitgebreid met beleid over opdrachtaanvaarding van controleopdrachten, aan controleverwante opdrachten en de overige opdrachten. Ook zijn vereisten voor de dossiervorming toegevoegd en ACAM besteedt voor het eerst aandacht aan de procedure hoe om te gaan met schendingen van in- en externe regels. Het kwaliteitsbeleid bevat onder meer regels voor de omgang met schendingen van wet- en regelgeving en de klachtenregeling. Op deze 2 onderwerpen gaat de rekenkamer nader in.

Op ACAM rust de plicht om voor de wettelijke controles een overzicht op hoofdlijnen bij te houden van schendingen van regels die voortvloeien uit de Wta door medewerkers van ACAM.<sup>11</sup> De registratie van schendingen is primair bedoeld voor ACAM zelf, met name voor haar beleidsbepalers, om te weten wat de ernst en omvang van de schendingen is en om vast te stellen of de genomen maatregelen toereikend zijn. De rekenkamer tracht – evenals de AFM - bij haar toezicht te steunen op het schendingenoverzicht.<sup>12</sup>

---

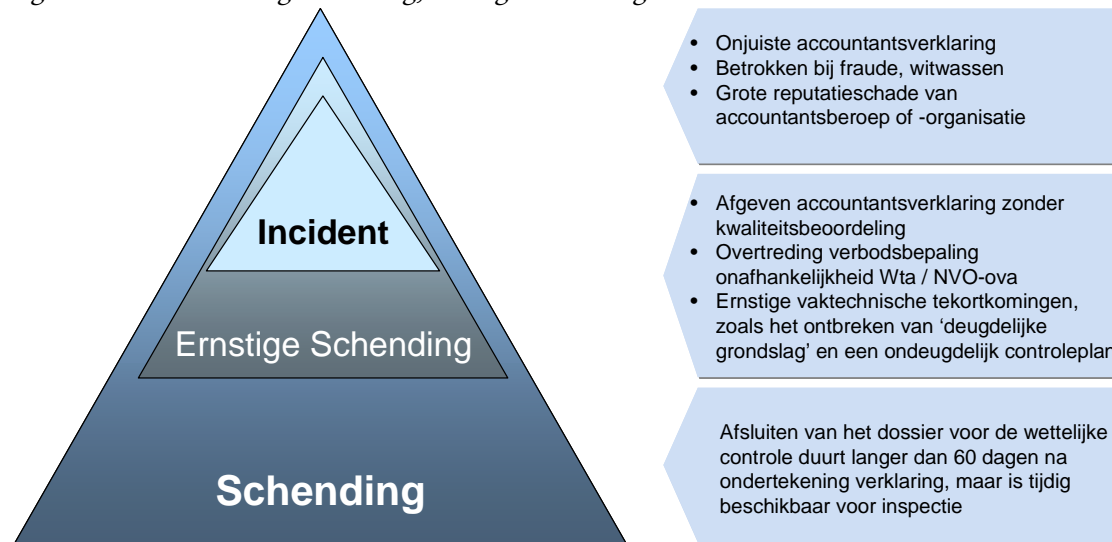
<sup>10</sup> AFM, *Vergunningwijzer, Hoofdstuk 6 Kwaliteitsbeleid en stelsel van kwaliteitsbeheersing*, Amsterdam, september 2006, p. 6.

<sup>11</sup> De wettelijke plicht tot het bijhouden van een overzicht van schendingen vloeit voort uit art. 213 lid 8 onder d. Gemeentewet in verbinding met art. 18 lid 3 Wta in verbinding met art. 24 lid 1 onder a, en heeft betrekking op de in art. 13 tot met art 24 van de Wta gestelde regels.

<sup>12</sup> Tekst is ontleend aan *Vergaderslag overleg OOB-vergunninghouders*, AFM, 24 september 2009, p.7.

Het schendingenoverzicht moet de meest voorkomende of ernstige schendingen bevatten waarmee de compliance officer of dagelijkse beleidsbepalers bekend zijn <sup>13</sup> De Wta maakt onderscheid tussen de begrippen ‘schendingen’, ‘ernstige schendingen’ en ‘incidenten’, waarbij de ernst toeneemt.

*Figuur 3.1 - Verhouding schending, ernstige schending en incident*



Van een schending is sprake wanneer een individuele medewerker een regel uit het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing niet naleeft.<sup>14</sup> De AFM heeft aan de hand van voorbeelden toegelicht welke schendingen tot de categorie *ernstige schendingen* gerekend moet worden.<sup>15</sup> Naast de voorbeelden genoemd in figuur 3.1 noemt de AFM verder nog als voorbeelden: beleidsbepalers die schendingen gedogen, het achterwege laten van fraudemeldingen en ‘reparatie’ van het controledossier na het sluiten daarvan. ‘Incidenten’ zijn strafbare feiten en wetsovertredingen die het vertrouwen in de accountantsorganisatie kunnen schaden.<sup>16</sup>

De rekenkamer constateert dat ACAM met ingang van 1 januari 2010 voor het eerst beleid heeft vastgesteld ten aanzien van schendingen en incidenten. De rekenkamer vindt het positief dat ACAM dit beleid van toepassing laat zijn op alle opdrachten. Formeel is de reikwijdte van de Wta immers beperkt tot de wettelijke controles.

<sup>13</sup> Nota van toelichting bij artikel 24 eerste lid Bta.

<sup>14</sup> AFM, *Vergaderverslag overleg OOB-vergunninghouders*, 19 februari 2008, p.4.

<sup>15</sup> Zie eindnoot 14 en AFM, *Vergaderverslag overleg OOB-vergunninghouders*, AFM, 24 september 2009, p.7.

<sup>16</sup> Staatsblad, Besluit van 16 augustus 2006, houdende regels ter zake van de uitvoering van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Besluit toezicht accountantsorganisaties), no. 380.



ACAM hanteert criteria om vast te stellen of een schending tot de categorie *ernstige schending* behoort, zoals het afgeven van een accountantsverklaring voordat de quality officer daar expliciet toestemming heeft verleend. De rekenkamer constateert dat de volgende criteria geen onderdeel uitmaken van het beleid rondom ernstige schendingen:

- Onjuiste verklaringen en andere ernstige vaktechnische tekortkomingen, zoals het ontbreken van ‘deugdelijke grondslag’ (ontoereikende controle-informatie), onvoldoende kennis van de cliënt en een ondeugdelijk controleplan.
- Ernstige overtredingen van de Verordening gedragscode (VGC) voor accountants.
- Achterwege laten van fraudemeldingen.
- Beleidsbepalers die schendingen gedogen.

Tot april 2010 hield ACAM geen overzicht bij van schendingen. Op verzoek van de rekenkamer heeft ACAM dit overzicht op 7 april 2010 opgesteld. De rekenkamer constateert dat dit overzicht op hoofdlijnen schendingen bevat afkomstig uit de rapportage van de compliance officer en de inspecties van de controles 2008.

De rekenkamer constateert dat ACAM nog niet op een systematische wijze de getroffen maatregelen richting de medewerker die de schending heeft veroorzaakt en de vermelding van de eventuele getroffen aanpassingen van het stelsel van kwaliteitsbeheersing vastlegt. Met een dergelijke vastlegging kan op een snelle en efficiënte wijze inzicht worden verkregen in de wijze waarop ACAM omgaat met incidenten.<sup>17</sup>

Naar aanleiding van de uitgevoerde interne inspecties<sup>18</sup> in 2009 nam het managementteam van ACAM maatregelen om de kwaliteit van de controles verder te verbeteren. Wanneer een accountant meer dan één keer onvoldoende scoort op het punt van dossiervorming, zal dit als verbeterpunt in het persoonlijk ontwikkelingsplan (POP) van die accountant worden opgenomen. Het MT-besluit is kenbaar gemaakt aan het personeel via het intranet. De rekenkamer oordeelt positief over deze maatregel.

ACAM heeft een klachtenregeling voor de afhandeling van ingediende klachten over de uitgevoerde werkzaamheden. Klachten kunnen zowel per post als per e-mail worden ingediend. De rekenkamer constateerde dat in 2009 en 2010 er 2 perioden zijn geweest waarin de e-mailbox niet door de klachtencoördinator kon worden of werd geraadpleegd. De klachtencoördinator gaf aan dat ACAM geen klachten ontving in 2009.

---

<sup>17</sup> Art. 24 lid 1 onder b. en c. Bta en de toelichting daarop.

<sup>18</sup> Naast de beoordeling van de wettelijke controles door de quality officer worden ook steekproefsgewijs niet wettelijke controles onderworpen aan een kwaliteitsbeoordeling. ACAM noemt deze beoordelingen *interne inspecties*. Kenmerkende verschillen tussen de kwaliteitsbeoordeling door de quality officer en de interne inspecties zijn dat de interne inspecties minder diepgaand zijn en dat de inspecties plaatsvinden nadat de accountantsverklaring is afgegeven

*Conclusie doorlopend toezicht*

ACAM heeft in januari 2010 het kwaliteitsbeleid geactualiseerd en uitgebreid. Het kwaliteitsbeleid bevat onder meer regels voor de omgang met schendingen van wet- en regelgeving en de klachtenregeling. De rekenkamer constateert dat ACAM de interne procedure ten aanzien van schendingen nog niet in overeenstemming met de wet- en regelgeving en de interpretatie daarvan door de AFM<sup>19</sup> heeft beschreven.

*Aanvullend advies*

Pas de schendingenprocedure aan op basis van de wettelijke voorschriften en pas dit in de praktijk toe.

**3.2.5 Aansturing accountantsorganisaties***Bevindingen rekenkamerrapport december 2008*

De Wta stelt eisen aan de betrouwbaarheid, deskundigheid en vakbekwaamheid aan degenen die het beleid bepalen binnen de accountantsorganisatie. Tevens mag de zeggenschapsverhouding tussen de gemeente en ACAM geen belemmering vormen voor het toezicht van de rekenkamer. ACAM heeft op 7 maart 2008 de visienota *ACAM: Op weg naar een Brede Auditdienst* opgesteld. De rekenkamer concludeerde dat vanuit de Wta het van belang is dat nieuwe activiteiten niet mogen conflicteren met de onafhankelijke positie van ACAM die nodig is voor de jaarrekeningcontroles. De rekenkamer deed in 2008 geen concrete aanbevelingen over dit onderwerp

*Bevindingen doorlopend toezicht*

De rekenkamer onderzocht of de visienota *ACAM: Op weg naar een Brede Auditdienst* nog tot concrete besluiten heeft geleid en welke bedreigingen er mogelijk zijn voor de onafhankelijke functie vervulling voor ACAM. Verder constateerde de rekenkamer dat de beroepsorganisatie NIVRA per 1 januari 2010 nieuwe 'nadere voorschriften' heeft vastgesteld die ingaan op de onafhankelijkheid van overheidsaccountants. De rekenkamer is in hoofdlijnen nagegaan welke gevolgen deze heeft voor ACAM.

Mede op basis van de visienota van 7 maart 2008 stemde het college op 14 april 2009 in met de verbreding van de activiteiten van ACAM voor een periode van 4 jaar. Belangrijk uitgangspunt is dat ACAM efficiencywinsten behaalt op de jaarrekeningcontroles en de vrijgekomen middelen inzet voor het verbreden en het aanbieden van bedrijfsvoeringsonderzoeken (operational- en IT-audits). ACAM voorziet dat als gevolg van de verschuiving van de dienstverlening onafhankelijkheidsdilemma's zich mogelijk vaker kunnen voordoen of zich op een nieuwe wijze manifesteren.<sup>20</sup> ACAM wil deze dilemma's enerzijds benaderen vanuit houding en gedrag van de medewerkers en anderzijds via beheersmaatregelen. De belangrijkste daarvan is de procedure opdrachtaanvaarding.

<sup>19</sup> In de OOB-overleggen heeft de AFM artikel 24 Bta over schendingen nader toegelicht hoe zij dit artikel interpreteren. De rekenkamer volgt deze interpretatie.

<sup>20</sup> College Burgemeester en Wethouders, Agendapunt 21.A1 *Verbreding activiteiten ACAM*, 14 april 2009.

De rekenkamer constateert in dit verband dat bij de aanvaarding van de opdrachten zowel de externe accountant als de compliance officer de risico's afwegen en voor akkoordtekenen voorafgaand aan de opdrachtacceptatie. Echter de risicoafweging en het effect op de jaarrekeningcontrole wordt niet vastgelegd in het controledossier. Hierdoor is niet duidelijk of onafhankelijkheidsrisico's worden gelopen bij de jaarrekeningcontrole en welke maatregelen zo nodig zijn getroffen om de risico's tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Ook noemt ACAM als beheersmaatregel voor het borgen van de onafhankelijkheid *het toezicht van de Rekenkamer Amsterdam*. Beheersmaatregelen bevatten interne maatregelen die erop zijn gericht om inbreuken op procedures te voorkomen, dan wel te signalen, opdat tijdige bijsturing mogelijk is. Het toezicht door de rekenkamer maakt per definitie geen onderdeel uit van het interne beheersingsstelsel van ACAM, maar vervult een onafhankelijke toezichthoudende functie.

Per 1 januari 2010 zijn de 'nadere voorschriften onafhankelijkheid overheidsaccountant - assurance-opdrachten' (NVO-ova) van het NIVRA in werking getreden. Een voorwaarde voor het door de overheidsaccountant onafhankelijk kunnen uitvoeren van een controleopdracht is dat de organisatie waarbij de overheidsaccountant werkzaam is zo hoog mogelijk in de organisatie van de overheidsinstelling wordt gepositioneerd en dat de dagelijks beleidsbepaler wordt benoemd door het bestuur van de overheidsinstelling zoals de gemeenteraad.<sup>21</sup>

Uit de Gemeentewet volgt dat de gemeenteraad de accountant benoemt.<sup>22</sup> Op 6 april 1994 benoemde de gemeenteraad de huidige directeur ACAM. De *controleverordening gemeente Amsterdam* bepaalt dat de accountantscontrole van de jaarrekening van de gemeente, de dienstrekeningen en de stadsdeelrekeningen voor onbepaalde tijd wordt opgedragen aan de directeur van ACAM Accountancy en Advies. Daarmee is de onafhankelijkheid van ACAM in overeenstemming NVO-ova.

In de NVO-ova zijn de principes en bedreigingen van onafhankelijk functioneren voor overheidsaccountants vermeld. Tevens geven deze voorschriften aanwijzingen op welke wijze de onafhankelijkheid in de praktijk kan worden geborgd. In de NVO-ova wordt verder vermeld dat ook het bestuur van de overheidsinstelling in bepaalde mate verantwoordelijk is voor het waarborgen van de onafhankelijkheid van de overheidsaccountant door middel van een toereikende bestuursstructuur.<sup>23</sup>

---

<sup>21</sup> Hoofdstuk 2.1, *Nadere voorschriften onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten (RA's)*, geldend vanaf 1 januari 2010.

<sup>22</sup> Artikel 156 lid 2 onder b en 213 lid 2 Gemw.

<sup>23</sup> Zie onder meer paragraaf 3.1.2. NVO-ova, verplichte regels bij een controleopdracht van een jaarrekening.

De dagelijks beleidsbepaler van de accountantsafdeling moet op basis van deze nadere voorschriften jaarlijks het onderwerp onafhankelijkheid van de overheidsaccountant bespreken met het toezichthoudend orgaan waarin de door hem gecontroleerde jaarrekening wordt besproken. In de Amsterdamse situatie betekent dit dat de directeur ACAM de mogelijke bedreigingen en waarborgen van de onafhankelijke positie van ACAM op de agenda moet plaatsen van de rekeningencommissie.

### *Conclusie*

Bij een brede auditdienst kunnen zich mogelijk vaker onafhankelijkheidsdilemma's voordoen dan bij een accountantskantoor die zich beperkt tot het uitvoeren van wettelijke controles.<sup>24</sup> ACAM wil deze dilemma's enerzijds benaderen vanuit houding en gedrag van de medewerkers en anderzijds via beheersmaatregelen. De belangrijkste beheersmaatregel is de procedure opdrachtaanvaarding, waarbij ACAM een risicoanalyse uitvoert en aangeeft welke maatregelen eventueel getroffen moeten worden om het onafhankelijkheidsrisico geheel weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen. Op dit moment is het nog niet procedureel geregeld dat de betreffende analyse en besluitvorming ook in het controledossier van de betreffende controlecliënt wordt vastgelegd.

Verder concludeert de rekenkamer dat ACAM in opzet aan de nieuwe onafhankelijkheidsvoorschriften voor overheidsaccountants voldoet. De regelgeving schrijft voor dat ACAM tenminste jaarlijks de bedreigingen en maatregelen van de onafhankelijke functievervulling met de rekeningencommissie bespreekt.

### *Aanvullend advies*

Bij dit onderdeel heeft de rekenkamer 2 aanvullende adviezen voor ACAM.

1. De rekenkamer adviseert om de besluitvorming over het al dan niet aanvaarden van overige dienstverleningen bij cliënten, waarbij ACAM de wettelijke controle uitvoert, in het elektronische controledossier vast te leggen, opdat de controlerend accountant hiermee rekening kan houden bij het opstellen van zijn controleplan en bij het uitvoeren van de controles.
2. De rekenkamer adviseert jaarlijks aan de hand van een verantwoordingsdocument de rekeningencommissie te informeren over de wijze waarop zij is omgegaan met de bedreigingen van de onafhankelijkheid. Daarbij kan ACAM tevens aangegeven of zij vindt dat de getroffen maatregelen ook voldoende adequaat zijn geweest.

---

<sup>24</sup> College Burgemeester en Wethouders, Agendapunt 21.A1 *Verbreiding activiteiten ACAM*, 14 april 2009.

## 4 Conclusies en aanbevelingen

Op grond van de gemeentewet valt ACAM Accountancy en Advies (ACAM) voor haar wettelijke controles vanaf 1 oktober 2006 onder het toezicht van de Rekenkamer Amsterdam. De rekenkamer toetst of ACAM voldoet aan de eisen zoals opgenomen in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta). De Wta bevat tevens regels op welke wijze het regulier doorlopend toezicht door de rekenkamer moet worden uitgevoerd.

Het onderzoek van de rekenkamer levert voor de gemeenteraad informatie op over het onafhankelijk en deskundig optreden van ACAM en over de opzet en het functioneren van het kwaliteitsbeheersingssysteem bij ACAM.

### 4.1 Hoofdconclusie

Het reguliere doorlopende onderzoek van de rekenkamer richt zich op de naleving van de Wta door ACAM. De door ons uitgevoerde werkzaamheden zijn nader beschreven in dit rapport.

Op grond van het uitgevoerde regulier doorlopend toezicht heeft de rekenkamer geen informatie aangetroffen op basis waarvan zij moet concluderen dat ACAM niet in voldoende mate voldoet aan de in de Wta gestelde eisen betreffende de onafhankelijke positie, de deskundigheid en het kwaliteitsbeheersingssysteem.

De rekenkamer ziet nog wel verbeterpunten. In de volgende paragraaf worden deze toegelicht.

### 4.2 Belangrijkste bevindingen en adviezen

Sinds de publicatie van het rekenkamerrapport van december 2008 heeft ACAM het stelsel van kwaliteitsbeheersing verder verbeterd. Het kwaliteitsbeleid is uitgebreid met beleid over opdrachtaanvaarding van controle-opdrachten, aan controle verwante opdrachten en de overige opdrachten. Ook zijn vereisten voor de dossiervorming uitgebreid en heeft ACAM voor het eerst aandacht besteed het schendingenbeleid. Daarnaast constateerde de rekenkamer dat de quality officer de dossiers van de jaarrekeningcontroles 2008 diepgaander heeft beoordeeld.

De rekenkamer komt op basis van het uitgevoerde onderzoek tot 6 aanvullende adviezen om het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de verantwoording daarover nog verder te verbeteren.

#### *1. Aanscherpen procedure opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling*

In ons rapport van 2008 constateerde wij dat de interne quality officer met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen vaststelt dat de accountant in redelijkheid de strekking van de accountantsverklaring in het controledossier heeft onderbouwd. Wanneer de quality officer constateert dat het oordeel onvoldoende is onderbouwd,

meldt hij dit aan de controlerend accountant. De accountant moet dit dan herstellen. De rekenkamer constateerde dat de quality officer niet naging of de betrokken accountant de betreffende herstelpunten uitvoerde. Ook in dit onderzoek heeft de rekenkamer vastgesteld dat de huidige procedure er in onvoldoende mate in voorziet dat de quality officer ook daadwerkelijk vaststelt of belangrijke herstelpunten voorafgaand aan de afgifte van de accountantsverklaring zijn uitgevoerd. De rekenkamer adviseert daarom ACAM de procedure verder aan te scherpen en komt daarbij met de volgende suggesties:

- De quality officer stelt een totaaloverzicht op met de bevindingen van de kwaliteitsbeoordelingen en classificeert de bevindingen in drie categorieën:
  - i. herstelpunten die voorafgaand aan het afgeven van de accountantsverklaring moeten zijn hersteld. Deze herstelpunten worden door hem beoordeeld alvorens hij toestemming geeft dat de accountantverklaring mag worden afgegeven;
  - ii. herstelpunten die voorafgaand aan de archivering van het controledossier moeten zijn hersteld;
  - iii. aandachtspunten voor het volgende controlejaar.
- De compliance officer rapporteert aan het managementteam van ACAM in welke mate de procedure kwaliteitsbeoordeling adequaat functioneert en geeft daarmee inzicht in de mate van opvolging van de 1<sup>e</sup> en 2<sup>e</sup> categorie herstelpunten.

### *II. Verbeter de dossiervastleggingen*

Eén van de uitgangspunten van de Wta is dat de uitgevoerde werkzaamheden en de overwegingen voor de gekozen controleaanpak in het dossier worden vastgelegd. Als de uitgevoerde werkzaamheden en de afwegingen niet in het dossier zijn vastgelegd, wordt ervan uitgegaan dat deze niet hebben plaatsgevonden.

In het rapport van december 2008 constateerde de rekenkamer dat de dossiervastleggingen in een aantal gevallen nog kon worden verbeterd. Hoewel ACAM nadien instructies opstelde voor het vastleggen van bevindingen, blijft het vastleggen van de motivering voor het afwijken van de voorgeschreven werkzaamheden een aandachtspunt. Om de onafhankelijke positie van ACAM te waarborgen vindt de rekenkamer het tevens van belang dat de controlerend accountant in zijn controledossier ook de opdrachtaanvaardingen van andere opdrachten bij die cliënt vastlegt. Daarbij is van belang dat de accountant expliciet aangeeft welke maatregelen zijn getroffen om de onafhankelijkheidsrisico's voor de jaarrekeningcontrole geheel te voorkomen dan wel tot een aanvaardbaar risico terug te brengen.

### *III. Maak wijzigingen in interne regelgeving en controleaanpak transparant*

De rekenkamer constateert dat ACAM heldere taken en verantwoordelijkheden heeft om te borgen dat wijzigingen in de regelgeving worden gesignaleerd en op basis daarvan zo nodig in de controleaanpak en het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van ACAM worden verwerkt. Om inzichtelijk te maken welke wetgeving is beoordeeld en of er al dan niet achterstanden bestaan met het doorvoeren van wet- en regelgeving bij ACAM adviseert de rekenkamer om de commissie Vaktechniek jaarlijks hiervoor een verantwoordingsverslag te laten opstellen.

#### *IV. Verbeter het schendingenbeleid en pas dit toe in de praktijk*

ACAM heeft in 2010 beleid vastgesteld ten aanzien van schendingen. Schendingen zijn overtredingen van regels die voor de controlepraktijk zijn vastgesteld. De rekenkamer adviseert het schendingenbeleid op de volgende punten te verbeteren<sup>25</sup>:

- Het verder aanvullen van de criteria voor de beoordeling van een ernstige schending overeenkomstig de wettelijke bepalingen.
- Het expliciet regelen wanneer het schendingenregister moet worden bijgewerkt, op grond van de bij de compliance officer of de beleidsbepalers aanwezige kennis.
- Op een systematische wijze vastleggen van de schendingen, de getroffen maatregelen richting de medewerker die de schending heeft veroorzaakt en de vermelding van de eventuele getroffen aanpassingen van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.
- De medewerkers van ACAM informeren over het schendingenbeleid bij ACAM.

#### *V. Leg de besluitvorming over aanvaarding van overige dienstverlening ook vast in het controledossiers van de wettelijke controles.*

In de visienota *ACAM: Op weg naar een brede Auditdienst* van 7 maart 2008 liggen voorstellen om efficiencywinsten behaalt op de jaarrekeningcontrole in te zetten voor het verbreden en het aanbieden van overige dienstverleningen, zoals operational- IT-audits. Bij een brede auditdienst kunnen zich mogelijk vaker onafhankelijkheidsdilemma's voordoen dan bij een accountantskantoor die zich beperkt tot het uitvoeren van wettelijke controles. ACAM wil deze dilemma's enerzijds benaderen vanuit houding en gedrag van de medewerkers en anderzijds via beheersmaatregelen. De belangrijkste daarvan is de procedure opdrachtaanvaarding, waarbij ACAM een risicoanalyse uitgevoerd en aangeeft welke maatregelen eventueel getroffen moeten worden om het onafhankelijkheidsrisico geheel weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen. De rekenkamer adviseert om de betreffende analyse en besluitvorming ook in het controledossier van de betreffende controlecliënt vast te leggen, opdat de verantwoordelijk accountant bij het opstellen van zijn controleplan en bij het uitvoeren van zijn controle daarmee rekening kan houden.

#### *VI. Stel jaarlijks voor de rekeningencommissie een verantwoordingsdocument op over de borging van de onafhankelijke functie vervulling door ACAM.*

Met ingang van 1 januari 2010 zijn voor de onafhankelijkheid van overheids-accountants door de beroepsorganisatie NIVRA nadere regels vastgesteld door middel van zogenaamde nadere voorschriften.<sup>26</sup> Op grond van deze nadere voorschriften moet de directeur ACAM jaarlijks de bedreigingen en waarborgen van de onafhankelijke

<sup>25</sup> Zie ook artikel 24 van het Besluit toezicht accountantsorganisaties en de toelichting op dit artikel.

<sup>26</sup> *Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de overheidaccountant ter zake van assurance-opdrachten.*

Assurance-opdrachten zijn controleopdrachten met als doel zekerheid te verstrekken dat de gecontroleerde verantwoording aan de daaraan te stellen eisen voldoet. In de accountantsverklaring geeft de accountant hierover zijn oordeel.

positie met de rekeningencommissie bespreken.<sup>27</sup> De rekenkamer adviseert hiervoor jaarlijks een verantwoordingsdocument op te stellen.

Onderstaande tabel geeft een samenvattend overzicht van de mate waarin onze aanbevelingen uit het rapport van december 2008 zijn opgevolgd en onze aanvullende adviezen die wij op grond van dit onderzoek hebben geformuleerd.

*Tabel 4.1 - Uitvoering aanbevelingen rekenkamerrapport december 2008 en aanvullende adviezen mei 2010*

Aanbeveling rapport december 2008	Aanbevelingen opgevolgd	Aanvullende adviezen op grond van onderzoek doorlopend toezicht mei 2010
Verbeter opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen	Deels. ACAM heeft voor de controle 2009 nadere maatregelen getroffen.	1. Neem aangescherpte procedure op in nota kwaliteitsbeleid en kwaliteitsbeheersing.
Verbeter vastleggingen in controledossiers	Deels. ACAM heeft voor de controle 2009 nadere maatregelen getroffen.	2. Laat accountants ook de motivering vastleggen indien ze besluiten een controleactiviteit niet uit te voeren.
Borg wijzigingen wet en regelgeving	Deels. ACAM heeft de procedure-afspraken met Bureau Integriteit Amsterdam (BIA) geëvalueerd. ACAM heeft echter niet aangegeven hoe om te gaan met de controles die geen gegevens opvragen bij BIA.  Volledig. De accountantsverklaring van ACAM is in de jaarrekening 2008 van de gemeente Amsterdam opgenomen. ACAM bevordert dat ook de diensten de accountantsverklaring in hun jaarrekening opnemen.	3. Laat de commissie vaktechniek jaarlijks een verantwoordingsverslag opstellen waaruit blijkt of en in hoeverre zij wet- en regelgeving heeft beoordeeld en of de interne regelgeving en de standaardcontroleaanpak op basis daarvan is aangepast.

<sup>27</sup> Paragraaf 3.3. van de Nadere Voorschriften inzake onafhankelijkheid van de overheidsaccountant ter zake van assurance-opdrachten.



<b>Aanbevelingen doorlopend toezicht</b>	<b>Aanbevelingen opgevolgd</b>	<b>Aanvullende adviezen op grond van onderzoek doorlopend toezicht mei 2010</b>
Stelsel van kwaliteitsbeheersing	Niet van toepassing	4. Pas de schendingenprocedure aan op basis van de wettelijke voorschriften en pas dit in de praktijk toe.
Aansturing accountantorganisatie	Niet van toepassing	<p>5. Leg de besluitvorming over het aanvaarden van overige dienstverleningen ook vast in de controledossiers van wettelijke jaarrekeningencontroles.</p> <p>6. Stel jaarlijks een verantwoordingsdocument op om de discussie aan te gaan met de rekeningencommissie over de bedreigingen en getroffen maatregelen betreffende de borging van de onafhankelijke functievervulling van ACAM.</p>

R a

## 5 Reactie ACAM en nawoord rekenkamer

Op 17 mei 2010 heeft de rekenkamer het concept van dit rapport voor wederhoor voorgelegd aan de directeur van ACAM (verder ACAM). ACAM is daarmee in de gelegenheid gesteld om te reageren op de conclusies en verbeterpunten van de rekenkamer.

De rekenkamer heeft op 20 mei 2010 de reactie van ACAM ontvangen. Hieronder treft u de verkorte weergave van de reactie van ACAM op het rapport aan en het nawoord van de rekenkamer daarop. De integrale reactie van de ACAM is als bijlage I in dit rapport opgenomen.

### 5.1 Verkorte weergave reactie ACAM

ACAM geeft aan de hoofdconclusie van het rapport te delen. Verder heeft ACAM haar visie per verbeterpunt aangegeven. Wij vatten dit als volgt samen.

Verbeterpunt	Overgenomen
1. Het aanscherpen van de procedure voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling	Deels
2. Het verbeteren van de dossiervastleggingen in de dossiers	Deels
3. Het wijzigen van interne regelgeving en het transparant maken van de controleaanpak	Ja
4. Het verbeteren van het schendingenbeleid	Deels
5. Het vastleggen van de besluitvorming over opdrachtaanvaarding van overige dienstverlening	Nee
6. Het opstellen van een verantwoordingsdocument over de onafhankelijke functievervulling ten behoeve van de rekeningencommissie	Ja

### 5.2 Nawoord Rekenkamer Amsterdam

De rekenkamer heeft kennis genomen van de positieve reactie van ACAM op de hoofdconclusie van het doorlopende reguliere onderzoek. De rekenkamer vindt het positief dat ACAM de aanbevelingen over het transparanter maken van de wijzigingen in interne regelgeving en controleaanpak (aanbeveling 3) en de aanbeveling over het informeren van de rekeningencommissie over de onafhankelijkheid van ACAM (aanbeveling 6) overneemt. Uit de reactie van ACAM blijkt dat zij op 4 verbeterpunten een afwijkende visie heeft.

Ten aanzien van het aanscherpen van de procedure voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (aanbeveling 1) geeft ACAM aan dat zij het nut van het opstellen van een totaaloverzicht van de bevindingen van de kwaliteitsbeoordeling niet deelt met de rekenkamer. Over de controles 2007 stelde ACAM dit overzicht wel op. Het doel van een totaaloverzicht is een objectief en integraal inzicht te verkrijgen in de aard en

omvang van de herstelpunten die op basis van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling worden vastgesteld en de ontwikkelingen daarvan in de tijd. Op basis van deze integrale managementinformatie (bovenop de deelopzichten die louter bij de quality officer bekend zijn) kan het managementteam van ACAM zonodig gerichte verbeteracties formuleren om te borgen dat procedures en controlerichtlijnen door de organisatie en door individuele accountants worden nageleefd.

Indien ACAM een verzoek ontvangt om naast de controle van de jaarrekening ook andere opdrachten voor de cliënt uit te voeren, dienen de verantwoordelijke accountant en de compliance officer in de geldende procedure onafhankelijkheidsrisico's af te wegen. Uit de beroepsvoorschriften voor accountants volgt dat de accountant zo nodig aanvullende maatregelen treft om onafhankelijkheidsrisico's tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen. Om te waarborgen dat het controleteam op de hoogte is van alle andere opdrachten en de zo nodig getroffen maatregelen, stelde de rekenkamer voor om in het controledossier de opdrachtaanvaarding van de andere opdrachten vast te leggen (verbeterpunten 2 en 5). ACAM vindt de geldende procedure bij de opdrachtaanvaarding toereikend, omdat in de visie van ACAM alle onafhankelijkheidsrisico's bij de opdrachtaanvaarding worden afgewogen. ACAM ziet in de door de rekenkamer voorgestelde maatregel geen toegevoegde waarde. De rekenkamer gaat in het volgende onderzoek na of de controleteams bekend zijn met de aanvullende opdrachten en de eventuele consequenties voor controleaanpak.

De rekenkamer formuleerde ook verbeterpunten voor het beleid ten aanzien van schendingen zoals ACAM dat in hoofdstuk 17 van de *nota kwaliteitsbeleid en kwaliteitsbeheersing* heeft opgenomen (aanbeveling 4). ACAM geeft aan dat het begrip 'ernstige schendingen' is ontleend aan de toelichting van het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) maar is tevens van mening dat de wetgever dit begrip niet nader heeft ingevuld. Zoals in paragraaf 3.2.4 van dit rapport is aangegeven, heeft de AFM, thans toezichthouder voor alle andere accountantsorganisaties die wettelijke controles uitvoeren, het begrip 'ernstige schendingen' met voorbeelden nader ingevuld. Uitgangspunt van de rekenkamer is dat zij zo veel mogelijk op dezelfde wijze het toezicht uitvoert als de AFM, zodat ACAM in beginsel op een zelfde wijze als andere accountantskantoren wordt beoordeeld. De rekenkamer adviseert ACAM daarom om haar beleid ten aanzien van schendingen aan te vullen met de criteria van de AFM

## Bijlage I - Reactie directeur ACAM

De rekenkamer heeft op 20 mei 2010 de reactie van de directeur van ACAM ontvangen. Hieronder treft u de integrale reactie van de directeur van ACAM aan.

In uw conceptrapport van de Rekenkamer Amsterdam genaamd “Wet toezicht accountantsorganisaties Doorlopend toezicht op ACAM” is een aantal conclusies en aanbevelingen opgenomen. Conform de gebruikelijke methodiek van de Rekenkamer Amsterdam is ACAM Accountancy en Advies (ACAM) in de gelegenheid gesteld te reageren op de rapportage, in het bijzonder op de conclusies en aanbevelingen. Van deze gelegenheid maakt ACAM uiteraard graag gebruik. Ter wille van de overzichtelijkheid zijn de conclusies en aanbevelingen uit de rapportage integraal in deze reactie opgenomen. De reactie van ACAM is daaronder vervolgens *gecursiveerd* weergegeven.

### Hoofdconclusie

Het reguliere doorlopende onderzoek van de rekenkamer richt zich op de naleving van de Wta door ACAM. De door ons uitgevoerde werkzaamheden zijn nader beschreven in dit rapport.

Op grond van het uitgevoerde regulier doorlopend toezicht heeft de rekenkamer geen informatie aangetroffen op basis waarvan zij moet concluderen dat ACAM niet in voldoende mate voldoet aan de in de Wta gestelde eisen betreffende de onafhankelijke positie, de deskundigheid en het kwaliteitsbeheersingssysteem.

### Reactie ACAM

*Als de conclusie positief wordt geformuleerd staat hier dat de Rekenkamer Amsterdam op grond van haar onderzoek informatie heeft aangetroffen op basis waarvan geconcludeerd kan worden dat ACAM in voldoende mate voldoet aan de in de Wta gestelde eisen betreffende de onafhankelijke positie, de deskundigheid en het kwaliteitsbeheersings-systeem. Deze uitkomst ligt in lijn met door andere instanties uitgevoerde onderzoeken. ACAM kan zich uiteraard in die conclusie vinden.*

### Belangrijkste bevindingen en adviezen

Sinds de publicatie van het rekenkamerrapport van december 2008 heeft ACAM het stelsel van kwaliteitsbeheersing verder verbeterd. Het kwaliteitsbeleid is uitgebreid met beleid over opdrachtaanvaarding van controleopdrachten, aan controle verwante opdrachten en de overige opdrachten. Ook zijn vereisten voor de dossiervorming uitgebreid en heeft ACAM voor het eerst aandacht besteed het schendingenbeleid. Daarnaast constateerde de rekenkamer dat de quality officer de dossiers van de jaarrekeningcontroles 2008 diepgaander heeft beoordeeld.

De rekenkamer komt op basis van het uitgevoerde onderzoek tot 6 aanvullende adviezen om het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de verantwoording daarover nog verder te verbeteren.

## I. Aanscherpen procedure opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

In ons rapport van 2008 constateerde wij dat de interne quality officer met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen vaststelt dat de accountant in redelijkheid de strekking van de accountantsverklaring in het controledossier heeft onderbouwd. Wanneer de quality officer constateert dat het oordeel onvoldoende is onderbouwd, meldt hij dit aan de controlerend accountant. De accountant moet dit dan herstellen. De rekenkamer constateerde dat de quality officer niet naging of de betrokken accountant de betreffende herstelpunten uitvoerde. Ook in dit onderzoek heeft de rekenkamer vastgesteld dat de huidige procedure er in onvoldoende mate in voorziet dat de quality officer ook daadwerkelijk vaststelt of belangrijke herstelpunten voorafgaand aan de afgifte van de accountantsverklaring zijn uitgevoerd. De rekenkamer adviseert daarom ACAM de procedure verder aan te scherpen en komt daarbij met de volgende suggesties:

- De quality officer stelt een totaaloverzicht op met de bevindingen van de kwaliteitsbeoordelingen en classificeert de bevindingen in drie categorieën:
  - i. herstelpunten die voorafgaand aan het afgeven van de accountantsverklaring moeten zijn hersteld. Deze herstelpunten worden door hem beoordeeld alvorens hij toestemming geeft dat de accountantsverklaring mag worden afgegeven;
  - ii. herstelpunten die voorafgaand aan de archivering van het controledossier moeten zijn hersteld;
  - iii. aandachtspunten voor het volgende controlejaar.
- De compliance officer rapporteert aan het managementteam van ACAM in welke mate de procedure kwaliteitsbeoordeling adequaat functioneert en geeft daarmee inzicht in de mate van opvolging van de 1<sup>e</sup> en 2<sup>e</sup> categorie herstelpunten.

### **Reactie ACAM**

*Hoewel de suggestie van de Rekenkamer Amsterdam zinvol is, is zij ook achterhaald omdat deze classificatie al voor het controlejaar 2009 is gehanteerd. Het ingevoerde systeem is zodanig stringent dat herstelpunten in de categorie i. moeten zijn uitgevoerd alvorens de toestemming tot uitbrengen van de accountantsverklaring wordt verstrekt en hier wordt sterk op toegezien. Het herstel van de herstelpunten onder ii. moet worden teruggemeld. Voor aandachtspunten die ontstaan als gevolg van de beoordeling is een specifiek dossieronderdeel ingericht. Procedureel is daaraan weinig meer aan te scherpen.*

*Gezien de opmerkingen van de Rekenkamer zal de correcte uitvoering van de procedure vanaf 2010 in hogere mate worden gemonitord, waardoor de werking nog duidelijker zichtbaar zal worden. De zin van het opstellen van een totaaloverzicht ontgaat ACAM. Het doel van het systeem is mogelijke tekortkomingen te constateren en toe te zien op tijdig herstel. Het opstellen van een totaaloverzicht voegt aan dat doel niets toe, want het opstellen daarvan kan slechts na afloop worden gedaan en is daarmee per definitie laat om bij te dragen aan tijdig herstel. Tenslotte: de compliance officer rapporteert al enkele jaren aan het MT over de mate van adequate werking van de procedures, dus ook over de procedure kwaliteitsbeoordeling.*

## II. Verbeter de dossiervastleggingen

Eén van de uitgangspunten van de Wta is dat de uitgevoerde werkzaamheden en de overwegingen voor de gekozen controleaanpak in het dossier worden vastgelegd. Als de uitgevoerde werkzaamheden en de afwegingen niet in het dossier zijn vastgelegd, wordt ervan uitgegaan dat deze niet hebben plaatsgevonden.

In het rapport van december 2008 constateerde de rekenkamer dat de dossiervastleggingen in een aantal gevallen nog kon worden verbeterd. Hoewel ACAM nadien instructies opstelde voor het vastleggen van bevindingen, blijft het vastleggen van de motivering voor het afwijken van de voorgeschreven werkzaamheden een aandachtspunt.

### ***Reactie ACAM alinea 1 en 2***

*ACAM investeert voortdurend aan het verbeteren van de kwaliteit van de vastleggingen in dossiers en de resultaten daarvan zijn merkbaar. Desondanks blijft de vraag of dossiers nu wel of niet voor verdere verbetering vatbaar zijn een subjectieve afweging. Het door de Rekenkamer Amsterdam vermelde aandachtspunt is al onderdeel van de kwaliteits-beoordeling en wordt daar, als dat geconstateerd wordt, zo nodig aangemerkt als herstelpunt. In de criteria voor de kwaliteitsbeoordeling 2010 zal dit punt in de dossierinstructies nog explicieter worden opgenomen.*

Om de onafhankelijke positie van ACAM te waarborgen vindt de rekenkamer het tevens van belang dat de controlerend accountant in zijn controledossier ook de opdrachtaanvaarding van andere opdrachten bij die cliënt vastlegt. Daarbij is van belang dat de accountant expliciet aangeeft welke maatregelen zijn getroffen om de onafhankelijkheidsrisico's voor de jaarrekeningcontrole geheel te voorkomen dan wel tot een aanvaardbaar risico terug te brengen.

### ***Reactie ACAM alinea 3***

*Het waarborgen van de onafhankelijke positie van ACAM wordt niet bepaald door de plaats waar opdrachtaanvaarding van andere opdrachten worden vastgelegd. Het regelend instrument hiervoor is de opdrachtaanvaardingprocedure. In deze procedure, waarbij de controlerend accountant een expliciete toetsende rol is toegekend, wordt al bepaald of de opdracht gegeven de onafhankelijkheidsmaatstaven in aanmerking komt voor acceptatie of niet. Als er onafhankelijkheidsrisico's worden gesignaleerd, dan wordt de opdracht al niet geaccepteerd. Het treffen van waarborgen is daarmee al bij de voordeur geregeld en de vereiste vastleggingen worden gemaakt. Een herhaling daarvan in een controledossier levert naar de mening van ACAM geen toegevoegde waarde.*

## III. Maak wijzigingen in interne regelgeving en controleaanpak transparant

De rekenkamer constateert dat ACAM heldere taken en verantwoordelijkheden heeft om te borgen dat wijzigingen in de regelgeving worden gesignaleerd en op basis daarvan zo nodig in de controleaanpak en het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van ACAM worden verwerkt. Om inzichtelijk te maken welke wetgeving is beoordeeld en of er al dan niet achterstanden bestaan met het doorvoeren van wet- en regelgeving bij

ACAM adviseert de rekenkamer om de commissie Vaktechniek jaarlijks hiervoor een verantwoordingsverslag te laten opstellen.

### **Reactie ACAM**

*Uit de inhoud van de opmerking maakt ACAM op dat hier alleen bedoeld wordt wet- en regelgeving met gevolgen voor controleaanpak en kwaliteitsbeheersing. De werkzaamheden van de commissie vaktechniek worden al van oudsher opgenomen in een jaarplan. De commissie rapporteert over de uitvoering daarvan. ACAM zal dit onderwerp deel uit laten maken van de jaarrapportage.*

#### IV. Verbeter het schendingenbeleid en pas dit toe in de praktijk

ACAM heeft in 2010 beleid vastgesteld ten aanzien van schendingen. Schendingen zijn overtredingen van regels die voor de controlepraktijk zijn vastgesteld. De rekenkamer adviseert het schendingenbeleid op de volgende punten te verbeteren:

- het verder aanvullen van de criteria voor de beoordeling van een ernstige schending overeenkomstig de wettelijke bepalingen;
- het expliciet regelen wanneer het schendingenregister moet worden bijgewerkt, op grond van de bij de compliance officer of de beleidsbepalers aanwezige kennis;
- op een systematische wijze vastleggen van de schendingen, de getroffen maatregelen richting de medewerker die de schending heeft veroorzaakt en de vermelding van de eventuele getroffen aanpassingen van het stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- de medewerkers van ACAM informeren over het schendingenbeleid bij ACAM.

### **Reactie ACAM**

*De term 'schendingenbeleid' is wat ongelukkig gekozen, ACAM heeft geen schendingen-beleid, wel een beleid dat schendingen zoveel mogelijk moet voorkomen en, mochten deze toch voorkomen, te constateren. De Rekenkamer Amsterdam suggereert dat in wettelijke bepalingen is geregeld welke criteria gelden voor ernstige schendingen. Deze suggestie is echter niet correct. Wettelijk gezien bestaat slechts een invulling van het begrip 'schending' die inhoudt: een schending van de bij en krachtens de artikelen 13 tot en met 24 van de in de wet gestelde regels. In de door de Rekenkamer Amsterdam aangehaalde voorbeelden worden overigens voorbeelden genoemd waarbij wij vraagtekens plaatsen of deze onder de werkingsruimte van artikel 13 tot en met 24 vallen. Deze regels zijn zeker niet alle direct aan de controlepraktijk gerelateerd en ook niet alle bij ACAM van toepassing. Het begrip 'ernstige schending' is ontleend aan de toelichting van het Besluit toezicht accountantsorganisaties, maar ook daar is het begrip niet verder ingevuld. Verder is het niet zo dat de wet vereist dat een registratie of een schendingenregister wordt gevoerd; de wet verlangt, aldus de toelichting, een overzicht op hoofdlijnen van de meest voorkomende of ernstige schendingen. ACAM ontleent informatie over schendingen nu aan rapportages over de uitkomsten van kwaliteitbeoordelingen en de werking van het kwaliteitbeheersingsysteem. Daarnaast is sprake van een klachtenregeling die ook mogelijke schendingen aan het licht kan brengen. Naar de mening van ACAM is hiermee voldoende geborgd dat schendingen, zo die zich voordoen, vastliggen en dat*



*daarop conform wat daarover in het kwaliteitbeheersingbeleid is opgenomen op een afgewogen manier, waaronder bepaling van de ernst, gereageerd wordt. Het uitbrengen van het door de Rekenkamer bedoelde verslag aan de medewerkers is overigens onderdeel van het kwaliteitbeheersingbeleid en daar ook opgenomen.*

V. Leg de besluitvorming over aanvaarding van overige dienstverlening ook vast in het controledossiers van de wettelijke controles.

In de visienota ACAM: Op weg naar een brede auditdienst van 7 maart 2008 liggen voorstellen om efficiencywinsten behaalt op de jaarrekeningcontrole in te zetten voor het verbreden en het aanbieden van overige dienstverleningen, zoals operational- IT-audits. Bij een brede auditdienst kunnen zich mogelijk vaker onafhankelijkheidsdilemma's voordoen dan bij een accountantskantoor die zich beperkt tot het uitvoeren van wettelijke controles. ACAM wil deze dilemma's enerzijds benaderen vanuit houding en gedrag van de medewerkers en anderzijds via beheersmaatregelen. De belangrijkste daarvan is de procedure opdrachtaanvaarding, waarbij ACAM een risicoanalyse uitgevoerd en aangeeft welke maatregelen eventueel getroffen moeten worden om het onafhankelijkheidsrisico geheel weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen. De rekenkamer adviseert om de betreffende analyse en besluitvorming ook in het controledossier van de betreffende controlecliënt vast te leggen, opdat de verantwoordelijk accountant bij het opstellen van zijn controleplan en bij het uitvoeren van zijn controle daarmee rekening kan houden.

#### **Reactie ACAM**

*ACAM is van oudsher al een organisatie die meerdere vormen van overige dienstverlening aanbiedt. Juist daarom worden **alle** opdrachten die daarvoor in aanmerking komen (en dat kunnen ook controleopdrachten zijn) beoordeeld op onafhankelijkheidsrisico's. De setting in de context van een brede auditdienst verandert daaraan niets en raakt inhoudelijk het advies niet dat wordt gegeven. Omdat ditzelfde advies al aan de orde komt bij de derde alinea van punt II verwijzen wij naar onze reactie aldaar.*

VI. Stel jaarlijks voor de rekeningencommissie een verantwoordingsdocument op over de borging van de onafhankelijke functievervulling door ACAM.

Met ingang van 1 januari 2010 zijn voor de onafhankelijkheid van overheidsaccountants door de beroepsorganisatie NIVRA nadere regels vastgesteld door middel van zogenaamde nadere voorschriften. Op grond van deze nadere voorschriften moet dedirecteur ACAM jaarlijks de bedreigingen en waarborgen van de onafhankelijke positie met de rekeningencommissie bespreken. De rekenkamer adviseert hiervoor jaarlijks een verantwoordingsdocument op te stellen.

#### **Reactie ACAM**

*Hierin zal conform de per 1 januari 2010 van kracht geworden regelgeving worden voorzien. Overigens zijn deze nadere voorschriften waaraan ACAM in de ontwerpfase heeft meegewerkt slechts een wat gedetailleerdere uitwerking van wat bij wet - waaraan ACAM zich al houdt - is geregeld.*

Tot zover onze reactie

R a

## Bijlage II - Verklarende woordenlijst

ACAM	ACAM Accountancy en Advies
AFM	Autoriteit Financiële Markten
BBV	Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten
Beleidsbepaler	Degene die het dagelijks beleid bepaalt, binnen ACAM is dat de directeur
Compliance officer	Een binnen ACAM aangewezen functionaris die toezicht houdt op de naleving van de eisen van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en hierover rapporteert aan het managementteam
Externe accountant	Die accountant die verantwoordelijk is voor de uitvoering van de wettelijke controle van de jaarrekening. De externe accountant ondertekent de accountantsverklaring met eigen naam.
KOA	Het samenwerkingsverband van Kwaliteitstoetsing Overheidsauditors
Kwaliteitsbeoordelaar	Een registeraccountant of certificeringsbevoegd Accountant-Administratieconsulent die de kwaliteitsbeoordeling uitvoert en die niet is betrokken bij de uitvoering van de wettelijke controle die hij beoordeelt.
Mede-beleidsbepalers	Degene die het dagelijks beleid mede bepalen, binnen ACAM zijn dit de overige MT-leden.
NIVRA	Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants
NOvAA	Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten
NV COS	Nadere Voorschriften Controle en Overige Standaarden. Deze voorschriften zijn uitgegeven door het NIVRA.
OOB	In de Wta is een aantal specifieke categorieën van organisaties aangewezen als Organisatie van openbaar belang (OOB). Dit zijn organisaties die door hun omvang of functie in het maatschappelijk verkeer de belangen van grotere groepen raken. Er zijn aanvullende regels en er is intensiever toezicht voor accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij OOB's.
Oprichtgerichte kwaliteitsbeoordeling	Een beoordeling van een wettelijke controle door een kwaliteitsbeoordelaar met als doel te beoordelen of de externe accountant in redelijkheid tot het oordeel heeft kunnen komen, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven accountantsverklaring.
Quality officer	Een binnen ACAM aangewezen functionaris die voor de afgifte van de accountantsverklaring de belangrijkste standpunten en eindoordeelen van het controleteam objectief evalueert.
Rechtmatigheidsmatrix	Een volledig overzicht van de relevante wet- en regelgeving van de gemeente voor zowel de interne beheersing als de accountantscontrole.
VDA	Vereniging van Directeuren van Gemeentelijke Accountantsdiensten
Wettelijke controle	Een door de Wta als zodanig aangemerkte controle van een financiële verantwoording van een onderneming of instelling ten behoeve van het maatschappelijk verkeer. De controle van de gemeentelijke jaarrekening is een wettelijke controle.
Wta	Wet toezicht accountantsorganisaties

Postbus 202  
1000 AE Amsterdam  
telefoon 020 552 2897  
fax 020 552 2943  
email [info@rekenkamer.amsterdam.nl](mailto:info@rekenkamer.amsterdam.nl)

