

Ministerie van Financiën
Auditdienst Rijk (ADR)
T.a.v. mevrouw J.M. van Zanen-Nieberg RA
Postbus 20201
2500 EE Den Haag

Driebergen, 30 maart 2015

Betreft: Rapportage inzake fase I van het onderzoek naar het
kwaliteitsbeheersingssysteem ADR – Opzet van het systeem
Ons kenmerk: KA/195/Rap/PMA
Bijlagen: -

Geachte mevrouw Van Zanen-Nieberg,

Onder verwijzing naar de Dienstverleningsovereenkomst-ARVODI 2014 met kenmerk 201500123.040.011 inzake het Onderzoek naar het kwaliteitsbeheersingssysteem ADR, ontvangt u hierbij onze rapportage naar aanleiding van de werkzaamheden in fase I van dit onderzoek.

Deze rapportage kent de volgende inhoud:

1. Beschrijving van de opdracht
2. Uitgevoerde werkzaamheden
3. Conclusie

In de bijlage is een toelichting op de bevindingen van het onderzoek opgenomen, die waar mogelijk is voorzien van onze aanbevelingen.

1. Beschrijving van de opdracht

Het doel van het uit te voeren onderzoek is het verschaffen van inzicht in opzet, bestaan en werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing dat door de ADR is ingericht. Daarbij richt het onderzoek zich op alle opdrachttypen die de ADR uitvoert. Het te verschaffen inzicht is bedoeld voor de leiding van de ADR en zal gebruikt worden om zowel de eigenaar van de ADR (de secretaris-generaal van het ministerie van Financiën) als de opdrachtgevers van de ADR en mogelijk andere partijen te informeren.

Wij merken hierbij graag op dat het bij het informeren van derden van belang is de juiste context van het onderzoek in de informatieverstopping te betrekken.

1.1 Fasering

Het onderzoek is opgedeeld in twee fasen, waarbij fase I is gericht op de opzet van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en fase II op de werking – en daarmee tevens het bestaan – van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Deze rapportage betreft de uitvoering van fase I.

1.2 Normenkader

Als normenkader voor het onderzoek wordt uitgegaan van de regelgeving van Koninklijke NBA (hierna: NBA), NOREA en IIA/NL, zowel daar waar het gaat om de inrichting van het stelsel als daar waar het gaat om planning en uitvoering van opdrachten en het rapporteren naar aanleiding van deze opdrachten. Een groot deel van de regelgeving vertoont sterke overeenkomsten met elkaar omdat veel onderdelen hun oorsprong vinden in door de International Federation of Accountants (IFAC) uitgebrachte voorschriften. In onderdeel TA2 van het HARo is een gedetailleerd overzicht opgenomen van de van toepassing zijnde vereisten uit de beroepsregelgeving waarop hoofdstuk A2 (Kwaliteitsbeleid) van het HARo is gebaseerd. Daarbij wordt ook ingegaan op de specifieke omgevingsfactoren die een rol spelen bij de manier waarop de ADR aan deze regelgeving invulling geeft.

Regelgeving NBA

De regelgeving van de NBA die van toepassing is op de planning, uitvoering en rapportering van individuele opdrachten zijn de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS), de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO). Van de NBA-regelgeving is Richtlijn kwaliteitsbeheersing voor accountantsafdelingen (RKB1) gehanteerd als normenkader voor (de inrichting van) het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Regelgeving NOREA

De regelgeving van NOREA die van toepassing is op de planning, uitvoering en rapportering van individuele opdrachten betreft met name de Richtlijnen 230, 3000, 3402 en 4401, naast het Reglement Gedragscode Register IT-auditors. Per te reviewen opdracht wordt beoordeeld in hoeverre overige NOREA-regelgeving van toepassing is. Het Reglement Kwaliteitsbeheersing NOREA (RKBN) is gehanteerd als onderdeel van het normenkader voor (de inrichting van) het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Regelgeving IIA/NL

De regelgeving van IIA/NL die van toepassing is op de planning, uitvoering en rapportering van individuele opdrachten zijn de Internationale Standaarden voor de Beroepsuitoefening van Internal Auditing. Daarnaast worden de Gedragscode van het Instituut van Internal Auditors alsmede de zogeheten Practice Advisory's, Position Papers en Practice Guides gehanteerd als onderdeel van het normenkader voor (de inrichting van) het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

2. Uitgevoerde werkzaamheden

Fase I van het onderzoek richt zich met name op een analyse van de opzet van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, zoals dat is verwoord in het HARo en eventueel is vastgelegd in andere documenten. Daarbij is als uitgangspunt genomen de vraag in hoeverre het stelsel 'compliant' is met de regelgeving inzake kwaliteitsbeheersing van NBA, NOREA en IIA/NL. Een en ander is mede beoordeeld in de context van de aard (diversiteit en complexiteit) van de auditactiviteiten van de ADR. De werkzaamheden die wij in fase I van het onderzoek hebben uitgevoerd hebben dan ook voornamelijk bestaan uit het doornemen van het HARo en het daarin verwoorde stelsel en het vergelijken daarvan met de van toepassing zijnde wet- en regelgeving, in het bijzonder RKB1 en de kwaliteitsregelgeving van de andere beroepsorganisaties. Aanvullend daarop hebben wij de door u verstrekte mondelinge en schriftelijke informatie over de opzet van het stelsel van kwaliteitsbeheersing in aanmerking genomen. In de bijlage is een meer gedetailleerde toelichting opgenomen op de structuur van de aanpak die wij hebben gehanteerd bij het onderzoek, de context waarin de analyse van de opzet van het stelsel van kwaliteitsbeheersing heeft plaatsgevonden en de bevindingen die wij hebben op het niveau van de onderscheiden elementen van het stelsel.

3. Conclusie

Onze werkzaamheden in deze fase van het onderzoek resulteren in een conclusie over de vraag of de opzet van het stelsel van ADR in overeenstemming is met de voor de ADR geldende wet- en regelgeving.

De opdrachtenportefeuille van de ADR heeft een publiek karakter, waarbij de auditactiviteiten divers en niet zelden complex van aard zijn. In deze context heeft de ADR er in de opzet van het stelsel voor gekozen om het HARo integraal van toepassing te verklaren op alle opdrachten van de ADR en op alle professionals die werkzaam zijn bij de ADR, ongeacht de beroepsorganisatie waarvan zij lid zijn. Daarmee geldt impliciet de zwaarste norm voor het stelsel van kwaliteitsbeheersing voor de ADR als geheel. De wet- en regelgeving is erop gericht dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing de elementen bevat die noodzakelijk zijn om te waarborgen dat de ADR en haar professionals voldoen aan de geldende vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen en dat de door de ADR (of de voor de opdrachten van de ADR verantwoordelijke professionals) afgegeven rapporten onder de gegeven omstandigheden juist zijn. Deze elementen, die zijn ontleend aan RKB1, betreffen:

- a. de verantwoordelijkheid van de leiding voor kwaliteit binnen de ADR
- b. ethische normen
- c. het aanvaarden en voortzetten van de relatie met opdrachtgevers en van specifieke opdrachten
- d. het personeelsbeleid
- e. de uitvoering van de opdrachten
- f. de bewaking.

Op basis van onze werkzaamheden komen wij tot de conclusie dat:

- de opzet van het stelsel de ambitie van de ADR reflecteert om hoge eisen te stellen aan de kwaliteitsbeheersing bij alle opdrachten die de ADR uitvoert
- het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de ADR in opzet voldoet aan de eisen die samenhangen met de eerste vijf elementen van RKB1
- het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de ADR voor wat betreft het element 'de bewaking' op onderdelen verbetering behoeft.

Voor wat betreft het element 'de bewaking' zijn enkele vereisten niet of niet toereikend geformuleerd in het HARo. Dit betreft ten aanzien van de interne kwaliteitstoetsingen (IKT's) met name:

- het analyseren en opvolgen van geconstateerde tekortkomingen en de monitoring daarvan
- de tijdigheid en inhoud van de jaarlijkse rapportage van uitkomsten van de bewaking
- de gedragslijnen rond klachten en beschuldigingen.

Verder zijn in het HARo de bepalingen inzake de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen (OKB's) begrepen onder 'de bewaking'. Voor wat betreft de OKB's zijn de volgende aspecten niet of niet toereikend in het HARo geformuleerd:


- de criteria voor het aanwijzen van opdrachten – anders dan opdrachten uit hoofde van de wettelijke taak en de regeling grote projecten – waarop een uitgebreide OKB moet worden uitgevoerd, en dan met name het criterium 'op basis van risico-inschatting'
- het opvolgen door het opdrachtteam van bevindingen uit OKB's
- het melden en registreren van de uitkomsten van OKB's
- het benoemen en evalueren van OKB'ers.

Ten aanzien van het element 'de bewaking' zijn dan ook aanvullingen in het HARo gewenst.

Ten slotte

Wij vertrouwen erop u hiermee van dienst te zijn geweest en zijn tot het geven van een nadere toelichting op onze rapportage graag bereid.

Met vriendelijke groet,



P. Mansvelder RA



A.J. Lok RA

BIJLAGE

Toelichting op de bevindingen van het onderzoek

In deze bijlage besteden wij achtereenvolgens aandacht aan de structuur van de aanpak die wij hebben gehanteerd bij het onderzoek, de context waarin de analyse van de opzet van het stelsel van kwaliteitsbeheersing heeft plaatsgevonden en de bevindingen die wij hebben op het niveau van de onderscheiden elementen van het stelsel.

1. Structuur van de aanpak

Wij hebben onze analyse van de opzet van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de ADR, zoals vastgelegd in het Handboek Auditing Rijksoverheid (hierna: HARo), met name gebaseerd op de elementen van kwaliteitsbeheersing, zoals genoemd in de Richtlijn kwaliteitsbeheersing voor accountantsafdelingen (RKB1). RKB1 is gepubliceerd door de NBA en heeft ten doel grondbeginselen en essentiële procedures vast te stellen en aanwijzingen te geven met betrekking tot de verantwoordelijkheden van accountantsafdelingen voor hun kwaliteitsbeheersingssysteem ten aanzien van assurance- en daaraan verwante opdrachten. RKB1 is ingegaan in 2005. Momenteel is RKB1 formeel alleen nog van toepassing op de accountantsafdelingen. Voor wat betreft de in RKB1 genoemde elementen van kwaliteitsbeheersing geldt dat deze in essentie vergelijkbaar zijn met de in meer recente Nederlandse wet- en regelgeving opgenomen eisen die gelden voor de kwaliteitsbeheersing van accountantsorganisaties. RKB1 moet worden gelezen in samenhang met de overige voor kwaliteitsbeheersing relevante wet- en regelgeving voor accountants, waaronder de VGBA (gedragscode) en de ViO (onafhankelijkheidsregelgeving). De regelgeving voor kwaliteitsbeheersing van NOREA (RKBN) is vergelijkbaar met RKB1 en op sommige punten specifiek gemaakt. De regelgeving voor kwaliteitsbeheersing van IIA/NL is hoofdzakelijk opgenomen in 'Attribute Standards' of Kenmerkstandaarden, die inhoudelijk veel overeenkomsten vertonen met de betreffende regelgeving van NBA en NOREA. De gedragscodes en onafhankelijkheidsregelgeving van NBA, NOREA en IIA/NL benadrukken vergelijkbare beroepsethische aspecten.

In dit licht is RKB1 dan ook een bruikbare maatstaf voor een actueel en hoogwaardig stelsel van kwaliteitsbeheersing, passend bij de diversiteit en complexiteit van de auditopdrachten die de ADR uitvoert. De elementen van kwaliteitsbeheersing zijn als volgt te benoemen:

- a. de verantwoordelijkheid van de leiding voor kwaliteit binnen de ADR
- b. ethische normen
- c. het aanvaarden en voortzetten van de relatie met opdrachtgevers en van specifieke opdrachten
- d. het personeelsbeleid
- e. de uitvoering van de opdrachten
- f. de bewaking.

Hierna gaan wij nader in op de context waarin wij de analyse van de beschrijving van het kwaliteitsbeleid in het HARo hebben uitgevoerd. In paragraaf 3 beschrijven wij onze bevindingen naar aanleiding van de analyse van het HARo op basis van de hiervoor genoemde elementen van kwaliteitsbeheersing.

2. Context waarin de analyse plaatsvindt

De ADR is op 1 mei 2012 opgericht. Zij is een fusieorganisatie van de op dat moment bestaande auditdiensten van een aantal ministeries. De auditdienst van het Ministerie van Veiligheid en Justitie is op 1 mei 2013 aangesloten bij de ADR. Op 1 april 2014 volgde ook de auditdienst van het Ministerie van Defensie. Vanaf 1 juni 2012 worden alle opdrachten uitgevoerd onder de verantwoordelijkheid van de algemeen directeur van de ADR. Er is sprake van een relatief jonge organisatie, die op het gebied van harmonisatie nog in ontwikkeling is.

Binnen de ADR zijn auditors van diverse beroepsgroepen werkzaam, zoals accountants, IT-auditors en operational auditors. De auditors van de ADR voeren diverse opdrachten uit, zoals:

- a. de wettelijke taak
- b. andere controleopdrachten
- c. (overige) assurance-opdrachten
- d. (overige) onderzoeksopdrachten.

Deze opdrachten betreffen financial audits ('controleopdrachten'), operational audits en IT-audits waarbij assurance wordt verstrekt, maar ook aan assurance verwante opdrachten (zoals het uitvoeren van overeengekomen specifieke werkzaamheden) en overige onderzoeksopdrachten. Daarbij kan sprake zijn van een samenloop van diverse typen opdrachten. Onder leiding van de algemeen directeur van de ADR is een stelsel van kwaliteitsbeheersing opgezet, dat tot doel heeft om de kwaliteit en efficiency van de aanpak van de ADR te bevorderen. Dit stelsel is vastgelegd in het HARo. Het HARo moet bijdragen aan uniformiteit van de binnen de ADR te volgen procedures en aan de eenheid van opvattingen daarover. Hierdoor kunnen gebruikers, waaronder de Algemene Rekenkamer, effectief steunen op (de uitkomsten van) de werkzaamheden van de ADR. Het HARo is van toepassing verklaard op alle professionals die werkzaam zijn bij de ADR, ongeacht de beroepsorganisatie waarvan zij lid zijn. Om de toegankelijkheid en bruikbaarheid van het HARo te bevorderen is het handboek digitaal beschikbaar via een applicatie die een inzichtelijke structuur en versiebeheer ondersteunt.

Hoewel de wet- regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing van de verschillende beroepsorganisaties grote overeenkomsten vertonen, is ook sprake van verschillen. Zo richt de kwaliteitsregelgeving van accountantsafdelingen en -organisaties zich bijvoorbeeld meer nadrukkelijk op aspecten als onafhankelijkheid en kwaliteitstoetsing.

Gesteld kan worden dat de regelgeving voor accountants ('financial auditors') het meest gedetailleerd is uitgewerkt. Ten aanzien van het toezicht op en de toetsing van de naleving van deze regelgeving is in de 'openbare' accountantspraktijk gedurende het laatste decennium veel ervaring opgedaan. Daarbij zijn ook de knelpunten bij het naleven van deze regelgeving naar voren gekomen, wat in veel gevallen heeft geleid tot aanpassing en niet zelden tot aanscherping van de regels. Deze regels zijn, zoals hiervoor in paragraaf 4.1 opgemerkt, in essentie afgeleid van RKB1 maar inmiddels in andere wet- en regelgeving vevat. Voor een deel is die andere wet- en regelgeving ook van toepassing op de (accountants van de) ADR, voor een deel is dat niet het geval.

Zo gelden de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS) en de daarin verwoorde kwaliteitsbepalingen wel voor de accountants van de ADR, maar de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) niet voor de ADR.

Omdat het HARo van toepassing is op alle professionals en opdrachten van de ADR en geen onderscheid wordt gemaakt naar de titel van de professional, zijn wij uitgegaan van de 'strengste' en meest concrete, geldende norm als basis voor onze analyse van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Dit betreft RKB1 (en op specifieke onderdelen RKBN). Daarmee kan de vraag worden beantwoord of en in hoeverre het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de ADR 'compliant' is met de regelgeving inzake kwaliteitsbeheersing van NBA/IFAC, NOREA en IIA.

Daarnaast hebben wij de ervaringen in Nederland met het 'strengste' toezicht op de naleving van dergelijke regelgeving in aanmerking genomen. Dit betreft het aan de Wta gerelateerde toezicht, waarbij wij uiteraard niet het inhoudelijke toezicht als uitgangspunt hebben gehanteerd maar wel de wijze waarop de toezichthouder vaststelt of regelgeving wordt nageleefd. Dit biedt naar onze mening houvast voor het beantwoorden van de vraag of het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de ADR voldoende basis biedt voor het management en de professionals van de ADR om de naleving van regelgeving inzake kwaliteitsbeheersing van NBA/IFAC, NOREA en IIA te waarborgen.

3. Bevindingen op het niveau van de onderscheiden elementen van het stelsel

3.1 Algemene bevindingen

In deze paragraaf gaan wij in de eerste plaats in op enkele algemene bevindingen ten aanzien van (onderdelen van het stelsel van) kwaliteitsbeheersing, te weten:

- Het cluster Kennis, Innovatie en Kwaliteit (KIK)
- Beheer en onderhoud van het HARo
- Informatie over aard, omvang en verdeling van de opdrachten
- Normstelling in het HARo.

3.1.1 Het cluster Kennis, Innovatie en Kwaliteit

Het cluster Kennis, Innovatie en Kwaliteit (hierna: KIK) is goed gepositioneerd in de organisatie en valt hiërarchisch direct onder de algemeen directeur van de ADR. KIK heeft een veelomvattende taak en is onder andere verantwoordelijk voor het afhandelen van consultaties en projectleider bij het uitvoeren van interne kwaliteitstoetsingen. Daarnaast is KIK onder meer betrokken bij het tot stand komen van het beleid van de ADR. De vraag die dit oproept is in hoeverre deze taken verenigbaar zijn met elkaar. Met name het toezicht op de kwaliteit in de vorm van interne kwaliteitstoetsingen maakt dat dit in voorkomende gevallen ook met zich meebrengt dat een oordeel moet worden gegeven over bijvoorbeeld de eigen consultaties. Het verdient aanbeveling de rol van KIK ten aanzien hiervan opnieuw te bezien en daarbij nadrukkelijk te overwegen of de mogelijkheid bestaat om een verbijzonderde compliancefunctie in te richten.

Daarmee wordt een onderscheid bereikt tussen praktijkondersteuning (door KIK) en toezicht op de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing (onder verantwoordelijkheid van een compliance officer). Toezicht op de werking van het stelsel houdt onder andere in:

- het toetsen van de naleving van de in het stelsel opgenomen procedures en richtlijnen
- het vaststellen van de effectiviteit van het kwaliteitsbeleid

en dient bij te dragen aan het lerend vermogen van de organisatie door de uitkomsten van het toezicht op gestructureerde wijze te delen.

Eveneens kan worden overwogen om de verantwoordelijkheid voor opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen en interne kwaliteitstoetsingen organisatorisch onder te brengen bij de compliancefunctie (zie ook hierna onder de bevindingen inzake de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling). De compliancefunctie kan daarnaast bijvoorbeeld worden belast met de behandeling van beroepsethische vraagstukken indien sprake is van bedreigingen van fundamentele beginselen die meer ingrijpende maatregelen vergen. De compliance officer zou bij voorkeur gepositioneerd moeten worden naast KIK en daarmee direct onder de algemeen directeur.

3.1.2 Beheer en onderhoud van het HARo

Een belangrijk onderdeel van het stelsel van kwaliteitsbeheersing is het voortdurend up-to-date houden van het stelsel en daarmee het HARo. Op dit onderdeel zijn de procedures in het handboek echter niet ingevuld. De verantwoordelijkheid voor het beheer en onderhoud van het HARo zou bijvoorbeeld kunnen worden opgenomen in de taakopdrachten van de onderscheiden vaktechnische commissies voor financial audit, IT-audit en operational audit in onderdeel M10.7 van het handboek. Om onduidelijkheid op dit gebied te voorkomen en om te waarborgen dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing altijd op de juiste wijze is verwoord in het HARo adviseren wij u dit onderdeel zo spoedig mogelijk nader uit te werken.

3.1.3 Informatie over aard, omvang en verdeling van opdrachten

Voor een adequaat functionerend stelsel van kwaliteitsbeheersing is een actueel en gestructureerd inzicht in aantal, aard, omvang en verdeling van de opdrachten die de ADR uitvoert onontbeerlijk. De ADR maakte tot recent vooral gebruik van de binnen de clusters bestaande informatievoorziening over de opdrachten, die echter slechts met de nodige moeite en op ad hoc basis het gewenste inzicht (op een geaggregeerd niveau) kon bieden. In de loop van 2014 heeft de ADR een centraal systeem voor opdrachtondersteuning (TeamMate) geïmplementeerd. Dit systeem zal volgens mededeling van de ADR zodanig worden ingericht dat de betreffende informatie daaruit beschikbaar kan komen. Het verdient aanbeveling om daarbij alle opdrachten in een zo vroeg mogelijk stadium te registreren (uiterlijk bij het aanvaarden van de opdracht) en op basis van eenduidige definities het onderscheid tussen de opdrachten inzichtelijk te maken. Van belang voor de monitoring van opdrachten is onder andere de informatie over (indien mogelijk):

- de opdrachtgever
- de aard en kenmerken van de opdracht (naar type onderzoek)
- het beoogde eindproduct (rapport, verklaring, brief et cetera)
- het risicoprofiel van de opdracht (op basis van specifieke criteria)
- de teamsamenstelling
- de geplande doorlooptijd.

3.1.4 Normstelling in het HARo

Op verschillende plaatsen in het HARo worden normen genoemd die binnen de ADR gelden voor het nemen van beslissingen over het laten uitvoeren van bijvoorbeeld een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling of het consulteren van KIK maar ook over het aanvaarden van opdrachten. Daarbij wordt onder andere gesproken over 'zwaarwegende of dienstbrede inhoudelijke discussies', 'materiële interpretatiekwesaties', 'vakinhoudelijke kwesaties die door de directie als zeer risicovol zijn aangemerkt', maar ook 'bij complexe en risicovolle opdrachten'. Dit betreffen omstandigheden waarvan de exacte invulling door ieder individu binnen de ADR anders kan plaatsvinden. Hiermee ontstaat een situatie dat individuele auditors hun interpretatie geven aan de betreffende procedures, die niet altijd in lijn hoeft te zijn met de beoogde invulling door het MT van de ADR. Bij verschillende onderdelen in deze rapportage komen wij terug op dit aspect. Wij adviseren u de normstellingen voor te volgen procedures zo concreet mogelijk op te nemen in het HARo, zodat de eventuele interpretatieruimte op cruciale onderdelen van het stelsel van kwaliteitsbeheersing tot een minimum wordt beperkt.

4. Bevindingen inzake de elementen van kwaliteitsbeheersing

De bevindingen die wij hierna hebben opgenomen zijn gegroepeerd naar de in RKB1 genoemde elementen van kwaliteitsbeheersing. Deze zijn ook als zodanig onderscheiden in het HARo.

4.1 De verantwoordelijkheid van de leiding voor kwaliteit binnen de ADR

De verantwoordelijkheid voor kwaliteit binnen de ADR is nadrukkelijk belegd bij de algemeen directeur van de ADR. Daarmee is voldaan aan de eis die in RKB1 is geformuleerd dat de leiding (het bestuur) de eindverantwoordelijkheid aanvaardt voor het kwaliteitsbeheersingssysteem.

Uit de opzet van het stelsel wordt niet direct duidelijk in hoeverre expliciet wordt vastgesteld of de betreffende bestuurder, dan wel in bredere zin het MT, toereikende ervaring en bekwaamheid heeft ten aanzien van kwaliteitsbeheersing. Uit de informatie die wij hebben ontvangen is wel af te leiden dat bij de bestuurder en het MT hetzij bestuurlijk, hetzij vakinhoudelijk adequate ervaring aanwezig is.

Wij adviseren u om als onderdeel van de opzet van het stelsel van kwaliteitsbeheersing voorwaarden te expliciteren waaraan (toekomstige) bestuurders c.q. MT-leden moeten voldoen, daar waar het gaat om kwaliteitsbeheersing.

4.2 Ethische normen

De ethische normen die zijn verwoord in de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants, het Reglement Gedragscode Register IT-auditors en de Gedragscode van het Instituut van Internal Auditors zijn zonder uitzondering opgenomen in het HARo.

Wat echter opvalt is dat, naast de ethische normen, op verschillende plaatsen in het HARo wordt ingegaan op de aspecten 'klantgerichtheid' en 'klanttevredenheid'. De ADR geeft aan dat dit nadrukkelijk betrekking heeft op de vraaggestuurde dienstverlening en niet op accountancyopdrachten. In het HARo komt dit echter niet (voldoende) tot uitdrukking. De op diverse typen vraaggestuurde opdrachten van de ADR van toepassing zijnde beroepsreglementering brengt met zich mee dat de 'tevredenheid' van opdrachtgever over de professionele uitvoering van de opdracht moet worden geëvalueerd. Daarmee wordt niet beoogd om te evalueren of de uitkomst van de opdracht de opdrachtgever welgevallig is, omdat dit op gespannen voet zou staan met de door de accountant of auditor te betrachten objectiviteit. De formulering in het HARo kan de indruk wekken dat 'klantgerichtheid' en 'klanttevredenheid' worden benadrukt ten opzichte van de fundamentele beginselen zoals deze zijn geformuleerd in de gedragscodes van de accountants en auditors. Daarenboven geldt dat voor de accountantsopdrachten het 'handelen in het algemeen belang' leidend dient te zijn in het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Wij adviseren de ADR om de wijze waarop bij haar dienstverlening invulling wordt gegeven aan de fundamentele beginselen scherper in het HARo tot uitdrukking te brengen.

Naast de beginselen uit de gedragscodes zijn ook de bepalingen uit de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (hierna: ViO) in het HARo opgenomen. De ViO is een complexe verordening, die momenteel door de NBA wordt voorzien van een uitgebreide toelichting en praktijkvoorbeelden om accountants 'guidance' te bieden bij toepassing van deze regelgeving. Opvallend is dat het HARo onafhankelijkheid zoals verwoord in de ViO op alle opdrachten die door de ADR worden uitgevoerd van toepassing verklaart. Dit reikt daarmee verder dan hetgeen de ViO vereist. Hoewel passend bij het hoge ambitieniveau van de ADR, brengt deze bepaling met zich mee dat het bij de ViO behorende raamwerk van bedreigingen en maatregelen voldoende duidelijk en toepasbaar moet zijn voor niet-accountants. Gewaarborgd moet worden dat vraagstukken gerelateerd aan het toepassen van de ViO in situaties die om een interpretatie van bedreigingen en maatregelen vragen, zonder uitzondering worden voorgelegd aan de onafhankelijkheidsfunctionaris. Naleving van de ViO zal uitdrukkelijk moeten worden betrokken bij het toezicht op de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Het verdient aanbeveling om zowel accountants als niet-accountants specifiek te trainen op toepassing van de ViO in de context van ADR-opdrachten.

In de tweede fase van ons onderzoek, gericht op bestaan en werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, zullen wij overigens specifiek aandacht schenken aan de vraag hoe de toepassing van ethische normen in de praktijk zijn weerslag vindt in de dossiers van de ADR.

4.3 Het aanvaarden en voortzetten van de relatie met de opdrachtgevers en van specifieke opdrachten

Gegeven de positie en het karakter van de ADR is doorgaans uitsluitend sprake van aanvaarding van opdrachten en niet van aanvaarding van opdrachtgevers. De opdrachtgevers zijn immers in de wet bepaald. Dit zelfde geldt voor de opdrachten die worden uitgevoerd in het kader van de wettelijke taak, de aan de Tweede Kamer uit te brengen rapportages over grote projecten en de controles op de Europese middelen. De omschrijving van deze opdrachten is vastgelegd in wetgeving, zoals bijvoorbeeld artikel 66 van de Comptabiliteitswet. Voor deze en alle andere opdrachten geldt dat bij het aanvaarden daarvan de fundamentele beginselen moeten worden nageleefd, waaronder met name het fundamentele beginsel 'zorgvuldigheid'.

Het proces van opdrachtverlening verloopt via departementale klantafspraken die in het audit committee van de ministeries worden vastgesteld. In het HARo zijn op dit moment maar beperkte voorschriften opgenomen voor het aanvaarden van opdrachten. Voor een belangrijk deel lijkt de verantwoordelijkheid voor opdrachtaanvaarding op het niveau van de projectleider te liggen. Wel vindt daarbij, naar wij hebben begrepen, overleg plaats met de clustermanagers en directeurs. Dit is echter niet in het HARo geformaliseerd. Ter versterking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing verdient het aanbeveling om het proces van opdrachtaanvaarding en de voorwaarden die hieraan worden gesteld, beter te faciliteren. Daarbij kan gedacht worden aan een vaste procedure die moet worden gevolgd, met daarin opgenomen de vereisten ten aanzien van wie (voor wat betreft het functieniveau) tenminste moet worden betrokken bij de opdrachtaanvaarding en ten aanzien van welk type opdracht (qua risicoprofiel) door wie deze mag worden geaccepteerd. In dit verband wijzen wij op hetgeen wij eerder hebben genoemd omtrent het ontbreken van heldere normstellingen in het HARo. Met een dergelijke aanscherping wordt de verantwoordelijkheid voor het aanvaarden van opdrachten beter ingebed in de organisatie en wordt voorkomen dat op een te laag niveau opdrachten worden aanvaard die relatief grote risico's met zich mee kunnen brengen voor de ADR.

Ook aan het aspect opdrachtaanvaarding zullen wij in de tweede fase van ons onderzoek specifiek aandacht schenken en nagaan hoe de toepassing van de (beroeps)voorschriften in de praktijk zijn weerslag vindt in de dossiers van de ADR.

4.4 Het personeelsbeleid

Het personeelsbeleid, zoals weergegeven in het HARo, voldoet in opzet aan de vereisten inzake het element 'het personeelsbeleid' volgens RKB1. Wij hebben echter enkele bevindingen ten aanzien van de invulling van de rol van projectleider en een bevinding inzake het beloningsbeleid.

4.4.1 Inconsistentie tussen diverse ADR-documenten

Wij hebben inzake het niveau waarop de rol van projectleider kan worden ingevuld een inconsistentie geconstateerd. Uit het HARo blijkt dat de rol van projectleider op verschillende functieniveaus kan worden ingevuld (directeur, clustermanager, auditmanager, senior auditor, auditor, auditmedewerker).

Het “Organisatie & Formatierapport Auditdienst Rijk” d.d. 19 maart 2012 is in lijn met bovengenoemde tekst in het HARo. Het HRM-beleid van de ADR wijkt hier echter van af. Een daarin opgenomen schema ‘functies en rollen’ wijst de rol van projectleider enkel toe aan de functies auditmanager en auditor. Wij adviseren u de omschrijving (en invulling) van de begrippen op elkaar af te stemmen.

4.4.2 Verantwoordelijkheden laag in de organisatie

De functies auditmanager en auditor zijn volgens het HRM-beleid hiërarchisch onder het middenmanagement gedefinieerd. De ADR heeft bewust gekozen om verantwoordelijkheden laag in de organisatie te beleggen. Echter, vergeleken met de verwachtingen die RKB1 stelt aan een opdrachtverantwoordelijke professional, lijkt het niveau van met name de functie ‘auditor’ niet per definitie passend voor de bijbehorende verantwoordelijkheden. Uiteraard spelen kennis en ervaring op individueel niveau een rol en zijn afwegingen op dit punt mede afhankelijk van de aard en complexiteit van de opdracht. Hoewel de ADR organisatorisch niet vergelijkbaar is met een (grotere) accountantsorganisatie en de verdeling van taken en bevoegdheden ook moet aansluiten op de gekozen besturingsfilosofie, ligt het hiërarchisch niveau van de opdrachtverantwoordelijke professional bij de ADR beduidend lager dan wat bij accountantsorganisaties gebruikelijk is. De keuzes die de ADR hierin maakt hebben onder andere tot gevolg dat minder ervaren professionals de organisatie mogen binden of vertegenwoordigen en mogelijk meer aandacht noodzakelijk is voor kwaliteitsbewaking. Wij geven u in overweging de taken en bevoegdheden die horen bij een bepaald functieniveau nog eens nader te bezien. We verwijzen u daarvoor ook naar hetgeen is verwoord onder 4.3 ‘Het aanvaarden en voortzetten van de relatie met de opdrachtgevers en van specifieke opdrachten’.

4.4.3 Aanwijzen van projectleider en communicatie van identiteit en rol van projectleider

In afwijking van RKB1 is in het HARo niet expliciet benoemd wie binnen de ADR de projectleider op een opdracht aanwijst. Ook vereist RKB1 dat het stelsel vermeldt of en hoe aan ‘de leidinggevende functionarissen op sleutelposities van de (huishouding van de) opdrachtgever en de organen belast met governance’ wordt gecommuniceerd wie de projectleider is en wat zijn/haar rol binnen de opdracht is. Dit is evenmin in het HARo opgenomen.

4.4.4 Beloningsbeleid

Volgens het HRM-beleid gelden als uitgangspunten voor de beoordeling: ‘transparantie en professionaliteit’, ‘zichtbare houding en gedrag’, ‘uitgevoerde werkzaamheden’ en ‘geen verrassingen (adequate coaching)’. Er wordt niet expliciet aandacht besteed aan de ontwikkeling en instandhouding van deskundigheid, zoals RKB1 aangeeft. Hoewel geen sprake is van een vereiste volgens RKB1, verdient het aanbeveling om dit aspect nader te benoemen als uitgangspunt voor beoordeling en beloning. Daarnaast geven wij u in overweging om ook ‘toepassing van ethische grondslagen’ expliciet op te nemen als onderdeel van het uitgangspunt ‘houding en gedrag’.

4.5 De uitvoering van opdrachten

Voor alle typen opdrachten binnen de ADR zijn gedragslijnen en procedures opgenomen omtrent de wijze waarop deze opdrachten moeten worden uitgevoerd en waarmee gedurende de uitvoering rekening moet worden gehouden. Daarmee is het in beginsel mogelijk om opdrachten uit te voeren in overeenstemming met vaktechnische richtlijnen en door wet- en regelgeving gestelde eisen.

Wel hebben wij vooral in de procedures rondom de uitvoering van opdrachten bevindingen dan wel aanbevelingen voor verbeteringen. Wij staan in dit verband graag stil bij een drietal aspecten, te weten:

- Consultaties
- Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen
- Fraude.

4.5.1 Consultaties

Normstelling

Een belangrijk onderdeel van de kwaliteitsbeheersing rond de uitvoering van opdrachten is de wijze waarop consultatie is geregeld. In het HARo is een aantal aanwijzingen opgenomen in onderdeel A2.5.10 die de nodige ruimte laten voor interpretatie. Ter referentie: binnen openbare accountantsorganisaties wordt voor verplichte consultaties vaak gekozen voor specifieke omstandigheden, zoals dreigende discontinuïteit, het afgeven van een ander dan goedkeurend oordeel, het toepassen van complexe waarderingsgrondslagen, het verwerken van overnames of ontvlechtingen in een verantwoording, et cetera. Ook binnen de ADR verdient het aanbeveling dergelijke concrete aspecten op te nemen als voorwaarden voor consultatie, zoals ook al eerder aangegeven onder 3.1.4 'Normstelling in het HARo'.

Verschil van inzicht

Een ander aspect dat ten aanzien van consultatie is benoemd in het HARo ziet op een verschil van inzicht tussen betrokkenen bij een opdracht. De in het daarbij te doorlopen proces opgenomen stappen bevatten onder andere een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB). Het ligt echter niet voor de hand hiervoor het instrument OKB te hanteren, tenzij de OKB in die situatie specifiek is gericht op het beoordelen van gevolgde procedure. De OKB'er dient onafhankelijk van de opdracht en het opdrachtteam te functioneren en niet inhoudelijk bij het verschil van inzicht te worden betrokken. Dergelijke verschillen van inzicht dienen bij voorkeur via een vaste escalatieprocedure door, of in opdracht van, KIK te worden opgelost. Als de opdracht al in een eerder stadium – of specifiek als gevolg van het opgetreden verschil van inzicht – is aangewezen om te worden onderworpen aan een OKB, kan uiteindelijk worden vastgesteld of

- die procedure ook is gevolgd en
- dat de door KIK aangedragen oplossing ook daadwerkelijk is opgevolgd door het bij de opdracht betrokken team.

Advisering door KIK naar aanleiding van consultatie

Volgens het HARo wordt de beslissing over een geschilpunt uiteindelijk genomen door de verantwoordelijke projectleider (tekenend auditor). In het dossier zal het advies van het cluster Kennis, Innovatie en Kwaliteit en de uitkomst van de consultatie moeten worden vastgelegd. Met redenen omkleed kan de verantwoordelijk projectleider afwijken van het advies van KIK. Ook dit zal in het dossier moeten worden vastgelegd. Hoewel deze procedure volgens toelichting door de ADR is bedoeld voor uitzonderlijke omstandigheden en zo nodig overleg met het MT vergt, biedt het stelsel de mogelijkheid om de uitkomst van de consultatie niet toe te passen bij de uitvoering van de werkzaamheden. De consultatie vindt plaats als onderdeel van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, omdat de verantwoordelijk projectleider zelfstandig niet tot een oordeel kan komen. Het lijkt dan ook tegenstrijdig dat de uitkomst van de consultatie kan worden genegeerd, ongeacht de afwegingen die de projectleider daarbij heeft. Het management van de ADR kan op deze manier de vaktechnische verantwoordelijkheid voor de werking van het stelsel niet dragen. Een mogelijke oplossing zou kunnen bestaan uit een procedure die in voorkomende gevallen, onder verantwoordelijkheid van het management van de ADR, voorziet in een bindende uitspraak van een onafhankelijke deskundige.

RKB1 vereist opvolging van de consultatie. Bij voorkeur dient de opvolging (ten minste steekproefsgewijs) te worden vastgesteld. Dit laatste kan plaatsvinden tijdens een OKB of tijdens de uitvoering van een kwaliteitsreview (IKT) na afronding van de opdracht.

4.5.2 Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

Beperkte versus uitgebreide OKB

Een belangrijk fundament binnen het stelsel van kwaliteitsbeheersing samenhangend met het uitvoeren van opdrachten is de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (OKB). Binnen de ADR wordt deze in twee vormen uitgevoerd: een beperkte OKB en een uitgebreide OKB. Een 'beperkte OKB' voldoet niet aan de eisen om als OKB te kwalificeren in het kader van de regelgeving voor kwaliteitsbeheersing van accountancyopdrachten. Het verdient dan ook aanbeveling om deze 'beperkte OKB' niet als OKB aan te duiden. Hiermee wordt ook nadrukkelijker het belang van een 'echte' OKB zichtbaar gemaakt, voor zowel de accountancyopdrachten van de ADR als de andere soorten opdrachten die worden uitgevoerd.

Normstelling in het HARo

Volgens het HARo wordt op basis van risico-inschatting bepaald of voor opdrachten buiten de wettelijke taak en de regeling grote projecten een uitgebreide kwaliteitsbeoordeling nodig is. Voor wat betreft de normering van de criteria voor het uitvoeren van OKB's verwijzen wij naar onze opmerkingen dienaangaande onder onze algemene bevindingen bij 3.1.4 'Normstelling in het HARo'. Voorbeelden van concrete criteria zijn: er is sprake van een negatief eigen vermogen, een initiële controle- of onderzoeksopdracht of wijziging van een verantwoordelijk projectleider. Hier kan in het geval van OKB's nog aan worden toegevoegd dat het stelsel bij voorkeur dient te voorzien in het periodiek overwegen van de noodzaak om de concreet benoemde criteria te herzien (bijvoorbeeld jaarlijks, maar ook als actuele ontwikkelingen daarom vragen).

Verantwoordelijkheden

De uitvoering van OKB's lijkt een zaak te zijn tussen de verantwoordelijk accountant of auditor en de professional die de OKB uitvoert (OKB'er). Volgens het HARo is het niet noodzakelijk dat de uitkomst van de OKB, of tenminste de afronding hiervan, wordt gemeld bij een daartoe aangewezen functionaris (in accountantsorganisaties is dit doorgaans de compliance officer). Ook vindt er geen centrale registratie plaats van de bevindingen die voortkomen uit de OKB, waardoor het de ADR ontbreekt aan belangrijke input die gebruikt kan worden voor de verbetering van de kwaliteit van de uit te voeren opdrachten en daarmee van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Het verdient dan ook aanbeveling de procedures rondom de OKB op dit gebied aan te scherpen, zo mogelijk in combinatie met het inrichten van de compliance-functie. Graag verwijzen wij u naar onze eerdere bevindingen inzake de rol van KIK in relatie tot compliance.

Met de hiervoor genoemde verantwoordelijkheden hangt ook het opvolgen van aanbevelingen van de OKB'er samen. Het is opvallend dat het opdrachtteam volgens het HARo bepaalt of, en zo ja in hoeverre, adviezen van de OKB'er worden overgenomen. De bevindingen van een OKB'er hebben volgens de regelgeving inzake kwaliteitsbeheersing niet de status van advies, maar betreffen aspecten die volgens de OKB'er aanpassing of verduidelijking behoeven alvorens het rapport of de verklaring door de verantwoordelijk professional mag worden afgegeven. Wij bevelen dan ook aan de opvolging van 'adviezen' en bevindingen van de OKB'er steller te formuleren in het HARo.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaars

De volgens het HARo voor de OKB'er geldende kwalificaties behoeven verduidelijking. Wij verwijzen in dit verband graag naar onze algemene bevindingen inzake 'Normstelling in het HARo'. Het huidige functieprofiel van de OKB'er is vrij globaal. Het verdient aanbeveling niet alleen het profiel van OKB'er duidelijker te formuleren, maar ook om OKB'ers door de directie of het MT aan te laten stellen en hun functioneren als OKB'er periodiek te laten evalueren door leidinggevenden op het juiste niveau. Overwogen kan worden om naast interne OKB'ers ook OKB'ers van buiten de ADR in te zetten, om een zo groot mogelijke objectiviteit en onafhankelijkheid ten opzichte van de beoordeelde opdrachten te bewerkstelligen.

4.5.3 Fraude

Het identificeren van risicogebieden waar fraude zich voor zou kunnen doen, maar ook het handelen op het moment dat een team aanwijzingen voor fraude signaleert, zijn belangrijke elementen in de uitvoering van de werkzaamheden door de ADR. Ten aanzien van het onderdeel Fraude hebben wij enkele bevindingen. We lichten onze eerste bevinding nader toe aan de hand van een passage uit het HARo. Inzake het constateren van (een aanwijzing voor) bestuurlijke fraude geeft het HARo het volgende weer:

"De ADR meldt bestuurlijke fraude aan de secretaris-generaal van het betrokken departement. De secretaris-generaal beziet vervolgens wat hem te doen staat c.q. wie in het concrete en specifieke geval het meest in aanmerking komt om de melding aan door te geleiden (een of meerdere andere ministers, de fractievoorzitter, de Algemene Rekenkamer, etc.). Mocht de ADR het handelen van de secretaris-generaal in dezen tekort vinden

schieten, dan zal de ADR passende actie moeten ondernemen, afhankelijk van de concrete situatie. Om invulling te geven aan zijn verantwoordelijkheid, kan de ADR besluiten geen of geen goedkeurende controleverklaring af te geven, kan de ADR gebruik maken van de klokkenluidersregeling, melding doen bij de Commissie Integriteit Rijksoverheid en/of op andere wijze passende actie ondernemen. Het spreekt voor zich dat hierover altijd overleg zal plaatsvinden met de secretaris-generaal.”

Uit deze tekst blijkt niet wie namens de ADR de bestuurlijke fraude rapporteert. Evenmin is duidelijk wie binnen de ADR op welke wijze over het handelen van secretaris-generaal wordt geïnformeerd en dit handelen beoordeelt. De rollen van bijvoorbeeld de clustermanagers, KIK en/of de algemeen directeur van de ADR zijn in deze procedure niet specifiek benoemd. Ook bestaat theoretisch de mogelijkheid dat de secretaris-generaal zelf betrokken is bij een bestuurlijke fraude. Het HARo geeft niet aan welke procedure in dit geval van toepassing is.

Een tweede bevinding betreft de te volgen procedure bij een redelijk vermoeden van fraude van materieel belang. Naast eventueel uit de wet voortvloeiende verplichtingen (Wetboek van Strafvordering, artikel 162, eerste lid) zoals verwoord in het HARo, verwijst het HARo ook naar een meldplicht die auditors hebben op grond van hun beroepsregels. Deze meldplicht is echter alleen verankerd in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) en daarmee alleen van toepassing op in die wet bedoelde ‘wettelijke controles’. Mocht de ADR beogen dat melding van fraudes van materieel belang plaatsvindt bij een daartoe aan te duiden instantie, dan ligt het voor de hand de werkwijze te volgen naar analogie van de voorschriften in de Wta (en de nadere invulling daarvan in het Besluit toezicht accountantsorganisaties, het Bta).

4.6 De bewaking

Ten aanzien van het element ‘de bewaking’ hebben wij in onze analyse van de opzet van het stelsel van kwaliteitsbeheersing de meeste verbeterpunten in het HARo onderkend.

Het HARo beschrijft bij het element ‘de bewaking’ drie typen kwaliteitstoetsen: OKB’s, interne kwaliteitstoetsen en externe kwaliteitstoetsen. De kwaliteitstoets door de OKB’er valt volgens RKB1 onder het element ‘de uitvoering van de opdrachten’ en is eerder in deze rapportage aan de orde gekomen in paragraaf 4.5.2. Onderstaande bevindingen gaan met name in op de jaarlijkse interne kwaliteitstoetsen (IKT’s). Afsluitend volgt een bevinding over de externe kwaliteitstoetsen.

In het bijzonder de bepalingen die zijn verwoord in de alinea’s 81 tot en met 85 en 89 van RKB1 komen in het HARo maar ten dele expliciet aan de orde. Daarmee voldoet de opzet van het stelsel van kwaliteitsbeheersing op dit gebied in beperkte mate aan de in RKB1 genoemde criteria. Hierna geven wij onze bevindingen op dit onderdeel meer in detail weer.

4.6.1 Opvolgen van tekortkomingen

De alinea's 81 tot en met 84 van RKB1 zien met name op de manier waarop met onderkende tekortkomingen die zijn opgemerkt als gevolg van het bewakingsproces moet worden omgegaan. Deze opvolging van tekortkomingen is slechts beperkt beschreven in het HARo. Uit de notitie 'Bevindingen IKT 2013' blijkt echter wel dat jaarlijks bevindingen uit IKT's worden geaggregeerd en dat daar vervolgacties aan gekoppeld zijn. De opvolging van deze acties wordt vermeld in de notitie 'Bevindingen IKT' van het volgende jaar. Het verdient aanbeveling om de procedure rondom het opvolgen van tekortkomingen die zijn opgemerkt als gevolg van het bewakingsproces expliciet te benoemen in het HARo. Ook het monitoren van de opvolgingsacties moet onderdeel van deze procedure zijn.

Een belangrijk onderdeel van deze procedure is beschreven in alinea 81 van RKB1, die ziet op het 'olievlek-effect' van bevindingen. Vastgesteld moet worden in hoeverre een bevinding een incident is. Daarbij kan gekeken worden naar het onderdeel van de opdracht waarin de bevinding zich voordoet (bijvoorbeeld de aanvaarding van soortgelijke – of alle – opdrachten), maar bijvoorbeeld ook naar vergelijkbare opdrachten bij dezelfde accountant.

4.6.2 Jaarlijkse rapportage van uitkomsten van de bewaking

In het HARo is beschreven dat jaarlijks een interne kwaliteitstoetsing plaatsvindt op een selectie van afgeronde opdrachten en dat over de uitkomsten van de interne kwaliteitstoetsing wordt gerapporteerd aan het MT van de ADR. Dit is in overeenstemming met vereisten uit RKB1 alinea 85. Wat echter niet blijkt uit het HARo is hoe de tijdigheid van de hiervoor genoemde rapportage wordt gewaarborgd. RKB1 vereist dat de rapportage de organisatie in staat dient te stellen snel de juiste maatregelen te kunnen treffen. Het verdient dan ook aanbeveling om de tijdigheid van rapportering expliciet in het HARo op te nemen. De notitie 'Bevindingen IKT 2013' betreft bevindingen over de periode 1 april 2013 tot en met 31 maart 2014. Deze notitie is op 6 maart 2015 gerapporteerd. De timing van de IKT-rapportage en bijbehorende maatregelen zijn daarmee betrekkelijk laat in relatie met de doelstelling van alinea 85 van RKB1 om snel maatregelen te kunnen treffen. Daarnaast stelt RKB1 alinea 85 eisen aan de inhoud van voorgenoemde rapportage. De concretisering van de inhoud van de IKT-rapportage ontbreekt in het HARo. Wij adviseren u dan ook de inhoud van de rapportage nader te beschrijven in het HARo.

4.6.3 Klachten en beschuldigingen

Alinea 89 van RKB1 vereist gedragslijnen en procedures rondom:

- klachten en beschuldigingen dat de door de ADR uitgevoerde werkzaamheden niet voldoen aan de vaktechnische richtlijnen en de door wet- en regelgeving gestelde eisen
- beschuldigingen dat niet wordt voldaan aan het kwaliteitsbeheersingssysteem van de ADR.

Het verdient dan ook aanbeveling dergelijke gedragslijnen en procedures op te nemen in het HARo.

4.6.4 Externe kwaliteitstoetsing door KOA

Het HARo beschrijft dat 'Het College Kwaliteitsonderzoek' (CKO) van de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) het samenwerkingsverband Kwaliteitsonderzoek Overheidsaccountants (KOA) geaccrediteerd heeft voor het uitvoeren van externe kwaliteitsonderzoeken bij overheidsaccountants. KOA voert periodiek onderzoek uit naar het stelsel van kwaliteitsbeheersing bij de ADR. Ondanks dat KOA geaccrediteerd is door de NBA verdient het aanbeveling dat het management van de ADR periodiek beoordeelt of deze opzet van kwaliteitstoetsing passend is in het kader van onafhankelijkheid en in het licht van haar eigen kwaliteitsbeleid.

4.6.5 Selectie dossiers voor kwaliteitstoetsingen

Ten aanzien van de wijze waarop dossierselectie plaatsvindt voor interne kwaliteitstoetsingen voorziet het HARo niet specifiek in een risicogerichte benadering, maar wordt gekozen voor een evenwichtige verdeling over de verschillende activiteiten en aandachtsgebieden binnen de ADR. Daarbij wordt volgens het HARo wel rekening gehouden met de omvang van opdrachten en met bijzondere kenmerken van opdrachten. Overwogen kan worden om ten aanzien van de bijzondere kenmerken meer nadrukkelijk aan te geven dat het management van de ADR periodiek de risico-indicatoren benoemt die worden gehanteerd bij het selecteren van (een deel van) de te toetsen opdrachten.