

Vergaderjaar 2002–2003

28 090

Evaluatie Accountantswetgeving

Nr. 7

BRIEF VAN DE MINISTER VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 3 september 2003

1. Inleiding

De herziening van de accountantswetgeving is enige tijd geleden in gang gezet. De eerste uitgangspunten voor deze herziening zijn vastgelegd in het kabinetsstandpunt van 13 november 2001 (Kamerstukken II 2001/02, 28 090, nr. 1) en in het antwoord van de minister van Economische Zaken op de motie-Van Baalen dat op 19 februari 2003 mede namens de Ministers van Financiën en Justitie is verstuurd (Kamerstukken II 2002/03, 28 090, nr. 5). Over deze brief van 19 februari 2003 heeft de Tweede Kamer op 18 juni 2003 met de minister van Financiën overleg gevoerd.

Algemeen uitgangspunt bij de herziening van de accountantswetgeving is dat, gelet op het publiek belang dat met de afgifte van een accountantsverklaring is gemoeid, het gerechtvaardigd is dat de wetgever eisen stelt aan de externe accountants die bevoegd zijn tot het afgeven van een accountantsverklaring voortvloeiend uit een wettelijke controle. Deze eisen liggen op het vlak van herkenbaarheid, vakbekwaamheid, onpartijdigheid en onafhankelijkheid. Binnenkort zal een conceptwetsvoorstel ter consultatie aan de markt worden aangeboden. Een afschrift daarvan zal aan de Tweede Kamer worden gezonden.

In het antwoord op de motie-Van Baalen is opgenomen dat de minister van Financiën de Tweede Kamer zo spoedig mogelijk afzonderlijk zal informeren over de gevolgen van de herziening voor accountants werkzaam bij de rijksoverheid.

Daartoe geeft deze notitie allereerst een uiteenzetting van het controlebestel binnen de rijksoverheid en de rol die de departementale auditdiensten hierin spelen. Uit deze beschrijving volgt dat de departementale auditdienst een specifieke rol heeft in het controlebestel van de rijksoverheid. Vervolgens wordt uiteengezet hoe deze rol tot uitdrukking zal gaan komen in het nieuwe wetgevingscomplex inzake de accountantsfunctie.

2. Het controlebestel bij de rijksoverheid

In ons staatsbestel staat voorop dat de minister verantwoordelijk is voor een goede uitvoering van de begroting en voor een adequate verantwoording daarover. De minister heeft een publieke verantwoordelijkheid naar de Tweede Kamer toe om deze te allen tijde van correcte (getrouwe en rechtmatige) informatie hierover te kunnen voorzien. Deze informatieverschaffing gaat verder dan de verstrekking van de begroting en de verantwoording daarover, omdat ook buiten het reguliere begrotings- en verantwoordingsproces tussentijdse informatie wordt verstrekt. De minister heeft derhalve een instrumentarium om te waarborgen dat hij zelf over correcte informatie beschikt en correcte informatie aan de Tweede Kamer verstrekt. Om inzicht te geven in het instrumentarium dat de minister voorhanden heeft, wordt hieronder een beschrijving gegeven van het controlebestel. Daarbij komt ook aan de orde welk controleinstrument de Tweede Kamer ten dienste staat om de minister te controleren, te weten het onafhankelijke oordeel van de Algemene Rekenkamer.

2.1 Het departementaal controlsysteem

Ten eerste is het (top)management binnen de ministeries zelf verantwoordelijk voor een goede werking van de bedrijfsvoering. Immers, conform de artikelen 19–21 van de Comptabiliteitswet 2001 (CW 2001) (Staatsblad 413, 2002), is de minister verantwoordelijk voor het beheer van zijn begroting, de doeltreffendheid en de doelmatigheid van het beleid dat aan de begroting ten grondslag ligt en de doelmatigheid van de bedrijfsvoering. Deze bedrijfsvoering strekt zich uit over een breed gebied en beperkt zich niet tot het financieel en materieel beheer: bedrijfsvoering betreft het geheel van sturing en beheersing van zowel de primaire processen als van de processen die hiervoor faciliterend zijn. Het financieel beheer dient overigens, conform artikel 22 van de CW 2001, te voldoen aan de eisen van rechtmatigheid, ordelijkheid en controleerbaarheid en dient zo doelmatig mogelijk te worden ingericht.

Om deze verantwoordelijkheid te kunnen dragen heeft het (top)management behoefte aan een systeem dat ondersteunend is bij het realiseren van beleidsprestaties: een managementcontrolsysteem (MCS). Een goede invulling van het MCS betekent dat het proces en de instrumenten van sturing en beheersing structureel zijn ingebed in de organisatie. De beheersingsmaatregelen (controls) worden zoveel als mogelijk door middel van procedures verweven in de interne organisatie van een organisatieonderdeel. De beheersingsmaatregelen kunnen zowel vorm krijgen binnen de lijnorganisatie als door een (verbijzonderde) controlfunctie vanuit een centrale stafdirectie, zoals bijvoorbeeld de directie FEZ of P&O.

De auditfunctie wordt hieronder beschreven.

2.2 De departementale auditdienst

Naast de controlfunctie als onderdeel van de organisatie is het als ministerie noodzakelijk te beschikken over een zelfstandige auditfunctie in de vorm van een departementale auditdienst.

De departementale auditdienst kent het departement tot in de haarvaten en kan daardoor een goede toegevoegde waarde bieden aan de minister en aan de ambtelijke top. Vanuit een onafhankelijke positie en kennis van de complexe beleids- en bedrijfsvoeringsprocessen van een departement worden audits uitgevoerd en aanbevelingen voorgesteld ter verbetering van gebleken onvolkomenheden. Door deze werkwijze – gecombineerd

met de multidisciplinaire samenstelling van de auditdienst, de permanente beschikbaarheid en de onafhankelijke positie – is de departementale auditdienst een daadwerkelijk tool of management. Om de onafhankelijke positie van de departementale auditdienst ten opzichte van de te controleren dienstonderdelen te beschermen is een stelsel van waarborgen opgezet. Dit stelsel komt in paragraaf 3.2 aan de orde.

De departementale auditdienst heeft voor het departementale topmanagement twee taken. De hieronder toegelichte taken van de departementale auditdienst zijn uiteengezet in het Kwaliteitsplan auditfunctie rijksoverheid, dat door het kabinet op 1 februari 2002 is vastgesteld en aangeboden aan de Tweede Kamer (Kamerstukken II 2001/02, 27 891 en 26 573, nr. 2).

Onderzoeksfunctie

Vanwege zijn onafhankelijke positie zal de departementale auditdienst in de eerste plaats audits naar de bedrijfsvoering uitvoeren om aan het (top)management aanvullende zekerheid te geven dat bepaalde beheersmaatregelen goed hebben gefunctioneerd en om aanbevelingen te doen ter verbetering (CW 2001, artikel 21). Deze bedrijfsvoeringsaudits vinden plaats op verzoek van het (top)management op basis van de door het management opgestelde risicoanalyse. Juist in het VBTB-tijdperk, dat zich kenmerkt door een transparante en kwalitatief goede bedrijfsvoering, heeft het management behoefte aan dergelijke ondersteuning. Bij deze audits over door het management (op basis van risicoanalyse) geselecteerde processen (en daaruit voortkomende producten) wordt aanvullende zekerheid gegeven in de vorm van bijvoorbeeld rapporten en/of aanbevelingen. Daarin wordt aangegeven hoe bepaalde processen beter ingericht kunnen worden. Deze bedrijfsvoeringsaudits zijn voor het (top)management onder andere input om de bedrijfsvoering te verbeteren. Als vormen van deze bedrijfsvoeringsaudits kunnen onder andere operational audits, it-audits en integriteitsaudits worden onderkend.

Certificeringsfunctie

De tweede, traditionele taak van de auditdienst betreft de certificerende taak. De minister heeft behoefte aan zekerheid door de departementale auditdienst over het financiële jaarverslag (is deze rechtmatig en getrouw) voordat deze, voorzien van het oordeel van de Algemene Rekenkamer, door de minister van Financiën aan de Tweede Kamer wordt gezonden. Door het afgeven van de accountantsverklaring verkrijgt de minister de vereiste zekerheid over de getrouwheid en rechtmatigheid van de financiële verantwoording. Dit stelt hem in staat een verantwoording naar de Tweede Kamer te sturen, die intern gecertificeerd is op het voldoen aan de normen, die met de Tweede Kamer zijn overeengekomen. De controleopdracht voor de aan de verklaring ten grondslag liggende accountantscontrole is gebaseerd op de in artikel 66 CW 2001 geregelde wettelijke taak. De wettelijke taak van de departementale auditdienst houdt méér in dan het afgeven van een accountantsverklaring. De wettelijke taak houdt ook in dat de departementale auditdienst onderzoek doet naar het financieel en materieel beheer, de daarvoor bijgehouden administraties en naar de totstandkoming van de niet-financiële informatie in de verantwoording. Bij de controle van de verantwoording wordt gesteund op het MCS binnen het departement. Door de auditdienst wordt gekeken of de relevante onderdelen van het systeem (processen) hebben gewerkt zoals het heeft moeten werken (systeemgerichte controle); ook worden aanvullende werkzaamheden verricht voor de oordeelsvorming over de rechtmatigheid en de getrouwheid van de verantwoording (gegevensgerichte controle). Bekijken we de certificerende functie in het breder verband van de totale multidisciplinaire auditfunctie, die op basis van het kwaliteitsplan auditfunctie wordt ontwikkeld, dan kan efficiencywinst worden verkregen

doordat de eerste fasen van kennisvergaring in het auditproces, de omgevingsanalyse en de procesanalyse, voor zowel de accountantscontrole als voor het uitvoeren van bedrijfsvoeringsonderzoeken gecombineerd kunnen worden.

De accountantsverklaringen die de departementale auditdiensten afgeven, verschillen in een aantal opzichten van de accountantsverklaringen die de externe accountants in het bedrijfsleven en andere niet-overheidsorganisaties afgeven. Ten eerste richt de accountantsverklaring van de departementale auditdiensten zich naast de getrouwheid expliciet op het begrip rechtmatigheid van de uitgaven en ontvangsten en gaat daarmee verder dan de controle in het bedrijfsleven waar de externe accountants primair kijken of er sprake is van een getrouw beeld.

Daarnaast vervult de accountantsverklaring van de departementale auditdienst een ander publiek belang. De accountantsverklaring bij de rijksoverheid vervult een publiek belang aangezien de accountantsverklaring bedoeld is voor de minister die een publieke functie binnen het staatsbestel vervult. Gezien de rol die de minister in het staatsbestel speelt kunnen de accountantsverklaringen die de auditdiensten afgeven buiten de auditdiensten om via de Wet openbaarheid van bestuur openbaar worden gemaakt ofwel op verzoek aan de Tweede Kamer worden verstrekt. Daarnaast wordt de publieke rol vergroot door de grote mate waarin de Algemene Rekenkamer gebruik maakt van de accountantscontrole op de departementen voor het vormen van haar oordeel (zie hieronder).

De externe accountant is met name werkzaam in het bedrijfsleven en geeft zijn accountantsverklaring ten behoeve van het «maatschappelijk verkeer», waaronder ook de waarborg voor een goede werking van de financiële markten wordt begrepen. De interne accountant in het bedrijfsleven vervult geen publiek belang, omdat hij werkt ten behoeve van de bedrijfsleiding.

Consequenties van het publiek belang van de accountantsverklaring bij de rijksoverheid worden in paragraaf 3 verder uiteen gezet.

2.3 De Algemene Rekenkamer

De externe controleur van de rijksoverheid mede ten behoeve van de Staten-Generaal is de Algemene Rekenkamer. De Algemene Rekenkamer geeft (CW 2001 artikelen 82–89) een oordeel bij de departementale jaarverslagen en stelt een verklaring van goedkeuring op bij het financieel jaarverslag van het Rijk, welke het Parlement gebruikt in zijn dechargeprocedure. De Algemene Rekenkamer is een onafhankelijk Hoog College van Staat, dat geen controlewerkzaamheden in opdracht van een minister uitvoert en derhalve ook niet direct een verklaring ten behoeve van een minister afgeeft. De onderzoeken die de Algemene Rekenkamer verricht in het kader van de oordeelsvorming over het departementale jaarverslag worden rechtmatigheidsonderzoeken genoemd. De Algemene Rekenkamer heeft ook, zoals bekend, tot taak om doeltreffendheid- en doelmatigheidsonderzoek uit te voeren (CW artikel 85). Deze onderzoeken kennen een ander onderzoeksobject dan het departementale jaarverslag. De rapporten van de Algemene Rekenkamer vormen input voor het publieke debat dat de Tweede Kamer met de verantwoordelijke ministers voert en vormen daarmee een instrument voor de Tweede Kamer om haar democratische controle op de Ministers uit te voeren.

De oordelen en verklaring van de Algemene Rekenkamer zijn geen accountantsverklaringen. Dit betekent dat het College van de Algemene Rekenkamer, dat eindverantwoordelijk is voor de af te geven verklaring,

niet onderworpen is aan de voorschriften vanuit de beroepsorganisaties voor accountants (zie paragraaf 3.1). De Algemene Rekenkamer baseert zich voor haar rechtmatigheidsonderzoek in belangrijke mate op de werkzaamheden van de departementale auditdienst.

2.4 De control- en controletoeren nader bezien

Uitgangspunt van het ministerie van Financiën is dat de controletoeren inclusief het departementaal controlsysteem zo efficiënt mogelijk moet worden ingericht. Zeker wanneer sprake is van geldstromen naar verschillende instanties en bestuurslagen kan een omvangrijke controletoeren ontstaan. Het ministerie van Financiën stelt momenteel een plan van aanpak op om op korte termijn een onafhankelijke onderzoekscommissie te laten onderzoeken in hoeverre het mogelijk is de control- en controletoeren op een meer efficiënte wijze vorm te geven. Deze control- en controletoeren wordt daarbij breed gezien: het gaat niet alleen om «echte» controle-instanties, zoals de auditdiensten, de Algemene Rekenkamer en EU-controle-instanties maar ook om de controlfuncties en de toezichtfuncties, zoals ook de invulling van het ministerie van Financiën van zijn bestelverantwoordelijkheid voor de begrotingsuitvoering en het beheer en controle van de uitvoering hiervan. Daarbij staan de functies zelf niet ter discussie, maar wel hun onderlinge samenhang en daarmee verbonden omvang.

In het kader van de herziening van de accountantswetgeving (zie volgende paragraaf) en de daarmee samenhangende vervroeging van de evaluatie van de certificerende functie (zoals aangekondigd in het kwaliteitsplan auditfunctie Rijksoverheid) is door het ministerie van Financiën en de collega-ministeries de afgelopen maanden onderzocht wat de rol en positionering van de certificerende functie door de departementale auditdiensten in het licht van de onafhankelijkheidsdiscussie in de toekomst moet zijn.

De uitkomst van de discussie is dat de departementale auditdiensten de accountantscontrole voor de minister blijven vervullen, gegeven de waarborgen ten aanzien van de onafhankelijke positie die in de volgende paragraaf uiteen worden gezet.

Bij deze analyse is heel nadrukkelijk naar voren gekomen dat het uitplaatsen van de accountantscontrole naar nieuw op te richten instanties tot een ongewenste vergroting van de controletoeren zou leiden. Een ander alternatief dat tijdens deze discussie is verkend is om (delen van) de accountantscontrole en het afgeven van de accountantsverklaring bij de Algemene Rekenkamer te positioneren. Deze optie is door de huidige staatsrechtelijke verhoudingen niet realiseerbaar geacht. Zoals is uiteengezet in paragraaf 2.3 is de Algemene Rekenkamer een onafhankelijk Hoog College van Staat, dat geen werkzaamheden in opdracht van een minister uitvoert en derhalve ook niet direct een verklaring ten behoeve van de minister afgeeft. Bovendien is de verklaring bij de Rijksrekening die de Algemene Rekenkamer in het huidige bestel afgeeft geen accountantsverklaring. Dit betekent dat het College van de Algemene Rekenkamer, dat eindverantwoordelijk is voor de af te geven verklaring, niet onderworpen is aan de voorschriften vanuit de beroepsorganisaties voor accountants

3. De herziening van het wetgevingscomplex met betrekking tot de externe accountant en de departementale accountant

Momenteel wordt door het ministerie van Financiën, mede op basis van (delen) van het kabinetsstandpunt dat in november 2001 naar de Tweede Kamer is gegaan, een wetsvoorstel voorbereid. Binnenkort zal dit concept-

wetsvoorstel ter consultatie aan de markt worden aangeboden. Een afschrift zal aan de Tweede Kamer worden gezonden.

Uitgangspunt voor de reikwijdte van het wetsvoorstel is het publiek belang van de accountantsverklaring bij een wettelijk controle. Door het kabinet is oorspronkelijk in het kabinetsstandpunt «evaluatie accountantswetgeving» van november 2001 aangegeven, dat daaronder zowel accountantscontroles op basis van artikel 2: 393 BW (bedrijfsleven) als accountantscontroles op grond van de CW 2001 en de Gemeente- en Provinciewet worden begrepen.

Op grond van de argumentatie dat de departementale accountants die functioneren bij de departementale auditdienst een ander (afgeleid) publiek belang dienen en het feit dat er andere waarborgen binnen het controlebestel binnen de rijksoverheid aanwezig zijn (zie hieronder), zullen departementale auditdiensten niet binnen de reikwijdte van het wetsvoorstel vallen en daarmee niet onder het toezicht van de Autoriteit Financiële Markten.

Aangrijpingspunt voor het wetsvoorstel is de wettelijke controle, de extern opererende accountant(sorganisatie) en het publiek belang van de accountantsverklaring.

Waarborging van de kwaliteit van de controle door de departementale accountant vindt al voor een groot deel plaats door de huidige «checks and balances» binnen de rijksoverheid (zie paragraaf 3.2). Daarnaast zal de komende tijd wel worden onderzocht hoe de eisen, zoals die zullen worden gesteld aan de externe accountants(organisaties) in het wetsvoorstel, eveneens van toepassing kunnen zijn op de departementale accountant en de auditdienst waarin hij/zij werkzaam is door dergelijke vergelijkbare eisen op te nemen in de CW 2001 en/of Besluit taak DAD.

Hieronder wordt uiteengezet wat de aandachtspunten zullen zijn bij het uitwerken van het wetgevingscomplex met betrekking tot de externe en departementale accountant en hoe de specifieke positie van de departementale accountant bij de rijksoverheid moet worden bezien.

3.1 Aandachtspunten wetgevingscomplex met betrekking tot de externe en departementale accountant

Het accountantsberoep is van oudsher reeds geregeld door de beroepsgroep zelf. Door de accountantsprofessie zijn regels gesteld ten aanzien van de integriteit, onpartijdigheid, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, professioneel gedrag, onafhankelijkheid (ten opzichte van de gecontroleerde) van de accountant en de toepassing van vaktechnische normen door de accountant.

Door ontwikkelingen in het binnen- en buitenland zijn er vragen gerezen ten aanzien van de zwaarte en naleving van deze regels door sommige accountants, met name ten aanzien van zijn onafhankelijke positie. Deze ontwikkelingen hebben er ondermeer toe geleid dat in het wetsvoorstel aan externe accountants die bevoegd zijn tot het afgeven van een accountantsverklaring, strengere eisen zullen worden gesteld ten aanzien van de onafhankelijkheid, vakbekwaamheid en herkenbaarheid. Tevens zal een onafhankelijk toezicht op de uitoefening van het accountantsberoep in het wetsvoorstel worden geregeld.

Zowel accountants werkzaam in de publieke als in de private sfeer vallen onder de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten en de Wet op de Registeraccountants, die het gehele accountantsberoep regelen. Het wetsvoorstel stelt daarnaast aanvullend strengere eisen ten aanzien van onafhankelijkheid en toezicht voor externe accountants. Bezien wordt hoe

de eisen in het wetsvoorstel eveneens van toepassing kunnen zijn op de departementale accountants door aanpassing van de CW 2001 en/of Besluit taak DAD.

Voor externe accountants betekent het wetsvoorstel dat de onafhankelijkheidsregels, die nu door verordeningen van de beroepsorganisaties worden gesteld en mede gebaseerd zijn op een aanbeveling van de Europese Commissie welke geldt voor de wettelijke controles, een wettelijke basis zullen krijgen en dat onafhankelijk toezicht wordt belegd bij de Autoriteit Financiële Markten.

De na te streven gelijkwaardigheid in het niveau van de beroepsuitoefening (zowel ten aanzien van de vereisten om het beroep uit te kunnen oefenen als de uitoefening van het beroep zelf) vraagt ook om wettelijke verankering van aanvullende nieuwe eisen die worden gesteld aan de departementale accountant werkzaam bij de departementale auditdiensten binnen de rijksoverheid. Aan de departementale accountant dienen (voor zover mogelijk) eisen te worden verbonden die gelijkwaardig zijn aan de eisen die het wetsvoorstel aanvullend stelt aan de externe accountants, zodanig dat er uniformiteit is in de te verwachten kwaliteit van beide groepen accountants en er zo geen beletsel is voor mobiliteit van deze accountants. Gegeven de specifieke overheidsomgeving zullen deze eisen ingevuld moeten worden rekening houdend met de wijze waarop ons staatsbestel is vormgegeven en de reeds bestaande «checks and balances» in het controlebestel van de Rijksoverheid (zie paragraaf 3.2), die mede dienen ter compensatie van het feit dat niet aan alle onafhankelijkheidseisen van de Europese Commissie kan worden voldaan. Om waar mogelijk gelijkwaardigheid met de externe accountants te behouden zal de komende tijd worden onderzocht hoe de eisen zoals die worden gesteld op grond van het wetsvoorstel aan de externe accountants(organisaties), eveneens van toepassing kunnen zijn op de departementale accountant en de auditdienst waarin hij werkzaam is door vergelijkbare eisen in de CW 2001 en/of Besluit taak DAD op te nemen.

3.2 Bestaande waarborgen onafhankelijke positie departementale auditdiensten

Er bestaat reeds een aantal «checks and balances» om de onafhankelijke positie van de departementale auditdiensten te waarborgen.

Zo wordt de onafhankelijke positie van de departementale auditdienst (DAD), ondanks de arbeidsrechtelijke verhouding, op de volgende wijze al op een groot aantal punten voldoende gewaarborgd:

- de DAD dient op grond van artikel 2 van het Besluit taak DAD rechtstreeks geplaatst te worden onder de Secretaris-Generaal en te rapporteren aan de minister;
- de directeur van een DAD is in algemene dienst van het Rijk en heeft geen directe arbeidsrelatie met zijn opdrachtgever, zijnde de minister;
- de benoeming van de directeur van de DAD behoeft op grond van artikel 68 van de CW 2001 de instemming van de minister van Financiën;
- in het kader van het rechtmatigheidsonderzoek beoordeelt de Algemene Rekenkamer jaarlijks de kwaliteit van de departementale accountantscontrole;
- de minister van Financiën heeft een bestelverantwoordelijkheid voor het beheer en de controle op de departementen;
- mede door de bovenstaande «checks and balances» in het controlebestel van de rijksoverheid kan de opdrachtgever geen invloed uitoefenen op de inhoud van de binnen de rijksbreed bepaalde kaders uitgevoerde beroepsuitoefening;

- de werkzaamheden van de DAD zijn budgetgefinancierd (in totaliteit) en niet op basis van declaraties per uitgevoerde opdracht;
- vakinhoudelijk is de accountant bij de rijksoverheid, evenals zijn collega's in het openbare beroep, gebonden aan de Gedrags- en beroepsregels (GBR) van de beroepsorganisaties en de eisen in het nieuwe accountantswetgevingscomplex. Dit betekent dat zij vallen onder de kwaliteitstoetsing van de beroepsorganisaties. Dit betekent dat de departementale auditdiensten een stelsel van collegiale toetsing hebben ontwikkeld (door de beroepsorganisatie NIVRA erkend) waarbij door een onderzoeksteam van het Interdepartementaal Overlegorgaan Departementale Accountantsdiensten (IODAD) de opzet en werking van het kwaliteitbeheersingssysteem van een DAD wordt getoetst. Dat kan ondermeer door aanvullend dossieronderzoek. Het kwaliteitbeheersingssysteem heeft betrekking op de gehele auditdienst en heeft derhalve zowel betrekking op accountantscontroles als bedrijfsvoeringsaudits. Kwaliteitsmaatregelen hebben ondermeer betrekking op de eisen vanuit de beroepsprofessie, vaardigheid en vakbekwaamheid, de toewijzing van werkzaamheden, delegatie en toezicht, kwaliteitsbewaking en documentatie van de werkzaamheden.

Daarnaast doet een aantal onafhankelijkheidsvraagstukken, zoals die zich in het bedrijfsleven voordoen, zich niet voor binnen de rijksoverheid.

Daarbij valt te denken aan de volgende vormen van functiecombinaties:

- het opmaken van de jaarrekening en het verzorgen van de financiële administratie van de controlecliënt (hiervoor zullen conform het kabinetsstandpunt van november 2001 verbodsbepalingen worden opgenomen in het wetsvoorstel);
- werkzaamheden, die door met elkaar gelieerde kantoren bij dezelfde cliënt worden verricht en mogelijk conflicterend kunnen zijn: bijvoorbeeld accountantskantoren die controleopdrachten bij cliënten verrichten, waar ook opdrachten worden verricht door gelieerde organisatie-adviesbureaus, fiscale adviesbureaus en interim-managementbureaus, e.d. (hiervoor zal zal conform het kabinetsstandpunt van november 2001 middels een onafhankelijkheidstoets door de accountant moeten worden getoond dat de accountant onafhankelijk is op een bepaalde controleopdracht).

Daar deze functiecombinaties binnen de rijksoverheid niet voorkomen heeft het voorgaande geen consequenties voor de beroepsuitoefening door de departementale auditdiensten binnen de rijksoverheid.

Bovenstaande waarborgen zullen dan ook in acht worden genomen bij het vaststellen van strengere regels op het terrein van onafhankelijkheid voor accountants die bevoegd zijn tot het afgeven van een accountantsverklaring, waaronder dus ook de accountants werkzaam bij de rijksoverheid. Bij het vaststellen van strengere regels kan bijvoorbeeld ook worden gedacht een wettelijke vastlegging dat niet alleen de benoeming van de directeur van de DAD de instemming van de minister van Financiën behoeft, maar ook het ontslag.

Gegeven vorenstaande waarborgen van de onafhankelijke positie van de departementale auditdiensten en de uitgangspunten van het kwaliteitsplan auditfunctie rijksoverheid kunnen de onderzoeksfunctie en de certificeringsfunctie binnen de departementale auditdiensten op diverse wijzen worden ingericht. Bij de inrichting van de auditdienst zal zowel ten aanzien van de onderzoeksfunctie als de certificeringsfunctie de onafhankelijke positie van de departementale auditdienst centraal moeten staan. Dit betekent dat de departementale auditdiensten zich beperken tot het geven van onafhankelijke oordelen en daaruit voortvloeiende aanbevelingen. Ten aanzien van trajecten die als follow-up hiervan worden gestart, kunnen en mogen de auditdiensten geen trekker zijn voor trajecten betref-

fende de feitelijke operationalisering van aanbevelingen en noodzakelijk maatregelen.

De departementale auditdienst zal transparant moeten zijn over de wijze waarop de onafhankelijkheid binnen de organisatie is gewaarborgd. Daarbij is het van belang duidelijkheid te verschaffen over de verantwoordelijkheids- en taakverdeling binnen de auditdienst, in het bijzonder betreffende de invulling van de certificerings- en de onderzoeksfunctie. Daartoe dient de auditdienst de nodige waarborgen met betrekking tot een onafhankelijke beroepsuitoefening binnen de organisatie te treffen en die op een transparante wijze zichtbaar te maken. De departementale auditdienst zal per auditopdracht middels een onafhankelijkheidstoets in het auditdossier moeten aantonen dat alle bedreigingen voor de onafhankelijkheid op adequate wijze zijn beoordeeld en dat alle nodige waarborgen zijn getroffen. De departementale auditdiensten zijn daarbij vrij in de keuze van de treffen waarborgen. Hoe dat in de praktijk kan worden vormgegeven wordt hieronder toegelicht.

Bedrijfsvoeringsaudits hebben tot doel de efficiency en effectiviteit van processen te onderzoeken en worden uitgevoerd op verzoek van het verantwoordelijke management. De accountantscontrole betreft de controle van de financiële verantwoording en dient primair voor de minister en is tevens beschikbaar voor de Algemene Rekenkamer. De accountantscontrole vervult daarmee een publiek belang. De kern van beide audits is dat het uitgangspunt is dat onafhankelijke oordelen/conclusies en daaruit voortvloeiende aanbevelingen worden gegeven. Daarnaast zijn bij beide soorten audits de bedrijfsvoeringsprocessen het object van de audit. Bij bedrijfsvoeringsaudits kunnen dat alle bedrijfsvoeringsprocessen zijn, bij de accountantscontrole zijn dat primair de financiële bedrijfsvoeringsprocessen. Door deze verwevenheid qua auditinsteek wordt veel efficiencywinst behaald door het integreren van de onderzoeksfunctie en de certificerende functie in één dienst, zoals ook in het kwaliteitsplan auditfunctie wordt voorgeschreven. Een strikte scheiding tussen bedrijfsvoeringsaudits en accountantscontrole komt derhalve kunstmatig over en leidt tot een inefficiënte auditaanpak. In principe gaat het bij alle audits om een onafhankelijke functievervulling ongeacht de wijze van opdrachtverlening (op grond van wet of (top)management). Waarborgen worden verkregen door een adequate invulling van de onafhankelijkheidstoets, waarin onafhankelijkheidsrisico's per opdracht worden geïnventariseerd en de maatregelen ten aanzien van de waarborging van de onafhankelijkheid worden geschetst. Uit de onafhankelijkheidstoets dient in ieder geval naar voren te komen dat ten aanzien van de accountantscontrole de directeur, c.q. het MT-lid dat verantwoordelijk is voor de afgifte van de accountantsverklaring, een rechtstreekse rapportagelijijn heeft naar (de SG en) de minister. Rekening houdend met de organisatorische opzet van de auditdienst zelf en het betrokken auditobject kunnen per auditopdracht op maatgesneden aanvullende waarborgen worden gekozen bijvoorbeeld door functiescheidingen aan te brengen, roulatietermijnen voor auditors in te voeren dan wel een tweede auditor op een auditopdracht te benoemen.

4. Samenvatting en conclusies

De departementale auditdiensten zijn de meest geschikte instanties om de certificerende functie voor de minister te vervullen. De komende tijd zal worden onderzocht hoe de eisen zoals die worden gesteld op grond van het wetsvoorstel aan de externe accountants(organisaties), eveneens van toepassing kunnen zijn op de departementale accountant en de auditdienst waarin hij werkzaam is door vergelijkbare eisen in de CW en/of Besluit taak DAD op te nemen. Waarborging van de kwaliteit van de

controle door de departementale accountant vindt al voor een groot deel plaats door de huidige «checks and balances» binnen de rijksoverheid.

Uitgaande van de uitgangspunten van het kwaliteitsplan auditfunctie rijksoverheid en de uitgangspunten die aan het nieuw op stellen wetgevingscomplex inzake de accountantsfunctie ten grondslag liggen, dienen zowel de brede auditfunctie als de deskundigheid, onpartijdigheid en onafhankelijkheid van de accountantscontrole te worden gewaarborgd. De gelijkwaardigheid in het niveau van de beroepsuitoefening van de externe accountants en de departementale accountants zal worden behouden op een zodanige wijze, dat er uniformiteit is in de te verwachten kwaliteit van beide groepen accountants en er zo geen beletsel is voor mobiliteit van deze accountants. De wijze waarop deze wettelijke inbedding in de CW 2001 en/of Besluit taak DAD vorm wordt gegeven zal in de komende maanden worden onderzocht en uitgewerkt.

De Minister van Financiën,
G. Zalm