

Check, check, dubbelcheck: één accountantsverklaring bij de jaarverslagen van het Rijk?

## Colofon

Titel	Check, check, dubbelcheck: één accountantsverklaring bij de jaarverslagen van het Rijk?
Bijlagen	1
Auteur(s)	E.J. Slootweg

## Inhoud

<b>1</b>	<b>Inleiding—4</b>
<b>2</b>	<b>Huidige inrichting controlebestel—5</b>
<b>3</b>	<b>Variant op de huidige inrichting—10</b>
<b>4</b>	<b>Internationale vergelijking—12</b>
<b>5</b>	<b>Gevolgen voor het verantwoordingsproces—13</b>
<b>6</b>	<b>Gevolgen voor organisaties—15</b>
6.1	Effecten op de departementen—15
6.2	Effecten op de Auditdienst Rijk—16
6.3	Effecten op de Algemene Rekenkamer—19
<b>7</b>	<b>Juridische gevolgen—22</b>
<b>8</b>	<b>Samenvatting—24</b>
<b>9</b>	<b>Slot—26</b>
	<b>Bijlage I. Overzicht van gevoerde gesprekken—27</b>

## 1 Inleiding

In de Kamerbrief van 26 april 2024<sup>1</sup> zijn verschillende oplossingsvarianten beschreven voor de opvolging van de conclusies van het peer review van de Algemene Rekenkamer. Bijgestaan door een ambtelijke stuurgroep ben ik gevraagd om oplossingsvariant 3 te onderzoeken. Deze variant resulteert erin dat de wettelijke controletaken, die nu deels worden uitgevoerd worden door de Auditdienst Rijk (ADR), volledig worden ondergebracht bij de Algemene Rekenkamer (AR). Deze variant geeft de mogelijkheid om de aanbevelingen aan de AR uit de peer review<sup>2</sup>, waaronder het uitvoeren van voldoende eigen werkzaamheden, volledig integraal toepassen van controlenormen en verbeteren van de rapportage over financial audits.

Het gaat in dit onderzoek om het in kaart brengen van de implicaties, zodat er voldoende basis ligt om een besluit te nemen welke variant de beste invulling geeft aan de adviezen uit het peer review. Onderstaande onderzoek brengt dus de gevolgen van een keuze voor variant 3 in beeld. Het rapport geeft geen advies om het wel of niet te doen. De overige varianten uit de Kamerbrief zijn in dit rapport buiten beschouwing gelaten.

Methodologisch is eerst onderzocht hoe momenteel het controlebestel in Nederland werkt. Daarna is het controlebestel beschreven wanneer de wettelijke controletaak volledig berust bij de AR en niet langer gedeeld wordt met de ADR. Er volgt een intermezzo waarin beschreven is hoe het controlebestel functioneert in Denemarken en Noorwegen, twee landen die veel kenmerken delen met Nederland. Vervolgens worden als eerste de gevolgen voor het verantwoordingsproces als geheel beschreven: naast een internationaal meer gangbare rolverdeling is ook een gevolg van variant 3 dat het verantwoordingsproces versnelt. Daarna worden de voorwaarden en gevolgen beschreven van invoering van variant 3 voor de departementen, de ADR en de AR. Een eventuele keuze voor variant 3 heeft natuurlijk een direct effect voor de medewerkers van de ADR. Dit hebben we opgenomen in het hoofdstuk dat de implicaties beschrijft voor de ADR. Ook zijn enkele indirecte implicaties voor het personeel van de AR uitgewerkt. Ten slotte volgt een overzicht van de gevolgen met betrekking tot wet- en regelgeving.

Het beeld waarin dit proces zich wellicht het best laat vatten is dat van een nieuwe brug. We hebben eerst de huidige brug beschreven, daarna de nieuwe brug en daaropvolgend wat de gevolgen zijn voor de draagconstructie, het wegdek, de mensen die gebruikmaken van de brug en met welke wet- en regelgeving je rekening moet houden.

Op een aantal punten zijn we iets verder gegaan dan alleen implicaties opschrijven. Dan gaat het om keuzes, die ook anders kunnen worden ingevuld. De gesprekken hebben ons geleerd dat veel belang wordt gehecht aan de onafhankelijkheid van de accountant en het werken langs de beroepsstandaarden en de toetsing daarop. Daarnaast maken we een keuze in welke wet- en regelgeving moet worden aangepast. Deze is vatbaar voor discussie. De beschreven route is juridisch het meest grondig, zodat mocht blijken dat een deel van de aanpassingen niet nodig is het eerder mee dan tegenvalt.

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2023-24, 31865 nr. 249.

<sup>2</sup> Zie rapport Peer review van de Algemene Rekenkamer, november 2020.



Mijn dank wil ik uitspreken aan iedereen die in deze drukke periode volledig tijd heeft vrijgemaakt om ons onderzoek te laten slagen. Een bijzonder dank gaat uit naar  en  voor al het regel- en schrijfwerk. Alle verstandige zaken in dit rapport komen op hun conto, de zaken die voor discussie vatbaar zijn hebben betrekking op de eigenzinnige visie van de voorzitter.

## 2 Huidige inrichting controlebestel

In dit hoofdstuk wordt de huidige inrichting van het Nederlandse controlebestel beschreven, die het vertrekpunt vormt voor de te onderzoeken samenvoegingsvariant (variant 3).

### De vier pilaren in het controlebestel

Het financiële verantwoordingsproces van de Nederlandse Rijksoverheid is opgezet in de Comptabiliteitswet (Cw) en steunt op vier pilaren, die gezamenlijk waarborgen dat de financiële verantwoording voldoet aan de gestelde normen. Hierbij hebben de vier pilaren verschillende verantwoordelijkheden voor het opstellen en controleren van financiële en niet-financiële informatie. De vier pilaren zijn:

1. Het lijnmanagement
2. FEZ-directies<sup>3</sup>
3. De interne auditfunctie
4. De externe auditfunctie

De belangrijkste documenten in het financiële verantwoordingsproces zijn de departementale jaarverslagen, de jaarverslagen van de begrotingsfondsen en overige begrotingshoofdstukken, en het Financieel jaarverslag van het Rijk (FJR), die jaarlijks worden gepubliceerd op Verantwoordingsdag. Maar het verantwoordingsproces beslaat ook andere financiële rapportages, die hierna in de beschrijving van de vier pilaren worden genoemd.

#### 1. Het lijnmanagement

Het lijnmanagement is verantwoordelijk voor beleid, beheer en uitvoering bij departementen en uitvoeringsorganisaties en is gericht op het behalen van de doelstellingen, het uitvoeren en beheren van processen en risico's van beleid en de uitvoering binnen de gestelde kaders en het afleggen van verantwoording hierover.

Ook is het lijnmanagement verantwoordelijk voor een rechtmatige uitvoering van het begrotingsbeleid. Hiervoor ziet het lijnmanagement erop toe dat financiële handelingen volgens regels en procedures worden uitgevoerd en vastgelegd; bijvoorbeeld bij het aangaan van verplichtingen, het verlenen van voorschotten en de vastlegging van bewijsstukken voor ontvangen prestaties. Hiermee is het lijnmanagement verantwoordelijk voor het behalen van de

---

<sup>3</sup> Onder de tweede lijn vallen ook de DG Rijksbegroting, financiële afdelingen van uitvoeringsorganisaties en voor de niet-financiële processen ook andersoortige organisatieonderdelen, zoals bijvoorbeeld een Chief Information Officer (CIO). In dit stuk is de focus op de directies FEZ.

rechtmatigheidsdoelstellingen.

## 2. De FEZ-directies

De FEZ-directies hebben de functie van concerncontroller en toezichthouder binnen departementen. De tweede lijn geeft invulling aan het risicogericht toezicht door het uitvoeren van de taken van governance, risicomanagement en compliance binnen het eigen domein (programma en apparaatsuitgaven). De tweede lijn ondersteunt, adviseert, coördineert en bewaakt of de eerste lijn haar verantwoordelijkheden neemt. FEZ-directies zijn daarbij onafhankelijk van de DG-kolommen en kunnen zo nodig de SG en de minister rechtstreeks informeren en adviseren. De directie FEZ draagt daarbij de verantwoordelijkheid voor het opstellen van de departementale begroting en het jaarverslag. Conform het besluit FEZ houdt FEZ ook toezicht op:

- De onderzoeken naar de doeltreffendheid en de doelmatigheid van het beleid en de bedrijfsvoering;
- De voorstellen, voornemens en toezeggingen met financiële gevolgen voor het Rijk die aan de ministerraad of de Kamers der Staten-Generaal worden voorgelegd;
- De uitvoering van departementale risicoanalyses;
- De uitvoering van het begrotingsbeheer, het financieel beheer, de materiële bedrijfsvoering en de daartoe gevoerde administraties;

De FEZ-directies zijn ook verantwoordelijk voor de administratie van uitgaven, ontvangsten en verplichtingen. Een aantal departementen heeft de financiële administratie belegd bij het Financieel Diensten Centrum (FDC). Processen en interne beheersmaatregelen worden zodanig ingericht dat de gegevens in de financiële administratie juist, volledig en betrouwbaar zijn. Deze gegevens vormen de basis voor de financiële verantwoording.

## 3. De Auditdienst Rijk (ADR)

De Auditdienst Rijk (ADR), onderdeel van het ministerie van Financiën, vervult de interne auditfunctie voor de hele Rijksdienst<sup>4</sup>. De interne auditor evalueert in welke mate het betreffende departement processen op orde heeft, in staat is om risico's te beheersen en voldoet aan wet- en regelgeving. In de rol als interne auditor geeft de ADR gevraagd en ongevraagd inzichten aan de leiding van de departementen.

- De ADR verricht vraaggestuurde onderzoeken op verzoek van departementen. Dit kunnen uiteenlopende onderzoeken zijn: "van de traditionele onderzoeken naar de betrouwbaarheid, doeltreffendheid en doelmatigheid van processen en systemen, via opdrachten gericht op informatiebeveiliging, tot cultuurgerichte onderzoeken naar de 'zachte' kant van het functioneren van organisaties"<sup>5</sup>. Het staat departementen vrij om een vraaggestuurd onderzoek aan te vragen bij de ADR, maar een departement kan hiervoor ook andere organisaties benaderen.

---

<sup>4</sup> De ADR is opgericht in 2008 (toen nog "RAD") en komt voort uit de departementale auditdiensten. In 2014 is de laatste auditdienst geïntegreerd in de ADR en de ADR vervult vanaf dat moment de gehele interne auditfunctie voor het Rijk.

<sup>5</sup> Bron: <https://magazines.rijksoverheid.nl/adr/adrover/2020/01/op-welke-gebieden-voeren-wij-vraaggestuurde-onderzoeken-uit>

- Ongevraagde onderzoeken komen voort uit de Strategische Audit Agenda (SAA) van de ADR. Hierin staan onderzoeksdomeinen die de ADR belangrijk acht voor de Rijksoverheid en maatschappij. De SAA bevat onderwerpen op het gebied van administratieve organisatie en interne beheersing (AO/IB), beleid, duurzaamheid, financiën, huisvesting, governance, HRM, informatiebeveiliging, technologie en IT-systemen.
- Op basis van het Besluit Auditdienst Rijk voert de ADR onderzoeken uit op, naast de verantwoording en het beheer van het Rijk (zie onder), de volgende onderwerpen:
  - Het beleid en de bedrijfsvoering van een minister of de taakuitoefening en de bedrijfsvoering van het betrokken college;
  - de jaarrekening van een agentschap;
  - de taakuitvoering en naleving van de voorwaarden van subsidies en andere bijdragen aan organisaties en natuurlijke personen;
  - de besteding van de Europese middelen in gedeeld beheer door de lidstaat Nederland, bedoeld in artikel 6.9 van de Comptabiliteitswet 2016<sup>6</sup>.

*Onderzoek naar de verantwoording en het beheer van het Rijk.*

De ADR vervult ook een certificerende rol ten behoeve van de betrokken minister. Artikel 3 van het Besluit Auditdienst Rijk beschrijft de taken die de minister van Financiën opdraagt aan de ADR met betrekking tot het onderzoek naar de verantwoording en het beheer van het Rijk. Dit artikel bepaalt dat de Auditdienst Rijk rapporten uitbrengt bij de jaarverslagen van alle ministeries. Hiermee geeft de ADR zekerheid over de getrouwheid van de financiële overzichten, die bestaan uit:

- De verantwoordingsstaat met de financiële toelichting daarbij;
- De samenvattende verantwoordingsstaat agentschappen met de toelichting daarbij (indien van toepassing);
- De saldibalans met de toelichting daarbij;
- De rapportage over de rechtmatigheid van de uitkomsten van de begrotingsuitvoering;
- Overzichten in het kader van de Wet normering topinkomens.

Het onderzoek naar de verantwoording en het beheer van het Rijk beslaat ook het gevoerde begrotingsbeheer, het financieel beheer, de materiële bedrijfsvoering en de hiervoor bijgehouden administraties. Daarnaast kan de ADR grote projecten onderzoeken op verzoek van de Tweede Kamer<sup>7</sup>. Naast de departementale jaarverslagen doet de ADR onderzoek naar het FJR<sup>8</sup>, dat wordt opgesteld onder verantwoordelijkheid van de minister van Financiën.

De ADR voert controles uit op de rechtmatigheid van de begrotingsuitvoering en op de getrouwheid van de verantwoording. Het resultaat van deze onderzoeken zijn de jaarlijkse auditrapporten (en interim-rapporten) van de ADR. Hierin staan de bevindingen en conclusies van de onderzoeken. De rapporten bevatten een

---

<sup>6</sup> Dit betreffen gegevensgerichte en systeemgerichte audits van Europese subsidies, voor fondsen in gedeeld beheer zoals het Europees Landbouwgarantiefonds (ELGF) en het Europees Fonds voor de Regionale Ontwikkeling (EFRO). In Nederland is de ADR aangewezen als nationale audit autoriteit (of overige certificerende instantie) voor deze Europese geldstromen.

<sup>7</sup> Conform de Regeling grote projecten

<sup>8</sup> Op basis van artikel 3, lid 3 van het Besluit Auditdienst Rijk



controleverklaring met een accountantsoordeel over de getrouwheid van de financiële overzichten in het jaarverslag. De controles worden primair gegevensgericht uitgevoerd. Dit betekent toetsing van de onderliggende gegevens, in plaats van te steunen op processen en interne beheersmaatregelen zoals bij een systeemgerichte controle het geval is.

#### *Beroepsregels accountants*

De onderzoeken van de ADR worden uitgevoerd volgens de beroepsregels in de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NV COS) en de onderzoeksrapporten bevatten normaliter een accountantsverklaring, die wordt ondertekend door een accountant<sup>9</sup>. Accountants van de ADR zijn als *overheidsaccountant* ingeschreven in het register van de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA). Ook dient de ADR als accountantsorganisatie volgens beroepsregels te voldoen aan kwaliteitseisen zoals opgenomen in de Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA) van de NBA.

#### 4. De Algemene Rekenkamer (AR)

Op basis van de Grondwet is de Algemene Rekenkamer (AR) belast met het onderzoek van de ontvangsten en uitgaven van het Rijk, en treedt daarmee op als externe auditor van het Rijk. De AR is krachtens de Comptabiliteitswet belast met het verantwoordingsonderzoek en rapporteert daarover jaarlijks bij elk jaarverslag, met een oordeel over de getrouwheid van de financiële overzichten en de rechtmatigheid van de daarin opgenomen uitgaven en ontvangsten. Omdat die informatie ook door de interne auditors wordt onderzocht is het huidige controlebestel zo ingericht dat de AR zoveel mogelijk gebruikmaakt van de reeds verrichte werkzaamheden van de ADR. Zo is er in de wetgeving zorg voor gedragen dat de onderzoeksopdracht aan de ADR (in het Besluit ADR, zie boven) aansluit op de in de CW2016 opgenomen formulering van de wettelijke taak van de AR. De rol van de AR verschilt van de ADR: De AR is een Hoog College van Staat, met andere bevoegdheden dan de ADR en een positionering buiten de ministeriële verantwoordelijkheid. De AR, als externe auditor, rapporteert primair aan het parlement en is voorwaardelijk voor de decharge, houdt bestuurlijk hoor en wederhoor met en geeft toelichting aan de betrokken minister, waar de ADR, als interne auditor, primair rapporteert aan de betrokken minister en de minister van Financiën. Ook valt de AR als Hoog College van Staat niet onder extern toezicht.

Binnen het huidige controlebestel bestaat grote samenhang én overlap tussen de werkzaamheden van de ADR en de AR. Beide organisaties voeren controles uit met eigen risicoanalyses, eigen plannen van aanpak, eigen uitvoering van werkzaamheden, eigen evaluatie van bevindingen en eigen rapportages. Zoals is beoogd bij de opzet van het huidige controlebestel maakt de AR, zo veel als mogelijk is, gebruik van de reeds door de ADR uitgevoerde werkzaamheden. Daartoe ontvangt de AR zo vroeg mogelijk al de plannen van aanpak van de controle van de ADR en in later stadium de controledossiers waarin de uitvoering van de controle en de conclusies de ADR zijn opgenomen. Op basis van beoordeling van de aanpak en uitvoering van de controle stelt de AR vast in hoeverre die bruikbaar zijn voor het eigen onderzoek en voert daarnaast aanvullende werkzaamheden uit. Op grond van enerzijds de als toereikend beoordeelde werkzaamheden en conclusies ADR en anderzijds de eigen werkzaamheden komt de AR tot de oordelen over de getrouwheid en rechtmatigheid van de financiële verantwoordingsinformatie in de jaarverslagen. Daarnaast geeft de AR in het verantwoordingsonderzoek ook oordelen over de bedrijfsvoering en de

---

<sup>9</sup> Als bedoeld in artikel 393, eerste lid, van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek.

verantwoording over de beleidsresultaten. Waar de bedrijfsvoering substantieel tekortschiet benoemt de AR deze in de vorm van 'onvolkomenheden', die gelijk aanbevelingen vormen voor de verbetering van processen en interne beheersing per ministerie. Naast de getrouwheid van de verantwoording (waaronder rechtmatigheidspercentages) geeft de AR een oordeel over doelmatigheid en doeltreffendheid van bestedingen.

De Financiële Audits van de AR worden uitgevoerd door accountants. Accountants van de AR zijn als accountants in business ingeschreven in het register van de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA). De oordelen over de financiële verantwoording van de departementen worden ondertekend door het college en bevatten het rekenkameroordeel. Dit oordeel heeft de karakteristieken van een controleverklaring (accountantsverklaring). Naast de oordelen bij de jaarverslagen geeft de AR een verklaring van goedkeuring bij de Rijksrekening op basis van de Grondwet. De AR is, net als alle andere nationale rekenkamers in de wereld, aangesloten bij de International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) en moet daarmee voldoen aan de auditstandaarden voor rekenkamers, de International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAIs). In deze standaarden wordt rechtstreeks verwezen naar de internationale auditstandaarden voor accountantsorganisaties (de ISAs). De ISAs worden uitgebracht door het IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), de standaardsetter voor de accountants in alle landen. De Nederlandse invulling van deze auditstandaarden, de NV COS, zijn gebaseerd op de ISAs en zijn op enkele onderwerpen aangevuld met Nederlandse bepalingen. Uiteindelijk dienen dus zowel de AR als de ADR te voldoen aan wat in de ISAs is vastgelegd.

#### **Tijdslijnen voor het opstellen en de controle van jaarverslagen**

Vakministers leggen jaarlijks verantwoording af over hun begroting. Tot deze verantwoording behoren de departementale jaarverslagen, de jaarverslagen van de colleges, kabinetten, fondsen en andere begrotingshoofdstukken, en het Financieel jaarverslag van het Rijk (FJR). De minister van Financiën stelt daarbij het Financieel jaarverslag van het Rijk op. Deze jaarverslagen worden gecontroleerd door de ADR en de AR, en vervolgens aangeboden aan de Staten-Generaal. Daarnaast biedt de AR haar rapporten bij de jaarverslagen aan het parlement aan. Het parlement kan zonder verklaring van goedkeuring van de AR geen decharge verlenen (CW art. 2.40 lid 2).

De eisen en voorschriften voor de verantwoording zijn opgenomen in de Comptabiliteitswet 2016 (CW) en in de Rijksbegrotingsvoorschriften (RBV). In de regel zijn de tijdslijnen voor de verantwoording als volgt:

- Informatie in de jaarverslagen wordt gedurende en na afloop van het boekjaar opgesteld door departementen en eind januari aangeboden aan de ADR.
- De controle van de ADR wordt tijdens het boekjaar gestart. De 'eindejaarfase' start eind januari in het jaar na het boekjaar, na ontvangst van de financiële informatie van de departementen. Na afronding van de controles levert de ADR de auditrapporten jaarlijks in (medio) maart bij de jaarverslagen van de ministeries op.
- Na controle door de ADR zendt de minister van Financiën de jaarverslagen uiterlijk op 31 maart voor onderzoek naar de Algemene Rekenkamer. De minister van Financiën zendt het FJR uiterlijk op 21 april van het jaar volgend op het begrotingsjaar voor onderzoek naar de AR.
- Ook de controle van de AR is al tijdens het boekjaar gestart. Voor de AR start de 'eindejaarsfase' na (medio) maart na ontvangst van de dan



opgestelde (concept)jaarverslagen, voorzien van de oordelen en ADR-rapporten. Deze actuele definitieve informatie over de uitkomst van de interne audit, samen met de eigen afrondende werkzaamheden leidt tot de afronding van het controlewerk van de AR, met inbegrip van het bestuurlijk hoor en wederhoor, leidend tot finale oordelen van de AR.

Na controle door de AR biedt de minister van Financiën de door de Algemene Rekenkamer onderzochte jaarverslagen op de derde woensdag van mei aan de Tweede Kamer der Staten- Generaal aan. Ook de rapporten van de ADR worden door de minister van Financiën aangeboden. Tegelijkertijd ontvangt de Staten-Generaal van de AR de rapporten bij de jaarverslagen en de verklaring van goedkeuring van de rijksrekening. Op basis van artikel 2.40 van de CW vormen jaarverslagen van de ministers en de rapporten van de AR de basis voor het dechargeproces in het parlement.

### 3 Variant op de huidige inrichting

#### **De samenvoeging in het scenario van variant 3 brengt een aantal belangrijke wijzigingen in de taakverdeling binnen het controlebestel.**

De AR steunt bij het onderzoek naar en de beoordeling van de jaarverslagen en het FJR van het Rijk niet langer op de ADR, maar voert deze taken zelf uit. De werkzaamheden die hiervoor nodig zijn – en de capaciteit die daarbij hoort – verschuiven van de ADR naar de AR. Dit geldt ook voor de jaarverslagen van de agentschappen. De ADR heeft dan geen certificerende functie meer ten aanzien van de verantwoordingen van het Rijk. Wel blijft het controlebestel bestaan langs de 4 lijnen, met de ADR als interne auditor in de 3<sup>e</sup> lijn en de AR als externe auditor in de 4<sup>e</sup> lijn. In meer detail:

- Bij de toetsing van de jaarverslagen hoort ook de werkzaamheden met betrekking tot de verantwoording over de Wet Normering Topinkomens. Deze taak verschuift dus ook naar de AR.
- De Kamer kan in de huidige situatie middels de regeling Grote projecten de ADR óf een openbaar accountantskantoor vragen werkzaamheden te verrichten die de Kamer helpen bij het toezicht op grote projecten. In de nieuwe situatie zal dit zijn de ADR, de AR of een openbaar accountantskantoor.
- De ADR blijft in de Europese lijn de certificerende partij voor wat betreft Europese subsidies en fondsen.
- De AR blijft daarnaast de huidige doeltreffendheids- en doelmatigheids-onderzoeken uitvoeren, evenals andere onderzoeken die in de huidige situatie tot de taak van de AR behoren.
- De ADR versterkt de functie van interne auditor. De ADR voert daarvoor interne onderzoeken uit en deelt met de minister die het aangaat bevindingen over processen, risico's en interne beheersing. Dit zijn de gevraagde en ongevraagde onderzoeken.

**De departementen blijven zelf verantwoordelijk voor het gevoerde financieel beheer en hun financiële verantwoording.** De taken voor de rechtmatigheidsverklaring en andere 1e/2e lijn werkzaamheden die sommige departementen in de huidige situatie onvoldoende zelfstandig uitvoeren, worden in de nieuwe situatie niet langer deels overgenomen door de ADR, en ook niet door de AR. Daarbij komt ook de rol van Financiën als stelselverantwoordelijke iets te veranderen. De minister van Financiën blijft de eerstverantwoordelijke voor de

keuzes met betrekking tot de inrichting van het controlebestel en het auditbeleid daarin. De minister is in de nieuwe situatie niet langer verantwoordelijk voor de accountantseenheid die de certificering uitvoert.

Daarnaast raakt de variant aan een aantal specifieke aspecten:

**Inrichting AR.** Het onderbrengen van de hiervoor genoemde werkzaamheden heeft organisatorische gevolgen voor de AR. De AR richt een accountantseenheid in met bijbehorend kwaliteitsstelsel. Het kwaliteitsstelsel borgt de kwaliteit van werkzaamheden en het naleven van bepalingen in de wet- en regelgeving met betrekking tot de inrichting van de accountantseenheid, de governance daarvan en het toezicht daarop. De AR volgt de auditstandaarden zoals opgenomen in de ISSAIs, die net als de Nederlandse NV COS zijn afgeleid van de ISAs. Andere overwegingen voor de inrichting van de AR:

- Volgens de Nederlandse beroepsregelgeving dient de meerderheid van de dagelijkse leiding van de eenheid uit accountants te bestaan.
- De accountants van de AR zijn reeds geregistreerd bij de Nederlandse beroepsorganisatie als accountants in business en dienen te worden ingeschreven in een andere ledengroep, namelijk als overheidsaccountants. Verderop in het rapport zal gereflecteerd worden op de hoe de Rekenkamer zich moet verhouden tot de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA).

**Inrichting ADR.** Als interne auditor heeft de ADR een signalerende functie en een directere betrekking met de leiding van departementen. Daarbij hoort een programmatische, op risico's gerichte aanpak met ruimte voor gevraagd onderzoek. Voor de focus op de interne audit wordt de inrichting van de interne auditfunctie verder verbeterd middels professionalisering van de signalerende rol, standaardisering van de interne auditwerkzaamheden en toetsing/toezicht door beroepsorganisaties. De ADR blijft staatsrechtelijk en organisationeel onder verantwoordelijkheid van de minister van Financiën.

**Inrichting departementen.** Departementen dienen hun financiële functie op relevante onderdelen te verstevigen. Dit gaat om de verantwoording en aanlevering voor de accountantscontrole, maar ook om 'in control' zijn. In de nieuwe situatie blijft de ADR de eerste en tweede lijn ondersteunen met gerichte onderzoeken, maar verricht geen hoofdlichtfunctie voor de 1e en 2e lijn. Zie '6.1 gevolgen voor de departementen' voor verdere toelichting.

**Verantwoordingsproces.** conform de Kamerbrief: "alle bestaande auditproducten (zoals de controleverklaring en interim-rapporten) voor parlement en ministers blijven bestaan, maar zullen in de nieuwe situatie worden uitgebracht door de accountantseenheid van de AR". Daarbij dient de nuance te worden aangebracht dat de AR rechtstreeks rapporteert aan het parlement (en aan ministers). Gevolgen voor de snelheid van de financiële verantwoording en de timing van Verantwoordingsdag worden verderop in het rapport besproken.

**Medewerkers.** Een deel van de medewerkers van de ADR gaat over naar de AR en ook naar departementen. De betreffende medewerkers voeren in de nieuwe situatie vergelijkbare werkzaamheden uit onder soortgelijke omstandigheden. Op de aantallen werknemers wordt verderop in het rapport ingegaan.

**Transitiefase.** Een keuze voor variant 3 impliceert een transitiefase, waarbij de benodigde hervormingen worden geïmplementeerd. De benodigde aanpassingen aan wetgeving (hierna genoemd) beslaan normaliter enkele jaren. Tijdens het wetgevingstraject kunnen niet-juridische hervormingen



worden ingevoerd dan wel voorbereid. Om de continuïteit van het controlebestel te garanderen is het een 'must' dat het controlebestel direct functioneert na de transitie.

**Wetgeving.** In de Comptabiliteitswet en de Grondwet is de wettelijke taak van de AR reeds verankerd. De nieuwe situatie vraagt op enkele punten aanpassingen aan de Comptabiliteitswet. Andere regelgeving (zoals het Besluit Auditdienst Rijk, de Regeling audit committees Rijk en de Regeling grote projecten) dient ook te worden aangepast. Verderop in het rapport wordt dieper ingegaan op juridische wijzigingen.

## 4 Internationale vergelijking

De voorliggende herziening raakt aan de werkzaamheden, maar ook het karakter van de Algemene Rekenkamer. Waar de AR nu in de 4<sup>e</sup> lijn een review uitvoert op basis van het werk van de controleur in de 3<sup>e</sup> lijn, verricht de AR in de variant de volledige controle en vervalt de review. Om deze wijziging in perspectief te plaatsen hebben we buiten onze eigen grenzen gekeken.

**Internationaal kent men verschillende modellen voor het bestel van de rekenkamer:** andere OECD-landen kennen bijvoorbeeld verschillende soorten rekenkamers. Zo bestaan er bijvoorbeeld rekenkamers die zijn ingericht in de vorm van een gerechtshof. Aan de andere kant zijn er ook rekenkamers met één accountant aan het hoofd, die tekent volgens strakke interpretatie van internationale accountantsstandaarden.

Besloten is om inspiratie op te doen bij landen die een vergelijkbaar type rekenkamer kennen als Nederland: met een meerkoppig college en een sterke band met het parlement. Uit gesprekken met de rekenkamers *Rigsrevisionen* (Denemarken) en *Riksrevisjonen* (Noorwegen) kwamen de volgende inzichten naar voren:

**De rekenkamers van Denemarken en Noorwegen voeren hun eigen controlewerkzaamheden uit en voeren een zuivere 4<sup>e</sup> lijn.** Uit de gesprekken kwam naar voren dat de Deense rekenkamer niet steunt op het werk van een interne auditor. De Deense rekenkamer voert de controleopdrachten geheel eigenstandig uit. Bij de Noorse rekenkamer is wel sprake van samenwerking met de interne auditor, zonder dat de interne auditor controlewerkzaamheden uitvoert. Zowel de Deense als de Noorse rekenkamer zijn breed georganiseerd om het parlement te bedienen met financiële onderzoeken, rechtmatigheidsonderzoeken en doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeken. Deze onderzoeken worden allemaal onder de verantwoordelijkheid van de *auditor general* uitgevoerd, en vaak ook in gecombineerde teams. Er is dus niet altijd strikte scheiding tussen de financial audit en andere audits.

**Internationaal lijkt vrijheid te bestaan bij de inrichting van de governance op de rekenkamer.** Zowel de Noorse als de Deense rekenkamer passen de internationale auditstandaarden voor rekenkamers, de ISSAIs, toe. Daarin hebben zij praktische aanpassingen gedaan om deze geschikt te maken voor hun doeleinde. De Deense rekenkamer heeft bijvoorbeeld de ISSAIs verwerkt in een geïntegreerde



set standaarden voor de verschillende typen onderzoeken<sup>10</sup>. De Noorse rekenkamer heeft de ISSAIs aangepast voor nationaal gebruik zodat deze ook kunnen worden gebruikt voor andere publieke sector audits. Uitgangspunt van beide landen is daarbij om zo dicht mogelijk bij de oorspronkelijke ISSAIs te blijven. Het is de verantwoordelijkheid van de rekenkamers zelf om erop toe te zien dat deze gevolgd worden. Beide rekenkamers hebben interne toezichtorganen die toezien op de naleving van kwaliteitseisen. Er is daarnaast beperkt extern toezicht, in de vorm van peer reviews die worden gefaciliteerd via INTOSAI.

## 5 Gevolgen voor het verantwoordingsproces

### **Het wegnemen van dubbele controlelast in de 3<sup>e</sup> en 4<sup>e</sup> lijn maakt het controlebestel een stukje doelmatiger.**

In de huidige situatie zijn er dubbelingen in de werkzaamheden van de ADR en AR. De ADR voert de controleopdrachten in totaliteit uit, waarna de AR deze reviewt en aanvullend eigen werkzaamheden uitvoert om een oordeel te vormen. Bij het betreffende onderzoeksteam van de AR zijn in de huidige situatie 56 FTE (waarvan 41 FTE accountants) betrokken. In de nieuwe situatie zijn deze reviews niet meer nodig, omdat de accountantseenheid van de AR de controleopdrachten volledig zelf uitvoert. Dit betekent macro een directe besparing van capaciteit. Daarnaast ontstaan of verdwijnen er een aantal synergiën. Enerzijds zijn in de huidige situatie synergiën zichtbaar bij de ADR door het combineren van de wettelijke taak met andere onderzoeken: de ADR kan bijvoorbeeld putten uit eigen beheeronderzoeken, waardoor zij minder systeemgerichte werkzaamheden hoeft uit te voeren voor de wettelijke taak. Anderzijds ontstaan bij de AR nieuwe synergiën ontstaan indien werkzaamheden van de controleopdrachten kunnen worden gebruikt ten behoeve van andere onderzoeken (bijvoorbeeld systeemgerichte werkzaamheden, data-analytics en IT-audits). Wel lijken de huidige synergiën bij de ADR concreter, omdat er meer werkzaamheden zijn die dichter aan elkaar raken.

### **Doordat nog maar één getrouwheidsoordeel over de jaarverslagen hoeft te worden gegeven, kan Verantwoordingsdag vervroegd worden naar april.**

De financiële verantwoording kan worden afgelegd nadat alle jaarverslagen zijn opgesteld en de audits zijn afgerond. Zoals toegelicht in hoofdstuk 2 zijn de controleopdrachten van de ADR in de huidige situatie medio maart afgerond. De ADR heeft op dat moment ook al wederhoor gevoerd ten aanzien van bevindingen en de auditcorrecties zijn dan doorgevoerd in de jaarverslagen. Het is nog geen gegeven dat de controleopdrachten van de AR ook direct in medio maart zouden zijn afgerond. Belangrijke reden hiervoor is het verschil in wederhoor-proces, waarbij de AR *bestuurlijke* wederhoor voert. De ADR voert in de huidige situatie *ambtelijke* wederhoor. Een proces van bestuurlijke wederhoor neemt meer tijd in beslag. In de nieuwe situatie zal Verantwoordingsdag eerder kunnen plaatsvinden dan de derde woensdag van mei. Op basis van de gevoerde gesprekken lijkt een vervroeging van een maand naar medio april reëel, en op langere termijn naar begin april. De AR voorziet daarnaast nog verdere versnellingen van het proces, onder andere door verbeteringen in het kader van het programma Toekomst Financiële Administratie.

<sup>10</sup> Financiële onderzoeken, rechtmatigheidsonderzoeken en doelmatigheids-/doeltreffendheidsonderzoeken

Deze veranderingen staan echter los van de variant en maken geen onderdeel uit van het onderzoek.

Aanvankelijk kan het nieuwe controleproces er als volgt uit komen te zien:



### **De financiële producten van het Rijk blijven behouden, alleen de rapportagelijnen veranderen.**

In de nieuwe situatie brengt de accountantseenheid van de AR de controleverklaringen bij de jaarverslagen van de ministeries, begrotingsfondsen en andere begrotingshoofdstukken en bij de jaarrekeningen van agentschappen uit. Deze auditrapporten worden geïntegreerd in de VO-rapporten van de AR. Dit betekent dat de controleverklaring en beeld financieel beheer op Verantwoordingsdag in de VO-rapporten zijn opgenomen. Met aandacht voor de inrichting van de AR (zoals beschreven in hoofdstuk 6.3), kan worden verwacht dat de AR dezelfde kwaliteit in de controleverklaringen en auditrapporten kan leggen als de ADR momenteel doet. Zo ook de interim-rapporten, waarin de AR in een vroeg stadium bevindingen van de controles zal communiceren. Deze interim-rapporten voorzien in de ambtelijke bijsturingsbehoefte en worden dus op ambtelijk niveau afgestemd en gerapporteerd. De rapportagelijnen voor de accountantsoordelen en de eindrapportages veranderen wel: waar de auditrapporten van de ADR in de huidige situatie gericht zijn aan de ministers die het aangaat, zal de accountantseenheid van de AR rapporteren aan de ministers én aan het parlement. Dit stemt overeen met de huidige rapportagelijnen van de AR voor het Verantwoordingsonderzoek; het enige verschil is dat de auditbevindingen direct aan de departementen en het parlement worden gerapporteerd, zonder voorafgaande rapportage aan de ministers. Aangezien deze bevindingen wel zorgvuldig op voorhand met departementen worden overlegd in het ambtelijk en bestuurlijk hoor- en wederhoor, worden ministers niet verrast door gerapporteerde bevindingen. Op 15 maart ontvangt de minister het concept VO-rapport inclusief controleverklaring.

### **Op korte termijn brengt de herinrichting transitiekosten mee, die niet concreet te maken zijn.**

Het transitieproces vergt tijd van medewerkers bij de AR, ADR, departementen, juristen en organisatieadviseurs. Dit zijn in principe geen aanvullende kosten, aangezien dit een tijdsinvestering is van medewerkers die ook zonder transitie werkzaam zijn bij het Rijk. Wel kan het leiden tot een tijdelijke afname in productiviteit. Deze afname is niet concreet te beschrijven, maar kan leiden tot de noodzaak om tijdelijk meer gebruik te maken van externe inhuur. Andere aspecten bestaan uit het bieden van huisvesting en de inrichting van de IT-infrastructuur van de AR, die worden beschreven in paragraaf 6.3.



## 6 Gevolgen voor organisaties

### 6.1 Effecten op de departementen

#### **De eerste en tweede lijn behouden dezelfde rol, maar gaan die wel zelfstandiger uitvoeren.**

Momenteel zijn de departementen niet in staat om zelfstandig controle informatie op te leveren ten aanzien van de rechtmatigheidsverantwoording. De ADR springt hiervoor bij, en voert daardoor bij de controle ook de rechtmatigheidsmonitoring van de departementen uit. Departementen past het – eigenlijk ook binnen het huidige bestel – zichzelf te kunnen verantwoorden over de rechtmatigheid, zonder te steunen op de controleur; zeker niet een externe controleur (de Rekenkamer). Departementen dienen onder variant 3 zelfstandig de rechtmatigheidsmonitoring te gaan uitvoeren.<sup>11</sup> Relevant om hierbij te noemen is dat sommige departementen op dit moment al werken aan de versterking van de financiële functie, onder andere door inzet op data-analyse.

#### **Het is logisch dat met werkzaamheden die verschuiven van ADR naar departementen, ook capaciteit mee schuift.**

Het zelfstandiger moeten uitvoeren van de rechtmatigheidsmonitoring levert voor departementen een capaciteitsvraagstuk op. Tegelijkertijd maakt het de rechtmatigheidscontrole (nu door ADR, in variant door Rekenkamer) een veel lichtere taak indien de monitoring op orde is en is vastgelegd in audit trails. Bovendien is er in de variant geen dubbeling meer van werkzaamheden tussen AR en ADR, wat capaciteit vrijspeelt. Een deel van de nu door de ADR voor rechtmatigheidscontrole gebruikte capaciteit zou daardoor kunnen schuiven naar de departementen voor het uitvoeren van monitoring, en een deel naar de AR voor de controle. In een vervolgsценario kan nog worden bepaald waar deze capaciteit bij departementen dient te worden geëxtraheerd. De taak die departementen hiermee krijgen dient proportioneel te zijn aan de verschuiving van capaciteit. Of men de som van bovengenoemde wijzigingen als doelmatigheidswinst toerekent aan variant 3 hangt af van de uitgangssituatie. Vanuit een theoretische interpretatie van het huidige bestel – waarin departementen zich zelfstandig verantwoorden en de ADR slechts controleert – verdwijnen er in de variant werkzaamheden (review AR). Als de uitgangssituatie de praktijk is worden er zowel werkzaamheden opgeheven (review AR) als gecreëerd (zelfstandiger monitoring).

#### **Zolang accountants niet verder op afstand gaan staan, blijft bij overgang naar de Rekenkamer de goede samenwerking behouden.**

De AR staat als Hoog College van Staat in de grondwettelijke verhoudingen verder af van de organisaties die gecontroleerd worden. Dat zou gevolgen kunnen hebben voor de werkrelatie tussen accountant en departement. Gesprekspartners van de directies FEZ verwachten bij de controle van getrouw beeld echter weinig verandering wanneer ADR-accountants overgaan naar de Rekenkamer, zolang de manier waarop zij hun werkzaamheden verrichten niet verandert. Dat wil zeggen: het contact tussen accountants en tweede lijn blijft laagdrempelig, en de tekenend

<sup>11</sup> Waar departementen in de huidige situatie gebruikmaken van de controlegegevens van de ADR voor hun rechtmatigheidsverantwoording, zou bij een zuivere taakinvoering het departement zelf de rechtmatigheidsmonitoring moeten verbeteren en zich op basis hiervan verantwoorden in het jaarverslag. Zodoende is het departement zelf 'in control'. De accountant controleert vervolgens de vastgelegde audit trails van het departement.

accountant blijft tussentijds zekerheid bieden (bijv. middels interim-rapportages). De meeste gesprekspartners – de AR inclusief – verwachten hierin geen wijzigingen. Bovendien komen de accountants die nu al bij de Rekenkamer werken juist dichterbij de tweede lijn te staan, doordat zij direct zullen schakelen met het departement. Ook worden departementen gesteund door de ADR als zuivere interne auditor (zie hoofdstuk 6.2).

#### **Wel is het een voorwaarde dat de accountant onafhankelijk oordeelt.**

Vanuit de directies FEZ wordt duidelijk aangegeven dat zij als voorwaarde zien dat de tekenend accountant voldoende onafhankelijk kan oordelen, zonder invloed van het college. Deze onafhankelijkheid dient dus geborgd te worden. Wanneer niet aan deze voorwaarde wordt voldaan dreigt de verantwoording voor de tweede lijn wel een zwaardere taak te worden, omdat vertrouwen tussen controleur en departement afneemt.

#### **De systeemverantwoordelijkheid van Financiën blijft.**

Ministeriële verantwoordelijkheid is de verplichting van de minister om tegenover het parlement rekenschap af te leggen ten aanzien van de onderwerpen uit zijn portefeuille. De minister van Financiën blijft met de onderzochte wijziging stelselverantwoordelijk voor het controlebestel, maar de feitelijke uitvoering van de controle zal verder buiten zijn invloed liggen. Echter, de invloed van de minister op de werkzaamheden die nu zijn ondergebracht bij de ADR is al klein, omdat middels het Besluit Auditdienst Rijk is bepaald dat hij – en andere ministers – zich onthouden van het geven van instructies aan de ADR over het uitvoeren van en rapporteren over de onderzoeken.

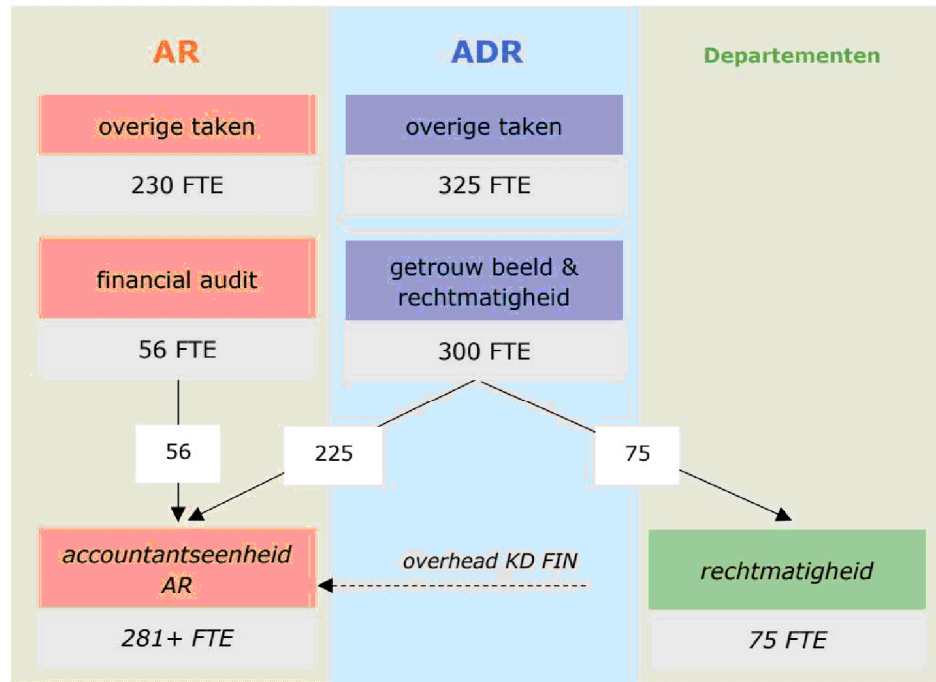
## **6.2 Effecten op de Auditdienst Rijk**

#### **De Auditdienst Rijk zal krimpen met 300 FTE.**

Op basis van de jaarverslagen van afgelopen jaren en een aangeleverde inschatting van de ADR is met de certificering van de jaarverslagen van de ministeries, begrotingsfondsen en andere begrotingshoofdstukken en de jaarrekeningen van agentschappen (getrouw beeld en rechtmatigheid, allebei voor een gelijk aandeel in de bezetting van de ADR) zo'n 300 FTE gemoeid, inclusief vaktechnisch overhead binnen de dienst. Dat is ongeveer de helft van de gehele ADR. Het grootste deel daarvan zou onder variant 3 overgaan naar de Algemene Rekenkamer, een kleiner deel naar de departementen voor de verzelfstandiging van de rechtmatigheidsmonitoring.<sup>12</sup> Een mogelijke verschuiving kan zijn (bij benadering):

---

<sup>12</sup> Behoudens de doorverdeling van de apparaatstaakstelling FIN.



### Toelichting FTE-verdeling

Deze grove en indicatieve verdeling van FTE is tot stand gekomen op de volgende wijze. Uit de door de ADR aangeleverde gegevens is op te maken dat zo'n twee-derde van de capaciteit wordt ingezet voor de zogeheten 'vaste vraag'. Een deel daarvan gaat op aan beheeronderzoeken en de Regeling grote projecten. Wat overblijft is ca. 300 FTE voor de controle van de jaarverslagen van de ministeries, begrotingsfondsen en andere begrotingshoofdstukken en de jaarrekeningen van agentschappen, gelijk verdeeld (150/150) over de componenten getrouw beeld en rechtmatigheid. Vanuit de component rechtmatigheid zal – op basis van een inschatting van de ADR – de helft (75) over moeten voor versterking van de eigen monitoring bij departementen. De andere helft schuift samen met de capaciteit voor getrouw beeld naar de AR (225).

Samen met de bestaande eigen capaciteit leidt dit tot een capaciteit van ca. 281 FTE voor de accountantseenheid van de AR. Daarbij dient ook nog overhead opgeteld te worden die de ADR geniet vanuit het KD FIN. Dit soort preciseringen zijn ter uitwerking bij de daadwerkelijke bepaling van FTE-stromen.

Voor de schuif van capaciteit naar de departementen dient na een besluit over stelselwijziging een verdeling te worden aangebracht. De meest logische verdeling volgt de huidige capaciteitsverdeling over departementen bij de ADR.



### **De scheiding en overgang van werkzaamheden zal breed binnen het personeelsbestand gevoeld worden.**

Omdat één medewerker zowel certificeringstaken als andere taken kan uitvoeren zijn de bij de controle betrokken arbeidsuren verdeeld over veel meer medewerkers dan FTE. Medewerkers die bij de ADR blijven zullen zich volledig toeleggen op de taken van een interne auditdienst. Medewerkers die overgaan naar de Rekenkamer leggen zich daar toe op de certificeringstaak en laten hun overige taken achter bij de ADR.

### **De organisatieverandering is gericht op hetzelfde werk in een nieuwe organisatie, en kan tot een jaar duren.**

Het reorganisatie- en plaatsingsproces is juridisch geborgd in de CAO Rijk en de Wet op de Ondernemingsraden (WOR). Een organisatieverandering volgt in beginsel het Van Werk Naar Werk (VWNW)-beleid. In een aantal gevallen is sprake van een reorganisatie in de formele zin<sup>13</sup>. Gezien de omvang van de verandering en de verwachting dat medewerkers ook naar departementen worden overgeplaatst, is het aannemelijk dat de wijziging kwalificeert als reorganisatie. In de onderzoeksfase dient de reikwijdte te worden onderzocht. Daarna kent de organisatieverandering de volgende fasen:

**Vorbereidende fase / plan tot organisatieverandering.** Het vaststellen van uitgangspunten van de organisatiewijziging. Hierbij wordt een globale beschrijving van de organisatiewijziging opgesteld en een mening van de ondernemingsraad (OR) en advies van het decentraal georganiseerd overleg (DGO) gevraagd. Het doel van deze fase is om mobiliteit te stimuleren en zoveel mogelijk te voorkomen werknemers verplicht VWNW-kandidaat worden op een later moment.

**Uitvoeren voorbereidende fase.** Aan een verplichte fase van reorganisatie gaat in beginsel een voorbereidende fase vooraf, tenzij na advies van de vakbonden hiervan af wordt gezien in een bijzondere situatie. De voorbereidende fase behelst het informeren van werknemers, aanwijzen van functiegroepen en opstellen VWNW-plan op medewerkersniveau. Voor werknemers die zich kunnen vinden in het VWNW-plan kan de VWNW-begeleiding worden gestart. Bij een meningsverschil over de VWNW-kwesties kan een werknemer zich wenden tot de geschillencommissie.

**Verplichte fase / voornemen tot reorganisatie.** De reikwijdte van de reorganisatie dient te worden bepaald, functievolgendum en/of uitwisselbaarheid van functies en/of afspiegeling moet worden bezien. De relevante aspecten hiervan dienen te worden vastgelegd en uitgewerkt in een Organisatie- en Formatierapport. De OR en het DGO worden gevraagd om hierover te adviseren. De uitkomsten van dit proces worden vastgelegd in een reorganisatiebesluit.

**Start plaatsing & start nieuwe organisatie.** Voorafgaand aan de overgang is van belang om onderscheid te maken welke medewerkers van de ADR overgaan naar de AR. Hiervoor dient een plaatsingsprocedure te worden opgesteld.

---

<sup>13</sup> Hiervan is volgens de CAO sprake bij iedere wijziging van de organisatiestructuur, omvang of taakinhoud waaraan personele gevolgen verbonden zijn. Van personele gevolgen is sprake bij overtuigendheid indien voor één of meerdere medewerkers een functie vervalt of in aantal afneemt en geen passende functie voorhanden is, dan wel de werklocatie van de functie wijzigt of er een grote wijziging is of bijzonderheden in de omstandigheden waaronder de werkzaamheden worden verricht.

Ingeval sommige arbeidsplaatsen overtollig worden, zal voor de betreffende medewerkers een VWNW-traject worden bepaald. Een aandachtspunt hierbij is de plaatsmakersregeling, die medewerkers kunnen aanwenden om vrijwillig VWNW-kandidaat te worden. Als hier geen gepaste toets op wordt uitgevoerd, kan een groter aantal medewerkers de reorganisatie aangrijpen voor een vervroegde vertrekregeling<sup>14</sup>. Na de plaatsingsprocedure kunnen medewerkers aan de slag voor hun nieuwe werkgever.

Het reorganisatieproces als geheel zal beslag leggen op een gedeelte van de aandacht en capaciteit van de organisatie. Deze wordt dan weggetrokken van de primaire taak. De huidige tendens bij de ADR – dat gerealiseerde uren aan vraaggestuurd onderzoek achterblijven bij de begroting omdat de wettelijke taak prioriteit krijgt – zal tijdens de transitiefase daardoor waarschijnlijk nog sterker zijn. Gegeven dat de ADR zich ná de reorganisatie juist op andere onderzoeken focust is dit niet ideaal.

#### **In de transitiefase zal er onzekerheid zijn voor bestaande en nieuwe medewerkers.**

Iedere reorganisatie geeft onzekerheid, zeker wanneer het een gedeeltelijke fusie betreft. Medewerkers van de ADR zullen zich afvragen wie van hen over zal gaan naar de Rekenkamer, wie bij de ADR zal blijven en wie naar een departement gaat. Mogelijk geeft dit voor sommige medewerkers extra aanleiding om na te denken over een stap buiten de organisatie. Het verloop bij de ADR, dat nu zo'n 10-13% per jaar behelst, zou daardoor tijdelijk hoger kunnen uitvallen. Daarnaast kunnen bij reorganisatie de ca. 75 medewerkers van de ADR die de komende vijf jaar de pensioengerechtigde leeftijd bereiken ervoor kiezen om eerder met pensioen te gaan. Ook dit kan tijdelijk leiden tot hoger verloop. Voor een organisatie in verandering is het mogelijk lastiger om vervangend personeel te werven. Echter zal de daadwerkelijke vervangingsopgave gedempt worden door de (nog te bepalen) van de ADR gevraagde bijdrage aan de apparaatstaakstelling FIN. Na de transitie kan het scherpere profiel beide organisaties een interessantere werkgever maken.

#### **De ADR behoudt in de nieuwe situatie een belangrijke rol als interne auditdienst van het Rijk.**

Deze rol heeft de ADR nu ook, maar departementen ervaren dat de ADR zich in toenemende mate toelegt op de certificerende taak. In de nieuwe situatie zal de ADR zich concentreren op andere onderzoeken. Ruim de helft van de overgebleven capaciteit van de ADR zou daarvoor beschikbaar zijn. Door het wegvallen van de controletaak wordt de capaciteitsbenutting bij de ADR sterker vraagafhankelijk. Verder blijft de ADR de derde lijn vormen in het verantwoordingsproces over EU-subsidies (waarbij de vierde lijn gevormd wordt door de Europese Rekenkamer), blijft beheeronderzoeken uitvoeren en blijft de ADR beschikbaar ter ondersteuning van de Staten-Generaal bij het toezicht op grote projecten. Voor goed functioneren van de ADR als interne auditdienst is het van belang dat verantwoordelijkheden van de ADR opnieuw worden bekrachtigd in het Besluit Auditdienst Rijk.

### **6.3 Effecten op de Algemene Rekenkamer**

#### **Aanpassing van de organisatiecultuur door opname van een groot aantal nieuwe medewerkers.**

<sup>14</sup> Op basis van gegevens van de ADR bereiken binnen de hele organisatie 76 medewerkers binnen 5 jaar de pensioengerechtigde leeftijd. Medewerkers die geen functievoller zijn maar VWNW-kandidaat, kunnen gestimuleerd worden om vervroegd te vertrekken.



Het onderbrengen van nieuwe medewerkers vraagt samenwerking van de nieuwe en bestaande medewerkers van de Rekenkamer. Medewerkers van de AR krijgen te maken met een nieuw takenpakket en een nieuwe organisatiecultuur. Uitgangspunt is dat de toenadering tussen medewerkers laagdrempelig is en alle medewerkers zich thuis voelen in de organisatie. Dit kan worden bewerkstelligd door de nieuwe medewerkers niet gescheiden te houden maar ook samen te brengen met de huidige medewerkers van de Rekenkamer. Sommige nieuwe medewerkers die nu nog op locatie bij het departement werken zullen overgaan naar de Lange Voorhout, en *vice versa*. Daarnaast is het voor een goede accountants- en onderzoekcultuur van belang dat er voldoende aandacht en structuren zijn voor opleidingen en groeimogelijkheden. De Rekenkamer zal hier door de flinke toename aan accountants binnen de organisatie aandacht aan moeten schenken.

### **Om de kwaliteit en onafhankelijkheid van het accountantsoordeel te borgen zal de Rekenkamer een accountantseenheid inrichten volgens Nederlandse en internationale beroepsregels.**

Op basis van gesprekken met de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) geldt een aantal randvoorwaarden voor de inrichting van de accountantseenheid:

**Stelsel van kwaliteitsbeheersing.** De accountantseenheid conformeert zich aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing dat is voorgeschreven in de beroepsvoorschriften. Aangezien de Rijksaudit geen wettelijke controle vormt<sup>15</sup>, is in beginsel niet de Wet Toezicht Accountantsorganisaties (WTA) maar de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS) van toepassing. Daarmee is de accountantseenheid gebonden aan de kwaliteitsstandaarden in de NVKS (o.a.), conform de huidige inrichting van de ADR. Er zal worden bezien in hoeverre het wenselijk is om aanvullende eisen voor wettelijke controles (uit de WTA en verwante bepalingen) op te leggen aan de controle van het Rijk. Op basis van de NVKS is het meest voor de hand liggend om de accountantseenheid in te richten in de vorm van een accountantsafdeling met overheidsaccountants<sup>16</sup>. Het is belangrijk dat de AR alle kwaliteitseisen uit de NVKS naleeft en een kwaliteitsbepaler aanwijst. Het kwaliteitsstelsel borgt de kwaliteit van werkzaamheden en het naleven van bepalingen in de wet- en regelgeving. De AR zal gedragsregels en procedures vastleggen, die waarborgen dat taken niet op zodanige wijze worden uitgevoerd dat dit afbreuk doet aan de kwaliteitsbeheersing. Ook dienen onder andere de cultuur binnen de organisatie, de aanwezigheid van vaktechnische expertise en een vertrouwenspersoon eraan bij te dragen dat beroepsregels in acht worden genomen. Vanwege verplichtingen uit de ISSAIs is dit grotendeels al ingeregeld.

**Regelgeving.** De AR blijft de auditstandaarden zoals opgenomen in de ISSAIs volgen, die net als de Nederlandse NV COS zijn afgeleid van de ISAs. Daarbij neemt de AR ook de Nederlandse beroepsregels voor accountants(eenheden) in acht. In internationale context zien we dat andere rekenkamers om praktische redenen soms niet alle beroepsregels geheel kunnen inpassen in hun model (zie hoofdstuk 4). Zonder afbreuk te doen aan de auditkwaliteit wordt daarom nog bezien of de accountantsafdeling bij de AR één-op-één volgens

<sup>15</sup> Op grond van de WTA, eerste lid sub p.

<sup>16</sup> Een accountantseenheid kan worden opgericht in de vorm van een accountantspraktijk of accountantsafdeling. Voor de accountantseenheid bij de AR is sprake van een accountantsafdeling, aangezien de accountantswerkzaamheden zich niet over de hele organisatie strekken.



beroepsregelgeving kan worden ingericht of dat voor uitgezonderde situaties een vertaalslag nodig is.

**Accountantsverklaringen.** Het stelsel van kwaliteitsbeheersing wordt zodanig ingericht dat de controles en andere assurance werkzaamheden worden verricht onder de verantwoordelijkheid van een gecertificeerde accountant. De eindverantwoordelijke accountants rouleren periodiek volgens de vereisten in de Nederlandse beroepsregelgeving.

**Toezicht.** Een onafhankelijk orgaan houdt intern toezicht binnen de AR<sup>17</sup>. Ook vallen de getrouw beeld verklaringen, voor zover mogelijk voor een onafhankelijk Hoog College van Staat, onder extern vaktechnisch toezicht. Belangrijk hierbij is dat deze vorm van extern toezicht geen afbreuk doet aan de onafhankelijkheid van de AR als Hoog College van Staat. Tegelijkertijd is extern vaktechnisch toezicht nodig om met een blik van buitenaf kritisch naar de taakuitvoering van de accountantseenheid te blijven kijken. De inrichting van dit toezicht dient te passen binnen deze afweging. Internationaal is sprake van extern vaktechnisch toezicht op rekenkamers in de vorm van peer reviews<sup>18</sup> (zie 'Internationale vergelijking'). Het toezicht op de accountantseenheid van de AR als publieke auditor berust in principe bij de Raad voor Toezicht van de NBA<sup>19</sup>. Ook valt de individuele auditor onder het toezicht en kwaliteitseisen die de NBA aan de auditor stelt. De NBA heeft in deze fase nog geen bestuurlijk gedefinieerd standpunt gegeven over de inrichting van de accountantseenheid van de AR. Met inachtneming van de voorgenoemde afweging is onze aanbeveling dat Financiën en de AR in afstemming met NBA de benodigde vorm van toezicht verder uitwerken. Die uitwerking is wel voorwaardelijk aan de acceptatie van de Rekenkamer als Hoog College van Staat van een vorm van toezicht door de NBA op de accountantseenheid. Anders zal bij besluitvorming een invulling van variant 3 gewogen moeten worden waarbij voor de accountantseenheid van de Rekenkamer een uitzondering wordt gemaakt op de reguliere toezichtvereisten voor accountantsorganisaties.

### **Sommige vereisten in beroepsregelgeving vragen om vertaalslag, maar dit kan praktisch worden opgelost.**

Voor de inrichting van de accountantseenheid dient aan een aantal praktische aspecten invulling te worden gegeven. Volgens artikel 16 van de WTA dient de meerderheid van de dagelijkse leiding van de organisatie uit accountants te bestaan. Dit kan worden nageleefd door accountants aan het hoofd van de accountantseenheid binnen de AR aan te stellen. Het college staat niet aan het hoofd van de accountantseenheid. Daarnaast zijn de accountants van de AR nu ingeschreven als accountants in business en dienen in de nieuwe situatie te worden geregistreerd als overheidsaccountants. Tot slot kan de AR als Hoog College van Staat geen opdracht krijgen van een andere instantie. De controleopdrachten kunnen dus niet tot stand komen volgens ISSAI/COS 200. In plaats daarvan is de opdracht van de AR in de wet (Comptabiliteitswet) verankerd.

### **De accountantseenheid en het college kunnen naast elkaar opereren, waarbij de onafhankelijkheid van de accountant dient te zijn geborgd.**

De accountantsverklaringen worden onafhankelijk afgegeven door certificerende accountants van de accountantseenheid binnen de AR. Deze controleverklaringen

<sup>17</sup> De personen die belast zijn met het interne toezicht dienen geschikt te zijn conform artikel 16 op basis van lid 5 van de WTA of volgens de NVKS.

<sup>18</sup> Hierbij vindt kwaliteitstoetsing plaats door andere nationale rekenkamers die zijn aangesloten bij INTOSAI, de internationale regelgever voor nationale rekenkamers (SAIs).

<sup>19</sup> Op basis van de Verordening op de kwaliteitsbeoordelingen.

weerspiegelen alleen de bevindingen van de controleopdracht en zijn gericht aan het parlement en de minister die het aangaat. Het accountantsoordeel over de getrouwheid van de financiële overzichten is daarmee strikt gescheiden van de bestuurlijke oordelen van het College. Het college heeft geen invloed op de verklaringen van de accountantseenheid, maar kan daarover aanvullend een beschouwing opnemen in het eigen bestuurlijke collegeoordeel. Voor de gebruikers van rapporten dient duidelijk te zijn welke producten door de accountantseenheid zijn afgegeven en welke aanvullende beschouwingen voor rekening komen van het college. In lijn daarmee wordt ook het kwaliteitssysteem van de AR afgebakend. Dit kwaliteitssysteem strekt zich op basis van de NVKS uit over assurance, aan assurance verwante- en gelijkwaardige opdrachten van de AR. Er dient daarom te worden nagegaan welke andere opdrachten gelijkwaardige opdrachten vormen, en daarmee onder de accountantsregelgeving vallen of indien dat niet gewenst is, hoe opdrachten eventueel anders opgezet moeten worden. Daarbij is het van belang dat bij presentatie het verschil tussen de rollen van tekenend accountant en college duidelijk te zien zijn. De AR voert naast de certificering nog steeds de huidige doeltreffendheids- en doelmatigheidsonderzoeken uit, evenals andere onderzoeken die in de huidige situatie tot de wettelijke taak van de AR behoren. Belangrijk is daarbij dat de andere werkzaamheden alleen door accountants kunnen worden uitgevoerd zolang deze geen invloed hebben op de oordeelsvorming van de certificeringstaken.

#### **Facilitaire aspecten van de taakverschuiving worden opgelost door vrijwel ongewijzigde voortzetting van controlewerkzaamheden.**

Zoals eerder gesteld zullen medewerkers die overgaan van de ADR naar de AR onder vergelijkbare omstandigheden hun werk blijven doen. Dit betekent dat deze medewerkers, net als in de huidige situatie, hun werk grotendeels op locatie bij departementen uitvoeren<sup>20</sup>. De taakverschuiving heeft daardoor beperkte gevolgen voor de huisvesting van de medewerkers, aangezien de nieuwe medewerkers niet opnieuw gehuisvest dienen te worden in kantoorruimte van de AR. Tevens gebruiken de AR en de ADR in de huidige situatie vergelijkbare IT-applicaties voor hun controledossiers<sup>21</sup>, waarbij hun werkprogramma's gelinkt zijn en de AR live inzicht heeft in de werkzaamheden van de ADR. Door de vrijwel ongewijzigde voortzetting van controlewerkzaamheden in het nieuwe scenario vormen de huisvesting van medewerkers en inrichting van de IT-infrastructuur ogenschijnlijk dus geen grote obstakels<sup>22</sup>.

## 7 Juridische gevolgen

#### **De nieuwe opzet van de controleopdrachten past binnen de taak van de AR zoals omschreven in de Grondwet.**

De AR is o.b.v. artikel 76 van de Grondwet (Gw) belast met het onderzoek van de ontvangsten en uitgaven van het Rijk. Artikel 78 van de Gw bepaalt voorts dat 'de wet' de inrichting, samenstelling en bevoegdheid van de AR regelt (eerste lid) en dat bij 'de wet' aan de AR ook andere taken (dan die volgend uit de Gw) kunnen worden

<sup>20</sup> De bestaande door de ADR gebruikte werkplekken op de departementen blijven beschikbaar voor de AR.

<sup>21</sup> De AR maakt gebruik van het de auditsoftware Teammate; de ADR Teammate Plus. Dit zijn verschillende versies van dezelfde applicatie, die gebruikt wordt voor het bewaren van controle-informatie en vastleggen van controlewerkzaamheden. Daarbij volgt de AR al een aanbestedingsproces voor de implementatie van Teammate Plus.

<sup>22</sup> Wel moet de AR financieel in staat worden gesteld om beheerstaken als ICT budgetneutraal te regelen, die voor de ADR nu bij SSC-ICT zijn belegd. De vaststelling van de overhead kan via een invoeringstoets na besluitvorming over deze variant.



opgedragen (tweede lid). Die wet is de Comptabiliteitswet 2016 (Cw). In de Grondwet is geen wijziging vereist.

### **Wijziging van de Comptabiliteitswet is daarentegen wel noodzakelijk.**

Hoofdstuk 7 van de Cw regelt diverse aspecten ten aanzien van de AR. Hierin wordt dus verdere invulling gegeven aan de bepalingen in de Gw. In de Cw wordt een onderscheid gemaakt tussen de taken en bevoegdheden voor onderzoek door de AR binnen het Rijk (§2) en onderzoek buiten het Rijk (§3). De nieuwe werkwijze van de accountantscontrole zal opnieuw moeten worden verankerd in de Cw. De belangrijkste aanpassingsgronden zijn:

- In de Cw staat niet genoemd dat de AR controleverklaringen afgeeft of dat een rapport van de AR een controleverklaring van een accountant moet bevatten. De verklaring van goedkeuring over de Rijksrekening in artikel 7.14 van de Cw heeft een andere status en reikwijdte dan een controleverklaring. De verklaring van goedkeuring kan bijvoorbeeld geen afkeurend oordeel bevatten en dekt geen bijzondere onderdelen zoals de WNT. Dit onderscheid is belangrijk voor de scheiding van de certificerende taak binnen de AR.
- Op basis van artikel 7.18, derde lid, van de Cw kan de AR gebruikmaken van de werkzaamheden die door de ADR zijn uitgevoerd.
- De Cw bevat nog verwijzingen naar verklaringen en taken van de ADR die – afhankelijk van de gemaakte keuzes – komen te wijzigen of vervallen<sup>23</sup>.

Op suggestie van de AR kan men zich afvragen hoe noodzakelijk een wijziging van de Cw daadwerkelijk is. De verklaring van goedkeuring beslaat namelijk alleen de Rijksrekening (het FJR). Voor de andere jaarverslagen vormt dit geen beperking. Daarnaast zijn de andere benodigde Cw-wijzigingen vrij beperkt. Echter, met het oog op een grondig juridisch proces is aan te bevelen om de Cw-wijziging door te voeren voor de afronding van de transitie. Het feitelijke transformatieproces kan parallel lopen aan het wetstraject.

### **De aanpassing van de Cw kan meelopen met de lopende evaluatie of als separaat traject worden ingezet; een separaat traject lijkt het efficiëntst.**

Artikel 10.1 van de Cw bepaalt dat de Cw moet worden geëvalueerd. Die evaluatie is recent afgerond en de wetswijzigingen naar aanleiding hiervan zijn nog aanstaande. Dit leidt tot de vraag of de wijziging van de Cw naar aanleiding van de evaluatie en de wijziging van de Cw naar aanleiding van de herinrichting van het controlebestel in één wetsvoorstel worden opgenomen of in twee aparte wetsvoorstellen. Bij samenvoeging in één wetsvoorstel kan vertraging optreden, aangezien het wetgevingstraject zo snel is als het langzaamste onderdeel. Daarnaast hangt de wijziging van het controlebestel niet samen met de evaluatie van de Cw. Daarom is aan te bevelen om de benodigde wetswijziging van de Cw in een separate trajecten onder te brengen. Over een samengevoegd of separaat wetgevingstraject kan in een later stadium worden beslist.

### **Ook dienen eerder genoemde besluiten en regelingen, evenals afgeleide wet- en regelgeving, te worden aangepast.**

In eerder genoemde Kamerbrief is reeds opgenomen dat het Besluit ADR, de Regeling grote projecten en de Regeling Audit Committees dienen te worden aangepast voor de vernieuwing van het controlebestel. Ook moeten de nieuwe taken en verantwoordelijkheden van de AR worden vastgelegd in de Cw of in een organisatiebesluit. Aanvullend geldt dat in onderliggende wet- en regelgeving ook wordt verwezen naar de taken van de AR dan wel de taken van de ADR. Deze wet- en regelgeving dient ook in overeenstemming te worden gebracht met de nieuwe situatie. Dit kan meelopen met de eerder genoemde wetswijziging van de Cw. Afstemming met andere departementen kan daarbij vereist zijn.

<sup>23</sup> Zie artikelen 1.1 (begrippen; ADR), 2.37 en 2.38 van de Cw.

## 8 Samenvatting

Hieronder worden relevante bevindingen uit het rapport geplaatst in een analyse van sterktes, zwaktes, kansen, risico's en randvoorwaarden.

### Sterktes

**Het bestel wordt zuiverder en beter conformerend aan internationale normen.** Er komt een duidelijker scheiding tussen externe controleur en interne auditor, departementen gaan zelfstandiger verantwoord en de Algemene Rekenkamer (AR) kan beter voldoen aan de internationale standaarden voor rekenkamers.

**Het verantwoordingsproces wordt sneller.** Door het wegnemen van dubbele controlelast kan Verantwoordingsdag eerder plaatsvinden, bijvoorbeeld medio april.

**Het bestel wordt een stukje doelmatiger.** Het wegnemen van de dubbele controlelast speelt capaciteit vrij. De algehele besparing kan worden ingezet om departementen te versterken.

### Zwaktes

**Bestelswijziging vraagt om een ingrijpende reorganisatie bij zowel de Auditdienst Rijk (ADR) als AR.** De ADR wordt in capaciteit gehalveerd, de AR verdubbelt. Door gecombineerde takenpakketten raakt de reorganisatie de meerderheid van de medewerkers van de ADR.

**Bestelswijziging vraagt om een wetswijzigingstraject.** De Comptabiliteitswet en andere wet- en regelgeving moet worden aangepast.

### Kansen

**Door zelfstandiger te gaan werken kunnen departementen sneller problemen opmerken en oplossen.** Ook kunnen ze zelf verantwoord en rechtmatigheid.

**De ADR krijgt een duidelijker profiel als interne auditor.** In de urenrealisatie en in de beleving van sommige departementen overschaduwde de controletaak nu soms het vraaggestuurd onderzoek.

**Accountants die nu bij de AR werken kunnen dichterbij departementen komen te staan.** Nu staat in het bestel de ADR nog tussen de AR en de departementen in.

### Risico's

**In de transitiefase zijn er onzekerheden over taakuitvoering en personeel.** Een reorganisatie leidt af van de uitvoering van de primaire taken. Daarnaast kunnen bij reorganisatie oudere medewerkers kiezen voor vervroegd uitreden.

**De gezamenlijke presentatie van de controleverklaring van de accountant en het bestuurlijk oordeel van het college van de AR kan als diffuus worden**

**gezien.** Tenzij de AR consistent en duidelijk de scheiding tussen accountant en college laat zien.

**Accountants die nu bij de ADR werken, kunnen verder van departementen komen te staan.** De AR kent als Hoog College van Staat formeel een grotere afstand van departementen dan de ADR.

### **Randvoorwaarden**

Om bij stelselwijziging de hierboven gepresenteerde sterktes en kansen zoveel mogelijk te benutten en de zwaktes en risico's zo veel mogelijk te beperken dienen een aantal randvoorwaarden te worden gecreëerd:

**Bij de AR dient zorgvuldig een onafhankelijke accountantseenheid te worden ingericht.** Accountants en de eenheid waarvan zij deel uitmaken moeten werken en kunnen werken volgens de beroepsregels. Ook dient de onafhankelijkheid van de accountantseenheid duidelijk uitgestraald te worden.

**Bij de reorganisatie moet een net, grondig en transparant proces voor medewerkers worden ingericht.** Medewerkers moeten goede uitleg krijgen en zo kort mogelijk in onzekerheid zitten.

**De rol van de ADR als Rijksbrede interne auditor dient bekrachtigd te worden in een nieuw Besluit ADR.** Een slagvaardige interne auditdienst is van groot belang voor het Rijk. Het Besluit ADR dient te worden herijkt op basis van de resterende taken van de ADR.

<p style="text-align: center;"><b><u>Sterktes</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Een zuiver controlebestel dat beter voldoet aan internationale standaarden</li><li>- Versnelling van het verantwoordingsproces</li><li>- Een doelmatiger controlebestel</li></ul>	<p style="text-align: center;"><b><u>Zwaktes</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Een ingrijpend reorganisatieproces, ook voor medewerkers</li><li>- De herinrichting vraagt om wijziging van de CW en andere wet- en regelgeving</li></ul>
<p style="text-align: center;"><b><u>Kansen</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Door zelfstandiger te gaan werken kunnen departementen sneller problemen oplossen</li><li>- De ADR krijgt een duidelijker profiel</li><li>- Accountants die al bij de AR werken kunnen dichterbij komen te staan</li></ul>	<p style="text-align: center;"><b><u>Risico's</u></b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Onzekerheden in de transitiefase</li><li>- Samenloop oordelen AR kan als diffuus worden ervaren</li><li>- Accountants die nu bij de ADR werken kunnen op grotere afstand komen te staan</li></ul>
<p style="text-align: center;"><b><u>Randvoorwaarden</u></b></p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Zorgvuldige inrichting accountantseenheid AR</li><li>2. Transparantie en grondig proces voor betrokken medewerkers</li><li>3. Nieuwe bekrachtiging taken ADR</li></ol>	



## 9 Slot

### **Herinrichting van het bestel vraagt een zorgvuldig proces.**

De herinrichting volgens de onderzochte variant vraagt een aantal wetswijzigingen, een reorganisatie ADR en AR, en een versterking van de departementale financiële functie. Een realistisch tijdsplan vergt om hiervoor twee jaar uit te trekken, en de overgangperiode formeel te beëindigen na afloop van de verantwoordingscyclus in mei. Bij een besluit in het einde van dit jaar of in begin 2025 zou het – bij een goede uitvoering – mogelijk moeten zijn om in mei 2027 over te gaan naar het nieuwe stelsel. Dit betreft de feitelijke overgang van werkzaamheden na afronding van de verantwoording en controle over het boekjaar 2026; dat betekent dat de AR de certificerende rol met ingang van het boekjaar 2027 zou overnemen. Het is daarbij zaak dat het primaire proces van de controletaak, de verschuiving die in de onderzochte variant de kern vormt van de reorganisatie, niet in het geding komt. Het grootste risico daarbij is dat interne veranderingen afleiden van de taakuitvoering en kunnen leiden tot personeelsverloop. Om de transitie geleidelijker te laten verlopen kan eventueel worden besloten om de overgang van de taken voor rechtmatigheidsverantwoording, en daarmee gemoeide medewerkers, eerst nog te behouden bij de ADR en later over te laten gaan naar departementen.

### **Bij een keuze voor variant 3 geldt een aantal randvoorwaarden.**

Zoals aangegeven in dit rapport is het belangrijk dat er een onafhankelijk tekenend accountant is, zowel vanuit het vakmanschap van accountants als voor het vertrouwen tussen de accountant en departement. Ook impliceert een keuze voor variant 3 een versterking van de eerste en tweede lijn bij departementen met betrekking tot de rechtmatigheidsmonitoring en een bekrachtiging van de overblijvende taken van de ADR.

### **De versterking van departementen kan toekomstperspectief bieden voor de inrichting van een systeemgerichte accountantscontrole.**

Momenteel worden de controles van departementen en agentschappen vooral gegevensgericht uitgevoerd. Dat betekent dat er weinig gesteund wordt op beheerssystemen, die een belangrijke rol kunnen spelen bij de risicobeheersing en informatiehuishouding van departementen. De aangedragen versterking van departementen kan een eerste stap zijn voor de bestendigheid van deze beheerssystemen. In de verdere toekomst kan dit een opmaat betekenen voor een verbeterde interne beheersing bij departementen, die de AR meer mogelijkheden geeft om de controle systeemgericht uit te voeren. Voor die stap zal echter een aanvullende versterking van menskracht nodig zijn. Dit is een aparte wegging en valt buiten de scope van dit onderzoek.

## Bijlage I. Overzicht van gevoerde gesprekken

- 24 juli Kon. Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants
- 05 september Persoonsgegevens
- 05 september Algemene Rekenkamer
- 13 september *Rigsrevisionen* (SAI Denemarken)
- 13 september *Riksrevisjonen* (SAI Noorwegen)
- 18 september FEZ JenV/AenM
- 18 september Auditdienst Rijk en Algemene Rekenkamer
- 26 september Auditdienst Rijk
- 26 september Persoonsgegevens
- 26 september DGRB
- 26 september FEZ EZ/KGG
- 03 oktober Kon. Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants
- 06 oktober O&P Rijk
- 08 oktober FEZ VWS
- 09 oktober FEZ OCW
- 16 oktober OC ADR
- 16 oktober Kon. Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants
- 14 november O&P Rijk
- 18 november Auditdienst Rijk en Algemene Rekenkamer