

INTEGRITEIT IN HET OPENBAAR BESTUUR

(aandachtspunten bij de beoordeling van integriteit)



ISBN 90-75103-38-7
NUGI 683

© 2003 Koninklijk NIVRA, Amsterdam Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd en/of openbaar gemaakt door middel van druk, fotokopie, microfilm, elektronisch op geluidsband of op welke andere wijze dan ook, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants.

Inhoudsopgave

Aanbevelingsbrief	4
1 Inleiding	5
1.1 Aanleiding voor het onderzoek	5
1.2 Onderzoeksopdracht	5
1.3 Doelstelling van het onderzoek	5
1.4 Samenstelling	6
2. Integriteit in een maatschappelijk perspectief	7
2.1 Inleiding	7
2.2 Ontwikkelingen ten aanzien van integriteit in het maatschappelijk kader	7
2.3 Ethiek en integriteit	7
2.4 Rijksoverheid en integriteit	8
2.5 Medeoverheden en integriteit	8
2.6 Het bedrijfsleven en integriteit	9
2.7 Ontwikkelingen in de auditfunctie in verband met integriteit	10
2.8 Samenvatting	11
3. Integriteitsbeleid bij het rijk; state of the art	12
3.1 Inleiding	12
3.2 Integriteit bij het Rijk	12
3.3 Evaluatie van het integriteitsbeleid bij departementen	12
3.4 Voortgang in het beleid	13
3.5 Integriteitsaudit	13
3.6 Rol van de accountant: van financiële audit naar het totale beheersingsproces	14
3.7 Samenvatting	15
4 Integriteitsbeleid bij de medeoverheden; state of the art	17
4.1 Inleiding	17
4.2 Integriteit bij gemeenten	17
4.3 De constatering en het vervolg	18
4.4 Regelgeving en beleid	18
4.5 Elementen voor het integriteitsmanagementsysteem	19
4.6 Integriteitsprojecten	20
4.7 Invoering van integriteitsbeleid en implementatie van een systeem voor integriteitsmanagement	21
4.8 Samenvatting	21
5 Accountantsberoep en integriteitsbeleid; state of the art	22
5.1 Inleiding	22
5.2 De Richtlijnen voor de Accountantscontrole	22
5.3 Gedrags- en beroepsregels registeraccountants 1994	24
5.4 Verdere uitwerking	24
5.5 Samenvatting	25
6 Conclusies en aanbevelingen	26
Bijlage:	
Overzicht van geraadpleegde literatuur	27

Geachte lezer,

Integriteit bij het openbaar bestuur staat terecht hoog op de politieke en maatschappelijke agenda. En - vanzelfsprekend - ook op de agenda van de Algemene Rekenkamer. Zo doen wij onderzoek bij publieke organisaties waar er specifieke risico's zijn voor integriteitsinbreuken. Dat geldt bijvoorbeeld voor gevangenis, waar het personeel uiteraard contact heeft met mensen van wie bewezen is dat ze de wet hebben overtreden. Functieroulatie en antecedentenonderzoek bij de werving van personeel zijn slechts twee van de maatregelen om de kans te verkleinen dat bijvoorbeeld cipiers gedetineerden helpen aan mobiele telefoons.

Iedereen heeft te maken met integriteit of wordt ermee geconfronteerd. Het is daarom verheugend te constateren dat het Koninklijk NIVRA heeft onderzocht wat de status is van de invulling van het begrip integriteit bij de rijksoverheid en de medeoverheden en welke rol de accountant die ten behoeve van de overheid fungeert, kan spelen bij de ontwikkeling en bij de beoordeling van het integriteitsbeleid.

De integriteit van de accountant dient op grond van de hem/haar gegeven vertrouwensfunctie boven elke twijfel verheven te zijn. Het Koninklijk NIVRA heeft dan ook terecht in het onderzoek haar eigen integriteitsbeleid jegens haar leden betrokken. Integriteit is immers naast deskundigheid, onpartijdig en onafhankelijkheid een belangrijke pijler waarop het accountantsberoep rust.

De resultaten van het onderzoek geven aan, dat er zowel in het openbaar bestuur als binnen het accountantsberoep met name op het gebied van bewustwording reeds veel werk is verzet. Maar normstelling, gedragsbeïnvloeding, risicoreductie en handhaving zullen naar verwachting nog veel inspanning vergen.

Van een samenhangend integriteitsbeleid en een daarop gebaseerde integriteitspraktijk is helaas dus nog geen sprake.

De in het rapport gedane aanbevelingen aan het openbaar bestuur en aan het accountantsberoep zijn koren op onze molen en onderschrijven wij van harte.

Saskia J. Stuiveling
President Algemene Rekenkamer

1 Inleiding

1.1 Aanleiding voor het onderzoek

In de afgelopen jaren is het begrip integriteit binnen het openbaar bestuur in toenemende mate in de belangstelling komen te staan. Enkele affaires hebben zoveel aandacht gekregen, dat een nadere invulling van het begrip integriteit is versneld en verdiept. In deze bewustwordingsfase spreekt het dan welhaast vanzelf dat de accountant, die fungeert ten behoeve van het openbaar bestuur zich af zal vragen of en zo ja op welke wijze hij een rol speelt bij de maatschappelijke ontwikkelingen ten aanzien van integriteit.

De Commissie Overheidsaccountancy (COA) was breed van mening dat in elk geval onderzocht moest worden wat “the state of the art” zowel binnen het openbaar bestuur als binnen het accountantsberoep is ten aanzien van de invulling van het begrip integriteit. Zij gaf een daartoe ingestelde werkgroep opdracht de stand van zaken met betrekking tot integriteit te onderzoeken en hierover verslag te doen aan de commissie.

Inmiddels is duidelijk geworden, dat ook de integriteit van de accountant zelf toenemende maatschappelijke belangstelling geniet. De gevolgen van internationale ontwikkelingen tekenen zich inmiddels af. De Gedrags- en beroepsregels voor de accountant zullen als gevolg van de toenemende belangstelling voor de normering van de integriteit in het openbaar bestuur wijzigen; zelfs een fundamentele wijziging moet niet worden uitgesloten.

1.2 Onderzoeksopdracht

De werkgroep heeft zich bij de uitvoering van haar onderzoeksopdracht allereerst gericht op de betekenis van “integriteit in het openbaar bestuur”, en zich hierbij eerst gebogen over een zo scherp mogelijke definitie. Aspecten, die aan de orde komen, zijn: bewustwording, normstelling, risicoreductie, gedragsbeïnvloeding en handhaving.

Hoewel het primair zal moeten gaan om de invulling van het begrip auditability (de mogelijkheid tot beoordelen, controleren of vaststellen) kan dat niet zonder nadere invulling van het begrip accountability (transparantie, of de mogelijkheid tot verantwoorden, verantwoording afleggen). Uit een nadere consultatie van de leden van de Commissie Overheidsaccountancy (COA) heeft de werkgroep ontleend dat zij zich primair moet richten op een standpunt van de COA. Het NIVRA kan dan beslissen of het standpunt een verdere strekking moet krijgen.

Hoewel Nederland in bestuurlijke zin in toenemende mate een geïntegreerd onderdeel uitmaakt van de Europese Unie en andere supranationale organen, is het onderzoek ten behoeve van de overzichtelijkheid voornamelijk tot de Nederlandse situatie beperkt. Integriteit is immers ook een vraagstuk waarin de invulling van het begrip “cultuur” een belangrijke rol speelt.

De COA heeft medio 2000 de werkgroep “Integriteit in het openbaar bestuur” ingesteld, met een in paragraaf 2 geformuleerde opdracht.

1.3 Doelstelling van het onderzoek

De doelstelling van het onderzoek is drieërlei:

1. Een onderzoek, dat een beeld moet geven van “the state of the art” zowel ten aanzien van de regelgeving als ten aanzien van de feitelijke praktijk (naleving, accountability en auditability).
2. Aanbevelingen op grond van de resultaten van het onderzoek naar “the state of the art” te richten aan de organen binnen het openbaar bestuur, die belang hebben bij de handhaving van het integriteitsbeleid.
3. Aanbevelingen op grond van de resultaten van het onderzoek naar “the state of the art” binnen het accountantsberoep, gericht op de onderzoekspraktijk en op de integriteit van de accountant zelf.

Het onderzoek is beperkt tot de Nederlandse praktijk en gericht op alle bestuurslagen van de overheid. Daarbij heeft de werkgroep de integriteitsvraagstukken op Europees niveau meegenomen, voorzover dit het accountantsbegrip in de lidstaat Nederland rechtstreeks raakt.

De begrippen bewustwording, normstelling, risicoreductie, gedragsbeïnvloeding en handhaving alsmede auditability zullen de kernthema's van het onderzoek zijn.

1.4 Samenstelling

De werkgroep bestaat uit de volgende leden:

P.G.M. Giezeman RA	partner bij Ernst & Young Accountants (voorzitter)
G.D. Niezink RA	partner bij Deloitte en Touche Accountants
mw. C.L. Rietveld RA	accountant bij het ministerie van Buitenlandse Zaken
drs. H.H.G. Smeets RA	beleidsmedewerker bij het ministerie van Financiën (secretaris)
drs. L.M. Uyterlinde	beleidsmedewerker bij het ministerie van Financiën

De werkgroep heeft een aantal deskundigen bereid gevonden als klankbord voor het onderzoek te fungeren, te weten:

mr. J. Koers	advocaat-generaal, ressortsparket Arnhem
mr. D. Pijl	directeur Rijksrecherche
prof.dr.mr. C.D. Schaap	directeur SchaapBruinVanVliet

2 Integriteit in een maatschappelijk perspectief

2.1 Inleiding

Het begrip integriteit laat zich niet gemakkelijk in een eenduidige en korte omschrijving vatten. Bovendien is het een verzamelbegrip dat veel affiniteit vertoont met begrippen als “cultuur”, “normen en waarden”, “fatsoen” enz. Niettemin is het ten behoeve van de operationalisering van de fasen bewustwording, normstelling, risicoreductie, gedragsbeïnvloeding en handhaving en sanctie noodzakelijk een zo concreet mogelijk begrippenkader voor het onderzoek te hanteren.

In dit hoofdstuk plaatst de werkgroep het begrip integriteit in maatschappelijk perspectief. De werkgroep acht dat noodzakelijk, aangezien de beeldvorming omtrent het begrip moet zijn afgerond alvorens bestuurders en toezichthouders de oordeelsfase en vervolgens de besluitvormingsfase inzake integriteitsbeleid kunnen afronden. Het uiteindelijke doel moet immers zijn toetsbare invulling te geven aan de aspecten bewustwording, normstelling, risicoreductie, gedragsbeïnvloeding en handhaving binnen het bestuurlijk en ambtelijk kader.

2.2 Ontwikkelingen ten aanzien van integriteit in het maatschappelijk kader

Het thema bestuurlijke integriteit werd in 1992 door minister Dales gelanceerd in een toespraak op een congres van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten. Zij maakte zich zorgen over de bedreiging van de integriteit van het openbaar bestuur. Daarbij sprak ze van machtsbederf, een scala van verschijnselen dat veel breder is dan de strafrechtelijk omschreven begrippen “corruptie” en “fraude”.

Bestuurlijke integriteit is een veelomvattend begrip dat moeilijk eenduidig is te definiëren. Het omvat abstracte en overlappende begrippen als rechtschapenheid, onschendbaarheid, onkreukbaarheid, zorgvuldigheid, zuiverheid van oogmerk, willens en wetens te goeder trouw zijn, betrouwbaarheid en geloofwaardigheid. In positieve zin wordt het wel omschreven als: handelen in overeenstemming met geschreven en ongeschreven waarden en normen die uitdrukking geven aan de hiervoor genoemde begrippen. In negatieve zin kan het worden omschreven als: oneigenlijk of onrechtmatig gebruikmaken van positie, kennis, macht, relaties of bevoegdheden ten behoeve van zichzelf of derden.

Prof. Musschenga noemt integriteit een deugd of handelingsdispositie, waarbij het veel meer gaat om de intenties en motieven van een actor dan om het in overeenstemming zijn met regels. Hij formuleerde hiervoor de volgende definitie: “Personen en organisaties handelen integer, als zij zich houden aan de aan hun functie verbonden geschreven en ongeschreven normen en wanneer zij geen oneigenlijk gebruikmaken van hun discretionaire bevoegdheden of macht.” Deze definitie raakt niet alleen geschreven normen, zoals die welke behoren tot het strafrecht, maar ook ongeschreven normen, normen van moraal en fatsoen. Volgens deze definitie kunnen ook organisaties als geheel zich schuldig maken aan niet-integer gedrag.

Zebregs noemt als kernbegrippen bij de integriteit van het openbaar bestuur: ongeschondenheid, onkreukbaarheid, openheid, rechtschapenheid, zorgvuldigheid, zuiverheid van oogmerk, willens en wetens te goeder trouw zijn, betrouwbaarheid, geloofwaardigheid, onomkoopbaarheid, eerlijkheid van personen en organisaties. Integriteit moet allereerst worden opgevat als een persoonlijke eigenschap, een besef van waarden en normen, respect en oog voor de belangen van anderen, en consistent en transparant zijn in woord en daad.

2.3 Ethiek en integriteit

Hoekstra (2001) heeft een theoretische verhandeling over het begrippensysteem uiteengezet en geïllustreerd. Met ethiek wordt bedoeld op de leer van de moraal, de wetenschappelijke discipline die de moraal bestudeert. Bij de moraal gaat het om het geheel aan concrete en praktische opvattingen over goed en kwaad die binnen een bepaalde groep of individu heersen. Elke moraal - die tussen afzonderlijke verbanden kan verschillen - is opgebouwd uit bepaalde waarden en normen. Waarden zijn abstracte impliciete maatstaven die wenselijkheden uitdrukken, met behulp waarvan men het eigen gedrag en dat van anderen beoordeelt. Normen zijn de meer concrete gedragsvoorschriften, van waarden afgeleide expliciete aanwijzingen voor gedrag. De ethische complexiteit komt in beeld als wordt onderscheiden dat niet alleen tussen morele verbanden verschillen bestaan, waarin specifiek gedrag als integer wordt gekenschetst, maar ook binnen een zelfde verband door andere interpretatiekaders van individuen onenigheid kan bestaan over wat al dan niet integer gedrag is.

Hoekstra haalt Van Schendelen aan, die ervoor pleit om meer naar de resultaten te kijken van overheidsbeleid ("economenmoraal") in plaats van te fixeren op het kunnen overleggen van bonnetjes (aangeduid als "boekhoudermoraal") of het vasthouden aan "nulrisico" en de eis van schone handen (een "puriteinse moraal"). Opmerkelijk is dit pleidooi in het licht van bijv. de Foreign Corrupt Practices Act in de Verenigde Staten, inclusief de werking van deze wet naar gedrag van Amerikaanse organisaties in het buitenland, de verscherping van het Nederlandse strafrecht rond corruptie, en het accentueren van de interne en externe bestuurdersaansprakelijkheid daarbij.

Het onderscheid economenmoraal en puriteinse moraal heeft overeenkomsten met het klassieke onderscheid van Weber tussen gezindheidsethiek (de principiële overtuiging, waarbij het nastreven van bepaalde idealen voorop staat) en de verantwoordelijkheidsethiek (meer pragmatische houding, waarbij het behalen van resultaten voorop staat). Eén altijd en overal geldende richtinggevende ethiek bestaat niet, aldus nog steeds Van Schendelen. Beide typen zijn in hun zuiverste vorm onaanvaardbaar. Evenzo kan gesteld worden, dat evenmin van een algemeen geldende integriteit sprake zal zijn. Deze constatering vraagt daarom om verduidelijking van de inhoud van integriteit en van het normstellend kader dat gehanteerd wordt in de praktijk van het openbaar bestuur.

2.4 Rijksoverheid en integriteit

In een onderzoek naar het integriteitsbeleid bij het Rijk beschrijft de Algemene Rekenkamer in 1996 het begrip integriteit in termen van waarborgen ter voorkoming van aantasting van integriteit. In het onderzoek werd een aantal instrumenten beoordeeld, t.w. richtlijnen over het melden van nevenfuncties, over het aannemen en melden van geschenken en diensten, over de handelwijze bij vermoedens of concrete aanwijzingen van fraude of corruptie, functieroulatiebeleid en de instelling van een vertrouwenspersoon voor fraude en corruptie.

Naar aanleiding van de behandeling van dit rapport heeft de Tweede Kamer in de motie Kamp aan de ministeries gevraagd om de aanbevelingen van de Algemene Rekenkamer met betrekking tot het treffen van institutionele waarborgen ter bescherming van de integriteit op te volgen. Het ministerie van Binnenlandse Zaken doet hiervan periodiek verslag in voortgangsrapportages.

Twee jaar daarvoor heeft de minister van BZK in een circulaire uiteengezet hoe de ministeries preventief beleid kunnen ontwikkelen ter voorkoming van aantasting van de integriteit. In de daarbij gepresenteerde handreiking worden zeven stappen onderscheiden, t.w.:

- het doorlichten van de organisatie;
- het veilig stellen van de integriteit van de organisatie;
- het systematisch bewaken van de toetreding;
- de gedragsregels voor medewerkers;
- het levend houden van de gedragsregels;
- de controle op de naleving van de gedragsregels;
- de maatregelen in geval van ontoelaatbare handelingen of het risico daarop.

De uitwerking van deze punten biedt de mogelijkheid dat per organisatie andere accenten worden gelegd of bestaande instrumenten worden aangescherpt, afhankelijk van de situatie.

In het verlengde van deze circulaire doet de minister van BZK jaarlijks verslag van de voortgang in het integriteitsbeleid en van de rol van de accountant daarbij.

Kennelijk is er aanleiding om hernieuwd aandacht te vragen voor het handhaven van integriteit. Haalde mevrouw Dales in 1992 nog de infiltratie in politiediensten aan, in 1999 werd door BZK in de Nota Integriteit van het openbaar bestuur de Parlementaire Enquête Commissie Vliegkamp Bijlmermeer aangehaald. Tal van andere incidenten op verwante terreinen, zoals affaires met burgemeesters of wethouders, hebben het nodig gemaakt om nadrukkelijk ook aandacht te besteden aan bestuurlijke integriteit, te onderscheiden van ambtelijke integriteit. Bestuurlijke integriteit richt zich primair op bestuurders van gemeenten en provincies. Het beleid ten aanzien van deze functionarissen kan worden beschouwd als een verbijzondering van dat voor ambtenaren.

2.5 Medeoverheden en integriteit

Al enige tijd wordt bij andere overheden aandacht besteed aan integriteitsbeleid. De minister van BZK vroeg in 1999 aan de Commissarissen van de Koningin om een inventarisatie van de stand van zaken met betrekking tot het integriteitsbeleid in het lokale bestuur.

Als vervolg daarop is een handreiking uitgebracht ("Integriteit van bestuurders bij gemeenten en provincies; een handreiking"), samengesteld door vertegenwoordigers van de VNG, het IPO en het ministerie van BZK. Zoals uit de titel van de handreiking blijkt richt die zich primair op de (al dan niet gekozen) bestuurders. De recente wijziging van de gemeentewet (dualisering gemeentebestuur) bevat onder meer een voorschrift dat de gemeenteraad een gedragscode voor zijn leden en voor de burgemeester moet vaststellen.

Door een aantal incidenten bij de medeoverheid blijft integriteit als onderwerp op de agenda staan. De roep om integriteitsmanagement wordt groter. Hierbij geldt een reikwijdte die naast het bestuur ook de ambtelijke organisatie omvat.

Afgezien van de vraag op welke wijze aan integriteitsmanagement inhoud wordt gegeven krijgt dit in de praktijk vorm binnen de volgende gebieden, t.w.:

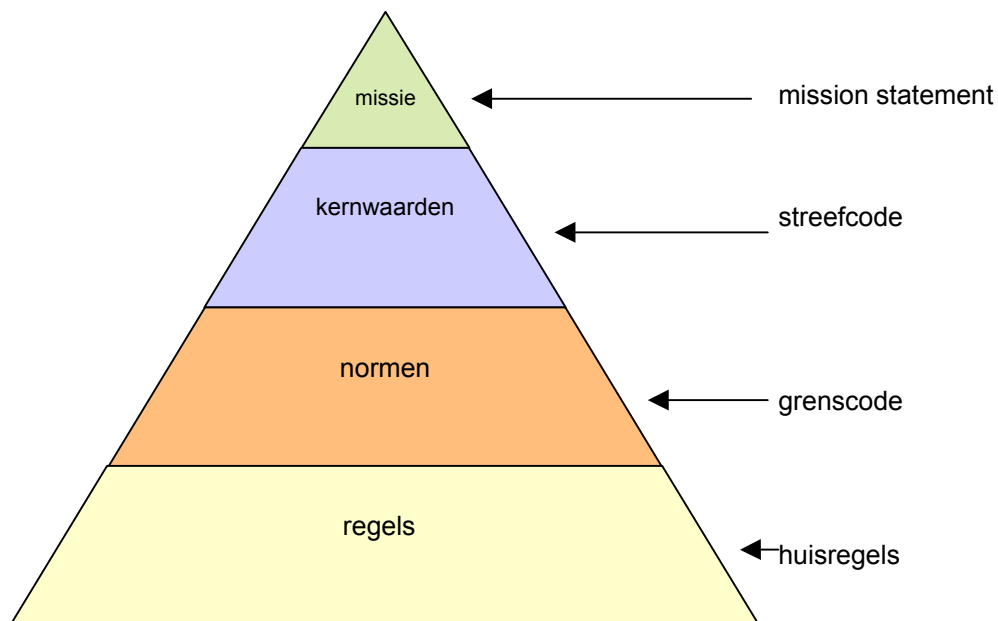
- de fysieke beveiliging;
- de bedrijfsvoeringprocessen alsmede de administratieve organisatie en de daarin opgenomen maatregelen van interne controle;
- de cultuuraspecten.

Het bewustzijn dat de mens een psychologisch en maatschappelijk fenomeen is brengt met zich mee dat gedrag dat niet in regels is vastgelegd redelijkerwijs niet door het management kan worden gecontroleerd. Toch kan dit gedrag niet integer zijn tegenover de organisatie.

2.6 Het bedrijfsleven en integriteit

Kamps signaleert dat integriteitsbeleid in het bedrijfsleven een plaats vindt binnen wat nu eens business ethics, dan weer bedrijfscode wordt genoemd, of nog breder als business principles wordt uitgedragen. Soms wordt dat geplaatst binnen regels voor sociaal-ethisch verantwoord ondernemen, waarin beginselen over verantwoord omgaan met natuurlijke hulpbronnen en het milieu, respecteren van de mensenrechten en voorkómen van kinderarbeid zijn geformuleerd. In een aantal ondernemingen heeft dit inmiddels ook geleid tot vormen van maatschappelijke verslaggeving die meer omvat dan alleen de formele eisen volgens het Burgerlijk Wetboek; dit wordt ook wel aangeduid als triple bottom line reporting. Met deze vorm van verantwoording wordt bedoeld op zowel economische, sociaal-ethische als ook milieuaspecten. Het gaat dan ook om maatschappelijke prestaties en milieuresultaten: "people, planet, profit".

Een bedrijfscode kan als volgt - ontleend aan Nationaal Platform Criminaliteitsbestrijding - gestructureerd zijn:



2.7 Ontwikkelingen in de auditfunctie in verband met integriteit

De ontwikkelingen zijn te onderscheiden naar integriteitsbeleid bij de accountant en het accountantsberoep en de rol van de accountant ten aanzien van integriteit in het kader van zijn openbare functie.

Voor het accountantsberoep zijn op basis van de wetgeving Gedrags- en beroepsregels vastgesteld (GBR 1994). Voor de accountant als professionele beroepsbeoefenaar zijn voor de beoordeling van de integriteit met name de bepalingen in de GBR 1994 terzake van de onafhankelijkheid van belang. Deze bepalingen zijn uitgewerkt in criteria die in de praktijk worden getoetst door middel van kwaliteitstoetsing. De grote accountantskantoren kennen eigen handboeken voor de beroepsuitoefening die inhoud geven aan het gewenste gedrag in de praktijk van de accountant. Kleinere accountantskantoren kunnen gebruikmaken van handreikingen voor de praktijk die door de beroepsorganisatie worden aangeboden. Voor de handhaving van die regels worden verschillende instrumenten gehanteerd.

Een voorbeeld van een instrument dat accountantskantoren hanteren is de onafhankelijkheidsverklaring van partners en medewerkers bij de uitvoering van opdrachten.

De functie van de accountant is de laatste tijd ook in de schijnwerper komen te staan als het gaat om de integriteit in de praktijk. Gelijktijdig met deze toegenomen aandacht voor de onafhankelijkheid heeft in Nederland een evaluatie van de accountantswetgeving plaatsgevonden en zijn er op Europees niveau richtlijnen ontworpen die invloed kunnen hebben op de regeling van de onafhankelijkheid van de accountant.

Voor de uitoefening van het beroep in de praktijk zijn Richtlijnen voor de Accountantscontrole (kortweg Richtlijnen of RAC) van toepassing. De recent vastgestelde richtlijn voor het uitvoeren van assurance-opdrachten geeft aanwijzingen voor bijzondere audits zoals integriteitsonderzoek en onderzoek van integriteitsbeleid.

Onderzoek naar de opzet en werking van het integriteitsbeleid van de onderneming of overheidsorganisatie - voorzover dat verder gaat dan de werkzaamheden die de accountant uitvoert voor zijn oordeel over de financiële verantwoording - houdt meer in dan verwacht mag worden op grond van de primaire certificerende functie waarmee de accountant is belast. Dergelijk onderzoek heeft het karakter van specifiek opgedragen werkzaamheden, bijzondere opdrachten die vaker niet dan wel zijn gericht op verantwoording en het afgeven van een verklaring daarover. Onderzoek naar het integriteitsbeleid van een organisatie vraagt andere deskundigheden en dus samenwerking met andere deskundigheden dan die van accountants.

Met integriteitstoezicht en -audit is in de afgelopen jaren ervaring opgedaan door onder meer De Nederlandsche Bank en de Autoriteit Financiële Markten (voorheen de STE). Impulsen daarvoor komen met name vanuit het overheidsbeleid (Nota Integriteit financiële sector, Nota Institutionele vormgeving van het toezicht op de financiële marktsector, Wet toezicht effectenverkeer, Wet Melding Ongebruikelijke Transacties enz.).

Het volgende voorbeeld illustreert de praktijk in deze situatie.

Het bijzonder toezicht wordt onderscheiden van regulier toezicht en bestaat erin dat bijzonder onderzoek kan worden uitgevoerd wanneer er naar aanleiding van het regulier onderzoek aanwijzingen bestaan dat ongewenste activiteiten zijn uitgevoerd.

Het reguliere toezicht op de integriteit omvat een algemene beoordeling van de bereidheid en mogelijkheden van de instelling om te voldoen aan het geheel van de normen dat op haar van toepassing is en een beoordeling van de effectiviteit van de maatregelen die een instelling heeft genomen om de integriteitsrisico's te beheersen.

Het model van de audit valt in twee delen (algemeen en operationeel beleid) uiteen. Het eerste omvat het algemene beleid, dat van het hoogste management, gericht op de vorming van een omgeving waarin niet-integer gedrag zo veel mogelijk wordt voorkomen. Onderscheiden worden als aandachtspunten beleidsverantwoordelijkheid, normstelling, de wijze waarop de deskundigheid en betrouwbaarheid van medewerkers en bestuurders wordt getoetst, de organisatie en het intern toezicht.

Het tweede deel, het operationele beleid, richt zich op de beheersing van de risico's die betrekking hebben op de activiteiten binnen de (bancaire) processen. De vier onderscheiden risico's zijn vrij specifiek voor de bancaire sector, te weten benadeling van derden, voorwetenschap, fiscaliteit en witwassen.

2.8 Samenvatting

Uit de geschetste ontwikkelingen blijkt dat integriteit in maatschappelijk perspectief een grotere betekenis zal gaan krijgen. De betrouwbaarheid van overheid en onderneming staan in het geding als hun integriteit niet kan worden gewaarborgd.

De rijksoverheid heeft reeds omvangrijke initiatieven genomen om de bewustwording van integriteit (als kritische succesfactor) te bevorderen.

Bij medeoverheden lopen vele initiatieven, deels landelijk gecoördineerd vanuit de vertegenwoordigende organisaties (VNG, IPO, Unie van Waterschappen) en deels op basis van de lokale invulling. Bij de lokale invulling kunnen interessante nuanceverschillen optreden. Door te publiceren over de verschillende invalshoeken en uitwerkingen in de praktijk ontwikkelt integriteitsbeleid zich bij het collectief van de medeoverheden. Daarbij wordt de eigenheid op het lokale niveau op maat ingevuld.

Ondernemingen nemen in toenemende mate regels over hun integer handelen op in de bedrijfsfilosofie, om dit als onderdeel van maatschappelijk verantwoord ondernemen te verankeren in de onderneming. De communicatie met het publiek over dit soort maatregelen wordt gebruikt om de keuze voor bepaalde producten mede te laten bepalen door dit beleid.

De tendensen zijn duidelijk. Integriteit en integriteitsmanagement zullen belangrijke pijlers worden voor overheid en onderneming om het vertrouwen in hun handelen te effectueren. Voor de accountant is integriteitsmanagement binnen de accountantsorganisatie daarom eveneens een logische eis. De accountant zal vervolgens een nadrukkelijker rol gaan vervullen bij de uitvoering van integriteitsaudit bij de overheid en ondernemingen.

3 Integriteitsbeleid bij het rijk; state of the art

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de stand van zaken besproken met betrekking tot het onderwerp integriteit bij het rijk. De weergave van de stand van zaken berust op onderzoek naar bestaande documenten en literatuur en de aanwezigheid bij een rijksbrede vergadering van contactpersonen integriteit. Naast een state of the art voor wat betreft het integriteitsbeleid wordt ook de rol en de ontwikkelingen in de functie van de departementale accountantsdiensten belicht.

3.2 Integriteit bij het Rijk

Bij de behandeling van het rapport van de Algemene Rekenkamer (zie paragraaf 3.4) in de Tweede Kamer is de motie Kamp c.s. met algemene stemmen aanvaard. Daarin werd de departementen gevraagd, de aanbevelingen van de Algemene Rekenkamer met betrekking tot het treffen van institutionele waarborgen ter bescherming van de integriteit op te volgen. In vervolg daarop is de motie door het kabinet op een viertal gebieden in uitvoering genomen, te weten registratie van nevenwerkzaamheden, inzetten van voorlichtingsmiddelen, formuleren van beleidsregels en aanstellen van vertrouwenspersonen.

Hieronder wordt de stand van zaken, zoals die per juli 2001 werd gerapporteerd, samengevat.

Op alle departementen worden de nevenwerkzaamheden van medewerkers geregistreerd. Registratie vindt echter op verschillende wijze plaats. Veelal vindt de registratie van nevenwerkzaamheden decentraal plaats. Op centraal niveau in de organisatie wordt periodiek of naar behoefte een overzicht ontvangen van de nevenwerkzaamheden van de medewerkers. In enkele gevallen is het niet mogelijk om centraal een overzicht van de nevenwerkzaamheden te krijgen. Centrale registratie vindt ook plaats. Veelal vindt een update van de registratie periodiek (meestal eenmaal per jaar) plaats.

Ten aanzien van voorlichtingsmiddelen zijn er diverse methoden om integriteit onder de aandacht van de organisatie te brengen. Veel gebruikte media zijn intranet en internet. Voorts wordt gebruikgemaakt van het personeelsblad, brochures, video, training, gedragscode, functioneringsgesprekken en spellen. Gebruik van voorlichtingsmiddelen vindt willekeurig plaats, er is geen sprake van een eenduidige lijn.

Binnen de departementen is een scala van beleidsregels met betrekking tot integriteit geformuleerd. De belangrijkste zijn: besluit vertrouwenspersoon, het melden van integriteitsschendingen, regeling nevenwerkzaamheden, regeling aannemen geschenken, besluit vertrouwenspersoon integriteit, gedragscode, reglement internetgebruik, regeling inhuur oud-medewerkers, nota integriteitsbeleid en clean desk beleid.

Alle betrokken departementen beschikken over één of meerdere vertrouwenspersonen. De rol of functieomschrijving van de vertrouwenspersonen is niet in alle gevallen gelijk. Zo kunnen in enkele gevallen aan vertrouwenspersonen zowel zaken met betrekking tot integriteit als gevallen van ongewenste seksuele omgangsvormen worden gemeld.

3.3 Evaluatie van het integriteitsbeleid bij departementen

Het beeld dat uit verschillende evaluaties naar voren komt ten aanzien van het integriteitsbeleid is niet onverdeeld positief.

Een eerste evaluatie van het ministerie van BZK gaf het volgende beeld: "Uit de evaluatie van het integriteitsbeleid blijkt met name uit het eerste deel een versnippering van kennis bij de uitvoering van het integriteitsbeleid. Rijksbreed is sprake van een gefragmenteerde aanpak. Ook is niet altijd sprake van een centrale know how over integriteitsschendingen en/of het gevoerde beleid. Voor een deel wordt dit veroorzaakt door de verschillende actoren die bij de uitvoering van het integriteitsbeleid betrokken zijn. (lijnmanagement, ambtelijke top, bureaus kwaliteitszorg, directies P&O, decentrale afdelingen P&O, accountantsdiensten en directies voorlichting). Het is niet zo dat op dit moment het integriteitsbeleid een permanente aandacht krijgt. Het beeld is veel meer dat incidenten aanleiding geven voor een aanscherping of herijking van bestaande regelgeving".

In een interne evaluatie in 2001 van het Ministerie van Financiën van de stand van zaken ten aanzien van integriteitsbeleid werd het volgende geconstateerd. "De departementen zijn thans nog bezig met

de verdere ontwikkeling van het preventieve integriteitsbeleid. Het belang daarvan wordt door alle departementen onderschreven. Gezien de stand van ontwikkeling en implementatie is de controle op de naleving van het beleid in het algemeen nog slechts zijdelings aan bod gekomen. Het denken erover begint echter op gang te komen (redactie: zo bleek uit een aantal antwoorden die tijdens een Algemeen Overleg met de Tweede Kamer werden gegeven). Aandacht is bij alle departementen nodig om deze fase verder uit te bouwen en te komen tot een concrete aanpak van de controle, teneinde de naleving van het departementale integriteitsbeleid te verzekeren.”

Overigens zijn er ook veel nieuwe ontwikkelingen waar te nemen. Een ontwikkeling die ook in de media veel aandacht heeft getrokken is de klokkenluidersregeling. De klokkenluidersregeling is in mei 2001 aan de Tweede Kamer aangeboden. Naar aanleiding van deze regeling heeft het ministerie van BZK een brochure opgesteld. In veel gevallen wordt de tekst van de brochure al dan niet integraal overgenomen door departementen in een interne regeling.

In interdepartementaal verband werden knelpunten gemeld bij de implementatie van de klokkenluidersregeling. Eén departement gaf aan de regeling nog niet onder de aandacht van de medewerkers te hebben gebracht. Voorts geven enkele departementen aan moeite te hebben om de regeling binnen gedeconcentreerde/gedecentraliseerde organisatieonderdelen te implementeren. De reden die hiervoor wordt gegeven is dat dergelijke organisaties vaak een eigen cultuur van normen en waarden hebben en de klokkenluidersregeling lastig is toe te passen op de specifieke situatie en omgeving.

Naast het staande beleid dat ten aanzien van integriteit is ontwikkeld vinden er in belangrijke mate activiteiten op de volgende gebieden plaats bij departementen: door middel van voorlichting worden regels en mores uitdragen; er is aandacht voor juridische advisering bij integriteitsconflicten; er is factfinding bij integriteitsschending en advisering van het bevoegde gezag, aandacht voor screening van organisaties en personen op integriteitsrisico's, ontwikkelen van een stimuleringsbeleid door middel van dilemmatrainingen voor alle medewerkers en vaardigheidstrainingen voor het leidinggevende kader.

3.4 Voortgang in het beleid

Vanaf 1999 zijn tal van regelingen doorgevoerd die erop gericht zijn integer handelen te bevorderen en in de organisatie in te bedden. Circulaires zijn uitgebracht op het gebied van aanvaarden van geschenken door rijksambtenaren en het tegengaan van draaideurconstructies binnen de rijksdienst. De brochure nevenwerkzaamheden is opnieuw uitgebracht. Daarnaast is met ingang van 2001 de klokkenluidersregeling ingevoerd. Deze regeling is vooralsnog geregeld bij afzonderlijke ministeriële regeling. De melding en registratie van nevenwerkzaamheden en het antecedentenonderzoek is onlangs opgenomen in het Algemeen Rijksambtenarenreglement (ARAR).

In de Trendnota van het ministerie van BZK voor 2003 worden initiatieven aangekondigd op het terrein van monitoren en benchmarken van integriteitsbeleid.

3.5 Integriteitsaudit

In het door het kabinet opgestelde actieplan in het kader van de bouwfraude is aangegeven dat mede naar aanleiding van de huidige belangstelling voor integriteitsrisico's het kabinet de toepassing van gedragsregels door de ministeries nader tegen het licht zal houden en waar nodig aanscherpen met het doel deze risico's te minimaliseren. In dit verband hebben de vier bouwdepartementen (V&W, VROM, LNV, Defensie), in samenwerking met de ministeries van BZK en van Financiën een handreiking voor integriteitsaudits opgesteld. Deze handreiking voor de audit van het integriteitsbeleid biedt een kader waarbinnen de ministeries afhankelijk van de specifiek geldende situatie nader invulling kunnen geven. Een audit naar de opzet en het bestaan van integriteitsbeleid bij de vier bouwdepartementen is inmiddels uitgevoerd en naar de Tweede Kamer gestuurd.

*De bij integriteitsaudits gehanteerde definitie van integriteit luidt:
Al het overheidshandelen, zowel van de organisatie als van haar medewerkers, dat gekenmerkt wordt door onkreukbaarheid en betrouwbaarheid en als zodanig de legitimiteit van de openbare dienst bevestigt.*

In een brief aan de Tweede Kamer over de vermeende bouwfraude van december 2001 werden de zogenaamde tien toetsingspunten van BZK opgevoerd die in departementaal integriteitsbeleid zouden

moeten zijn verwerkt en daarom het uitgangspunt vormen voor een integriteitsaudit in het kader van het onderzoek naar de bouwfraude.

De tien punten van BZK zijn:

- *omgaan met vertrouwelijke informatie;*
- *de periodieke screening van functionarissen op risicovolle functies;*
- *functiescheiding in kwetsbare posities en controle op de uitvoering van de werkzaamheden van deze functionarissen;*
- *beheer van geautomatiseerde bestanden en systemen, die uitsluitend te muteren zijn door daartoe bevoegde functionarissen;*
- *het verrichten van nevenwerkzaamheden, het aannemen van geschenken en de omgang met leveranciers of contactpersonen;*
- *gedragscodes voor personen en teams die aanbestedingsprocedures moeten uitvoeren en bestekken opstellen;*
- *het bezit en gebruik van een groslijst van geselecteerde ondernemingen die inzicht verschaft in een aantal basisgegevens over de betrouwbaarheid van de contractpartners;*
- *het bezit en gebruik van een onderhandelingslogboek ter verantwoording van het aanbestedingsproces;*
- *het treffen van correctieve, arbeidsrechtelijke maatregelen in geval van overtreding;*
- *de aanwezigheid van regels om draaideurconstructies tegen te gaan. Het gaat daarbij om voormalige ambtelijke medewerkers die voor dezelfde soort van werkzaamheden tegen een hogere beloning worden ingehuurd.*

3.6 Rol van de accountant: van financiële audit naar het totale beheersingsproces

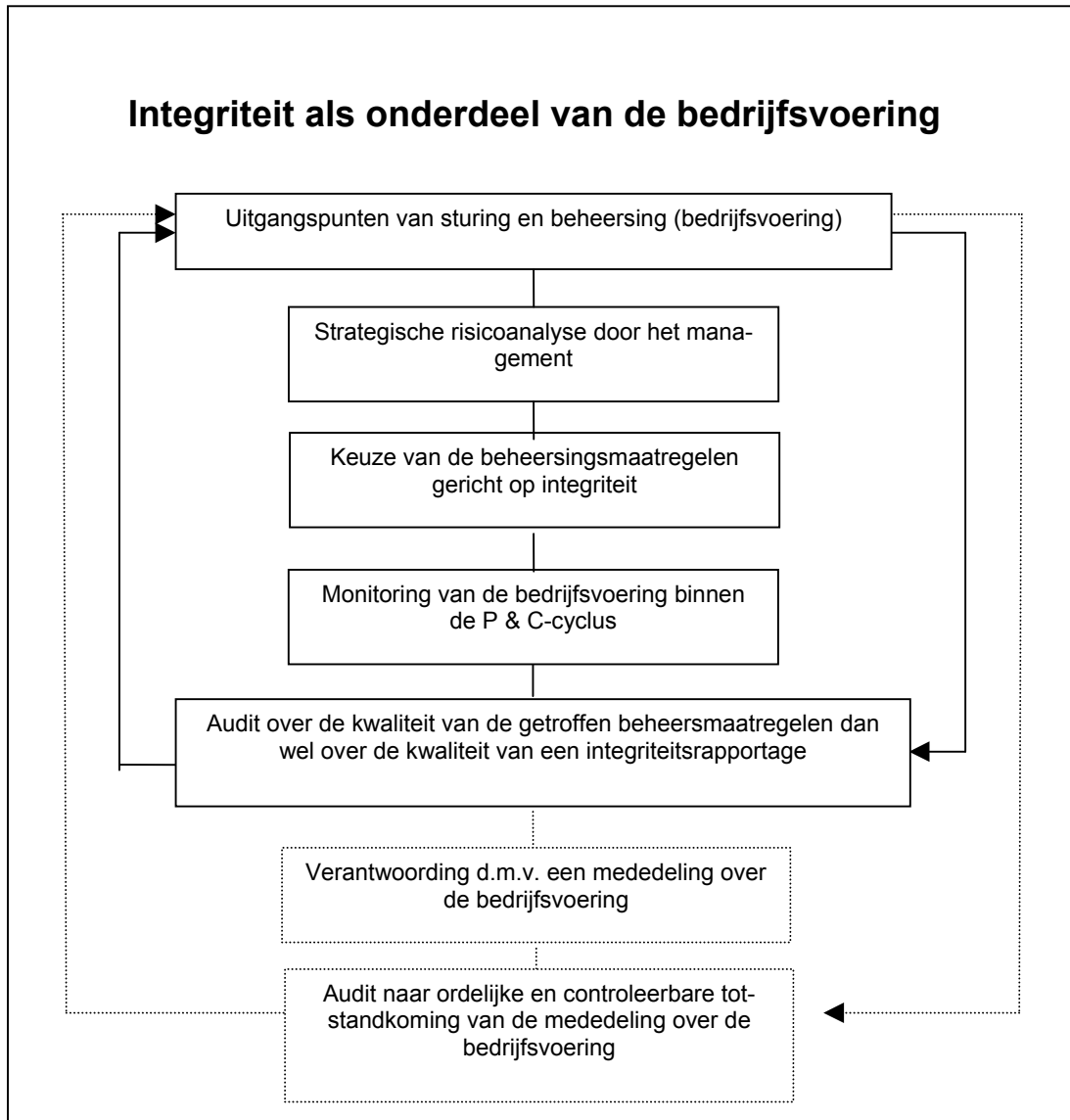
Uit de inventarisatie van de rol van de departementale accountantsdiensten op het gebied van integriteit (uitgevoerd in 1999/2000) bleek dat de rol van de accountantsdiensten op het gebied van het departementale integriteitsbeleid beperkt is. De accountantsdiensten hebben daar toen bij aangegeven dat integriteitsaudits in de toekomst tot de mogelijkheden behoren. Voorwaarden daarvoor zijn wel dat inzicht bestaat in de diverse actoren op dit terrein, de rolverdeling en dat adequate normen beschikbaar komen. Met het verlenen van assurance services - het verschaffen van zekerheid over ook andere informatie dan de financiële - wordt een antwoord gegeven op het feit dat er een toenemende behoefte bestaat om accountants naar meer dan alleen de financiële aspecten te laten kijken. De huidige ontwikkelingen bij de rijksoverheid (gedoeld wordt op VBTB) leiden tot informatiebehoeften die meer omvatten dan het financiële beheer van huishoudingen. In principe bestaat behoefte aan informatie over het totale beheersingsproces. In het kader van de bedrijfsvoering kunnen ook thema's als integriteit en ethiek aan de orde komen.

Begin 2001 heeft de minister van BZK, als coördinerend minister voor het integriteitsbeleid, een evaluatie van dit beleid in de rijksdienst aan de Tweede Kamer gezonden (Kamerstuk 2000/2001, 26 806, nr. 7). In dit stuk bepleit de minister dat alle ministeries plannen ontwikkelen voor een structurele controle op de uitvoering van het integriteitsbeleid en hierbij ook de mogelijke rol van de departementale accountantsdiensten betrekken. Dit pleidooi heeft bij de Tweede Kamer brede steun gevonden.

Momenteel bevindt de auditfunctie bij de rijksoverheid zich in een proces van vernieuwing. Een van de redenen daarvoor is de VBTB-operatie. De implementatie van de kabinetsnota Van Beleidsbegroting Tot Beleidsverantwoording (VBTB) leidt tot andere behoeften aan auditservices bij het departementale management. Resultaatgericht sturen, het toenemend belang van een transparante bedrijfsvoering en de keuze voor het beleid als primaire invalshoek vragen om audits die een bredere scope beslaan dan voorheen. Een multidisciplinaire invulling van de departementale auditdiensten is een voorwaarde voor een volwaardige en in het VBTB-tijdperk passende auditfunctie op centraal niveau. Naast accountants kan ook gedacht worden aan bestuurs- en bedrijfskundigen, economen, operational auditors en IT-auditors.

De auditfunctie is ten behoeve van het hoogste management in ieder geval verantwoordelijk voor: 1) de accountantscontrole (certificerende functie) en 2) onderzoeken naar de bedrijfsvoering en beleidsvoering. Daarnaast kunnen ook aanvullende onderzoeken uitgevoerd worden, bijvoorbeeld beleidse-

valuaties, zowel op verzoek van het hoogste management als wel op verzoek van het overige management. De onder 2) genoemde onderzoeken zijn gericht op het - op reguliere basis - aan het hoogste management verschaffen van zekerheid (assurance providing) over de kwaliteit van de bedrijfsvoering en de beleidsvoering. Eind 2004 moet de instelling van de departementale auditdiensten zijn gerealiseerd.



De auditfunctie met betrekking tot integriteit als onderdeel van de bedrijfsvoering komt goed tot zijn recht als die wordt geplaatst in het hiervoor opgenomen schema (ontleend aan de in paragraaf 4.5 genoemde handreiking).

Op het gebied van integriteit is zeker een rol weggelegd voor de accountant bij de opzet van het departementale integriteitsbeleid in het kader van zijn adviesfunctie, onder andere op het gebied van het analyseren van departementsspecifieke risicovolle terreinen met betrekking tot integriteitsrisico's. Participatie in de departementale projectgroep integriteit is hiervoor van belang. De departementen zijn nu nog bezig (delen van) het integriteitsbeleid verder vorm en inhoud te geven en het normenkader vast te stellen. Op termijn zal de departementale auditdienst het totale systeem rond integriteit in haar oordeel moeten betrekken.

3.7 Samenvatting

De afgelopen jaren zijn op het gebied van het integriteitsbeleid bij het Rijk diverse regelingen doorgevoerd die erop gericht zijn integer handelen te bevorderen. Indien wij de stand van zaken vertalen

naar de fasen of stadia die moeten worden doorlopen om een toereikend en operationeel integriteitsbeleid te hebben, te weten bewustwording, normstelling, risicoreductie, gedragsbeïnvloeding en handhaving, kan als voorlopige conclusie worden gesteld, dat de fase van bewustwording nu is gepasseerd, en dat er toenemende aandacht is voor normstelling.

De inhoud van de daarop volgende stadia heeft nog onvoldoende samenhang om op korte termijn te kunnen spreken van een toereikend, operationeel en toetsbaar integriteitsmanagementsysteem. Eerst wanneer dat er is, is het zinvol om oordelen te geven naar aanleiding van een audit over de opzet, bestaan en werking van het integriteitsbeleid.

Op grond van de huidige ontwikkelingen op het terrein van de departementale auditdiensten kan de conclusie worden getrokken dat mogelijk uiterlijk in 2004 de uitvoering van integriteitsaudits tot de praktijk zullen horen. De accountants op de ministeries kunnen op dit terrein (als onderdeel van de departementale auditdienst) zeker een rol vervullen

4 Integriteitsbeleid bij de medeoverheden; state of the art

4.1 inleiding

In dit hoofdstuk wordt de stand van zaken betreffende het onderwerp integriteit bij de provincies en gemeenten behandeld. Buiten beschouwing blijft hoe met dit onderwerp wordt omgegaan bij bijvoorbeeld waterschappen en gemeenschappelijke regelingen die als medeoverheid opereren.

Deze weergave van de stand van zaken berust op enkele interviews die met vertegenwoordigers van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten (VNG) hebben plaatsgevonden. Daarnaast zijn van enkele gemeenten die als actieve voortrekkers op dit terrein worden beschouwd de vastgestelde regelingen op het gebied van integriteit opgevraagd.

4.2 Integriteit bij gemeenten

De gemeenten hebben zich aanvankelijk in de jaren negentig bewuster gericht op integriteit. Aanleiding hiertoe was vooral de duidelijke aandacht die mevrouw Dales als minister van Binnenlandse Zaken gaf aan dit onderwerp. In een aantal gemeenten zijn de eerste uitwerkingen van regels rond integriteit in de eerste helft van de negentiger jaren vastgelegd en vastgesteld. Dit gebeurde meestal in de vorm van notities, een reglement of gedragscode en richtte zich op de ambtelijke integriteit.

Op verzoek van minister Peper hebben de Commissarissen van de Koningin een inventarisatie uitgevoerd van de stand van zaken met betrekking tot het integriteitsbeleid in het lokale bestuur. Daaruit bleek dat het onderwerp integriteit sterk leeft. In de praktijk waren vooral regelingen voor het aannemen van geschenken en vormen van gedragscodes opgesteld. Ook is het bijhouden van overzichten van nevenfuncties van bestuurders gemeengoed gebleken. Aan de meer organisatorische aspecten, zoals het instellen van een specifieke integriteitsfunctie, een klokkenluidersregeling alsmede aan sanctiebeleid was nauwelijks aandacht geschonken.

In 2001 is een handreiking uitgebracht over integriteit van bestuurders bij gemeenten en provincies, samengesteld door vertegenwoordigers van de VNG, het IPO en het ministerie van BZK. Deze handreiking richt zich primair op de (al dan niet gekozen) bestuurders. Hierin gaat het om de volgende elementen:

- belangenverstrengeling (nevenfuncties, openbaarheid, inkomsten uit nevenfuncties, deelnemen aan stemmingen, openbaarheid);
- Informatieverstreking, gebruik ten eigen bate of ten bate van derden, geheime of vertrouwelijke informatie;
- aanbestedingen en integriteitsrisico's, belangenverstrengeling, beïnvloeding;
- geschenken en diensten, aan en van de gemeenten of provincies resp. bestuurders, uitnodigingen voor etentjes, excursies, evenementen;
- bestuurlijke uitgaven en onkostenvergoedingen, gebruik van creditcards;
- buitenlandse reizen;
- de organisatie van integriteitsbeleid, gedragscodes;
- financieel beheer, controleverordening, rechtmatigheidscontrole.

De handreiking sluit af met een modelgedragscode.

Voor wat betreft de accountantscontrole wordt in de handreiking verwezen naar het voornemen van het kabinet om het rechtmatigheidsaspect expliciet in de accountantsverklaring van gemeenten en provincies voor te schrijven. Rechtmatigheid is het handelen volgens de wet- en regelgeving. De accountantsverklaring geeft momenteel alleen een oordeel over de getrouwheid van de financiële positie en van de baten en lasten zoals gepresenteerd in de jaarrekening. De handreiking spreekt zich niet uit over de rol van de controlerend accountant met betrekking tot de naleving van wet- en regelgeving, voorzover die niet in beeld komt bij zijn werkzaamheden bij de financiële verantwoording.

Bij gelegenheid van de vergroting van de dualisering in het gemeentebestuur zijn onder meer wijzigingen in de Gemeentewet aangebracht op grond waarvan de gemeenteraad een gedragscode voor zijn leden en voor de burgemeester moet vaststellen.

4.3 De constatering en het vervolg

Aan de orde is in hoeverre de toepassing van de beginselen van het integriteitsbeleid in het algemeen praktische betekenis heeft gekregen. De bovengenoemde initiatieven en ontwikkelingen in relatie tot de ontwikkelingen in de wet- en regelgeving zijn in ieder geval zodanig dat verbreding van de aandacht voor het onderwerp integriteit op zijn plaats is. In feite wordt een hernieuwde aandacht voor integriteit geconstateerd. Dit biedt een kans en is een uitdaging voor het zetten van een vervolgstap op het terrein van integriteit.

Hoe is de huidige situatie op het terrein van integriteit te typeren? De bevindingen vanuit het oriënterend onderzoek naar de praktijk worden gesteund door de uitkomsten van de interviews. Dit leidt tot de volgende constatering:

1. Het eenmaal vastgelegde integriteitsbeleid heeft veelal geen directe opvolging gekregen in de vorm van implementatie van maatregelen. De tendens was om het te laten bij de vaststelling van het beleid. De bewustwording van integriteit is daarmee in gang gezet, maar een duidelijke confrontatie van het handelen van mensen in de praktijk met de beginselen van het integriteitsbeleid vindt niet plaats. In hoeverre een natuurlijke weerstand bij mensen tegen transparantie, openheid en accountability een rol spelen bij dit weinig actieve gebruik van instrumenten die invloed hebben op houding en gedrag van mensen is niet duidelijk en ook niet onderzocht.
2. De bestaande regels zijn weer in beeld gebracht op het moment dat concrete gevallen van vermeende integriteitsschendingen zich voordeden. Het aanzien van de overheid heeft door deze schendingen ook schade opgelopen, ongeacht de uitkomsten van onderzoeken (positief of negatief resultaat van het onderzoek). Kennelijk heeft op dat moment de overheid de schijn tegen, wat als een bevestiging kan worden gezien dat integriteit een fundamenteel beginsel is. De roep om duidelijkere regelgeving en betere handhaving klinkt ook op het terrein van de integriteit. Voor de beleidsmakers betekent dit een erkenning van deze problematiek, dat aan het integriteitsbeleid nader vorm en inhoud moet worden gegeven.
3. De koepelorganisaties van gemeenten, waterschappen en provincies hebben deze uitdaging opgepakt en hebben recent in verschillende vormen aanbevelingen gedaan en handreikingen aangeboden voor de praktische invulling van het integriteitsbeleid en van maatregelen.
4. Individuele initiatieven richten zich op het implementeren van een systeem voor integriteitsmanagement. Het uitvoeren van audits en verslag doen van de resultaten van het gevoerde integriteitsbeleid zijn de thema's waaraan in het bijzonder aandacht besteed zal gaan worden.

Te bezien valt of deze recente activiteiten de impuls zullen geven aan de algemeen gewenste handhaving van integriteit bij de medeoverheden. De medeoverheden worden met een veelheid aan activiteiten en nieuwe wet- en regelgeving geconfronteerd, waardoor het stellen van prioriteiten noodzaak is. Het onderwerp integriteit verdient het - juist onder die druk van de omstandigheden - om extra aandacht te krijgen.

4.4 Regelgeving en beleid

Rond de bestuurlijke integriteit is weinig formeel geregeld. De bepalingen in de diverse wetten zijn van toepassing, zoals die over ambtsmisdrijven. Over de ambtelijke integriteit zijn bepalingen van algemene aard opgenomen in de Ambtenarenwet en het Ambtenarenreglement en ook de collectieve arbeidsovereenkomsten op gemeentelijk, provinciaal niveau en voor de waterschappen bevatten bepalingen inzake integriteit. Deze bepalingen hebben betrekking op:

- de algemene bepaling dat de ambtenaar verplicht is zich onder alle omstandigheden te gedragen zoals een goede ambtenaar betaamt en op geheimhouding;
- het aannemen van geschenken, persoonlijk gebruik van goederen of diensten, verrichten van nevenactiviteiten.

In de praktijk blijken in specifieke situaties bij onderdelen van de gemeente of provincie regels te worden vastgesteld die het karakter hebben de integriteit van bepaalde activiteiten te bevorderen.

De gemeente Amsterdam heeft een Bureau Integriteit in het leven geroepen om het gemeentelijk integriteitsbeleid te ontwikkelen, te bevorderen en toezicht uit te oefenen. Bij het bureau zijn ook een centraal registratiepunt fraude en corruptie en het meldpunt integriteit (klokkenluidersregeling) ondergebracht.

Ook voor bepaalde beroepsgroepen in de samenleving gelden eisen die van toepassing blijven als zij in de overheidsdienst werkzaam zijn. Gedacht kan worden aan eisen die gesteld worden aan accountants en die van kracht blijven bij het functioneren bij de overheid*.

Over de beleidsmatige inbedding, de eigen regels en/of codes en de handhaving en controle evenals de rapportering zijn geen regels vastgesteld. Ook aan het sanctiebeleid is weinig concrete invulling gegeven.

Van een ander karakter op het terrein van integriteitsbevordering is de vorming van een Bureau BI-BOB (bevordering integere besluitvorming door het openbaar bestuur), dat bij het ministerie van Justitie is geplaatst. Na verdere uitbreiding zal de wet verschillende overheden en overheidsdiensten de mogelijkheid geven de eventuele criminele achtergrond te laten onderzoeken van organisaties of bedrijven die een vergunning of subsidie aanvragen in o.a. de horeca, de vervoer- en taxibranche en de woningbouw. Daarnaast geeft de wet de verschillende overheden de mogelijkheid de achtergrond te laten onderzoeken van bedrijven die meedingen naar grote bouwopdrachten of opdrachten in de ict- of milieusector.

De opvattingen over de wijze waarop deze maatregelen in de praktijk vorm moeten worden gegeven lopen bovendien sterk uiteen. Hier blijkt ook het verschil tussen de sterk procedureel georiënteerde opvattingen zoals in de Verenigde Staten en Canada, en de opvattingen in Europa die meer uitgaan van het stellen van een algemeen kader waarbinnen men de invulling en vervulling van de publieke functie op een verantwoorde wijze gestalte moet geven.

De tendens is echter dat de steeds sterkere juridisering van de samenleving ook gevolgen heeft voor de regelgeving rond integriteit. Over de status in juridische zin van een vastgestelde code worden geen harde uitspraken gedaan, maar geattendeerd wordt op de bestuurlijke relevantie van de code. Integriteitsbeleid en regelgeving staan in de belangstelling en gaan een nadrukkelijker positie krijgen bij de lokale en provinciale overheid. Een totaalbenadering van integriteit met de consequenties van het integriteitsbeleid voor de organisatie, de verantwoording en controle en toezicht is verre van gemeengoed. Vastgesteld moet worden dat een systeem voor integriteitsmanagement ontbreekt.

4.5 Elementen voor het integriteitsmanagementsysteem

In deze paragraaf worden niet de inherente elementen van integriteit bedoeld, maar worden de elementen besproken die van belang zijn om integriteit in een organisatie te bevorderen door maatregelen. Welke maatregelen zijn daarbij denkbaar en welke ordening kan daarbij worden gevolgd om te komen tot een vorm van integriteitsmanagement?

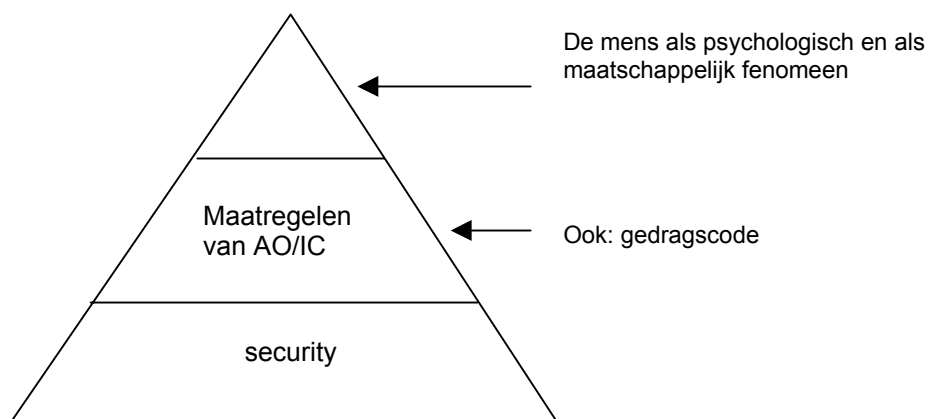
* Een bijzondere positie heeft in dit verband elke ambtenaar, dus ook een accountant in overheidsdienst, die volgens artikel 162 van het Wetboek van Strafvordering verplicht is onverwijld aangifte te doen, wanneer hij in de uitoefening van zijn functie kennis krijgt van een ambtsmisdrijf.

Zowel op basis van de algemene notities van organisatie en bedrijfsvoering als door kennisneming van de praktische uitwerkingen komen we tot de volgende ordening:

Element	Onderwerpen
Beleid	Bewustwording en vastlegging beleidsuitgangspunten
Organisatie	Organisatorische plaats, functies en taken
Managementsysteem	Processen gericht op het vastleggen van activiteiten met het oog op de verantwoording
Controle en toezicht	Toezichthouders, controleurs en diepteonderzoeken door audits

Voorbeeld is de gemeente Delfzijl. Deze gemeente heeft het keurmerk voor het systeem van integriteitsmanagement van KEMA ontvangen.

Voor integriteitsmanagement (KEMA 8001-1) lijkt het voldoende om te volstaan met een beperkte driehoek, die voor de beheersing van integriteitsrisico's de volgende elementen onderscheidt:



Bovenop de basis van fysieke beveiliging vormt de administratieve organisatie en de daarin opgenomen maatregelen van interne controle een belangrijke basis voor de organisatie om de naleving van gedragsregels te kunnen controleren.

Adequate processen voor de bedrijfsvoering en de administratieve organisatie kunnen echter niet de integriteit van de mens in de organisatie afdoende waarborgen. Hoe meer verantwoordelijkheid aan de mens in de organisatie is gegeven, hoe meer hij evenwel aangesproken mag worden op het handhaven van de eigen integriteit en die van de organisatie, ook al is die reikwijdte van de integriteit niet altijd in regels te vatten.

Het voorgaande wijst op een tendens om te komen tot een systeem van integriteitsmanagement. De ontwikkeling op dit onderdeel gaat gestaag door en zal zijn uitwerking hebben op de systemen voor integriteitsmanagement in de praktijk.

4.6 Integriteitsprojecten

Integriteitsprojecten hebben als doelstelling om de bewustwording van integriteit op gang te brengen en om een cultuur te creëren waarbij men aanspreekbaar is en de integriteitszaken bespreekbaar zijn.

Het gaat hier dan om projecten met een hoog praktisch gehalte, maar waarbij tevens de begrenzing van het integer handelen zoals vastgelegd in b.v. een gedragscode aan de orde kan komen. Dit kan leiden tot aanpassing van de code en tot een versterkt draagvlak voor de integriteit in de organisatie.

De gemeente Den Haag heeft integriteitsprojecten uitgevoerd om de bewustwording van integriteit te verhogen en daarmee het gedrag te beïnvloeden. De methode Bewust Besturen wordt gebruikt om per dienst jaarlijks een procedure te toetsen op integriteitsaspecten.

Er zijn specifieke functies ingevuld om daadwerkelijk integriteitsbeleid te implementeren en een vertrouwelijke omgeving te creëren.

De werkwijze biedt mogelijkheden om te kunnen komen tot een verslag omtrent de integriteit. Het uitvoeren van integriteitsaudits gaat eveneens tot het systeem behoren.

4.7 Invoering van integriteitsbeleid en implementatie van een systeem voor integriteitsmanagement

Uit de schets van de stand van zaken rond integriteit bij gemeenten en provincies blijkt dat zeker geen situatie bereikt is waarbij alle genoemde elementen van integriteit toereikend zijn doorgevoerd in de organisatie.

Anderzijds mag worden gesteld dat bij aanvaarding van de noodzaak om in het kader van public governance ook meer invulling te geven aan integriteit, dit niet moet resulteren in een imperfect systeem met schijnzekerheid. De opzet van een dergelijk systeem zal dan moeten voldoen aan criteria die algemeen als toetsbaar en te handhaven worden beschouwd.

In het eerste overzicht dat in paragraaf 5.5 is opgenomen zijn de elementen vermeld die onderdeel zouden moeten/kunnen uitmaken van een dergelijk systeem.

Een voorbeeld van een systematische aanpak van integriteit is de gemeente Tilburg. Opvallend is de aandacht voor de integriteitshandhaving richting externe relaties. Bewust omgaan met uitnodigingen door relaties en daarbij openheid betrachten zijn kenmerken hiervan. De ontwikkeling van integriteitsbeleid is in deze gemeente opgevat als een continu proces.

4.8 Samenvatting

Bij beschouwing van integriteit bij de provinciale en gemeentelijke overheid is de conclusie gerechtvaardigd dat geen sluitend systeem van integriteit is opgezet en dat eerder sprake is van een fractionele opzet. Het gaat daarbij om het vaststellen van regelingen voor het aannemen van geschenken en voor de meldplicht van nevenfuncties, en het in algemene zin bewust maken van het onderwerp integriteit door middel van een notitie of dergelijke.

Een overheid die het onderwerp integriteit deel wil laten uitmaken van het toetsbaar handelen van het bestuur zal hiervoor een managementsysteem moeten ontwikkelen dat toereikend kan voldoen aan het beheersen van integriteit en verantwoording afleggen hierover.

De werkgroep constateert voorts nog voor de medeoverheden, dat bewustwording weliswaar op gang is gebracht, maar dat uitwerking in normstelling, risicoreductie, gedragsbeïnvloeding en handhaving nog onvoldoende zijn om een toereikend, operationeel en toetsbaar integriteitsbeleid tot stand te brengen.

Niettemin kan worden vastgesteld dat het thema integriteit op de agenda staat. De diversiteit aan individuele initiatieven op lokaal niveau toont de diversiteit aan van de mogelijkheden om integriteit als een kritische succesfactor voor het functioneren van de organisatie en haar goede naam te positioneren.

5 Accountantsberoep en integriteitsbeleid; state of the art

5.1 Inleiding

De positie van de accountant rond de integriteit van het openbaar bestuur wordt in grote mate bepaald door de inhoud van de opdracht die hij krijgt. Bij inschakeling van de accountant voor de uitvoering van assuranceopdrachten gelden bijzondere eisen, gelet op de derde partij die naast de accountant en de opdrachtgever een belang heeft, t.w. de beoogde gebruiker van de af te geven verklaring. Voor de te volgen gedragslijn van de accountant bij het vermoeden van fraude laat de inhoud van de verordening op de fraudemelding geen misverstanden bestaan.

In de tussentijdse publicatie van de Richtlijnen voor de Accountantscontrole is een schema opgenomen, waarin worden onderscheiden richtlijnen inzake assuranceopdrachten, t.w. over de jaarrekening of andere financiële informatie (paragraaf 6.1), en over niet-financiële informatie, zoals systemen en processen en gedrag (paragraaf 6.4).

Voorzover opdrachten niet onderhevig zijn aan de Richtlijnen voor de Accountantscontrole (RAC) zijn de Gedrags- en beroepsregels registeraccountants 1994 (GBR-1994) van toepassing (paragraaf 6.3).

In dit hoofdstuk wordt nader ingegaan op de inhoud van de hier genoemde regels en wordt gezien in hoeverre daarop aanvullingen wenselijk zijn.

Bij het schrijven van dit hoofdstuk is dankbaar gebruikgemaakt van een interview dat de werkgroep heeft gehouden met prof.dr. R. Dassen RA.

5.2 De Richtlijnen voor de Accountantscontrole

Controleopdrachten

Als wettelijk controleur komt de accountant slechts in zeer beperkte mate in aanraking met integriteitsbeleid. Bij de overheid bevat de accountantsverklaring niet alleen een oordeel over de getrouwheid van de jaarrekening, maar ook een rechtmatigheidsoordeel. Daarin wordt een uitspraak gedaan over de naleving van de wet- en regelgeving die ten grondslag ligt aan de financiële administratie en de jaarverantwoording. De accountant zal bij de beoordeling van de risico's die een organisatie loopt, geconfronteerd worden met maatregelen die de organisatie heeft getroffen met betrekking tot functiescheiding, alsmede andere maatregelen die getroffen zijn om de waarden binnen de organisatie te beschermen en andere financiële risico's te beheersen. Vanuit zijn natuurlijke adviesfunctie zal de accountant de leiding kunnen bijstaan in het formuleren van voorstellen om te voorzien in het opvullen van mogelijke lacunes in die maatregelen.

Allereerst echter zal de accountant zich te allen tijde er van bewust moeten zijn dat hij zich dient te houden aan de grondbeginselen, zoals die voor assuranceopdrachten zijn geformuleerd (Richtlijn 100):

- integriteit;
- onpartijdigheid;
- vakbekwaamheid en zorgvuldigheid;
- geheimhouding;
- professioneel gedrag;
- toepassing van vaktechnische normen.

In Richtlijn 100 worden als aspecten waarmee bij de aanvaarding van een opdracht rekening dient te worden gehouden genoemd:

- de onafhankelijkheid en onpartijdigheid van de accountant;
- het doel van de opdracht;
- de aard van de opdracht;
- de uitvoerbaarheid van de opdracht;
- de integriteit van de opdrachtgever en/of de leiding van de huishouding;
- specifieke wet- en regelgeving;
- de beschikbaarheid van voldoende personeel met de vereiste deskundigheid om de opdracht te kunnen uitvoeren.

In dit verband wordt ook gewezen op het nieuwe deel in de Richtlijn 205 over het afgeven van offertes en het aanvaarden van opdrachten. Met name in het publieke domein is er geen sprake van een integrale beoordeling met betrekking tot integriteit. Die beperkt zich tot de beoordeling of de manager van de entiteit of de cliënt een bijzonder risico vormt voor de accountant. In het bijzonder gaat het om de civielrechtelijke risico's tussen de cliënt en de accountant of tussen een derde en de accountant. In de nieuwe richtlijn zijn bronnen gedefinieerd ten behoeve van een marginale toetsing.

De rol van de certificerende accountant richt zich bij de uitvoering van de risicoanalyse voor de integriteit op de control environment. Bij de eerste aanvaarding van een opdracht gaat het onder meer om de indrukken over de wijze waarop hoor en wederhoor plaatsvindt, het aannemen van personeel en de criteria voor de toetsing daarbij, het bijvoorbeeld nadrukkelijk uitdragen van bijzondere punten in de bedrijfsvoering, anders dan de winstdoelstellingen, een en ander doorvertaald naar integriteit.

Verder gaat het hierbij om de impact op het auditplan, het steunen op systembased audit. Als een en ander goed is opgebouwd, zal oordeelsvorming beter mogelijk zijn.

De nadruk in het auditplan op integriteit is als gevolg van de maatschappelijke ontwikkelingen groot. Sinds het begin van de jaren negentig blijkt dit met name uit de totstandkoming van het COSO-rapport (dat mede is voortgekomen uit Watergate en een aantal spaarbankschandalen in de jaren tachtig), en good governance zoals verwoord in het Cadbury-rapport. Zo worden in het Verenigd Koninkrijk workshops bij cliënten gehouden om het gevoel voor de control culture te proeven.

Voor wat betreft de jaarrekeningencontrole zijn over het recente verleden geen bijzondere ontwikkelingen te melden. Wel wordt geattendeerd op een toename van de aandacht voor het fraudevraagstuk (zie de Verordening op de Fraudemeldingen, en de aangescherpte Richtlijn 240; ISA 240). Verder wordt in de Verenigde Staten een ontwikkeling gesignaleerd in de kwaliteit van het accountantsberoep: aanbevolen wordt om forensisch getinte werkzaamheden uit te voeren in de sfeer van b.v. overvalmomenten bij de inventarisatie van voorraden. Hierbij is forensische deskundigheid nodig. Volledigheidshalve wordt hier nog eens herinnerd aan de bijzondere positie van de accountant in overheidsdienst, zoals vermeld in de voetnoot in paragraaf 4.4.

De gemeente Den Haag heeft integriteitsprojecten uitgevoerd om de bewustwording van integriteit te verhogen en daarmee het gedrag te beïnvloeden. De methode Bewust Besturen wordt gebruikt om per dienst jaarlijks een procedure te toetsen op integriteitsaspecten. Er zijn specifieke functies ingevuld om daadwerkelijk integriteitsbeleid te implementeren en een vertrouwelijke omgeving te creëren. De werkwijze biedt mogelijkheden om te kunnen komen tot een verslag omtrent de integriteit. Het uitvoeren van integriteitsaudits gaat eveneens tot het systeem behoren.

Vooralsnog lijkt er in de stadia, die voor een toereikend en operationeel integriteitsbeleid worden onderscheiden, geen sprake van een situatie waarin oordeelsvorming over de werking van het bestaande integriteitsbeleid mogelijk is. De normstelling van dat beleid is nog onvoldoende concreet ontwikkeld, terwijl systemen van risicoreductie en gedragsbeïnvloeding op dergelijke normen gebaseerd dienen te worden. Handhaving en sanctionering zijn mede daardoor nog niet adequaat geëquipeerd. Integriteitsaudits worden in het licht hiervan over het algemeen uitgevoerd in een ontwikkelingstraject, waarbij in de eerste stadia audits gericht worden op inventarisatie van de opzet en het bestaan van geformaliseerd integriteitsbeleid. Eerst in het eindstadium is het zinvol om over te gaan tot oordeelsvorming over de werking van een volragen integriteitsbeleid van een organisatie.

Bij de uitvoering van een integriteitsaudit geldt minstens zoveel als bij de uitvoering van financial audits dat de auditor onafhankelijk moet zijn van de opdrachtgever en nadrukkelijk het maatschappelijk verkeer als gebruiker moet dienen.

Specifieke onderzoeksopdrachten

Integriteitsonderzoeken hebben het karakter van "agreed upon"-werkzaamheden. Ingegaan wordt vervolgens op de rol van de accountant bij onderzoeken zoals die volgens KEMA 8001-1 (zie par. 5.5) worden uitgevoerd. Bij dergelijke onderzoeken is onder meer juridische deskundigheid nodig. De norm ISA-100 (Richtlijn 100) gaat in op gedragsaspecten. Vraag is of hier het pad niet moet worden verlaten

om als accountant een eindoordeel te formuleren. Er zijn ook andere deskundigheden nodig om tot een oordeel te komen.

De normstelling met betrekking tot het beoordelen van integriteitsbeleid of -handhaving ligt buiten het kader van de financial audit. Vergelijk in dit verband de aanpak die bij Shell is gekozen om de verslaggeving over bedrijfsregels met betrekking tot kinderarbeid of het gebruik van geweld te beoordelen. Dat kan niet anders dan multidisciplinair, waarbij ook bestuurskundigen, cultureel antropologen enz. deelnemen.

Rond integriteit in het openbaar bestuur lijkt geen sprake van een conceptueel verschil met integriteit elders in de maatschappij, het verschil is slechts gradueel. Wat de cultuur elders betreft waarin het aannemen of geven van steekpenningen gebruikelijk of geaccepteerd is, en alleen dan zaken kunnen worden gedaan, wordt gerefereerd aan de Foreign Corrupt Practices Act, die in de Verenigde Staten tot stand is gekomen. Ook recente Nederlandse wetgeving is in lijn hiermee. Op grond van een aantal verdragen van de Europese Unie en de Raad van Europa inzake de bestrijding van corruptie is in 2001 de Nederlandse wetgeving aangepast, waardoor vervolging mogelijk is geworden voor feiten die zijn begaan in andere landen, als die feiten in die landen strafbaar zijn gesteld.

Bij Shell is bijvoorbeeld eenzelfde beleid geconstateerd. Hoe dat gehandhaafd kan worden in verre landen wordt steeds meer bepaald door de lokale mores. Verder is er ook sprake van correctie door de markt zoals bijvoorbeeld de omzetsdaling van Nike en Shell toen resp. kinderarbeid en de Brend Spar in de publiciteit werd verbonden aan deze ondernemingen. Deze leidden toen tot sterke omzetsdalingen (40%, resp. 80% in Duitsland).

De vraag in hoeverre de integriteit van de accountant zelf wordt gewaarborgd kan vanuit de input en vanuit de output worden gestuurd. Waarborging via de input gaat uit van de richtlijnen. Een accountant is niet ethischer dan een andere functionaris. Sturing gebeurt via procesregels voor accountants, de GBR. In dit verband wordt ook verwezen naar de IFAC-code of Ethics. Hoewel een en ander conceptueel goed is, zijn deze regels wel aan herziening toe. Al met al kan worden gesteld dat de richtlijnen voldoende ruggesteun geven. Waarborgen van de integriteit van de accountant via de output is een probleem. De accountant verkeert vaak in een situatie waarin hij als eindverantwoordelijke "ja" moet zeggen. Hiermee wordt wellicht teveel verantwoordelijkheid op de schouders van de accountant gelegd, en kan hij in gewetensnood worden gebracht.

In de Verenigde Staten neemt de Security and Exchange Committee (SEC) ten aanzien van de jaarrekeningencontrole een eigen positie in. De reporting entity is object van toezicht van de SEC. Een dergelijk toezichtskader is ook in Nederland nodig, maar de Stichting Toezicht Effectenverkeer (STE) had niet echt die positie. Het kabinet wilde een dergelijke taak wel aan de STE geven. In vervolg op het kabinetsstandpunt naar aanleiding van de evaluatie accountantswetgeving is nu de Autoriteit Financiële Markten (de rechtsopvolger van de STE) in beeld gekomen als mogelijke onafhankelijke instantie waarin het toezicht kan worden geplaatst op de onafhankelijkheid van de accountant. Wat de handhaving van de regels betreft is er een redelijke set beschikbaar, de handhaving daarvan kan strakker.

5.3 Gedrags- en beroepsregels registeraccountants 1994

De GBR-1994 ondersteunen de Richtlijnen voor de Accountantscontrole, of zijn complementair voorzover er geen sprake is van een controle-opdracht. Met de GBR en de Richtlijnen wordt benadrukt dat de accountant die een audit uitvoert dat doet vanuit een professionaliteit van onafhankelijkheid, deskundigheid, onpartijdig, het betrachten van vertrouwelijkheid en binnen zijn deskundigheid de door hem uitgevoerde werkzaamheden een deugdelijke grondslag vormen.

Gelet op de specifieke deskundigheden die met integriteitsbeleid gemoeid zijn zal dit onder meer betekenen dat een accountant-auditor integriteitsaudits uitvoert in samenwerking met andere deskundigheidsdisciplines, zoals personeelsfunctionarissen, juristen, en mogelijk andere specialisten die nodig zijn om in een specifieke omgeving een onderzoek uit te voeren met een deugdelijke grondslag.

5.4 Verdere uitwerking

In de tussentijdse publicatie van maart 2002 van de Richtlijnen met betrekking tot onder meer assuranceopdrachten zijn voorbeelden opgenomen van richtlijnen of handreikingen, die niet nader zijn uitgewerkt.

De onderdelen Systemen en processen en gedrag bieden ruimte om de betrokkenheid van de accountant bij integriteit nader uit te werken:

- systemen en processen: hiervoor worden als relevante voorbeelden gegeven systemen voor interne beheersing resp. voor corporate governance;
- gedrag: voorbeelden hier zijn gedrag inzake corporate governance, naleving van wet- en regelgeving, en gedrag inzake personeelsbeleid.

Er worden voorbeelden gegeven van richtlijnen of handreikingen die in de toekomst ontwikkeld kunnen worden. Overigens is een specifiek Nederlandse invulling van deze processen praktisch niet aan de orde, omdat de RAC zich vrijwel volledig richt op de ISA-standaarden. Of en wanneer die met een invulling van de hiervoor gesignaleerde plaatsen komen is ongewis.

5.5 Samenvatting

De integriteit van de accountant is een beroepshouding, formeel bepaald door de GBR-1994. Onpartijdigheid en onafhankelijkheid maken daarvan deel uit. Momenteel zijn er diverse ontwikkelingen om de wet- en regelgeving zowel vanuit de Europese Unie als vanuit de nationale wetgever op deze punten aan te scherpen. Het NIVRA heeft in de vorm van nadere voorschriften in december 2002 de aanscherping van de onafhankelijkheidsregels voor accountants vastgesteld.

Impliciet heeft die onafhankelijkheid betrekking op de integriteit van zowel de opdrachtgever als de accountant. De accountant moet zichtbaar maken dat hij onafhankelijk staat tegenover de opdrachtgever en in staat is de opdracht uit te voeren. De afweging van de aanvaardbaarheid van de opdracht moet met andere woorden met meer nadruk worden vastgesteld. Voor de interne accountant die binnen het openbaar bestuur werkzaam is zal dit net zo expliciet moeten gelden als voor de openbare accountant.

6 Conclusies en aanbevelingen

In paragraaf 2.2 zijn de drie doelstellingen geformuleerd, die de werkgroep zichzelf heeft gesteld met haar onderzoek. Deze doelstellingen zijn uitgewerkt met betrekking tot het integriteitsbeleid (state of the art in de hoofdstukken 3 tot en met 5) en de rol van de accountant (hoofdstuk 6), en waarin steeds in de slotparagrafen voorlopige conclusies zijn samengevat.

De gesignaleerde ontwikkelingen duiden erop dat integriteit in maatschappelijk perspectief een grotere betekenis zal gaan krijgen. Bij de rijksoverheid zijn omvangrijke initiatieven genomen om bewustwording van integriteit te bevorderen. Bij de medeoverheden lopen vele initiatieven, waarbij de eigenheid op het lokale niveau op maat wordt ingevuld. Ook in het bedrijfsleven is sprake van toenemende belangstelling om integer handelen op te nemen in de bedrijfsfilosofie, als onderdeel van maatschappelijk verantwoord ondernemen.

Samenvattend is ten aanzien van de rijksoverheid geconcludeerd dat de fase van bewustwording is voltooid. Verdere operationalisering van het integriteitsbeleid is nodig in normstelling, en vervolgens in risicoreductie, gedragsbeïnvloeding en handhaving. Er zijn nog de nodige stappen te nemen om te komen tot een voldragen systeem van integriteitsmanagement.

Ten aanzien van de medeoverheden wordt op dit moment vastgesteld dat zij in algemene termen en uniform zijn geïnformeerd. In de praktijk bestaat een brede variatie in de feitelijke invoering van integriteitsbeleid. De bewustwordingsfase is men wel voorbij, maar het operationaliseren in de bedrijfsvoering varieert sterk. Een sluitend systeem van integriteitsbeleid ontbreekt. Wil de overheid integriteit deel laten uitmaken van het toetsbaar handelen van het bestuur, dan zal zo'n systeem van integriteitsmanagement moeten worden ontwikkeld, zodat toereikend worden voldaan aan het beheersen en verantwoording afleggen over integriteit.

De aanbevelingen ten aanzien van het integriteitsbeleid voor de organen van het openbaar bestuur luiden als volgt:

- voorzie in de handhavingfunctie van het integriteitsbeleid;
- maak beleid duidelijk en stel de normen (maar een norm is niet voor ieder dezelfde);
- leg het verantwoordelijkheidsgebied integriteit bij een portefeuillehouder voor de bestuurlijke aansluiting;
- creëer een vertrouwelijk meldpunt;
- maak het onderwerp integriteit tot een vast onderdeel in het jaarverslag;
- introduceer integriteitsaudits.

Omtrent de rol van de accountant is geconcludeerd dat integriteit voor de accountant een beroeps-houding is, bepaald door de gedrags- en beroepsregels. De aanscherping van de onafhankelijkheidsregels voor accountants, die het NIVRA in de vorm van nadere voorschriften in december 2002 heeft vastgesteld, richt zich mede op de integriteit van zowel de opdrachtgever als de accountant. Dat moet zichtbaar worden gemaakt in onder meer de Richtlijn voor de Accountantscontrole 220.

Op grond hiervan zijn de hieronder vermelde aanbevelingen geformuleerd. Deze aanbevelingen zijn in beginsel van toepassing op alle accountants, ook wanneer die buiten het openbaar bestuur werkzaam zijn.

- draag zorg voor een afbakening van de algemene controlefunctie en de specifieke audits;
- introduceer trainingen gericht op bewustwording met betrekking tot de integriteit van accountants;
- voeg het aspect integriteit expliciet toe aan de toetsing van de kwaliteitsbeheersing bij accountants;
- formuleer als NIVRA-bestuur een samenhangend integriteitsbeleid, dat ten minste de volgende elementen bevat: bewustwording, normstelling, risicoreductie, gedragsbeïnvloeding en handhaving (inclusief sancties);
- creëer een onafhankelijk informatiepunt onder leiding van een vertrouwenspersoon, voor accountants die worden geconfronteerd met vermeende integriteitsschendingen bij klanten en persoonlijke integriteitdilemma's.

Geraadpleegde literatuur

Aspecten van integriteit (Forensische studies deel 5), 2001.

Circulaires van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties:

- AD94/U1369 van 6 december 1994: Integriteit sector Rijk, systematisch ontwikkelen van preventief beleid;
- AD94/U825 Nevenwerkzaamheden rijksambtenaren;
- AD1999/U75958 Aanvaarden van geschenken door rijksambtenaren.

Commissarissen van de Koningin: brieven aan de minister van BZK over integriteit in het lokale bestuur (Noord-Brabant en Zuid-Holland, 1999).

Commission on Crime Prevention and Criminal Justice; draft report of the Secretary-General for the tenth session (Vienna, 8-17 May 2001).

Dales: Om de integriteit van het openbaar bestuur, toespraak gehouden op het VNG-congres juni 1992. Opgenomen in Machtsbederf ter discussie. Bijdragen aan het debat over bestuurlijke integriteit (red. Huberts, L.W.J.C. uitgegeven door VU Amsterdam 1994).

Van Driel: Integriteitstoezicht en -audit door De Nederlandsche Bank (Bank- en Effectenbedrijf, maart 2000).

Global Forum II on fighting corruption and safeguarding integrity: Final declaration (Den Haag, mei 2001).

Van den Heuvel, Huberts en Verberk: Integriteit in drievoud; een onderzoek naar gemeentelijk integriteitsbeleid (Lemma, 1999).

idem: Het morele gezicht van de overheid; waarden, normen en beleid (Lemma, 2002).

idem: Management van integriteitsaffaires (Nederlands Juristenblad, 22 juni 2001).

Hoekstra: Ethische complexiteit; integriteit tussen wens en werkelijkheid (Bestuurswetenschappen 2001).

Hoekstra: Naar een nieuwe ethiek voor het openbaar bestuur (Openbaar bestuur, nr. 10 2000).

Hofstee: Integriteit: relativerende notities ('de Accountant', september 1997).

IFAC-Code of Ethics for Professional Accountants (International Federation of Accountants, november 2001).

De integere organisatie: handreiking voor een sluitend vangnet voor ongewenst gedrag (Stichting Beroepsmoraal en Misdaadpreventie, Nationaal Platform Criminaliteitsbeheersing 2001).

Integriteit bij het Rijk; een handreiking voor een audit (Ministerie van Financiën, DAR, 2002).

Integriteit van bestuurders bij gemeenten en provincies, een handreiking (VNG uitgeverij 2001).

Integriteitsthermometer brengt culturele inbedding van AO/IC in kaart ('de Accountant', oktober 1998).

Invited Experts Meeting over omkoping in het buitenland voor het bedrijfsleven opgesteld ten behoeve van het Global Forum II (Good Company, 2001).

ISA, International Standards on Auditing (International Auditing Practices Committee IAPC); in Nederland zijn deze opgenomen in de Richtlijnen voor de Accountantscontrole (RAC).

Kamp-Roelands: Maatschappelijk verslaggeving, een vorm van dienstverlening door accountants ('de Accountant', april 2000).

Kamerstukken 24 655 Integriteitsbeleid bij het Rijk: stand van zaken (rapport van de Algemene Rekenkamer); w.o. nr. 3 motie Kamp c.s.

Kamerstukken 25 056 Bevordering Integere Besluitvorming Openbaar Bestuur.

Kamerstukken 25 830 Integriteit financiële sector.

Kamerstukken 26 469 Herziening van een aantal strafbepalingen betreffende ambtsmisdrijven.

Kamerstukken 26 806 Vertrouwen in verantwoordelijkheid Integriteit van het openbaar bestuur.

Kamerstukken 26 883 Regels inzake de bevordering van integriteitsbeoordelingen door het openbaar bestuur met betrekking tot beschikkingen of overheidsopdrachten.

Kamerstukken 27 127 nr. 1 Financiële verantwoordingen over het jaar 1999.

Kamerstuk 27 509 Goedkeuring van een aantal verdragen van de Europese Unie en van de Raad van Europa.

Kamerstukken wetsvoorstel 27602 Wijziging van de Ambtenarenwet.

Kamerstukken 27 700 nr. 2 Financieel Jaarverslag Rijk 2000 .

Kamerstukken 27 891 Interdepartementaal beleidsonderzoek Competitieve Dienstverlening (CDV) Accountancy; kabinetsstandpunt bij het rapport De auditfunctie in het VBTB-tijdperk.

Kamerstuk 28093 nr. 18 Bouwfraude en corruptie bij ambtenaren .

KEMA 8001-1 Norm voor integriteitsmanagement bij gemeenten.

Kuil: Delfzijl bestand tegen verleiding tot sjoemelen (Binnenlands Bestuur 30/7/1999).

Van Luijk: Bezoek aan de oude vuurtoren: over ethiek en accountancy ('de Accountant', juli/augustus 1991).

idem: Integriteit in de beroepsuitoefening van de accountant ('de Accountant', oktober 1997).

Meer weerbaar; stedelijk eindrapport project "Correct... of corrupt?" (Gemeente Amsterdam, december 2000)

Musschenga: Over de integriteit van het openbaar bestuur, opgenomen in Huberts (red) Machtsbederf ter discussie. Bijdragen aan het debat over bestuurlijke integriteit (1994).

OECD Recommendation: Principles for managing ethics in the public sector (May 1998).

Observer OECD van april 2000 (artikelen over corruptie).

RAC, Richtlijnen voor de Accountantscontrole van het NIVRA.

Schoonderbeek: De integriteit van de accountant en van zijn cliënt ('de Accountant', september 1997).

Verhoog: Onkreukbaar? ('de Accountant', september 2002).

Verordening op de fraudemelding (NIVRA 1994).

Wempe: Naar een bedrijfseconomische theorie van corruptie (Bedrijfskunde, 2001 nr. 3).

Ten Wolde, Certificering van het ethisch jaarverslag ('de Accountant', februari 1999).

Zegbregts: Een integriteitskeurmerk voor het openbaar bestuur? (Bank & Gemeente, september 1999).

Studierapporten uitgebracht door het Koninklijk NIVRA

1.	Indices	februari 1977
2.	Organisatiekennis	november 1977
3.	Management Audit	november 1977
4.	De reikwijdte van de accountantsverklaring	november 1978
5.	Indices II	juni 1979
6.	Kennis van de bedrijfseconomie waarover de accountant in de uitoefening van zijn algemene functie zou moeten beschikken	maart 1980
7.	Neutraal, maar niet passief	juni 1980
8.	Enkele aspecten van de samenwerking tussen de algemene accountant en de organisatieadviseur fungerend in dezelfde organisatie	december 1981
9.	Sociaal verslag	december 1981
10.	Privacybescherming en accountant	april 1982
11.	Organisatorische voorwaarden voor automatisering van de informatieverzorging	oktober 1982
12.	De organisatie van controlegroepen	oktober 1982
13.	Beoordeling van prognoses door de accountant	maart 1984
14.	De accountant en strategievorming	juli 1984
15.	Informatiebehoeften en Informatiesystemen	augustus 1984
16.	Tussentijdse verslaggeving en de accountant	september 1984
17.	Kleinschalige automatisering en accountant	december 1984
18.	Documentvastlegging	maart 1986
19.	Kantoorautomatisering	april 1987
20.	Accountant en subsidies	september 1987
21.	Functiescheidingen en software	november 1988
22.	Knelpunten in Titel 9, boek 2 Burgerlijk Wetboek met betrekking tot beleggingsmaatschappijen	april 1989
23.	Informatieverzorging en ethiek	november 1989
24.	Documentarme transactiecommunicatie	november 1989
25.	Accountantsarbeid en automatisering	februari 1990
26.	Manager en Personal computer	juni 1990
27.	Beheersing van de micro	maart 1991
28.	Jaarverslaggeving van gemeenten	oktober 1992
29.	Treasury, financiële instrumenten en accountantscontrole	april 1994
30.	Verzelfstandiging en accountant	juni 1994
31.	Management letter en accountantsverslag	augustus 1994
32.	Embedded value	januari 1995
33.	Accountant en ISO 9000-certificatie	november 1995
34.	Normatieve maatregelen voor de geautomatiseerde gegevensverwerking in het kader van de jaarrekeningcontrole	december 1995
35.	Onderzoek naar doelmatigheid bij de overheid; Accountants gezocht?	februari 1996
36.	Informatie in de toelichting: wat kunnen we ermee?	september 1996
37.	Interne beheersing en accountant	oktober 1996
38.	Vaste activa in de gemeenterekening	mei 1997
39.	Workflow management	maart 1998
40.	Prikkelen tot doelmatigheid	mei 1997
41.	Recht op het doel af	juni 1997
42.	Doelmatigheid en normen	juli 1997

43.	Over een doelmatige cultuur gesproken	augustus 1997
44.	Inbedding van doelmatigheid	september 1997
45.	Naar een doelmatiger overheid	oktober 1997
46.	Naleving van regels	april 1999
47.	Verklaringen ten behoeve van de overheid	november 1999
48.	Het gebruik van het baten-lastenstelsel	augustus 2000
49.	Overheid en accountant: samen zeker op weg in de eenentwintigste eeuw	maart 2002
50.	Maatschappelijke verslaggeving en assurance-opdrachten	december 2002
51.	Integriteit in het openbaar bestuur	maart 2003

Studierapporten kunnen worden aangeschaft bij de NIVRA-Boekhandel. Een overzicht van de nog leverbare Studierapporten, evenals andere door het Koninklijk NIVRA uitgebrachte publicaties, is opgenomen in de Fondsljst. Een exemplaar hiervan kunt u opvragen bij de NIVRA-Boekhandel (telefoon 020 - 3010320).