

# Zijn de verworvenheden van operational auditing toepasbaar op public auditing?'

Binnen het bedrijfsleven en bij grote overheidsorganisaties heeft operational auditing zich het afgelopen decennium onmiskenbaar een stevige positie verworven. De professionalisering van de internal audit functie heeft daarmee méér dan gelijke tred gehouden. Vooral de afgelopen jaren is er namelijk sprake van een versnelling in de mate van erkenning van de functie, in de verbetering van het opleidingsniveau van de betrokken auditors en in de kwaliteit van onderzoek en rapportage. Er wordt wel gesteld dat deze ontwikkelingen mede het gevolg zijn van de verschillende déconfitures die zich de laatste jaren binnen het internationale bedrijfsleven hebben voorgedaan. Aanscherping van wettelijke regelgeving en toegenomen aandacht van stakeholders voor het reilen en zeilen van de organisatie heeft niet alleen geleid tot de noodzaak belang te hechten aan een upgrading van internal governance, doch heeft tevens als gevolg gehad dat er meer bekendheid is gegeven aan en waardering is gegroeid voor de toegevoegde waarde van internal auditing.

Het achterliggende mechanisme lijkt te zijn dat het management zich meer bewust is geworden van de betekenis van het kunnen verkrijgen van aanvullende zekerheid over de kwaliteit van de inrichting van internal control, inclusief een oordeel over het totstandkomingsproces van de 'in control statements'. Met het laatste wordt immers die informatie gegenereerd, waarmee topmanagement een betere basis kan leggen voor haar eigen 'in control'-verklaring. Een statement dat in toenemende mate de extern gerichte verantwoordingsrapportages opsiert.

## A. MOLENKAMP RO

Verbonden aan de Universiteit van Amsterdam Business School (Executive Master of Internal Auditing) en aan het Kenniscentrum Public Auditing (KPA)

**D**e toegenomen aandacht van het topmanagement voor een oordeel over de kwaliteit van 'internal governance' heeft er mede toe geleid, dat – in termen van meest gangbare onderzoeksobjecten – het auditen van strategiegerelateerde vraagstukken aan belang heeft gewonnen. Het toetsen van de operationele procesvoering wordt daarmee niet als minder belangrijk gezien, doch de procesgerichte audits maken nu een logisch deel uit van het palet aan te auditen objecten die op basis van een risicogerelateerde aanpak zijn geselecteerd. Met de 'risk-based'-methode wordt bereikt dat het geheel aan management control vraagstukken op een beheerste en door het management gedragen aanpak wordt afgedekt.

Met andere woorden operational auditing lijkt te bereiken wat het in essentie belooft te zijn namelijk het toepassen van een managementkundige benadering bij het in kaart brengen en toetsen van de beheersingskaders en beheersingsmaatregelen van de meest risicovolle vraagstukken waarmee het management wordt geconfronteerd. Daarvoor moest wel een lange weg worden afgelegd...

### *De borging van een onafhankelijke operational auditfunctie*

De eertijds onomstreden reputatie van interne accountantsdiensten, van kwaliteitsafdelingen en van interne-controle instanties bleek in de praktijk veelal meer een barrière op te werpen bij het kunnen introduceren van een managementkundige, onafhankelijke toetsende instantie, dan dat het institutionaliseren van de separate auditfunctie daarmee werd bevorderd.

Over de toegevoegde waarde van deze 'gevestigde orde' bleek bij nader inzien binnen managementland namelijk nogal wat verwarring te bestaan. Meestal werd het bestaan van de interne (financial) auditors vooral verklaard uit het oogpunt van de te bereiken besparing, in relatie tot de fee die aan de externe financial auditors zou moeten worden betaald indien de voor de certificering van de jaarrekening noodzakelijke activiteiten geheel door deze extern accountant zouden moeten worden uitgevoerd. Ook werd wel gesteld, met name in het geval van kwaliteits- en milieuafdelingen, dat het in continuïteit kunnen verkrijgen van door externen verstrekte certificaten dergelijke investeringen rechtvaardigde. In ieder geval lag de focus van deze instanties vooral op het gebied van inspectie en interne controle.

De pretentie om een volwaardige internal auditfunctie te vestigen impliceerde dus dat afgerekend moest worden met feitelijke onduidelijkheden bij het management over de toegevoegde waarde van de auditfunctie en met de vorengeschetste imagoproblematiek.

### *De definitiekwestie*

Het feit dat IIA Inc in 1999 plotseling de term 'consulting' in haar definitie van internal auditing introduceerde heeft tot veel onduidelijkheid over het wezen van de auditfunctie geleid. Inmiddels lijkt de rust in het audit-kamp daarover te zijn weergekeerd. De auditor zal zijn toegevoegde waarde vooral ontlenen aan het uitspreken van een oordeel over de relatie tussen norm en realiteit. Dat in het kader van het onderzoek, zo daar aanleiding toe bestaat, bepaalde aanbevelingen ('de natuurlijke adviesfunctie van de auditor') kunnen worden gedaan is daarmee niet in tegenspraak. Evenzeer als de auditor niet op de stoel van de manager zal gaan zitten, zal de auditor de taak van de adviseur niet overnemen.

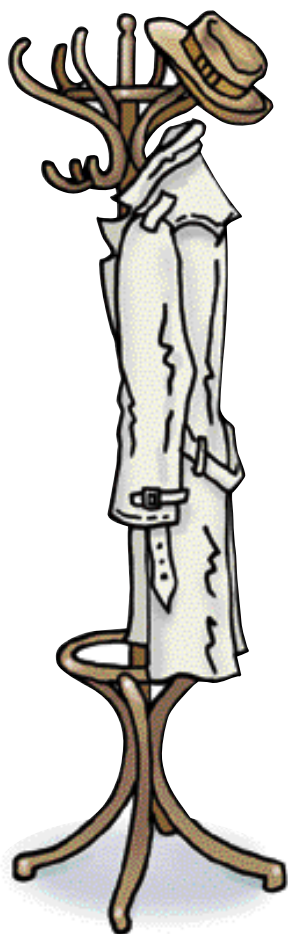
### *Operational auditing is integrated auditing*

Ook de discussie over de terminologie lijkt nu tot rust te zijn gekomen. Termen als integrated auditing en auditing management control<sup>3</sup> werden tot voor kort als even zovele synoniemen voor de managementkundige op risicobenadering gebaseerde operational auditing gelanceerd. Met het pleidooi dat werd gehouden voor het doorvoeren van de term integrated auditing werd ook geïmpliceerd dat een integratie van disciplines of audit-instanties nodig zou zijn. Men ging daarbij voorbij aan het gegeven dat deze brede visie binnen internal of operational auditing (in theoretische zin) van meet af aan al bestond.

Het voorgaande neemt niet weg dat in de zin van organisatiestructurering de auditfunctie (deels) wel kan zijn beledigd bij diverse afdelingen; bijvoorbeeld bij een eenheid milieu-audits, bij een groep edp-auditors en bij een afdeling internal audit. In functionele of coördinerende zin kan er desondanks, geleid vanuit internal auditing, sprake zijn van één functie internal auditing. Vanzelfsprekend zou het samenbrengen in één organisatorische eenheid van de verschillende genoemde entiteiten de gewenste transparantie wel verbeteren.

### *De upgrading van de functie van interne controle*

We zouden kunnen stellen dat er momenteel een zekere consolidatie is bereikt wat opvattingen betreft over de toegevoegde waarde en integrale betekenis van operational auditing, waarbij het samenvoegen van eertijds gescheiden auditinstanties (zoals edp-auditing en financial auditing) min of meer gemeengoed is geworden. Een afzonderlijke positie wordt daarbij in veel gevallen ingenomen voor het op het afgeven van verklaringen gebaseerde financial auditing; een functie waarbinnen sprake is van een inten-



sief samenwerken met de certificerende extern accountant.

Het (noodzakelijke) onderscheid tussen interne controle en operational auditing heeft mede geleid tot het proces van het instellen van onafhankelijke en objectieve 'managerial' afdelingen onder het min of meer gelijktijdig reorganiseren, integreren en herpositioneren van kwaliteitsafdelingen, interne controle afdelingen en interne accountantsdiensten. Het upgraden van interne controleafdelingen (veelal gerealiseerd door het 'uitplaatsen' van 'traditionele' internal auditors) en het institutionaliseren van ORM-(Operational Risk Management) afdelingen heeft mede bewerkstelligd dat internal auditors zich op hun kerntaak konden gaan richten.

### *Organisatorische positionering van de operational auditfunctie*

Wat de positionering van de operational auditfunctie betreft, lijkt een tweedeling plaats te vinden. Enerzijds is er de opvatting, dat een plaats direct onder de hoogste leiding noodzakelijk is ter borging van onafhankelijkheid en objectiviteit, terwijl het anderzijds voorkomt dat de internal auditors hun organisatorische inbedding

bij de controller of CFO hebben gevonden. In het laatste geval is er wel een afzonderlijke verantwoordingslijn van de internal audit manager naar de hoogste leiding en het auditcomité.

### *De middelgrote organisatie*

Lijkt de hiervoor geduide ontwikkeling van de professie zich vooral voor te doen bij omvangrijke organisaties binnen het bedrijfsleven en bij de centrale overheid; in toenemende mate wordt het verschijnsel gemeengoed bij not-for-profit organisaties en in middelgrote ondernemingen. Binnen deze organisaties worden nieuwe oplossingen gecreëerd om binnen de bestaande structuur plaats in te ruimen voor deze in omvang soms beperkte maar qua toegevoegde waarde zeer essentiële functie.

De ervaring leert dat in middelgrote organisaties veelal operational auditors worden benoemd die over een RO-titel beschikken en hun sporen ruimschoots hebben verdiend bij andere, grote, ondernemingen. Auditors die in staat moeten worden geacht om als solitair een zodanige relatie met de directie op te bouwen, dat de gedachte over de toegevoegde waarde van een toetsende functie in de organisatie gemeengoed wordt. In praktische zin wordt deze auditor vaak wel geconfronteerd met het fenomeen van de informele organisatie. Dit laatste impliceert dat de internal auditor vooralsnog zich moet bezighouden met het vraagstuk van de inrichting van de organisatie. Het initiëren en stimuleren van activiteiten die moeten leiden tot het ontwikkelen van bijvoorbeeld procedurebeschrijvingen, performance standards en in control statements zullen een aantal jaren de agenda van de internal auditor bepalen.

### *De overheid*

De vraag is wat het vorenstaande nu betekent voor de 'emerging markets' binnen de overheid.

Met die overheid doelen we niet op de centrale overheid. In het afgelopen decennium is er immers binnen de departementen sprake geweest van een grootscheepse ontwikkeling in het denken over de toegevoegde waarde van operational auditing. Deze ontwikkeling voltrok zich min of meer parallel aan die binnen de private sector. Zo verscheiden als dat in de private sector is, zo uiteenlopend zijn ook bij die centrale overheid de geldende opvattingen over de organisatorische positionering van de toetsende functie. Enerzijds zien we departementen waarbij, somtijds door het toepassen van de revolutionaire methode, van een professionele managerial functie sprake is, anderzijds ervaren we ook de enorme druk die er op de internal audit-afdelingen ligt om zich te concentreren op de toetsing van het financiële en materiële beheer.

Met andere woorden: als het gaat om de toepassing van de beginselen van operational audi-

ting is er nauwelijks sprake van onderscheid tussen het bedrijfsleven en de centrale overheid.

### *De lagere overheden*

De vraag is nog wel hoe nu de lagere overheden gaan reageren op het onvermijdelijke toezicht. Toenemend toezicht, dat zich bij provincies, waterschappen en gemeenten onder meer heeft gemanifesteerd

- in het duale besturingsmodel,
- in het doorvoeren van internal governance binnen het gemeentelijk apparaat en
- in het institutionaliseren van rekenkamer (commissies).

Artikel 213a van de Gemeentewet schrijft bovendien voor dat gemeenten onderzoeken uitvoeren om de mate van doelmatigheid en doeltreffendheid van de uitvoering van het beleid met enige regelmaat aan onderzoek te onderwerpen. De kwaliteit van sturen, beheersen, verantwoorden en evalueren van beleid en uitvoering is daarmee nu ook bij lagere overheden in een fase van voortdurende (onderzoeks)aandacht en verbetering terecht gekomen.

Dat de gemeenten per 1 januari 2006 over een rekenkamerfunctie moeten beschikken heeft geleid tot een hausse in het instellen van rekenkamers en rekenkamercommissies. Deze commissies, die zich nog veelal in een beginstadium van ontwikkeling bevinden, zullen in het kader van toezicht op en toetsing van het door de gemeenten uit te voeren beleid een steeds belangrijker rol gaan vervullen.

### *De gemeentelijke organisatie*

Naar onze opvatting is de binnen het gemeentelijk apparaat in te richten auditfunctie min of meer gelijk aan haar equivalent bij de private sector. Niet alleen dat deze stelling uit theoretisch oogpunt zou kunnen worden onderbouwd, in de praktijk blijkt dat een aantal ervaren auditors uit het bedrijfsleven een positie hebben verworven binnen een in te stellen gemeentelijke auditfunctie. Deze auditors zullen zich naar alle waarschijnlijkheid voor de zelfde uitdagingen geplaatst zien als hun collega's in middelgrote ondernemingen. Een verschil is wel dat 'public auditors', meer dan in het bedrijfsleven het geval is, te maken krijgen met onderzoeken op het vlak van beleidsevaluaties en beleidseffectmetingen.

### *De positionering van de auditfunctie ex artikel 213a*

De organisatorische positionering van de auditfunctie vraagt nog wel enige aandacht. Immers, zoals dat bij de centrale overheid aan de orde is,

dringt zich het bestaande onderscheid tussen de politieke en ambtelijke leiding op. Het zou voor de hand liggen te veronderstellen dat de auditmanager verantwoording aflegt aan de leiding van het 'apparaat' ofwel de ambtelijke leiding, veelal het 'managementteam'.

In het samenspel tussen dat managementteam en het College, de politieke leiding, zal de afstemming plaatsvinden tussen de politieke uitgangspunten en opvattingen over de bedrijfsmatige uitvoering van het beleid. In die afstemming kunnen de conclusies en bevindingen die voortvloeien uit uitgevoerde audits een belangrijke rol spelen.

Ook is het goed denkbaar dat het College, naar het model van de Raad van Bestuur, de aansturing van de auditfunctie tot haar verantwoordelijkheid rekent. In operationele termen gerekeneerd betekent dit dat de gemeentesecretaris als aanspreekpunt kan fungeren.

Voor wat betreft de historie van invulling van de auditfunctie bij gemeenten is enige nuancering nu op zijn plaats. Wij doelen erop dat enkele grote gemeenten al sinds jaar en dag over interne accountantsdiensten beschikken; deze gemeenten hebben een ontwikkeling te zien gegeven die vergelijkbaar is aan die binnen de departementen. Met andere woorden: de meer op het verstrekken van een verklaring bij de gemeentelijke financiële verantwoording ingestelde accountantsdienst is te eniger tijd omgevormd naar een auditdienst die vooral zich op doelmatigheid en doeltreffendheid heeft ingesteld. De extern accountant ontfermt zich daarbij (zoals in de wet geregeld) over het rechtmatigheidsonderzoek.



### *Rekenkamers en rekenkamercommissies*

Wat in dit geval voor de eerder genoemde rekenkamer (commissie)s geldt, geldt qua functie, rol en takenpakket een andere redenering. Deze rekenkamer (commissie)s rapporteren aan de gemeenteraad en vormen daarmee voor die gemeenteraad een middel om te controleren of het



college de haar opgedragen taken doelmatig en doeltreffend uitvoert. Daarbij is de rekenkamer(commissie) in die zin onafhankelijk dat zij haar eigen onderzoeksprogramma opstelt. In de praktijk houdt dat in dat op aangeven van door de gemeenteraad of de afzonderlijke fracties voorgestelde kritische onderwerpen de rekenkamer-(commissie) haar onderzoeksprogramma vaststelt, daarbij dus rekening houdend met die vraagstukken die op enigerlei wijze haar ter kennis zijn gekomen; onderwerpen waarvan de rekenkamer-(commissie) heeft vastgesteld dat deze onderwerpen een zodanig belang vertegenwoordigen dat nader onderzoek gewenst is.

Op dit moment zijn veel rekenkamer(commissie)s van gemeenten en provincies met hun activiteiten gestart. Opvallend is dat er sprake is van een grote verscheidenheid aan de wijze waarop invulling wordt gegeven aan de nieuwe taken en bevoegdheden. Vooral op het punt van het ontwikkelen van het onderzoeksprogramma stellen de rekenkamer(commissie)s zich naar onze opvatting nog onvoldoende in op het afstemmingsoverleg dat nodig is om met de raad als opdrachtgever een gedragen auditprogramma te kunnen samenstellen.

### *Het wiel opnieuw uitvinden?*

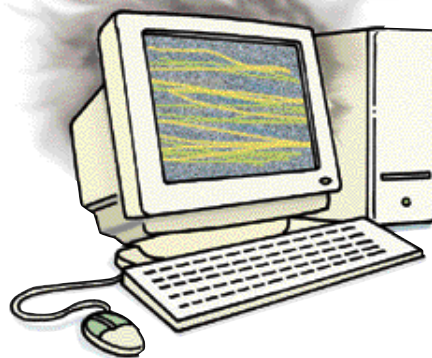
Door gedegen na te gaan hoe de geselecteerde processen van beleidsontwikkeling en beleidsuitvoering worden ingericht, aangestuurd en uitgevoerd en op welke wijze voorgestelde verbeteringen worden aangebracht, bieden rekenkamer(commissies) de gemeenteraad aanvullende zekerheid over de mate waarin de met het college gemaakte afspraken worden gerealiseerd.

Om de rekenkamer(commissies) de gewenste bijdrage aan haar controlefunctie te laten leveren moeten de onderzoekers aan hoge eisen voldoen. Dat betreft met name affiniteit met onderzoeksactiviteiten, de noodzakelijke materie-kennis, de gewenste houdingsaspecten en die praktische vaardigheden, die nodig zijn om de onderzoeksfunctie op een kwalitatief hoogwaardige manier te laten functioneren.

In het bijzonder moeten de onderzoekers, zoals dat bij de private sector het geval is, kunnen beschikken over kennis van en ervaring met beleidsvraagstukken, met het fenomeen compliance, met het belang van risk management, met het verschijnsel (government) governance, met de uitgangspunten van internal governance, met de essenties van control selfassessment, met .....

Met andere woorden: het wiel hoeft niet ten tweede male te worden uitgevonden.

Zoals gesteld, geldt vooral voor de auditor ex artikel 213a dat deze functie volstrekt vergelijkbaar is met de reflecterende, spiegelende, toetsende functie zoals die binnen het bedrijfsleven gemeengoed is geworden. Een 'risk-based'-functie die in staat moet zijn om aanvullende zeker-



heid te verstrekken over de kwaliteit van sturen en beheersen van het gemeentelijk apparaat. Op basis van de resultaten van de plaatsgevonden onderzoeken kunnen college en ambtelijke leiding de door hen als noodzakelijk ervaren verbeterpunten doorvoeren.

Vooralsnog komen we dus tot de conclusie dat de verworvenheden van operational auditing in hoge mate van toepassing zijn op de nieuwe functies zoals die zich binnen het publieke domein aan het ontwikkelen zijn. Professioneel opgeleide internal auditors zullen in staat moeten zijn om in een omgeving waar politieke besluitvorming zich paart aan het belang van een doelmatige en doeltreffende uitvoering van beleid een belangrijke bijdrage te leveren aan het succesvol implementeren van het beleid van de overheid om de vernieuwende opvattingen over toezicht, toetsing en verantwoording ook binnen de lagere overheid tot haar recht te laten komen.

#### **Noten**

- 1 Public Auditing staat voor de auditfunctie binnen overheden en bij die organisaties, die geacht worden overheidsbeleid uit te voeren (onder meer RWT's en ZBO's)
- 2 De begrippen operational auditing en internal auditing worden door ons als synoniemen gezien.
- 3 Verhoog, W. (1995) 'Auditing Management Control'; een interview van Van Nimwegen en Molenkamp. *De Accountant*, 101, (10), 669-672.