

Drs. Peter Grootendorst RO (1958) is werkzaam bij het ministerie van Defensie in de rang van brigadegeneraal bij het roemruchte Korps Mariniers. Zijn huidige functie is controller bij de Commandant der Strijdkrachten (CDS). De eerste twintig jaar van zijn militaire loopbaan vervulde Grootendorst diverse lijn- en staffuncties bij het Korps Mariniers. Daarna is hij (naar eigen zeggen) per abuis in het vakgebied Control & Audit terecht gekomen, waar hij nu alweer dertien jaar in diverse functies actief is. Grootendorst studeerde bedrijfskunde en volgde zowel de post-hbo-opleiding Operational Auditing (Haagse Hogeschool) als de RO-opleiding (Erasmus Universiteit).

Brigadegeneraal Peter Grootendorst

over auditing binnen Defensie

A. Molenkamp RO
N. Arif RO EMIA

Kunt u een korte schets geven van internal auditing binnen Defensie in de laatste vijftien jaar?

Verbijzonderde interne controle en accountantscontrole

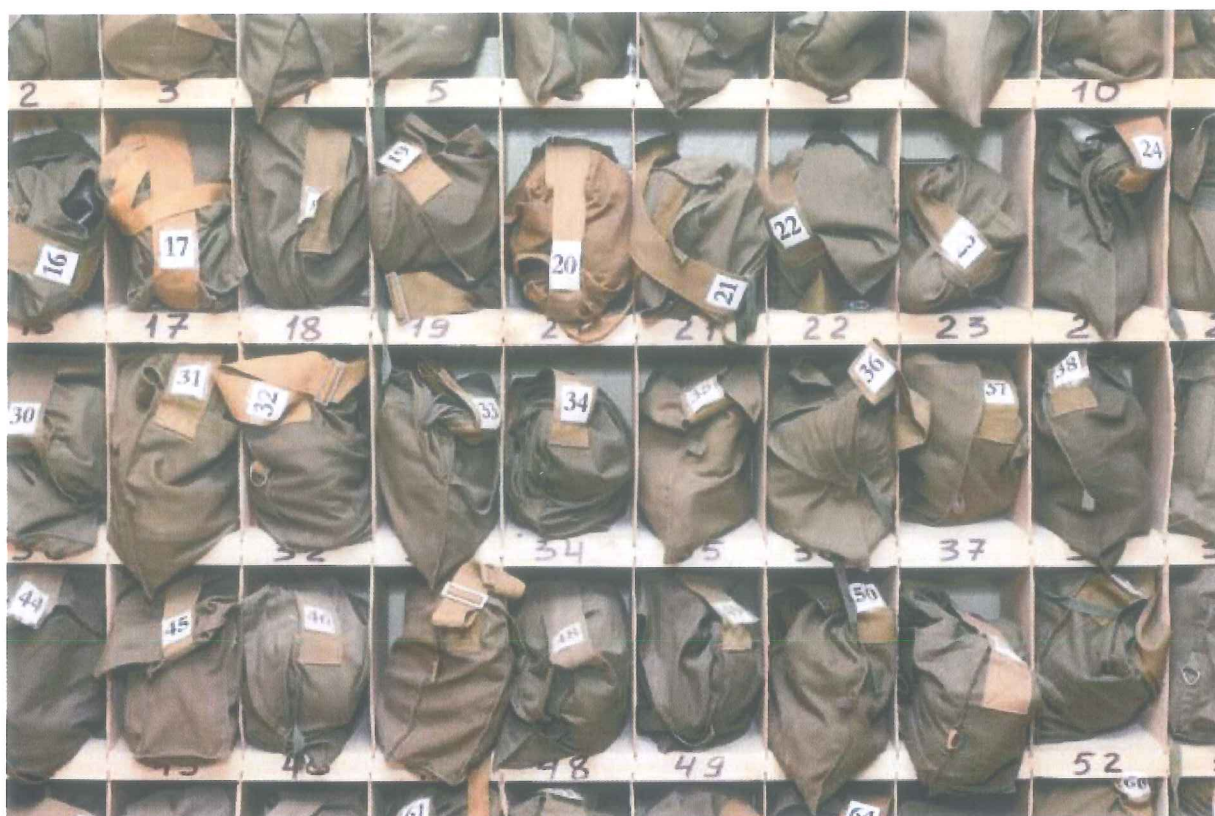
“Internal Audit binnen Defensie vertoont een grote overeenkomst met de rijksbrede ontwikkelingen en we voeren dezelfde discussies als bij de beroepsverenigingen. Ongeveer vijftien jaar geleden beschikte Defensie nog over een omvangrijke certificerende Accountantsdienst (DEFAC). Deze dienst hield zich voornamelijk

bezig met de uitvoering van wettelijke controletaken. Daarnaast voerden de krijgsmacht delen (Marine, Landmacht, Luchtmacht en Marechaussee) lijncontroles uit binnen de financiële processen. Dat gebeurde door afdelingen Verbijzonderde Interne Controle (VIC) die deel uitmaakten van de controllerorganisatie en voor de commandanten werkten.”

Internal auditing

“Ongeveer twaalf jaar geleden werden binnen Defensie geleidelijk zelfstandige internal auditfuncties ingevoerd. Het lijnmanagement binnen Defensie had behoefte aan meer informatie over de bedrijfsvoering en vooral ook aan meer zekerheid over de kwaliteit van de (kritische) bedrijfsprocessen. Binnen de krijgsmacht delen werden voor het uitvoeren van audits BEAU-afdelingen opgericht (BEAU = BeleidsEvaluatie en Audits). Auditonderwerpen werden geselecteerd aan de hand van een onderzoeksprogramma dat was gebaseerd op een systeem van risicoanalyse. De onderzoeksresultaten werden direct aan de commandanten uitgebracht. Terugkijkend kunnen we stellen dat deze BEAU-afdelingen een goede aanzet waren tot een zuivere internal auditfunctie. De BEAU's werkten volledig onafhankelijk van de certificerende accountantsdienst. Het doel was vooral het verhogen van de kwaliteit van de audits door het ontwikkelen van handboeken, auditjaarplannen en een gedragscode. Veel internal auditors zijn toen opgeleid aan de Haagse Hogeschool, de Erasmus Universiteit Rotterdam en de Universiteit van Amsterdam.





Ook de Defensie Accountantsdienst maakte in deze tijd een ontwikkeling door. De DEFAC werd omgedoopt tot Audit Dienst Defensie (ADD) en ging naast de wettelijke taak ook operational audits en IT-audits uitvoeren. Vanzelfsprekend was er in die tijd soms sprake van wrijving en grensconflicten. Er ontstond enige na-ijver tussen de naar een internal auditdienst omgezette centrale accountantsdienst en de decentrale internal auditafdelingen die een professionaliseringslag doormaakten.”

Met de komst van de afdelingen Onderzoeken Interne Beheersing (OIB's) was er binnen Defensie voor het eerst sprake van een volwaardige internal auditfunctie

Professionalisering

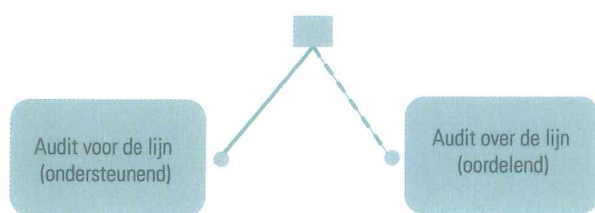
“Omstreeks 2005 vond de doorontwikkeling plaats van de decentrale internal auditfunctie door het samenvoegen van de afdelingen BEAU met de VIC-groepen. Dit resulteerde in afdelingen Onderzoeken Interne Beheersing (OIB). In deze OIB's werden alle

onderzoeken voor de commandanten van de defensieonderdelen samengebracht. Deze afdelingen OIB ontwikkelden zich voorspoedig tot professionele units die veelal werden geleid door een RA, een RO of een RE. Het niveau van de OIB's en de bruikbaarheid van de uitkomsten werden dusdanig goed ontvangen dat de OIB-onderzoeken een vast onderdeel gingen uitmaken van de manier waarop commandanten hun bedrijfsvoering verbeterden en beheersten. De feedback betrof compliance-informatie, oordelen over de beheersing van processen en conclusies over de realisatie van gestelde doelen. Binnen Defensie was er voor het eerst sprake van een volwaardige internal auditfunctie.

De ADD concentreerde zich in eerste instantie op haar wettelijke taak, maar voerde daarnaast voor de departementale top (SG) ook IT- en operational audits uit. De samenwerking en afbakening tussen de decentrale OIB's en de ADD werd in deze periode geoptimaliseerd. OIB werkte zowel voor decentrale commandanten als voor de ADD en de secretaris-generaal.”

Afbouw

“De huidige ontwikkeling laat de ontmanteling zien van de eertijds succesvolle OIB en luidt daarmee het einde in van een fraaie zelfstandige interne auditfunctie. De kwaliteit van de OIB en de onderzoeken die werden uitgevoerd hadden zich zo goed ontwikkeld dat zowel de Auditdienst Defensie (wettelijke taak) als de Algemene Rekenkamer (RJV) van de onderzoeksresultaten gebruikmaakten. Steeds vaker werden onderzoeksprogrammeringen, onderzoeksmethoden en normenkaders van OIB en ADD



Figuur 1. De slinger van audit

op elkaar afgestemd. Kortom, de OIB's gingen qua vaktechniek, instelling en werkwijze steeds meer op de ADD lijken en bij de bezuinigingsronde in 2010 werd dan ook besloten de OIB's en de ADD samen te voegen. Daarna werd de gecombineerde OIB/ADD-capaciteit gehalveerd en wordt deze in maart 2013 bij de Auditdienst Rijk (ADR) ondergebracht.

Gelukkig blijft er bij de controller van Defensie nog een kleine onderzoekscapaciteit achter waarmee nog beperkt procesgericht onderzoek kan worden uitgevoerd. Deze in omvang beperkte capaciteit zal hopelijk op termijn weer kunnen uitgroeien tot nieuwe volwaardige internal auditfuncties."

Voor of over het management

"Vanuit de optiek van het lijnmanagement zijn er twee vormen van auditing (zie *figuur 1*) te onderkennen. 'Voor de lijn', waarbij audit primair een verbeterinstrument van het management is en 'over de lijn', waarbij het auditinstrument voor toezichhouders is. Door de jaren heen zien we een slingerbeweging. Eind vorige eeuw lag het accent vooral op de certificerende en oordelende accountant. Daarna verschoof het accent naar ondersteunende vormen van audit met als hoogtepunt de instelling van OIB's in 2005. Nu, met de oprichting van de ADR, gaat de slinger weer de andere richting op. Mijn opvatting is dat een IAF het karakter hoort te hebben van audit voor de lijn en ik vertrouw erop dat de slinger in de toekomst weer de juiste richting zal weten te vinden."

Hoe hebt u deze ontwikkelingen ervaren?

"Wat ik, terugkijkend, jammer vind is dat er vaak sprake was van een zekere spanning en concurrentie tussen de interne auditfunctie en de departementale accountantsdienst. Dit werd nog

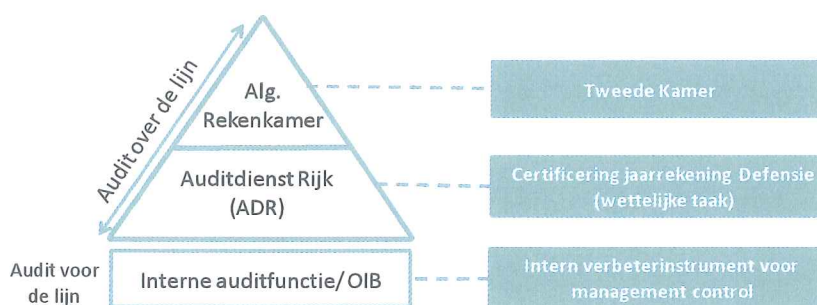
versterkt door de discussie die tegelijkertijd plaatsvond tussen de toenmalige VRO en het NIVRA over de plaats en impact van operational auditing. Met wat meer samenwerking zouden de interne auditor en de departementale accountant al in een vroeg stadium veel toegevoegde waarde gehad kunnen hebben. Beide functies (accountant en Internal Audit) hebben een vergelijkbare ontwikkeling doorgemaakt naar een bredere taakuitvoering. Binnen Defensie zijn de ADD en de interne auditfunctie uiteindelijk weer naar elkaar toegroeid. Een ontwikkeling die ook plaatsvond tussen de (voormalige) beroepsverenigingen IIA en VRO. Gelukkig hebben we nu één Nederlandse beroepsorganisatie voor internal auditors."

Hoe kijkt u aan tegen de vorming van de ADR, waarbij alle auditvormen bij Financiën worden gecentraliseerd?

"Hoewel betrokkenen benadrukken dat de nieuw gevormde ADR een multidisciplinaire internal auditfunctie is, verwacht ik dat het 'gewoon' een certificerende accountantsdienst gaat worden. Immers, het certificeren van de departementale jaarrekeningen is een wettelijke taak. De ervaring van de afgelopen jaren leert dat de niet verplichte operational audits, die gericht zijn op het verbeteren van de bedrijfsvoering, vanwege 'andere prioriteiten' onvoldoende uit de verf komen. Ik zie geen reden om aan te nemen waarom dit nu anders zal zijn. En als er een operational audit wordt uitgevoerd staat elke gevonden ommissie in het systeem van interne beheersing ook in het financial auditrapport. Het draagvlak voor operational audits wordt hierdoor uitgehold. De uitkomsten uit een op verbetering gerichte audit voor het management worden gebruikt voor een auditrapport dat over het management oordeelt. Het interne verbeterinstrument wordt opeens een extern afrekeninstrument. De betreffende lijnmanager zal zich in het vervolg niet meer kwetsbaar opstellen en dus zullen 'de kasten en laden' de volgende keer letterlijk en figuurlijk dicht blijven. De hiaten in de interne beheersing komen dan onvoldoende aan het licht en dus lijdt het leervermogen van de organisatie hieronder. *Figuur 2* geeft mijn visie op de gelaagdheid van de rollen en verantwoordelijkheid in de nieuwe situatie.

Ik ben geen voorstander van de ADR als eindsituatie. Wel is het een praktische stap in de goede richting om de weerstand tegen veranderingen zoals die zich bij de departementen voordoen, te neutraliseren. De huidige DAD's zullen eindelijk serieus werk

gaan maken van het op een moderne en efficiënte wijze uitvoeren van de verplichte controles, inclusief alle vormen van audits op verzoek. Van de kant van de opdrachtgever zal het in het begin niet veel uitmaken, maar bij de uitvoeringsfase zal meer systeemgericht en meer multidisciplinair worden gewerkt. De vorming van de Auditdienst Rijk (ADR) voorziet wel in de mogelijkheid om de discussies met de Algemene Rekenkamer (ARK), over afbakening van taken en verantwoordelijkheden, beter en slagvaardiger te gaan voeren."



Figuur 2. De centralisatie van de departementale auditdiensten

Wie is nu eigenlijk de externe accountant van Defensie?

“Deze discussie loopt al heel lang en kan, wat mij betreft, snel worden beëindigd. Op dit moment, maar ook in de nieuwe situatie met de ADR, blijft er sprake van overlap, van ondoelmatigheid en van hinken op verschillende gedachten. De meest doelmatige inrichting is dat de Algemene Rekenkamer (ARK) optreedt als externe accountant van de departementen. Het is de ARK die als enige instantie zekerheid geeft bij de jaarrekening/het jaarverslag ten behoeve van de Tweede Kamer. De handtekening van de president van de ARK volstaat hierbij en deze hoeft niet te vallen onder de accountantsregels die gelden voor civiele accountantsverklaringen. De ARK moet voor deze taak wel worden ingericht. Een andere mogelijkheid is dat de ARK een deel van de werkzaamheden uitbesteedt aan private accountantskantoren. De ADR wordt dan een controlelaag zonder toegevoegde waarde, terwijl er ook geen opdrachtgever is. Dat betekent dat de ADR zou kunnen worden opgeheven. De

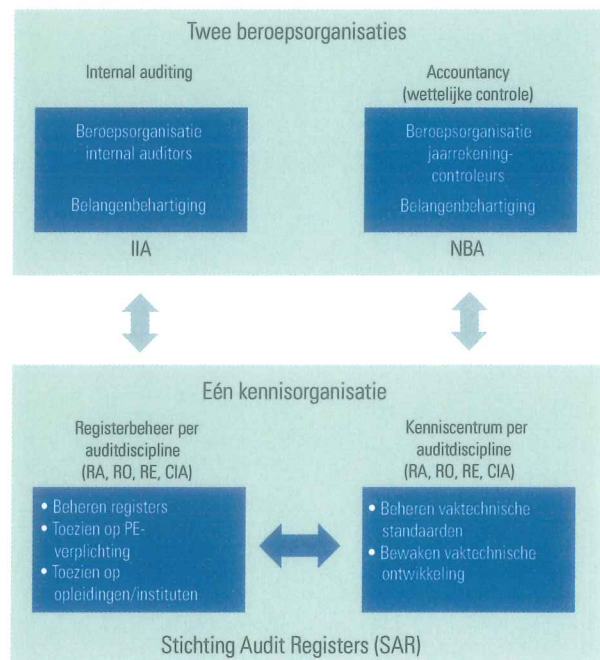
Het interne verbeterinstrument wordt opeens een extern afrekeninstrument

vrijvallende ADR-onderzoekscapaciteit kan voor een deel richting ARK gaan en deels kan deze terugvloeien naar de departementen. De leiding van de departementen, in casu de secretarissen-generaal beschikken dan weer over een volwaardige en zuivere internal auditfunctie. Op deze wijze is elke overlap verdwenen en wordt Rijksbreed een aanzienlijke besparing gerealiseerd.”

Tot slot nog: de beroepsorganisatie

“De universiteiten en hogescholen leveren mensen af die ook zeer bruikbaar zijn bij andere functies in het bedrijfsleven en bij de overheid. Dat geldt vooral voor functies op het gebied van compliance en risk management. In die functies is veel kennis en ervaring nodig op het gebied van procesinrichting, procesbeheersing, risicoanalyse en onderzoeksplanning. De beroepsverenigingen stellen nu allerlei eisen aan hun leden die gericht zijn op het zuiver functioneren als auditor; terwijl deze leden ook werkzaam kunnen zijn als controller of als consultant.

De oplossing is mijns inziens een splitsing naar enerzijds een kennisorganisatie voor iedereen die ooit in een auditdiscipline is opgeleid en zijn vak kennis wil onderhouden en anderzijds zuivere beroepsorganisaties. Voor een individuele auditor houdt dit in dat hij na het afstuderen blijvend lid is van een kennisorganisatie. Zodra hij als auditor gaat werken zal hij bovendien voor een beroepsorganisatie moeten kiezen (zie *figuur 3*).”



Figuur 3. Het onderscheid tussen kennis- en beroepsorganisaties



Arie Molenkamp is organisatieadviseur, auteur en opleider. Hij is verbonden aan de Amsterdam Business School ten behoeve van de Executive Master of Internal Auditing (EMIA) en het Research Center for Internal Audit Excellence (RCIAE).

✉ consulting@molenkamp.biz



Naeem Arif is zelfstandig audit consultant. Hij adviseert en ondersteunt organisaties op het gebied van internal auditing en risk management. Daarnaast treedt hij op als opleider/docent, onder andere aan Nyenrode Business Universiteit.

✉ naeem.arif@xs4all.nl