

Auditing binnen decentrale overheden: de stand van zaken

Operational auditing heeft binnen de overheid tot voor kort weinig aandacht gekregen.

Centrale en lokale overheden lopen daarin achter op het bedrijfsleven.

A. Molenkamp RO

Midden jaren tachtig van de vorige eeuw krijgen de eerste managementkundige auditfuncties in de private sector gestalte. Bij de centrale overheid komt deze ontwikkeling eerst aan het eind van de jaren negentig van de grond. Was dat aanvankelijk vooral een 'auditaangelegenheid', nu zien we dat ook het management zich daarover uitspreekt. Expliciet wordt gesteld dat departementen, in verband met de ministeriële verantwoordelijkheid, blijvend moeten kunnen beschikken over feedbackfuncties¹ zoals internal auditing.²

Hoewel de meeste gemeenten tot voor kort niet beschikten over een formele onderzoeksfunctie werden er desondanks wel al organisatieonderzoeken uitgevoerd. In die situatie kwam verandering toen op 1 januari 2004 artikel GW 213a van kracht werd. Men werd verplicht om 'periodiek onderzoek te verrichten naar de doelmatigheid en doeltreffendheid van het gevoerde bestuur'. In de Provinciewet werd per 16 januari 2003 een desbetreffend artikel opgenomen, de waterschappen volgden per 1 januari 2010.

Accountantscontrole en Rekenkamers

Departementen en grote gemeenten beschikken al decennialang over interne accountantsdiensten. Dat tijdperk blijkt echter eindig te zijn. In het regeerakkoord van het kabinet-Rutte is opgenomen dat de werkzaamheden van deze departementale diensten zullen worden samengebracht. De controle van de departementale jaarrekeningen zal voortaan centraal plaats vinden bij het ministerie van Financiën dan wel worden uitgevoerd in het kader van de (externe) accountantscontrole door de Algemene Rekenkamer. Van de vier grote gemeenten hebben Utrecht en Rotterdam^{3,4} inmiddels de interne accountantsdienst opgeheven. Deze gemeenten huldigen daarmee de opvatting dat de externe accountant verantwoordelijk is voor de werkzaamheden met betrekking tot de jaarrekeningcontrole.

Zoals bij accountantscontrole is het rekenkameronderzoek een instrument van toezichhouders. Rekenkamers rapporteren aan de gemeenteraad of het college de haar opgedragen taken doelmatig en doeltreffend uitvoert. Daarbij is de Rekenkamer(commissie) in die zin onafhankelijk omdat 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. Dat naast het rekenkameronderzoek ook de accountantscontrole bij de overheid binnenkort geheel door externe instanties zal worden uitgevoerd, bevordert de noodzake-

De public auditor zal affiniteit met beleidsvraagstukken moeten hebben en politieke sensitiviteit moeten ontwikkelen

lijke duidelijkheid over de scope van de werkzaamheden van de departementale internal auditfunctie respectievelijk het gemeentelijke collegeonderzoek.

Instelling en evolutie collegeonderzoek

Het instellen van het instrument collegeonderzoek sluit aan op de ontwikkeling naar de invoering van het duaal systeem in Nederland. Gemeenteraad en Provinciale Staten verlangen dat het college zich verantwoordt over de uitvoering van het beleid. Het instrument collegeonderzoek is bedoeld om het bestuur aanvullende zekerheid te verstrekken over de mate waarin het doelmatig en doeltreffend handelen binnen de organisatie is geborgd. Doelmatigheid wil in dit verband zeggen dat de nagestreefde

beleidsdoelen tegen zo gering mogelijke kosten worden bereikt. Doeltreffendheid betekent dat het resultaat van het beleid beantwoordt aan wat er met het beleid werd beoogd en dat de gestelde beleidsdoelen worden verwezenlijkt.⁵ Het collegeonderzoek omvat daarmee dus zowel de klassieke beleidsevaluatie als operationele auditing.

De afgelopen jaren is er sprake van een versnelling in de mate van erkenning en kwaliteit van het collegeonderzoek. Onder invloed van de wettelijke verplichting zijn het college van B en W en Gedeputeerde Staten zich de toegevoegde waarde van het onderzoeksinstrument in toenemende mate gaan realiseren.

De toegenomen aandacht van het openbaar bestuur in een oordeel over internal governance heeft er mede toe geleid dat het auditen van beleidsgerelateerde vraagstukken aan belang heeft gewonnen. Het toetsen van de operationele bedrijfsvoering wordt daarmee niet als minder belangrijk gezien, doch deze procesgerichte audits maken vaak nog het leeuwendeel uit van het jaarlijkse onderzoeksprogramma.

De Stichting Kenniskring Auditing Decentrale Overheden (KADO)⁶ is mede ingesteld om de eenduidigheid over het fenomeen collegeonderzoek te vergroten en bij te dragen aan het verbeteren van de kwaliteit van onderzoek en rapportage.

Vernieuwing uitdaging voor de public auditor

Het overdragen van taken van de centrale overheid naar lagere overheden is onder het huidige kabinet in een stroomversnelling geraakt. Door de bezuinigingsplannen staat ook het directe toezicht door de Rijksoverheid onder druk. Ondanks de deregulatie zal het Rijk toch over betrouwbare informatie vanuit die lagere overheden willen beschikken.

Daarnaast speelt de ontwikkeling van het horizontale toezicht. De centrale overheid propageert stellig dat in Nederland het horizontale toezicht dient te worden bevorderd. De overheid is aan zichzelf min of meer verplicht om ook binnen de lokale overheid dit beginsel invoering te doen vinden. De terugtrekkende Rijksoverheid leidt aldus tot een herinrichting van de interbestuurlijke verhoudingen. Het noodzaakt provincies en gemeenten om hun taakuitoefening meer transparant te maken, het horizontaal toezicht te verbeteren en het verantwoordingsproces te upgraden. Unieke kansen dus voor de collegeonderzoeker om een bijdrage te leveren aan het kunnen realiseren van de nieuwe opgaven waarvoor de provinciale en gemeentelijke bestuurders zich gesteld zien.

De public auditor als wegvoorbereider

Zoals dat eerder binnen middelgrote organisaties in de private sector aan de orde was, zullen ook bij lagere overheden auditors worden benoemd die hun sporen ruimschoots binnen grotere organisaties hebben verdiend. Deze professionals zien zich vaak geplaatst voor een 'onvolkomen organisatie'. Met andere woorden, de kwaliteit van sturing, inrichting, uitvoering en feedback in de organisatie is van een zodanige orde dat het uitvoeren van een collegeonderzoek nauwelijks soelaas biedt. Eerst zal aandacht moeten worden besteed aan de opzet van de organisatie; het op de managementagenda krijgen van controls als beleidseffectmetingen en riskmanagement. Ook zal de inrichting en verbetering

van de administratieve organisatie ter hand moeten worden genomen. De public auditor zal een zodanige relatie met het college en het managementteam moeten opbouwen dat de gedachte over de toegevoegde waarde van audit gemeengoed wordt. Ook wordt de auditor geconfronteerd met de informele organisatie en de heersende politieke belangen. De public auditor zal affiniteit met beleidsvraagstukken moeten hebben en politieke sensitiviteit moeten ontwikkelen.

Positionering van de public auditor

Bij het positioneren van de auditfunctie binnen de lokale overheid dringt zich het onderscheid op tussen de politieke en de ambtelijke leiding. Dat onderscheid komt tot uiting in twee organisatie-modellen.

Een model is dat de auditmanager verantwoording aflegt aan de ambtelijke leiding. In het samenspel tussen die ambtelijke leiding, veelal een managementteam, en de politieke leiding, het college of de Staten, zal de afstemming kunnen plaatsvinden tussen de



politieke uitgangspunten en de opvattingen over de bedrijfsmatige en meetbare uitvoering van het beleid. In die afstemming zijn de conclusies en bevindingen die voortvloeien uit uitgevoerde audits van cruciale betekenis.

Een ander model is dat het college, naar het model van de raad van bestuur, de aansturing van de auditfunctie tot haar verantwoordelijkheid rekent. In de praktijk betekent dit dat de gemeentesecretaris als aanspreekpunt zal fungeren.

Ook wat betreft de plek van de auditfunctie binnen de formele organisatiestructuur is er van een tweedeling sprake. Enerzijds heerst de opvatting dat een plaats direct onder het college of de Staten noodzakelijk is voor het borgen van de onafhankelijkheid en objectiviteit van de auditor. Anderzijds blijkt de internal auditor zijn organisatorische inbedding bij de controller te hebben gevonden. Dit laatste laat onverlet dat de auditor een directe verantwoordingslijn heeft naar het college.⁷ Gezien de uiterst beperkte omvang van de auditfunctie binnen de gemeentelijke organisatie treffen we in de praktijk meestal de laatste situatie aan.

Public auditing in deeltijd

De traditionele auditfunctie zoals we die kennen vanuit de financiële sector, wordt gekenmerkt door een sterke focus op interne controle en door een zekere personele omvang. Internal Audit binnen bijvoorbeeld de gezondheidszorg, het onderwijs, middelgrote ondernemingen en gemeenten is van een ander karakter. In die organisaties is Internal Audit een op internal control gericht onderzoeksinstrument waarvoor beperkt mankracht beschikbaar wordt gesteld.

Bij de lagere overheden wordt het collegeonderzoek meestal bij de controller belegd. Daartoe worden geschikte en getrainde staf- en lijnmedewerkers selectief ingezet en zij werken onder leiding van een ervaren controller die als auditmanager voor het onderzoek verantwoordelijk is. Voorwaarde is wel dat over de onderzoeken niet aan de bewuste concerncontroller, maar aan het college wordt gerapporteerd. Ook komt het voor dat de functie van internal auditor wordt gecombineerd met die van kwaliteitsmanager, risk manager, juridische controller of compliance officer, situaties waarbij uiterst transparant met de bij die functies behorende verantwoordelijkheden en bevoegdheden moet worden omgegaan.

Draagvlak

Voor het kunnen doorvoeren van het collegeonderzoek dient voldoende draagvlak te zijn. Dat kan worden verkregen als kennisniveau, ervaring, attitude en onafhankelijkheid van de nieuwe functie zijn aangetoond en in zekere mate overeenkomen met het verwachtingspatroon dat daarover bestaat binnen de organisatie. De steun van het college en het managementteam is een voorwaarde voor het kunnen neutraliseren van mogelijke weerstanden. Belangrijke randvoorwaarden zijn:

- het college dient overtuigd te zijn van de toegevoegde waarde van het collegeonderzoek;
- het college dient voor de uitvoering van die onderzoeken te beschikken over voldoende draagvlak in het gemeentelijk apparaat;
- het college dient de auditcommissie te betrekken bij het maken van keuzen tot het doorvoeren van de onderzoeksfunctie.

Auditcommissie

Een in te stellen auditcommissie zal een belangrijke rol kunnen spelen bij het initiëren en in continuïteit doen functioneren van Internal Audit. De onafhankelijkheid van de nieuwe onderzoeksfunctie wordt immers beter geborgd en er kan worden toegezien op het proces van risicoanalyse en de totstandkoming van het onderzoeksprogramma. Ook het toezicht op de professionele en beheerste uitvoering van het onderzoeksprogramma kan bij de auditcommissie worden belegd.

Het Manifest

Op 11 december 2008 bereikte een brief over het schrappen van GW 213a de Tweede Kamer. Als de Tweede Kamer dit voornemen accepteert, dreigt de interne beheersing van de bedrijfsvoering van lokale overheden ernstig te worden verzwakt. De regelmatige toetsing hiervan is dan niet meer verplicht en zou, waar deze door geldgebrek of politieke onwil toch al onder druk staat, kunnen verdwijnen.

Conclusie

Het heeft er alle schijn van dat de auditfunctie binnen provincies en gemeenten haar achterstand op het bedrijfsleven aan het inlopen is. Deze versnelling in de ontwikkeling wordt mede bereikt door het type toetreders tot deze markt, veelal professionals die bij grote ondernemingen hun auditsporen ruimschoots hebben verdiend. Professionals die zich uitgedaagd voelen om 'vanuit het niets' een zuiver managementkundige auditfunctie succesvol te implementeren. Uit te voeren activiteiten op het gebied van interne controle en jaarrekeningcontrole werken daarbij niet verstorend. Deze werkzaamheden zijn bij lagere overheden respectievelijk bij de controller en bij de externe accountant belegd. Voorts staat de eerder in het bedrijfsleven opgedane expertise en ervaring in zekere mate garant voor het kunnen innemen van een onafhankelijke positie in een bestuurlijk politieke omgeving. Daarnaast mag de Stichting Kenniskring Decentrale Overheden (KADO) er prat op gaan dat men door het faciliteren van een lerende omgeving voor beginnende en ervaren auditors een bijdrage levert aan de professionalisering van het collegeonderzoek bij de decentrale overheden.

Het voornemen van de voormalige staatsecretaris staat ook haaks op wat er in het bedrijfsleven plaatsvindt. Daar waar in het bedrijfsleven door de interne auditfunctie de betrouwbaarheid en de kwaliteit van de interne beheersing wordt verbeterd, geeft de overheid een tegengesteld signaal af met het uit de wet schrappen van de verplichte zelfonderzoeken.

De beoogde wetwijziging staat ook haaks op het eigen BZK-beleid. Deregulering vereist dat de verantwoordelijkheid voor de realisatie en toetsing van doelstellingen zo dicht mogelijk bij de basis wordt neergelegd. Het instrument collegeonderzoek is immers bedoeld om dat horizontaal toezicht binnen lokale overheden te operationaliseren. □



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

Noten

1. Molenkamp, A., 'Feedback voor public management', *Tijdschrift Controlling*, juni 2010.
2. Arif, N. en A. Molenkamp, 'De internal auditor aan het woord...', *Audit Magazine*, maart 2010.
3. Molenkamp, A., 'Een doorbraak in Rotterdam', *Tijdschrift Controlling*, april 2011.
4. Molenkamp, A., 'Interne accountantsdienst gedijt bij zwakke internal control', *Tijdschrift Controlling*, september 2011.
5. Memorie van toelichting bij de Wet dualisering gemeentebestuur (Tweede Kamer, vergaderjaar 2000-2001, 27 751, nr. 3).
6. www.stichtingkado.nl.
7. Hier wordt bedoeld op de reguliere verantwoordingslijn; qua escalatiemogelijkheid moeten we denken aan (een commissie uit) de Raad of de Staten.