

De evaluatie van de Auditdienst Rijk (ADR).

23 oktober 2016

Zullen al onze vragen in het nog te verschijnen evaluatierapport worden beantwoord?

G. Hovinga
A. Molenkamp¹

Waarom moeten we wachten op de uitkomsten van het evaluatieonderzoek?

Naar verluidt is de Auditdienst Rijk aan begin van dit jaar, conform plan, geëvalueerd. De afsluitende rapportage zou per april 2016 door het onderzoeksbureau zijn opgeleverd. Opmerkelijk is dat openbaarmaking van de bevindingen en conclusies nog niet heeft plaatsgevonden.

Het leek de auteurs dienstig zich alvast op de beoordeling van de evaluatieresultaten voor te bereiden. De vragen die wij in het rapport beantwoord willen zien hebben wij onderstaand verwoord.

Een ongemakkelijke passage in het regeerakkoord.

In het regeerakkoord van Rutte I² is de volgende passage opgenomen: *"Er wordt door de rijksoverheid verder gewerkt aan de vorming van een rijksinspectie en centralisatie van bedrijfsvoering (o.a. ICT, inkoop, huisvesting, auditdiensten, facilitaire diensten) met een adequate aansturing en doorzettingsmacht voor de verantwoordelijke bewindspersoon"*.

Het woord "auditdiensten" wordt in één adem genoemd met technische en ondersteunende activiteiten. Dat is zeer opmerkelijk. Want wat wordt er eigenlijk bedoeld?

Er zijn namelijk auditdiensten die accountantscontroles verrichten en diensten die operational audits uitvoeren.

Interne accountantsdiensten als die van de Ministeries van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK) en Verkeer en Waterstaat, pasten destijds keurig in de opsomming van activiteiten die het primaire beleids- en realisatieproces faciliteren of controleren.

Maar auditdiensten van bijvoorbeeld Rijkswaterstaat, de Marine of Justitie voerden vooral operational audits uit. En een operational audit is geheel wat anders. Dat is een strategisch, organisatie gebonden managementinstrument.

Huisvesting, inkoop en accountantscontrole zijn geen primaire processen en kunnen, naar goed gebruik in de private en de publieke sector, volledig worden geoutsourcet. Niemand peinst er nog over om zelf een salarisadministratie te voeren, catering wordt als de normaalste zaak van de wereld beschouwd en controle van de jaarrekening moet uiteindelijk toch onafhankelijk plaatsvinden.

Maar met het outsourcen van operational auditing wordt de sturing van de organisatie uit handen gegeven

En dat kan niet de bedoeling zijn...

Of wel?

¹ www.publicauditing.nl

² "Vrijheid en verantwoordelijkheid". Regeerakkoord VVD-CDA, Hoofdstuk 1, blz. 5.

Het effect van de passage; doublures, overcapaciteit en concentratie van macht.

Nochtans werd door het Ministerie van Financiën (Financiën) ingezet op een brede uitleg van het begrip "auditdiensten". Daaronder werden begrepen:

- a) het onderzoek naar de inrichting van de interne beheersing (operational auditing);
- b) de (verbijzonderde) interne controle op de goede werking van de processen;
- c) de interne accountantscontrole (financial auditing), en mogelijk ook
- d) de externe accountantscontrole.

Ook werd daarbij impliciet betrokken de bij de departementen aanwezige expertise en ervaring met betrekking tot

- e) onderzoek, interne controle en accountantscontrole op IT-gebied.

Het effect van de uitleg van de gewraakte passage was ingrijpend. Het immense transformatieproces ontketende een moeizaam en veel weerstanden oproepend proces. Het gevolg was dat de binnen de departementen geïstitutionaliseerde onderzoekscapaciteit naar de kwaliteit van de interne sturing en beheersing (*conform a*) grotendeels werd ontmanteld. Ook de controlemedewerkers en interne accountants (*conform b en c*) werden aan Financiën overgedragen. Omdat die laatste activiteiten bij de departementen praktisch waren uitgefaseerd, leidde dat tot doublures aan controlemedewerkers (*conform b en c*) bij Financiën. Daarbij kwam dat niet alle directies en directoraten-generaal van de departementen in absolute zin hun operational auditors (*conform a*) overdroegen; daar waar dat wel aan de orde was werd deze onderzoeksfunctie na enige tijd weer in eer hersteld. Kortom; ook qua operational auditors (*conform a*) droeg het transitieproces zeer bij aan een uitbreiding van auditfunctionarissen binnen de Rijksoverheid.

Per saldo heeft het transitietraject aldus geleid tot een overmatige capaciteitstoename en een concentratie aan macht binnen het Ministerie van Financiën.

Auditdienst Rijk als accountantsdienst en daarmee terug naar een normale omvang?

Een enge uitleg van het regeerakkoord (*conform c*) zou in bestuurskundige zin meer voor de hand hebben gelegen. We hebben het dan uitsluitend over de jaarrekening gerichte controlewerkzaamheden. Deze werkzaamheden laten zich goed vanuit de departementen op centraal niveau organiseren. Het zijn activiteiten die om het even door interne dan wel door externe accountants kunnen worden uitgevoerd. Zoals bij de grote private ondernemingen kan een *interne accountantsdienst* het *mitigeren* van de declaraties van het externe accountantsbureau bevorderen. Het centraliseren van de functie kan bovendien efficiencywinst opleveren, terwijl het overleg met de *externe accountant* doelmatiger en effectiever kan worden georganiseerd.

Een omvangrijke, aan de politiek gelieerde en bij Financiën ondergebrachte interne accountantsdienst³ kent wel nog het bezwaar van een te grote impact op de relatie met de externe accountant. De onafhankelijke opstelling van die externe instantie loopt dan mogelijk gevaar.

Omdat we in de situatie van de Rijksoverheid te maken hebben met de *Algemene Rekenkamer* als extern accountant telt dat bezwaar niet; terwijl bovendien het argument vervalt om de hoogte van het honorarium te beïnvloeden.

Met andere woorden: de variant van een Interne Accountantsdienst bij Financiën lijkt gezocht en volstrekt overbodig.

Dat is tegelijk ook de reden waarom Financiën duidelijk niet voor deze enge variant heeft gekozen.

³ Daar waar het Ministerie van Financiën en de Comptabiliteitswet spreken over *accountantsdienst*, ware dat te lezen als *interne accountantsdienst*. De Algemene Rekenkamer is de *externe accountant* van de Rijksoverheid (Comptabiliteitswet 2001, art. 82 en verder). In het gemeen zal de externe accountant steunen op de werkzaamheden die de interne accountant heeft uitgevoerd.

Auditdienst Rijk voor controleverklaringen, adviesdiensten en accountantscontrole?

In 2008 was het vooral een enkele interne departementale accountantsdienst (*conform c*) die de overstap naar Financiën maakte. De immense transitie die in de jaren daarna successievelijk plaats vond resulteerde omstreeks 2013 in een qua auditvormen zeer breed samengestelde (*conform a t/m e*) dienst.

Natuurlijk roept een dergelijk centraal complex aan auditfuncties vragen op. En de opmerking dat de AFM een dergelijke combinatie van functies (*conform a versus b en c*), ten tijde dat public accountants zich dat ondanks wetgeving permitteerden, als *immoreel* kenschetste.

Naast het argument van de onverenigbaarheid van controle- (*conform b en c*) en adviesfuncties (*conform a*) binnen één entiteit, bruuskeert de ADR ook nog eens het universeel geaccepteerde onderscheid tussen tweede en derde lijn functies. Ook kan toch moeilijk worden volgehouden dat een bedrijfskundige functie als operational auditing (*conform a*) juist bij Financiën zou moeten worden ondergebracht.

Het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties in beeld?

Een meer voor de hand liggende redenering is dat er, onder behoud van de bij de departementen weer opgebouwde operational auditcapaciteit, centraal slechts een beperkte auditformatie wordt aangehouden. Capaciteit die belast wordt met de functionele vaktechnische aansturing van de decentrale functies (*conform a*). Daartoe geëigende departementen als Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties of Economische Zaken zouden die ontwikkelings- en coördinatiefunctie dan kunnen verzorgen.

Bijkomend voordeel van die centraal aan te houden operational auditcapaciteit is ook dat dan de nodige expertise en ervaring beschikbaar is om noodzakelijk onderzoek naar Rijksbrede vraagstukken (bijvoorbeeld: *wel of geen boringen in de Waddenzee*) door stel BZK zou kunnen worden uitgevoerd.

De Auditdienst Rijk is toch wel geëvalueerd?

Het was Financiën al geruime tijd menens met haar centralisatiestreven. In het jaar 2008 werd binnen het *Directoraat Generaal van de Rijksbegroting (DGRB)* de Rijksaudit Dienst (RAD) opgericht. Nadat de eerste vier departementale interne controlediensten⁴ vrij geruisloos onder deze RAD waren gevoegd, stagneerde het proces al spoedig. Een ingreep zou het kortstondig bestaan van deze dienst beëindigen...

Gesteund door het Regeerakkoord ontfermde het *SG (Secretaris-Generaal) Cluster* zich in 2012 over de RAD. De organisatie met haar eenkoppige directie werd heringericht, uit het DGRB gelicht en voorzien van een vijftal directeuren. Het proces tot oprichting van een centrale Auditdienst Rijk (ADR) bij het Financiën kreeg daarmee definitief haar beslag; echter niet nadat door de Minister van Financiën de toezegging werd gedaan om in het jaar 2016 een evaluatie te doen plaatsvinden.

Weerstand

Het verrassende bericht tot het instellen van een centrale, brede auditdienst voor de Rijksoverheid werd niet overal in vreugde ontvangen. Integendeel. Naast de Secretarissen-Generaal⁵ waren het vooral de auditmanagers binnen de "doe"-departementen⁶ die faliekant tegen het besluit in verweer kwamen. Zij waren het domweg niet eens met de interpretatie die door Financiën aan het begrip "auditdienst" werd gegeven.

⁴ VROM, BZK, VWS, Financiën en de EDP-auditpool

⁵ Het is interessant om vast te kunnen stellen welke, verschillende, posities de Secretarissen-Generaal bij het bezuinigingsdossier hebben ingenomen.

⁶ Niet alleen te denken aan de Directoraten-Generaal van departementen als Verkeer en Waterstaat, Defensie en Justitie, maar ook aan Economische Zaken en Onderwijs.

Als strategische partners van de departementsleiding voelden ze zich vanzelfsprekend erg betrokken bij en hadden veel kennis van de vigerende beleidsvraagstukken, de primaire bedrijfsvoeringsprocessen en de in uitvoering zijnde projecten. Het ging tenslotte om bedrijfskundig en bestuurskundig geschoolde professionele onderzoekers die gepokt en gemazeld waren in het leveren van bijdragen aan organisatieverbeteringsprocessen binnen "hun" organisatiedomein. Deze onderzoekers vreesden bij Financiën te worden ondergedompeld in een bureaucratische, door accountants gedomineerde, en op inspectie gerichte organisatiecultuur. Inmiddels waren ze er ook van op de hoogte dat, contrair aan de eisen die een brede auditfunctie stelt, de directie van de Auditdienst Rijk praktisch geheel uit de accountantsdiscipline zou worden geformeerd.

Krijgen we nu dan de antwoorden?

Over onze gemoedstoestand zullen we niet al te dramatisch doen. Natuurlijk knelt het dat we zo lang op de proef zijn gesteld. Vanaf het moment dat de reorganisatie als bezuinigingsdoelstelling in het Regeerakkoord van Kabinet Rutte 1 werd opgenomen, waren er veel bedenkingen en zijn er aanhoudend vragen over de operatie gesteld. Benieuwd zijn we dus naar de - nog steeds actuele - achtergronden van de keuzen die destijds, ondanks alle tegenwerpingen zijn gemaakt. Vragen naar de legitimatie van de aperte invloed die Financiën uitoefent op de governance structuur van de departementen, op de verworvenheid van de decentrale integrale aansturing en op de ministeriële verantwoordelijkheid.

Maar ook uitsluitel over de capaciteitsdoublures en over de beoogde doelmatigheid en effectiviteit van een centrale auditdienst.

Met andere woorden; kan de omvang van de Auditdienst Rijk in 2017 bij de komende kabinetsformatie niet weer tot normale proporties worden teruggebracht? Wij achten het aanbevelenswaardig dat er na jaren van bezuinigingen een ander tijdperk intreedt. De met de afgelopen periode samenhangende dominantie van Financiën, met haar focus op departementale verbijzonderde controles (*conform b*), kan worden beëindigd. Een functie als Interne Accountantsdienst (*conform c*) lijkt meer relevant.

Daarnaast kan in een nieuw tijdperk mogelijk de nadruk kan worden gelegd op het bij BZK instellen van een beperkte, selecte groep van bestuurskundige onderzoekers die het decentrale operational auditmanagement (*conform a*) vaktechnisch kunnen bijstaan en het overheidsmanagement kunnen ondersteunen door het uitvoeren van boven departementale bedrijfskundige onderzoeken, beleidsevaluaties en beleidseffectmetingen.

Voorts dient de evaluatie duidelijk te maken in welke mate het nog nodig is om nog verbijzonderde interne controles (*conform b*) uit te voeren, welke normeringen daarbij worden gehanteerd en op welke wijze daarover afstemming plaats vindt tussen de departementale directies FEZ, de ADR en de Algemene Rekenkamer.

Er zijn ook nieuwe vragen. Die komen voort uit de vermeende constatering dat de ADR zich, vooruitlopend op de uitkomsten van de evaluatie, veroorlooft om al weer nieuwe stappen te zetten. Nog voordat de uitkomsten van het evaluatieproces zijn gepresenteerd, becommentarieerd en in besluitvorming vevat, lijkt de ADR de doelmatigheidsonderzoeken te intensiveren.

Nu de evaluatie van de ADR zich naar verwachting voltrekt of heeft voltrokken verwachten we een duidelijke respons op de vele voorliggende, prangende kwesties. Hieronder hebben we onze vragen naar een achttal clusters gerubriceerd.

"Welk probleem wil men eigenlijk oplossen door een centrale Rijksaccountantsdienst in het leven te roepen?"

Jacques Wallage, De Accountant, oktober 2011

Zal op onderstaande thema's bij de evaluatie worden ingegaan?

1. Waarom is getracht om ook de *operational auditors (conform a)* van de departementen naar Financiën over te hevelen?

Deze bedrijfskundig geschoolde onderzoekers verstrekken het departementale management aanvullende zekerheid over de kwaliteit van aansturing, inrichting en beheersing van het beleidsontwikkelingsproces en de bedrijfsvoeringsactiviteiten. Wat zijn dan toch de achterliggende argumenten om ook deze vitale, organisatie gebonden bedrijfsfunctie centraal te positioneren? En waarom bij Financiën?

Vervolgens rijst de vraag of deze centraal georganiseerde operational auditcapaciteit door Financiën wel effectief kan worden aangewend. En hoe die inzet zich verhoudt tot, of conflicteert met, de doelmatigheidsonderzoeken die de Algemene Rekenkamer uitvoert.

2. Evenzeer is het de vraag waarom de (*verbijzonderde*) *interne controle functionarissen (conform b)* en de *interne accountants (conform c)* in één departement zijn samengebracht. Dit geldt temeer als we de geluiden mogen geloven dat de kwaliteit van beheersing bij de departementen de toets van de externe accountant, de Algemene Rekenkamer, kan doorstaan. De departementen zijn zodanig in control dat de AR voor haar rechtmatigheidsonderzoek in beginsel kan steunen op de binnen de departementen getroffen maatregelen van interne controle. Wat voegen de werkzaamheden van de ADR dan nog toe? Waarom wordt die capaciteit centraal aangehouden?

Vervolgens doemt de vraag op of de signalen juist zijn dat de ADR de plaats van de externe accountant, de Algemene Rekenkamer, wil gaan innemen. Is het de werking van het universele mechanisme dat een omvangrijke organisatie als de ADR vooral uit is op behoud en vergroting van haar capaciteit? Is er sprake van dat een stuwmeer aan menskracht probeert een uitweg te vinden en inzet op de verkrijging van vraag gestuurde (*conform a*) opdrachten?

3. Het heeft er alle schijn van dat de ministeriële verantwoordelijkheid in het geding is als de uitvoering van bedrijfskundig toetsend onderzoek door een centrale instantie wordt aangestuurd. Departementaal resultaatverantwoordelijk management zal immers zelf opdracht willen geven tot het uitvoeren van strategisch toetsend onderzoek. De resultaten van deze "risk-based" onderzoeken kan dan worden verwerkt in de verantwoordingsrapportages die de toezichthouders bereiken. De vraag dient te worden beantwoord in welke mate de huidige activiteiten van de ADR deze aanpak frustreren.

4. Ook vragen we ons af in welke mate Financiën onderzoek heeft gedaan naar de mores van het door de ADR bij de departementen uitvoeren van verbijzonderde interne controles. De vraag is of die controlewerkzaamheden niet in conflict zijn met de werkzaamheden die de departementen zelf op dat terrein uitvoeren. Eenzelfde redenering geldt voor een mogelijke doublure met de onderzoeksactiviteiten die door de Algemene Rekenkamer worden verricht.

5. De Kamervragen in 2013 over een vermeende doublure van 600 fte's zijn zeker niet naar genoegen beantwoord. Het is daarbij ook moeilijk om precieze informatie over de formatieve bezetting te verkrijgen. Hopelijk zal de evaluatie wél inzicht kunnen bieden in de omvang van de vermeende overcapaciteit bij de Auditdienst Rijk.

6. Ook zijn er alarmbellen gaan rinkelen nu er aanwijzingen zijn dat interne controlemedewerkers van de ADR in toenemende mate de bedrijfskundig onderzoeken binnen de departementen gaan domineren.

7. Nog steeds zijn we geïnteresseerd in de beantwoording door het Ministerie van Financiën⁷ van de door de VVD gestelde vragen⁸ naar aanleiding van een artikel van juni 2013 in het Financieele Dagblad (FD)⁹. Daarbij is op de hamvraag niet ingegaan; te weten: "Is een grote gecentraliseerde accountantsdienst, zoals de binnen het Ministerie van Financiën in 2012 gevormde Auditdienst Rijk (ADR), überhaupt noodzakelijk en wenselijk in organisaties die op een moderne besturingsleest zijn geschoeid?"

8. Ten finale ligt er dan nog de kwestie van de onverenigbaarheid van zowel controle- als adviesfuncties binnen de ADR. Waarom wijkt Financiën af van de internationaal gehanteerde norm dat interne (accountants)controles en advieswerkzaamheden niet in één hand verenigd kunnen zijn. Moet Financiën hierin niet een voorbeeldfunctie vervullen?

Ad 1. Waarom centralisatie van bedrijfskundig onderzoek?

Er dient eindelijk duidelijkheid te worden verschaft over noodzaak om de operational auditors (*conform a*) te centraliseren. Waarom moesten de uit bestuurskundig oogpunt strikt departement gebonden werkzaamheden naar een externe instantie worden overgeheveld? En wie geeft opdracht tot het uitvoeren van de "vraag gebonden" werkzaamheden die deze operational auditors uitvoeren? Geven de departementen wel uit eigener beweging opdrachten aan Financiën? Zijn de departementen wel geneigd om onderzoekers van Financiën in de keuken te laten meekijken? Door voormalige medewerkers?

Het ligt voor de hand te veronderstellen dat decentraal management destijds niet geneigd was haar deskundige medewerkers te verliezen door ze aan een centrale instantie over te dragen. Wat was destijds de reactie toen uitbesteding niet kon worden voorkomen? Is men andere functionarissen voor het uitvoeren van dit managerial derdelijns onderzoek gaan inzetten? Zijn er nieuwe afdelingen ingericht?

De vraag is hoe Financiën met deze problematiek omgaat nu er wel zeker sprake is van doublures. Is er met andere woorden wel voldoende emplooi voor de operational auditors bij Financiën?

Maar ook dient de knellende vraag te worden beantwoord hoe de aansturing van de onderzoeken door de ADR zodanig kan plaats vinden dat Financiën niet in het vaarwater van de doelmatigheidsonderzoeken van de Algemene Rekenkamer komt.

"Aparte (toets)eenheden zijn er, bijvoorbeeld bij Rijkswaterstaat, en dat moet zo blijven".

Interview met de algemeen directeur van de Auditdienst Rijk, Anneke van Zanen. Accountant, oktober 2012, blz. 30-32.

⁷ Auditdienst Rijk. (ADR/2013/911M). "Beantwoording van vragen over een artikel in Het Financieel Dagblad". Brief aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal dd. 5 juli 2013.

⁸ Van der Linden & Aukje de Vries. (2013). "Schriftelijke vragen: dubbeling auditfuncties?". Vragen naar aanleiding van een artikel in Het Financieel Dagblad over een dubbeling van 600 fte aan auditfuncties. 20 juli 2013, 2013Z12437.

⁹ Molenkamp, A. (2013). "Politiek verslikt zich in bezuinigingsoperatie auditfuncties". Het Financieele Dagblad, 7 juni 2013.

"Mij is geen enkel geval bekend van een nieuw opgezette vervangende auditfunctie op een ministerie. Er is dus ook geen sprake van een internal-audit doublure".

Auditdienst Rijk. (2013). "Beantwoording van vragen over een artikel in Het Financieel Dagblad". Brief aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal dd. 5 juli 2013. (ADR/2013/911M).

Ad 2. De departementen zijn nagenoeg in control. Wat voegt Financiën nog toe?

De vraag is welke werkzaamheden de (verbijzonderde) interne controlefunctionarissen (*conform b*) en de interne accountants (*conform c*) bij de ADR uitvoeren. Berichten over overcompleet zijn bij de departementen veronderstelt dat Financiën voor een nieuwe taakin-vulling heeft zorggedragen? Wat houden die controletaken in? Zitten de departementen daarop te wachten? Wat gebeurt er met de resultaten?

Door herinrichting, stroomlijning, optimalisatie en automatisering is de beheersbaarheid van de primaire processen binnen de departementen sterk verbeterd. De noodzaak tot het uitvoeren van extra controle werkzaamheden (*conform b*) is daarmee voor de meeste processen tot het nulpunt gereduceerd. Een omstandigheid die de Algemene Rekenkamer deed verzuchten dat men nu kon steunen op de inrichting en betrouwbare werking van de informatieverzorging met betrekking tot de bedrijfsvoeringsprocessen. In de uitvoering van haar functie als extern accountant van de departementen stipuleerde de Algemene Rekenkamer daarmee de aflopende noodzaak van verbijzonderde controle werkzaamheden binnen de departementen.

1. Vraag gestuurde dienstverlening	247.245 uur	32%
2. Wettelijke taak ¹⁰	454.530 uur	58%
3. Werkzaamheden ten behoeve van de EU	78.780 uur	10%

Uit: Auditdienst Rijk, Jaarplan 2013, blz. 14.

De cijfers die in bovenstaand schema onder "wettelijke taak" zijn gerubriceerd zullen nader dienen te worden gespecificeerd om het noodzakelijke inzicht te bieden. Dat is nodig om een goed beeld te kunnen krijgen van het onderscheid tussen capaciteit die wordt aangewend voor:

- departementale interne controlewerkzaamheden (tweede lijn activiteiten) (*conform b*);
- departementale (verbijzonderde) interne controlewerkzaamheden (derde lijn) (*conform b*) en
- jaarrekeningcontrolewerkzaamheden (interne accountantscontrole) (*conform c*) in het verlengde van de rechtmatigheidscontrole die de extern accountant (vierde lijn) (*conform d*) uitvoert.

Meer dan dat lijkt het uiterst noodzakelijk dat een dwarsdoorsnede van deze indeling wordt gemaakt naar de

- IT-invalshoek (*conform e*).

Met andere woorden; wat is het aantal uren dat besteed wordt aan onderzoeken die de kwaliteit van inrichting en functioneren van IT-systemen beoordelen. Gezien de staat waarin de IT-systemen binnen de Rijksoverheid verkeren lijkt het meer dan noodzakelijk dat een substantieel deel van de beschikbare controlecapaciteit aan IT wordt besteed. Onderzoeken die de nodige adviezen opleveren om de inrichting en werking van de elektronische bedrijfsvoeringsprocessen op een structureel hoger plan te brengen.

¹⁰ Onder het uitvoeren van deze wettelijke (interne) accountantswerkzaamheden wordt ook het uitbrengen van adviezen begrepen, voor zover opmerkingen in Managementletters daarvan getuigen.

Wij achten het ook maatschappelijk gezien nauwelijks aanvaardbaar dat over een zo'n imposant grote controle inspanning geen gedetailleerde verantwoording wordt afgelegd.

Mutatis mutandis geldt bovenstaande noodzakelijk geachte detaillering natuurlijk ook voor de "vraag gestuurde" onderzoeken (*conform a*). Een toewijzing van geplande en bestede uren aan specifieke systemen zou mogelijk ook het inzicht kunnen verhogen in de inspanningen die de overheid zich moet getroosten om bepaalde systemen te kunnen onderhouden. Ook kan dan meer aandacht uitgaan naar de uitkomsten van de onderzoeken zodat ook in strategische zin besluitvorming kan plaatsvinden om meer duurzaam te kunnen werken aan de doorvoering van de E-overheid.

De term "vraag gestuurde" audits wordt in het jaarplan 2015 van de ADR min of meer ingenomen door de term "variabele vraag". Deze variabele vraag valt uiteen in capaciteit die per departement dient te worden aangewend voor *interdepartementale* onderzoeken en *overige variabele uren* per departement. Wij zijn van oordeel dat er inzichtelijk zou moeten worden gemaakt in hoeverre er bij de departementen, gespecificeerd naar onderzoeksobjecten, daadwerkelijk behoefte is aan inzet door de ADR. Deze informatie is nodig om een oordeel te kunnen uitspreken over de noodzaak van de vermeende, op handen zijnde verschuiving van interne controlewerkzaamheden naar vraag gestuurde auditcapaciteit bij de ADR.

Gezien de staat waarin de IT-systemen binnen de Rijksoverheid verkeren lijkt het meer dan noodzakelijk dat inzichtelijk en beheersbaar wordt welk substantieel deel van de beschikbare onderzoeks- en controlecapaciteit, zowel decentraal als bij centrale instanties als BZK en ADR, aan IT wordt besteed.

Ad 3. Ministeriele verantwoordelijkheid miskend?

Het is een belangwekkende vraag hoe het is gesteld met het effectueren van de ministeriële verantwoordelijkheid. Wat betekent het als de onderzoeksresultaten van een bij een departement uitgevoerde operational audit, voorafgaand aan mogelijke publicatie, bij de Minister van Financiën op tafel komen?

In het verlengde van de aantasting van deze ministeriële verantwoordelijkheid doemt de vraag op wat de gevolgen zijn voor het democratisch gehalte van het Overheidsbestuur als precaire resultaten uit een decentraal (per departement) uitgevoerd onderzoek niet de Tweede Kamer bereiken, doch vanuit Financiën rechtsreeks naar het Kabinet gaan.

Door de aanpassing van de Wet Openbaarheid van Bestuur per 1 oktober 2016 wordt bovengenoemd bezwaar mogelijk ondervangen. Ook de toezegging van de Minister¹¹ dat de Kamer halfjaarlijks wordt geïnformeerd over de door de ADR uitgebrachte rapporten en dat deze rapporten door het betrokken departement in beginsel beschikbaar worden gesteld, komt aan het bezwaar in hoge mate tegemoet. Deze openbaarmaking heeft mogelijk wel het effect dat opdrachtverkrijging vanuit de departementen - vraag gestuurde audits - (*conform a*) nog verder zal afnemen.

¹¹ Ministerie van Financiën. (2016). Beantwoording van vragen van de leden Ronnes en Omtzigt aan de ministers van Financiën, van Veiligheid en Justitie, de staatssecretaris van Financiën en de minister van Defensie over de rapporten van de Auditdienst Rijk. 19 februari 2016, ADR/2016/162U.

ad 4. Bruuskeert Financiën de Algemene Rekenkamer?

Door de invloed, de menskracht en de activiteiten van Financiën is mogelijk de positie van één van de Hoge Colleges van Staat, te weten de Algemene Rekenkamer, in het geding. Dit college stelt dat ze bij de uitvoering van haar wettelijke controletaak als extern accountant in beginsel kan steunen op de interne controlestructuur van de departementen. De inspecties door de ADR verstoren niet alleen de interne controle- en verbijzonderde interne controlewerkzaamheden die de departementen zelf uitvoeren. Ook de extra controles die de Algemene Rekenkamer in het kader van de jaarrekeningcontrole nodig acht zullen mogelijk doubleren met die van Financiën.

Zoals dat voor het onderzoek naar de rechtmatigheid van uitgaven geldt, zie ad. 2, kan natuurlijk ook voor doelmatigheidsonderzoek de vraag worden gesteld hoe de door Financiën uitgevoerde onderzoeken zich verhouden tot de taak van de Algemene Rekenkamer. Met andere woorden; hoe wordt voorkomen dat de positie, het beleid en de onderzoekagenda van de Algemene Rekenkamer worden gebruuskeerd?

Eenzelfde vraag naar afstemming en mogelijke doublures kan natuurlijk worden gesteld voor wat betreft de doelmatigheidsonderzoeken die vanuit de Inspectie Rijksfinanciën en de Directie Begrotingszaken worden verricht. In het bijzonder geldt dat voor onderzoeken naar de rijks brede administratieve regelgeving en het financieel beheer.

ad 5. Kamervragen over een doublure van 600 fte's.

Door de Tweede Kamer zijn vragen gesteld¹² over de vemeende doublure auditcapaciteit bij Financiën. Wij zijn van oordeel dat deze vragen niet naar genoeg zijn beantwoord. Er zijn grote twijfels gerezen over de opvatting dat ook de operational auditorcapaciteit aan Financiën diende te worden overgedragen. Het heeft er alle schijn van dat er directoraten-generaal en ook directies zijn die functies kennen die als operational audit kunnen worden getypeerd.

Hoewel de minister van Financiën destijds heeft ontkend dat er auditors waren achtergebleven kan nu bij de evaluatie worden vastgesteld in welke mate directoraten over operational auditfuncties beschikken.

Los van de vraag wat dat allemaal voor de geloofwaardigheid van de Auditdienst Rijk betekent doemt ook hier de vraag op wat deze doublure aan werkzaamheden betekent. We hebben het dan zowel over irritatie bij de departementen, over werkplezier bij de auditors en over de impact op de schatkist. Over de overbodigheid van die capaciteit, wij stelden dat in 2012 op 600 fte's, is nog geen afdoende verklaring bekend. De evaluatie zal, zo mogen wij verwachten, uitsluitel over deze kwestie moeten geven.

ad 6. Gaan certificerende accountants bedrijfskundig onderzoek domineren?

Onlangs is er grote verwarring ontstaan over de toenemende invloed van Financiën op de bedrijfsvoering van de departementen. De door accountants qua management en bemensing gedomineerde ADR zou zich meer op het pad van vraag gestuurde onderzoeken, lees operational audits (*conform a*), gaan bewegen. Niet alleen is men bezorgd dat de ADR onvoldoende is geëquipeerd voor het uitvoeren van operational audits; vooral speelt de vraag hoe dat type onderzoek conflicteert met de eigen onderzoeksfuncties bij de departementen. Men heeft daar immers, naar zeggen, al professionele functies voor ingericht.

Ergo de departementen vrezen dat onder het mom van operational auditing nóg meer interne controles zullen worden uitgevoerd en dat daarmee de impact van Financiën op de bedrijfsvoering van de departement alleen maar zal toenemen.

¹² Van der Linden & Aukje de Vries. (2013). "Schriftelijke vragen: dubbeling auditfuncties?". Vragen naar aanleiding van een artikel in Het Financieel Dagblad over een dubbeling van 600 fte aan auditfuncties. 20 juli 2013, 2013Z12437.

Niet in het minst wordt het ongenoegen bij de leiding van directies en directoraten-generaal aangewakkerd omdat de dominantie van de financial auditors binnen de populatie aan auditors toeneemt. Managers die risico gebaseerde onderzoeken willen laten uitvoeren worden "bediend" door ADR-medewerkers die een controlebackground hebben.

En dit allemaal ten faveure van de instandhouding van een mogelijk overcomplete Auditdienst Rijk?

ad 7. "Is een grote gecentraliseerde accountantsdienst, zoals de binnen het Ministerie van Financiën in 2012 gevormde Auditdienst Rijk (ADR), überhaupt noodzakelijk en wenselijk in organisaties die op een moderne besturingsleest zijn geschoeid?"

Het is de vraag of een interne accountantsdienst nog wel past binnen een organisatie die in opzet en bestaan beschikt over een modern ingerichte interne governance structuur. Een dergelijke structuur impliceert dat de managementlijn ("1^e line of defence") beschikt over procedures en (informatie)systemen die voldoende feedback- en feed forward-informatie opleveren. Informatie die het management kan helpen de (bijsturings)maatregelen te treffen, die helpen de gemaakte afspraken over te behalen resultaten te realiseren.

In een dergelijk besturingsstelsel zal een concerncontrollerstaf ("2^e line of defence") de managementlijn ondersteunen met het ontwikkelen van en het adviseren over de inrichting, de implementatie en de maintenance van structuren, informatiesystemen, processen en producten. Daarbij zal die tweede lijn voorstellen doen voor de binnen de primaire en secundaire systemen door te voeren maatregelen van interne controle. Voor processen die zulks nodig maken zal de tweede lijn ook zorgen dat maatregelen van verbijzonderde interne controle in het organisatiesysteem worden ingebouwd. Meer en meer maken organisaties ook gebruik van een "3^e line of defence". Daarbij geeft het management de interne auditfunctie de opdracht tot het uitvoeren van risico gebaseerde onderzoeken. Conclusies vanuit die operational audits wijzen dan uit of een organisatie qua management en besturing effectief en efficiënt verloopt. In Control Verklaringen tenslotte completeren de "controletoren"; de organisatie kan zich naar haar toezichthouders met vertrouwen verantwoorden.

In een dergelijk stelsel kan de externe accountant, in casu de Algemene Rekenkamer, steunen op de inrichting en het functioneren van de organisatie, in het bijzonder op alle maatregelen die er op het gebied van de interne controle en de verbijzonderde interne controle zijn getroffen.

Resteert dus het principiële geschil dat de ADR verbijzonderde interne controlewerkzaamheden (*conform b*) en accountantscontroles (*conform c en d*) uitvoert die ook al in respectievelijk de tweede lijn bij de departementen dan wel bij de Algemene Rekenkamer zijn geborgd. De ADR als doublure dus.

ad 8. Over de onverenigbaarheid van controle- en adviesfuncties.

Het complex aan auditfuncties binnen de ADR roept de vraag op hoe wordt omgegaan met de onverenigbaarheid van functies die binnen de dienst worden uitgevoerd. Zeker nu de departementen formeel zowel de tweede als de derdelijns activiteiten (*conform a, b en c*) aan de ADR hebben overgedragen dient de vraag te worden gesteld hoe het staat met de onafhankelijke borging van zowel de op inspectie gerichte activiteiten als de adviesopdrachten. Naast de kwestie van onafhankelijkheid en objectiviteit doemt het morele dilemma op dat een organisatie die beide taken vervult zichzelf tot in lengte van dagen van werk kan voorzien.

Hoe reageren anno 2016 de overheidsmanagers bij de departementen?

Met lede ogen horen de overheidsmanagers de geluiden aan die de directeuren van de Auditdienst Rijk in steeds sterkere mate de departementale velden insturen. Wat is het geval?

Contrair aan de verminderde vraag uit de departementen lijkt de Auditdienst Rijk erop aan te sturen dat er meer "vraag gestuurde" of operational audits door de ADR zullen worden uitgevoerd. Los van het feit dat de departementen daar niet op zitten te wachten menen wij dat de ADR daar niet op is ingericht. Niet op directieniveau en niet op het niveau van de medewerkers. Managers vrezen dat de operational auditors waarover men ten departemente nu genoegzaam beschikt, overruled zullen worden door externe ADR-onderzoekers die vooral een controle-achtergrond hebben en te pas of te onpas onderzoeksopdrachten genereren dan wel onderzoeksopdrachten op miraculeuze wijze krijgen aangereikt.

Een vleugellamme beroepsorganisatie?

Overigens hebben wij de hoop opgegeven dat de beroepsorganisatie van internal auditors, het Instituut van Internal Auditors (IIA), een tegengeluid laat horen op de wijze waarop de operational auditfunctie binnen de Rijksoverheid wordt gepositioneerd en aangestuurd. Mogelijk verkeert het IIA nog steeds in de euforische situatie van de 600 nieuwe leden die men in de schoot kreeg geworpen¹³. Tegen de heersende kritiek in werd deze groep van vooral *financial auditors* en bloc als operational audit contribuant ingeschreven. Ook na de instelling in 2008 van de voorganger van de Auditdienst Rijk, de Rijksauditdienst, was het IIA er al snel bij om het grote aantal *interne accountants dan wel controlemedewerkers* (250) collectief in te schrijven¹⁴. Een dergelijk, wellicht ook uit financieel belang voortspruitend commitment, verhindert mogelijk onbewust het kritisch uitbrengen¹⁵ van een vaktechnisch standpunt.

Ook het IIA, de beroepsorganisatie van operational auditors, heeft volgens ons wat uit te leggen.

Waarom verstoort de ADR het In Control proces bij de departementen?

Het heeft er alle schijn van dat het Ministerie van Financiën, al eerder gekwalificeerd als de "Olympus aan het Korte Voorhout"¹⁶, zich weinig van kritisch commentaar aantrekt en niet slechts volhardt in een eenmaal ingeslagen weg maar ook nieuwe zijwegen aankondigt en tegenspraak niet afwacht dan wel pareert.

Het valt te betreuren dat zulks ook geldt voor een te ruim bemeten groep van financial auditors die zich op het pad van organisatieonderzoek gaan begeven.

Het wordt tijd dat de managers van bedrijfsvoeringafdelingen hun Directeuren en Directeuren-Generaal over de zorgelijke situatie informeren. En natuurlijk verwachten we dat de Algemene Rekenkamer hiertegen in het geweer komt. Maar dat laatste zal al wel aan de orde zijn. Ook de Tweede Kamer¹⁷ dient zich volgens ons te roeren; te gelegener tijd zullen we pogen een proeve van te stellen Kamervragen aan te leveren.

We wachten nu¹⁸ in spanning het evaluatierapport af!

¹³ Audit Magazine. (2013). "ADR en IIA ondertekenen groepslidmaatschap voor 600 leden". Audit Magazine, juni 2013, blz. 44-45.

¹⁴ Nieuwsoverzicht IIA. (2009). "Uitreiking groepslidmaatschap RAD 15 juni 2009". Nieuwsoverzicht IIA, juni 2009.

¹⁵ Audit Magazine. (2013). "Maar zoals Michel Kee en Anneke van Zanen - Nieberg beiden benadrukten- het heet groepslidmaatschap; maar het is een partnership". Audit Magazine, juni 2013. blz. 44.

¹⁶ Financieel Dagblad. (2014). "Korte Voorhout 7 ligt sinds de kredietcrises op de berg Olympus". Financieel Dagblad, 15 maart 2014, pagina's 1-3.

¹⁷ A. Pechthold. (2014). "Er moet een Rijkscommissaris komen die voorkomt dat we lege hoofden krijgen". Financieel Dagblad, Dominant Financiën remt groei, 15 maart 2014.

¹⁸ Oktober 2016