

## **Auditing Management Control in het Publieke Domein**

*1 februari 2016*

**In hoeverre heeft internal audit zich een positie binnen provincies en gemeenten kunnen verwerven? Beantwoordt internal audit aan haar doel en levert zij de beoogde toetsende bijdrage aan het interne toezicht, internal governance, binnen die organisaties?**



De eerste interne afdelingen werden begin negentiger jaren van de vorige eeuw binnen het bedrijfsleven ingesteld. Bij lagere overheden deed dit fenomeen pas rond het jaar 2000 haar intrede. Het per begin 2004 leggen van een wettelijke basis (Gemeentewet artikel 213a en Provinciewet 217a) onder het instituut internal audit, ook wel collegeonderzoek genoemd, heeft er toe geleid dat provincies en gemeenten genoodzaakt waren tot het instellen van deze intern toetsende functie over te gaan.

Dat gebeurde met weinig overtuiging. Veel gemeenten volstonden met het opstellen en aannemen van de vereiste verordening. Andere provincies en gemeenten, die wel de intentie hadden uitgesproken om daadwerkelijk tot het uitvoeren van audits over te gaan, reserveerden daarvoor in bepaalde gevallen slechts mondjesmaat het benodigde budget. Ook kwam het voor dat het auditbudget aan het eind van het jaar werd gebruikt om budgetoverschrijdingen elders in de organisatie te compenseren; een handelwijze die niet altijd met de gemeenteraad werd gedeeld.

Grote gemeenten namen zeker niet het voortouw. Zelfs gemeenten met een interne accountantsdienst stonden onwennig en afwachtend tegenover het nieuwe fenomeen, of men was de traditionele overtuiging toegedaan dat met het programma aan verbijzonderde interne controles al aan de nieuwe verplichting werd voldaan.

### **Meeste overheden lijken auditinstantie te ontberen**

Anno 2016 vervult internal audit bij mogelijk het merendeel van de lokale overheden<sup>1</sup> nog steeds niet de functie zoals beoogd. Dat wil zeggen: het college voorzien van aanvullende zekerheid over de kwaliteit van beheersing bij risicovolle beleidsontwikkelingen en bij kritische processen in de bedrijfsvoering. Slechts in een beperkt aantal provincies en gemeenten voert internal audit wél risico-gerelateerde onderzoeken uit, onderzoeken die in opdracht van de collegevoorzitter plaatsvinden en waarbij de conclusies aan het auditcomité worden gerapporteerd.

## **Deskundigheidsontwikkeling**

Aan mogelijkheden tot deskundigheidsbevordering van overheidsauditors heeft het niet ontbroken. Men heeft zeker gebruik gemaakt van het bestaande aanbod aan post-hbo-trainingen en postacademische opleidingen. Daarnaast is het, sinds de oprichting in 2007 van de Stichting Kenniskring Auditing Decentrale Overheden (KADO), mogelijk om vier maal per jaar deel te nemen aan een themagericht seminar. Ook de omstandigheid dat er in het afgelopen decennium opvallend veel ervaren onderzoekers de overstap van het bedrijfsleven naar de overheid hebben gemaakt, heeft positief uitgewerkt op de professionaliteit van de auditors die binnen lagere overheden werkzaam zijn.

## **Achterstand op het bedrijfsleven**

Nog steeds bestaat er een substantieel onderscheid tussen de auditfunctie in het bedrijfsleven en die bij de lokale overheden. In de eerste plaats zijn er, in vergelijking tot de dichtheidsgraad bij het bedrijfsleven, nog relatief weinig provincies en gemeenten die over een adequate auditinstantie beschikken (Van Kempen, Molenkamp en Nieboer, Schrauwen en Gerssen).

Een tweede kenmerkend verschil is dat bij die lagere overheden waar wél een auditfunctie is ingericht, men desondanks over te weinig capaciteit beschikt. Een derde onderscheidend element is dat binnen lokale overheden, meer dan bij het bedrijfsleven, de internal auditors geen onafhankelijke positie innemen, maar deel uitmaken van de afdeling concerncontrol. Als vierde punt is te noemen het abstracte karakter van communicatie en informatieverkeer tussen raad en college. Dit verleidt in de praktijk tot het uitstellen, dan wel afstellen, van reflecterend onderzoek. Men geeft er kennelijk de voorkeur aan te wachten tot processen zijn beschreven, proceseigenaren zijn benoemd en activiteiten goeddeels zijn opgestart. Proactieve auditing lijkt in de provinciale en gemeentelijke praktijk niet of nauwelijks te verwezenlijken.



## **Een te prudente aanpak**

De eerste tien jaar in het formele bestaan van het collegeonderzoek kenmerkt zich bij provincies en gemeenten door een uitzonderlijk en selectief toepassen van het nieuwe governance-instrument. Daar waar de uitdaging wél wordt opgepakt is er veelal sprake van een onwennige en aarzelende aanpak, een bescheiden optreden en een behoedzame opbouw van een werkbare relatie met het college en de ambtelijke leiding. Die voorzichtige aanpak uit zich vooral in de keuze van de onderzoeksobjecten. De aandacht gaat daarbij vooral uit naar risicomijdende onderwerpen als de doelmatigheid en de controleerbaarheid van de basale bedrijfsvoering. In veel gevallen wordt er van de auditor verwacht dat deze vervolgens gaat participeren in een werkgroep die de geconstateerde leemten gaat aanpakken.

De auditor draagt zo zeker bij aan de beheersbaarheid van de gemeentelijke en provinciale taakuitoefening. Hij verwerft daarmee een zekere waardering, een kortetermijnsucces evenwel waarbij niemand de vraag lijkt te stellen of deze evolutionaire methode wel zicht biedt op een toegevoegde waarde van internal audit die verder reikt dan het reflecteren op en het verbeteren van de doelmatigheid van het primaire proces. Het alternatief, de revolutionaire aanpak (Driessen en Molenkamp), ofwel het zonder pardon instellen van een nieuwe afdeling die zich uitsluitend bezig gaat houden met de voor de organisatie nieuwe toetsende taakstelling, lijkt in een politieke context lastig te verwezenlijken.

## **Het uitblijven van commitment**

In veel gemeenten en een enkele provincie heeft het college, veelal ten langen leste, zich laten informeren over de toegevoegde waarde van internal audit. Daarmee bespreekbaar makend welke mogelijkheden audit biedt om op basis van risicogeorïenteerd onderzoek te oordelen en adviseren over de opzet van de beleidsontwikkeling en de inrichting van de bedrijfsvoering. Verkregen inzichten, bestaand vertrouwen en bewezen onderzoekskwaliteiten kunnen vervolgens leiden tot een heroverwegen van de veelal marginale positie van internal audit binnen de organisatie. Een nieuwe positie in het organisatorisch bestel die legitimeert dat onderzoeksobjecten verder reiken dan het uitspreken van een oordeel over de rechtmatigheid, de accuratesse en de efficiency van de primaire bedrijfsvoering. De vraag is waarom het in de praktijk zo ongemeen lastig is om deze weg te gaan en een zodanig commitment te verkrijgen dat audit haar institutionele functie kan gaan oppakken.

## **Niet het college, maar de ambtelijke top beschikt**

In de praktijk blijkt telkens dat niet het college, maar de ambtelijke top aan zet is. De gemeentesecretaris of de algemeen directeur die kan beschikken over deskundige auditors op het gebied van dienst- en proceskwaliteit, heeft voortdurend de neiging deze onderzoekers in te zetten op het meten van de performance van de bedrijfsvoering en op het doorvoeren van noodzakelijk gebleken verbeteringen. Vooral internal auditors die een achtergrond hebben op het gebied van administratieve organisatie en interne controle zien zich geconfronteerd met deze aanpak van het management, een instelling die niet getuigt van enige belangstelling voor het wezen van internal auditing. In tegendeel, internal audit wordt ingezet bij het beschrijven van procedures en het implementeren van informatiesystemen. Een veelal uitzichtloze methode waarbij de auditors uiteindelijk een positie als verbijzonderde interne controle instantie gaan innemen. Internal audit komt dan niet toe, ook niet op termijn, aan haar eigenlijke taak, het uitvoeren van toetsend onderzoek.

## **Het three lines of defence model als trigger**

Een voorbeeld van een meer revolutionaire aanpak is dat internal audit haar deskundigheid en overtuigingskracht inzet om een organisatiemodel in te voeren waarbij het management, daarin ondersteund door gekwalificeerde staffunctionarissen, zelf verantwoordelijk is voor de beheersing van de bedrijfsvoering.

Deze methode, beter bekend als het three lines of defence model (3LoD), houdt in dat de (eerste) managementlijn volledig verantwoordelijk is voor het halen van de doelstellingen en voor het nemen van de nodige maatregelen op het gebied van sturing, beheersing, interne controle en rapportage. Een beperkt aantal staffunctionarissen (de tweede lijn) is gehouden om dat eerstelijnsmanagement te adviseren en te ondersteunen bij dat participatieve organisatieconcept. Internal audit (derde lijn) verstrekt vervolgens aanvullende zekerheid over de kwaliteit van inrichting en beheersing van zowel de eerste als de tweede lijn.

Het adequaat functioneren van de eerste en de tweede lijn is overigens voorwaardelijk voor het kunnen instellen van die derde lijn. Wij menen te kunnen stellen dat als internal audit er daadwerkelijk in zou slagen om de implementatie van dit 3LoD-model te bewerkstelligen zij haar strategische waarde voor de organisatie kan bewijzen. De kans is dan immers gecreëerd om haar eigenlijke functie onverkort in de praktijk te brengen.

## **Focussen op college en gemeenteraad**

Los van het in gebruik zijnde organisatiemodel is het een essentiële vraag hoe audit haar bijzondere functie in de organisatie kan vestigen. Een element van een dergelijk recept is het opbouwen van een vertrouwensrelatie met de bestuurders. Dat stelt onder meer eisen aan een professionele grondhouding en aan de politieke sensitiviteit, nodig om alert te kunnen reageren op zich voordoende ontwikkelingen op het gebied van de omgeving, de cultuur, het leiderschap en de voortdurende veranderingen in de coalitieverhoudingen. Incidenten kunnen kansen bieden om aansprekend onderzoek te verrichten.

De auditor zal vooral ook professioneel en integer moeten opereren in managementoverleg en in risk-, compliance- en auditcomités. Uiteindelijk zal het optreden van de auditors bij het college moeten resulteren in de overtuiging dat een onafhankelijke auditfunctie het college een beter zicht zal bieden op de kwaliteit van de beleids- en uitvoeringsprocessen. Het mes snijdt dan aan twee kanten: met de door audit gerapporteerde conclusies en aanbevelingen kan het college de raad beter informeren over de voortgang in de heersende thema's en veranderingsprojecten binnen de domeinen beleidsontwikkeling en bedrijfsvoering. Dat informeren neemt voor de auditmanager aan belang toe als deze een zodanige positie inneemt dat hij, desgevraagd, tijdens de raadsvergadering 'van zich kan doen spreken' door het beantwoorden van vragen en het verstrekken van toelichting op de conclusies van gehouden onderzoeken.

Behalve een grotere commitment met het college moet audit ook zorg besteden aan het onderhouden dan wel uitbreiden van een uiterst werkbare relatie met de directie, de staf en het middelmanagement. De internal auditmanager zou moeten worden uitgenodigd om deel te nemen aan vergaderingen van het managementteam en aan bijeenkomsten van stuurgroepen over lopende veranderingsprojecten. Dat zijn unieke gelegenheden om bij te dragen aan een positieve beeldvorming over de toegevoegde waarde van een professioneel ingerichte auditfunctie. Tot zover het recept.

## **De rol van toezichthouders**

In de realiteit van provincie- en gemeenteland vervult de internal auditor echter vaak nog de traditionele rol van financial auditor of interne controle specialist. Dankbaar wordt gebruik gemaakt van de kennis en ervaring van internal auditors om interne controles te verrichten, rechtmatigheidsonderzoeken uit te voeren of werkzaamheden die verband houden met de jaarrekening. In het laatste geval gebeurt dat veelal in afstemming met de externe accountant. Dat is ook de instantie die er belang bij heeft dat er een zekere prioriteit wordt gelegd bij de monitoring van de interne controle.

Het is ook deze externe accountant die er bij de raad of het college op aandringt om bij zijn rechtmatigheidsonderzoek te kunnen steunen op de interne controlefunctie; zodanig dat de (financiële) informatievoorziening binnen de organisatie afdoende is ingericht en geborgd. Vanzelfsprekend biedt een dergelijke, oneigenlijke, invulling van de auditcapaciteit, met als doel het verkrijgen van een aanvaardbaar financieel in control statement, tijdelijk enig soelaas. Op termijn schaadt dit evenwel de ontwikkeling van een ter zake doende internal auditfunctie.

### **Een noodzakelijke inhaalslag**

De vraag is waar we nu, anno 2016, met de ontwikkeling van de functie zijn aanbeland. Het heeft er alle schijn van dat internal audit zich in een cruciale fase bevindt. Exogene en endogene factoren zijn er de oorzaak van dat internal audit zich op haar positie en betekenis moet beraden. Hoewel we kunnen spreken over een meerjarig traject waarin de auditprofessie zich qua theorie 'van niets tot iets', heeft ontwikkeld, heeft de functie in veel gemeenten nog geen vaste voet aan de grond gekregen. Daar waar internal audit wel een formele positie heeft verworven lijkt het college of de ambtelijke leiding niet in alle gevallen ten volle overtuigd van het nut van internal audit. Ook doemt de vraag op of de transparantie die de auditors nastreven wel past in het politieke metier.

Daarnaast zijn er ook endogene factoren als beperkte auditcapaciteit, specialistisch geschoolde internal auditors, doorgaande domeindiscussies met andere interne professionals, opkomende weerstanden bij managers en collegeleden alsmede opvattingen van de extern accountant over de vermeende kwaliteit van internal audit en de rol die men daar voor zich zelf ziet weggelegd. Het zijn alle omstandigheden die een nadere analyse noodzakelijk maken en een antwoord verlangen van de internal auditprofessie.

### **Meer lezen**

- Van Kempen en Molenkamp, De brede internal auditfunctie, TPC oktober 2013. Nieboer, Schrauwen en Gerssen, Internal audit als deelfunctie van concerncontrol, TPC juni 2014.
- Driessen, A.J.G. en Molenkamp, A., Internal Auditing; een managementkundige benadering, Kluwer/Vakmedianet, 2012, ISBN 9 789013 108484.

Arie Molenkamp ([www.publicauditing.nl](http://www.publicauditing.nl)) is zelfstandig gevestigd als organisatieadviseur, auteur, opleider en coach.