



Het collegeonderzoek verdient meer aandacht

JUNI 2010

42

TPC

In het najaar van 2009 heeft de Stichting Kenniskring Auditing Decentrale Overheden (KADO), door middel van een schriftelijke enquête, onderzoek gedaan naar de positionering van het onderzoek naar de doelmatigheid en doeltreffendheid van het door de gemeente, de provincie of het waterschap gevoerde bestuur. In dit artikel worden de resultaten van het onderzoek gepresenteerd.

Jacques van Kempen en Arie Molenkamp

Inleiding

Het is al weer enige jaren geleden, om precies te zijn 1 januari 2004, dat de wetgever het collegebestuur van de gemeente oplegde¹ periodiek onderzoek te verrichten naar de doelmatigheid en doeltreffendheid van het door hem gevoerde bestuur. Ook de provincie ontkwam niet aan deze verplichting. In de Provinciewet werd per 16 januari 2003 een desbetreffend artikel² opgenomen; de waterschappen³ volgden per 1 januari 2010.

Doelmatigheid wil in dit verband zeggen dat de nagestreefde beleidsdoelen tegen zo gering mogelijke kosten worden bereikt. Doeltreffendheid houdt in dat het resultaat van het beleid beantwoordt aan wat er met het beleid werd beoogd en dat de gestelde beleidsdoelen worden verwezenlijkt.⁴ Deze twee begrippen omvatten dus zowel de klassieke beleidsevaluaties als de operational audits. In het vervolg van dit artikel

zullen we deze typen onderzoeken aanduiden met het begrip 'collegeonderzoek'.

Met de verplichting tot collegeonderzoek werd ook de instelling van een interne auditfunctie gelegitimeerd. Hiermee beoogde het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK) het voorbeeld van de private sector te volgen. Dat gebeurde niet zonder schok of stoot. Over de voorstellen van BZK was veel overleg nodig met betrokken instanties zoals de Vereniging Nederlandse Gemeenten. Het instellen van een dergelijke toets binnen een orgaan van de lokale overheid maakt kennelijk nogal wat emoties los. Directies hechten kennelijk veel waarde aan de mate van autonomie die zo eigen is aan het lokale bestuur.

Het instellen van het instrument 'collegeonderzoek' sluit aan op de ontwikkeling naar de invoering van het duaal systeem in Nederland. De gemeenteraad en de provinciale staten als toezichthouders op de gemeentelijke respectievelijk provinciale organisatie mogen van het college verlangen dat het verantwoording aflegt aan de raad of de staten. Dit houdt in dat het college openheid van zaken geeft over de mate van doelbereiking en beheersing van beleid- en bedrijfsvoeringprocessen binnen het gemeentelijke of provinciale apparaat.

Bovendien speelt er nog een andere ontwikkeling; namelijk die van het horizontale toezicht. De centrale overheid propageert stellig, ten bewijze van door het kabinet genomen besluiten⁵, dat in Nederland het horizontale toezicht moet worden bevorderd. De overheid is dus aan zichzelf min of meer verplicht om ook binnen de lokale overheid dit beginsel invoering te doen vinden. Het instellen van een onafhankelijke interne toets op de kwaliteit van inrichting en beheersing van de organisatie ondersteunt dit uitgangspunt.

Een collegeonderzoeker is naar onze mening idealiter: *'Een ambtenaar van de gemeente of provincie die vanuit een strikt onafhankelijke positie aan het gemeente- of provinciaal bestuur aanvullende zekerheid verstrekt over de kwaliteit van de bedrijfsvoering en de mate van perfectie in de beheersing van de beleidsontwikkeling.'*

De kennisorganisatie

Enige jaren geleden is het initiatief genomen⁶ om te komen tot het vormen van een kenniskring over de internal auditfunctie binnen de lokale overheid. De kenniskring heeft als doel om onderzoek te doen naar de uitwisseling van kennis en ervaring over onderwerpen met betrekking tot de internal auditfunctie (waaronder het collegeonderzoek). Dit doel wordt vooral bevorderd door het voor haar deelnemers jaarlijks organiseren van themaseminars. De relevantie van een te behandelen onderwerp wordt bepaald door het belang dat deelnemers daaraan geven. Voor december 2009 stond onder andere op de agenda het thema 'De positionering van de internal auditfunctie'. Ter onderbouwing van de bespreking van het laatste onderwerp werd een schriftelijke enquête gehouden. De resultaten van deze enquête en de discussie die daarover heeft plaatsgevonden zijn in dit artikel verwerkt.

De enquête

De enquêteformulieren werden onder circa 55 gemeenten en 7 provincies verspreid. De respons was circa 50%; 31 geënquêteerden (vertegenwoordigende 23 gemeenten en 6 provincies) hebben gereageerd door het inzenden van volledig ingevulde en van veel

commentaar voorziene formulieren. Opvallend is de hoge respons bij de provincies; 6 van de 7 aangeschreven provincies hebben gereageerd. De waterschappen zijn niet in de enquête betrokken.

De resultaten van de enquête zijn na verwerking in een themabijeenkomst van KADO gepresenteerd. De reflecties die de bespreking ervan oproep hebben er mede toe geleid de resultaten nader te analyseren en de uitkomsten van het onderzoek ook in breder verband te publiceren, zoals in dit artikel.

Achtereenvolgens zullen de in de enquête behandelde onderwerpen de revue passeren. Daarbij zullen de auteurs naast het verstrekken van de feitelijke uitkomsten ook, waar nodig, de resultaten interpreteren en van enige reflectie voorzien. De onderwerpen die we zullen behandelen zijn:

- de functie van de geënquêteerden,
- de opdrachtgevers,
- de toegevoegde waarde van het collegeonderzoek,
- de rolinvulling bij collegeonderzoek,
- de organisatorische positie van de collegeonderzoeker,
- de ontvangers van het onderzoeksrapport.

Het instellen van het instrument 'collegeonderzoek' sluit aan op de ontwikkeling naar de invoering van het duaal systeem in Nederland

Bij een tweetal onderwerpen, te weten het opdrachtgeverschap en de toegevoegde waarde is de geënquêteerden niet alleen verzocht hun eigen opvatting daarover te geven; we hebben ook de vraag gesteld welke mening de organisatie daarover heeft. Na de behandeling van de verschillende, hierboven geduide onderwerpen, zullen we in een afsluitende paragraaf enige conclusies trekken.

De functie van de geënquêteerden

De uitkomsten van de enquête geven aan dat slechts ca. een derde van de geënquêteerden ook daadwerkelijk de functie van auditor vervulde. Het heeft er alle schijn van dat veel van de geënquêteerden min of meer een regiefunctie hebben waar het internal audit betreft. Het beeld komt naar voren van bedrijfskundige adviseurs en riskmanagers, die op concernniveau bij de controller zijn gepositioneerd en die af en toe audits uitvoeren. De cijfers wijzen erop dat het vooral de controller is die binnen de lokale overheid verantwoordelijk is voor de beleidsmatige aansturing en coördinatie van de collegeonderzoeken. De situatie dat er op redelijk grote schaal sprake is van de inhuur van derden voor het uitvoeren van de onderzoeken werkt een dergelijk regierol ook in de hand.

De opdrachtgevers

Hoewel we mogen verwachten dat in alle gevallen het college als opdrachtgever voor het collegeonderzoek zou moeten zijn aangemerkt, blijkt die situatie in de praktijk nog niet te bestaan. Wel is sprake van lijnfunctionarissen die verantwoordelijk zijn voor de uit te voeren onderzoeken. Bijzonder is dat slechts in één situatie het auditcomité als opdrachtgever is aangemerkt. In de private sector daarentegen wordt

in toenemende mate, mede onder invloed van toezichthouders als de AFM en de DNB, het auditcomité als de ideale opdrachtgever bestempeld.

Vermeldenswaard is nog dat externe instanties als de lokale rekenkamer en de externe accountant niet als opdrachtgevende instantie worden genoemd. In het beeld dat noch decentraal management noch toezicht houdende instanties als opdrachtgevers kunnen worden aangemerkt, is de uitkomst van deze vraag naar opdrachtgevende instantie vertrouwen wekkend.

Het argument van de staatssecretaris dat collegeonderzoeken geen wezenlijke bijdrage leveren aan de controle van de raad op het college is verwonderlijk

Op de vraag naar de gewenste opdrachtgevende instantie kan een interessante conclusie worden getrokken. De voorzitter van het college, het college als collectief, de secretaris en het auditcomité worden substantieel meer genoemd dan de natuurlijke opdrachtgevers voor een collegeonderzoek. In lijn daarmee wordt min of meer afstand genomen van de controller als opdrachtgevende instantie.

De toegevoegde waarde van het onderzoek

Sinds de dualisering van het gemeente- en provinciebestuur in 2002, respectievelijk 2003, zijn de rollen tussen de raad en de staten enerzijds en het college anderzijds verhelderd. De raad en de staten vormen de volksvertegenwoordiging, stellen kaders en toetsen de uitvoering van het beleid van het college hieraan. Het college voert binnen die kaders zijn beleid uit (kortom: bestuurt) en legt hierover verantwoording af aan de raad dan wel aan de staten.

Met deze dualisering heeft elke bestuurslaag een eigen verantwoordelijkheid gekregen. Uit de memorie van toelichting bij de Wet dualisering gemeentebestuur valt niettemin op te maken, dat de toetsing op doelmatigheid en doeltreffendheid een gezamenlijke verantwoordelijkheid van de raad of de staten en het college is. Niet alleen is een dergelijke toetsing van belang voor de uitvoering van het gemeentelijke of provinciale beleid, maar ze kan ook zichtbaar maken of de inrichting van de gemeentelijke of de provinciale organisatie aan de gestelde eisen voldoet, aldus de memorie.

Deze gezamenlijke verantwoordelijkheid blijkt ook uit de enquêteresultaten: 24 van de 31 organisaties zien het college-instrument als verbeterinstrument voor de eigen bedrijfsvoering. 19 van de 31 geënquêteerden zien het collegeonderzoek als controlemiddel voor de raad of de staten. Bij vergelijking van deze uitkomsten met de eigen waardering door auditors van het collegeonderzoek, valt op dat zij het collegeonderzoek veel meer zien als een verbeterinstrument voor de bedrijfsvoering: 27 van de 31 zijn die mening toegedaan. 'Maar' 8 auditors beschouwen het collegeonderzoek als controlemiddel voor de raad of de staten.

Van de 31 geënquêteerden geeft een tweetal deelnemers aan dat er geen collegeonderzoeken worden uitgevoerd. Als argumentatie wordt daarbij opgevoerd dat het 'nut van de onderzoeken niet wordt ingezien' en dat 'het verbeteringsproces in de lijn is geborgd.' Uitgaande van de veronderstelling dat in de betreffende gemeente wel een verordening is opgesteld is het eerste argument waarschijnlijk in tegenspraak met de verordening. Eenzelfde redenering geldt voor het tweede argument; van internal audit wordt juist verwacht dat het (als second opinion) aanvullende zekerheid verstrekt over de kwaliteit van inrichting, opzet en bestaan. Hiervan kan alleen sprake zijn indien internal audit buiten de lijn is gepositioneerd.

Over het algemeen blijkt het collegeonderzoek in de praktijk dienstbaar aan zowel de raad of de staten als aan het college. Om die reden wekt het verbazing in de brief van de staatssecretaris van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties aan de Tweede Kamer te lezen, dat zij voornemens is de verplichting tot het uitvoeren van collegeonderzoeken te schrappen met als reden dat dit middel geen wezenlijke bijdrage levert aan de controle van de raad op het college.⁷ Een wonderlijke argumentatie die voorbij gaat aan de eigen verantwoordelijkheid – en dus ook eigen informatiebehoefte! – van het college voor de inrichting van de gemeentelijke of de provinciale organisatie. Kijken we naar de onderbouwing ervan, dan komen we niet veel verder dan een opmerking uit een onderliggend rapport⁸ waarin wordt gesteld dat de beleidsevaluatieverordening op grond van artikel 213a Gemeentewet – de basis voor collegeonderzoeken – geen 'levend' instrument lijkt (cursivering is van de auteurs) te zijn. Waarop deze stelling is gebaseerd, wordt de lezer niet duidelijk gemaakt. Wel vermeldt het rapport dat 68% van de gemeenten beschikt over een beleidsevaluatieverordening, waarbij de raad de onderwerpen heeft bepaald die door het college nader onderzocht dienen te worden.

De rolinvulling bij collegeonderzoek

Het merendeel van de geënquêteerden (28 van de 31) geeft aan zelf het collegeonderzoek als auditor of onderzoeker uit te voeren. Daarnaast wordt ook vaak genoemd dat men de regiefunctie bij het collegeonderzoek vervult. Termen die in dat verband worden gehanteerd zijn: 'ambtelijk opdrachtgever', 'kwaliteitsbewaker', 'coördinator', 'initiatiefnemer', 'coach' en 'facilitator'. Daarnaast geven 18 geënquêteerden aan ook de rol van 'adviseur', 'raadgever' dan wel 'kritisch toetser' te vervullen bij de begeleiding van uitbesteed collegeonderzoek.

De provinciale en gemeentelijke auditor blijkt met andere woorden zeer wel te zijn gekwalificeerd om het collegeonderzoek op te pakken.

Niet zelden is de uitvoering van het collegeonderzoek bij een stafafdeling ondergebracht, waarbij voor de uitvoering van de onderzoeken gebruik wordt gemaakt van bijvoorbeeld controllers en auditors van de controllersafdeling, van kwaliteitsfunctionarissen, van adviseurs uit de concernstaf, van juridische medewerkers en van beleidsfunctionarissen. Ook kunnen personen vanuit een management development-traject tijdelijk bij audit worden gestationeerd. In beperkte mate wordt ook melding gemaakt van een uitrui van auditors in regionaal verband.

Het traditionele misverstand dat de auditor vooral een inspectie- of controleurrol zou vervullen wordt zeker niet gedeeld door de geënquêteerden. Voor het overige blijkt uit de rolinvulling de veelzijdigheid van het collegeonderzoek binnen de lokale overheid. Wat de beperkte invulling van de rol als 'coach' betreft kan nog worden opgemerkt dat een dergelijke rol eerst tot ontwikkeling komt, als enerzijds de kwaliteit van beheersing van de organisatie een zekere mate van perfectie heeft bereikt en anderzijds de auditor in een volstrekt onafhankelijke positie zijn functie kan vervullen.

De organisatorische positionering van de collegeonderzoeker

Kijken we naar de positionering van de auditfunctie, dan valt op dat slechts 4 van de 31 ideaal zijn gepositioneerd, namelijk onder de secretaris⁹ of het college. De overige 27 zijn gepositioneerd onder de concerncontroller of lager in de organisatie. Wil bij een dergelijke positionering nog gesproken kunnen worden van collegeonderzoek, dan zal het desbetreffende onderzoeksplan wel formeel door het college moeten worden vastgesteld, terwijl er ook sprake moet zijn van een directe verantwoordingslijn van de collegeonderzoeker naar het college.¹⁰

Vanuit de theorievorming en in de praktijk (binnen de private sector) doemt meer en meer het beeld op van audit als zogenaamde *third line of defense*. De situatie binnen de lokale overheid is daarmee zeer afwijkend van wat in de private sector¹¹ niet alleen als opvatting wordt aangehangen, maar waaraan in de praktijk ook daadwerkelijk gevolg wordt gegeven. Ook toezichthouders in de private sector hechten aan de onafhankelijke positionering van de internal auditfunctie. Geconstateerd kan worden dat binnen de lokale overheid deze positie nog geenszins is bereikt.

Overigens is er in de private sector, met name in industriële omgevingen, eveneens sprake van een situatie waar de auditor deel uitmaakt van de controllersorganisatie. De onafhankelijkheid van de auditor wordt daar

evenwel geborgd door het opdrachtgeverschap door de voorzitter van de Raad van Bestuur. Ook wordt rechtstreeks gerapporteerd aan die voorzitter dan wel aan de voorzitter van het auditcomité. Een model dat, zeker in het geval van een auditfunctie van beperkte omvang, in de publieke sector navolging zou kunnen krijgen.

Afgezien van het opdrachtgeverschap en de rapportagelijn brengt een niet ideale positionering ook het gevaar met zich mee dat de betrokken auditoren worden belast met eerste- of tweede lijnsactiviteiten. Hierdoor kan niet alleen de tijd om goed onderzoek uit te voeren in het gedrang komen, maar wordt mogelijk ook op objectiviteit ingeleverd. De auditor kan immers bij de uitvoering van collegeonderzoeken stuiten op gebreken in de kaderstelling waaraan hij zelf heeft bijgedragen. Ook wordt het voor de auditor lastig om waardeoordelen te geven over een organisatieonderdeel waarvan hij zelf deel uitmaakt.

De ontvangers van het onderzoeksrapport

Als gekeken wordt naar de ontvangers van het auditrapport, dan valt op dat de rapporten in dezelfde mate worden verspreid onder het college en het managementteam als onder de raad en de staten. Blijkbaar wordt geen onderscheid gemaakt in de informatiebehoefte van beide partijen. Behoudens de controller krijgen staffunctionarissen en beleidsafdelingen niet of nauwelijks een onderzoeksrapportage toegezonden.

De wetgever laat het aan het college over om de informatievoorziening zelf te regelen: in artikel 213a, lid 2 wordt volstaan met de bepaling, dat het college schriftelijk verslag uitbrengt aan de raad over de resultaten van de onderzoeken. Om het juiste aggregatieniveau te bepalen, ontkomen we er niet aan een onderscheid te maken naar de typen onderzoeken die onder de paraplu van het begrip collegeonderzoek schuilen, te weten doelmatigheidsonderzoeken en doeltreffendheidsonderzoeken.

Doelmatigheidsonderzoeken betreffen vooral de relatie tussen de output (in casu de beleidsdoelen) en de middelen die hiervoor nodig zijn (de input en throughput). Bij dit type onderzoek is vooral de vraag van belang in welke mate een proces, project of programma wordt beheerst. Deze vraagstukken worden door interne controlemedewerkers, internal auditors of kwaliteitscontroleurs behandeld.

Kern van dit type onderzoek is de vraag of de procesbeheersing op orde is en zo nee, hoe deze kan worden verbeterd. Het antwoord op een dergelijke vraag heeft vaak consequenties voor de inrichting van een gemeentelijke of provinciale organisatie en is hiermee relevant voor het college en het managementteam. Voor de raad of de staten zijn de uitkomsten minder relevant. Slechts indien er sprake is van een zodanig slechte procesbeheersing dat de kaders van de raad of staten dreigen te worden overschreden, is rapportering aan de raad of de staten opportuun. Hierbij kan worden gedacht aan situaties, waarin een reëel risico van begrotingsoverschrijding bestaat of beleidsdoelen zonder aanvullende maatregelen niet zullen worden gehaald.

Wat anders ligt het bij de doeltreffendheidsonderzoeken. Bij dit type onderzoek gaat het vooral om de vraag in welke mate de beoogde beleidsdoelen zijn gerealiseerd. Deze vraagstukken worden vooral door beleidsevaluatoren behandeld. De hiervoor benodigde informatie wordt verkregen zowel uit de reguliere rapportages als uit de controlverantwoor-

dingen die door de verschillende directeuren worden verstrekt. Voor de raad of staten zijn de uitkomsten van dergelijke onderzoeken nagenoeg altijd relevant, omdat het college zich hiermee verantwoordt over de mate waarin het de kaders (in casu de beleidsdoelen) heeft gerespecteerd.

Het doorsturen van rapporten van collegeonderzoeken naar de raad of staten is onzes inziens alleen zinvol bij doeltreffendheidsonderzoeken. Voor doelmatigheidsonderzoeken zal veelal een vertaalslag nodig zijn. Zonder een dergelijke vertaalslag bestaat het gevaar dat de raad of de staten wordt overvoerd met informatie wat weerstanden kan oproepen.

Is het duale denken in de gemeentelijke en provinciale organisaties niet teveel doorgesloten en wordt niet een te fors accent gelegd op de verantwoording?

Vanuit een vooraanstaande internal auditfunctie wordt ervoor gepleit¹² om de verplichting tot het rapporteren over de resultaten van het 213a-onderzoek te schrappen. Men stelt dat dit eerder bijdraagt aan een versterking van de duale praktijk dan het afschaffen van art 213a GW in zijn geheel. Het succes van de onderzoeken, zo betoogt men, zit met name in het kunnen maken van verbeterafspraken tussen college en ambtelijk management. Wij delen deze laatste mening, maar menen dat een verplichting tot het uitvoeren van collegeonderzoek een goede stok achter de deur is om te komen tot dergelijke afspraken.

Samenvatting en conclusies

Gemeentelijke en provinciale auditors zijn goed gekwalificeerd om collegeonderzoeken uit te voeren. Wel kan hun organisatorische positionering en die van hun opdrachtgevers verhinderen dat dit met voldoende objectiviteit gebeurt. In dat opzicht is de invoering van een wettelijke verplichting een steun in de rug voor de auditor die in zijn organisatie vaak alleen staat of met hooguit één collega de interne auditfunctie invult. Daarentegen kan het afschaffen ervan ertoe leiden dat gemeenten en provincies op eenvoudige wijze afscheid kunnen nemen van een auditor die in hun ogen als te kritisch wordt ervaren. De kwaliteit van het door de overheid gepropageerde horizontaal toezicht neemt hiermee af en de uitvoering van het collegeonderzoek wordt afhankelijk van de goede wil van bestuurders.

De organisatie waarin de auditor werkzaam is, ziet het collegeonderzoek met name als verantwoordingsinstrument naar de raad of de staten. De auditor zelf heeft gelukkig een genuanceerder beeld en legt meer nadruk op het belang van collegeonderzoek als verbeterinstrument voor de bedrijfsvoering. Maar is het duale denken in de gemeentelijke en provinciale organisaties niet teveel doorgesloten en wordt niet een te fors accent gelegd op de verantwoording? Wij zijn geneigd die vraag bevestigend te beantwoorden als we constateren dat in de praktijk rapporten bijna standaard worden doorgestuurd naar de raad of de staten. Hieruit blijkt dat opdrachtgevers – met name colleges – nog niet goed genoeg hebben nagedacht over de informatiebehoefte van raad of staten. Hier ligt onzes inziens een mooie taak weggelegd voor auditors om hun organi-

saties voor te lichten over het nut van collegeonderzoek en het college rechtstreeks te adviseren over de gewenste informatievoorziening. Gezien de uitkomsten van het onderzoek naar zes jaar dualisme mogen wij verwachten dat raadsleden daar meer ontvankelijk voor zijn.¹³ Gemeenteraadsleden hechten, na invoering van de Wet dualisering, een groter belang aan hun volksvertegenwoordigende taken.

Het collegeonderzoek is nuttig ondanks kinderziektes. Meer tijd is nodig, tijd om na te denken over de informatievoorziening en tijd om auditors beter te positioneren. Wij hopen dat de Staatssecretaris van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties die tijd gunt aan de decentrale overheden om het collegeonderzoek zijn waarde te laten bewijzen. Afschaffen van de wettelijke verplichting tot het uitvoeren van collegeonderzoek lijkt ons op grond van de ingebrachte argumentatie en de onderbouwing ervan op z'n minst voorbarig.

Auteurs

Arie Molenkamp RO is zelfstandig gevestigd als 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. Molenkamp is bestuurslid van de Stichting Kenniskring Auditing Decentrale Overheden.

Jacques van Kempen RA RO is hoofd van de Eenheid Audit en Advies van de provincie Zuid-Holland. Tevens is hij voorzitter van de Stichting Kenniskring Auditing Decentrale Overheden.

Noten

- 1 Gemeentewet, artikel 213a.
- 2 Provinciewet, artikel 217a.
- 3 Waterschapswet, artikel 220a.
- 4 Memorie van toelichting bij de Wet dualisering gemeentebestuur (Tweede Kamer, vergaderjaar 2000-2001, 27 751, nr. 3).
- 5 Zie bijvoorbeeld het 'Kabinetstandpunt Toekomst PBO', juli 2006.
- 6 Initiatiefnemers zijn vertegenwoordigers van de Amsterdam Business School (Executive Master of Internal Auditing) en de Gemeente Zaanstad.
- 7 Brief inzake de staat van dualisering, 11 december 2008, blz. 14.
- 8 B&A Consulting BV, 'Staat van het dualisme', 2008.
- 9 Het is denkbaar dat de collegeonderzoeksfunctie deel uitmaakt van het 'bureau secretaris', tezamen met bijvoorbeeld de organisatiefunctie en de kwaliteitsfunctionaris(sen). Ook in deze situatie geldt ons inziens onverkort het beginsel van een directe verantwoordingslijn naar het college.
- 10 'Artikel 213a en haar uitvoeringsmodaliteiten', Frans Feith & Arie Molenkamp, TPC, april 2008.
- 11 Common Body of Knowledge in Internal Auditing (CBOK), A State of the Art in Europe, ECIA, 2008.
- 12 'Doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek'. Lex van Eijndhoven en Hans van Heyst (Audit Services Rotterdam), *Binnenlands Bestuur*, 2009.
- 13 Merel de Groot. Universiteit van Twente, Onderzoek naar zes jaar dualisme.