

De audit-functie in het VBTB-tijdperk

Rapport werkgroep CDV-accountancy

Den Haag, 31 mei 2001

Inhoudsopgave

Samenvatting	3
1. Inleiding	6
1.1. Doelstellingen	6
1.2. Indeling rapport	6
2. Terrein dienstverlening	7
2.1. Begroten en verantwoorden	7
2.2. Sturen en beheersen	7
3. Reikwijdte dienstverlening	9
3.1. Onderzoek en accountantscontrole	9
3.2. Verbreding object accountantscontrole	10
3.3. Periodieke onderzoeken	10
3.4. Randvoorwaarden	11
4. Interne analyse	13
4.1. Weergave huidige situatie	13
4.2. Interne en externe afnemers	13
4.3. Onderzoeken arbeidsmarkt overheidsaccountancy	14
5. Algemene Rekenkamer	15
5.1. Wettelijke taken	15
5.2. VBTB-relatie	15
6. Marktverkenning vijf openbare kantoren	16
6.1. Aard van de diensten	16
6.2. Bijdrage openbare accountant	16
6.3. Voorwaarden	16
7. Financiële analyse	17
7.1. Uitkomsten	17
7.2. Beperkingen	17
8. Bedrijfsleven	18
8.1. Omslag in auditwerkzaamheden	18
8.2. Afstemming op behoeften van het bedrijf	18
8.3. Rol openbare accountant	18
8.4. Plaats in de organisatie	18
8.5. Kweekvijver	19
9. Programma van eisen	20
9.1. Accountantscontrole	20
9.2. Periodieke onderzoeken	20
10. Mogelijke uitbestedingsvarianten voor accountantscontrole en onderzoek	21
10.1. Accountantscontrole, genoemd in paragraaf 3.2., volledig uitbesteden ?	21
10.2. Onderzoeken, genoemd in paragraaf 3.3., volledig uitbesteden ?	21
10.3. Wat wel uit te besteden ?	21

11. Mogelijke interne varianten voor accountantscontrole en onderzoek	22
11.1. Onderzoek en controle door eigen medewerkers	22
11.2. Departementale audit-dienst	22
11.3. Positionering accountantscontrole en onderzoeksfunctie	23
11.4. Leiding departementale audit-dienst	23
11.5. Verschillen tussen departementen	23
11.6. Audit-committee	24
11.7. Interdepartementale audit-specialistenpool	24
11.8. Ministerie van Financiën en IODAD	25
11.9. Human Resources Management	25
12. Voorlopige Meest Efficiënte Organisatie (MEO)	28
12.1. Departementale audit-dienst zonder pool	28
12.2. Departementale audit-dienst met pool	29
13. Toetsing aan doelstellingen en randvoorwaarden	30
13.1. Uitbesteding	30
13.2. Interne variant	30
14. Conclusies en aanbevelingen	31
14.1. Relatie accountantscontrole en onderzoek	31
14.2. Geen algehele uitbesteding	31
14.3. Beperkte uitbesteding	31
14.4. Departementale audit-dienst	31
14.5. Audit-committee	31
14.6. Interdepartementale audit-specialistenpool	32
14.7. Human Resources Management	32
Bijlage	
Samenstelling werkgroep	33

Samenvatting

Doelstellingen onderzoek

De werkgroep heeft onderzoek verricht naar de audit-functie binnen de Rijksoverheid. Hierbij heeft de werkgroep – met inachtneming van de reikwijdtefase en de analysefase van het Handboek Competitieve Dienstverlening – zich gericht op de volgende doelstellingen:

- a. het behalen van budgettaire voordelen;
- b. het verbeteren van het functioneren van de dienstverlening;
- c. het stimuleren van competitief werken en denken en
- d. het stimuleren van outputgericht werken en denken.

Terrein en reikwijdte dienstverlening

Uit het onderzoek is gebleken dat bepaalde ontwikkelingen ertoe hebben geleid dat de behoefte aan audit-services een bredere scope beslaat dan de traditionele accountantswerkzaamheden. Belangrijk in dit kader is de implementatie van de regeringsnota Van Beleidsbegroting Tot Beleidsverantwoording (VBTB). In de begroting worden de beleidsprioriteiten aangegeven, alsmede de financiële gevolgen daarvan. Het departementaal jaarverslag bevat een geïntegreerde verantwoording over beleid, prestaties en de wijze waarop de financiële middelen zijn ingezet. Dit vraagt om een geïntegreerde accountantscontrole. Er wordt niet meer gesproken over financieel beheer, maar over bedrijfsvoering. Daarbij gaat het in wezen om de *sturing en beheersing* van activiteiten c.q. processen, die binnen een organisatie ‘in control’ gehouden moeten worden. In hoeverre dit inderdaad is geschied zal moeten blijken uit de *periodieke onderzoeken* van beleid en bedrijfsvoering en de *accountantscontrole*. Deze twee ‘diensten’ hebben een duidelijk verband en zullen de komende jaren moeten meegroeien met het groeitraject van VBTB.

Informatie van betrokkenen

De accountantscontrole wordt thans door elk departement (met uitzondering van Algemene Zaken) door de departementale accountantsdienst uitgevoerd. De uitvoering van de periodieke onderzoeken is op uiteenlopende wijzen binnen de departementen gepositioneerd. Ook de betrokkenheid van het Audit-committee varieert per departement. Met betrekking tot de combinatie van een certificerende en een adviserende functie worden in de praktijk nagenoeg geen problemen ervaren. Ook de Algemene Rekenkamer kan op een goede wijze steunen op de zogenaamde “voorcontrole” door de departementale accountantsdiensten.

In het najaar van 2000 zijn door het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties onderzoeken uitgevoerd in het kader van de ‘arbeidsmarktmonitor overheidsaccountancy’. Uit deze onderzoeken zijn verontrustende knelpunten naar voren gekomen, zoals een krappe arbeidsmarkt, een slecht imago, een zwakke wervingskracht, een lage arbeidssatisfactie, verouderde functiewaarderingssystemen, een cultuurkloof 40+/40- en beperkte mobiliteit.

De “grote” openbare accountantskantoren beschikken over een veelheid aan audit-services in hun pakket en kunnen derhalve op een breed gebied een bijdrage leveren. Ook deze kantoren hebben problemen om voldoende personeel te krijgen. Het merendeel van deze kantoren is – mede gegeven de eerder vermelde groeitrajecten – van mening dat het grootste deel van de accountantscontrole en de onderzoeksfunctie binnen het Rijk moet blijven. Wel zien deze accountantskantoren mogelijkheden in de vorm van samenwerkingsverbanden, waarbij op zowel managementniveau als uitvoerend niveau wordt samengewerkt, alsmede in de vorm van het uitvoeren van afgebakende opdrachten.

De accountantsdiensten van “grote” ondernemingen hebben in het laatste decennium een omslag gemaakt van interne accountantsdiensten, hoofdzakelijk controlerend en financieel gericht, naar internal audit-department, hoofdzakelijk adviserend en multi-disciplinair. Het

internal audit-department, dat direct onder de Raad van Bestuur is gepositioneerd, streeft er naar om in continuïteit toegevoegde waarde te leveren aan het (centrale en decentrale) management en de procesbeheerders binnen de organisatie. Met een multi-disciplinaire invulling, leidend tot oordelen en adviezen, vindt afstemming plaats op de behoeften van de organisatie. De audit-functie wordt in het bedrijfsleven vaak als kweekvijver voor managementfuncties gebruikt.

Uitkomsten onderzoek

Uitbesteding

Vanwege het groeitraject VBTB – waaronder het uitkristalliseren van de taken accountantscontrole en onderzoeken – acht de werkgroep een algehele uitbesteding van de accountantscontrole en/of onderzoeksfunctie op dit moment niet verstandig. Een beperkte uitbesteding van onderzoeks- en controle-activiteiten – bijvoorbeeld gericht op vergroting van kennis en deskundigheid, die ‘in huis’ ontbreekt – is wel in lijn met de doelstellingen en randvoorwaarden.

Departementale audit-dienst

Gelet op de samenhang tussen de onderzoeken en de geïntegreerde accountantscontrole beveelt de werkgroep aan om op centraal niveau binnen de departementen deze twee taken te bundelen in één dienst onder de secretaris-generaal: de departementale audit-dienst. Door samenvoeging van deze twee taken worden de mogelijkheden voor kruisbestuiving en vergroting van kwaliteit en efficiency bevorderd. De departementale audit-diensten kunnen naar de mening van de werkgroep niet één op één invulling krijgen vanuit de thans bestaande departementale accountantsdiensten.

In verband met de certificerende taak van de accountant is het gewenst binnen de centrale dienst de accountantscontrole en de onderzoeksfunctie in afzonderlijke afdelingen onder te brengen.

Gegeven de verschillen tussen de departementen zal de nadere invulling – binnen de hiervoor gegeven kaders – per departement kunnen verschillen. Voor een departement met een sterk gedecentraliseerde organisatie is het bijvoorbeeld denkbaar dat een groot deel van de onderzoeksfunctie wordt ondergebracht bij decentrale eenheden. In die situatie kan het departement volstaan met een beperkte omvang van de onderzoeksfunctie op centraal niveau c.q. binnen de departementale audit-dienst.

Audit-committee

In de huidige praktijk is het Audit-committee veelal nog primair gericht op de controle en de financiële beheersing. Bovendien zijn verschillen in samenstelling en functioneren aangetroffen. Als gevolg van ontwikkelingen als VBTB acht de werkgroep een belangrijke regierol tot het brede terrein van onderzoeken en controles noodzakelijk. Dit kan geschieden door intensieve betrokkenheid bij de programmering en planning en bij de bewaking van de follow-up van onderzoeken en controles. Het Audit-committee kan met een directe lijn de departementale audit-dienst aansturen. Hierdoor zal een actieve(re) rol van het Audit-committee ter vergroting van de kwaliteit van de sturing en beheersing van de departementale processen kunnen ontstaan.

Gelet op de in de huidige praktijk geconstateerde verschillen, acht de werkgroep het noodzakelijk dat voor de samenstelling, concrete invulling van de regierol, de rapportering c.q. verantwoording door het Audit-committee en de wijze van ondersteuning van het Audit-committee nadere richtlijnen worden opgesteld.

Interdepartementale audit-specialistenpool

De verbreding van taken vereist per departement een kwantitatief en kwalitatief voldoende personeelsbestand. Daar waar bij de departementen sprake is van onvoldoende specialistische audit-capaciteit kan – naast uitbesteding aan externen – inbesteding vanuit een interdepartementale audit-specialistenpool een oplossing bieden. In de praktijk bestaat

reeds een EDP Audit Pool, waarin zich IT-auditors bevinden, die opdrachten uitvoeren voor meerdere departementen. In navolging daarvan beveelt de werkgroep aan de bestaande EDP Audit Pool uit te breiden tot een interdepartementale audit-specialistenpool, waarin naast IT-auditors, ook andere specialisten, zoals operational auditors, worden opgenomen. Voorwaarden zijn wel dat deze pool – door voldoende kritische massa – de gewenste deskundigheid kan aanbieden en als zodanig goed moet worden ingericht. Door poolvorming ontstaan er tevens prikkels die marktwerking en outputgericht werken kunnen stimuleren, waardoor betere afwegingen gemaakt kunnen worden tussen uitbesteden en inbesteden vanuit de pool.

Human Resources Management

De werkgroep is van mening dat de omslag naar de ‘brede’ departementale audit-diensten, die zonedig gebruik kunnen maken van een interdepartementale audit-specialistenpool, ingrijpend zal zijn. Deze omslag zal in een meerjarig proces tot stand moeten komen. Ook het Directoraat-Generaal van de Rijksbegroting van het ministerie van Financiën en het IODAD zullen de werkzaamheden moeten herzien.

Gezien de door het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties geconstateerde knelpunten op de arbeidsmarkt en de verbreding van het object van de accountantscontrole en de onderzoeksfunctie zijn maatregelen op het gebied van personeel noodzakelijk. Dit betreft met name maatregelen op het gebied van (bij)scholing en *geregisseeerde mobiliteit* vanuit een centrale personeelsfunctie. Daarbij zou die mobiliteit zowel voor managers als medewerkers een *functionele kwaliteitseis* moeten worden.

De werkgroep beveelt aan dit belangrijke personeelsvraagstuk nader te doen onderzoeken. Gezien de brede strekking van dit vraagstuk, dat invloed kan hebben op het totale overheidsperoneelsbeleid, zou dit onderzoek naar de mening van de werkgroep het beste kunnen worden verricht door een commissie, in te stellen door de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties.

De omslag zal niet kunnen plaatsvinden zonder belangrijke investeringen. Deze investeringen kunnen worden gezien als de prijs van een overheid, die – terecht – op een steeds breder vlak, transparanter wil en moet zijn.

1. Inleiding

1.1. Doelstellingen

In de door de ministerraad verstrekte taakopdracht is opgenomen dat de werkgroep zal onderzoeken in hoeverre door het concreet toepassen van het Handboek Competitieve Dienstverlening op de accountantswerkzaamheden bij het Rijk de volgende doelstellingen kunnen worden gerealiseerd:

- a. het behalen van budgettaire voordelen;
- b. het verbeteren van het functioneren van de dienstverlening;
- c. het stimuleren van competitief werken en denken en
- d. het stimuleren van outputgericht werken en denken.

In dezelfde taakopdracht is tevens opgenomen dat de scope het totaal van de werkzaamheden van de accountantsdiensten binnen de rijksoverheid omvat, maar dat primair zal worden ingegaan op die werkzaamheden die de zogenaamde jaarrekeningcontrole betreffen.

In het aan de ministerraad uitgebrachte interim-rapport is aangegeven en toegelicht dat de werkgroep heeft gekozen voor een brede aanpak en scope van het onderzoek. De ontwikkelingen in de praktijk laten namelijk zien dat er een behoefte is aan dienstverlening die verder reikt dan de traditionele accountantswerkzaamheden. Met name de implementatie van de regeringsnota Van Beleidsbegroting Tot Beleidsverantwoording (VBTB) vraagt om inzicht in de gehele bedrijfsvoering en de kwaliteit van werken. De minister van Financiën heeft uitdrukkelijk uitgesproken dat de werkgroep de ontwikkelingen samenhangend met VBTB bij haar onderzoek zal betrekken.

1.2. Indeling rapport

De indeling van het rapport sluit aan bij de aanpak van het onderzoek. Het onderzoek is uitgevoerd volgens de in het generieke Handboek Competitieve Dienstverlening opgenomen stappen van de reikwijdtefase en de analysefase.

In de hoofdstukken 2 en 3 is allereerst het terrein respectievelijk de reikwijdte van de dienstverlening in kaart gebracht. Dit is gedaan vanuit de bestaande en in voorbereiding zijnde wetgeving.

Vervolgens is in de hoofdstukken 4 tot en met 8 een weergave gegeven van de relevante informatie, die gedurende het onderzoek is verzameld. Hiertoe zijn de volgende betrokkenen schriftelijk en/of mondeling bevraagd:

- a. departementale accountantsdiensten;
- b. interne afnemers van de departementale accountantsdiensten (door tussenkomst van de Secretarissen-Generaal);
- c. enkele Secretarissen-Generaal en de Directeur-Generaal van de Rijksbegroting;
- d. Algemene Rekenkamer als externe afnemer van de departementale accountantsdiensten;
- e. vijf "grote" openbare accountantskantoren en
- f. interne accountantsdiensten van enkele "grote" bedrijven.

Tevens heeft de werkgroep input verkregen vanuit het seminar over de departementale auditfunctie, dat op 24 april 2001 heeft plaatsgevonden.

Tenslotte zijn in de hoofdstukken 9 tot en met 13 het programma van eisen en een analyse van diverse varianten opgenomen, waarna in hoofdstuk 14 de conclusies en aanbevelingen zijn geformuleerd.

De werkgroep behandelde vorenstaande zaken in een zevental vergaderingen.

2. Terrein dienstverlening

2.1. Begroten en verantwoorden

2.1.1. Voor de terreinverkenning zijn de ontwikkelingen samenhangend met VBTB van belang. In de regeringsnota VBTB is gesteld dat de begroting een vooruitblik is op een begrotingsjaar, waarin duidelijk de beleidsprioriteiten voor dat jaar zijn aangegeven, alsmede de financiële gevolgen daarvan. De verantwoording geeft als tegenhanger van de begroting een terugblik op hetzelfde begrotingsjaar. Dit betekent dat in de verantwoording naast de bestede financiële middelen ook de gerealiseerde beleidsdoelstellingen en de geleverde prestaties worden opgenomen. Hierdoor ontstaat een *geïntegreerde verantwoording* over beleid, prestaties en de wijze waarop de middelen zijn ingezet (de bedrijfsvoering).

2.1.2. Om tot uitdrukking te brengen dat de verantwoording beleid als primaire invalshoek heeft, wordt voortaan niet langer meer gesproken over de financiële verantwoording, maar over het departementaal jaarverslag. Dat verslag zal in hoofdlijnen bestaan uit:

- a. een verantwoordingsstaat;
- b. een beleidsparagraaf en
- c. een bedrijfsvoeringsparagraaf, ook wel genoemd: mededeling over de bedrijfsvoering.

2.2. Sturen en beheersen

2.2.1. In de regeringsnota VBTB staan in relatie tot de begroting en de verantwoording twee stellen van drie vragen centraal: “Wat willen we bereiken, wat gaan we daarvoor doen en wat en “Hebben we bereikt wat we hebben beoogd, hebben we gedaan wat we daarvoor zouden doen en heeft dit gekost wat we dachten dat het zou kosten?”

De antwoorden op deze vragen dienen naar voren te komen uit de bestuurlijke informatie, die wordt gegenereerd tijdens drie met elkaar samenhangende processen, t.w.:

- a. het *beleidsproces*, gericht op de voorbereiding en vaststelling van beleid, i.c. besluiten en regels;
- b. het *operationele proces*, gericht op de realisatie van het beleid als bedoeld onder a, via uitvoering van de daarvoor benodigde activiteiten;
- c. het *financiële proces*, gericht op de financiële beheersing van besluiten en regels als bedoeld onder a en van de activiteiten als bedoeld onder b.

2.2.2. De *bedrijfsvoering* is feitelijk de infrastructuur, die de in 2.2.1. genoemde processen moet faciliteren, en wel met behulp van instrumenten voor sturing en beheersing. Daartoe kunnen onder meer gerekend worden:

- a. de inrichting van de organisatie;
- b. het opstellen en toezien op het naleven van procedures, zoals de administratieve organisatie en daarmee verband houdende voorschriften, onder meer over bevoegdheden;
- c. de planning- en controlcyclus (meerjarenplan, jaarbegroting, uitvoeringsrapportages, verantwoording en budgettering);
- d. gebruik van prestatiegegevens en normen;
- e. uitvoeren van beleidsevaluaties ex-ante, waarbij ten behoeve van de beleidsvoorbereiding verwachte effecten en mogelijke neveneffecten worden onderzocht, en beleidsevaluaties ex-post, waarin inzicht wordt gegeven in de wijze van uitvoering van het beleid en in de (neven)effecten ervan;
- f. uitvoeren van benchmarking;
- g. uitvoeren van risico-analyses en
- h. de aan rijksbrede normen gebonden thema's, zoals rechtmatigheid van verplichtingen, uitgaven en ontvangsten, de interne controle op het financieel beheer en de begrotingsadministratie.

2.2.3. Een goed gebruik van de instrumenten voor sturing en beheersing is van groot belang om de *kwaliteit* van de bedrijfsvoering te *waarborgen*. Daarbij valt met name te denken aan de planning- en controlcyclus. In de daartoe behorende periodieke rapportages van de verschillende organisatie-onderdelen dient aandacht te worden besteed aan de kwaliteit van de bedrijfsvoering. Aangezien de in 2.2.1. genoemde processen de grenzen van organisatie-onderdelen overschrijden is onderlinge afstemming van de elementen van die rapportages noodzakelijk, met name omdat daarin steeds veranderingen kunnen optreden. Aandachtspunten en verbeteringen betreffende de kwaliteit van de bedrijfsvoering worden opgenomen in de *mededeling over de bedrijfsvoering*, die onderdeel is van het departementaal jaarverslag. Daaruit zal naar voren dienen te komen dat de managers en uitvoerende ambtenaren van het ministerie de activiteiten en processen "in control" houden. In hoeverre dit inderdaad is geschied zal moeten blijken uit de daartoe uitgevoerde *controles* en *periodieke onderzoeken* als hierna aangegeven in de paragrafen 3.1. tot en met 3.3..

3. Reikwijdte dienstverlening

3.1. Onderzoek en accountantscontrole

3.1.1. De uitwerking van VBTB is vastgelegd in het voorstel van wet, neergelegd in de Comptabiliteitswet 2001. Om de resultaten van het sturen en beheersen als aangegeven in paragraaf 2.2., te kunnen beoordelen wordt in de Comptabiliteitswet 2001 voorgeschreven, dat de ministers:

- a. het beleid periodiek doen onderzoeken op doeltreffendheid en doelmatigheid (artikel 20);
- b. de bedrijfsvoering periodiek doen onderzoeken. Tot de bedrijfsvoering worden in ieder geval gerekend het financieel beheer, het materieel beheer en de administraties die ten behoeve van dat beheer worden bijgehouden (artikel 21);
- c. aan de accountantsdienst van hun ministerie de controle opdragen (artikel 66) van:
 - 1^e het gevoerde financieel beheer en materieelbeheer en de ten behoeve van dat beheer bijgehouden administraties. De accountantsdienst onderzoekt of deze voldoen aan de eisen van rechtmatigheid, ordelijkheid, controleerbaarheid en doelmatigheid, gesteld in de artikelen 22, 25 en 26;
 - 2^e de jaarverslagen van het departement. Naast de controle of het jaarverslag overeenkomstig de verslaggevingsvoorschriften is opgesteld, wordt het volgende gecontroleerd:
 - deugdelijke weergave van de in het jaarverslag opgenomen informatie over het gevoerde beleid en de bedrijfsvoering en de verplichtingen, uitgaven en ontvangsten, zoals deze uit de administraties blijken;
 - rechtmatige totstandkoming van de in het jaarverslag opgenomen verplichtingen, uitgaven en ontvangsten;
 - deugdelijke weergave en rechtmatige totstandkoming van de in het jaarverslag opgenomen baten, lasten, kapitaaluitgaven, -ontvangsten en de balans van de baten-lastendiensten;
 - 3^e de saldibalansen van het departement. Naast de controle of de saldibalans overeenkomstig de verslaggevingsvoorschriften is opgesteld, wordt het volgende gecontroleerd:
 - deugdelijke weergave van de in de saldibalans opgenomen informatie over de op het jaareinde openstaande posten, zoals deze uit de administraties blijken;
 - rechtmatige totstandkoming van de balansposten.

De resultaten van de controle worden jaarlijks vastgelegd in rapporten, gericht aan de minister. Het samenvattend rapport bevat – behalve de belangrijke bevindingen van de controle – een accountantsverklaring omtrent het jaarverslag en de saldibalans.

Uit vorenstaande blijkt dat in de wet ingegaan wordt op de ‘diensten’ (taken) *onderzoek* (artikel 20 en 21) en *accountantscontrole* (artikel 66).

3.1.2. De onderzoeken en controles uit de Comptabiliteitswet 2001, genoemd in 3.1.1., laten - ook in de toelichting op de vermelde artikelen - een duidelijk *verband* zien tussen onderzoeken betreffende beleid (a) en bedrijfsvoering (b) enerzijds en de accountantscontrole van de accountantsdiensten op elementen van bedrijfsvoering (c1^e) en op deugdelijke weergave van de in de jaarverslagen opgenomen informatie over het gevoerde beleid en de bedrijfsvoering (c2^e) anderzijds.

In 2.2.3. is reeds naar voren gekomen dat uit de periodieke onderzoeken als bedoeld in paragraaf 3.3., dient te blijken in hoeverre de activiteiten en processen bij een departement “in control” worden gehouden. Daarover zal in de mededeling over de bedrijfsvoering melding worden gemaakt. De certificerende accountant zal de deugdelijke weergave daarvan controleren en zich daarbij mede baseren op de bevindingen en uitkomsten van deze periodieke onderzoeken. Indien uit de uitkomsten van deze onderzoeken geen zekerheid kan worden verkregen over de deugdelijke weergave van de informatie over het gevoerde beleid en/of de bedrijfsvoering, zal de accountant nadere informatie verlangen om

deze zekerheid wel te verkrijgen. Ook hieruit blijkt de relatie tussen onderzoek en accountantscontrole, die kunnen worden beschouwd als communicerende vaten. Hoe beter de opzet en uitvoering van de periodieke onderzoeken, hoe efficiënter de accountantscontrole, gericht op het certificeren van het jaarverslag, kan verlopen. Het herontwerpen van de begrotings- en verantwoordingsstukken, alsmede het sturen en beheersen van activiteiten en processen als uiteengezet in de regeringsnota VBTB houden volgens deze nota een grote verandering in en vergen een *meerjarig groeitraject*. Dit betekent dat onderzoek en accountantscontrole van die activiteiten en processen daarop moeten inspelen en dienen *mee te groeien* teneinde het inzicht in het daadwerkelijk "in control" zijn te kunnen blijven verschaffen. Opgemerkt wordt dat – naast VBTB – ook de integrale invoering van het baten-lasten stelsel binnen de Rijksoverheid ingrijpende gevolgen voor de begrotings- en verantwoordingsstukken tot gevolg zal hebben en dat ook hier naar verwachting voor de implementatie meerjarige trajecten benodigd zijn.

3.2. Verbreding object accountantscontrole

3.2.1. De taak van de accountantsdienst van een ministerie als geformuleerd in artikel 22 van de huidige Comptabiliteitswet is gericht op de controle van het gevoerde financieel en materieel beheer en de jaarlijkse financiële verantwoording daarvan, alsmede op de administraties ten behoeve van dat beheer en die verantwoording. Vergelijken we die taak met de nieuwe taak als weergegeven in 3.1.1. onder c., dan valt daaruit een *verbreding* van het object van de accountantscontrole te constateren.

3.2.2. Deze verbreding is het gevolg van de introductie van jaarverslagen van departementen, waarin sprake is van een geïntegreerde verantwoording van beleid, bedrijfsvoering en (financiële) middelen, waarin de geoperationaliseerde beleidsdoelstellingen, geleverde prestaties en ingezette instrumenten voor sturing en beheersing worden gerelateerd aan het gerealiseerde budget.

3.2.3. Deze geïntegreerde verantwoording vereist een *geïntegreerde accountantscontrole* op alle elementen van het jaarverslag als vermeld in 3.1.1. onder c., die uitmondt in de accountantsverklaring omtrent het gehele jaarverslag en de saldbalans.

3.3. Periodieke onderzoeken

3.3.1. Naast de accountantscontroles betreffende elementen van de bedrijfsvoering, genoemd in 3.1.1. onder b, c1^e en c2^e, kunnen de (periodieke) *onderzoeken naar de bedrijfsvoering* onder meer omvatten het doorlichten van organisatie-onderdelen en van operationele processen op het gebruik van instrumenten voor sturing, beheersing en kwaliteitsborging (operational audits), het personeelsbeheer (human resources audits), de geautomatiseerde informatievoorziening (EDP/IT-audits), de gevolgen van bepaalde activiteiten voor de omgeving (environmental audits), de werkwijze bij investeringen en aanschaffingen (investment audits), rechtstoepassing en fraude (legal en forensic audits) en de zorg voor de bescherming van de persoonlijke levenssfeer van burgers en medewerkers (privacy audits).

Gezien de gevarieerde aard van dit onderzoek en de noodzakelijke specifieke deskundigheid is er vaak sprake van multi-disciplinaire inbreng. De disciplines betreffen veelal accountants, operational auditors, bestuurs- en bedrijfskundigen, economen, sociologen en andere deskundigen. De keuze van de disciplines is afhankelijk van de aard van het object van onderzoek.

Deze onderzoeken worden in de praktijk bij een aantal departementen uitgevoerd door ad hoc projectgroepen met vertegenwoordigers van verschillende organisatie-onderdelen. Soms ligt de uitvoering echter in handen van de directie FEZ van het departement. Het komt ook voor dat deze onderzoeken worden verricht door de accountantsdienst, die daarmee

invulling geeft aan de bijzondere controle- en adviestaken als opgenomen in het Besluit Taak DAD. Bij een aantal "grote" decentrale eenheden van departementen (bijvoorbeeld de Belastingdienst, Rijkswaterstaat en de krijgsmachtsonderdelen bij Defensie) worden dergelijke onderzoeken door daar aanwezige auditors uitgevoerd. Sommige van de genoemde controles en onderzoeken hebben *raakpunten* met andere, zoals bijvoorbeeld controles van financieel en materieel beheer met operational audits en EDP/IT-audits. De onderzoeken kunnen – wanneer de noodzakelijke disciplines 'in huis' niet beschikbaar zijn – ook uitbesteed worden aan openbare accountantskantoren of consultancybureaus.

3.3.2. Het periodiek *onderzoek naar het beleid* wordt verricht in de vorm van beleidsevaluatie-onderzoek ex-ante en beleidsevaluatie-onderzoek ex-post (zie 2.2.2. onder e.). Het management van de beleidsdirecties is zelf verantwoordelijk voor de uitvoering van dergelijke onderzoeken. In de praktijk worden de beleidsevaluatie-onderzoeken ex-post naar de effecten van het beleid, uit oogpunt van (specialistische) deskundigheid en/of onafhankelijkheid, vaak uitbesteed aan externen.

De coördinatie van de beleidsevaluaties vindt volgens de Regeling Prestatiegegevens en Evaluatieonderzoek Rijksoverheid in beginsel plaats door de centrale directie FEZ danwel door een ander – van beleidsdirecties onafhankelijk – onderdeel binnen het departement. Naast de beleidsevaluatie-onderzoeken zelf is het van belang dat de kwaliteit van de toepassing van het instrument beleidsevaluatie, als onderdeel van de bedrijfsvoering, regelmatig wordt onderzocht.

3.4. Randvoorwaarden

Hiervoor zijn vanuit de terreinverkenning en de reikwijdtebepaling de 'diensten' *accountantscontrole* en *onderzoeken* onderkend en toegelicht. Om optimaal invulling te kunnen geven aan de in de taakopdracht (paragraaf 1.1.) opgenomen doelstellingen en mogelijke varianten tegen elkaar af te kunnen wegen zijn de volgende randvoorwaarden voor de onderzoeken en accountantscontrole gebruikt.

a. Wettelijk/juridische randvoorwaarden: de uitvoering moet plaatsvinden binnen de mogelijkheden van de wet- en regelgeving. Opgemerkt wordt dat de wettelijke kaders niet verhinderen dat onderzoek en controle door derden worden uitgevoerd. Voor de accountantscontrole is daarvoor wel de toestemming van de Minister van Financiën en overleg met de Algemene Rekenkamer nodig.

b. Politiek/bestuurlijke randvoorwaarden: mogelijke varianten in de uitvoering moeten politiek en bestuurlijk haalbaar zijn; er moet voldoende draagvlak zijn; er moeten mogelijkheden zijn voor invloed door de politieke en ambtelijke leiding; wel dient de dienstverlening zo onafhankelijk mogelijk plaats te vinden.

c. Uitvoeringstechnische randvoorwaarden: de accountantscontrole en de onderzoeken moeten kwalitatief voldoende zijn in de lijn met artikel 66 respectievelijk de artikelen 20 en 21 van de Comptabiliteitswet 2001; de uitvoering moet passen binnen de ministeriële verantwoordelijkheid; de Algemene Rekenkamer moet op goede wijze kunnen steunen op de accountantscontrole als "voorcontrole"; voor de uitvoering is multi-disciplinaire kennis en ervaring nodig; er moet in continuïteit sprake zijn van een grondige kennis van en ervaring met de organisatie; er moet sprake zijn van voldoende (kwantitatieve en kwalitatieve) bezetting.

d. Personele randvoorwaarden: bij de invulling van het personeelsbeleid moet rekening worden gehouden met de uitkomsten van de onderzoeken van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK) in het kader van de 'arbeidsmarktmonitor overheidsaccountancy' (o.a. arbeidssatisfactie, mobiliteit, personeelsontwikkeling en opleiding); bij uitbesteding moeten sociale beleidskaders voldoende waarborgen bieden voor

het personeel; de Ondernemingsraad moet vroegtijdig bij veranderingsprocessen worden betrokken.

e. Financiële randvoorwaarden: onderzoek en accountantscontrole zullen op termijn duidelijk financiële voordelen moeten opleveren (onder meer door waardevolle advisering); risico's moeten uitgesloten worden.

4. Interne analyse

4.1. Weergave huidige situatie

4.1.1. Op dit moment heeft elk departement (met uitzondering van Algemene Zaken) een accountantsdienst. Iedere accountantsdienst verricht de accountantscontrole gericht op het verstrekken van een accountantsrapport (inclusief accountantsverklaring) aan de minister van het betreffende departement. Daarnaast worden er gedurende het hele jaar ook andere producten, zoals managementletters en managementrapportages, geleverd. De accountantsdienst is direct onder de Secretaris-Generaal geïntegreerd. De belangrijkste interne afnemers zijn de minister en het (top)management van het ministerie. Een andere belangrijke (externe) afnemer is de Algemene Rekenkamer, die - ten behoeve van de externe controle - in hoge mate zal willen (blijven) steunen op de zogenaamde "voorcontrole".

Tevens wordt opgemerkt dat de accountantsdiensten samenwerken in het Interdepartementaal Overlegorgaan Departementale Accountantsdiensten (IODAD). Dit betreft onder meer het terrein van de vaktechniek en de ontwikkelingen terzake. Voor de uitvoering van de accountantscontrole is bijvoorbeeld een Handboek ontwikkeld. Het IODAD wordt aangestuurd door de Directie Accountancy Rijksoverheid (DAR) van het ministerie van Financiën.

Verder is van belang dat er voor EDP/IT-audits een EDP Audit Pool is, die is geïntegreerd onder de DAR en werkzaamheden verricht ten behoeve van de accountantsdiensten.

Overigens maken niet alle accountantsdiensten gebruik van de EDP Audit Pool.

In de huidige praktijk is de uitvoering van de periodieke onderzoeken op uiteenlopende wijzen binnen de departementen (zowel op centraal als decentraal niveau) geïntegreerd. Terzake wordt verwezen naar paragraaf 3.3..

4.1.2. De betrokkenheid van het Audit-committee bij de accountantscontrole en de periodieke onderzoeken varieert per departement. In het algemeen is het Audit-committee nog primair gericht op de controle en financiële beheersing en wordt nog geen wezenlijke bijdrage aan de verbetering van de bedrijfs- en beleidsprocessen geleverd.

4.2. Interne en externe afnemers

4.2.1. De interne afnemers op de departementen hebben hun visies door tussenkomst van de SG's weergegeven. Hieruit is gebleken dat de interne afnemers over het algemeen redelijk positief zijn over de wijze waarop de accountantsdiensten hun werkzaamheden uitvoeren. Ook de Algemene Rekenkamer is als externe afnemer tevreden over de wijze waarop de "voorcontrole" in de huidige praktijk wordt uitgevoerd.

4.2.2. Als uitvloeisel van de controle danwel in opdracht van de minister hebben departementale accountantsdiensten ook een adviesfunctie, zoals vermeld in 3.3.1.. Omtrent de invulling daarvan merken sommige interne afnemers op dat verbeteringen mogelijk zijn. Signalen als een pro-actievere en minder voorzichtige advisering worden genoemd, alsmede een behoefte aan andere profielen en competenties door een verbreding van de functie. Daarnaast zijn er ook interne afnemers die tevreden zijn over de invulling van de adviesfunctie. Zij zijn van mening dat vanwege de grondige kennis en ervaring van de accountantsdienst met betrekking tot de producten/diensten, processen, structuren en culturen van het departement, deze dienst veelal goed in staat is om het management en de procesbeheerders van adviezen te voorzien.

4.2.3. Van de interne afnemers is het merendeel van mening dat de onafhankelijkheid van de accountants niet in het geding is doordat zij zowel controle- als adviesopdrachten uitvoeren. Een aantal is van mening dat deze combinatie zelfs noodzakelijk is om een meerwaarde op te leveren. Enkele interne afnemers zien wel mogelijke knelpunten in deze combinatie

("pettenprobleem"). Enkele andere interne afnemers geven aan dat in relatie daarmee binnen de accountantsdiensten de functies van certificering (accountantsverklaring) en advisering dienen te worden gescheiden. De combinatie van controle- en adviesopdrachten leidt er niet toe dat de Algemene Rekenkamer voor haar taken niet zou kunnen steunen op de "voorcontrole" van de departementale accountantsdiensten.

4.2.4. Het in 3.1.2. aangegeven verband tussen accountantscontrole en onderzoeken betreffende beleid en bedrijfsvoering is ook uitgebreid aan de orde gekomen tijdens de discussies gedurende het seminar over de departementale audit-functie op 24 april 2001. Ook zijn – mede vanwege het voorgaande – gedurende dit seminar de ontwikkelingen met betrekking tot de audit-services en mogelijke consequenties hiervan besproken.

4.2.5. De mate van tevredenheid van de interne afnemers over de huidige gedeeltelijke uitbesteding aan externen is wisselend. Als positieve punten worden genoemd de specialistische deskundigheid en professionaliteit. De belangrijkste bezwaren zijn de relatief hoge kosten van uitbesteding en de veelvuldige wisseling van personeel. Hierdoor moeten door de departementen extra (interne) kosten worden gemaakt voor de begeleiding van de externen wegens het ontbreken van kennis en ervaring betreffende departementale organisaties.

4.2.6. Door enkele interne afnemers wordt voor de accountantscontrole – naast de departementale accountantsdienst – de mogelijkheid van een interdepartementale pool genoemd. Poolvorming geeft mogelijkheden om de knelpunten op personeelsgebied aan te pakken, die uit de hierna genoemde onderzoeken arbeidsmarkt overheidsaccountancy van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK) naar voren zijn gekomen.

Ook kan een pool leiden tot meer efficiency en worden mogelijkheden geschapen om meer competitief en outputgericht te werken. Daarnaast geeft een aantal interne afnemers aan dat er bij de bestaande accountantsdiensten wel veranderingen nodig zijn ten aanzien van deskundigheid (multi-disciplinair) en rol (meer adviserend). Daardoor zullen belangrijke investeringen in personeel, ook niet-accountants, noodzakelijk zijn.

4.2.7. Vanwege diverse ontwikkelingen, waaronder VBTB, bestaat er bij het management en de procesbeheerders op de departementen steeds meer behoefte aan multi-disciplinair onderzoek als uiteengezet in paragraaf 3.3..

4.3. Onderzoeken arbeidsmarkt overheidsaccountancy

In relatie tot de departementale accountantsdiensten is tevens van belang dat in het najaar van 2000 door het ministerie van BZK onderzoeken zijn uitgevoerd in het kader van de 'arbeidsmarktmonitor overheidsaccountancy'. De conclusies uit deze onderzoeken geven knelpunten aan over de positie van de overheidsaccountancy op de arbeidsmarkt. De belangrijkste knelpunten zijn:

- a. de accountantsdiensten moeten concurreren op een krappe arbeidsmarkt;
- b. de accountantsdiensten hebben een slecht imago, de wervingskracht is zwak;
- c. de arbeidssatisfactie van de met name 'jonge' medewerkers van de accountantsdiensten is relatief laag;
- d. functiewaarderingsystemen van de accountantsdiensten zijn veelal verouderd en niet voldoende op elkaar afgestemd;
- e. cultuurkloof 40+/40-, waarbij een deel van de "40-plussers" de doorgroei van een deel
- f. beperkte mobiliteit.

5. Algemene Rekenkamer

5.1. Wettelijke taken

In Nederland is sprake van een stringente scheiding tussen de rol van de departementale accountantsdienst, die werkzaamheden ten behoeve van de minister verricht en de Algemene Rekenkamer, die fungeert als externe controleur ten behoeve van de Staten Generaal.

De onderzoekstaak van de Algemene Rekenkamer als vermeld in de Comptabiliteitswet 2001 (artikel 82) is bijna één op één geformuleerd met de controletaak van de departementale accountantsdienst als aangegeven in 3.1.1. onder c., met dien verstande dat in een afzonderlijk artikel 84A is geregeld dat de Algemene Rekenkamer onderzoek verricht naar de doeltreffendheid en doelmatigheid van het beleid en de doelmatigheid van het financieel en materieel beheer, de daartoe bijgehouden administraties en de organisatie van het Rijk. Volgens artikel 85 kan de Algemene Rekenkamer bij het uitoefenen van haar taken gebruik maken van door anderen verrichte controles, onverminderd haar bevoegdheid tot eigen onderzoek. De hierbedoelde controles zijn onder meer de zogenaamde “voorcontroles” van de departementale accountantsdiensten, vermeld in paragraaf 3.4. onder c., alsmede in 4.1.1. en 4.2.1. Daartoe ontvangt de Algemene Rekenkamer de controleprogramma's en wordt zij ingelicht over de resultaten van de controles onder overlegging van rapporten of op andere door haar aangegeven wijze.

5.2. VBTB-relatie

De VBTB-ontwikkelingen als aangegeven in hoofdstuk 3, hebben ook gevolgen voor het onderzoek van de Algemene Rekenkamer. Zij heeft de ministeries in het recente verleden op verschillende manieren ondersteund in het proces naar een betere manier van verantwoorden, onder meer door bestaande verantwoordingen en begrotingen te beoordelen en door bij wijze van handreiking een checklist op te stellen voor de departementen. Op de “dag van de verantwoording” i.c. op de derde woensdag in mei – voor het eerst gehouden in het jaar 2000 – heeft de Algemene Rekenkamer de aandacht gevestigd op twee belangrijke punten: de betrouwbaarheid en nauwkeurigheid van prestatiegegevens en de kwaliteit van de mededeling over de bedrijfsvoering. De Rekenkamer heeft daarover haar zorgen geuit, omdat zonder kwalitatief goede informatie over bedrijfsvoering er ook geen basis is voor betrouwbare en nauwkeurige beleidsinformatie. Recent wees de Rekenkamer op het belang duidelijkheid te scheppen over de functionele specificaties voor toekomstige informatiesystemen.

Naast allerlei activiteiten op het gebied van VBTB die thans bij de departementen plaatsvinden illustreren ook deze uitspraken het grote belang van een goede sturing en beheersing van de processen als bedoeld in paragraaf 2.2., en de daaruit voortvloeiende rapportages, zowel intern als extern, waaronder het departementale jaarverslag.

6.2.2. Ten aanzien van de accountantscontrole en onderzoeken, alsmede de hiermee verband houdende ontwikkelingstrajecten, zien deze accountantskantoren wel mogelijkheden in de vorm van samenwerkingsverbanden, waarbij op zowel managementniveau als uitvoerend niveau wordt samengewerkt, alsmede in de vorm van het uitvoeren van afgebakende opdrachten. Bodyshopping c.q. het ter beschikking stellen van medewerkers van het openbare accountantskantoor, die onder leiding van een accountant van een departementale accountantsdienst werkzaamheden moeten verrichten, wordt minder wenselijk geacht.

6.3. Voorwaarden

6.3.1. De openbare accountantskantoren zijn bereid zich te conformeren aan de door de politiek gestelde eisen aan het controleproces.

6.3.2. De openbare accountantskantoren hebben voldoende waarborgen ingebouwd ter voorkoming van problemen op het gebied van de onafhankelijkheid ("pettenprobleem") indien zowel controle- als advieswerkzaamheden worden uitgevoerd.

7. Financiële analyse

7.1. Uitkomsten

Bij vergelijking tussen de kosten bij uitbesteding en de kosten van uitvoering door personeel, dat werkzaam is binnen het Rijk en in het bijzonder de accountantsdiensten, is in de eerste plaats gebleken dat de uurtarieven (de p-factor) van de openbare accountantskantoren behoorlijk hoger zijn dan de uurtarieven, die binnen het Rijk worden gehanteerd.

Uit de analyse van enkele bestaande opdrachten is verder gebleken dat de benodigde capaciteit in uren (de q-factor) bij uitbesteding niet wezenlijk afwijkt van de situatie waarin dit door medewerkers binnen het Rijk plaats vindt.

Tevens geldt dat er bij volledige uitbesteding ook altijd intern kosten voor de begeleiding van het personeel van het openbare accountantskantoor zullen zijn, alsmede voor het fungeren als klankbord/counterpart voor de externe accountant bij de bespreking van controleprogramma's en concepten van rapporten.

7.2. Beperkingen

De financiële analyse van de werkgroep heeft zich beperkt tot vergelijking van de tarieven en van de inzet van capaciteit (benodigde uren). Derhalve zijn de kwaliteit van de dienstverlening en de op de uitvoering van de opdrachten van toepassing zijnde produktiviteitscriteria en efficiencycriteria, niet in deze financiële analyse betrokken.

De werkgroep is van mening dat een grondige financiële analyse voor toekomstige controles en onderzoeken alleen mogelijk is op basis van offertes voor deze toekomstige opdrachten, waarbij sprake zal moeten zijn van een samenhang tussen kwalitatieve en financiële aspecten. Het uitvoeren van offertetrajecten c.q. competitieve trajecten valt echter niet binnen de scope van het onderzoek van de werkgroep.

8. Bedrijfsleven

8.1. Omslag in auditwerkzaamheden

In het kader van het onderzoek is ook nagegaan op welke wijze het bedrijfsleven onderzoek en controle organiseert. Daartoe zijn bij drie grote bedrijven (ABN/AMRO, Achmea en KPN) bezoeken afgelegd. Bij deze bezoeken is gebleken dat in het laatste decennium de interne accountantsdiensten van deze bedrijven een belangrijke *omslag* hebben gemaakt. Voorheen waren deze accountantsdiensten voornamelijk bezig met de interne financiële controle en fungeerden zij tevens als voorportaal voor de externe accountant. De *omslag van accountantsdienst naar audit-department* houdt in dat de activiteiten momenteel heel sterk gericht zijn op het verbeteren van de bedrijfsprocessen. Daarbij wordt ernaar gestreefd om in continuïteit toegevoegde waarde te leveren aan het (centrale en decentrale) management en de procesbeheerders binnen de organisatie.

8.2. Afstemming op behoeften van het bedrijf

De audit-departments zijn niet meer alleen financieel gericht, maar hebben een breed multidisciplinair karakter. Naast accountants zijn er dikwijls ook operational auditors, IT-auditors en andere materiedeskundigen werkzaam. De aanwezige deskundigheid is zoveel mogelijk afgestemd op de behoeften van de organisatie en kan bijvoorbeeld gericht zijn op bijzondere aandacht voor de omgeving (environmental audits), de bedrijfsvoering (operational audits) en het personeel (social audits). Door toepassing van een geïntegreerde risico-benadering (vanuit de doelstellingen van de organisatie) en in overleg met het (centrale en decentrale) management worden audits uitgevoerd die naast oordelen ook leiden tot adviezen. Juist door deze adviezen levert een audit-department met name voor het management een meerwaarde op. Door een structurele invulling van de werkzaamheden wordt het leervermogen van de organisatie als geheel voortdurend vergroot. Bij elk van de onderzochte bedrijven wordt investeren in auditors, dus niet alleen in accountants, gezien als investeren in de toekomst van het bedrijf.

8.3. Rol openbare accountant

De financiële controle wordt soms intern uitgevoerd soms uitbesteed, met dien verstande dat de accountantsverklaring in het bedrijfsleven bij een “grote” of “middelgrote” onderneming, betreffende de getrouwheid van *de jaarrekening*, ingevolge artikel 393 van het Burgerlijk Wetboek moet worden verstrekt door een openbare accountant. Dit is in het bedrijfsleven goed mogelijk, omdat hier geen sprake is van een geïntegreerde accountantscontrole van *het jaarverslag* ten aanzien van beleidsinformatie, bedrijfsvoering en financiën zoals die bij het Rijk zal plaats vinden als gevolg van de vernieuwingen als aangekondigd in de VBTB-nota. Hoewel ook in het bedrijfsleven ontwikkelingen zichtbaar zijn, samenhangend met de *corporate governance-discussie*, die leiden tot een bredere verslaggeving, bijvoorbeeld bij Shell, is de wettelijk verplichte accountantscontrole (vooralsnog) ‘beperkt’ tot de in hoge mate uitgekristalliseerde jaarrekeningcontrole (zogenaamde ‘financial audit’).

8.4. Plaats in de organisatie

Teneinde maximale onafhankelijkheid te waarborgen zijn audit-departments direct onder het topmanagement, de Raad van Bestuur, geplaatst. Afstemming van oordelen en bevindingen in de concept-rapportage vindt doorgaans plaats met de managers en procesbeheerders die verantwoordelijk zijn voor het object van onderzoek. Hierdoor ontstaat maximaal draagvlak in de organisatie. Na afstemming wordt de Raad van Bestuur ingelicht over de uitkomsten.

8.5. Kweekvijver

De auditfunctie wordt in het bedrijfsleven vaak als kweekvijver voor managementfuncties gebruikt. De auditors zijn vanuit hun functie in staat om binnen een aantal jaren ervaring op te doen met een groot aantal onderdelen van de organisatie. Aan het personeel worden hoge eisen gesteld, onder meer op het gebied van (permanente) scholing. Daarnaast wordt van de medewerkers ook verlangd dat zij communicatief vaardig zijn en een klantgerichte houding bezitten. Zij dienen volstrekt integer en geloofwaardig te opereren en moeten tevens op goede wijze als sparring-partner fungeren voor de in de organisatie aanwezige managers. De omslag van accountantsdienst, hoofdzakelijk controlerend en financieel gericht, naar audit-department, hoofdzakelijk adviserend en multi-disciplinair, heeft ertoe geleid dat een aantal medewerkers van de voormalige accountantsdiensten is uitgestroomd. Voor deze mensen geldt dat ze vaak wel een andere (financiële) functie binnen de organisatie hebben gekregen. Daarnaast zijn er veel nieuwe medewerkers, onder wie veel niet-accountants, ingestroomd.

9. Programma van eisen

9.1. Accountantscontrole

9.1.1. Elk departement zal een kwalitatief voldoende accountantscontrole hebben in de lijn met artikel 66 van de Comptabiliteitswet 2001, uitmondend in een accountantsrapport met accountantsverklaring bij het departementaal jaarverslag.

9.1.2. Binnen de gestelde randvoorwaarden (paragraaf 3.4.) dient de onafhankelijkheid van de controle in de organisatie te zijn gewaarborgd.

9.2. Periodieke onderzoeken

9.2.1. Elk departement heeft kwalitatief voldoende middelen voor onderzoek in de lijn met artikel 20 (doeltreffendheid en doelmatigheid beleid) en artikel 21 (bedrijfsvoering) van de Comptabiliteitswet 2001.

9.2.2. Binnen de gestelde randvoorwaarden dient de onderzoeksactiviteit zo onafhankelijk mogelijk in de organisatie te worden gepositioneerd.

9.2.3. Met de resultaten van onderzoek zal rekening worden gehouden in zowel de beleidsparagraaf als de bedrijfsvoeringsparagraaf (mededeling over de bedrijfsvoering) van het jaarverslag. De accountantsverklaring zal mede gebaseerd worden op de onderzoeksbevindingen, verwerkt in deze paragrafen.

10. Mogelijke uitbestedingsvarianten voor accountantscontrole en onderzoek

10.1. Accountantscontrole, genoemd in paragraaf 3.2., volledig uitbesteden?

Op grond van haar bevindingen als weergegeven in 3.1.2., waar sprake is van een *groeitraject* in zowel sturen en beheersen als de accountantscontrole daarop is de werkgroep tot de conclusie gekomen, dat het op dit moment niet verstandig is de accountantscontrole in zijn geheel uit te besteden aan één of meerdere openbare accountantskantoren. Gezien de ontwikkelingen die zich in de accountantscontrole zullen voordoen lijkt het niet mogelijk om door één of meer openbare accountantskantoren op verantwoorde wijze de inhoud en diepgang van die controle te laten bepalen. De ontwikkelingen in de accountantscontrole bij een departement zullen immers pas goed gestalte kunnen krijgen door de voortgang van de VBTB-activiteiten bij dat departement nauwkeurig te volgen en daarmee voortdurend voeling te houden. Dit is voor de departementsleiding van groot belang om het VBTB-proces te laten slagen. Daartoe behoort ook de totstandkoming van de geïntegreerde accountantscontrole als bedoeld in paragraaf 3.2, waarin de elementen beleid, bedrijfsvoering en financiën in hun onderling verband gezien moeten worden. Dit zal slechts op een effectieve manier kunnen gebeuren door accountants die grondige kennis en ervaring hebben met wat zich binnen het betrokken departement afspeelt. Daartoe zijn de interne accountants van het departement de meest aangewezen personen.

10.2. Onderzoeken, genoemd in paragraaf 3.3., volledig uitbesteden?

Voor de onderzoeken als bedoeld in paragraaf 3.3., geldt ten aanzien van uitbesteding in feite hetzelfde als voor de accountantscontrole is aangegeven in paragraaf 10.1.. Ook die onderzoeken moeten inspelen op het *groeitraject* van VBTB, zij het dat zij door hun ad hoc karakter een andere betekenis en invloed hebben dan de permanente accountantscontrole. Bovendien beogen met name de bedrijfsvoeringsonderzoeken een belangrijke bijdrage te leveren aan de verbetering van de interne processen binnen het departement. Dit vereist diepgaande en actuele kennis van de organisatie. Wel kunnen deze onderzoeken om specifieke deskundigheid vragen, die soms niet 'in huis' verkrijgbaar is, waardoor (gedeeltelijke) uitbesteding onontkoombaar is.

10.3. Wat wel uit te besteden?

Ondanks de beperkingen van uitbesteding, zoals is aangegeven in de paragrafen 10.1. en 10.2., is het mogelijk gebruik te maken van de diensten van openbare accountantskantoren of consultancybureaus, die:

- a. kennis en ervaring bij grote bedrijven hebben met betrekking tot ontwikkelingen in de richting van een bredere accountantscontrole en andere onderzoeken c.q. audit-services, alsmede met de hiermee samenhangende veranderingstrajecten, en die voorts in staat zijn deze kennis en ervaring ten nutte van de departementale accountantscontrole en onderzoeken over te dragen (praatpaalfunctie);
- b. mogelijkheden hebben ten behoeve van de accountantscontrole en onderzoeken audit-capaciteit ter beschikking te stellen, die intern niet voorhanden is (bijvoorbeeld controlecapaciteit in piekperioden);
- c. specialistische kennis ter beschikking kunnen stellen voor bepaalde specifieke onderzoeken, waarvoor deskundigheid op het departement ontbreekt of die om redenen van objectiviteit niet door eigen medewerkers kunnen worden verricht, maar beter aan derden kunnen worden opgedragen.

Vorenstaande gedeeltelijke uitbesteding kan in bepaalde situaties tot een belangrijke toegevoegde waarde leiden. Invulling aan gedeeltelijke uitbesteding kan bijvoorbeeld worden gegeven door een samenwerkingsverband met een openbaar accountantskantoor aan te gaan.

11. Mogelijke interne varianten voor accountantscontrole en onderzoek

11.1. Onderzoek en controle door eigen medewerkers

De wenselijkheid van accountantscontrole en onderzoeken door eigen medewerkers is besproken in de paragrafen 10.1 respectievelijk 10.2.. De uitbesteding van de gehele accountantscontrole en de onderzoeken gedurende het groeitraject wordt niet verstandig geacht. Wel kan, zoals aangegeven in paragraaf 10.3, onder bepaalde omstandigheden een beroep worden gedaan op externen.

11.2. Departementale audit-dienst

11.2.1. In 3.1.2. is reeds *het verband en de samenhang* tot uitdrukking gebracht tussen de accountantscontrole en de onderzoeken van beleid en bedrijfsvoering, hierna verder te noemen: onderzoeksfunctie. Gezien dit verband en deze samenhang beveelt de werkgroep aan om de onderzoeksfunctie en de accountantscontrole samen te brengen in één centrale dienst. Hierbij geldt dat de onderzoeksfunctie betrekking heeft op de periodieke onderzoeken naar de bedrijfsvoering, zoals opgenomen in 3.3.1. en de periodieke onderzoeken naar de kwaliteit van de toepassing van het instrument beleidsevaluaties, zoals vermeld in de slotzin van 3.3.2..

In navolging van het bedrijfsleven zou deze nieuwe centrale dienst het best kunnen worden aangeduid met de naam "departementale audit-dienst". Door samenvoeging van de onderzoeksfunctie en accountantscontrole in een departementale audit-dienst worden de mogelijkheden voor kruisbestuiving en hierdoor voor vergroting van kwaliteit en efficiency bevorderd. Tevens wordt door doorlopende kruisbestuiving c.q. afstemming bevorderd dat tijdig voldoende maatregelen worden onderkend en doorgevoerd, die zullen bijdragen aan de kwaliteit van de bedrijfsvoering.

11.2.2. De onderzoeksfunctie en de accountantscontrole, behorende tot deze centrale dienst, zijn erop gericht vast te stellen of de activiteiten en processen inderdaad "in control" zijn. Daarom dient de centrale dienst zo onafhankelijk mogelijk gepositioneerd te worden. Dit betekent plaatsing rechtstreeks onder de Secretaris-Generaal. Positionering elders, bijvoorbeeld als onderdeel van een beleidsvoorbereidende, uitvoerende of inrichtende afdeling of directie zou die onafhankelijkheid in gevaar kunnen brengen.

11.2.3. Naar de mening van de werkgroep zullen de departementale audit-diensten niet één op één invulling kunnen krijgen vanuit de thans bestaande departementale accountantsdiensten. In het VBTB-tijdperk zal het management van departementen een behoefte aan audit-services hebben, die een bredere scope beslaan.

In de huidige praktijk is het personeel dat de accountantscontrole uitvoert geconcentreerd in de departementale accountantsdiensten, maar voor de periodieke onderzoeken geldt dat de multi-disciplinaire personeelscapaciteit nogal verspreid is. Deze capaciteit bevindt zich voor een deel bij de accountantsdiensten en voor een ander deel bij de directies FEZ of beleidsdirecties. Deze situatie is niet bevorderlijk voor de kwaliteit en efficiency van de onderzoeken. Derhalve ligt bundeling van die capaciteit bij de departementale audit-dienst in de rede. De personele samenstelling van de audit-diensten zal dan multi-disciplinair zijn, een "voorwaarde" om periodieke onderzoeken te kunnen uitvoeren. Daarbij kan onder meer gedacht worden aan de disciplines accountants, bestuurs- en bedrijfskundigen, economen, operational auditors en IT-auditors. Naast hun specifieke deskundigheid dienen zij ook te beschikken over kennis van aanpak van onderzoek, een goed analytisch vermogen en communicatieve vaardigheden. Gezien deze variëteit in kennis en ontwikkeling zal voor managers en medewerkers (bij)scholing nodig zijn teneinde voldoende toegerust te zijn om de nieuwe taken te kunnen blijven verrichten.

Onderzoek en accountantscontrole moeten inspelen op het departementale VBTB-traject en daarin meegroeien. Dit stelt niet alleen hoge eisen aan het personeel, maar ook aan de

organisatie in die zin dat voor de duur van dat traject zoveel mogelijk continuïteit in de personeelsbezetting verzekerd moet zijn.

11.3. Positionering accountantscontrole en onderzoeksfunctie

Het is van belang dat binnen de departementale audit-dienst de accountantscontrole en de onderzoeksfunctie worden onderscheiden door ze in afzonderlijke afdelingen onder te brengen, en wel om de volgende redenen:

- a. accountantscontrole vereist een andere rol (controleren en beperkt adviseren) dan de onderzoeksfunctie (doorlichten en adviseren). Voor de afnemers is duidelijkheid over taken en rol van belang;
- b. de onderzoeksfunctie levert een bijdrage aan de mededeling over de bedrijfsvoering. De certificerend accountant maakt bij de controle van die mededeling en het afgeven van de accountantsverklaring in hoge mate gebruik van de bevindingen van de onderzoeksfunctie. Vermenging kan leiden tot discussie over onafhankelijkheid en
- c. vermenging kan er tevens toe leiden dat bewust of onbewust de prioriteit slechts bij één van de twee wordt gelegd.

11.4. Leiding departementale audit-dienst

De term "audit" geeft in de eerste plaats aan dat er sprake is van onderzoek en niet alleen van accountantscontrole. De onderzoeksfunctie en de accountantscontrole vormen tezamen de audit-functie. Het gevolg daarvan is dat de directeur van de departementale audit-dienst niet per definitie een registeraccountant behoeft te zijn, zoals thans wel wettelijk verplicht is voor de accountantsdiensten. Veel belangrijker is het dat de directeur beschikt over de nodige managementkwaliteiten en in staat is sturing te geven aan een multi-disciplinair samengestelde dienst die zowel de accountantscontrole als de onderzoeksfunctie kwalitatief goed en efficiënt kan uitvoeren. Daarnaast dient hij of zij een belangrijke rol te vervullen in relatie tot en in het Audit-committee. Indien de directeur van de departementale audit-dienst geen registeraccountant is zal de certificering en het verstrekken van de accountantsverklaring dienen te geschieden door de onder hem ressorterende registeraccountant die belast is met de leiding van de afdeling die verantwoordelijk is voor de uitvoering van de accountantscontrole. Maatregelen zullen moeten worden getroffen die waarborgen dat de certificerende accountant functioneel onafhankelijk kan opereren in lijn met de gedrags- en beroepsregels voor accountants.

11.5. Verschillen tussen departementen

In de praktijk zijn behoorlijke verschillen geconstateerd tussen de departementen. Deze verschillen hebben onder meer betrekking op de activiteiten, de processen, de omvang en de besturing van het departement en in het bijzonder op de positionering en diverse taken behorend tot de audit-functie. Naast de reeds vermelde wijzigingen samenhangend met VBTB zijn ook vorenstaande aspecten mede van invloed op de wijze waarop de departementale audit-diensten nader worden ingevuld.

Een departement met een beperkte centrale staf in combinatie met verregaande gedecentraliseerde eenheden kan er bijvoorbeeld voor kiezen om het overgrote deel van de onderzoeksfunctie in de decentrale eenheden onder te brengen. In die situatie kan het departement volstaan met een beperkte omvang van de onderzoeksfunctie op centraal niveau c.q. binnen de departementale audit-dienst.

De nadere invulling van de departementale audit-diensten zal ook mede kunnen worden bepaald door de mate van tevredenheid over de wijze waarop de onderzoeksfunctie en accountantscontrole in de huidige praktijk worden uitgevoerd.

De voorstellen in de paragrafen 11.2. tot en met 11.4. geven de kaders aan voor de departementale audit-diensten. Binnen deze kaders bestaat vanwege de verschillen tussen

de departementen een hoge mate van flexibiliteit. Het topmanagement van de departementen is in eerste instantie verantwoordelijk voor de wijze waarop binnen deze kaders nadere invulling aan de departementale audit-dienst wordt gegeven.

11.6. Audit-committee

Voor zowel de onderzoeksfunctie als de accountantscontrole behoort het Audit-committee een belangrijke regierol te vervullen. Het Audit-committee moet in de eerste plaats namens het topmanagement de nadruk leggen op het belang en de noodzaak van audit-activiteiten. De regierol van het Audit-committee zal ingevuld moeten worden door intensieve betrokkenheid in het voortraject (bij de programmering en planning) en het natraject (bij de evaluatie van de bevindingen en de bewaking van de follow-up). Het Audit-committee kan met een directe lijn de departementale audit-dienst op een effectieve wijze aansturen. Gelet op de in de praktijk aangetroffen tekortkomingen in samenstelling en functioneren, acht de werkgroep het noodzakelijk dat voor de samenstelling, de concrete invulling van de regierol, de rapportering c.q. verantwoording door het Audit-committee en de wijze van ondersteuning van het Audit-committee nadere richtlijnen worden opgesteld, waarin tevens het toezicht wordt geregeld. Met betrekking tot de samenstelling van het Audit-committee kan overwogen worden om voor te schrijven één of meer externen op te nemen. In vergelijking met de huidige situatie, waarin het Audit-committee veelal nog primair is gericht op de controle en de financiële beheersing, zal er – als gevolg van ontwikkelingen als VBTB en government governance – sprake moeten zijn van een taakverbreding tot het brede terrein van onderzoeken en controles. Een actieve rol van het Audit-committee (“tone at the top”) is onder meer noodzakelijk om de kwaliteit van de sturing en beheersing van de departementale processen te vergroten.

11.7. Interdepartementale audit-specialistenpool

11.7.1. Met betrekking tot de omvang van de totale audit-capaciteit is het voor de departementen van belang dat er sprake is van een (nader te bepalen) kritische omvang. Gelet op de verbreding van de taken is het van belang dat het personeelsbestand kwantitatief en kwalitatief voldoende is om op een goede wijze invulling te geven aan zowel de accountantscontrole als de onderzoeken. Thans bestaan er tussen de departementen grote (kwantitatieve en kwalitatieve) verschillen in specialistische audit-capaciteit. Daar waar sprake is van onvoldoende specialistische audit-capaciteit kan - naast uitbesteding aan openbare accountantskantoren of consultancybureaus zoals aangegeven in paragraaf 10.3. - *poolvorming op centraal rijksniveau* een oplossing bieden. In tegenstelling tot uitbesteding aan externen is hier binnen de rijksdienst sprake van interne uitbesteding of inbesteding. Dit geldt in het bijzonder voor specialismen, waarvoor geldt dat individuele departementale audit-diensten te beperkt zijn om deze ‘in eigen huis’ op adequate wijze tot ontwikkeling te brengen. Daarbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan operational auditing. Door rijksbrede samenwerking tussen de departementen c.q. de departementale audit-diensten en verdere ontwikkeling van specialismen in een pool kan een meerwaarde worden bereikt.

Zoals opgemerkt in 4.1.1. bestaat er in de huidige praktijk reeds een EDP Audit Pool, die is geplaatst onder de Directie Accountancy Rijksoverheid (DAR) van het ministerie van Financiën. In deze pool bevinden zich IT-auditors, die flexibel inzetbaar zijn voor meerdere departementen. In navolging daarvan beveelt de werkgroep aan de bestaande EDP Audit Pool uit te breiden tot een interdepartementale audit-specialistenpool, waarvan – naast IT-auditors – ook andere specialisten deel van uitmaken.

11.7.2. Van de pool kan gebruik gemaakt worden door de audit-diensten die daaraan behoefte hebben en door de leiding van departementen die onderzoek van beleid en bedrijfsvoering wensen te houden, maar voor de uitvoering ervan onvoldoende deskundigheid ‘in huis’ hebben.

Een voorwaarde is wel dat de pool inderdaad de gewenste deskundigheid kan aanbieden. Vandaar dat een (nader te bepalen) minimum aantal departementen met de pool zal moeten meedoen door formatieplaatsen daarvoor beschikbaar te stellen en commitment voor meerdere jaren te geven om de pool levensvatbaar te maken. Alleen dan kan door poolvorming kritische massa voor deskundigheid ontstaan, waardoor er kwaliteitsverbeteringen kunnen worden gerealiseerd. Verder zal de pool als zodanig goed moet worden ingericht. Onder meer zijn een evenwichtige samenstelling van de pool en een goed stelsel van kwaliteitsbewaking van belang.

Door poolvorming ontstaan er tevens prikkels die marktwerking c.q. competitie en outputgericht werken kunnen stimuleren. Gedacht kan worden aan het werken met contracten c.q. service level agreements tussen departementen en de pool. In deze constructie kan een departement betere afwegingen maken tussen inbesteden vanuit de pool en uitbesteden aan een openbaar accountantskantoor of een consultancybureau.

11.7.3. Op grond van het vorenstaande kunnen - afhankelijk van de behoeften van een departement - twee varianten worden onderscheiden:

- a. een audit-dienst die geen gebruik maakt van een pool;
- b. een audit-dienst die wel gebruik maakt van een pool.

De twee varianten zijn visueel gemaakt en toegelicht in hoofdstuk 12.

11.8. Ministerie van Financiën en IODAD

In 4.1.1. is al gewag gemaakt van de werkzaamheden van de DAR en het IODAD. Gezien de breedte van de activiteiten van de departementale audit-diensten en de interdepartementale audit-pool, is het tevens noodzakelijk dat binnen het Directoraat-Generaal van de Rijksbegroting (DGRB) van het ministerie van Financiën de beleidsvorming en coördinatie over en het toezicht op de audit-functie hierop worden aangepast. Ook het IODAD zal de activiteiten moeten herzien.

Zowel vanuit het ministerie van Financiën als vanuit het IODAD zullen belangrijke bijdragen kunnen worden geleverd aan het bevorderen van de kwaliteit van zowel onderzoek als accountantscontrole. Daartoe zijn kennisuitbreiding en bereidheid tot samenwerking belangrijke voorwaarden.

11.9. Human Resources Management

11.9.1. De in dit hoofdstuk beschreven varianten voor accountantscontrole en onderzoek betekenen een ingrijpende wijziging in de structurering van de taken. Bij elk departement wordt de accountantscontrole verbreed en in verband gebracht met de onderzoeksfunctie voor beleid en bedrijfsvoering. Die functies worden samengebracht in één departementale audit-dienst, die zo nodig gebruik kan maken van een interdepartementale audit-specialistenpool. Bij een dergelijke wijziging kan niet worden voorbij gegaan aan de daaraan verbonden personele aspecten. Dit geldt temeer omdat deze veranderingen een meerjarig groeitraject vergen, waarin verdere ontwikkeling van de taken gestalte moet krijgen. Terzake wordt verwezen naar 3.1.2.

11.9.2. Het zijn de mensen (de managers en hun medewerkers) die aan de taken inhoud moeten geven en daarin bevrediging dienen te vinden. Het grootste kapitaal van een (dienstverlenende) organisatie is namelijk haar "human capital". Dit betekent dat bijzondere aandacht besteed dient te worden aan: "human resources management". Reeds bij de instelling van de werkgroep is blijkens de doelstellingen, vermeld in paragraaf 1.1., waarin gesproken wordt over competitief en outputgericht "werken en denken", het belang van de menselijke factor onderkend.

11.9.3. In dit rapport is reeds in paragraaf 4.3. eerder gewezen op de verontrustende knelpunten, die naar voren zijn gekomen bij het onderzoek van het ministerie van BZK naar de arbeidsmarkt overheidsaccountancy. Onder meer wordt gesproken over de krappe arbeidsmarkt, een slecht imago en hierdoor een zwakke wervingskracht, een beperkte arbeidssatisfactie en beperkte doorgroei en mobiliteit.

Naast de knelpunten op de arbeidsmarkt voor overheidsaccountancy geldt in het algemeen dat de arbeidsmarkt voor auditors schaars is. Dit geldt in het bijzonder voor specialistische functies, zoals IT-auditors.

Gezien het belang van het “human capital” acht de werkgroep het *van essentieel belang* dat de genoemde knelpunten zo goed mogelijk worden bestreden.

11.9.4. Naar de mening van de werkgroep kan door de ontwikkelingen, samenhangend met VBTB, en het *samenbrengen* van de accountantscontrole en de onderzoekfunctie in één centrale dienst bij het departement voor een deel tegemoet gekomen worden aan de knelpunten op personeelsgebied, die door BZK zijn geconstateerd. Door verbreding als gevolg van VBTB ontstaat er interessanter werk. Voor de accountantscontrole is er – zoals eerder vermeld – niet alleen meer sprake van een financiële controle, maar van een geïntegreerde controlebenadering, waarbij in toenemende mate elementen van beleid en bedrijfsvoering in de controle worden betrokken. De aanwezigheid van de onderzoekfunctie is tevens een groot voordeel, omdat een relatie kan ontstaan met andersoortig onderzoek. Het werk kan ook daardoor meer satisfactie bieden.

Naast het samenbrengen van de accountantscontrole en de onderzoekfunctie is *gericht departementaal personeelsbeleid* noodzakelijk, dat waarborgt dat goed geëquipeerde managers en medewerkers een plaats krijgen in de nieuwe departementale audit-diensten. Immers, het tijdperk VBTB en de daarop afgestemde “audits” stellen hoge eisen aan het personeel, dat – naast specifieke materiedeskundigheid – ook dient te beschikken over kennis van aanpak van onderzoek, een goed analytisch vermogen en communicatieve vaardigheden. Dit betekent – zoals al eerder opgemerkt in 11.2.3. – dat voor managers en medewerkers (bij)scholing nodig is om voldoende toegerust te zijn om in de praktijk de nieuwe taken te kunnen verrichten. Voor managers en medewerkers bij de huidige departementale accountantsdiensten, die (in potentie) niet geschikt en/of niet bereid zijn deze nieuwe taken te verrichten zal een gericht beleid moeten worden gevoerd om alternatieve loopbaanmogelijkheden aan te bieden.

11.9.5. Gezien de ernst van de knelpunten denkt de werkgroep tevens aan de mogelijkheid om – naast het departementale personeelsbeleid – ook vanuit een *centrale personeelsfunctie* binnen de rijksoverheid, een bijdrage aan het oplossen van de knelpunten te leveren.

Een centrale personeelsfunctie kan door mobiliteitsbevorderende maatregelen leiden tot een meerwaarde. Mobiliteit zorgt namelijk voor “verrijking” van de kennis en ervaring van managers en medewerkers. Na een aantal jaren van de functie vervulling is het mogelijk dat de leercurve afbuigt en dat “op routine draaien” gaat insluipen, waardoor scherpste en nieuwe ideeën kunnen verminderen. Op dat moment is mobiliteit dienstig, omdat juist door toepassing van opgedane kennis en ervaring de gevestigde routines bij een ander departement ter discussie kunnen worden gesteld. Mobiliteit van mensen kan dus een uitstekend middel zijn om de kwaliteit van zowel de individuele manager of medewerker als de gehele audit-dienst te versterken. Thans is mobiliteit nog te vrijblijvend. Toevallige factoren bepalen het verloop. De vraag rijst of mobiliteit meer geregisseerd zou moeten worden.

11.9.6. Bij *geregisseerde mobiliteit* vanuit een centrale personeelsfunctie kan gedacht worden aan een invulling via de volgende elementen:

- a. het personeel van de audit-diensten krijgt aanstellingen in dienst van het departement waar de centrale personeelsfunctie is ondergebracht;

- b. plaatsing op de departementen via detachingscontracten voor een bepaalde periode; gezien het groeitraject VBTB zou het grootste deel van de managers en medewerkers in eerste instantie gedetacheerd kunnen worden bij het departement, waar zij op dit moment werkzaam zijn;
- c. het aanbieden van loopbaanontwikkelingspaden over de departementsgrenzen heen; jaarlijks moet mobiliteit met een bepaald percentage plaats vinden;
- d. adequate bemensing van de departementale audit-diensten door een voldoende coördinatie en aansturing van de detacheringen.

11.9.7. Geregisseerde mobiliteit zal zoveel mogelijk in overeenstemming dienen te zijn met de eisen van de organisatie en de wensen van de medewerker. Dit leidt tot de vraag of het willen en kunnen accepteren van geregisseerde mobiliteit een *functionele kwaliteitseis* zou moeten worden voor de toekomstige manager en medewerker. Dat zou betekenen dat bij de aanstelling/indiensttreding nader te omschrijven detachering als uitgangspunt wordt aanvaard.

De werkgroep acht het wenselijk de consequenties van deze gedachte nader te bezien. Die betreffen onder meer de volgende punten:

- a. vaststelling van de inhoud van de diverse functies, alsmede de daarvoor vereiste deskundigheid;
- b. opleiding en verdere scholing;
- c. de bevoegdheid te beslissen over keuze van plaatsing en tijdsduur;
- d. de formulering van de arbeidsovereenkomst;
- e. management centrale personeelsfunctie;
- f. de registratie en daaraan te stellen eisen.

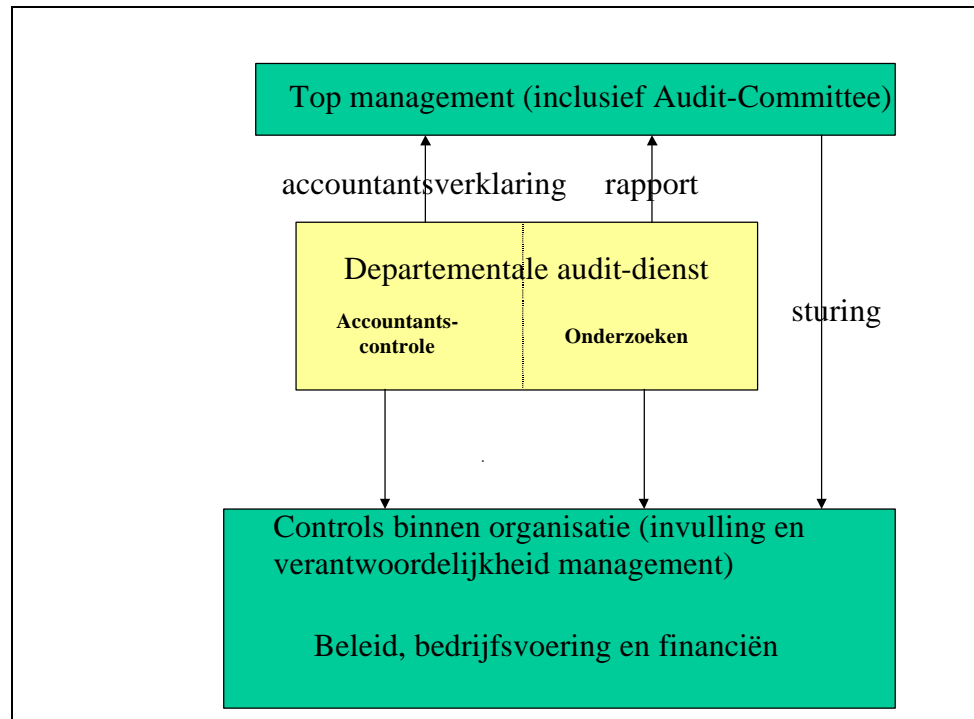
11.9.8. Een centrale personeelsfunctie met de regisserende taak, genoemd in 11.9.6. op basis van een functionele kwaliteitseis, als aangegeven in 11.9.7., is – zoals uit het vorenstaande blijkt – een vraagstuk van brede strekking, dat invloed kan hebben op het *totale overheidspersoneelsbeleid*. Derhalve stelt de werkgroep voor dit belangrijke personeelsvraagstuk nader te doen onderzoeken door een commissie, daartoe ingesteld door de minister, belast met het overheidspersoneelsbeleid, i.c. de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties.

Zoals ook reeds tijdens het seminar van 24 april 2001 naar voren is gekomen is de medewerking door alle betrokkenen, aan de uitvoering van de mogelijkheden om de knelpunten op personeelsgebied op te lossen, essentieel. Hier ligt derhalve een extra zorgtaak voor het management van elk departement en elke departementale audit-dienst, alsmede voor het management van de interdepartementale audit-specialistenpool.

12. Voorlopige Meest Efficiënte Organisatie (MEO)

12.1. Departementale audit-dienst zonder pool

12.1.1. In figuur 1 is deze variant schematisch weergegeven.



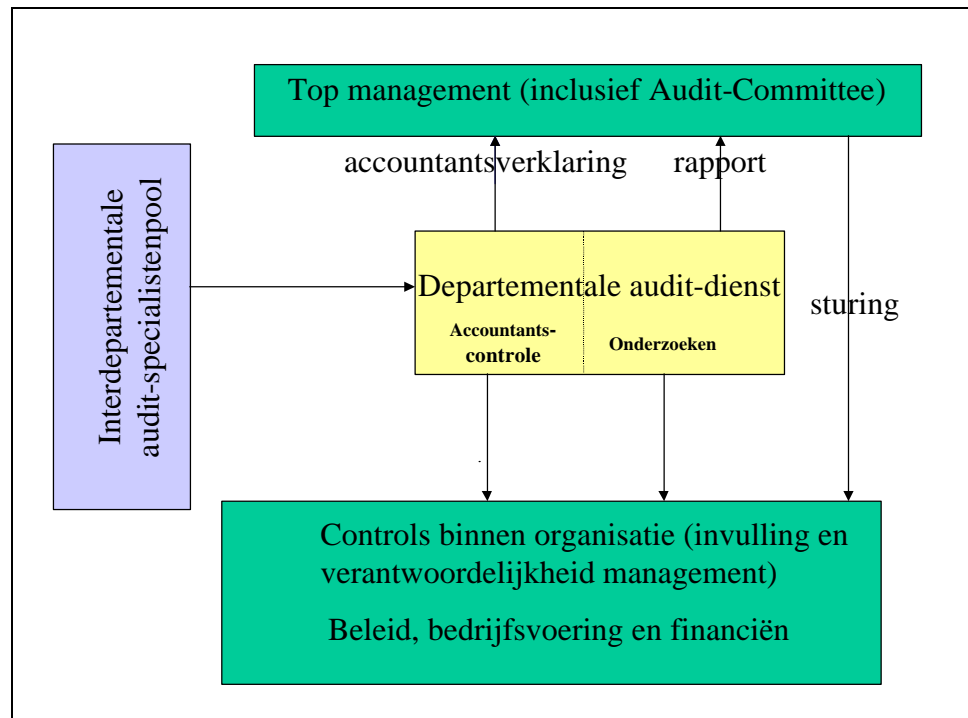
Figuur 1

12.1.2. De kenmerkende eigenschappen van deze variant zijn:

- het management op centraal en decentraal niveau is verantwoordelijk voor de inrichting van de bedrijfsvoering met behulp van de instrumenten voor sturing en beheersing (zie 2.2.2.) en voor het daarmee "in control" brengen en houden van de activiteiten en processen;
- de departementale audit-dienst is verantwoordelijk voor het onderzoeken en vaststellen of de departementale activiteiten en processen als genoemd onder a., "in control" zijn. Daartoe worden door de departementale audit-dienst zowel de accountantscontrole als periodieke onderzoeken uitgevoerd. De accountantscontrole en de onderzoeken zijn in afdelingen (en personen) van elkaar gescheiden. In de departementale audit-dienst zijn multi-disciplinaire auditors (accountants, operational auditors en andere materie-deskundigen) samengebracht;
- de EDP Audit Pool (niet in bovenstaande figuur opgenomen) kan blijven bestaan (voor specialistische EDP/IT-kennis);
- het Audit-committee heeft een belangrijke regierol. Een grote betrokkenheid in zowel het voortraject (programmering) als het natraject (bewaking follow-up) is vereist.

12.2. Departementale audit-dienst met pool

12.2.1. In figuur 2 is deze variant schematisch weergegeven.



Figuur 2

12.2.2. De kenmerkende eigenschappen van deze variant zijn:

- het management op centraal en decentraal niveau is verantwoordelijk voor de inrichting van de bedrijfsvoering met behulp van de instrumenten voor sturing en beheersing (zie 2.2.2.) en voor het daarmee “in control” brengen en houden van de activiteiten en processen;
- de departementale audit-dienst is verantwoordelijk voor het onderzoeken en vaststellen of de departementale activiteiten en processen als genoemd onder a., “in control” zijn. Daartoe dient de departementale audit-dienst zowel de accountantscontrole als de periodieke onderzoeken aan te sturen en kan deze dienst ook (een deel van) de uitvoering op zich nemen. De accountantscontrole en de onderzoeken zijn in afdelingen (en personen) van elkaar gescheiden. Door de mogelijkheid gebruik te maken van auditcapaciteit, te betrekken uit de pool (zie c.) kan de departementale audit-dienst beperkter van omvang zijn;
- de uitvoerende capaciteit wordt (gedeeltelijk) betrokken uit de interdepartementale audit-specialistenpool. In zowel de departementale audit-dienst als de interdepartementale audit-specialistenpool zijn multi-disciplinaire auditors (accountants, operational auditors en andere materie-deskundigen) samengebracht. De medewerkers van de departementale audit-dienst zijn (uiteraard) in dienst van het departement. De interdepartementale audit-specialistenpool zal centraal worden gepositioneerd bij het ministerie van Financiën (zie d.). De medewerkers van deze pool treden derhalve in dienst van dit ministerie.
- de thans bestaande EDP Audit Pool (niet in bovenstaande figuur opgenomen) zal worden opgenomen in de interdepartementale audit-specialistenpool;
- het Audit-committee heeft een belangrijke regierol. Een grote betrokkenheid in zowel het voortraject (programmering) als het natraject (bewaking follow-up) is vereist.

13. Toetsing aan doelstellingen en randvoorwaarden

13.1. Uitbesteding

Wanneer de beperkte gedeeltelijke uitbesteding als aangegeven in paragraaf 10.3., wordt getoetst aan de doelstellingen en randvoorwaarden, vermeld in de paragrafen 1.1. en 3.4., kunnen de volgende uitkomsten worden geconstateerd:

- a. geen strijdigheid met de wet; wel moet erop gelet worden dat wordt voldaan aan de wettelijke voorschriften;
- b. politiek en bestuurlijk geen bezwaar; de uitbesteding vindt slechts plaats op deelgebieden en deelaspecten;
- c. uitvoeringstechnische randvoorwaarden: door samenwerking met onderzoekers en controleurs van de opdrachtgever zal aan deze voorwaarden voldaan kunnen worden;
- d. hier kan samenwerking als bedoeld onder c, leiden tot kennisontwikkeling en meer arbeidssatisfactie, waardoor tevens kan worden voldaan aan de doelstellingen, genoemd in paragraaf 1.1. onder b, c en d;
- e. verwacht mag worden dat bij uitbesteding aan externen extra kosten worden gemaakt; bij inbesteding met gebruikmaking van een interdepartementale audit-specialistenpool zullen die kosten minder zijn; de doelstelling uit de taakopdracht, genoemd in paragraaf 1.1. onder a lijkt derhalve niet haalbaar.

13.2. Interne variant

Wanneer de interne varianten als aangegeven in hoofdstuk 11, worden getoetst aan de doelstellingen en randvoorwaarden, vermeld in de paragrafen 1.1. en 3.4., kunnen de volgende uitkomsten worden geconstateerd:

- a. een departementale audit-dienst als uiteengezet in de paragrafen 11.2. en 12.1. is in de lijn met de randvoorwaarden volgens paragraaf 3.4.; door creatie van de mogelijkheid tot intensieve samenwerking tussen onderzoekers van beleid en bedrijfsvoering en accountants kan worden voldaan aan de doelstellingen, genoemd in paragraaf 1.1.;
- b. de creatie van een interdepartementale audit-specialistenpool als uiteengezet in de paragrafen 11.7. en 12.2. ten behoeve van die departementen die daaraan behoefte blijken te hebben is in de lijn van de doelstellingen en randvoorwaarden als aangegeven in de paragrafen 1.1. en 3.4.;
- c. geregisseerde mobiliteit als uiteengezet in paragraaf 11.9. is in de lijn van de doelstellingen en randvoorwaarden als aangegeven in paragraaf 1.1. onder b, c en d respectievelijk paragraaf 3.4..

14. Conclusies en aanbevelingen

14.1. Relatie accountantscontrole en onderzoeken

De in de Comptabiliteitswet 2001 vastgelegde uitwerking van VBTB maakt onderscheid tussen de diensten (taken) *periodieke onderzoeken* (artikel 20 en 21 van respectievelijk beleid en bedrijfsvoering) en *accountantscontrole* (artikel 66).

De werkgroep heeft vastgesteld dat er een relatie bestaat tussen deze taken: zij kunnen worden beschouwd als communicerende vaten. Daarnaast is de werkgroep tot de conclusie gekomen dat er – door de introductie van jaarverslagen van departementen – sprake is van een verbreding van het object van de accountantscontrole tot een *geïntegreerde* accountantscontrole op alle elementen van het jaarverslag.

14.2. Geen algehele uitbesteding

Een algehele uitbesteding van de accountantscontrole en/of onderzoeksfunctie aan openbare accountantskantoren wordt op dit moment niet verstandig geacht, omdat allereerst gedurende het groeitraject VBTB de daarmee verband houdende geïntegreerde accountantscontrole, waarin de informatie betreffende beleid, bedrijfsvoering en financiën in hun onderling verband beoordeeld worden, ontwikkeld moet worden.

14.3. Beperkte uitbesteding

Een beperkte uitbesteding van onderzoeks- en controle-activiteiten, bijvoorbeeld gericht op vergroting van kennis (praatpaalfunctie), aanvulling personeelscapaciteit in piekperioden en het voor specifiek onderzoek inzetten van deskundigheid, die ‘in huis’ ontbreekt, is blijkens de toetsing, opgenomen in hoofdstuk 13, geheel in lijn met de doelstellingen en randvoorwaarden als vermeld in paragraaf 1.1. onder b., c. en d. respectievelijk paragraaf 3.4..

14.4. Departementale audit-dienst

Uit het onderzoek is gebleken dat de geïntegreerde accountantscontrole en onderzoek van beleid en bedrijfsvoering (de onderzoeksfunctie) een grote samenhang vertonen. In tegenstelling tot de accountantscontrole is voor de onderzoeksfunctie de personeelscapaciteit nogal verspreid. Op centraal niveau binnen de departementen kunnen controle en onderzoek leiden tot meer efficiency en effectiviteit wanneer zij worden gebundeld in één dienst onder de secretaris-generaal: de departementale audit-dienst. De onderzoeksfunctie en de accountantscontrole worden dan als “audit-functie” samengebracht. Dit laat onverlet dat er op decentraal niveau binnen de departementale organisaties behoefte kan zijn aan ‘eigen’ audit-capaciteit.

In verband met de certificerende taak van de accountant is het gewenst binnen de centrale dienst de accountantscontrole en de onderzoeksfunctie in afzonderlijke afdelingen onder te brengen. De bestaande adviestaak ingevolge het besluit taak DAD ligt in de lijn van de adviestaak, die is verbonden aan de audit-functie.

14.5. Audit-committee

Het is noodzakelijk dat het Audit-committee, waarin het topmanagement van het departement is vertegenwoordigd, een belangrijke regierol vervult, zowel voor de accountantscontrole als voor de onderzoeksfunctie. Dit kan geschieden door intensieve betrokkenheid bij de programmering en planning en bij de bewaking van de follow-up van onderzoeken en controles. Het Audit-committee kan met een directe lijn de departementale audit-dienst aansturen.

Gelet op de in de praktijk aangetroffen verschillen in samenstelling en functioneren, acht de werkgroep het noodzakelijk dat voor de samenstelling, de concrete invulling van de regierol, de rapportering c.q. verantwoording door het Audit-committee en de wijze van ondersteuning van het Audit-committee nadere richtlijnen worden opgesteld.

14.6. Interdepartementale audit-specialistenpool

Gelet op de verbreding van de taken is het van belang dat het personeelsbestand kwantitatief en kwalitatief voldoende is om op een goede wijze invulling te geven aan zowel de accountantscontrole als de onderzoeksfunctie. Daar waar bij departementen sprake is van onvoldoende personeelscapaciteit zou - naast uitbesteding aan externen - voor de gevallen als aangegeven in paragraaf 14.3. ook gebruik gemaakt kunnen worden van een interdepartementale audit-specialistenpool. Daartoe zou de bestaande EDP Audit Pool kunnen worden uitgebreid tot een interdepartementale pool waarin ook andere specialisten worden opgenomen. Daarbij kan – naast IT-auditors – bijvoorbeeld gedacht worden aan specialisten op het terrein van operational auditing.

Door poolvorming ontstaan er prikkels die marktwerking c.q. competitie en outputgericht werken kunnen stimuleren. Daardoor kan een departement betere afwegingen maken tussen inbesteden vanuit de pool of uitbesteden aan een openbaar accountantskantoor of consultancybureau.

14.6. Human Resources Management

De omslag naar de 'brede' audit-dienst (waarbij gekozen kan worden voor samenwerking met een interdepartementale pool) is een ingrijpend proces en zal in meerjarige trajecten tot stand moeten komen. Ook het Directoraat-Generaal van de Rijksbegroting van het ministerie van Financiën en het IODAD zullen de werkzaamheden moeten herzien.

Gezien de door BZK geconstateerde knelpunten en de verbreding van de accountantscontrole en de onderzoeksfunctie zijn maatregelen op het gebied van personeel noodzakelijk. Dit betreft met name maatregelen op het gebied van (bij)scholing en geregisseerde mobiliteit vanuit een centrale personeelsfunctie, waarbij mobiliteit als functionele kwaliteitseis wordt gesteld. Dit vraagstuk heeft een brede strekking, die invloed kan hebben op het totale overheids personeelsbeleid. De werkgroep beveelt aan dit belangrijke personeelsvraagstuk te onderwerpen aan nader onderzoek, dat het beste zou kunnen worden verricht door een commissie, in te stellen door de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, die is belast met de zorg voor het overheids personeelsbeleid.

De benodigde investeringen kunnen worden gezien als de prijs van een overheid, die – terecht – op een steeds breder vlak, transparanter wil en moet zijn.

Den Haag, 31 mei 2001
Namens de werkgroep

F.G. Kordes
voorzitter

Bijlage: samenstelling werkgroep

F.G. Kordes RE (voorzitter)	extern
Drs. P.J.J. Vlasveld RA (secretaris)	Ministerie van Financiën, Directie Accountancy Rijksoverheid
Drs. L. Alting	Ministerie van Economische Zaken, Directie Financieel Economische Zaken
P.H.E. Bartholomeus RA	Ministerie van Financiën, Directie Accountancy Rijksoverheid
Mr. J.P.A.J. Bevers	Ministerie van Verkeer en Waterstaat, Rijkswaterstaat Directie Oost-Nederland
Drs. J. Booij RA	extern
Drs. L.H. Kok	Ministerie van Financiën, Directie Begrotingszaken
Drs. P.W. Martens	Ministerie van Algemene Zaken, Kabinet Minister-President
Drs. H.J. Pfeifle RA	Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, Departementale accountantsdienst
J.L. van de Werf	Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen Directie Relatiemanagement Zelfstandige Organisaties
Prof. L.C. van Zutphen RE RA	extern