

De auditfunctie bij het Rijk in het licht van een meer outputgerichte sturing en beheersing

Hans Timmers en Hans van der Wielen

SAMENVATTING Met de operatie 'Van beleidsbegroting tot beleidsverantwoording' geeft de rijksoverheid invulling aan haar streven om te komen tot meer resultaatgericht handelen. Dit leidt tot veranderingen in de auditfunctie bij het Rijk. Zo leggen departementen met ingang van het jaar 2002 integraal verantwoording af over de mate waarin de geformuleerde doelstellingen zijn bereikt (hebben we bereikt wat we beoogden), de verrichte prestaties (hebben we gedaan wat we daarvoor zouden doen) en de ingezette (financiële) middelen (heeft het gekost wat we dachten dat het zou kosten). Ook komt er een mededeling over de bedrijfsvoering in het jaarverslag. Er is een groeiende behoefte aan *operational audits* om zekerheid te krijgen over de kwaliteit van de bedrijfsvoering. Deze ontwikkelingen zijn in grote mate vergelijkbaar met die in het bedrijfsleven. Bijzonder aandachtspunt bij de rijksoverheid is de controle van de niet-financiële informatie die in het jaarverslag moet worden opgenomen (waaronder kengetallen en prestatiegegevens).

1 Inleiding

Interne auditdiensten (IAD's) zijn zowel in het bedrijfsleven als bij de overheid vaak ontstaan vanuit de behoefte van het management aan intern gecertificeerde

verantwoordingsinformatie. De werkzaamheden van interne diensten met een auditfunctie binnen het bedrijfsleven zijn sinds een aantal jaren sterk aan verandering onderhevig. Dit houdt mede verband met de grote aandacht voor *corporate governance* en interne beheersing. Andere ontwikkelingen zijn de toegenomen aandacht voor maatschappelijk verantwoord ondernemen en het gebruik van systemen van *control self assessment*.

Ook bij de rijksoverheid doen zich ontwikkelingen voor die leiden tot een verandering in de auditfunctie aldaar. Een van de speerpunten van het financieel management bij het Rijk is de operatie 'Van beleidsbegroting tot beleidsverantwoording' (VBTB). VBTB is een belangrijk instrument om te komen tot resultaatgericht management: een slagvaardige overheid, die doelgericht en efficiënt werkt aan het omzetten van beleidsvoornemens in resultaten. De kern van resultaatgericht management is dat sturing sterker wordt gericht op de resultaten, dat wil zeggen de producten of diensten en de effecten die zij voortbrengen. Daarnaast is het zo dat het parlement door VBTB een instrument in handen krijgt waarmee kan worden bepaald of de juiste prioriteiten worden gesteld, omdat in de begroting en verantwoording de hoofdlijnen terug zijn te vinden. Er wordt door VBTB derhalve een verbinding gelegd tussen de behoefte van het beter uitoefenen van de autorisatie- en controlefunctie van de Kamer en de behoefte aan een betere bedrijfsvoering van de overheid. Vanaf 2002 worden de begrotingen van de ministeries – op grond van de Comptabiliteitswet 2001 – vormgegeven als beleidsbegrotingen, waarin de beleidsdoelstellingen centraal staan. Hiermee zullen ook de informatiewaarde en de toegankelijkheid van de jaarlijkse verantwoording worden verbeterd. Binnen een ministerie ontstaat

Drs. J.N.M. Timmers RA en Drs. J.M.L. van der Wielen RA zijn werkzaam bij de Directie Accountancy Rijksoverheid van het ministerie van Financiën, respectievelijk als coördinerend beleidsadviseur en projectleider. De auteurs danken P.H.E. Bartholomeus RA voor zijn commentaar bij een eerdere versie van dit artikel.

hierdoor behoefte aan audit services die een bredere scope bestrijken dan de traditionele – op de financiële verantwoording gerichte – accountantswerkzaamheden.

In paragraaf 2 wordt beschreven welke ontwikkelingen zich voordoen in het begrotings- en verantwoordingbeleid van de rijksoverheid, waarna in paragraaf 3 wordt gezien welke invloed deze ontwikkelingen hebben op de interne auditfunctie bij de rijksoverheid. Vervolgens wordt in paragraaf 4 een vergelijking gemaakt met de rol van interne auditors in het bedrijfsleven. Paragraaf 5 ten slotte bevat de conclusies.

2 Ontwikkelingen bij de rijksoverheid in Nederland: VBTB

Doel van de VBTB-operatie is te komen tot een transparante koppeling tussen beleid, prestaties en geld. Daarvoor is een andere opzet en inhoud nodig van zowel de begroting als de verantwoording (het departementale jaarverslag)¹. In de begroting en het jaarverslag moeten de ambities, respectievelijk de mate van realisatie daarvan inzichtelijk worden gemaakt; de eenzijdige focus op inputgegevens moet worden omgevormd naar een meer outputgerichte sturing. Te bereiken maatschappelijke effecten moeten meetbaar worden gemaakt in concrete streefwaarden: hoeveel verpleegkundigen moeten er bijkomen aan de bedden in de ziekenhuizen, hoeveel agenten moeten er bijkomen in de wijk en wat mag dat kosten? In de jaarlijkse verantwoording (die voortaan jaarverslag wordt genoemd) wordt op geïntegreerde wijze verantwoording afgelegd over de mate waarin de geformuleerde doelstellingen zijn bereikt (hebben we bereikt wat we beoogden), de verrichte prestaties (hebben we gedaan wat we daarvoor zouden doen) en de ingezette (financiële) middelen (heeft het gekost wat we dachten dat het zou kosten).

Een hiermee samenhangende component waarover in de nieuwe situatie verantwoording moet worden afgelegd, is de bedrijfsvoering² bij een ministerie: de sturing en beheersing van activiteiten en processen, ofwel de *planning & control*. Hoe zorgt een ministerie ervoor dat de beleidsdoelstellingen worden gerealiseerd? VBTB voorziet in de invoering van een verplichte mededeling over de bedrijfsvoering in het jaarverslag waarin de minister een uitspraak doet over de bedrijfsvoering. Om deze uitspraak mogelijk te maken, zal de minister aan de hand van een systeem van risicoanalyse moeten vaststellen welke instru-

menten van sturing en beheersing worden ingezet. Een van deze instrumenten is het uitvoeren van bedrijfsvoeringonderzoeken. Deze onderzoeken leveren primair een bijdrage aan de kwaliteit van (de besluitvorming over) de bedrijfsvoering. Daarnaast zijn de uitkomsten van belang voor het afleggen van verantwoording over de bedrijfsvoering in het departementale jaarverslag. Dit houdt in dat eventuele aandachtspunten die bij het onderzoek naar voren zijn gekomen, worden gemeld in de mededeling over de bedrijfsvoering. De onderzoeken naar de bedrijfsvoering vormen als zodanig een (gedeeltelijke) onderbouwing van de mededeling.

3 Ontwikkelingen in de rol van de auditor bij de rijksoverheid

3.1 Het kwaliteitsplan auditfunctie rijksoverheid

De invoering van VBTB heeft grote invloed op de auditfunctie bij de rijksoverheid. Enerzijds vanwege het feit dat met de inwerkingtreding van de Comptabiliteitswet 2001 meer informatie in het departementale jaarverslag wordt opgenomen, waardoor de wettelijke controletaak wordt verbreed. Anderzijds vanwege de outputgerichte sturing die met VBTB wordt beoogd: dit leidt tot een behoefte aan onderzoeken naar de bedrijfsvoering, hetgeen eveneens een verbreding van de auditfunctie betekent. Anticiperend op de invloed van de VBTB-operatie en naar aanleiding van gebleken knelpunten op de arbeidsmarkt voor overheidsaccountants, is door het ministerie van Financiën en het ministerie van Binnenlandse Zaken een *kwaliteitsplan auditfunctie rijksoverheid* opgesteld³. Het kwaliteitsplan is een nadere uitwerking met betrekking tot de auditfunctie en is opgesteld aan de hand van de belangrijkste aanbevelingen van de commissie-Kordes⁴ (rapport 'De auditfunctie in het VBTB-tijdperk, uitkomsten van het Interdepartementaal Beleidsonderzoek Competitieve Dienstverlening (CDV) Accountancy'). Het plan beoogt het verantwoordelijke (hoogste) management de nodige ondersteuning te geven bij de implementatie van de door de ministerraad vastgestelde actiepunten.

Het belangrijkste actiepunt is het per departement instellen van een departementale auditdienst. Deze krijgt tot taak het vanuit een functioneel onafhankelijke positie uitvoeren van de accountantscontrole van het departementale jaarverslag, het beoordelen van het gevoerde financieel en materieelbeheer en het verrichten van (overig) periodiek onderzoek naar de bedrijfs- en de beleidsvoering⁵. Desgewenst kan de departementale auditdienst ook een rol vervullen op

het gebied van beleidsevaluatieonderzoeken. Dit betekent dat het takenpakket van de nieuwe departementale auditdienst breder is dan dat van de huidige departementale accountantsdienst, die zich bezighoudt met de accountantscontrole van het departementale jaarverslag⁶ en het beoordelen van het gevoerde financieel en materieelbeheer. Alle taken van de departementale auditdienst hebben een interne functie. De periodieke onderzoeken naar de bedrijfs- en de beleidsvoering worden uitgevoerd voor en in opdracht van het hoogste management (minister, secretaris-generaal, bestuursraad). Zij verschaffen redelijke zekerheid over de kwaliteit van de bedrijfs- en de beleidsvoering en kunnen leiden tot aanbevelingen voor verbeteracties. Naast deze reguliere taak kan de auditdienst ook op verzoek van het overige management binnen het departement onderzoek doen (facultatieve taak). De accountantscontrole van het departementale jaarverslag betreft onder andere de certificerende functie en is een wettelijke taak en als zodanig vastgelegd in de Comptabiliteitswet 2001. In paragraaf 3.2 wordt dit nader uitgewerkt.

De taak en de werkzaamheden van de departementale auditdienst moeten goed zijn afgestemd op de inrichting van de organisatie. Het gaat daarbij vooral om de relatie met de control-functie van lijnmanagers en managers van stafdirecties. Hoe hoger de kwaliteit van de organisatie c.q. de control-functie, des te beter kan de departementale auditdienst daarop steunen. De control-functie en het (lijn)management kunnen ook zelf onderzoeken naar de bedrijfsvoering (laten) verrichten, echter niet ten behoeve van het hoogste management. Bij de invulling van de auditfunctie moet rekening worden gehouden met de verbreding van de scope van de auditactiviteiten. Deze verbreding betekent dat de huidige departementale accountantsdienst niet ongewijzigd kan doorgaan als nieuwe departementale auditdienst. De departementale auditdienst moet nieuw worden opgebouwd, waarbij – naast uiteraard accountants – de inzet van bestuurs- en bedrijfskundigen, economen, operational auditors en IT-auditors nodig is.

Met het instellen van departementale auditdiensten is begin 2002 gestart. In het kwaliteitsplan is opgenomen dat elk departement uiterlijk eind 2002 beschikt over een – door de bestuursraad goedgekeurd – plan van aanpak voor het transitiepad naar een departementale auditdienst. Vervolgens zal uiterlijk eind 2003 per departement een tussenrapportage door de bestuursraad worden vastgesteld. Eind 2004 ten slotte moet de instelling van de departementale auditdien-

sten zijn gerealiseerd. Aansluitend daarop vindt een evaluatie plaats.

3.2 De controle van het departementale jaarverslag

Ook in de toekomst zal de controle van de financiële verantwoording een van de belangrijke taken van de departementale auditdienst blijven. Als gevolg van de implementatie van VBTB via de Comptabiliteitswet 2001 treden er veranderingen op in de verantwoording: het wordt een volwaardig jaarverslag met veel beleidsmatige niet-financiële informatie. Hiermee zal de geïntegreerde verantwoordelijkheid voor beleid, prestaties en middelen tot uitdrukking worden gebracht. Dit heeft gevolgen voor de reikwijdte van de controle en de controleaanpak. Een belangrijk nieuw element in het departementale jaarverslag is – naast het daarin opnemen van niet-financiële informatie over het gevoerde beleid – dat op het niveau van het ministerie verantwoording moet worden afgelegd over de uitvoering van de bedrijfsprocessen. Dit gebeurt door het opnemen in het departementale jaarverslag van een mededeling over de bedrijfsvoering, waarin door de minister een uitspraak wordt gedaan over de kwaliteit van de bedrijfsvoering. In de mededeling over de bedrijfsvoering wordt ingegaan op de punten van aandacht die gedurende de uitvoering van de bedrijfsprocessen naar voren zijn gekomen, alsmede de daarvoor te treffen verbetermaatregelen, en (indien gewenst) bijzondere risico's bij bepaalde bedrijfsprocessen en/of belangrijke kwaliteitsverbeteringen bij de bedrijfsvoering. De mededeling heeft het karakter van een uitzonderingsrapportage. Derhalve wordt uitsluitend ingegaan op de bedrijfsprocessen waarbij niet aan de gestelde eisen is voldaan.

De in de Comptabiliteitswet 2001 geregelde wettelijke controletaak van de departementale auditdiensten heeft betrekking op:

- a de deugdelijke weergave en de rechtmatige totstandkoming van de financiële informatie in het departementale jaarverslag en de departementale saldibalans;
- b de deugdelijke totstandkoming van de in het departementale jaarverslag opgenomen informatie over het gevoerde beleid en de bedrijfsvoering;
- c het gevoerde financieel en materieelbeheer en de in dat verband bijgehouden administraties.

Over de uitkomsten van de werkzaamheden die de departementale auditdienst in het kader van zijn algemene controletaak heeft verricht, zal deze jaarlijks rapporteren in de vorm van:

- 1 een accountantsverklaring omtrent de financiële informatie in het departementale jaarverslag en de saldibalans;

2 een samenvattend rapport met daarin in elk geval de belangrijkste uitkomsten van:

- a de verrichte accountantscontrole inzake de financiële informatie in het jaarverslag en de saldibalans;
- b het verrichte onderzoek naar de toestandkoming van de in het departementale jaarverslag opgenomen informatie over het gevoerde beleid en de bedrijfsvoering;
- c het verrichte onderzoek naar het gevoerde financieel en materieelbeheer en de ten behoeve daarvan gevoerde administraties.

De financiële informatie in het jaarverslag (de verantwoordingsstaat en het daarbij behorende deel van de toelichting bij het jaarverslag) en de saldibalans zijn ook thans al controleobject van de departementale accountantsdiensten. Dit geldt ook voor het verrichten van onderzoek naar het gevoerde financieel en materieelbeheer (de zogenoemde 'systeempoot' van de algemene controletaak). Nieuw is de controletaak ten aanzien van de deugdelijkheid van de toestandkoming van de in het departementale jaarverslag opgenomen informatie over het gevoerde beleid en de bedrijfsvoering. Het gaat hier om de controle van de deugdelijke toestandkoming (systeem- en proceseisen) van deze informatie; het toetsen aan de daaraan te stellen inhoudelijke kwaliteitsnormen (producteisen) valt daar nadrukkelijk niet onder.

Doel van de controle van niet-financiële informatie is derhalve vast te stellen dat de niet-financiële informatie in het jaarverslag op een deugdelijke wijze tot stand is gekomen. De eis van een deugdelijke toestandkoming van beleids- en bedrijfsvoeringsinformatie is voor een belangrijk deel uitgewerkt in de *Regeling Prestatiegegevens en Evaluatieonderzoek Rijksoverheid* (2001), waarin nadere invulling wordt gegeven aan het volgens de Comptabiliteitswet verplichte periodieke onderzoek naar de doelmatigheid van de bedrijfsvoering. Deze regeling geeft aan dat moet kunnen worden vastgesteld dat:

- er een goede administratieve organisatie rond de beleidsinformatiesystemen is vastgelegd;
- het evaluatieonderzoek goed is georganiseerd;
- alle afspraken en beslissingen over de keuze welke prestatiegegevens in het jaarverslag worden opgenomen zijn vastgelegd; en
- de interne beheersingsmaatregelen ter zake goed hebben gewerkt.

Ook is het van belang dat er goed toegankelijke onderzoeksdossiers zijn, zodat een aansluiting kan worden gemaakt met de in het jaarverslag opgenomen informatie over het gevoerde beleid en de bedrijfsvoe-

ring. Een goede aansluiting is, naast de getroffen maatregelen die een ordelijke en controleerbare toestandkoming waarborgen, een belangrijke waarborg voor betrouwbare informatie.

Om het belang van de toestandkoming van een normenkader voor niet-financiële informatie te onderstrepen, heeft de Tweede Kamer bij de behandeling van de Comptabiliteitswet 2001 een motie aangenomen, waarin de regering is verzocht een nieuw normenkader te ontwikkelen, gericht op zowel de deugdelijkheid van de niet-financiële informatie zelf als de toestandkoming ervan, daarbij een passende controlestructuur uit te werken en het normenkader en de controlestructuur wettelijk te verankeren, zodanig dat een en ander van toepassing is met ingang van de begrotingscyclus 2005. Hieraan zal nog nadere invulling moeten worden gegeven.

3.3 Naar een nieuwe controleaanpak

Momenteel wordt gewerkt aan een herziening van het in 1992 ingevoerde *Handboek Controle Departementale Accountantsdiensten*. Met de herziening wordt ernaar gestreefd een handboek te ontwikkelen dat een werkbaar uitgangspunt vormt voor de departementale auditdiensten. De aandacht is in dit stadium gericht op de uitvoering van de wettelijke controletaak van de departementale auditdienst, zoals deze is geformuleerd in de Comptabiliteitswet 2001. Het perspectief is dat onderdelen van het te ontwikkelen auditproces ook aanknopingspunten bieden voor andere uit te voeren audits.

De planning van het proces voor de uitvoering van de wettelijke controletaak zal daarom worden gevoed vanuit de brede oriëntatie van het auditproces nieuwe stijl'. Dit betekent dat het proces van kennisvergaring voor de wettelijke controletaak is geënt op de volle breedte van de auditfunctie, zoals die wordt beschreven in het *kwaliteitsplan auditfunctie rijksoverheid*. De traditionele controlebenadering – waarin de te controleren financiële transacties centraal staan – zal worden vervangen door een benadering waarin het vertrekpunt van de controle het samenhangende systeem van departementale doelstellingen, risico's en processen (het *management control system*) is. Door deze meer 'systems based'-benadering sluit de audit nieuwe stijl optimaal aan bij de doelstellingen die met VBTB worden beoogd (de aandacht verschuift van data naar systemen en processen).

Het auditplan vormt – mede op basis van risicoanalyse en de behoeften van het departementale top- en decentrale management – de basis voor de program-

mering van alle audits. In het auditplan wordt dus de volle breedte van de nieuwe auditfunctie zichtbaar, zodat men optimaal invulling kan geven aan alle VBTB-aspecten. De in het auditplan gedefinieerde auditproducten zullen nauw moeten aansluiten op de departementale planning & control-cyclus (die daarvoor het vertrekpunt vormt).

De departementale auditdienst zal – mede gezien de beperkte personele capaciteit – bij zijn procesbeoordeling niet elk jaar alle processen voor de volle 100% kunnen afdekken. Er zal derhalve een selectie moeten worden gemaakt van de processen die in een bepaald jaar door de departementale auditdienst worden doorgelicht (roulerend-cyclische aanpak). De selectiebeslissing (zowel wat prioriteitstelling als diepgang betreft van het te verrichten onderzoek) zal worden genomen in het audit committee bij de besluitvorming over het auditjaarplan. Belangrijke criteria daarbij zijn in elk geval de risicoprofielen van de diverse processen (waarbij men in het bijzonder rekening moet houden met mogelijke politieke gevoeligheden) en de omvang van de financiële stromen/standen die aan de onderscheiden processen zijn gerelateerd.

4 Interne auditdiensten in het bedrijfsleven

4.1 Corporate governance en interne beheersing

De laatste jaren is het besef van het belang van een goede beheersing toegenomen, mede vanwege het feit dat de praktijk in diverse gevallen heeft aangetoond dat een niet goed functionerend internal control-systeem grote gevolgen kan hebben. Wereldwijd hebben vele commissies zich gebogen over vraagstukken aangaande *corporate governance*. De Nederlandse commissie corporate governance vestigt in haar rapport de aandacht op het feit dat de ondernemingsleiding verantwoordelijk is voor de inrichting en bewaking van de goede werking van interne beheersingssystemen (Commissie Corporate Governance, 1997). Ondernemingen zouden hierover moeten rapporteren in hun jaarverslag. Het ministerie van Financiën heeft onder de noemer *government governance* de principes van corporate governance voor het bedrijfsleven vertaald naar de overheidssituatie (ministerie van Financiën, 1996 en 2000). Belangrijke elementen hieruit zijn via VBTB en de Comptabiliteitswet 2001 verder geoperationaliseerd.

Hoewel de ondernemingsleiding zelf primair belanghebbende is bij een goede management control, is de toegenomen aandacht hiervoor in het bijzonder veroorzaakt door ontwikkelingen van buiten de onderneming. De maatschappij in het algemeen en (groepen

van) belanghebbenden als aandeelhouders, kredietverschaffers, werknemers en milieuorganisaties vragen organisaties zich te verantwoorden over het ondernemingsbeleid en de interne beheersing. Interne en externe toezichthouders stellen vaak goede systemen van interne beheersing verplicht en willen hier ook gebruik van maken. Dit betekent dat ondernemingen op een of andere manier duidelijk moeten kunnen maken dat de interne beheersing op orde is. Voorwaarde hierbij is dat de ondernemingsleiding in elk geval zelf ervan overtuigd is dat het systeem van interne beheersing toereikend is opgezet en goed functioneert. Een onpartijdige en onafhankelijke toets hierop in de vorm van operational audits kan het management hierbij helpen⁷. Deze audits worden vaak uitgevoerd door een IAD. Vanuit het interne perspectief van de onderneming vervult de IAD een rol die bewust onafhankelijk is geplaatst van zowel het lijnmanagement als de inrichtende stafafdelingen. Het topmanagement krijgt zodoende redelijke zekerheid over het functioneren van het *management controlsystem*.

Onderzoek met betrekking tot de inrichting van de internal auditfunctie in 1998 (Beckers, Niesten en Terpstra, 1998) en 2000 (IIA, 2002), uitgevoerd door het Instituut van Internal Auditors Nederland (IIA), wees uit dat een IAD gemiddeld de helft van zijn tijd besteedde aan operational audits. IAD's hebben ontdekt dat verschuiving van de aandacht van financial naar operational audits leidt tot het vergroten van de toegevoegde waarde van de IAD voor de ondernemingsleiding. Bij 62% van de IAD's had in 1998 operational auditing het primaat in de taakopdracht van de internal auditfunctie, en de verwachting was toen dat in 2003 90% van de IAD's prioriteit geeft aan operational audits. De resultaten over 2000 geven aan dat de verwachte groei op dat moment nog niet had plaatsgevonden: 57% van de IAD's voerde overwegend operational audits uit. De Raad van Bestuur is de primaire opdrachtgever van de IAD, maar in toenemende mate worden er ook audits op verzoek van het decentrale management gedaan.

IAD's streven ernaar om cyclisch aan de hand van een risicoanalyse te bepalen met welke frequentie operational audits naar een specifieke entiteit of proces moeten worden gepland. De praktijk wijst echter uit dat de financial audit nog vaak een duidelijk stempel zet op de auditplanning. Het merendeel van de IAD's acht het wenselijk dat de IAD rapporteert omtrent de kwaliteit van de algehele interne beheersing van de onderneming. Deze rapportage vindt echter veelal fragmentarisch plaats.

Met de implementatie van VBTB krijgt het uitvoeren

van operational audits bij de rijksoverheid een belangrijke impuls. In het *kwaliteitsplan auditfunctie rijksoverheid* is nader uitgewerkt op welke wijze en binnen welk tijdpad de nieuwe auditfunctie bij de rijksoverheid, waartoe zowel de wettelijke controletaak als de managementondersteunende taak behoren, dient te worden gerealiseerd. Vaktechnisch wordt dit gefaciliteerd door de ontwikkeling van een nieuwe controle-aanpak. Hierin is gekozen voor een roulerend cyclische controle op basis van onder meer risicoanalyse.

4.2 Control Self Assessment

Naast het uitvoeren van onafhankelijke audits zijn er ook andere instrumenten die het management, respectievelijk de ondernemingsleiding een beeld geven van de interne beheersing. Denk hierbij aan zelfcontrole en controle in de hiërarchische lijn. In toenemende mate maken ondernemingen gebruik van een meer georganiseerd systeem van zelfcontrole als aanvullende maatregel in de management control-cyclus. Deze vorm wordt in de literatuur aangeduid als *control self assessment* (CSA).

In 1999 heeft het IIA Nederland onderzoek verricht naar de toepassing van CSA bij 29 Nederlandse ondernemingen met een IAD (Cornelissen en Niesten, 2000). Hieruit blijkt dat het toepassen van CSA van grote invloed kan zijn op de wijze waarop IAD's hun werkzaamheden uitvoeren. Omdat CSA een vorm van zelf-audit is, kan de IAD ten behoeve van het management de uitkomsten van deze audit objectiveren. De IAD kan de rol van extern begeleider vervullen, maar ook een oordeel geven over een uitgevoerde CSA. De uitkomsten van de CSA kunnen een rol spelen bij de risicoanalyse van de IAD en de verdere uitvoering van operational audits. De operational audit krijgt dan meer het karakter van een metatoets op de uitgevoerde CSA en de implementatie van de aanbevelingen.

In het *kwaliteitsplan auditfunctie rijksoverheid* is expliciet de mogelijkheid opengehouden dat ook de control-functie en het (lijn)management bij wijze van zelfanalyse onderzoeken naar de bedrijfsvoering kunnen (laten) verrichten. Diverse organisaties binnen de rijksoverheid maken inmiddels gebruik van methodes van zelfanalyse, bijvoorbeeld aan de hand van het INK-managementmodel voor de publieke sector. De functionele onafhankelijkheid waarmee deze onderzoeken zijn uitgevoerd, is mede bepalend voor de mate waarin departementale auditdiensten hier gebruik van kunnen maken.

4.3 Maatschappelijk verantwoord ondernemen

Van nature hebben ondernemingen economisch ren-

dement als uitgangspunt. Door de toenemende invloed van de opinie van de buitenwereld wordt maatschappelijk verantwoord ondernemen steeds belangrijker. Dit houdt in dat niet alleen de economische dimensie van belang is voor het ondernemerschap, maar ook de milieudimensie en de sociale dimensie. Ondernemingen die maatschappelijk verantwoord ondernemen, zullen dit moeten incorporeren in hun systeem van management control. Hiermee behoort de interne beheersing op de sociale en milieuaspecten automatisch tot het werkkterrein van de IAD. Deze ondernemingen zullen in hun jaarverslagen verantwoordingsinformatie opnemen over het maatschappelijk verantwoord ondernemen. Een integraal jaarverslag heeft hiermee zowel een economische als een sociale en milieudimensie. Vaak zijn IAD's ook betrokken bij de beoordeling van dit integrale verslag.

De controle van dit integrale verslag kent een aantal bijzonderheden, die zorgvuldigheid vereisen bij het formuleren van het oordeel over het verslag (Wempe, 2000, en Wallage, 2000). Bij de economische dimensie gaat het vooral om verificatie van data. Bij de milieudimensie en de sociale dimensie ligt de nadruk op de verificatie van processen en systemen. Belangrijke oorzaak is het ontbreken van harde normen en algemeen aanvaarde richtlijnen voor de verslaggeving. Een onderneming kan over het maatschappelijk verantwoord ondernemen op drie niveaus uitspraken doen:

- over de effecten van het handelen van de medewerkers of van de organisatie als geheel;
- over het gedrag van de medewerkers of de organisatie als zodanig;
- over de processen en systemen die het gedrag van de medewerkers en de organisatie sturen.

Deze uitspraken kunnen zowel kwantitatief als kwalitatief worden geformuleerd. Het is voor de auditor eenvoudiger om kwantitatieve uitspraken te toetsen dan kwalitatieve uitspraken. De gepresenteerde informatie kan op drie aspecten worden getoetst:

- *inhoudelijk*: betreft het hier daadwerkelijk maatschappelijk verantwoord ondernemen? Deze morele beoordeling behoort niet tot de specifieke deskundigheid van de auditor. De onderneming zou hierover in dialoog met de stakeholders moeten gaan;
- *rapportage*: welke informatie over het maatschappelijk verantwoord ondernemen presenteert de onderneming? Ook dit is meer iets voor een dialoog met de stakeholders dan ter beoordeling van de auditor;
- *verificatie*: zijn de door de onderneming in het integrale verslag opgenomen uitspraken juist? Hier kan de auditor bij uitstek een rol vervullen.

Dit betekent dat er wel op het niveau van de afzonderlijke beweringen assurance kan worden verschaft, maar niet op het niveau van het integrale verslag als geheel. Een goed voorbeeld van een manier waarop het oordeel van de auditor in de praktijk wordt vormgegeven, is het *Shell report*, waarin de externe accountants drie symbolen gebruiken om aan te geven welke gegevens zijn gecontroleerd, welk oordeel er wordt uitgesproken over deze gegevens en welke werkzaamheden hiervoor zijn verricht.

Maatschappelijk verantwoord handelen is bij uitstek iets wat de overheid aangaat: het is niet alleen een randvoorwaarde maar vooral ook een primaire doelstelling voor het overheidshandelen. Met VBTB wordt een belangrijke impuls gegeven van de vertaling daarvan naar de begroting en de verantwoording. De controle van de niet-financiële informatie in het jaarverslag door de departementale auditdienst richt zich op de deugdelijke toestandkoming ervan. Het oordeel hierover vormt geen element van de accountantsverklaring. Over de bevindingen ter zake zal wel worden gerapporteerd in het samenvattende rapport van de auditdienst. Desgewenst kan daarover voorts een separate mededeling worden afgegeven. Het voordeel hiervan is dat op zichtbare wijze een expliciet oordeel wordt geformuleerd over deze wettelijke controleobjecten en dat dit oordeel voor de gebruiker ook als zodanig kenbaar is.

4.4 Internal control statements

Door een *internal control statement* af te geven, wordt de ondernemingsleiding zich nog meer bewust van het belang van een goed internal control-systeem (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 1992). Uit onderzoek (Moutaen, 2001) blijkt dat eind 1999 in Nederland nog nauwelijks werd gerapporteerd over het internal control-systeem. In landen als de Verenigde Staten en het Verenigd Koninkrijk, waar op ruime schaal internal control statements worden afgegeven, wordt meestal geen uitspraak gedaan over de effectiviteit van het internal control-systeem. Vraagpunten hierbij zijn wat effectief is, en wanneer een tekortkoming zo materieel is dat ze in het statement tot uitdrukking moet komen. Een dergelijk statement geeft de buitenwereld geen absolute garantie voor een goede internal control: er kunnen zich altijd missers voordoen die het management al dan niet zijn te verwijten.

Normen voor het functioneren van bestuurders worden steeds vaker geconcretiseerd in specifieke wetgeving, zoals voor externe berichtgeving, fraude, faillissement,

insider trading, milieu, arbeidsomstandigheden, pensioenen en belastingen. Het internal control-systeem zal erop ingericht moeten zijn om overtredingen te voorkomen die onder de werking van deze specifieke wetgeving vallen. Ook zal een onderneming zelf invulling moeten geven aan de algemene zorgvuldigheidsnorm, bijvoorbeeld door het uitvaardigen van *codes of conduct*. Dit maakt het belang van een toets op dit systeem door een IAD alleen maar groter.

In het nieuwe departementale jaarverslag zal ook een *internal control statement* worden opgenomen in de vorm van een mededeling over de bedrijfsvoering, waarin een uitspraak wordt gedaan over de kwaliteit van de bedrijfsvoering van het departement. Het *referentiekader mededeling over de bedrijfsvoering* geeft een nadere invulling van de verantwoordelijkheid van een minister voor de inrichting van de bedrijfsvoering en het periodiek verrichten van onderzoek naar de bedrijfsvoering door het geven van normen. De uitkomsten van de verrichte bedrijfsvoeringonderzoeken vormen de basis voor de af te geven mededeling over de bedrijfsvoering. De departementale auditdienst is in elk geval verantwoordelijk voor de controle van de toestandkoming van de mededeling over de bedrijfsvoering. Tevens kan de auditdienst een rol spelen bij de uitvoering van de bedrijfsvoeringonderzoeken.

5 Conclusies

De ontwikkelingen met betrekking tot de auditfunctie bij de rijksoverheid vertonen een grote gelijkenis met de ontwikkelingen die zich voordoen en hebben voorgedaan bij de auditfunctie in het bedrijfsleven. De belangrijkste trend is de verbreding van de auditfunctie. Dit houdt verband met andere auditwensen van stakeholders en zich wijzigende verslaggevingsvoorschriften. Nieuwe ontwikkelingen bij de rijksoverheid in dit kader zijn enerzijds de instelling van nieuwe, multidisciplinaire departementale auditdiensten met een brede taak en anderzijds de invoering van een nieuwe begrotings- en verantwoordingssystematiek waardoor op geïntegreerde wijze wordt gerapporteerd over doelstellingen, prestaties en (financiële) middelen. De financial audit is een belangrijk onderdeel van de taak van een IAD, en voor de rijksoverheid is deze dan ook vastgelegd in de Comptabiliteitswet. Het primaat van de financial audit verschuift in de richting van de operational audit.

Bij de rijksoverheid raken de financial audit en de operational audit elkaar in het bijzonder via de mededeling over de bedrijfsvoering. De departementale

auditedienst ondersteunt enerzijds de totstandkoming van deze mededeling door het uitvoeren van bedrijfsvoeringsonderzoeken, en anderzijds zal de departementale auditedienst vast moeten stellen dat deze mededeling op deugdelijke wijze tot stand is gekomen. Een vergelijkbare situatie ontstaat als de departementale auditedienst in managementondersteunende zin is betrokken bij een systeem voor beleidsinformatie, dat later moet worden beoordeeld in verband met de totstandkoming van de beleidsinformatie in het jaarverslag. Om ervoor te zorgen dat de departementale auditedienst naast haar managementondersteunende taak ook haar wettelijke controletaak naar behoren kan uitvoeren, zijn maatregelen vereist die onafhankelijke oordeelsvorming van de departementale auditedienst garanderen.

De nieuwe aanpak die bij de rijksoverheid is gekozen voor de algemene controletaak faciliteert de uitvoering van andere audits als operational audits, IT-audits, milieu audits en beleidsevaluatieonderzoeken. Een belangrijk voordeel hiervan is dat de efficiency van de auditfunctie in brede zin wordt bevorderd. Deze efficiency neemt nog verder toe door de impuls die VBTB geeft aan ontwikkelingen in de sfeer van de interne beheersingsprocessen en de opkomst van control self assessment. Hierdoor zullen de control- en de auditfunctie als het ware naar elkaar toegroeien. Ook hier zijn er parallellen tussen de publieke en de private sector.

Een laatste ontwikkeling betreft de aard van de gegevens die aan controle moeten worden onderworpen. Deze hebben steeds minder een financieel kwantitatief karakter, ook niet-financiële en kwalitatieve informatie zijn onderwerp van controle. In het bedrijfsleven is dit ingegeven door de incorporatie van het maatschappelijk verantwoord ondernemen in de activiteiten van de onderneming en de weerslag hiervan in de verslaggeving, bij de rijksoverheid door het opnemen van steeds meer beleidsmatige informatie in de verantwoording. Als gevolg van VBTB krijgen kengetallen en prestatie-indicatoren een veel nadrukkelijker plaats in het verantwoordingsproces. Het besef dat het toevoegen van controle-informatie aan deze verantwoordingsinformatie een potentiële bron is voor misverstanden over de betekenis van zowel de verantwoordingsinformatie als de controle-informatie maakt duidelijk dat de presentatie niet alleen zorgvuldig dient te gebeuren, maar ook helder. De ontwikkeling van normen voor de niet-financiële informatieverschaffing over het gevoerde beleid en de bedrijfsvoering is nog in volle gang. ■

Literatuur

- Beckers, A.J.M.J., Niesten, R. en Terpstra F.C.L., (1999), Het speelveld van internal audit, in: *De Accountant*, jg. 105, nr. 8, april, pp. 537-541.
- Commissie Corporate Governance, (1997), *Corporate governance in Nederland; de veertig aanbevelingen*.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), (1992), *Internal Control – integrated framework*, American Institute of Certified Public Accountants, Jersey City, New Jersey.
- Comptabiliteitswet 2001, gewijzigd voorstel van wet, 25 april 2002, Kamerstukken I 2001/2002, 27849, nr. 37.
- Cornelissen, R.J.A. en Niesten R., (2000), Control self assessment, auditing voor 'doe het zelve's?', in: *De Accountant*, jg. 106, nr. 8, april, pp. 527-531.
- De auditfunctie in het VBTB-tijdperk, uitkomsten van het Interdepartementaal Beleidsonderzoek Competitieve Dienstverlening (CDV) Accountancy, aangeboden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal bij brief van de minister van Financiën van 20 augustus 2001, Kamerstukken II 2000/2001, 27 891, nr. 1.
- Driessen, A.J.G., van der Kerk, J.W. en Molenkamp A., (1997), *Operational auditing, een managementkundige benadering*, Kluwer, Deventer.
- IIA Nederland, (2002), *De inrichting van de internal audit functie in Nederland anno 2000, de resultaten van een enquête onder 53 grote Nederlandse ondernemingen*.
- Kwaliteitsplan auditfunctie rijksoverheid, Tweede Kamer der Staten-Generaal. Kamerstukken II 2001/2002, 27 891 en 26 573, nr. 2.
- Leeuwen, O.C. van en Wallage Ph., (2002), Moderne controlebenaderingen steunen op interne beheersing, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg. 76, no. 3, maart, pp. 82-90.
- Ministerie van Financiën, (1996), *Government Governance; over de cyclus sturen – beheersen – verantwoorden – toezichhouden*.
- Ministerie van Financiën, (2000), *Handleiding Government Governance*.
- Ministerie van Financiën, (2002), *Referentiekader mededeling over de bedrijfsvoering*.
- Ministerie van Financiën, (2001), *Regeling prestatiegegevens en evaluatieonderzoek rijksoverheid*.
- Mouthaan H.J., (2001), Corporate governance: de verantwoordelijkheid voor het internal control systeem, in: *Tijdschrift voor Bedrijfsadministratie*, jg. 105, nr. 1240, maart, pp. 50-55.
- People, Planet and Profits - The Shell report 2001, www.shell.com/shell-report.
- Wallage Ph., (2000), Verificatie van integrale ondernemingsverslaggeving, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg. 74, no. 9, september, pp. 384-391.
- Wempe J. (2000), De onderneming, sociale rapportage en de verificatie, in: *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg. 74, no. 9, september, pp. 375-383.
- Publicaties van het ministerie van Financiën zijn ook te vinden op www.minfin.nl

Noten

- 1 Dit wordt gerealiseerd met de invoering van de Comptabiliteitswet 2001.
- 2 Onder bedrijfsvoering wordt verstaan de sturing en beheersing van bedrijfsprocessen binnen een ministerie om de gestelde beleidsdoelstellingen te kunnen realiseren. Het betreft sturing en beheersing van zowel de primaire processen als van de processen die hiervoor faciliterend zijn. Nadere informatie hierover is te vinden in het *referentiekader mededeling over de bedrijfsvoering* (Ministerie van Financiën, 2002).
- 3 Op 1 februari 2002 werd dit kwaliteitsplan door de ministerraad vastgesteld en op 21 februari 2002 door de minister van Financiën aangeboden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal. Kamerstukken II 2001/2002, 27 891 en 26 573, nr. 2.
- 4 Rapport *De auditfunctie in het VBTB-tijdperk, uitkomsten van het Interdepartementaal Beleidsonderzoek Competitieve Dienstverlening (CDV) Accountancy*, aangeboden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal bij brief van de minister van Financiën van 20 augustus 2001, Kamerstukken II 2000/2001, 27 891, nr. 1.
- 5 De grondslag hiervoor is te vinden in de Comptabiliteitswet 2001. Zie hiervoor het gewijzigd voorstel van wet, 25 april 2002, Kamerstukken I 2001/2002, 27849, nr. 327. De Eerste Kamer heeft dit voorstel op 9 juli 2002 aangenomen.
- 6 Hierbij zij aangetekend dat de departementale jaarverslagen tot nu toe nog niet geheel 'VBTB-proof' zijn. Het eerste departementale jaarverslag dat aan de vereisten van de Comptabiliteitswet 2001 zal moeten voldoen, is het jaarverslag over het begrotingsjaar 2002.
- 7 Voor het begrip *operational audit* bestaan verschillende definities. Driessen e.a. (1997) definiëren het begrip *operational audit* als volgt: 'het onderzoek naar de inrichting en werking van de kwaliteit van het gehele complex van beheersingsmaatregelen dat het management treft om er zeker van te zijn dat de doelstellingen van de organisatie kunnen worden gerealiseerd, overeenkomstig de beheersingskaders die door het bovenliggende managementniveau zijn geformuleerd'.