

# MINISTERIE VAN FINANCIËN DIRECTIE AUDIT EN TOEZICHTBELEID

## RAPPORT VAN BEVINDINGEN

*van het onderzoek naar de werkwijze van de auditdienst OCW  
inzake de controle op personele uitgaven  
en de rol van de voormalig directeur daarbij*

**Opdrachtgever:**

Ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap, de heer drs. K. van der Steenhoven,  
secretaris-generaal

**Opdrachtnemer:**

Ministerie van Financiën, de heer P.H.E. Bartholomeus RA, directeur Audit en Toezicht-  
beleid

Den Haag, 31 augustus 2004

**I N H O U D S O P G A V E**

|                                                                                                              | <i>blz.</i> |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| 1 Inhoud en reikwijdte van de onderzoeksopdracht                                                             | 3           |
| 2 Werkwijze                                                                                                  | 3           |
| 3 Bevindingen                                                                                                | 4           |
| - 3.1 Inleidende opmerking                                                                                   | 4           |
| - 3.2 Overkoepelende departementsbrede risico-inventarisatie en link met het controleplan van de auditdienst | 4           |
| 3.2.1 Rol van het management en betrokkenheid van het audit committee                                        | 4           |
| 3.2.2 De jaarlijkse controleplannen van de auditdienst                                                       | 5           |
| - 3.3 Het auditproces ten aanzien van de personele kosten                                                    | 5           |
| 3.3.1 De controle van de departementale financiële verantwoording                                            | 5           |
| 3.3.2 De beoordeling van het financieel en materieel beheer                                                  | 6           |
| - 3.4 Functioneren voormalig directeur auditdienst                                                           | 7           |
| 3.4.1 Rol voormalig directeur auditdienst in het auditproces                                                 | 7           |
| 3.4.2 Nevenfuncties                                                                                          | 7           |
| - 3.5 Specifieke opmerkingen                                                                                 | 8           |

## **1 Inhoud en reikwijdte van de onderzoeksopdracht**

Naar aanleiding van de beschuldigingen van de “verontruste ambtenaren OCW” heeft de SG van het ministerie van OCW de directeur Audit en Toezichtbeleid (ATB) van het ministerie van Financiën gevraagd een onderzoek bij het ministerie van OCW te verrichten naar het proces van planning, uitvoering en rapportering door de departementale auditdienst van OCW over de jaren 1999-2003 met betrekking tot de controle op de personele uitgaven voor in het bijzonder hogere ambtenaren en de toereikendheid van dit proces, met bijzondere aandacht voor de rol van de voormalige directeur van de departementale auditdienst van OCW in dit proces.

Op 7 juni 2004 ondertekenden de SG van OCW en de directeur ATB de overeenkomst waarin deze opdracht schriftelijk werd vastgelegd. Het onderzoek is verricht in opdracht van (en dit rapport is derhalve ook gericht aan) de SG van OCW. In de overeenkomst is vastgelegd dat het onderzoek zich richt op de procesmatige aanpak van de departementale auditdienst van OCW en géén toetsing of beoordeling omvat ten aanzien van de rechtmatigheid van de personele uitgaven en evenmin van het terzake gevoerde financiële beheer. Ook eventueel aan de voormalige directeur of medewerkers van de departementale auditdienst van OCW toegekende toelagen, uitkeringen, vergoedingen of voorschotten hebben op grond van de afgesloten overeenkomst géén deel uitgemaakt van het onderzoek.

Voor de onderzoekswerkzaamheden zijn wij afhankelijk geweest van de informatie die wij hebben verkregen uit interviews bij OCW en uit inzage van controledossiers van de auditdienst OCW. In het kader van ons onderzoek hebben wij geen accountantscontrole toegepast. Ons onderzoek strekte zich gegeven de overeengekomen scope niet uit tot het geven van zekerheid over de getrouwheid van informatie en evenmin over de rechtmatigheid en doelmatigheid van door OCW verrichte uitgaven.

## **2 Werkwijze**

Startpunt van ons onderzoek was het in kaart brengen van de namen, verantwoordelijkheden en taken van degenen die binnen en buiten de auditdienst van OCW de afgelopen vijf controlejaren betrokken zijn geweest bij (de besluitvorming over) de keuze van de controleobjecten, de voorbereiding/planning en prioritering van de werkzaamheden, de uitvoering van de controle op de personele uitgaven en de rapportering over de uitkomsten daarvan. Het onderzoek heeft vervolgens met name bestaan uit het verzamelen en bestuderen van relevante informatie (in het bijzonder controledossiers) en het houden van interviews met de betrokken medewerkers van de auditdienst alsook met medewerkers van andere relevante directies binnen het ministerie van OCW (zoals FEZ, HRM en FacB).

Op verzoek van de SG van OCW hebben wij hem op 17 juni 2004 mondeling en op 18 juni 2004 schriftelijk geïnformeerd over onze voorlopige hoofdbevindingen op dat moment (zie bijlage).

Op 21 juni 2004 hebben wij onze voorlopige conceptbevindingen naar aanleiding van het door ons verrichte onderzoek schriftelijk voorgelegd aan de huidige en de voormalige directeur van de auditdienst van OCW, teneinde hen in de gelegenheid te stellen inlichtingen te geven in de vorm van wederhoor. Op 8 juli 2004 zonden zij ons hun schriftelijke commentaar op onze voorlopige conceptbevindingen in de vorm van een gezamenlijke brief.

Onderstaand geven wij onze onderzoeksbevindingen weer. Onze reactie op de opmerkingen die de huidige en de voormalige directeur in hun brief van 8 juli 2004 hebben gemaakt, is daarin verwerkt.

### **3 Bevindingen**

#### **3.1 Inleidende opmerking**

Het onderzoek heeft betrekking op de jaren 1999 tot en met 2003. In deze jaren hebben de opvattingen omtrent de inrichting van het financieel beheer en de te stellen eisen aan de bedrijfsvoering belangrijke ontwikkelingen doorgemaakt. Ook de departementale auditfunctie is in een proces van verbreding en vernieuwing terecht gekomen, leidend tot de transitie van accountantsdiensten naar auditdiensten. De bevindingen genoemd in paragraaf 3.2 moeten tegen die achtergrond worden gezien. Hierbij mag echter niet uit het oog worden verloren dat de auditdienst van OCW ook in de onderzochte jaren uit hoofde van zijn interne functie steeds een signalerende en adviserende taak ten opzichte van het departementale management heeft gehad (zie ook art. 3 van het Besluit taak DAD). De controleaanpak – zoals vastgelegd in het toenmalige Handboek Controle DAD – bevatte belangrijke elementen die de DAD een handvat boden om daarop in te spelen, zoals het verkrijgen van inzicht in departementale activiteiten, het beoordelen van de controleomgeving en het verrichten van risicoanalyse. Zo geeft paragraaf 335.22 van dat Handboek expliciet aan dat de DAD inzicht dient te verwerven in de wijze waarop de departementsleiding risico's voor de gestelde doelstellingen signaleert en beheerst.

#### **3.2 Overkoepelende departementsbrede risico-inventarisatie en de link met het controleplan van de auditdienst**

##### **3.2.1 Rol van het management en betrokkenheid van het audit comité**

Naar de huidige opvattingen is het de taak van het management om uitgaande van de departementale doelstellingen de beleids- en bedrijfsvoeringsrisico's zichtbaar te maken en op grond daarvan beheersmaatregelen te treffen om deze risico's op adequate wijze af te dekken. De inventarisatie van beleids- en bedrijfsvoeringsrisico's door het verantwoordelijke management vormt voor de auditdienst de input voor het jaarlijkse auditplan, dat wordt voorgelegd aan het audit comité.

In de onderzochte periode hebben de beleidsverantwoordelijke managers de beleids- en bedrijfsvoeringsrisico's van de departementale processen niet expliciet benoemd en geanalyseerd. Oorzaak daarvan is mede het ontbreken van een volwaardig werkend management control systeem met een

daarop gestoelde risicomanagementvisie. Uit de notulen van het audit committee blijkt dat het audit committee een zeer beperkte rol heeft gespeeld wat betreft de betrokkenheid bij de programmering en planning van de werkzaamheden van de auditdienst in de jaren 1999-2003, mede in relatie tot de analyse van de beleids- en bedrijfsvoeringsrisico's en de follow up van de door de auditdienst gerapporteerde controlebevindingen.

In 2004 valt ten aanzien van risicomanagement een zekere kentering ten goede waar te nemen, zowel wat betreft de activiteiten van het management als de besprekingen in het audit committee.

### **3.2.2 De jaarlijkse controleplannen van de auditdienst**

De jaarlijkse departementsbrede controleplannen van de auditdienst kenmerkten zich in de door ons onderzochte periode door een hoog abstractieniveau. Zij bevatten geen expliciet vastgelegd departementsbreed beeld van de beleids- en bedrijfsvoeringsrisico's die samenhangen met de primaire en ondersteunende processen van OCW en de beleidsmatige vertaling daarvan naar een (meerjarige) auditplanning. Uit onze interviews is gebleken dat er weliswaar sprake was van een impliciete risico-inschatting en -analyse door de auditdienst en de top van het departement, maar naar de huidige inzichten ware het beter geweest een en ander op papier vast te leggen.

Bepaalde in de onderzochte jaren terugkerende bevindingen, zoals het beheer en de afwikkeling van de voorschotten personeel, hebben niet geleid tot specifieke aandacht van de auditdienst in de overkoepelende controleplannen voor de opvolgende jaren. De auditdienst had een meer adviserende rol voor de departementsleiding kunnen vervullen, waarin het bieden van ondersteuning bij de overkoepelende departementsbrede risicoanalyse een belangrijke plaats zou kunnen innemen.

Inmiddels gaat de auditdienst bij de auditplanning uit van een top down benadering en is de auditdienst betrokken bij de inventariserende gesprekken bij de directies over de beleids- en bedrijfsvoeringsrisico's. Dit is een wending ten goede.

### **3.3 Het auditproces ten aanzien van de personele kosten**

#### **3.3.1 De controle van de departementale financiële verantwoording**

Bij de planning van deze controle past de auditdienst wel een risicoanalyse toe, maar deze is gericht op het afdekken van het accountantscontrole risico (en de daarmee samenhangende financiële tolerantiegrenzen) en niet op het afdekken van bijvoorbeeld politieke risico's. Dit blijkt uit de diverse planingsmemoranda. In de meeste gevallen zijn de risico's wat de personele kosten betreft ingeschat op "hoog", hetgeen onder meer tot uitdrukking kwam in de grootte van de steekproef.

Hierbij worden de personeelskosten voor de hoogste schalen niet als bijzonder risico en specifieke categorie binnen de personeelsuitgaven aangemerkt. Wel is de door de auditdienst ingezette capaciteit voor de controle voor de apparaatskosten in verhouding tot de financiële omvang daarvan steeds relatief groot geweest.

**? ?** *De controle op de personeelslasten is gedurende de onderzochte periode op deugdelijke wijze uitgevoerd, in overeenstemming met het Handboek Controle DAD. Overigens hadden de personele uitgaven voor de hoogste rangen slechts een kleine kans om in de steekproef te vallen. Fouten daarin kunnen echter, óók indien zij een beperkt financieel belang betreffen, belangrijke politieke en maatschappelijke gevolgen hebben. Ook is van belang dat de kans groter is dat maatregelen van interne controle worden omzeild, naarmate het meer gaat om uitgaven die de leiding zelf betreffen. Daarom is extra focus van de auditdienst nodig ten aanzien van de personele uitgaven voor de hoogste rangen.*

### **3.3.2 De beoordeling van het financieel en materieel beheer**

Naast een planningsmemorandum voor de jaarrekeningcontrole op de personeelskosten wordt jaarlijks een afzonderlijk planningsmemorandum voor de beoordeling van de bedrijfsvoering (financieel en materieel beheer) opgesteld. Aan de hand van dit memorandum is het gevoerde financieel en materieel beheer jaarlijks getoetst aan de hiervoor geldende rijksbrede normen.

In de jaarlijkse rapporten over PenO/HRM is telkens een beoordeling opgenomen van de kwaliteit van het gevoerde financieel en materieel beheer (mede in vergelijking tot eerdere jaren). De auditdienst heeft hierbij ook aanbevelingen gedaan voor verbeteracties en de follow up daarvan gemonitord. Tot en met 2002 hebben de bevindingen niet geleid tot vermelding in het samenvattend accountantsrapport bij de departementale verantwoording. Over 2003 is dit wel gebeurd om de personeelskosten expliciet onder de aandacht van het audit committee te brengen. Het audit committee bespreekt immers de follow-up van de opmerkingen gemaakt door de auditdienst en de Algemene Rekenkamer.

**? ?** *De auditdienst heeft met regelmaat tekortkomingen geconstateerd in het financiële beheer van de directies PenO/HRM en FacB. Hoewel de auditdienst consequent over de desbetreffende bevindingen heeft gerapporteerd aan de top van het departement, had van de auditdienst – gezien ook het gevoelige karakter van de onderhavige financiële stromen – op onderdelen een actievere rol verwacht mogen worden, bijv. door bepaalde tekortkomingen en de noodzaak van de in dat verband te nemen verbeteracties al eerder en met meer nadruk onder de aandacht te brengen van het audit committee en het verantwoordelijke management. Bovendien had meer ingezoomd kunnen worden op de geconstateerde tekortkomingen via bijzonder onderzoek met een verdiepend karakter.*

### 3.4 Functioneren voormalig directeur auditdienst

#### 3.4.1 Rol voormalig directeur auditdienst in het auditproces

Wij hebben bij onze werkzaamheden geen aanwijzingen gevonden dat de directeur op enigerlei wijze heeft getracht de aard en omvang van de geplande controle-inspanning op de personele lasten te beïnvloeden dan wel zou hebben gepoogd de uitkomsten van die controles toe te dekken.

De directeur is eindverantwoordelijk voor alle eindproducten van de auditdienst. Voor rapporten die hij zelf (mede) ondertekende, had hij bovendien als registeraccountant een bijzondere vaktechnische verantwoordelijkheid. Uit de dossiers en de interviews is ons duidelijk geworden, dat de directeur slechts in incidentele gevallen persoonlijk in de controle werd ingeschakeld, namelijk in die gevallen waarin interventie op het hiërarchische niveau van de directeur zelf nodig was. De directeur was – voor zover uit de stukken blijkt – slechts marginaal betrokken bij de planning en de afwikkeling van de controle. Wel voerde hij hierover gesprekken met de auditmanagers en accountants. Deze informeerden hem daarbij onder meer over de risico-inschattingen die nodig waren voor de planning en de capaciteitstoedeling binnen de auditdienst. Terugkijkend kan gezegd worden dat het naar de huidige inzichten beter zou zijn geweest als de directeur meer had gestuurd vanuit een geëxpliciteerde top down visie op de departementale beleids- en bedrijfsvoeringsrisico's.

De directeur van de auditdienst nam kennis van en gaf zo nodig commentaar op alle eindrapporten en besprak deze met de desbetreffende auditmanagers en accountants. De organisatie van de auditdienst (en in het bijzonder de rol van het vaktechnisch team daarbinnen) is van dien aard, dat de directeur van oordeel was hiermee te kunnen volstaan. De directeur heeft weliswaar opmerkingen gemaakt bij de conceptrapporten, maar zijn betrokkenheid bij de afwikkeling van de controle blijkt niet uit een schriftelijk besprekingsverslag of uit medeparafering van het afsluitingsmemorandum.

**? ? *Het is te verdedigen dat de directeur met de gekozen organisatiestructuur en werkwijze op adequate wijze invulling geeft aan zijn (eind)verantwoordelijkheid als manager van de auditdienst. De directeur heeft echter als medeondertekenaar van het samen-vattend rapport ook een vaktechnische (eind)verantwoordelijkheid als registeraccountant. Gegeven deze laatste verantwoordelijkheid zijn wij van oordeel dat de directeur bij de planning van de controle en de afwikkeling van de bevindingen een meer expliciet vastgelegde rol zou moeten spelen, blijkend uit een controleerbare vastlegging in de dossiers (zoals medeparafering van belangrijke afsluitende documenten).***

#### 3.4.2 Nevenfuncties

Ons is gebleken dat de voormalige directeur van de auditdienst naast zijn directeurschap van de auditdienst in de onderzochte periode tijdelijk tevens waarnemend directeur is geweest van de directie BOA

(Bestuursondersteuning en Advies). De samenloop van deze functies draagt het risico in zich dat de schijn zou kunnen worden gewekt dat zijn onafhankelijkheid als directeur auditdienst in het geding zou kunnen komen. Uit de door ons gehouden interviews en de door ons ingeziene dossiers is echter niet gebleken dat de voormalige directeur hiervan op enige wijze misbruik heeft gemaakt. Bovendien is in een memorandum aan de pSG vastgelegd dat de directeur zich om belangenverstrengeling te voorkomen gedurende de interimperiode niet zou bemoeien met controlevraagstukken aangaande BOA en dat hij deze eindverantwoordelijkheid heeft overgedragen aan de plaatsvervangend directeur.

**? ? *In de toekomst is het verstandig in geval van combinatie van functies de schriftelijke afspraken waaruit blijkt dat betrokkene binnen de auditdienst niet betrokken zal zijn bij de controle op de uitgaven die hij vanuit een nevenfunctie autoriseert, door de bestuursraad te laten vaststellen en ter kennisneming aan het audit committee te zenden.***

### **3.5 Specifieke opmerkingen**

In de sfeer van de salarisadministratie bestaat een kostenplaats die als een soort “vergaarbak” wordt gehanteerd. Deze kostenplaats wordt beheerd door HRM. Op deze kostenplaats worden de salarissen geboekt van onder meer trainees, medewerkers van de personeelsvereniging, medewerkers van de F-pool en van personen die weliswaar niet meer op het departement werkzaam zijn, maar wel voor bepaalde werkzaamheden kunnen worden opgeroepen (op deze kostenplaats zouden zich de personen moeten bevinden, die de anonieme briefschrijvers bedoelen met personen die al lang thuis zitten en een salaris ontvangen). De auditdienst heeft deze kostenplaats niet als specifiek risico benoemd en daaraan uit dien hoofde ook geen bijzondere aandacht geschonken.

**? ? *Genoemde kostenplaats vormt naar onze mening een specifieke “risicogroep” die vanuit de controle meer dan normale aandacht behoeft.***

Den Haag, 31 augustus 2004

DE AUDITMANAGER

DE DIRECTEUR AUDIT EN TOEZICHTBELEID

drs. J.M.L. van der Wielen RA

P.H.E. Bartholomeus RA