

OPLEIDING PUBLIC SECTOR AUDITING

Auditen voor 'hogere doel'



In 2010 startte Nyenrode Business Universiteit met medewerking van de toenmalige Rijksauditdienst en de Algemene Rekenkamer een Center, leerstoel en opleiding *public sector auditing*. Ook in andere Europese landen bestaan dergelijke initiatieven.

TEKST: MARTIN DEES EN JAN DROOGSMA* | BEELD: DREAMSTIME

Leidende gedachte bij de nieuwe opleiding is dat de publieke sector belangrijk en specifiek genoeg is voor een toegespitste studierichting. Onlangs heeft de eerste groep studenten de studie afgerond en daarmee de opleidingstitel 'Certified Public Sector Auditor' verworven. De tweede lichting is inmiddels gestart.

De nieuwe opleiding leidde bij sommigen tot vragen. "Distantiëren Nyenrode en Financiën zich van de NBA?", vroeg Arie Molenkamp zich bijvoorbeeld af in het tijdschrift *Controlling* van juni 2012.

Het antwoord is ontkennend. De opleiding beoogt aanvulling, versterking, verrijking en verbinding - niet verdringing of vervanging. De specifieke kenmerken betreffen met name twee zaken: de publieke sector als object en 'performance' van publieke organisaties als aspect.

WAAROM DEZE OPLEIDING?

De huidige RA/AA-, RO- en RE-opleidingen hanteren een generalistische benadering en zijn - bewust - niet specifiek gericht op een bepaald type huishouding. Afgestudeerden beheersen het desbetreffende auditvak (accountancy, internal auditing, EDP-auditing) in algemene, brede zin en kunnen van daaruit als *allrounders* actief zijn bij een rijk scala aan organisaties. Het is van groot belang dat zij deze kennis en vaardigheden behouden en verder ontwikkelen en mede daartoe lid blijven van hun eigen beroepsorganisatie - NBA, IIA of NOREA. Publieke organisaties, hun toezichthouders en belanghebbenden, maar ook public sector auditors zelf en de organisaties waar zij werkzaam zijn (accountantskantoren, auditdiensten en rekenkamers) zullen er evenwel belang aan hechten dat binnen de externe en interne auditfuncties ook verdiepende sector kennis beschikbaar is. Het programma *Public Sector Auditing* is

'DRIE HOOFDVORMEN VAN PUBLIC SECTOR AUDITING KOMEN AAN DE ORDE: FINANCIAL AUDITS, COMPLIANCE AUDITS EN PERFORMANCE AUDITS.'

erop gericht deze specifieke know how via een jaarprogramma over te brengen.

GOED OPENBAAR BESTUUR

De specifieke elementen in het programma betreffen de publieke sector-context waarin de auditwerkzaamheden worden verricht en de inhoud van deze werkzaamheden.

De context betreft primair de inbedding van de externe en interne auditfuncties in 'goed openbaar bestuur'. Goed openbaar bestuur is ook het 'hogere doel' waarop public sector auditing zich richt.

Dit omvat enerzijds het volgens gestelde kwaliteitscriteria ontwikkelen en implementeren van beleid gericht op de samenleving, met het algemeen belang als leidend perspectief - de externe dimensie van goed openbaar bestuur. En anderzijds de adequate invulling van de interne arrangementen: waarvoor zijn bestuurders verantwoordelijk, wat zijn hun bevoegdheden en hoe en waarover leggen zij verantwoording af (zie kader 'Criteria van goed openbaar bestuur')? Welke toezichthouders zijn er, wat is hun rol en verantwoordelijkheid en hoe gaan zij om met de verslaggevingsdocumenten en met de rapportages van auditors?

De behandeling van de doelstellingen, kenmerken en kwaliteitseisen van openbaar bestuur vormt de basis



voor de colleges over de diverse vormen van public sector auditing.

De auditfunctie helpt de democratische rechtstaat en zijn publieke organisaties beter te functioneren, met publieke verantwoording als belangrijkste aangrijpingspunt.

Drie hoofdvormen van public sector auditing komen in de opleiding aan de orde: financial audits, compliance audits en performance audits. Deze sluiten aan op de belangrijkste inhoudelijke dimensies van publieke verantwoording: financiën, zorgvuldigheid en prestaties. Naast literatuur en praktijkcases dienen hierbij onder meer de International Standards of Supreme Audit

DIPLOMA EN TITEL

Het jaarprogramma *Public sector auditing* mondt uit in een bijpassend diploma. De opleidingstitel *certified public sector auditor* wordt (pas) verstrekt als men ook beschikt over voldoende kennis van bedrijfseconomie en audittechnieken in de publieke sector en bestuurskunde. Dat betekent voor een deel van de studenten die deze titel willen behalen een vervolgprogramma van een halfjaar (bedrijfseconomen) of jaar (bijvoorbeeld sociologen). Anderzijds kunnen er voor het eerste jaar ook vrijstellingen zijn, bijvoorbeeld bij bestuurskundigen of juristen die Europees-, staats- en/of bestuursrecht hebben gevolgd. Een en ander is maatwerk, en ook bij de timing van (onderdelen van) het vervolgprogramma zijn meer opties denkbaar.

Aan afgestudeerden wordt onder andere via seminars en andere activiteiten gericht op uitwisseling van kennis, ervaringen en actualiteiten de mogelijkheid geboden hun public sector auditkennis en -netwerk op peil te houden.

'IN BEGINSSEL KAN ELKE WETENSCHAPPELIJKE MASTER INSTROMEN.'

Institutions (ISSAIs), ontwikkeld door het wereldwijde netwerk van nationale rekenkamers (INTOSAI), als opleidingsmateriaal.

FINANCIAL AUDITS

Zowel tussen landen als tussen bestuurslagen binnen landen bestaat een grote variëteit in inrichting van de jaarverslagen en grondslagen voor waardering en resultaatbepaling in de jaarrekening. Ook bevatten jaarverslagen in deze sector vaak veel niet - financiële informatie. De jaarverslagen en/of de controleverklaringen van accountants en rekenkamers bevatten vaak uitspraken over de rechtmatigheid van de verantwoorde financiële transacties. Daarnaast verschilt de wet- en regelgeving over de financial audit zelf sterk tussen landen en bestuurslagen.

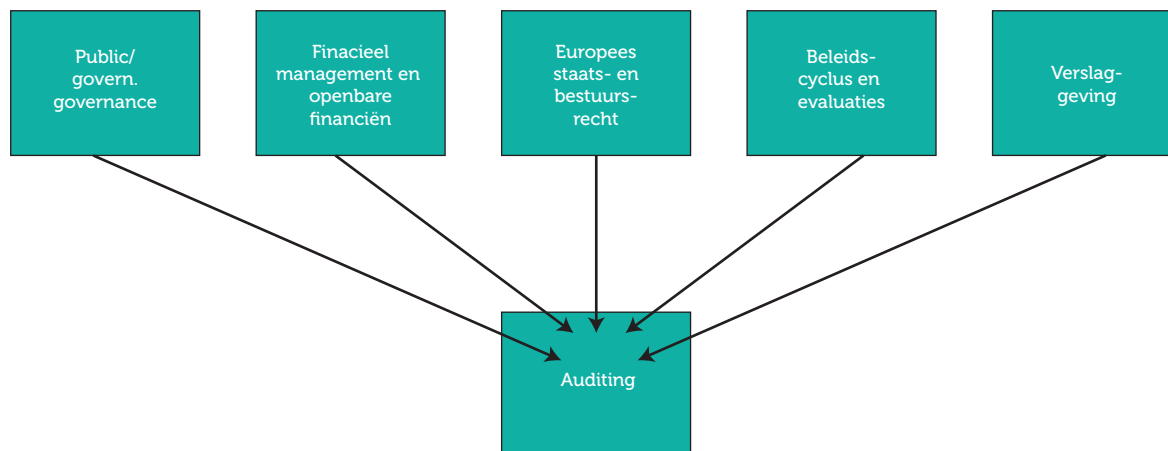
Deze bijzonderheden leiden tot een veelheid aan specifieke aandachtspunten bij financial audits in de publieke sector, onder meer waar het gaat om arrange-

Criteria van goed openbaar bestuur

Prestatiecriteria	Zorgvuldigheids-criteria	Financiële criteria	Organisatiegerichte criteria	Criteria voor verantwoording en transparantie
Doeltreffendheid	Responsiviteit	Financiële onderbouwing	Kwaliteit intern bestuur	Transparantie
Doelmatigheid	Democratisch gehalte	Houdbaarheid	Kwaliteit samenwerking met andere organisaties	Kwaliteit publieke verantwoording
	Rechtmatigheid		Innovatie-kracht	Kwaliteit externe audit
	Behoorlijkheid		Lerend vermogen	
	Integriteit		Duurzaamheid naar mens en omgeving	
	Verantwoordbaarheid keuzes			

Bron: Dees (2011)

Opbouw opleiding public sector auditing



menten, materialiteit, risico-analyse, de rol van wet- en regelgeving in de controle, auditdocumentatie en de controleverklaringen.

De ISSAIs voor financial auditing zijn gebaseerd op de International Standards on Auditing (ISAs) van IFAC/ IAASB, maar kennen aanvullende *Practice Notes* om met deze bijzonderheden rekening te houden.

COMPLIANCE AUDITS

Compliance audits in de publieke sector kunnen aanzienlijk verder reiken dan de vaststelling van de rechtmatigheid van de financiële transacties. ISSAI 4000 definieert een compliance audit als volgt: *'to audit whether the activities of public sector entities are in accordance with the relevant laws, regulations and authorities that govern such entities. (...). More specifically, these elements may involve auditing to what extent the audited entity follows rules, laws and regulation, budgetary resolutions, policy, established codes, or agreed upon terms, such as the terms of a contract or the terms of a funding agreement. (...).'*

BEVORDERING BEROEPSUITOEFENING

Door het Center, de leerstoel en de opleiding erkennen het ministerie van Financiën en Nyenrode dat de publieke sector wezenlijke eigen inhoudelijke en institutionele kenmerken heeft en dat het van belang is dat auditors in deze sector die kenmerken kunnen vertalen naar de door hen te verrichten auditwerkzaamheden.

Het Center draagt desgewenst ook bij aan de versterking van het publieke sector-element in de reguliere auditopleidingen. Een voorbeeld hiervan is de keuzemodule Public Sector Auditing in de bacheloropleiding *accountancy* bij Nyenrode. Dit betekent dat we de NBA en het IIA willen ondersteunen bij hun bevordering van goede beroepsuitoefening.

'STUDENTEN ERVAREN DE ONTMOETING TUSSEN AUDITORS UIT VERSCHILLENDE SOORTEN ORGANISATIES EN STUDIERICHTINGEN ALS VERRIJKEND.'

PERFORMANCE AUDITS

Performance auditing is binnen public sector auditing de meest onderscheidende hoofdvorm, en krijgt daarom binnen de opleiding ruim aandacht. Performance audits richten zich specifiek op het realiseren van de strategische doelstellingen en de efficiency en effectiviteit van de uitvoering. Performance auditors zullen hierover aan bestuur en toezichthouders helder moeten rapporteren, opdat noodzakelijke verbeteringen van de doelmatigheid en doeltreffendheid kunnen worden doorgevoerd.

Deze relatief jonge en dynamische activiteit vertoont een sterke heterogeniteit qua vraagstelling, ingezette disciplines, methoden en rapportages.

INTOSAI omschrijft performance auditing als volgt: *'Performance auditing is concerned with the audit of economy, efficiency and effectiveness and embraces:*

- (a) *audit of the economy of administrative activities in accordance with sound administrative principles and practices, and management policies;*
- (b) *audit of the efficiency of utilisation of human, financial and other resources, including examination of information systems, performance measures and monitoring arrangements, and procedures followed by audited entities for remedying identified deficiencies; and*
- (c) *audit of the effectiveness of performance in relation to achievement of the objectives of the audited entity, and audit of the actual impact of activities compared with the intended impact.'*

HELFT CONTEXT, HELFT AUDITING

Gezien de samenhang van performance audits met andere vormen van audits en financial audits en het vereiste integrale beeld van management en toezichthouders op het functioneren van organisaties, is het van belang dat auditors in de publieke sector kennis hebben van al deze auditvormen en moeten ze de rol en implicaties ervan in de publieke sector kunnen doorzien.

De drie genoemde hoofdvormen van public sector auditing komen in de opleiding aan de orde vanuit het perspectief van zowel external auditing als internal auditing. Voor internal auditing benutten we voorts de

IIA-definitie en -guidance, en benutten we het door INTOSAI ontwikkelde materiaal op het terrein van risk management en internal control. Ook operational auditing krijgt in de opleiding speciale aandacht. Circa de helft van de opleiding beslaat de genoemde contextvakken, de andere helft het hoofdvak auditing (zie kader 'Opbouw opleiding').

INSTROOM EN DIPLOMA'S

De brede inhoudelijke oriëntatie van de opleiding brengt met zich mee dat in beginsel elke wetenschappelijke master kan instromen. Er is dan ook sprake van een multidisciplinair samengestelde groep studenten, waarin bijvoorbeeld RA's al een stevige bagage meebrengen op het punt van financial auditing, en afgestudeerden uit de sociale wetenschappen al relatief veel weten van methoden en technieken die bij performance auditing worden ingezet. Blijkens hun evaluaties ervaren studenten de ontmoeting tussen auditors uit verschillende soorten organisaties en diverse studierichtingen als verrijkend.

ANDERE EUROPESE LANDEN

Solide en professionele interne en externe auditfuncties zijn belangrijke steunpilaren in het Europese streven naar een gedegen management van publieke middelen.

Om bij te dragen aan goed bestuur - en daarbinnen *public internal control* (PIC), het leidende concept waarmee Europese landen over dit onderwerp communiceren - zijn ook in diverse andere Europese landen initiatieven genomen voor een op de publieke sector toegesneden auditopleiding. Zo bestaat er in Oostenrijk een *MBA public auditing* en in Luxemburg een programma *public performance auditing*. In Denemarken worden public sector auditors opgeleid aan de Copenhagen Business School. Het Center for Public Auditing & Accounting van Nyenrode heeft de eerste stappen gezet om, in samenwerking met deze andere initiatieven en met de Europese Commissie, gemeenschappelijke termen en voorzieningen voor de public sector auditopleidingen te ontwikkelen. □

Noot

* Hoogleraar Martin Dees en Jan Droogsma zijn beiden verbonden aan het Center for Public Auditing & Accounting van Nyenrode Business Universiteit.

(advertentie)
