

# De organisatie van de financiële controle bij het rijk

Voor de kwaliteit van het openbare bestuur is het een goede zaak als het parlement, het publiek en de verantwoordelijke ministers weten waar het overheidsgeld blijft.

De informatie over de rechtmatigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid van de rijksuitgaven is op sommige beleidsterreinen en op sommige momenten fragmentarisch of zelfs non-existent, ondanks het feit dat ca. 3.000 mensen een dagtaak hebben aan financiële controle bij het rijk. Door een scherpe taakverdeling over de verschillende controleinstanties kan de financiële controle volgens de auteur van dit artikel sterk verbeterd worden.

## DRS. J.W.M. VAN LEUVEN\*

Het financiële beheer bij het rijk blijft volop in de belangstelling. Was deze aandacht ten tijde van oplopende financieringstekorten vooral geconcentreerd op het kasbeheer en de begrotingsdiscipline 1), nu staan administratieve organisatie en controle in het middelpunt van de belangstelling. Dit niet in de laatste plaats ten gevolge van de affaires rond RSV, Walrussen, ABP, bouwsubsidies en dubbele boekhouding bij vafsafslagen en het ontbreken van accountantsverklaringen bij departementen. Met name de departementen van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer (VROM) en Economische Zaken (EZ), alsmede de coördinerend verantwoordelijke minister van Financiën kregen veel kritiek over zich heen. Maar ook de Algemene Rekenkamer als onafhankelijke controle-instelling bleef kritiek vanuit het parlement niet bespaard. De aandacht voor de administratie en de controle bleek ook tijdens de door de Tweede Kamer ingestelde 'fact-finding-procedure' bij de begrotingsbehandeling, vooral bij die van Economische Zaken dat als eerste in de rij duidelijk nog moest wennen aan dit nieuwe fenomeen.

De toegenomen belangstelling van parlement en publiek voor de administratieve organisatie en de controle van het rijk is een goede zaak. Deze aandacht lijkt echter vooral gericht te zijn op actuele nootore tekortkomingen op verschillende terreinen (accountantscontrole, financiële administratie, comptabiliteitswet) zonder dat goed inzicht bestaat in het totale controlesysteem en de samenhang tussen de verschillende elementen die van dit systeem deel uitmaken.

In het eerste deel van dit artikel wordt ingegaan op de verschillende bestaande controleinstanties die alle een toetsende taak op het handelen van de rijksoverheid of onderdelen daarvan hebben. Daarbij komt de vraag van de optimale samenhang en verdeling van controle-activiteiten tussen deze instanties aan de orde mede in relatie tot de te onderscheiden controledoelstellingen 2). In het tweede deel worden suggesties gedaan om tot een andere opzet te komen. Daarbij wordt tevens ingegaan op een heroriëntatie ten aanzien van de voor de controletaken bestaande kaders zoals de Comptabiliteitswet.

### De verschillende controle-instanties

De bij de financiële controle van het rijk betrokken instanties zijn:

- de departementale accountantsdiensten (DAD) van 12 ministeries (alleen het departement van Algemene Zaken heeft geen eigen DAD, de accountantscontrole wordt uitgevoerd door de CAD). Bij de 12 diensten zijn ca. 950 medewerkers in dienst 3). De diensten zijn belast met de accountantscontrole op het departementale beheer. Die controle heeft betrekking op de betrouwbaarheid van de administratie, op de rechtmatigheid van uitgaven, ontvangsten en aangegane verplichtingen en op de doelmatigheid van het beheer en de administratieve organisatie. Daarnaast kunnen de diensten worden ingeschakeld vooraf bij specifieke onderzoeken, zowel accountantsonderzoeken als doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek 4);
- de centrale afdelingen financieel-economische zaken (FEZ) bij ieder departement. Bij de 13 centrale afdelingen FEZ zijn ca. 1.500 medewerkers in dienst. Een deel daarvan is belast met het beheer van de financiële administratie, een deel met de opstelling van de departementale begroting en een ander deel met interne controle en toezicht op het beleid en de financiële consequenties daarvan. Ca. 800 medewerkers van de centrale afdelingen FEZ zijn betrokken bij controle en toezicht. Daarnaast bestaan er vooral bij de grotere departementen decentrale financiële afdelingen belast met de administratie en de

\* De schrijver is organisatie-adviseur bij het organisatieadviesbureau Andersson, Elffers, Felix te Utrecht. Van 1977 t/m 1985 was hij directeur financiën van het Ministerie van Economische Zaken. Het artikel is geschreven op persoonlijke titel.

1) Zie onder andere J.W.M. van Leuven, Het kasbeheer van het Rijk, *ESB*, 10 maart 1982 en Studiegroep Begrotingsruimte, *Beheersbaarheid van de collectieve uitgaven*, juli 1983.

2) Zie ook R. Toppen, *Doublures en leemtes in de controletaak van de accountant betreffende de geldstromen van de overheid*, NIVRA-geschrift 36, 1986.

3) De in 1985 ingestelde accountantsdienst Rijksbelastingen (IAR) wordt in dit artikel niet in beschouwing genomen. De IAR heeft tot taak de accountantscontrole op het beheer, de administratie en verantwoording van de belastingdienst en is qua taakstelling vergelijkbaar met een departementale accountantsdienst.

4) In de *Rapportage van de Interdepartementale Werkgroep Privatiseringsonderzoek Accountantscontrole* (april 1986) worden de termen doelmatigheid van bedrijfsvoering en doelmatigheid van beleid (effectiviteit) gehanteerd.

controle, bij voorbeeld bij grotere diensten zoals Rijkswaterstaat, de PTT, het Centraal Bureau voor de Statistiek en de Rijksgebouwendienst;

- naast de DAD en FEZ, die binnen de organisatie van het rijk op departementaal niveau controle-activiteiten uitvoeren, worden hiervoor ook particuliere accountants ingeschakeld. Dit gebeurt bij voorbeeld in de vorm van een specifiek, op een door een departement verstrekte subsidie, gerichte verklaring door een externe accountant. Ook kan een departement besluiten specifieke onderzoeken door een particulier accountantskantoor te laten verrichten, bij voorbeeld in verband met gebrek aan capaciteit van de DAD of in verband met vereiste specialistische branche- of vaktechnische kennis. De omvang van deze 'uitbesteding' van de controle aan particuliere accountants verschilt per departement. In de rapportage van de Interdepartementale Werkgroep Privatiseringsonderzoek Accountantscontrole (IWPA) wordt een bedrag genoemd van f. 55 mln. voor uitbesteding waarvan de kosten op directe of indirecte wijze ten laste van het departement komen. In capaciteit uitgedrukt betekent dit ca. 250 arbeidsjaren;
- de centrale Accountantsdienst (CAD) van het Ministerie van Financiën ressorteert onder het Directoraat van de Rijksbegroting en heeft tot taak het vormgeven aan het algemene controlebeleid van het rijk en de organisatie en de coördinatie van de controle alsmede het toezicht op de administratie, de verslaggeving en de controle bij de departementen. De CAD beschikt daartoe over bureaus op de departementen. Ook kan de dienst specifieke opdrachten uitvoeren ten behoeve van andere ministeries. De CAD voert de departementale accountantscontrole uit voor Algemene Zaken. De dienst omvat ca. 80 medewerkers;
- de Inspectie der Rijksfinanciën (IRF) ressorteert evenals de CAD onder het Directoraat-Generaal van de Rijksbegroting. De IRF heeft tot taak toetsing van de begrotingsvoorstellen van de verschillende vakministeries (begrotingsvoorbereiding) alsmede toezicht op de ontvangsten en uitgaven tijdens de begrotingsuitvoering. IRF omvat in totaal ca. 110 medewerkers. Behalve een aantal centrale functies (bureaus beleidsvoorbereiding en beleidsanalyse) zijn deze medewerkers verdeeld over secties, ieder belast met het toezicht op het betrokken vakdepartement;
- een buiten de organisatie van het rijk staande controleinstantie is de Algemene Rekenkamer 5). De AR heeft tot taak de controle op de rijksuitgaven en -ontvangsten (rechtmatigheidscontrole) als ook op de „doelmatigheid van beheer, organisatie en functionering van de Rijksdienst” 6). De constitutionele taak van de AR is bepaald in de Grondwet en nader geregeld in de Comptabiliteitswet 1986. De AR is een onafhankelijk College van Staat, onafhankelijk van de regering maar ook onafhankelijk van het parlement. Zij rapporteert aan de Koningin en aan de Staten-Generaal. Elk der beide Kamers der Staten-Generaal kan de AR verzoeken (niet opdragen!) om bepaalde doelmatigheidsonderzoeken in te stellen. De AR kan derhalve onafhankelijk van regering en parlement haar controle-activiteiten vaststellen. De AR heeft ca. 300 medewerkers in dienst, verdeeld over 7 afdelingen. Uitzonderd een stafafdeling voor algemene (centrale) activiteiten zijn de zes controle-afdelingen verdeeld in bureaus die controle- en onderzoekswerkzaamheden uitvoeren bij de departementen, bij departementale diensten en staatsbedrijven.

De ontwikkelingen in de afgelopen jaren hebben gevolgen gehad voor de personeelscapaciteit van de verschillende controle-instanties. Van de departementale controle-instanties is de capaciteit per saldo nagenoeg onveranderd gebleven. Wel heeft een verschuiving plaatsgevonden van de FEZ-afdelingen naar de departementale accountantsdiensten door de instelling van afzonderlijke accountantsdiensten op een aantal departementen. In verband hiermee is ook de capaciteit van de CAD verminderd (in 1986 14% lager in vergelijking met 1980). De twee andere buitendeportementale instanties, te weten IRF en AR, hebben tussen 1980 en 1986 een capaciteitsuitbreiding gerealiseerd. Voor de IRF is dit

ruim 10%. Voor de AR is dit gemeten in werkelijke bezetting ruim 20%.

Wanneer zoveel verschillende instanties met een totale capaciteit van ca. 3.000 medewerkers betrokken zijn bij de financiële controle op het beheer van het rijk en er toch sprake is van systematische tekortkomingen in beheer, administratieve organisatie en controle, is het nuttig de positie en betrokkenheid van iedere instantie binnen de totale controle-organisatie onder de loep te nemen.

## Doelstellingen, systemen en aangrijpingspunten

Hieronder wordt achtereenvolgens ingegaan op de relatie tussen de verschillende controle-instanties enerzijds en anderzijds:

- de doelstellingen van de controle;
- het systeem dat onderwerp van controle is;
- het aangrijpingspunt van de controle.

### Controledoelstellingen

Onder controleren wordt volstaan het door middel van toetsing onderzoeken of iets aan de te stellen eisen voldoet. In de financiële controle van het rijk kan worden onderscheiden controle gericht op 7):

- de betrouwbaarheid van het administratieve systeem en de informatie daaruit en de rechtmatigheid van financiële transacties (zijn ontvangsten, uitgaven, verplichtingen in overeenstemming met regels en afspraken van begroting, subsidieregeling, overeenkomsten?);
- de doelmatigheid: de mate waarin inzet van middelen overeenkomt met de daaraan gestelde of te stellen eisen;
- de doeltreffendheid: de mate waarin gestelde of te stellen doeleinden daadwerkelijk worden bereikt.

In tabel 1 wordt voor de verschillende in de organisatie van de controle van het rijk betrokken instanties aangegeven in welke mate zij op de onderscheiden controle doelstellingen zijn gericht. Uit tabel 1 kan men concluderen:

- dat, behalve de particuliere accountants (die specifiek opdracht van het ministerie krijgen), alle instanties hun aandacht richten op alle onderscheiden doelstellingen. Zij doen dat wel in verschillende mate;
- dat binnen de totale controle de aandacht geconcentreerd is op de betrouwbaarheid en rechtmatigheid;
- dat de centrale afdelingen FEZ, de IRF en de AR in (min of meer) gelijke mate de drie doelstellingen bestrijken.

### Controlesystemen

Bij systemen die onderwerp van controle kunnen zijn voor de verschillende instanties, kunnen drie niveaus worden onderscheiden:

- het rijk in zijn totaliteit, als bovendeportementaal niveau (aspecten van algemeen controlebeleid en controle-organisatie, toetsing aan algemeen financieel beleid);
- de departementen en hun afdelingen, diensten en bedrijven;
- derden waarmee een departement op enigerlei wijze een financiële betrokkenheid heeft (bij voorbeeld een subsidie-ontvangende organisatie).

5) Zie voor een historische beschrijving, de positie, taak, werkwijze en organisatie van de Algemene Rekenkamer, Th.A. Stevers, *De Rekenkamer*.

6) Artikel 74 lid 1 Comptabiliteitswet 1976: „De Algemene Rekenkamer wijdt aandacht aan de doelmatigheid van 's Rijks Beheer en van de organisatie en functionering van 's Rijks dienst”.

7) F.H. Goudswaard maakt in *Departementale keuzefunctie* onderscheid tussen toezicht en controle. Voor een vergelijking van de positie van de verschillende controle-instanties binnen het totale controlesysteem verdient onderscheiding naar doelstelling de voorkeur.

Tabel 1. De mate waarin controledoelstellingen door de verschillende controle instanties worden bestreken

Controle-instanties	Controledoelstellingen	Betrouwbaarheid en rechtmatigheid	Doelmatigheid	Doeltreffendheid
Departementale accountantsdiensten (DAD)		**	.	.
Particuliere accountants		**	-	-
Centrale afdelingen Financieel-economische Zaken (FEZ)		**	**	**
Centrale Accountantsdienst (CAD)		**	.	-
Inspectie der Rijksfinanciën (IRF)		*	**	**
Algemene Rekenkamer (AR)		**	**	**

Toelichting:

- \*\* = intensieve relatie.
- \* = enige relatie.
- = geen relatie.

Een intensieve relatie van controle-instantie X met controledoelstelling A betekent dat de instantie X binnen haar totale betrokkenheid relatief het accent legt op doelstelling A vergeleken met andere doelstellingen.

In tabel 2 wordt voor de verschillende controle instanties aangegeven in welke mate zij de onderscheiden systemen tot onderwerp van hun controle rekenen. Uit tabel 2 blijkt dat:

- het departementale systeem onderwerp van controle is voor alle instanties;
- IRF en de AR alle drie de niveaus in hun controle of toezicht bestrijken.

#### Aangrijpingspunten van controle

Als aangrijpingspunt van controle kunnen de volgende fasen van het beleidproces worden onderscheiden:

- de beleidsvoorbereiding onder andere via opstelling van begroting (en planning);
- de uitvoering van het beleid;
- de evaluatie van het beleid mede op grond van de gegevens van de uitvoeringsfase.

In tabel 3 wordt aangegeven welke fase van het beleidproces voor de verschillende instanties aangrijpingspunt voor controle vormen.

Uit tabel 3 blijkt:

- een concentratie van controle en toezicht op de uitvoeringsfase;
- een sterke betrokkenheid bij alle fasen van zowel de FEZ-afdelingen als IRF;
- het niet direct betrokken zijn van de AR bij de beleidsvoorbereiding, doordat het aangrijpingspunt van de AR-controle ligt bij (in feite zelfs na) de uitvoering.

#### Conclusies

Bovenstaande analyse is geen resultaat van uitvoerig onderzoek, maar gebaseerd op de taakbeschrijvingen voor de verschillende controle instanties en kennis op grond van persoonlijke ervaring. Desondanks is een aantal conclusies onontkoombaar:

- er is sprake van *overorganisatie* van de financiële controle van het rijk, met name ten aanzien van de controle op betrouwbaarheid en rechtmatigheid van de uitvoering op departementaal niveau. Een dergelijke overorganisatie brengt met zich mee onduidelijkheid van verantwoordelijkheden tussen de primaire beleidsverantwoordelijkheden en de verschillende controle instanties alsmede tussen de verschillende controle instanties onderling. Dit leidt ertoe dat de administratieve organisatie en controle van het rijk systematisch tekortkomingen vertoont. Tevens leidt de concentratie van zoveel instanties op de toetsing van rechtmatigheid en betrouwbaarheid van de uitvoering tot een inzet van capaciteit op een wijze die eerder gekarakte-

Tabel 2. De mate waarin de onderscheiden systemen onderwerp van controle zijn voor de verschillende controle instanties.

Controle-instanties	Controle-systeem	Rijk	Departement	Derden
Departementale accountantsdiensten (DAD)		-	**	.
Particuliere accountants		-	*	**
Centrale afdelingen Financieel-economische Zaken (FEZ)		-	**	.
Centrale Accountantsdienst (CAD)		**	**	-
Inspectie der Rijksfinanciën (IRF)		**	**	*
Algemene Rekenkamer (AR)		**	**	.

Toelichting: zie tabel 1.

riseerd mag worden als 'penny-wise en pound-foolish' dan met de typering 'value for money'. Een ander wordt extra gevoed door de onvermijdelijke strijd om competenties waar zoveel instanties zich op eenzelfde vlak bewegen;

- de controle instanties vertonen een duidelijke tendens tot *despecialisatie*. Zij richten hun activiteiten op alle controledoelstellingen over een zo breed mogelijk terrein. Dit geldt het sterkst voor IRF, maar ook voor de Centrale FEZ-afdelingen en de AR. De departementale accountantsdiensten lijken zich hierin nog bescheiden op te stellen. Uit het eerdergenoemde rapport van de IWPA blijkt echter dat ook de accountantsdiensten de neiging hebben hun takenpakket uit te breiden. Opmerkelijk is dat de adviserende (niet-ambtelijke) leden van de werkgroep de attestfunctie - dit is de controle gericht op het afgeven van een accountantsverklaring - als primaire functie van de departementale accountant zien, terwijl de ambtelijke leden de attestfunctie zien als onderdeel van een bredere functie, waarin ook het gevoerde beheer wordt getoetst. De neiging alles te willen omvatten kan al gauw leiden tot afbraak van kwaliteit op specialistische onderdelen en tot verder willen springen dan de polsstok lang is. Wat het laatste betreft zou het bij voorbeeld in de rede liggen dat zolang accountantsverklaringen bij de rekeningen van de meeste departementen nog ontbreken of onvolledig zijn, alle aandacht gericht wordt op de attestfunctie;
- de AR is niet betrokken bij de beleidsvoorbereiding. Het aangrijpingspunt van de AR controle ligt bij de gedane uitgaven (en ontvangsten). Door louter gericht te zijn op deze repressieve controle bewaart de AR zijn onafhankelijkheid, maar roept tegelijkertijd het beeld op van: 'achteraf is het gemakkelijk praten'. Bovendien is het nut van de controle op doelmatigheid en doeltreffendheid groter naarmate de controle bevindingen (in feite beleids- en bedrijfs-

Tabel 3. De mate waarin de onderscheiden fasen van het beleidproces aangrijpingspunt voor controle zijn voor de verschillende controle instanties

Controle-instanties	Fasen beleidsproces	Voorbereiding	Uitvoering	Evaluatie
Departementale accountantsdiensten (DAD)		.	**	.
Particuliere accountants		-	**	-
Centrale afdelingen Financieel-economische Zaken (FEZ)		**	**	**
Centrale accountantsdienst (CAD)		.	**	.
Inspectie der Rijksfinanciën (IRF)		**	**	**
Algemene Rekenkamer (AR)		-	**	**

Toelichting: zie tabel 1.

evaluatie) direct in de fase van de beleidsvoorbereiding worden benut;

- verbetering van de financiële controle van het rijk is mogelijk door een betere verdeling en afstemming van taken binnen de controle-organisaties. Overigens dient daarbij ook de rol van het parlement te worden betrokken die immers de financiële controle mag rekenen tot haar toetsende en autoriserende taak ten aanzien van het totale regeringsbeleid. In plaats van het zoeken van oplossingen in de richting van uitbreiding van het aantal controleurs is een herschikking van taken en activiteiten binnen de reeds aanwezige controleurs de meest aangewezen weg. De op te dragen taakstelling dient daarbij beperkt te worden tot die taak die ook effectief door de betrokken instantie - gezien haar positie en haar mogelijkheden - uitvoerbaar is.

## Suggesties

Mede op grond van bovenstaande beschouwing is een aantal suggesties mogelijk voor een andere, mijns inziens doelmatiger organisatie van de financiële controle bij het rijk.

1. *Het primaat van de controle op betrouwbaarheid en rechtmatigheid bij een verzelfstandigde accountantsdienst.* De betrouwbaarheids- en rechtmatigheidstoetsing dient in de eerste plaats te gebeuren aan de bron van de administratieve vastlegging. Naast deze verificatie of interne controle bij FEZ-afdelingen (centraal of decentraal) dient een accountantscontrole plaats te vinden. Deze moet zich primair op de attestfunctie richten, met daarnaast een adviesfunctie ten aanzien van de administratieve organisatie. De accountantscontrole is niet specifiek des overheids. Privatisering van de uitvoering van de overheidsaccountantsfunctie ligt daarom voor de hand. De verantwoordelijkheid voor deze controle blijft die van de betreffende minister.

In het onderzoek van Rijnconsult dat is uitgevoerd in het kader van de eerdergenoemde IWPA, komt de onderzochte verzelfstandiging van een algemene accountantsdienst (omvattende alle DAD's en een deel van CAD) naar voren als de variant die de beste garanties biedt voor een doelmatiger controle en de variant die uit oogpunt van positieve privatiseringseffecten de voorkeur verdient. De reden dat verzelfstandiging door Rijnconsult noch door de werkgroep als het aantrekkelijkste alternatief is aanbevolen, is gelegen in de grote mate van verandering die deze variant ten opzichte van de huidige situatie en voor de bestaande medewerkers zou betekenen. Mede daarom wordt getwijfeld aan de haalbaarheid. Mijns inziens mag de grote mate van verandering nimmer een argument zijn om structureel van een, overigens meest geprefereerde opzet af te zien. Bovendien valt te betwijfelen of de verzelfstandiging van de accountantsfunctie zoveel meer verandering betekent dan bij andere privaterings- en verzelfstandigingsprojecten.

Bij een verzelfstandigde AAD verleent iedere minister aan deze AAD (en na een overgangstijd ook aan andere particuliere accountantsbureaus) opdracht tot uitvoering van de accountantscontrole op zijn departement. De zelfstandige AAD kan opdrachten van anderen, met inbegrip van de marktsector, aannemen. Aan de motieven voor privatisering (budgettaire besparing, bestuurlijke afslanking en versterking marktsector) 8) wordt door een dergelijke verzelfstandiging optimaal gestalte gegeven.

Bij een organisatie van de interne en van de accountantscontrole zoals hierboven beschreven kan de AR volstaan met de beoordeling van de kwaliteit van deze controle 9), zoals deze in opdracht van de minister door de (externe) accountant wordt uitgevoerd.

2. *Het primaat van de doelmatigheidscontrole bij de departementsleiding gesteund door de centrale afdeling FEZ en extern getoetst door de AR.* Doelmatigheidscontrole is het toetsen of de inzet van middelen (geld, mensen, gebouwen, materialen) voldoet aan daaraan gestelde of te stellen normen. Een dergelijke toetsing is een essentieel onderdeel van het beheersproces of wel van het bestuur van een organisatie en betreft niet alleen een financiële toets maar ook technisch-

en sociaal-organisatorische aspecten. Gezien de individuele verantwoordelijkheid van iedere minister tegenover het parlement dient deze toetsing eerst binnen het departement plaats te vinden.

Als element van beheer van het departementaal productieproces is dit een verantwoordelijkheid van de departementsleiding in casu de secretaris-generaal (SG). Deze kan daarbij een beroep doen op de centrale afdeling FEZ en de andere onderdelen van de zogeheten interne driehoek (de stafafdelingen, organisatie en personeel). Onder leiding van de SG dient een programma voor doelmatigheidsontwikkeling en -toetsing te worden vastgesteld en er dient een vaste overlegstructuur te zijn, van waaruit regelmatig aan de minister wordt gerapporteerd.

Naast deze interne bestuurlijke toetsing op doelmatigheid dient ten behoeve van het parlement en de samenleving een onafhankelijke controle op het al dan niet doelmatig handelen van de regering en de individueel verantwoordelijke minister plaats te vinden zoals dat nu een taak is voor de AR. Gezien de voorgestelde verminderde aandacht van de AR voor de (gedetailleerde) controle op betrouwbaarheid en rechtmatigheid kan de aandacht van de AR op de doelmatigheidstoetsing worden geconcentreerd.

De toetsing op doelmatigheid is daarmee intern en extern (buiten het departement) voldoende gegarandeerd. Voor de minister van Financiën i.c. de IRF betekent dit dat diens taak met name gericht dient te zijn op de toetsing van departementaal financieel beleid (i.c. de begrotingen) aan het algemeen financieel beleid (i.c. het totale kader voor de rijksbegroting) en beperkt moet zijn tot de fase van de begrotingsvoorbereiding.

Het toezicht op de uitvoering van beleid en begroting door de vakdepartementen ook nadat de begroting door de wetgever is vastgesteld, zoals dat nu door IRF wordt uitgeoefend, dient te vervallen. Dit toezicht leidt tot vervalg van verantwoordelijkheden (inspecteurs van IRF hebben zitting in besturen of toezichthoudende organen van door departementen gesteunde organisaties) en minder effectief functioneren van de centrale afdeling FEZ. Het toezicht van IRF dat zelfs op grond van artikel 28 lid 2 van de CW 1976 10) de vorm heeft van voorafgaand toezicht en daarmee goedkeuring, doet afbreuk aan de individuele verantwoordelijkheid van de betrokken vakminister. Bij de eerdergenoemde 'affaires' alsmede in de discussies rond de administratieve organisatie en controle van vakdepartementen is deze vervalg van verantwoordelijkheid met het bekende risico van afschuiven wel gebleken.

3. *Het primaat van de doeltreffendheidscontrole bij parlement en samenleving gesteund door AR en instellingen op macro-niveau.* Doeltreffendheidscontrole is het toetsen of beoogde doelstellingen en effecten van beleid ook daadwerkelijk gerealiseerd worden. Effecten van het overheidsbeleid raken afhankelijk van het beleidsterrein de gehele samenleving dan wel grote groepen daarvan. Ten behoeve van deze samenleving is een onafhankelijke toetsing van het overheidsbeleid vereist. Dit is in de eerste plaats een taak voor het parlement. Tevens is het van belang dat voor de verschillende beleidsterreinen (onderwijs, binnenlands bestuur, volksgezondheid) de binnen die terreinen opererende maatschappelijke organisaties en groeperingen in de beleidstoetsing worden betrokken. Het toetsen en meten van beleidseffectiviteit is een zeer complexe zaak. Instellingen op macro-niveau zoals het Centraal Planbureau, het Sociaal Cultureel Planbureau en het Centraal Bureau voor de Statistiek kunnen hierbij een nuttige functie vervullen.

De mogelijkheden voor effectiviteitscontrole door de centrale afdelingen FEZ en door IRF zijn heel wat beperkter dan hun taakstelling doet vermoeden. Ook hier geldt dat niet verder kan worden gesprongen dan de polsstok reikt. Dit geldt in ongeveer gelijke mate voor de AR. Wel kan de AR ten aanzien

8) Zie A.T.L.M. van de Ven, *Privatisering, Bedrijfskunde*, 1986.

9) Zie ook J.W. de Pater en R.P. van Putten, *De Rekenkamercontrole in de toekomst, Openbare Uitgaven*, 1986 nr. 6.

10) Artikel 28 lid 2 Comptabiliteitswet 1976: „Voorts kan hij (de Minister van Financiën) ten behoeve van dit toezicht bepaalde artikelen van uitgang aanwijzen ten laste waarvan geen verplichtingen mogen worden aangegaan, voordat hij daarmee heeft ingestemd.”

van de maatschappelijke toetsing van de doeltreffendheid van het overheidsbeleid een stimulerende en waar nodig initiërende functie vervullen.

4. *Afstemming tussen controle-instanties onderling en tussen controle en bestuur.* Controle is geen doel op zich zelf, maar een instrument om te komen tot zorgvuldig (betrouwbaar en rechtmatig) en efficiënt en effectief handelen. Daarmee is controle een essentieel onderdeel van het beleids- en besturingsproces. Afstemming tussen controle en bestuur is daarbij vereist op verschillende niveaus. Daarnaast is voor een optimaal doelmatige organisatie van de controle afstemming tussen de controle-instanties vereist. Deze afstemming zou vorm kunnen krijgen door:

- instelling van 'audit-committees' bij alle departementen onder leiding van de secretaris-generaal waaraan zowel de primaire beleidsverantwoordelijken als de controle-instanties (FEZ, AR en accountant) deelnemen. In deze comités dienen zowel de controleprogramma's (onderscheiden naar controledoelstellingen) alsook de bevindingen behandeld te worden ten behoeve van een optimale programmering en een effectieve bijsturing naar aanleiding van de controle;
- een formalisering en versterking van de functie van het interdepartementaal overleg van hoofden FEZ met de directeur-generaal van de rijksbegroting (IOFEZ). De functie van het IOFEZ dient onder meer gericht te zijn op de afstemming binnen de rijksoverheid van de administratieve organisatie en de doelmatigheidscontrole;
- instelling van een audit-commissie op parlementair niveau waarin vertegenwoordigd zijn het parlement, de regering (in ieder geval de minister van Financiën) en de Algemene Rekenkamer. In deze commissie wordt zowel het controleprogramma van de AR besproken, waarbij de commissie een adviserende functie heeft (de AR blijft onafhankelijk in de uiteindelijke vaststelling van haar controle-activiteiten). Verder worden behandeld algemene controlebevindingen van de Algemene Rekenkamer en het gebruik dat van controlebevindingen op departementaal niveau wordt gemaakt door de betrokken departementen. Daarbij dient overwogen te worden dat de AR tevens om haar visie kan worden gevraagd ten aanzien van de effectiviteit en efficiëntie van belangrijke beleidsvoornemens, zodat de bij de AR opgebouwde kennis ook in de fase van beleidsvoorbereiding wordt benut.

5. *Heroriëntering ten aanzien van het controle kader.* Bij een herschikking van controletaken en een verandering in de taakstelling van de bestaande controle-instanties dient tevens een heroriëntering plaats te vinden ten aanzien van de kaders waarbinnen deze taken worden uitgeoefend. Allereerst betreft dit de bestaande regelgeving met name van de Comptabiliteitswet en daarop gebaseerde regels. Gedacht kan worden aan:

- een aangepaste taakomschrijving van de controle-instanties met inbegrip van een heroriëntatie ten aanzien van de onlangs van kracht geworden wetwijziging 11) waarin voor ieder departement een afzonderlijke controle-afdeling wordt voorgeschreven en een beperktere en meer gerichte taakstelling voor de FEZ-afdelingen en voor de Minister van Financiën (in concreto voor IRF);
- aanpassingen in het begrotingssysteem en bijbehorende procedures die een betere beheersing van de begroting mogelijk maken zoals 12):
  - meerjarenramingen, gebaseerd op een consequente toepassing van de systematiek van verplichtingen, waarop ook de organisatie van de controle moet aansluiten (het aangrijpingspunt voor de AR controle wordt nu gelegd bij de kasuitgaven);
  - verbetering en versnelling van verantwoording en verslaglegging met inbegrip van de accountants verklaring door wijziging van het systeem van suppletore begrotingen;
  - meer aandacht voor normstelling ten aanzien van doelmatigheid en doeltreffendheid en daartoe meer output-gerichte informatie. Controleren is immers toetsen van normen. Zonder duidelijke normen zijn ook geen duidelijke uitspraken vanuit de controle te ver-

wachten. De huidige CW 1976 is vooralsnog blijven steken bij het min of meer vrijblijvende artikel 4 lid 4 13) waarin de gegevens van een prestatiebegroting worden genoemd;

- uitspraken (uiteindelijk van het parlement) rond de vereiste intensiteit van de financiële controle bij het Rijk en de reikwijdte van deze controle. Dit behelst uitspraken ten aanzien van vragen zoals:
  - is het voldoende wanneer de accountant met 90% zekerheid kan verklaren dat de rekening betrouwbaar en rechtmatig is;
  - dient de AR de bevoegdheid te hebben bij derden onderzoek te doen, ook wanneer zij slechts een incidentele financiële relatie met de overheid hebben (bij voorbeeld een investeringssubsidie 14).

Tevens dient in deze heroriëntatie te worden betrokken de afbakening van verantwoordelijkheden tussen de primair beleidsverantwoordelijke ambtenaren (veelal de directeuren-generaal van een departement en hun medewerkers) en de controlerende instanties, alsmede de vereiste aandacht van de departements top (zowel ambtelijk als politiek) voor toetsing en controle als essentieel onderdeel van het beleids- en besturingsproces. Ontwikkelingen zoals decentralisatie, zelfbeheer, contract-management hebben een invloed op bovengenoemde afbakening. De controle zal hierop moeten inspelen.

## Slot

De toenemende aandacht voor de administratieve organisatie en de financiële controle van het rijk is een verheugende ontwikkeling. Deze ontwikkeling kan het beste benut worden door een grondige analyse van de totale organisatie van de financiële controle van het rijk. Dit betekent een herbezinning op de huidige organisatie van de verschillende controletaken en een heroriëntatie ten aanzien van de kaders waarbinnen deze taken worden uitgeoefend. Controle-instanties dienen alleen taken te worden toegedeeld die zij ook werkelijk aankunnen. De hiervoor bepleite herschikking van functies daarmee voor een deel ook voor mensen is niet gering, maar kan vanuit het totaal bezien op verantwoorde wijze door middel van een duidelijk en gericht veranderingsproces gerealiseerd worden. De analyse en heroriëntatie dienen gericht te zijn op een doelmatiger inrichting van de controle op betrouwbaarheid en rechtmatigheid alsmede op het hanteren van de toetsing op doelmatigheid en doeltreffendheid als instrument van beleid en bestuur.

**J.W.M. van Leuven**

11) Wet van 31 oktober 1986, *Staatsblad*, 1986, 605.

12) Mede op basis van voorstellen van de Interdepartementale Werkgroep Herziening Comptabiliteitswet 1976 zijn inmiddels op het ministerie van Financiën wetwijzigingen in voorbereiding en deels al ingediend bij het parlement. Zie de brief van de minister van Financiën d.d. 4 februari 1986 aan de Tweede Kamer, 19 395. Zie ook de in voetnoot 1 aangehaalde publikaties.

13) Artikel 4 lid 4 van de Comptabiliteitswet 1976: „Bij elk daarvoor in aanmerking komend hoofdstuk van de begroting van uitgaven wordt een bijlage gevoegd, waarin met betrekking tot de uitgaven, waarvoor dit mogelijk en van belang is, gegevens worden verstrekt omtrent de prestaties, die het resultaat zijn van de activiteiten, waarop die uitgave betrekking hebben en omtrent de met die prestaties verband houdende middelen”.

14) Zie de verschillende opvattingen van regering en Algemene Rekenkamer ten aanzien van de wijziging van artikel 80 van de Comptabiliteitswet 1976 bij welk artikel de controle van de AR op derden wordt geregeld.