

# Peer review van de Algemene Rekenkamer



Copyright foto omslag: Algemene Rekenkamer.  
Rapport van de nationale rekenkamers van Zweden, het Verenigd Koninkrijk  
en Canada, november 2020.

# Inhoudsopgave

<b>Managementsamenvatting</b>	3
Conclusie uit de peer review	3
Belangrijkste bevindingen	4
Aanbevelingen	11
<b>Inleiding</b>	14
Wettelijke context en missie van de Algemene Rekenkamer	14
Huidige status en recente ontwikkelingen	15
Omgeving waarbinnen de Algemene Rekenkamer opereert	16
Zwaartepunt van de peer review	16
<b>Observaties over onderwerpselectie en -programmering</b>	18
Controlemandaat van de Algemene Rekenkamer	18
Aanpak van strategische planning	19
Vertaalslag van strategisch plan naar programmering	21
Beheer van middelen om impact te hebben en te meten	24
<b>Observaties over kwaliteit van de financial audit</b>	26
Nederlands controlebestel	26
Audits die de Algemene Rekenkamer jaarlijks verplicht moet doen	27
Selectie en toepassing van standaarden	29
Onafhankelijkheid en kwaliteit van de uitgevoerde financial audits	31
Presentatie van rapporten	35
<b>Observaties over kwaliteit van het doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek</b>	37
Onderzoeksaanpak Algemene Rekenkamer in het doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek	37
Presentatie van rapporten	43
<b>Observaties over kwaliteitsbeheersing</b>	46
Kwaliteitsbeoordelingen in de financial audit	47
Kwaliteitsbeoordelingen in het doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek	49
<b>Reactie van de Algemene Rekenkamer op het peer review rapport</b>	52
<b>Nawoord van het peer review team</b>	58
<b>Bijlage Aanpak van de peer review</b>	59

## Toelichting bij de vertaling van enkele termen

Niet alle Engelse woorden hebben een (duidelijk) equivalent in het Nederlands. Daarom hebben wij bij de vertaling een aantal keuzes gemaakt, die hieronder kort worden toegelicht.

### **‘Peer review’ en ‘peers’**

Een peer review is een vorm van een collegiale toetsing. Omdat het begrip ‘peer review’ ook in het Nederlands gangbaar is, laten we dit onvertaald. ‘Peers’ zijn in dit verband de collega-rekenkamers die een peer review uitvoeren.

### **‘Audit’ en ‘auditor’**

Het peer review-team gebruikt veelvuldig de internationaal gangbare termen ‘audit’ en ‘auditor’. Een auditor is een controleur die op basis van normen controleert en oordeelt. Een audit is het onderzoek dat hiertoe wordt verricht. Beide begrippen laten we onvertaald, op de onderstaande uitzondering na.

Behalve audits kan een rekenkamer ook beschrijvende onderzoeken verrichten, die geen oordelen bevatten. Ook de Algemene Rekenkamer verricht zowel audits als beschrijvende onderzoeken. Als het woord *audit* doelt op beschrijvend onderzoek of op een combinatie van audits en beschrijvende onderzoeken of op alle onderzoeken van de Algemene Rekenkamer samen, dan is het vertaald als *onderzoek*. In die gevallen spreken we ook van *onderzoeker* in plaats van auditor.

### **‘Financial audit’, ‘compliance audit’ en ‘performance audit’**

Rekenkamers voeren drie soorten audits uit. De Engelse namen hiervoor zijn: financial audit, compliance audit en performance audit. Voor financial audit en compliance audit bestaan geen goede Nederlandse equivalenten. Daarom laten we deze begrippen onvertaald. Performance audits noemen we in het Nederlands doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeken.

### **‘Quality control’ en ‘quality assurance’**

Het peer review-team gebruikt veelvuldig de internationaal bij rekenkamers gangbare termen ‘quality control’ en ‘quality assurance’. De term ‘quality control’ kan in algemene zin gebruikt worden als aanduiding voor maatregelen om de kwaliteit van onderzoek en producten te waarborgen. De term kan ook een aanduiding zijn voor het toetsen van de kwaliteit van werkzaamheden en/of producten. In het eerste geval hebben wij de term vertaald als *kwaliteitsbeheersing*, in het tweede geval als *kwaliteitsbeoordelingen*. De term ‘quality assurance’ - de internationale term voor de monitoring en evaluatie van de opzet en werking van het systeem van kwaliteitsbeheersing - hebben wij vertaald als ‘kwaliteitsbewaking’.

---

## Managementsamenvatting

De Algemene Rekenkamer is de nationale rekenkamer van Nederland. Ze heeft twee hoofdtaken: het verrichten van doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek en het verrichten van verantwoordingsonderzoek, inclusief financial audits.

In het voorjaar van 2019 heeft de Algemene Rekenkamer aan de nationale rekenkamers van Zweden, het Verenigd Koninkrijk en Canada gevraagd om de kwaliteit van haar onderzoekswerkzaamheden te toetsen in een peer review. Deze peer review is voltooid, conform de door de Algemene Rekenkamer en haar 'peers' in oktober 2019 ondertekende samenwerkingsovereenkomst. Onder leiding van de Zweedse nationale rekenkamer hebben de reviewers zich gericht op drie kwesties die de Algemene Rekenkamer in een zelfonderzoek had gesignaleerd:

- de kwaliteit van de onderwerpselectie en -programmering;
- de kwaliteit van uitgevoerde financial audits; en
- de kwaliteit van uitgevoerde doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeken.

Om de benodigde informatie te verzamelen heeft het reviewteam gesprekken gevoerd met medewerkers van de Algemene Rekenkamer en belangrijke externe belanghebbenden, documenten geanalyseerd, panelgesprekken gevoerd en een aantal doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeksrapporten en financial auditrapporten beoordeeld. Het team had toegang tot alle gevraagde documentatie en kon spreken met alle medewerkers en relevante externe belanghebbenden. De reviewers zijn het management van de Algemene Rekenkamer erkentelijk voor de vrijheid waarin zij hun werkzaamheden konden verrichten; ook willen zij alle medewerkers bedanken voor de waardevolle gesprekken en hun hulp en tijd tijdens de peer review.

### Conclusie uit de peer review

De Algemene Rekenkamer geniet een breed mandaat, werkt met hoogopgeleide onderzoekers plus een goed functionerend operationeel kader en kent een cultuur waarin innovatieve onderzoeksmethoden worden beproefd. Daarmee beschikt zij over de basiselementen voor een kwalitatief hoogstaande publieke controle. Om de kwaliteit van haar werkzaamheden nog verder te verbeteren en de impact ervan te vergroten, zal de Algemene Rekenkamer zich moeten richten op uitdagingen die verband houden met de omgeving waarbinnen zij functioneert: het unieke Nederlandse controlebestel en het bredere veld van Nederlandse onderzoeksinstituten. Onze aanbevelingen zijn erop

---

gericht de Algemene Rekenkamer te helpen haar bijzondere positie als nationale rekenkamer in deze operationele omgeving optimaal te benutten, met name door:

- zowel binnen als buiten de organisatie te verduidelijken hoe de Algemene Rekenkamer haar unieke rol en mandaat als de hoogste controle-instantie van Nederland vervult;
- haar onafhankelijkheid te tonen in externe financial audits; en
- te zorgen voor duidelijke oordelen in haar doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeken.

## Belangrijkste bevindingen

### Onderwerpselectie en -programmering

Wij hebben de kwaliteit van de onderwerpselectie van de Algemene Rekenkamer getoetst. Dit hebben we gedaan door te kijken naar de manier waarop de organisatie haar strategische planning aanpakt en door na te gaan hoe deze strategische planning tot uitdrukking komt in de selectie en programmering van de onderzoeksonderwerpen waarmee de Algemene Rekenkamer invulling wil geven aan haar mandaat en impact wil genereren.

Wij hebben verscheidene 'good practices' aangetroffen en geconstateerd dat de Algemene Rekenkamer in de recente strategische periode 2016-2020 maatregelen heeft getroffen om de kwaliteit van haar onderwerpselectie te verbeteren. Meer in het bijzonder hebben wij gezien dat de Algemene Rekenkamer:

- een gedegen driedelige strategische prioritering hanteert om te komen tot een evenwichtige programmering van haar werkzaamheden, en haar onderzoeksproces zodanig heeft ingericht dat deze prioriteiten direct bruikbaar zijn voor het nemen van besluiten over onderzoeksonderwerpen;
- vijf thematische programma's heeft uitgewerkt waarin generieke rijksbrede risico's tot uitdrukking lijken te komen, terwijl ook flexibel inzetbare onderzoekscapaciteit wordt gereserveerd om onderzoeken naar belangrijke actuele kwesties mogelijk te maken;
- een strategische fase in het onderzoeksproces heeft ingevoerd, met dialoogsessies waarin nieuwe projectvoorstellen worden gepresenteerd die door een intern panel tegen het licht worden gehouden om op grond daarvan besluiten te kunnen nemen over onderzoeksonderwerpen;
- de resultaten van haar financial audits en doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeken op een unieke manier integreert in de jaarlijkse

publicatie van de resultaten van haar verantwoordingsonderzoek op Verantwoordingsdag.

De door ons gesignaleerde verbeterpunten betreffen hoofdzakelijk de grondslag voor de strategische planning van de Algemene Rekenkamer en de manier waarop zij de realisatie van haar mandaat monitort. Meer in het bijzonder merken wij het volgende op:

- De Algemene Rekenkamer geeft met haar huidige strategie geen heldere en consistente boodschap af over haar missie, doel en prioriteiten tegen de achtergrond van haar mandaat. De externe belanghebbenden die wij tijdens de peer review spraken, hadden geen eensluidend beeld van de rol van de Algemene Rekenkamer.
- De Algemene Rekenkamer baseert haar strategische programmering niet op een integrale rijksbrede risicobeoordeling, maar neemt besluiten over onderzoeksonderwerpen op basis van risicoanalyses op een lager niveau. Het is essentieel dat de Algemene Rekenkamer haar strategie een risicogerichte grondslag geeft. Zo kan zij zowel binnen de organisatie als daarbuiten inzichtelijk maken hoe zij haar missie en mandaat wil vervullen.
- De Algemene Rekenkamer zou meer kunnen doen om te meten hoe groot haar positieve impact is en daarover te rapporteren. Hoewel de Algemene Rekenkamer diverse goede methoden heeft om de impact van specifieke onderzoeken te monitoren, volgt zij feitelijke veranderingen en verbeteringen binnen de rijksoverheid niet systematisch.

Concluderend: de Algemene Rekenkamer beschikt over een breed mandaat om de besteding van publieke middelen te controleren. Verscheidene elementen van haar werkwijze laten zien hoe een weldoordacht strategisch en operationeel kader een hoogwaardige onderwerpselectie bevordert. De manier waarop Algemene Rekenkamer in de praktijk invulling geeft aan haar strategische planning en openbare verslaglegging is echter niet dusdanig stringent dat aan de hand daarvan vast te stellen is hoe zij haar mandaat vervult. Bij gebrek aan een rijksbrede risicoanalyse hebben de peer reviewers niet kunnen bepalen of er sprake is van een hiaat in de onderzoeksterreinen die onder de controleopdracht van de Algemene Rekenkamer vallen. Wij denken dat met een heldere omschrijving van wat externe publieke controle inhoudt en met een transparante risicogerichte grondslag voor de eigen strategie eventuele hiaten in het werkkterrein van de Algemene Rekenkamer beter te signaleren zouden zijn, zowel voor de Algemene Rekenkamer zelf als voor haar belanghebbenden.

---

## Kwaliteit van de financial audit

De Algemene Rekenkamer heeft de wettelijke verantwoordelijkheid om dezelfde financiële informatie in de jaarverslagen van de ministeries en het financieel jaarverslag van het Rijk te onderzoeken als de Auditdienst Rijk (ADR), de interne auditor van de rijksoverheid. Internationaal gezien is dit een unieke situatie, omdat de controle op en de verslaggeving over de jaarrekening van nationale overheden doorgaans uitsluitend door externe accountants wordt verricht. De situatie met twee certificerende instanties wordt niet specifiek behandeld in de International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI's), de internationaal aanvaarde controlestandaarden die gelden voor nationale rekenkamers. Voor het gebruik van de bevindingen van de interne auditor heeft de Algemene Rekenkamer besloten de ISSAI's op een manier toe te passen die volgens haar recht doet aan het feit dat de ADR certificeert (accountantsverklaringen afgeeft) overeenkomstig de Nederlandse controlemaatstaven voor accountants. Bij het beoordelen van de kwaliteit van de door de Algemene Rekenkamer uitgevoerde financial audits hebben wij zorgvuldig rekening gehouden met de opzet van het Nederlandse controlebestel, maar hebben wij de door de ADR verrichte werkzaamheden niet beoordeeld.

Wij hebben geconstateerd dat de financial auditpraktijk van de Algemene Rekenkamer diverse hoogwaardige kenmerken heeft, waaronder:

- een risicogerichte aanpak bij de controle van bedrijfsvoeringsaspecten die rechtstreeks is gerelateerd aan de financiële informatie in de jaarverslagen en aan onderwerpen die voor de taakuitvoering van de gecontroleerden van groot belang zijn;
- gekwalificeerde accountants met kennis van zaken, die gedreven zijn om controles op niveau verrichten;
- jaarlijkse kwaliteitsbeoordelingen van alle controleopdrachten, ongeacht de bestaande beperkingen in de beschikbare capaciteit;
- een gedegen jaarlijkse beoordeling van de onafhankelijkheid en deskundigheid van de ADR, standaard gevolgd door overleg met de ADR over de operationele en vaktechnische aspecten van de door de ADR verrichte controlewerkzaamheden en de uitkomsten daarvan.

Wij zien ook verbeterpunten, vooral waar het gaat om de onafhankelijkheid van de Algemene Rekenkamer ten opzichte van de werkzaamheden van de ADR. Wij merken in dat verband het volgende op:

- De Algemene Rekenkamer is wettelijk bevoegd om gebruik te maken van de werkzaamheden van anderen en zij wendt dit recht aan om de door haar



---

benodigde informatie van de ADR te verkrijgen. Uit de onderzoeken die wij in onze steekproef hebben beoordeeld, blijkt echter dat er zwaar wordt gesteund op de controlewerkzaamheden van de ADR, ook op controlewerkzaamheden rond significante risico's, waar aanvullende eigen controlewerkzaamheden voor de hand zou liggen. Wij denken dat het Nederlandse controlebestel, waarin de interne auditdienst mede tot taak heeft de financiële informatie conform de Nederlandse controlestandaarden voor accountants te certificeren, de Algemene Rekenkamer niet van haar verantwoordelijkheden ontheft. In dit opzicht interpreteren wij de ISSAI's anders dan de Algemene Rekenkamer.

- De Algemene Rekenkamer maakt in de uitvoering van haar verantwoordingsonderzoek geen gebruik van adequate, helder en uitputtend gedefinieerde controlenormen. De Algemene Rekenkamer past wel bepaalde ISSAI-controlestandaarden toe, maar zij heeft deze standaarden niet volledig overgenomen. De toegepaste standaarden dekken bovendien niet alle onderdelen c.q. gebieden af waarop de Algemene Rekenkamer bevoegd is onderzoek te doen, zoals bepaalde onderdelen van financial audit en bedrijfsvoeringsonderzoek.
- De rapportage over de financial audits zou kunnen worden verbeterd, onder andere door de oordelen beter te presenteren en de bevindingen uit de financial audits meer op de voorgrond te plaatsen in de rapporten.

Concluderend: wij vinden dat, hoewel de werkzaamheden van de accountants van de Algemene Rekenkamer van hoge kwaliteit zijn en overeenstemmen met de werkwijze van de Algemene Rekenkamer binnen het Nederlandse controlebestel, de Algemene Rekenkamer de kwaliteit en relevantie van haar financial audits kan vergroten door de onafhankelijkheid van de controlewerkzaamheden die zij als externe accountant verricht te verstevigen. Wij denken voorts dat het de Algemene Rekenkamer moeite zal kosten om de controle op financiële informatie, rechtmatigheid en bedrijfsvoering op een evenwichtige en uniforme wijze te verrichten zolang er geen adequate normen zijn geformuleerd, vastgesteld en gecommuniceerd.

### Kwaliteit van het doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek

Het doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek van de Algemene Rekenkamer is erop gericht inzichtelijk te maken of de rijksoverheid en de daarmee verbonden organen zuinig, doelmatig en doeltreffend met publiek geld omgaan. De Algemene Rekenkamer verricht omvangrijke doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeken op uiteenlopende beleidsterreinen. Daarnaast verricht zij kleinere doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeken. Een voorbeeld hiervan zijn de beleidscasussen die deel

uitmaken van het jaarlijkse verantwoordingsonderzoek, waarvan de resultaten worden gepubliceerd in een rapport met oordelen. De Algemene Rekenkamer publiceert verder ook nog andersoortige rapporten, waarin geen conclusies worden getrokken of aanbevelingen worden gedaan.

Het reviewteam is onder de indruk van de capaciteit en het operationeel kader voor hoogwaardig doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek dat de Algemene Rekenkamer in de afgelopen jaren heeft opgebouwd. Wij signaleerden onder meer de volgende goede elementen in de uitvoering van het onderzoek:

- De Algemene Rekenkamer is innovatief in haar onderzoeksaanpak voor doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeken, zet capaciteit in voor kwantitatieve data-analyse en is creatief in haar methodieken om de doeltreffendheid van overheidsbeleid te toetsen.
- Alle doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeken verlopen volgens de vaste stappen uit de onderzoekscirkel van de Algemene Rekenkamer. Deze bestaat uit een strategische fase, gevolgd door een aantal stadia die betrekking hebben op respectievelijk het projectvoorstel, de uitvoering, de rapportage, de publicatie en de projectevaluatie. In de procesgang zijn verschillende maatregelen voor kwaliteitsbeheersing opgenomen om de kwaliteit van de onderzoeken te waarborgen.

Wij hebben daarnaast nog het volgende waargenomen:

- De doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoekers zijn hoogopgeleid, hebben kennis van zaken en zijn gedreven om controles op niveau te verrichten.
- In de onderzoeken die wij in onze steekproef hebben beoordeeld leken over het algemeen relevante onderwerpen onder de loep te worden genomen en er werd gebruikgemaakt van adequate methoden. De onderzoeken waren nauwkeurig afgestemd op de strategie van de Algemene Rekenkamer: nagaan hoe publiek geld binnen overheidsprogramma's of rijksbreed wordt besteed.
- De toon van de rapporten van de Algemene Rekenkamer is neutraal. In de rapporten uit onze steekproef werd bovendien goed gebruikgemaakt van grafisch materiaal om belangrijke of ingewikkelde boodschappen toe te lichten en over te brengen.

---

Wij zien ook verbeterpunten, met name op het punt van de kwaliteit van de onderzoeksvragen en de mate van zekerheid<sup>1</sup> die in de door ons beoordeelde rapporten werd verstrekt. Wij merken in dat verband het volgende op:

- De rapporten uit onze steekproef waren grotendeels beschrijvend van aard. Aangezien de Algemene Rekenkamer ook rapporten zonder conclusies of aanbevelingen publiceert, was dit soms een bewuste keuze. Maar zelfs in de rapporten die wél conclusies en/of aanbevelingen bevatten, werd meestal een met 'hoe' of 'wat' geformuleerde onderzoeksvraag gesteld. Daardoor hadden ook deze onderzoeken veeleer een beschrijvend dan een normatief vertrekpunt.
- In de door ons beoordeelde rapporten werd niet vermeld of het project een rapportage betrof gericht op het afgeven van een betrouwbaarheidsverklaring (oftewel een doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek volgens INTOSAI-standaarden) of een ander product van de Algemene Rekenkamer (bijvoorbeeld een rapport waarin een beleidsprogramma wordt beschreven). Daarom was het in bepaalde gevallen voor ons lastig om uit te maken wat met elk van de rapporten werd beoogd en of aan die opzet was voldaan.
- De Algemene Rekenkamer heeft er bewust voor gekozen haar impact te optimaliseren door haar publicaties toe te spitsen op kernboodschappen. Wij constateerden echter dat in enkele van de rapporten uit onze steekproef de kernboodschappen niet uit het doel van het onderzoek voortvloeiden en niet altijd antwoord gaven op specifieke onderzoeksvragen.
- Door bepaalde aspecten van de rapportpresentatie was het lastig om te zien hoe de Algemene Rekenkamer haar rapporten wil inzetten om waarde toe te voegen, inzicht te bieden en zo haar invloed te vergroten. Het was niet in alle gevallen duidelijk welke tekstonderdelen van de rapporten dienden als achtergrondinformatie over de gecontroleerde instantie en welke tekstonderdelen observaties van de Algemene Rekenkamer betroffen die voortvloeiden uit haar onderzoekswerkzaamheden.

Concluderend: wij denken dat de Algemene Rekenkamer beschikt over een goed functionerend operationeel kader voor hoogwaardige doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeken. Hoogopgeleide medewerkers met een achtergrond in

---

<sup>1</sup> "Bij bepaalde directe beoordelingsopdrachten..." (bijvoorbeeld een doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek in tegenstelling tot een accountantsverklaring bij een jaarrekening) "...legt de controleur geen expliciete betrouwbaarheidsverklaring af over het object van het onderzoek. In dergelijke gevallen zorgt de controleur voor het nodige vertrouwen bij de doelgroep door expliciet uit te leggen hoe de bevindingen, normen en conclusies evenwichtig en onderbouwd tot stand zijn gekomen, en waarom de combinatie van bevindingen en normen hebben geleid tot een bepaalde algemene conclusie of aanbeveling" (vgl. ISSAI 100, 32).

data-analyse, onderzoek en kennis van onderzoeksterreinen stellen de Algemene Rekenkamer in staat om nuttig gebruik te maken van de gegevens waar zij toegang toe heeft, en om data samen te voegen met behulp van kwantitatieve technieken waarmee recent vooruitgang is geboekt en combinaties van technieken, de zogeheten *mixed methods*. In de onderzoeken van de Algemene Rekenkamer die we in onze steekproef hebben beoordeeld leken over het algemeen relevante onderwerpen onder de loep te worden genomen. Ook werd gebruikgemaakt van adequate methoden. Maar de rapportages gaven niet allemaal even duidelijk aan waarover het onderzoek een oordeel moest geven en wat de focus van het onderzoek was. Wij denken dat de Algemene Rekenkamer, door meer aandacht te besteden aan strikt geformuleerde toetsende onderzoeksvragen, gemakkelijker scherpe normen voor haar onderzoek kan formuleren en meer onderzoeken naar de zuinigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid van de overheid kan uitvoeren.

### Algemene observaties over kwaliteit

De Algemene Rekenkamer beschikt over een integraal kwaliteitsbeheersingssysteem dat bestaat uit verscheidene lagen, die elk afzonderlijk cruciaal zijn voor de kwaliteit van het onderzoek. Hoewel dit kwaliteitsbeheersingssysteem buiten de reikwijdte van onze peer review viel, hebben wij toch enkele zaken waargenomen die de operationele doeltreffendheid van de kwaliteitsbeheersing betreffen, mede in relatie tot de kwaliteitsbewaking:

- De Algemene Rekenkamer hanteert procedures om de kwaliteit van haar werkzaamheden en publicaties te borgen. Voorbeelden hiervan zijn het werken met een onderzoekscirkel waarin de processtappen voor alle onderzoeken zijn vastgelegd, het beschikbaar stellen van handreikingen voor medewerkers om ze te helpen bij het volgen van deze processtappen, het aanbieden van opleidingstrajecten voor nieuwe en bestaande medewerkers, de onafhankelijke beoordeling van de kwaliteit van alle rapporten en de inwinning van commentaar van externe deskundigen.
- De medewerkers van de Algemene Rekenkamer die wij hebben gesproken gaven aan dat de interne richtlijnen vaak over diverse vindplaatsen zijn verspreid, zodat het voor hen lastig is om goed op de hoogte te blijven van wat zij moeten weten. Wij hebben ook geconstateerd dat waardevolle inzichten uit het overkoepelende commentaar van de interne kwaliteitsbeoordelaars niet op systematische wijze werden gebundeld om te kunnen dienen als impuls voor verbetering van het werk van de Algemene Rekenkamer.

---

## Aanbevelingen

De Algemene Rekenkamer heeft de afgelopen jaren diverse maatregelen getroffen om haar prestaties op alle door ons getoetste gebieden te verbeteren. Wij hebben waardering voor deze inspanningen en de betrokkenheid van de medewerkers van de Algemene Rekenkamer bij deze prestatieverbetering, en moedigen de Algemene Rekenkamer aan de door haar reeds ingezette verbeteringsloop voort te zetten. Wij denken dat met een aantal relatief kleine wijzigingen aanzienlijke verbeteringen in de bestaande praktijk zijn te realiseren. De bedoeling van onze aanbevelingen is dan ook om daaraan bij te dragen. De reactie van de Algemene Rekenkamer en het nawoord van het peer review team zijn opgenomen in een aparte paragraaf van dit rapport (pagina 52).

*Ten aanzien van de onderwerpselectie en -programmering bevelen wij de Algemene Rekenkamer het volgende aan:*

- Verwoord duidelijk, zowel binnen als buiten de organisatie, hoe de Algemene Rekenkamer haar unieke functie van externe publieke controleur vervult en hoe zij invulling geeft aan haar mandaat. Het oppakken van dit punt in de lopende voorbereidingen voor de nieuwe strategie en de implementatie daarvan kan de Algemene Rekenkamer helpen te profiteren van haar bijzondere positie in het Nederlandse controlebestel.
- Werk aan de ontwikkeling van een rijksbrede risicoanalyse op hoog niveau, die als grondslag kan dienen voor de programmering en kan zorgen voor een evenwichtige spreiding van werkzaamheden over de diverse overheidssectoren en thema's. Hoewel het volmaakte model niet bestaat, is besluitvorming die is gebaseerd op een algemene risicobeoordeling van groot belang om met overtuiging te bepalen en te communiceren waarom de Algemene Rekenkamer ervoor kiest bepaalde zaken wel te onderzoeken en andere niet.
- Monitor op een systematische manier de verandering en verbetering binnen de rijksoverheid die het gevolg is van het werk van de Algemene Rekenkamer en breng de resultaten hiervan naar buiten. Hiermee kan de Algemene Rekenkamer laten zien hoe zij invulling heeft gegeven aan haar mandaat en strategie en de basis leggen voor haar besluitvorming over toekomstige onderzoeken.

*Ten aanzien van de financial audits bevelen wij de Algemene Rekenkamer het volgende aan:*

- Zorg voor een onafhankelijke planning en uitvoering van financial audits en heroverweeg het zware steunen op de werkzaamheden van de interne auditor

---

bij het verkrijgen van het vereiste zekerheidsniveau voor elk onderdeel van de oordelen. Dit is met name van belang waar het gaat om significante risico's.

- Stel controlestandaarden op voor elk van de wettelijke toetsingsnormen aangaande betrouwbaarheid, ordelijkheid, rechtmatigheid, presentatie en niet-strijdigheid van financiële en niet-financiële informatie, en voer deze standaarden in. De toepassing van helder gedefinieerde controlestandaarden biedt zowel de auditor als gebruikers van de financial audit-rapportages meer transparantie over wat de auditor heeft gedaan om zijn conclusies te trekken.
- Heroverweeg de vorm en inhoud van de oordelen in financial audits, opdat ze in de toekomst helder, kort en bondig zijn en voldoen aan de toepasselijke controlestandaarden. Denk ook na over de manier waarop de verschillende toegepaste controlestandaarden in de verantwoordingsonderzoeken kunnen worden toegelicht. De verantwoordingsrapporten kunnen zowel inhoudelijk als qua opbouw verder worden gestroomlijnd door uitsluitend te rapporteren over de uitkomsten van het verrichte onderzoek. De verschillende verantwoordelijkheden van controleur en gecontroleerde worden daarmee beter tot uitdrukking gebracht.
- Grijp de kans die Verantwoordingsdag biedt aan om het belang van een degelijke financiële verantwoording door de rijksoverheid en van de financial audit van de Algemene Rekenkamer onder de aandacht te brengen en uit te dragen. Hiertoe zouden de resultaten van de door de Algemene Rekenkamer verrichte financial audits meer op de voorgrond kunnen worden geplaatst in de op die dag gepubliceerde verantwoordingsonderzoeken.

*Ten aanzien van het doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek bevelen wij de Algemene Rekenkamer het volgende aan:*

- Maak onderscheid tussen oordelende rapporten (dat wil zeggen doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeksrapporten met oordelen) en andere publicaties van de Algemene Rekenkamer, zowel bij de start van de werkzaamheden als bij de presentatie van de resultaten. Aangezien niet elk product hetzelfde doel dient, maakt dit het voor onderzoekers én gebruikers van de rapporten duidelijker wat zij kunnen verwachten wanneer de Algemene Rekenkamer een onderzoeksproject opstart en hoe de uitkomsten moeten worden geïnterpreteerd. Publicaties moeten zelfstandig leesbare documenten zijn die de lezer genoeg informatie geven om te kunnen begrijpen hoe en aan de hand van welke maatstaven het onderzoek is uitgevoerd.
- Kies in alle gevallen waarin de Algemene Rekenkamer werkt aan een rapport met oordelen voor het opnemen van toetsende onderzoeksvragen. Toetsende in

---

plaats van beschrijvende onderzoeksvragen kunnen de Algemene Rekenkamer helpen bij het ontwikkelen van scherpere onderzoeksnormen en bij het geven van een oordeel gebaseerd op de beginselen van zuinigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid.

- Zorg dat er een robuuste aanpak komt voor het ontwikkelen van normen voor onderzoeken waarin het de bedoeling is om oordelen te geven. Onderzoeksnormen zijn doorgaans gebaseerd op wet- en regelgeving, *best practices* en op andere indicatoren die gerechtvaardigde verwachtingen van burgers over de gecontroleerde weerspiegelen. Voor onderzoeksnormen kunnen nationale rekenkamers daarnaast gebruikmaken van de inzichten die zij ontleen aan hun eigen controle van de rijksoverheid in het verleden. Wij denken dat de Algemene Rekenkamer haar jarenlange ervaring nog beter zou kunnen benutten dan zij nu doet, door een bibliotheek van bruikbare normen op te zetten. Hiermee kan de Algemene Rekenkamer haar onderscheidende en gezaghebbende stem op den duur verder versterken.

*Ten aanzien van kwaliteitsbeheersing en kwaliteitsbewaking bevelen wij de Algemene Rekenkamer het volgende aan:*

- Actualiseer en onderhoud de handleidingen voor de financial audits en het doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek. Een actuele handleiding voor de financial audits moet een update bevatten van de onderliggende werkinstructies en duidelijk maken welke werkinstructies verplicht zijn. Dit zorgt voor bijgewerkte ondersteuning conform de laatste ontwikkelingen op het gebied van de standaarden. Het zal ook bijdragen aan een consistente toepassing ervan.
- Verlaag het controlerisico door te waarborgen dat de bevindingen uit de kwaliteitsbeoordelingen in de financial audits worden afgehandeld vóórdat de verantwoordingsonderzoeken op Verantwoordingsdag worden gepubliceerd. Dit is te realiseren met een risicogerichte aanpak van de kwaliteitsbeoordelingen.
- Zorg voor een systematische vastlegging en verspreiding van de bevindingen van de kwaliteitsbeoordelaars van het doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek onder alle medewerkers die bij dat onderzoek betrokken zijn, zodat collega's lering kunnen trekken uit de *best practices* en samen aan verdere verbetering kunnen werken.

---

## Inleiding

### Wettelijke context en missie van de Algemene Rekenkamer

1. De Algemene Rekenkamer is de nationale rekenkamer – de internationale aanduiding is *supreme audit institution*, SAI – van Nederland. De wettelijke taak van de Algemene Rekenkamer om de inkomsten en uitgaven van het Rijk te controleren is vastgelegd in de Grondwet voor het Koninkrijk der Nederlanden. De bevoegdheden en specifieke controletaken van de Algemene Rekenkamer liggen vast in de Comptabiliteitswet 2016. Een van deze taken is de jaarlijkse controle van de financiële en niet-financiële informatie in de departementale jaarverslagen en in het financieel jaarverslag van het Rijk, waarbij wordt gekeken naar rechtmatigheid, betrouwbaarheid, ordelijkheid en conformiteit met de inrichtingsvoorschriften voor de jaarverslagen (het verantwoordingsonderzoek). Een andere taak is het doen van doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek, waarbij wordt gekeken of de overheid bij het gevoerde beleid zuinig, doelmatig en doeltreffend met publiek geld is omgegaan. Daarnaast is de Algemene Rekenkamer bevoegd om onderzoek te doen naar publiek geld bij instellingen op afstand van het Rijk, alsook naar geld dat Nederland van de Europese Unie heeft ontvangen.
2. De Algemene Rekenkamer omschrijft haar missie als het toetsen en verbeteren van het rechtmatig, doelmatig, doeltreffend en integer functioneren van de rijksoverheid en de daarmee verbonden organen. Zij doet dit door jaarlijks verantwoordingsonderzoek te verrichten en door in haar meerjarige onderzoeksprogramma's beleidsterreinen en thema's onder de loep te nemen met naar verwachting een groot financieel of maatschappelijk belang. De president van de Algemene Rekenkamer presenteert de resultaten van het verantwoordingsonderzoek van de Algemene Rekenkamer één keer per jaar aan de Tweede Kamer. Dit gebeurt op Verantwoordingsdag, in een plenaire vergadering van de Tweede Kamer over de jaarverslagen van de ministeries en het financieel jaarverslag van het Rijk. De Algemene Rekenkamer publiceert behalve haar jaarlijkse verantwoordingsonderzoek door het jaar heen ook nog 15 tot 20 doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeken. Verder worden er brieven aan de Tweede Kamer en andere producten uitgebracht.



---

## Huidige status en recente ontwikkelingen

3. De Algemene Rekenkamer behoort tot de oudste nationale rekenkamers en staat bij haar collega-rekenkamers hoog aangeschreven. Onderzoekers van de Algemene Rekenkamer zijn erg in trek in de internationale onderzoekswereld en nemen geregeld deel aan projecten in het buitenland. De Algemene Rekenkamer streeft in haar werk de hoogste kwaliteit na.
4. Er hebben zich in de getoetste periode ingrijpende wijzigingen binnen de Algemene Rekenkamer voorgedaan. In 2016 zijn als onderdeel van de nieuwe strategie meerjarige onderzoeksprogramma's gepresenteerd. Deze programma's richtten zich niet alleen op beleidsterreinen, maar ook op de eigen onderzoeksaanpak. Een van deze programma's had betrekking op de doorontwikkeling van het verantwoordingsonderzoek van de Algemene Rekenkamer. In een ander programma werd gekeken naar innovatieve onderzoeksmethoden en -technieken om beter inzicht te kunnen geven in zuinigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid.
5. Ingegeven door de nieuwe strategie, maar ook door kortingen op haar begroting, heeft de Algemene Rekenkamer in 2017 een drastische reorganisatie doorgevoerd waarbij zij inzet op verbetering van de kwaliteit, wendbaarheid en zakelijkheid van haar werkwijze. De reorganisatie had het vertrek van een groot aantal medewerkers tot gevolg. In 2018 is aan de Algemene Rekenkamer een aanvulling op de begroting toegekend die tot 2022 stapsgewijs wordt verhoogd. Deze aanvullende middelen zijn benut om flink te investeren in de werving, opleiding en ontwikkeling van medewerkers. Het personeelsverloop is niet onaanzienlijk geweest, maar is zich in de laatste fase van de huidige, dit jaar eindigende strategische periode aan het stabiliseren.
6. De medewerkers van de Algemene Rekenkamer zijn hoogopgeleid en hebben zowel kennis van als ervaring met audit, onderzoeksterreinen en -methoden. In de loop van de huidige strategische periode heeft de Algemene Rekenkamer nieuwe en vooruitstrevende manieren verkend om haar onderzoeken te verrichten. Ook heeft zij een innovatieve aanpak uitgetoet voor haar onderzoeken en de publicatie van de resultaten daarvan, zowel in het doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek als in het verantwoordingsonderzoek. Er is een zogeheten *data hub* opgezet van deskundige data-analisten, die waar nodig assistentie kunnen verlenen bij onderzoeken. De Algemene Rekenkamer heeft ook deskundigen op het gebied van

vormgeving en gegevensvisualisatie in huis. De rapporten zijn dan ook voorzien van nuttig grafisch materiaal dat ze leesbaarder en begrijpelijker maakt.

## Omgeving waarbinnen de Algemene Rekenkamer opereert

7. Nederland kent een breed veld van instellingen op het gebied van onderzoek, inspectie en evaluatie – een veld waarbinnen ook de Algemene Rekenkamer zich beweegt en actief is. De belangrijkste speler in deze omgeving is de Auditdienst Rijk (ADR), onderdeel van het Ministerie van Financiën, die de auditfunctie binnen de rijksoverheid vervult. Andere organen in dit veld zijn bijvoorbeeld diverse onderzoeksinstellingen die het overheidsbeleid evalueren.
8. De voor de ADR geldende regels zijn bij koninklijk besluit vastgesteld. Een daarvan is de vereiste dat de ADR dezelfde informatie in de departementale jaarverslagen en in het financieel jaarverslag van het Rijk controleert als de informatie die de Algemene Rekenkamer uit hoofde van de Comptabiliteitswet 2016 moet controleren. De ADR rapporteert op bestuurlijk niveau aan de minister van Financiën, maar werkt rechtstreeks voor de betrokken ministers aan wie de rapporten worden verstrekt. De minister van Financiën stuurt de door de ADR uitgebrachte rapporten bij de departementale jaarverslagen door naar de Algemene Rekenkamer, die conform de Comptabiliteitswet 2016 gebruik mag maken van de bevindingen van de ADR. Het hoofdstuk over de kwaliteit van de financial audits hieronder gaat nader in op het Nederlandse controlebestel en de implicaties daarvan voor de Algemene Rekenkamer.

## Zwaartepunt van de peer review

9. Deze peer review is uitgevoerd door een team van ervaren onderzoekers, afkomstig van de nationale rekenkamers van Canada, Zweden en het Verenigd Koninkrijk.
10. De hoofddoelstelling van de review was de kwaliteit van het werk van de Algemene Rekenkamer te toetsen. Na de gezamenlijke ondertekening op 1 oktober 2019 van een samenwerkingsovereenkomst hebben de reviewers zich met name gericht op de onderwerpselectie en -programmering van de Algemene Rekenkamer, de kwaliteit van haar financial audits en de kwaliteit van haar doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek. De review had betrekking op de huidige strategische periode, die in 2016 is begonnen en doorloopt tot eind 2020.

- II. Om informatie te verzamelen heeft het reviewteam gesprekken gevoerd met medewerkers van de Algemene Rekenkamer en externe belanghebbenden, documenten geanalyseerd (waaronder het zelfonderzoek dat de Algemene Rekenkamer in 2018 heeft verricht conform het Supreme Audit Institution Performance Measurement Framework (SAI PMF)), panelgesprekken gevoerd en een aantal geselecteerde rapporten beoordeeld van uitgevoerde doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeken en financial audits (zie de bijlage voor nadere bijzonderheden). De review is voorts uitgevoerd met gebruikmaking van het Framework of Professional Pronouncements van INTOSAI (de internationale organisatie van rekenkamers) en de eigen ervaringen van de reviewteamleden. Op basis van deze informatie hebben de reviewers good practices en verbeterpunten gesignaleerd en doen zij aanbevelingen die de Algemene Rekenkamer in overweging kan nemen. De aanbevelingen zijn bedoeld om de Algemene Rekenkamer te helpen haar onderzoekspraktijk verder te versterken.

---

## Observaties over onderwerpselectie en -programmering

12. In dit deel van het rapport presenteren wij onze observaties over de kwaliteit van de onderwerpselectie en -programmering van de Algemene Rekenkamer. Daartoe hebben wij de vraag gesteld of het controlemandaat van de Algemene Rekenkamer geschikt is voor onderzoek naar de besteding van publieke middelen. Wij hebben ook gekeken naar de manier waarop de Algemene Rekenkamer haar strategische planning aanpakt en hoe dit tot uitdrukking komt in de selectie en programmering van onderzoeksonderwerpen waarmee zij haar mandaat wil vervullen en impact wil genereren.

### Controlemandaat van de Algemene Rekenkamer

13. Nationale rekenkamers hanteren doorgaans acht kernprincipes als essentiële vereisten voor een goede controle op de overheidssector. Deze principes zijn neergelegd in de *Mexico Declaration on SAI Independence* (INTOSAI-P 10). De vereisten hebben onder meer betrekking op een voldoende breed mandaat, volledige beleidsvrijheid en onbeperkte toegang tot informatie om de taken van nationale rekenkamer goed te kunnen vervullen.
14. De onderzoeksactiviteiten van de Algemene Rekenkamer strekken zich uit over de rijksoverheid en de daarmee verbonden organen. Dit betekent dat zij niet alleen ministeries controleert, maar ook zelfstandige bestuursorganen op afstand van de rijksoverheid, zoals bedrijven die geheel of gedeeltelijk eigendom zijn van de staat. De Algemene Rekenkamer heeft, voor zover zij dit voor haar taakvervulling nodig acht, het recht op inzage in alle goederen, administraties, documenten en andere informatiedragers in alle sectoren van de rijksoverheid, op een door haar te bepalen wijze. Bepaalde aspecten van het werkterrein en de onderzoeksbevoegdheden van de Algemene Rekenkamer zijn formeel verruimd in de herziene Comptabiliteitswet die in 2018 in werking is getreden. Ook procedures die al in praktijk werden gebracht zijn bij die gelegenheid geformaliseerd.
15. Het reviewteam heeft geen diepgaand onderzoek gedaan naar de toereikendheid van het mandaat van de Algemene Rekenkamer. Niettemin is ons één tegenstrijdigheid opgevallen toen wij het mandaat van de Algemene Rekenkamer vergeleken met de

---

*Mexico Declaration on SAI Independence*. Dit punt, dat de Algemene Rekenkamer zelf ook al heeft gesignaleerd in het zelfonderzoek dat zij in 2018 verrichtte conform het SAI PMF, heeft te maken met haar financiële onafhankelijkheid. We merken op dat de Algemene Rekenkamer in het algemeen een breed mandaat heeft om de besteding van publieke middelen te controleren, zowel wat bevoegdheden als wat toegewezen taken betreft.

## Aanpak van strategische planning

### Missie, doel en prioriteiten van de Algemene Rekenkamer

16. In haar strategie voor de periode 2016-2020 die de Algemene Rekenkamer heeft gepubliceerd, geeft zij aan het als haar missie te beschouwen het rechtmatig, doelmatig, doeltreffend en integer functioneren van de rijksoverheid en de daarmee verbonden organen te toetsen en te verbeteren. Hoewel dit een duidelijke missieverklaring is, vinden wij dat de Algemene Rekenkamer de boodschap over haar missie, doel, prioriteiten en positie op het terrein van publieke controle niet overal consequent overbrengt. Ons is met name ten aanzien van het strategisch plan van de Algemene Rekenkamer voor de periode 2016-2020 het volgende opgevallen:

- De Algemene Rekenkamer formuleert haar doel in diverse bewoordingen, die niet allemaal even helder en nauwkeurig zijn. In de strategie wordt slechts enkele malen verwezen naar kernbegrippen en vaktermen van externe publieke controle zoals ‘controlerisico’, ‘mate van zekerheid’, ‘controleverklaring’, ‘ter verantwoording roepen’ en ‘overheidsfunctioneren helpen verbeteren’.
- De uitspraken die de Algemene Rekenkamer over haar taken doet, markeren geen duidelijk verschil met de taken die de overheid behoort te vervullen. Zo hecht het document veel waarde aan het ter beschikking stellen van transparante rapporten, wat een taak van de overheid is, en minder waarde aan het beoordelen van controle-informatie om te kunnen bepalen of informatie dan wel feitelijke omstandigheden voldoen aan de vastgestelde normen, wat de taak is van de nationale rekenkamer.
- De Algemene Rekenkamer maakt geen gebruik van de gelegenheid om onderscheid te maken tussen enerzijds de taken van de externe publieke controleur en anderzijds de taken van een aantal onderzoeksinstellingen binnen en buiten de Nederlandse overheid.

17. De Algemene Rekenkamer kan haar taken en mandaat op diverse manieren bij de wetgevende en uitvoerende instanties onder de aandacht brengen. Voorbeelden van good practices op hoog niveau zijn de besprekingen en het bestuurlijk overleg tussen collegeleden en vertegenwoordigers van de Tweede Kamer, en het periodieke overleg tussen de president van de Algemene Rekenkamer en de minister van Financiën.
18. Naar aanleiding van de onderzoeken uit onze steekproef hebben wij gesprekken gevoerd met diverse externe belanghebbenden binnen de Ministeries van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK), Sociale Zaken en Werkgelegenheid (SZW), Economische Zaken en Klimaat (EZK), Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW), Buitenlandse Zaken (BZ) en de Dienst Analyse en Onderzoek (DAO) van de Tweede Kamer. Daaruit kwam naar voren dat elk van de gecontroleerden van tevoren was ingelicht over de onderzoeksprocedure. Er bleek bij hen echter nauwelijks sprake te zijn van een gedeeld inzicht in de taken van de Algemene Rekenkamer. Een aantal van de door ons geïnterviewde belanghebbenden binnen de ministeries en het parlement had geen duidelijk beeld van de taken, doelstelling en toegevoegde waarde van de Algemene Rekenkamer, noch van de opzichten waarin de Algemene Rekenkamer verschilt van diverse Nederlandse onderzoeksinstellingen.

**Voorbeeld van een van de reviewende collega-rekenkamers: hoe de Britse National Audit Office *communities of practice* als strategisch hulpmiddel in het leven riep**

De Britse National Audit Office (NAO) heeft een aantal jaar geleden zogeheten *communities of practice* ingesteld, dat wil zeggen directieoverstijgende praktijkgroepen binnen haar organisatiestructuur. Elk van de groepen richt zich op een terrein waarop de NAO haar bestaande deskundigheid en diepgaande kennis verder wil uitbouwen en – op de haar kenmerkende toon – strategische boodschappen wil uitdragen. Voorbeelden van onderwerpen die aan bod komen zijn bedrijfsfinanciering, de oplevering van grootschalige projecten en overheidscontracten. De praktijkgroepen leveren een bijdrage aan strategie en onderwerpselectie en vormen een ‘thuisbasis’ voor medewerkers die hun deskundigheid willen delen of vergroten. Deze groepen groeien op dit moment verder uit tot [kenniscentra](#). De NAO verwacht dat alle medewerkers die zich bezighouden met onderzoek naar de vraag of burgers waar voor hun geld krijgen (doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek) en veel van de medewerkers die betrokken zijn bij financial audits of werkzaam zijn in functionele teams, naast hun kerndeskundigheid een bredere kennis en ervaring zullen opbouwen door met een kenniscentrum te werken. Iedereen kan aan een of meer kenniscentra meedoen en daartoe worden organisatiebreed diverse mogelijkheden gecreëerd.

19. Uit onze panelgesprekken met medewerkers van de Algemene Rekenkamer van diverse vaktechnische achtergronden kwam naar voren dat er onder hen discussie bestaat over de vraag welk soort werkzaamheden als audit moeten worden aangemerkt en in hoeverre ‘niet-auditwerkzaamheden’ onder het mandaat van de Algemene Rekenkamer vallen. De diversiteit van het personeelsbestand van de

---

Algemene Rekenkamer is over het algemeen een groot pluspunt, maar het feit dat veel medewerkers pas recent in dienst zijn getreden, deels ten gevolge van de reorganisatie, maakt het des te belangrijker dat de organisatie als geheel een duidelijk en gemeenschappelijk beeld van haar functie heeft.

**Aanbeveling**

Verwoord duidelijk, zowel binnen als buiten de organisatie, hoe de Algemene Rekenkamer haar unieke functie van externe publieke controleur vervult en hoe zij invulling geeft aan haar mandaat. Het oppakken van dit punt in de lopende voorbereidingen voor de nieuwe strategie en de implementatie daarvan, kan de Algemene Rekenkamer helpen te profiteren van haar bijzondere positie in het Nederlandse staatsbestel.

## Vertaalslag van strategisch plan naar programmering

### Good practices van het strategisch en operationeel kader voor onderwerpselectie en -programmering

20. De Algemene Rekenkamer heeft de afgelopen jaren diverse maatregelen getroffen om de kwaliteit van haar onderwerpselectie en -programmering te verbeteren. In het algemeen beschouwen wij deze maatregelen als good practices voor het opstellen van strategische en operationele kaders. Wij hebben in dit verband de volgende punten gesignaleerd:

- De Algemene Rekenkamer vindt dat al haar controlewerkzaamheden moeten passen binnen de drie strategische prioriteiten of ijkpunten. In de onderzoeken moeten publieke middelen met een kritische blik worden gevolgd, moeten thema's met een groot financieel of maatschappelijk belang worden onderzocht en moet duidelijk zijn dat gebruik wordt gemaakt van de unieke toegevoegde waarde van de Algemene Rekenkamer als controleur.
- De Algemene Rekenkamer heeft een strategische fase met strategische dialoogsessies ingevoerd in het onderzoeksproces. Het doel hiervan is om de interne dialoog over strategische planning en onderwerpselectie te versterken, de kwaliteit van projectvoorstellen te verbeteren en de besluitvorming van het college te faciliteren. Deze strategische dialoogsessies, waarin nieuwe projectvoorstellen worden gepresenteerd en door een intern panel tegen het licht worden gehouden, vormen een directe basis voor besluiten over onderzoeksonderwerpen.
- De Algemene Rekenkamer heeft niet alleen capaciteit vrijgemaakt voor haar meerjarenplan en de financial audits, maar ook voor een wisselend onderzoeksprogramma, om onderzoeken naar belangrijke actuele kwesties mogelijk te maken.

- 
- De Algemene Rekenkamer heeft ook gezocht naar creatieve manieren om haar mandaat ten volle te benutten, vooral door nieuwe bruikbare onderzoeksmethoden en presentatiemiddelen aan haar controle-instrumentarium toe te voegen (zie ook het hoofdstuk over de kwaliteit van het doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek).

### Programma van de Algemene Rekenkamer is evenwichtig, maar niet gebaseerd op een integrale risicobeoordeling

21. De Algemene Rekenkamer heeft naar ons oordeel op een goed doordachte wijze geprobeerd haar totale onderzoeksprogramma in evenwicht te brengen, om zo haar drie strategische prioriteiten waar te kunnen maken. Ze heeft vijf thematische programma's uitgewerkt waarin generieke rijksbrede risico's tot uitdrukking lijken te komen. Zoals de Algemene Rekenkamer erkent in het zelfonderzoek dat zij in 2018 verrichtte conform het SAI PMF, is er op dit ogenblik geen sprake van een integrale rijksbrede risicobeoordeling. Het is gebruikelijk dat nationale rekenkamers hun onderzoeksprogramma's baseren op een rijksbrede risicoanalyse, om op een gerichte manier het juiste evenwicht te vinden tussen diverse soorten controlewerk. Doordat een integrale risicobeoordeling ontbreekt, is het onduidelijk in hoeverre de prioritering die de Algemene Rekenkamer aanbrengt in haar werkzaamheden toereikend is om belangrijkste controlerisico's binnen haar onderzoeksterrein af te dekken. Het is echter wel zo dat iedere onderzoeksdirectie de risico's binnen de eigen taakvelden analyseert. Een beoordeling van deze risicoanalyses viel buiten de reikwijdte van deze peer review.
22. Door het ontbreken van een rijksbrede risicoanalyse hebben de peer reviewers niet kunnen bepalen of er sprake is van een hiaat in de onderzoeksterreinen die onder de controleopdracht van de Algemene Rekenkamer vallen, dat wil zeggen of er binnen de Algemene Rekenkamer 'blinde vlekken' zijn voor bepaalde onderwerpen. Wij denken dat wanneer de Algemene Rekenkamer helder zou vastleggen wat in haar visie externe publieke controle moet inhouden, en tegelijkertijd haar strategie zou voorzien van een transparante, risicogerichte grondslag, zowel de Algemene Rekenkamer zelf als haar belanghebbenden beter in staat zouden zijn om eventuele hiaten in het werkerrein te signaleren. Zie in dit verband ook het hoofdstuk over de kwaliteit van de financial audit voor nadere observaties over hoe de Algemene Rekenkamer haar mandaat uitoefent.



**Voorbeeld van een van de reviewende collega-rekenkamers: hoe de Zweedse Riksrevisionen omgaat met integrale risicoanalyses**

De Zweedse nationale rekenkamer, Riksrevisionen, hanteert een top-downprocedure voor de integrale risicoanalyse. Deze procedure begint met het signaleren van belangrijke maatschappelijke trends die naar verwachting de eerstkomende jaren van invloed zullen zijn op overheidsactiviteiten. Deze trends worden vervolgens uitgesplitst naar vier rijksbrede risico's en verder onderverdeeld in subcategorieën van risico's op tekortkomingen in de zuinigheid, doelmatigheid of doeltreffendheid van de rijksoverheid. Deze vrij eenvoudige risicoanalyseprocedure is voortgekomen uit bevindingen van zowel doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeken als financial audits. De procedure wordt aangevuld met een bottom-up-perspectief, om de rijksbrede risico's naast de specifieke risico's te kunnen leggen die de onderzoekseenheden binnen hun controleterreinen hebben gesignaleerd. Voor het doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek en de financial audit worden afzonderlijk risicoanalyses op een lager niveau verricht. De gezichtspunten worden samengevoegd in een langetermijnplanning en in het jaarlijkse controleplan. De integrale risicoanalyse wordt elk jaar geactualiseerd.

23. Hoewel we ons ervan bewust zijn dat er geen volmaakt model bestaat, menen we dat het voor de Algemene Rekenkamer van belang is om de bestaande elementen van haar risicoaanpak verder uit te bouwen tot een breed, risicogericht besluitvormingsmodel dat voor iedere medewerker inzichtelijk is en waaraan iedere medewerker kan bijdragen. Het is op zichzelf al waardevol om een heldere denkwijze te hebben als basis voor een risicogerichte onderwerpselectie en -programmering. Binnen de organisatie helpt het medewerkers om het grotere verband te zien waarbinnen hun werk past en te begrijpen op welke gronden het hogere management besluiten heeft genomen, ook als zij zelf liever andere besluiten zouden hebben gezien. Voor de buitenwereld laat een risicogericht besluitvormingsmodel zien hoe de Algemene Rekenkamer met haar onderzoeken in het belang van de belastingbetaler inzichten wil bieden en wil waarschuwen voor risico's. De kennis die een externe controleur van risico's heeft verschilt van de kennis die de overheid daarvan heeft, omdat externe controleurs een andere manier van denken hebben en andere patronen waarnemen dan de overheid. Dit kan inhouden dat terugkerende fouten in een bepaalde overheidsaanpak worden gesignaleerd, waarbij veel geld wordt gependend en waarbij departementen niet geneigd zijn van elkaar te leren.

**Aanbeveling**

Werk aan de ontwikkeling van een rijksbrede risicoanalyse op hoog niveau, die als grondslag kan dienen voor de programmering en kan zorgen voor een evenwichtige spreiding van werkzaamheden over de diverse overheidssectoren en thema's. Hoewel het volmaakte model niet bestaat, is besluitvorming die is gebaseerd op een algemene risicobeoordeling van groot belang om weloverwogen te bepalen en te communiceren waarom de Algemene Rekenkamer ervoor kiest bepaalde zaken wel te onderzoeken en andere niet.

## Beheer van middelen om impact te hebben en te meten

### Verantwoordingsdag biedt een unieke gelegenheid

24. In het verantwoordingsonderzoek van de Algemene Rekenkamer komen verschillende soorten onderzoek samen: de financial audits, de onderzoeken naar onderdelen van de bedrijfsvoering en de casusgerichte onderzoeken naar de doelmatigheid en doeltreffendheid van het beleid bij alle departementen. Al dit onderzoek wordt jaarlijks in mei op Verantwoordingsdag gepubliceerd. De president van de Algemene Rekenkamer houdt bij het aanbieden van de rapporten elk jaar een toespraak in de Tweede Kamer. Afgezien van de jaarlijkse publicaties in mei brengt de Algemene Rekenkamer elk jaar ook 15 tot 20 doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeken uit, plus nog enkele andersoortige publicaties. De resultaten van deze overige onderzoeken worden door het jaar heen gepubliceerd.
25. De jaarlijkse publicatie van de resultaten van het verantwoordingsonderzoek op één dag biedt de Algemene Rekenkamer de gelegenheid om met de bevindingen uit haar rijksbrede financial audit en doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek impact te hebben. Wij zijn onder de indruk van deze unieke manier waarop het werk van onderzoekers in beide disciplines wordt geïntegreerd.

### De Algemene Rekenkamer zou meer kunnen doen om te meten hoe groot haar positieve impact is

26. De Algemene Rekenkamer maakt gebruik van diverse goede methoden om de impact van specifieke onderzoeken te meten en daarover te rapporteren. Voorbeelden zijn de gesprekken die achteraf, in de projectevaluatiefase, met gecontroleerden worden gehouden, en de vervolgcontroles om gecontroleerden aan te sporen de eerder door de Algemene Rekenkamer gedane aanbevelingen serieus te nemen. Verder wordt als onderdeel van het jaarlijkse verantwoordingsonderzoek de opvolging van aanbevelingen gemonitord, waarbij geconstateerde tekortkomingen pas als opgeheven worden aangemerkt als de Algemene Rekenkamer afdoende verbetering binnen het betrokken departement heeft gezien. De Algemene Rekenkamer rapporteert ook in haar jaarverslag over de impact van een aantal geselecteerde onderzoeken.

27. Zoals de Algemene Rekenkamer echter in het door haar in 2018 conform het SAI PMF verrichte zelfonderzoek erkende, volgt zij de impact van haar onderzoeken niet op een systematische en structurele manier. De instrumenten die de Algemene Rekenkamer hiervoor gebruikt richten zich vooral op het inventariseren van berichtgeving in de media en het aantal door de overheid opgevolgde aanbevelingen en veel minder op het meten van de feitelijke *verandering* en *verbetering* binnen de overheid. Zonder deze informatie bestaat het risico dat de Algemene Rekenkamer niet optimaal in staat is te laten zien dat zij haar strategie en mandaat zo veel als mogelijk heeft vervuld.

**Voorbeelden van de reviewende collega-rekenkamers: impact volgen**

Het aantonen van oorzakelijke verbanden is doorgaans niet eenvoudig en nationale rekenkamers gaan er dan ook op verschillende manieren mee om. De National Audit Office (NAO), de Britse nationale rekenkamer, meet bijvoorbeeld zowel kwantitatieve als kwalitatieve positieve veranderingen waarvan samen met de gecontroleerden is vastgesteld dat ze het resultaat zijn van het werk van de NAO, en publiceert daarover een aantal casussen. De NAO geeft daarnaast adviseurs jaarlijks de opdracht om door middel van enquêtes en vraaggesprekken inhoudelijke feedback op te vragen bij ambtenaren van de gecontroleerde instanties en bij parlementsleden. Deze informatie wordt geanalyseerd en gebruikt als basis voor de wijze waarop de NAO zijn belanghebbenden benadert.

Riksrevisionen, de nationale rekenkamer van Zweden, rapporteert jaarlijks over de impact van de aanbevelingen in haar doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeken. Na verloop van tijd krijgt een willekeurige selectie van de verrichte onderzoeken een vervolg in twee fasen: eerst wordt een licht vervolgonderzoek verricht en in een later stadium een diepgaand vervolgonderzoek. Deze jaarlijkse follow-ups nemen ook de impact van aangepaste financial auditrapporten mee en worden in een openbare vergadering aan het parlement aangeboden, tegelijk met een ander jaarverslag waarin de belangrijkste controlebevindingen van het jaar daarvoor zijn samengebracht.

**Aanbeveling**

Monitor op een systematische manier de verandering en verbetering binnen de rijksoverheid die het gevolg zijn van het werk van de Algemene Rekenkamer en breng de resultaten hiervan naar buiten. Hiermee kan de Algemene Rekenkamer laten zien hoe zij invulling heeft gegeven aan haar mandaat en strategie en de basis leggen voor haar besluitvorming over onderzoek in de toekomst.

---

## Observaties over kwaliteit van de financial audit

28. In dit deel van het rapport presenteren wij onze observaties over de kwaliteit van de financial audit. Deze observaties betreffen de jaarlijkse onderzoekswerkzaamheden die onder het mandaat van de Algemene Rekenkamer vallen, de selectie en toepassing van standaarden, de kwaliteit van de uitgevoerde audits en de manier waarop over de resultaten daarvan is gerapporteerd.
29. De financial audit van de Algemene Rekenkamer is onderdeel van haar verantwoordingsonderzoek. De oordelen die in de bijbehorende rapporten worden gegeven betreffen onder meer:
- de betrouwbaarheid en ordelijkheid van financiële informatie;
  - de rechtmatigheid van financiële informatie;
  - de vraag of informatie over de bedrijfsvoering betrouwbaar tot stand is gekomen en niet strijdig is met de financiële informatie; en
  - de vraag of beleidsinformatie betrouwbaar tot stand is gekomen en niet strijdig is met de financiële verantwoordingsinformatie.

### Nederlands controlebestel

30. De jaarlijkse controle door de Algemene Rekenkamer van de financiële en niet-financiële informatie in de jaarverslagen van de ministeries en in het financieel jaarverslag van het Rijk is vastgelegd in de Comptabiliteitswet 2016 (zie de inleiding van dit rapport).
31. De Algemene Rekenkamer mag op grond van de Comptabiliteitswet 2016, met behoud van haar bevoegdheden om eigen onderzoek te verrichten, gebruikmaken van de bevindingen van anderen. Internationale controlestandaarden zoals de ISSAI's stellen voorwaarden voor het gebruik van de werkzaamheden van de interne auditfunctie door de externe controleur.
32. De Algemene Rekenkamer gebruikt de werkzaamheden van de interne auditor van de rijksoverheid, de Auditdienst Rijk (ADR). De ADR verricht audits en geeft controleverklaringen af met inachtneming van internationaal aanvaarde controlestandaarden. De taak van de ADR ten aanzien van financiële informatie is dezelfde als de wettelijk taak van de Algemene Rekenkamer. De Algemene Rekenkamer beschouwt de interne auditfunctie van de rijksoverheid als een interne

---

beheersmaatregel die weliswaar onder invloed staat van het management van de operationele afdelingen en de directies Financieel-Economische Zaken van de rijksoverheid, maar toch relatief onafhankelijk daarvan wordt uitgevoerd. Op grond van dat standpunt ontleent de Algemene Rekenkamer een aanzienlijke mate van zekerheid aan de door de ADR verrichte werkzaamheden en richt zij zich voornamelijk op het reviewen van die werkzaamheden.

33. Volgens de Algemene Rekenkamer heeft de ADR in 2018 circa 50.000 onderzoeksdagen besteed aan de financial audit. Bij de Algemene Rekenkamer ging het om circa 3.200 dagen. Beide organisaties hebben dezelfde verantwoordelijkheid om de financiële informatie van de rijksoverheid te certificeren.
34. Bij het beoordelen van de door de Algemene Rekenkamer uitgevoerde financial audits hebben wij zorgvuldig rekening gehouden met de werking van het Nederlandse controlebestel, waaronder de certificering van de financiële informatie door zowel de interne auditfunctie van de rijksoverheid als door de Algemene Rekenkamer. Wij hebben de door de ADR verrichte werkzaamheden niet beoordeeld.

## **Audits die de Algemene Rekenkamer jaarlijks verplicht moet doen**

Wettelijke taak van de Algemene Rekenkamer om de jaarverslagen te toetsen

35. Uit onze beoordeling van een aantal geselecteerde audit dossiers uit 2018 blijkt dat de Algemene Rekenkamer heeft voldaan aan haar wettelijke controletaak en conform de wet verslag heeft uitgebracht over de resultaten van haar audits in een rapport bij het jaarverslag van het desbetreffende ministerie/begrotingsfonds en in het rapport *Staat van de rijksverantwoording*.
36. Op grond van de Comptabiliteitswet 2016 is het doel van deze controle om vast te stellen of is voldaan aan de normen van betrouwbaarheid, ordelijkheid, rechtmatigheid, conformiteit met de inrichtingsvoorschriften voor de jaarverslagen en conformiteit met het vereiste van niet-strijdigheid van de financiële informatie met de niet-financiële informatie. Tijdens onze beoordeling van de rapporten uit de steekproef bleek het soms lastig te bepalen of er sprake was van voldoende en geschikte controle-informatie voor het geven van oordelen over elk van deze normen. Dit kwam doordat documentatie ontbrak die de onderzoeksprocedure en -resultaten koppelde aan de onderzoeksnormen.

37. De Algemene Rekenkamer voldoet aan de brede wettelijke taak om de bedrijfsvoering jaarlijks te toetsen. Daartoe wordt onderzoek verricht naar specifieke onderdelen van de bedrijfsvoering die rechtstreeks verband houden met de financiële informatie in de jaarverslagen en naar onderwerpen die van groot belang zijn voor de publieke taken en diensten van de gecontroleerden. Wij hebben geconstateerd dat de Algemene Rekenkamer er terecht voor kiest zich op die onderdelen van de bedrijfsvoering te richten waarvan zij vindt dat deze in het desbetreffende jaar gevolgen hebben gehad voor de financiële verantwoording. Deze gerichte aandacht op geselecteerde risicogebieden, in plaats van te proberen elk jaar te veel op hoog niveau te controleren, zorgt ervoor dat invloedrijke aanbevelingen kunnen worden gedaan.

#### Belang van financial audit bij de Algemene Rekenkamer

38. De financial audit vormt de kern van het mandaat van de Algemene Rekenkamer. De zekerheid die een nationale rekenkamer in haar externe oordeel verstrekt over de door de overheid opgestelde financiële informatie is essentieel voor de verantwoordingsrelatie tussen parlement en kabinet, ongeacht de opzet van het interne controlesysteem.
39. De Algemene Rekenkamer moet net als haar internationale collega's het juiste evenwicht zien te vinden bij het bepalen van het deel van haar beperkte middelen dat zij inzet voor de financial audit, om aan haar wettelijke verplichtingen te voldoen. Een aantal van de medewerkers van de Algemene Rekenkamer die wij spraken over de in 2018 uitgevoerde onderzoeken, hadden zich dat jaar enige zorgen gemaakt over de voor de financial audit beschikbare capaciteit. Wij prijzen de Algemene Rekenkamer voor het feit dat zij dit punt van zorg heeft aangepakt met een uitbreiding van de beschikbare capaciteit en onderzoeksuren voor de financial audit in 2019.
40. Nationale rekenkamers zien vaak dat de resultaten van hun financial audits, ongeacht de inspanningen die zijn geleverd om te komen tot de gegeven oordelen, niet dezelfde aandacht van parlementsleden en het publiek krijgen als de resultaten van hun doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeken. Wij benijden de Algemene Rekenkamer om het bestaan van Verantwoordingsdag. Die dag biedt haar de mogelijkheid om bij de presentatie van de resultaten van haar verantwoordingsonderzoek rechtstreeks en in het openbaar het belang van deugdelijke financiële verslaggeving door de overheid en van haar eigen financial

audit te onderstrepen. Wij denken dat de Algemene Rekenkamer dit podium nog beter zou kunnen benutten om het belang van haar financial audit onder de aandacht te brengen.

**Voorbeeld van een van de reviewende collega-rekenkamers: presentatie van de resultaten van de financial audit in Canada**

De Office of the Auditor General of Canada (OAG), de nationale rekenkamer van Canada, rapporteert jaarlijks aan de ministeries over de resultaten van de door haar uitgevoerde financial audits. Daarnaast probeert zij meer bekendheid te geven aan haar financial audit door elk jaar een toelichting voor het parlement te schrijven. In deze toelichting wordt dieper ingegaan op de resultaten van alle financial audits die de OAG het afgelopen jaar bij de instellingen van de rijksoverheid heeft uitgevoerd. Er zit ook een educatief element in; parlementsleden worden zo geholpen om de financiële informatie die ze voor hun parlementaire controle van de overheid krijgen, beter te begrijpen.

**Aanbeveling**

Grijp de kans die Verantwoordingsdag biedt aan om het belang van een degelijke financiële verantwoording door de rijksoverheid en van de financial audit van de Algemene Rekenkamer onder de aandacht te brengen en uit te dragen. Hiertoe zouden de resultaten van de door de Algemene Rekenkamer verrichte financial audits meer op de voorgrond kunnen worden geplaatst in de op die dag gepubliceerde verantwoordingsonderzoeken. De Algemene Rekenkamer zou bijvoorbeeld ernstige fouten en onzekerheden in de rechtmatigheid die zijn aangetroffen in de financiële informatie, in iedere verantwoordingsrapportage op de desbetreffende pagina kunnen opnemen onder de belangrijkste conclusies.

## Selectie en toepassing van standaarden

41. INTOSAI, de internationale organisatie van rekenkamers, hanteert een raamwerk voor onafhankelijk controlewerk van nationale rekenkamers waarin onderscheid wordt gemaakt tussen standaarden voor *financial audit*, *compliance audit* en *performance audit*. Het verantwoordingsonderzoek dat de Algemene Rekenkamer op grond van haar mandaat uitvoert bevat elementen van al deze controlewerkzaamheden. In dat opzicht kan het verantwoordingsonderzoek worden beschouwd als een hybride audit.

Uit de rapporten bij het verantwoordingsonderzoek blijkt niet duidelijk welke controlestandaarden zijn toegepast

42. De Algemene Rekenkamer vermeldt in haar verantwoordingsonderzoek dat “gebruik wordt gemaakt van de ISSAI’s.” Hiermee bedoelt zij dat de controlestandaarden van INTOSAI deels zijn toegepast. Het viel ons echter op dat in het verantwoordingsonderzoek niet concreet wordt gemaakt welke standaarden in

---

welke mate zijn toegepast. Uit de formulering 'gebruikmaken van' blijkt niet of wordt verwezen naar de *fundamental principles* dan wel naar de ISSAI-standaarden zelf. Voor externe belanghebbenden is bovendien niet duidelijk of en in welke mate andere standaarden of basisbeginselen zijn toegepast dan die voor de financial audit gelden.

43. De Algemene Rekenkamer vermeldt in haar interne vaktechnische documenten een aantal ISSAI-standaarden voor de financial audit die zij in de Nederlandse context niet relevant vindt. Zo heeft de Algemene Rekenkamer de ISSAI-standaard voor oordeelsvorming en rapportage over jaarrekeningen als niet relevant aangemerkt, omdat de in Nederland geldende rapportagevoorschriften anders zijn dan de vereisten uit de ISSAI's. De ISSAI-standaarden zijn op dit punt helder: als de rapportage over jaarrekeningen op grond van wet- of regelgeving anders moet worden geformuleerd, dan doet een alternatieve bewoording geen afbreuk aan de juiste toepassing van de verslaggevingsstandaarden. Over aanvullende taken, zoals het oordeel dat de Algemene Rekenkamer behoort te geven over de bedrijfsvoering, kan in een afzonderlijke sectie in het rapport verslag worden gedaan. In die delen van het rapport moeten de aanvullende taken, de toegepaste normen en de bijbehorende oordelen dan duidelijk worden beschreven.
44. Andere ISSAI-standaarden die mogelijk relevant zijn – zoals de standaarden voor het identificeren en inschatten van risico's door inzicht te verwerven in de organisatie en haar omgeving en het inspelen op de ingeschatte risico's – krijgen in de praktijk wellicht enige aandacht tijdens het onderzoek, maar worden in de interne richtlijnen van de Algemene Rekenkamer niet diepgaand behandeld, omdat uitgebreid wordt gesteund op de werkzaamheden van de ADR. Dat in de Nederlandse situatie op deze manier gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van de interne auditor van de rijksoverheid doet onzes inziens niets af aan de noodzaak om de ISSAI-standaarden *integraal* over te nemen en toe te passen. Het ISSAI-raamwerk stelt ondubbelzinnig dat verwijzing naar de standaarden alleen is toegestaan wanneer alle relevante voorschriften daaruit zijn toegepast.
45. Het takenpakket van de Algemene Rekenkamer is breed en omvat behalve rechtmatigheidskwesties ook de bedrijfsvoering van de rijksoverheid en andere aspecten waarover in het verantwoordingsonderzoek verslag wordt gedaan. Gelet op de aard van de verschillende taken en oordelen die onder haar mandaat vallen, is de Algemene Rekenkamer gedwongen om, naast de integrale toepassing van de ISSAI's in haar financial audit, voor bepaalde onderwerpen andere standaarden te gebruiken



of aanvullende standaarden uit te werken. Wij constateren dat de Algemene Rekenkamer niet voldoende heeft onderzocht welke controlestandaarden nodig zijn om haar wettelijke taak vanuit het verantwoordingsonderzoek goed te kunnen verrichten.

#### Voorbeelden van de reviewende collega-rekenkamers:

##### Hoe collega-rekenkamers eigen standaarden voor financial audit hebben ontwikkeld

Het komt vaker voor dat het controlemandaat van een nationale rekenkamer specifieke vereisten kent die buiten het INTOSAI-raamwerk vallen. Zo is Riksrevisionen, de nationale rekenkamer van Zweden, wettelijk verplicht om oordelen te geven over de vraag of op managementniveau de juiste wetgeving is nageleefd en om verslag uit te brengen over prestatieverklaringen die deel uitmaken van de afzonderlijke door de overheden in Zweden gepubliceerde jaarverslagen. Om een oplossing te vinden voor vereisten die buiten het INTOSAI-raamwerk vallen, heeft de Zweedse nationale rekenkamer haar eigen controlestandaard. Deze standaard stelt haar in staat om transparant te zijn over het uitgevoerde onderzoekswerk. Vergelijkbare situaties kunnen soms aan de orde zijn bij andere nationale rekenkamers, die bijvoorbeeld als specifieke vereiste hebben om verslag uit te brengen over kwesties rond fraude en corruptie.

##### Gebruik van controlestandaarden 'gebaseerd op' internationaal aanvaarde standaarden

Een mogelijkheid waarvan de Algemene Rekenkamer gebruik zou kunnen maken is om in plaats van te proberen de ISSAI's als een ondeelbaar pakket van standaarden over te nemen, de ISSAI's te gebruiken als basis voor haar eigen controlestandaarden. De nationale rekenkamer van Canada gebruikt voor haar financial audit Canadian Auditing Standards (CAS), die door de Canadese Auditing and Assurance Standards Board zijn opgesteld. Hoewel deze CAS grotendeels op internationale controlestandaarden zijn gebaseerd, zijn er enkele verschillen, die in de CAS worden gemarkeerd met een 'C' vóór de desbetreffende paragraaf.

#### Aanbeveling

Stel controlestandaarden op voor elk van de wettelijke toetsingsnormen aangaande betrouwbaarheid, ordelijkheid, rechtmatigheid, presentatie en niet-strijdigheid van de financiële en niet-financiële informatie, en voer deze standaarden in. De toepassing van helder gedefinieerde controlestandaarden biedt zowel de auditor als gebruikers van de financial audit-rapportages meer transparantie over wat de auditor heeft gedaan om zijn conclusies te trekken.

## Onafhankelijkheid en kwaliteit van de uitgevoerde financial audits

### Auditdienst Rijk en wettelijke vereisten voor het gebruik van zijn werkzaamheden

46. De Auditdienst Rijk (ADR) heeft tot taak dezelfde informatie in de departementale jaarverslagen en in het financieel jaarverslag van het Rijk te controleren als die de Algemene Rekenkamer uit hoofde van de Comptabiliteitswet 2016 moet controleren. Hoewel beide controles dezelfde reikwijdte hebben, verschilt het doel dat ze dienen aanzienlijk. Met het werk dat de interne auditfunctie binnen elk departement

verricht, wordt zekerheid aan de desbetreffende ministers verschaft dat de door hen opgestelde jaarverslagen aan alle wettelijke voorschriften voldoen. Met het werk dat de Algemene Rekenkamer verricht, wordt echter een extern en onafhankelijk oordeel aan het parlement verstrekt, op grond waarvan aan de ministers decharge kan worden verleend. Er bestaat in Nederland dus een duidelijk onderscheid tussen de functies van de interne en de externe auditor.

47. De Algemene Rekenkamer mag op grond van de Comptabiliteitswet 2016, met behoud van haar bevoegdheden om eigen onderzoek te verrichten, gebruikmaken van de controlebevindingen van anderen. Het steunen op de interne auditfunctie van de rijksoverheid is voor de Algemene Rekenkamer dus als zodanig geen verplichting, maar veeleer een mogelijkheid. Wij hebben geconstateerd dat de Algemene Rekenkamer, om redenen die wij eerder in het rapport hebben toegelicht (zie paragraaf 32), het nuttig vindt om zoveel mogelijk gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie. Ze erkent dat ze met het oog op naleving van de ISSAI's zorgvuldig moet afwegen hoe ver ze daarin gaat.
48. De situatie met twee certificerende instanties wordt niet specifiek behandeld in de ISSAI's. Om de in paragraaf 32 vermelde redenen en omwille van efficiency heeft de Algemene Rekenkamer bij haar toepassing van de ISSAI's inzake het gebruik van de werkzaamheden van de interne auditor van de rijksoverheid gekozen voor een aanpak waarin volgens haar rekening wordt gehouden met het feit dat de ADR certificeert (accountantsverklaringen afgeeft) overeenkomstig de Nederlandse controlemaatstaven voor accountants. Het peer review-team beaamt dat de Nederlandse situatie niet in de ISSAI's wordt behandeld, maar interpreteert de ISSAI-standaarden anders dan de Algemene Rekenkamer. Iedere interne functie die controlewerkzaamheden en -taken uitvoert, moet worden beschouwd als interne auditfunctie. In onze interpretatie van de ISSAI's voor het gebruik van de werkzaamheden van de interne auditor zijn de ISSAI-vereisten hoe dan ook van toepassing, ongeacht de vraag of certificering van de financiële informatie één van die werkzaamheden is. De externe controletaak van de Algemene Rekenkamer omvat in onze visie een onafhankelijke risicoanalyse en een planning van de benodigde werkzaamheden om de gesignaleerde risico's aan te pakken. Wanneer deze risico's onafhankelijk zijn beoordeeld, kan de Algemene Rekenkamer gebruikmaken van het werk van anderen indien dat werk relevant is voor de aanpak van die risico's.

---

## Bovenmatige steun op werkzaamheden van de ADR voor significante risico's

49. De Algemene Rekenkamer maakt uitgebreid gebruik van de werkzaamheden van de ADR. Elk jaar beoordeelt ze eerst zorgvuldig de onafhankelijkheid en deskundigheid van de ADR. Vervolgens bestaat een groot deel van haar werkzaamheden in de financial audit uit het reviewen van de risicoanalyse en planning van de ADR en het opnieuw uitvoeren van door de ADR uitgevoerde controlewerkzaamheden ('reperformances'). Als de Algemene Rekenkamer vaststelt dat het interne kwaliteitsbeheersingssysteem van de ADR naar behoren functioneert en de kans op fouten in het desbetreffende deel van de interne audit minimaal is, concludeert zij dat ze de review, dat wil zeggen het opnieuw uitvoeren van de controlewerkzaamheden van de ADR, aanzienlijk kan beperken. De Algemene Rekenkamer overlegt structureel met de ADR over de operationele en vaktechnische aspecten van het controlewerk en de resultaten daarvan.
50. Op grond van de ISSAI's is een controleur die gebruik wil maken van een interne auditfunctie gehouden de verantwoordelijkheden, taken, deskundigheid en controleprocedures van de interne auditfunctie te beoordelen. Wij hebben geconstateerd dat de Algemene Rekenkamer de ADR inderdaad op deze aspecten beoordeelt. Wij hebben echter daarnaast bevindingen waaruit naar voren komt dat de manier waarop Algemene Rekenkamer gebruikmaakt van de werkzaamheden van een interne auditor niet volledig voldoet aan de voorschriften van de ISSAI's. Deze bevindingen (hieronder in paragraaf 51 tot en met 54 uiteengezet) zijn volgens de Algemene Rekenkamer het logische gevolg van haar interpretatie van de ISSAI's binnen het Nederlandse controlebestel. Zoals in dit rapport is aangegeven (paragraaf 48), delen de reviewers deze interpretatie niet.
51. Nationale rekenkamers zijn op grond van de ISSAI's verplicht een risicoanalyse uit te voeren om het risico op afwijkingen van materieel belang op zowel totaalniveau als op artikelniveau te inventariseren en te beoordelen. Zo richt de risicoanalyse zich onder meer op het verkrijgen van inzicht in de omgeving, de activiteiten, het financieel beheer en het interne kwaliteitsbeheersingssysteem van de te controleren organisatie. Uit de door ons beoordeelde steekproef van rapporten bleek dat de Algemene Rekenkamer bij het plannen van de desbetreffende onderzoeken niet in alle gevallen onafhankelijk inzicht had verkregen in de risico's op het niveau van individuele begrotingsartikelen en in de maatregelen die het ministerie had genomen

om de gesignaleerde risico's te beperken. Dit werk was grotendeels gebaseerd op de werkzaamheden en dossiers van de ADR.

52. Iets vergelijkbaars geldt voor het verzamelen van controle-informatie. Een review van het controledossier van de ADR, het opnieuw uitvoeren van bepaalde toetsen en het beoordelen van de volledigheid daarvan is wellicht niet te beschouwen als voldoende om de onafhankelijkheid van de conclusies aan te tonen. Voor significante risico's zijn meer eigen werkzaamheden op zijn plaats – en op grond van de ISSAI's ook vereist. Het controlewerk van de Algemene Rekenkamer bestaat grotendeels uit het opnieuw uitvoeren van controleprocedures die primair zijn gericht op significante risico's, maar wij hebben gezien dat ook op andere risiconiveaus werkzaamheden opnieuw worden uitgevoerd.
53. Wij hebben daarnaast geconstateerd dat er afspraken bestaan over de manier waarop kwesties kunnen worden opgeschaald, bijvoorbeeld wanneer de Algemene Rekenkamer van mening is dat de ADR onvoldoende controlewerk heeft verricht. De aanpak is in dergelijke gevallen om de ADR te vragen uitgebreidere werkzaamheden uit te voeren. Wij zouden verwachten dat de Algemene Rekenkamer eigen controlewerkzaamheden zou ontwikkelen en uitvoeren om de voor haar onafhankelijk oordeel benodigde informatie te verkrijgen.
54. Er bestaat binnen de Algemene Rekenkamer discussie over het aantal uit te voeren reperformances van controlewerkzaamheden. Belangrijker dan de vraag hoeveel reperformances er moeten worden uitgevoerd, is ervoor te zorgen dat ze deugdelijk worden uitgevoerd en dat ze de gesignaleerde risico's aanpakken. Dit is met name van belang bij significante risico's. Wij hebben voorbeelden gezien van reperformances die volledig op basis van de door de interne auditor genomen steekproef waren uitgevoerd. De Algemene Rekenkamer had, voordat zij overwoog de werkzaamheden opnieuw uit te voeren en in welke mate, de oorspronkelijke bron niet geanalyseerd om te bepalen of de selectie van de interne auditor passend was. Bovendien had zij de oorspronkelijke bronbestanden niet opgevraagd om de geselecteerde toetsen opnieuw te kunnen uitvoeren. De gevolgde procedures waren overigens wel conform het interne beleid en standpunt van de Algemene Rekenkamer ten aanzien van het gebruik van de interne auditfunctie.

**Aanbeveling**

Zorg voor een onafhankelijke planning en uitvoering van financial audits en heroverweeg het zwaar steunen op de werkzaamheden van de interne auditor bij het verkrijgen van het vereiste zekerheidsniveau voor elk onderdeel van de oordelen. Dit is met name van belang waar het gaat om significante risico's.

## Presentatie van rapporten

55. De rapportages over het jaarlijkse verantwoordingsonderzoek vormen voor de Algemene Rekenkamer het medium voor de presentatie van de resultaten van haar financial audits aan het parlement, samen met haar bevindingen over rechtmatigheidskwesties en andere zaken.

## Vermelding van controlestandaarden

56. De Comptabiliteitswet 2016 bevat voorschriften voor de opbouw en inhoud van de financiële informatie in de jaarverslagen. Daarnaast stelt de minister van Financiën regels op voor het melden van fouten en onzekerheden in de financiële informatie in de jaarverslagen, dat wil zeggen de standaard voor 'rechtmatigheid'. De Algemene Rekenkamer specificeert in haar rapporten echter niet welke controlestandaarden zij bij de verschillende onderzoeksonderwerpen heeft toegepast. Onder de kop 'Over dit onderzoek' wordt in een bijlage bij elk van de verantwoordingsonderzoeken beperkt informatie over de controlestandaarden gegeven, maar deze informatie is niet volledig. Het zou een *best practice* zijn om in elk rapport een sectie op te nemen waarin duidelijk wordt vermeld op welk van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving de conclusie van de controleur is gebaseerd.
57. Ook wordt in de rapporten niet uitvoerig ingegaan op de controlestandaarden die in het onderzoekswerk zijn toegepast. Dit betekent dat gebruikers geen duidelijk en transparant beeld wordt gegeven van de taken en werkzaamheden van de controleur, om hen volledig te kunnen laten begrijpen waarop de oordelen zijn gebaseerd en hoe de audit is uitgevoerd. Het is gebruikelijk om als controleur rekenschap af te leggen door duidelijk te vermelden welke standaarden aan de verschillende conclusies ten grondslag liggen, en om de verantwoordelijkheden op grond van die standaarden kort te beschrijven.

## Kansen om rapporten te stroomlijnen

58. De Algemene Rekenkamer heeft ervoor gekozen om oordelen over elk van de onderzoeksnormen in afzonderlijke secties in haar verantwoordingsonderzoek op te nemen. Bovendien geeft ze zowel oordelen op totaalniveau als op artikelniveau.

Wij merken op dat de manier waarop de Algemene Rekenkamer haar vele oordelen presenteert, het effect heeft dat de tekst zich voortdurend lijkt te herhalen. Deze presentatie verschilt van wat internationaal gangbaar is, te weten: een zelfstandig leesbaar, onafhankelijk controleverslag met alle oordelen en de grondslagen daarvoor in één beknopt document.

59. Tot slot hebben we geconstateerd dat in de verantwoordingsonderzoeken achtergrondinformatie over de departementen en hun behaalde resultaten wordt verstrekt die niet relevant is voor de audit en de bevindingen die daaruit voortvloeien. Wij zijn van mening dat deze informatie daarom achterwege zou kunnen blijven.

**Aanbeveling**

Heroverweeg de vorm en inhoud van de oordelen in financial audits, opdat ze in de toekomst helder, kort en bondig zijn en voldoen aan de geldende controlestandaarden. Denk ook na over de manier waarop de verschillende toegepaste controlestandaarden in de verantwoordingsonderzoeken kunnen worden vermeld. De verantwoordingsrapporten kunnen zowel inhoudelijk als qua opbouw beter worden gestroomlijnd door uitsluitend te rapporteren over de uitkomsten van het verrichte onderzoek, De verschillende verantwoordelijkheden van de controleur en de gecontroleerde worden daarmee beter tot uitdrukking gebracht.

## Observaties over kwaliteit van het doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek

60. In dit deel van het rapport presenteren wij onze bevindingen over de kwaliteit van het doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek van de Algemene Rekenkamer. De observaties betreffen haar algemene onderzoeksaanpak in het doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek en de presentatie van rapporten.

### Onderzoeksaanpak Algemene Rekenkamer in het doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek

De Algemene Rekenkamer heeft capaciteit en een operationeel kader voor hoogwaardig doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek

61. Het doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek van de Algemene Rekenkamer is erop gericht inzichtelijk te maken of de rijksoverheid en de daarmee verbonden organen zuinig, doelmatig en doeltreffend met publiek geld omgaan. De Algemene Rekenkamer verricht op uiteenlopende beleidsterreinen zowel omvangrijke als kleinere doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeken. Bij de kleinere onderzoeken gaat het onder meer om beleidscasussen als onderdeel van het verantwoordingsonderzoek, waarvan de resultaten worden gepubliceerd in een rapport met oordelen. De Algemene Rekenkamer publiceert daarnaast rapporten over beleidsonderwerpen waarin geen conclusies worden getrokken of aanbevelingen worden gedaan. Ook bij die onderzoeken kan het zowel gaan om veelomvattende werkzaamheden die zich uitstrekken over verscheidene beleidsterreinen als om kleinschalige, kortdurende focusonderzoeken gericht op relevante actuele onderwerpen. De resultaten van deze gevarieerde portefeuille worden gepresenteerd in rapporten, brieven aan de Tweede Kamer, factsheets en/of incidenteel op themawebsites.
62. De Algemene Rekenkamer heeft binnen haar strategisch programma voor innovatief onderzoek, dat de naam DOEN draagt (Doorontwikkelen, Ontcijferen, Experimenteren en Netwerken), data-analysecapaciteit opgebouwd die kan worden ingezet voor zowel haar doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeken als voor haar verantwoordingsonderzoeken. Ze heeft daartoe personeel geworven met een achtergrond in data-analyse. Dit stelt de Algemene Rekenkamer in staat de gegevens

---

waar zij toegang toe heeft te benutten, en gegevens aan elkaar te koppelen met behulp van de vooruitgang die recent is geboekt op het gebied van kwantitatieve technieken. De Algemene Rekenkamer past in haar doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek ook combinaties van technieken toe, zogeheten *mixed methods*. Daarnaast beschikt ze over een *design audit studio*: een bundeling van deskundigheid in het visualiseren van onderzoeksresultaten om deze voor het publiek toegankelijker te maken.

63. Alle doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeken verlopen volgens de vaste stappen in de onderzoekscirkel van de Algemene Rekenkamer, die bestaat uit een strategische fase, gevolgd door een aantal stadia die betrekking hebben op respectievelijk het projectvoorstel, de uitvoering, de rapportage, de publicatie en de projectevaluatie. In de procesgang zijn verschillende maatregelen voor kwaliteitsbeheersing opgenomen, waarmee de kwaliteit van de onderzoeken wordt gewaarborgd. Zie ook het hoofdstuk over kwaliteitsbeheersing in dit rapport.
64. Het reviewteam is onder de indruk van de capaciteit en het operationeel kader voor hoogwaardig doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek dat de Algemene Rekenkamer in de afgelopen jaren heeft opgebouwd. Zij is hierin geslaagd ondanks het niet onaanzienlijke personeelsverloop en andere uitdagingen waarvoor zij zich gedurende die periode zag geplaatst. De Algemene Rekenkamer streeft ernaar haar doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek de komende jaren verder uit te bouwen. Ze wil met name meer onderzoeken verrichten naar de zuinigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid van de overheid. Het reviewteam is gevraagd om mee te denken over de mogelijkheden die de Algemene Rekenkamer heeft voor de doorontwikkeling van dergelijk onderzoek en om advies te geven over de daarbij toe te passen controlestandaarden en onderzoeksnormen.

### Onderzoeken in de steekproef waren grotendeels beschrijvend

65. De in onze steekproef beoordeelde onderzoeken waren nauwkeurig afgestemd op de strategie van de Algemene Rekenkamer: nagaan hoe publiek geld binnen overheidsprogramma's c.q. rijksbreed wordt besteed. De Algemene Rekenkamer heeft in een aantal onderzoeken in de steekproef laten zien hoe grafisch materiaal op informatieve wijze kan worden toegepast. Onze steekproef bevatte ook voorbeelden van kwantitatieve data-analyse en minder gangbare methoden om overheidsmaatregelen op doeltreffendheid te toetsen.



- 
66. Twee van de zes onderzoeken uit onze steekproef betroffen voorbeelden van rapporten zonder oordelen. De Algemene Rekenkamer had er in deze gevallen bewust voor gekozen om geen conclusies te trekken en/of aanbevelingen te doen. De rapporten waren, met andere woorden, beschrijvend in plaats van toetsend van aard, gaven geen oordeel over de doeltreffendheid of doelmatigheid van het door de overheid uitgevoerde beleid en deden geen aanbevelingen voor verbetering.
67. De Algemene Rekenkamer vindt dat beschrijvende rapporten toegevoegde waarde hebben en de invloed van haar totale portfolio vergroten. Het reviewteam deelt die mening. Dit soort producten kan nuttig zijn om parlement en publiek voor te bereiden op de meer traditionele onderzoeken van een nationale rekenkamer. Wij constateerden in onze steekproef echter dat het verschil tussen rapporten met en rapporten zonder oordelen of conclusies niet goed zichtbaar was. In de door ons beoordeelde rapporten werd niet vermeld wat het doel van het onderzoek was: of het project een rapportage betrof gericht op het afgeven van een betrouwbaarheidsverklaring (dat wil zeggen een doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek volgens INTOSAI-standaarden), dan wel een ander product van de Algemene Rekenkamer met een ander doel. Het gevolg hiervan is dat het voor lezers onnodig ingewikkeld is om te zien waar het rapport over gaat en welk oordeel de Algemene Rekenkamer daarover heeft, en om te bepalen of en in hoeverre zij hun eigen conclusies moeten trekken uit de schets die de Algemene Rekenkamer van het onderwerp geeft.
68. Vier van de zes onderzoeksrapporten uit onze steekproef waren weliswaar voorzien van conclusies en aanbevelingen, maar waren toch grotendeels beschrijvend van aard. Wij denken dat dit komt doordat de onderzoeksvragen die de Algemene Rekenkamer wilde beantwoorden op een enkele uitzondering na met 'hoe' of 'wat' waren geformuleerd, zodat de onderzoeken een beschrijvend in plaats van een toetsend uitgangspunt hadden. De manier waarop de Algemene Rekenkamer op dit moment haar onderzoeksvragen formuleert, maakt het bovendien lastiger om te komen tot de scherpere onderzoeksnormen die nodig zijn om oordelen te kunnen geven.
69. Soms is het nuttig om in een onderzoek ook beschrijvende vragen te stellen. Onze ervaring is echter dat wanneer een onderzoek zich richt op zuinigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid, het doorgaans de voorkeur verdient om de onderzoeksvragen zo te formuleren dat ze alleen met 'ja' of 'nee' kunnen worden beantwoord. Dergelijke gesloten vragen sturen het werk van de auditor naar een

---

evaluatief antwoord en een oordeel. Dit dwingt de auditor om deugdelijke onderzoeksnormen te ontwikkelen en analyses te maken aan de hand waarvan kan worden bepaald waarom al dan niet aan de normen is voldaan.

70. De belangrijkste doelstelling in het merendeel van de door ons beoordeelde onderzoeken was: inzicht bieden in en transparantie creëren over de besteding van publieke middelen. Uit onze gesprekken met externe belanghebbenden is naar voren gekomen dat het risico bestaat dat onderzoeken gericht op het verschaffen van inzicht weinig toegevoegde waarde hebben voor het parlement of de gecontroleerden als het gaat om verbetering van hun functioneren.

**Voorbeeld van een van de reviewende collega-rekenkamers: hoe de Britse National Audit Office (NAO) omgaat met beschrijvende rapporten waarin feiten worden vastgesteld**

Ervaringen van de NAO, de nationale rekenkamer van het Verenigd Koninkrijk, wijzen erop dat beschrijvende rapporten die duidelijk verschillen van reguliere toetsende onderzoeksrapporten, de belangstelling van het parlement wekken en veel impact kunnen hebben. De NAO heeft een specifiek concept voor zogenoemde *investigations*: actuele, feitelijke en gerichte rapporten, zonder conclusies of aanbevelingen. De focusonderzoeken van de Algemene Rekenkamer lijken op deze *investigations* van de NAO en kunnen een waardevol middel zijn wanneer de Algemene Rekenkamer ernaar streeft binnen korte tijd feiten vast te stellen en daarvan verslag te doen (bijvoorbeeld met het oog op transparantie en verantwoording).

**Aanbeveling**

Kies in alle gevallen waarin de Algemene Rekenkamer werkt aan een rapport met oordelen voor het opnemen van toetsende onderzoeksvragen. Toetsende in plaats van beschrijvende onderzoeksvragen kunnen de Algemene Rekenkamer helpen bij het ontwikkelen van scherpere onderzoeksnormen en bij het geven van een oordeel gebaseerd op de beginselen van zuinigheid, doelmatigheid en doeltreffendheid.

## Ontwikkelen van scherpe onderzoeksnormen is een uitdaging

71. In de onderzoeken die wij in onze steekproef hebben beoordeeld werden over het algemeen relevante onderwerpen onder de loep genomen. Ook werd gebruikgemaakt gebruik van adequate methoden. Er waren doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeken bij met duidelijke onderzoeksnormen op basis waarvan oordelen over de doeltreffendheid werden gegeven, maar in andere onderzoeken waren de normen vager. In een van de rapporten met conclusies en aanbevelingen werden in het geheel geen onderzoeksnormen vermeld, terwijl dat in een van de rapporten zonder conclusies weer wél gebeurde. Dit gebrek aan duidelijkheid en consistentie geeft de lezer niet het vertrouwen dat de Algemene Rekenkamer in deze onderzoeken een strakke en gerichte aanpak heeft gevolgd.

72. De Algemene Rekenkamer heeft aangegeven dat zij het lastig vindt om onderzoeksnormen te ontwikkelen voor onderzoeken waarin het de bedoeling is oordelen te geven over de vraag of met een activiteit het beoogde doel is bereikt (doeltreffendheid) respectievelijk over de vraag naar wat de verhouding is tussen de ingezette middelen en de geleverde prestaties (doelmatigheid). In scherpe onderzoeksnormen kan van alles tot uitdrukking komen, variërend van *wat zou moeten* op grond van wet- en regelgeving of doelstellingen, *wat wordt verwacht* op grond van deugdelijke principes en beproefde werkwijzen, tot *wat zou kunnen* onder gunstigere omstandigheden. Goede normen weerspiegelen de gerechtvaardigde verwachtingen van burgers over de gecontroleerde en worden bij voorkeur door alle belanghebbenden gedragen. Voor dergelijke onderzoeksnormen kan een nationale rekenkamer ook gebruikmaken van haar eigen onderzoekservaring in het verleden met vergelijkbare kwesties, waar dan ook bij de overheid.
73. De normatiek die in een onderzoek wordt toegepast vormt één van de aspecten waarin een audit van een rekenkamer zich onderscheidt van evaluaties zoals die door andere onderzoeksinstellingen worden uitgevoerd. Wij erkennen dat het niet gemakkelijk is om duidelijke normen te ontwikkelen. Dat vereist training en ervaring en het is iets dat ook tijdens het onderzoeksproces voortdurend aandacht nodig heeft. De voorbeelden hieronder laten zien hoe bij de reviewende collega-rekenkamers de ontwikkeling van normen voor het doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek wordt aangepakt en hoe er wordt gewerkt aan aanscherping van de onderzoeksdiscipline.

#### Voorbeelden van de reviewende collega-rekenkamers:

##### **Hoe de Britse National Audit Office (NAO) normen voor doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek ontleent aan generieke risicogebieden waar publiek geld op het spel staat**

Elke nationale rekenkamer kan putten uit de verzameling onderzoeken die zij in het verleden heeft uitgevoerd om daaruit lessen te leren en *good practices* te destilleren. Daarmee kan zij de overheid inzicht bieden in en normen ontwikkelen voor nader onderzoek op generieke risicogebieden, een natuurlijk domein voor nationale rekenkamers. Zo heeft de NAO, de nationale rekenkamer van het Verenigd Koninkrijk, raamwerken, inzichten en *best practices* gepubliceerd op het gebied van [contractbeheer](#) en het beheer van [grootschalige projecten](#). Hoewel het hier niet per se om audits gaat, maken ze duidelijk wat de nationale rekenkamer en het parlement van de overheid verwachten, helpen ze de overheid te leren van ervaringen uit het verleden en ‘etalen’ ze het werk van de nationale rekenkamer, bijvoorbeeld tijdens congressen en workshops.

##### **Ontwikkeling van normen voor doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek bij de Canadese Office of the Auditor General of Canada (OAG)**

In Canada zijn onderzoeksteams van de OAG, de nationale rekenkamer van Canada, op grond van standaarden verplicht onderzoeksnormen te ontwikkelen die relevant, volledig, betrouwbaar, neutraal en

begrijpelijk zijn. De onderzoeksnormen kunnen op diverse manieren worden geselecteerd of ontwikkeld. Vaak zijn ze gebaseerd op wet- en regelgeving omdat ze betrekking hebben op de onderzochte overheidsinstantie of de overheid als geheel. Ze worden dikwijls ontleend aan de centrale beleidsregels, richtlijnen en programma's van agentschappen of overheidsorganisaties. Normen kunnen ook worden gebaseerd op internationale initiatieven waaraan Canada zich heeft verbonden, zoals de duurzame ontwikkelingsdoelstellingen van de Verenigde Naties. Tijdens de selectie dan wel ontwikkeling van geschikte normen voor een onderzoek documenteren de onderzoeksteams belangrijke vaktechnische beoordelingen van de geschiktheid van onderzoeksnormen, waaronder het advies van de aangewezen interne deskundige. Ook wordt een beknopte onderbouwing opgesteld van de reden waarom de normen geschikt worden geacht voor het onderzoek.

#### **Door de Zweedse Riksrevisionen toegepaste methoden om de onderzoeksdiscipline te verbeteren**

In 2016 stond de Zweedse nationale rekenkamer, net als de Algemene Rekenkamer in 2017, voor een reorganisatie die een uitdaging vormde. Er werden medewerkers geworven met vaardigheden op het gebied van geavanceerde onderzoeksmethoden en met expertise op diverse beleidsterreinen. Kerndoelstellingen waren het vermogen om meer te kunnen zeggen over de werkelijke effecten van het overheidsbeleid en het verhogen van de productiviteit. Er werd echter te weinig aandacht geschonken aan traditionele auditvereisten. Dit had tot gevolg dat een aantal van de publicaties uiteindelijk eerder het karakter hadden van een beschrijvende enquête of een hoogwaardige evaluatie met beperkte reikwijdte, dan van een traditionele audit naar doeltreffendheid en doelmatigheid. In maart 2017 traden nieuwe Auditors General aan, met een andere benadering. De Zweedse nationale rekenkamer heeft sindsdien veel werk verzet om de onderzoeksdiscipline te verbeteren en daarbij optimaal gebruikgemaakt van nieuwe vaardigheden en talenten onder haar medewerkers. Enkele voorbeelden daarvan zijn:

- Herziening en doorontwikkeling van het onderzoeksproces voor doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeken en een toenemend gebruik van duidelijke en overtuigende taal worden ingezet als twee belangrijke middelen om het doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek te verbeteren. Aangezien onderzoeksdirecteuren verantwoordelijk zijn voor de kwaliteit van audits en de onderzoeksteams begeleiden bij hun werkzaamheden, draagt dit organisatiebreed bij aan een consistentere kijk op het doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek.
- Elk onderzoeksteam moet bestaan uit medewerkers met uitstekende vaardigheden op het gebied van doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek en met kennis van onderzoeksterreinen en -methoden. Daarnaast kan tijdelijk een beroep worden gedaan op collega's en externe deskundigen op de betreffende onderzoeksterreinen en met de betreffende onderzoeksmethoden. Het versterken van het doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek is voor de Zweedse nationale rekenkamer een langetermijnmissie.
- Alle auditwerkzaamheden worden op twee momenten tijdens een audit nauwkeurig bekeken door kwaliteitsbeoordelaars en daarnaast besproken tijdens interne bijeenkomsten waarbij alle collega's kunnen aanschuiven. Bij deze gelegenheden wordt het onderzoeksontwerp, met de bijbehorende vragen, normen en methoden, tegen het licht gehouden. Alle onderzoekers die zich met het doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek bezighouden, maken deel uit van de pool van beschikbare kwaliteitsbeoordelaars; dit bevordert dat wordt geleerd wat nodig is om tot een hoogwaardig onderzoeksontwerp te komen.
- Elk onderzoeksteam wordt ook begeleid door een aangewezen interne jurist, die het team helpt bij het interpreteren van juridische kwesties en het doel van de wetgever met overheidsbeleid; dit komt de ontwikkeling van onderzoeksnormen ten goede.

**Aanbeveling**

Zorg dat er een robuuste aanpak komt voor het ontwikkelen van normen voor onderzoeken waarin het de bedoeling is om oordelen te geven. Onderzoeksnormen zijn doorgaans gebaseerd op wet- en regelgeving, *best practices* en op andere indicatoren die gerechtvaardigde verwachtingen van burgers over de gecontroleerde weerspiegelen. Voor onderzoeksnormen kunnen nationale rekenkamers daarnaast gebruikmaken van de inzichten die zij ontleen aan hun eigen controle van de rijksoverheid in het verleden. Wij denken dat de Algemene Rekenkamer haar jarenlange ervaring nog beter zou kunnen benutten dan zij nu doet, door een bibliotheek van bruikbare normen op te zetten. Hiermee kan de Algemene Rekenkamer haar onderscheidende en gezaghebbende stem op den duur verder versterken.

## Presentatie van rapporten

In rapporten van de Algemene Rekenkamer staan kernboodschappen centraal, met effectief gebruik van grafisch materiaal

74. De Algemene Rekenkamer heeft er bewust voor gekozen haar impact te optimaliseren door zich in publicaties te richten op kernboodschappen. De kernboodschap van een rapport wordt in onderling overleg bepaald door het onderzoeksteam en het lid-rapporteur, dat wil zeggen het collegelid dat verantwoordelijk is voor het rapport. Deze weloverwogen aanpak betekent dat mogelijk niet alle onderzoeksvragen en -bevindingen per definitie in het eindrapport worden opgenomen.
75. Internationale standaarden schrijven onder meer voor dat een onderzoeksrapport veelomvattend (*comprehensive*) moet zijn. Daarmee wordt bedoeld dat een rapport alle informatie en argumentatie moet bevatten die nodig is om aan de onderzoeksdoelstelling te kunnen voldoen en de onderzoeksvragen te kunnen beantwoorden. In dit opzicht vinden wij het belangrijk dat kernboodschappen voortvloeien uit het vermelde doel van het rapport en antwoord geven op specifieke onderzoeksvragen. Dit was niet in alle in onze steekproef beoordeelde rapporten het geval.
76. In de rapporten uit onze steekproef was goed gebruikgemaakt van grafisch materiaal om de kernboodschappen toe te lichten en over te brengen. Ze bevatten grafieken, schema's en tabellen ter ondersteuning van informatie en bevindingen. Daarmee werden soms ook ingewikkelde kwesties op een behulpzame manier vereenvoudigd. In een van de rapporten strekte de waarde van het grafisch materiaal verder dan een toelichting op een onderzoeksrapport van de Algemene Rekenkamer. De belanghebbenden zelf gebruikten het grafisch materiaal vervolgens om complexe

financiële processen aan elkaar uit te leggen. De toon van de kernboodschappen was neutraal.

77. Door de beschrijvende aard van de rapporten uit onze steekproef was het voor ons niet in alle gevallen duidelijk welke tekstonderdelen uit de rapporten dienden als achtergrondinformatie over de gecontroleerde en welke tekstonderdelen observaties uit het onderzoek weergaven. Het was dus niet goed mogelijk om aan de hand van een duidelijke uiteenzetting over de verrichte werkzaamheden, de gedane observaties, de verworven inzichten en de daaruit resulterende conclusies, te bepalen op welke manier de Algemene Rekenkamer de rapporten wilde inzetten om waarde toe te voegen en invloed te hebben.

### Beperkte informatie over productrandvoorwaarden

78. Omdat onderzoeksrapporten zelfstandig leesbare producten behoren te zijn, moeten ze lezers voorzien van voldoende informatie om te begrijpen binnen welke randvoorwaarden het onderzoek is uitgevoerd. Dit draagt bij aan de overtuigingskracht van het rapport, want lezers worden daarmee gestuurd in hun verwachtingen over hoe zij de resultaten moeten duiden. Op die manier begrijpen alle lezers de bevindingen in het rapport op dezelfde wijze.
79. De door ons beoordeelde rapporten bevatten geen volledige beschrijving van hoe het onderzoek was uitgevoerd. Hoewel de rapporten bijlagen hadden met enige informatie over de onderzoeksaanpak en – voor zover aanwezig – onderzoeksvragen en onderzoeksnormen, waren de normen niet in alle gevallen voorzien van een bronvermelding waaruit lezers konden opmaken hoe die tot stand waren gekomen. Bovendien vermeldden niet alle rapporten op welke periode het onderzoekswerk betrekking had.

#### Voorbeeld van een van de reviewende collega-rekenkamers: hoe de Office of the Auditor General of Canada (OAG) rapporten opstelt

- Elk onderzoeksrapport van de OAG, de nationale rekenkamer van Canada, wordt zorgvuldig volgens een vastgesteld sjabloon opgesteld. Onderdeel van dit sjabloon is een kop 'Over dit onderzoek' met alle inhoudelijke informatie op één plek, onder andere onderzoeksaanpak, toegepaste standaarden, normen, tijdpad van het onderzoek en namen van de onderzoeksteamleden.
- Voor elk onderzoeksrapport wordt een interne of externe redacteur aangewezen.
- Voor elk onderzoeksrapport wordt een document van één pagina met de belangrijkste bevindingen gemaakt, waarbij een communicatiedeskundige helpt de kernboodschappen in kaart te brengen en een vloeiende tekst te schrijven.

- Elk rapport is zelfstandig leesbaar. Er wordt niet verwezen naar documenten buiten het onderzoeksrapport, ongeacht of het daarbij gaat om de reactie van de onderzochte instantie, de aanpak van het onderzoek waarover het rapport verslag doet of iets anders.

#### **Aanbeveling**

Maak onderscheid tussen oordelende rapporten (dat wil zeggen doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeksrapporten met oordelen) en andere onderzoekspublicaties van de Algemene Rekenkamer, zowel bij de start van de werkzaamheden als bij de presentatie van de resultaten. Aangezien niet elk product hetzelfde doel dient, maakt dit het voor onderzoekers én gebruikers van de rapporten duidelijker wat zij kunnen verwachten wanneer de Algemene Rekenkamer een onderzoeksproject opstart en hoe de uitkomsten moeten worden geïnterpreteerd. Publicaties moeten zelfstandig leesbare documenten zijn die de lezer genoeg informatie geven om te kunnen begrijpen binnen welke randvoorwaarden en hoe het onderzoek is uitgevoerd.

---

## Observaties over kwaliteitsbeheersing

80. Het integrale kwaliteitsbeheersingssysteem van de Algemene Rekenkamer bestaat uit vier niveaus: de kwaliteit van medewerkers, de kwaliteitsbeheersing in onderzoeksprojecten, kwaliteitsbeoordelingen van de onderzoeksprojecten en kwaliteitsbewaking. Hoewel dit kwaliteitsbeheersingssysteem buiten de reikwijdte van onze peer review lag, hebben wij enkele opmerkingen over de operationele doeltreffendheid ervan. In dit deel van het rapport presenteren wij deze observaties en gaan we kort in op enkele aspecten rond de kwaliteitsbewaking.

De Algemene Rekenkamer heeft een groot aantal processen om de kwaliteit van haar werkzaamheden te borgen

81. De Algemene Rekenkamer hanteert een groot aantal procedures om de kwaliteit van de werkzaamheden en gepubliceerde producten te borgen en ervoor te zorgen dat de inhoud van deze producten juist en betrouwbaar is. Voorbeelden zijn: een uitgebreide onderzoekscirkel waarin de processtappen voor de totstandkoming van alle onderzoeken zijn vastgelegd, het beschikbaar stellen van handreikingen voor medewerkers om ze te helpen bij het volgen van deze processtappen, het aanbieden van opleidingstrajecten voor nieuwe en bestaande medewerkers, de onafhankelijke beoordeling van de kwaliteit van alle externe producten en de inwinning van commentaar van externe deskundigen.

Beoordelingen door externe deskundigen (onderdeel van de kwaliteitsbewaking)

82. Nationale rekenkamers worden door de ISSAI's aangemoedigd om als onderdeel van hun activiteiten op het gebied van kwaliteitsbewaking de kwaliteit van hun publicaties door externe deskundigen te laten beoordelen. De Algemene Rekenkamer heeft dit verscheidene keren gedaan. In 2007 is het doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek aan een internationale peer review onderworpen. En de afgelopen vijf jaar heeft zij tweemaal een selectie van publicaties door externe deskundigen laten beoordelen. Dergelijke beoordelingen vormen een waardevol instrument. Ze bieden de Algemene Rekenkamer een ander perspectief en leveren suggesties op voor alternatieve manieren om de opzet, uitvoering en relevantie van haar werkzaamheden aan te pakken. Het kwaliteitsbewakingsteam van de Algemene Rekenkamer heeft intern gerapporteerd over de rode draden in de externe



beoordelingen en deze met het managementteam en het college besproken. Alle medewerkers kunnen deze rapporten desgewenst inzien.

### Interne richtlijnen zijn vaak over diverse vindplaatsen verspreid

83. De onderzoekscirkel van de Algemene Rekenkamer omvat procedurele vereisten en vakinhoudelijke ondersteuning voor elk van de fasen van het onderzoeksproces. De onderzoekscirkel wordt op dit moment verder uitgebouwd.
84. Hoewel de onderzoekscirkel procedures en het merendeel van de vakinhoudelijke ondersteuning omvat, gaven enkele van de kwaliteitsbeoordelaars die wij hebben gesproken aan dat richtlijnen over diverse vindplaatsen waren verspreid en dat handleidingen met essentiële vaktechnische basisrichtlijnen voor medewerkers niet gemakkelijk te vinden waren. Zowel de handleiding voor de financial audit als die voor het doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek zijn verouderd; beide documenten worden op dit moment wel geactualiseerd. Het is juist nu, gelet op het niet onaanzienlijke personeelsverloop als gevolg van de recente reorganisatie, van groot belang dat medewerkers bekend zijn met de beschikbare richtlijnen en weten waar alles wat ze nodig hebben te vinden is.
85. De werkinstructies voor de financial audit zijn lang en onpraktisch. Er bestaat bovendien verwarring over welke richtlijnen of werkinstructies verplicht zijn en welke niet. Belangrijke werkinstructies ontbreken, bijvoorbeeld ISSAI 1315 – *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement*.

#### **Aanbeveling**

Actualiseer en onderhoud de handleidingen voor de financial audits en het doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek. Een actuele handleiding voor de financial audits moet een update bevatten van de onderliggende werkinstructies en duidelijk maken welke werkinstructies verplicht zijn. Dit zorgt voor actuele ondersteuning conform de laatste ontwikkelingen in de standaarden. Het zal ook bijdragen aan een consistente toepassing van de handleidingen.

## Kwaliteitsbeoordelingen in de financial audit

Aantal beoordelingen door het kwaliteitsbeoordelingsteam is indrukwekkend

86. Wij hebben geconstateerd dat ieder jaar alle financial auditprojecten worden beoordeeld, ook al is de beschikbare capaciteit aan kwaliteitsbeoordelaars beperkt. De beoordelingen worden uitgevoerd door collega-onderzoekers die daarnaast ook

hun eigen onderzoekswerkzaamheden uitvoeren. De bevindingen worden gecombineerd en in notities vastgelegd, die met het managementteam worden gedeeld. De kwaliteitsbeoordelaars hebben kennis van zaken, zijn gemotiveerd om kwaliteitscontroles op niveau te verrichten en zijn gekwalificeerd om ook zelf financial audits te verrichten.

### Verwachtingen van kwaliteitsbeoordelaars wijken soms af van de praktijk

87. De kwaliteitsbeoordelaars doen hun werk op basis van hun interpretatie van de ISSAI's. De onderzoeksteams zijn voor de planning en uitvoering van hun audit echter afhankelijk van interne richtlijnen, die soms gedateerd of lastig vindbaar zijn. Doordat kwaliteitsbeoordelaars en projectleiders zodoende soms geen gemeenschappelijk beeld hebben van de onderzoeks aanpak die had moeten worden toegepast, komen de verwachtingen van de kwaliteitsbeoordelaars niet altijd overeen met die van de praktijk.

### Kwesties uit de kwaliteitsbeoordelingen krijgen geen doeltreffend vervolg

88. Op controledossiers van financial audits wordt, met uitzondering van de planningsfase, pas ná Verantwoordingsdag een kwaliteitsbeoordeling uitgevoerd of afgerond. Wij hebben wel enkele gevallen gezien waarin de kwaliteitsbeoordeling vóór Verantwoordingsdag in gang was gezet. Maar de gehele kwaliteitsbeoordeling werd ook daar pas na Verantwoordingsdag volledig afgerond en conclusies over de uitvoering en rapportage van de audit werden pas na die dag getrokken. Bovendien werd geen tijd uitgetrokken voor een gesprek tussen beoordelaar en onderzoeksteam over de resultaten. Dit had tot gevolg dat de onderzoeksteams die wij hebben gesproken niet inhoudelijk op de bevindingen van de kwaliteitsbeoordeling hadden gereageerd. Er werd na Verantwoordingsdag een samenvattend rapport voor het managementteam opgesteld. De daarin gedane aanbevelingen waren ten tijde van deze peer review nog niet geïmplementeerd.

89. Door vóór Verantwoordingsdag kwaliteitsbeoordelingen uit te voeren en met de teams die de financial audit uitvoeren overeenstemming te bereiken over de bevindingen, kan de Algemene Rekenkamer ervoor zorgen dat alle significante risico's en belangrijke kwesties op de juiste manier en conform de ISSAI's en de eigen onderzoeks aanpak worden behandeld en gedocumenteerd. Wij hebben begrepen dat de Algemene Rekenkamer op dit ogenblik werkt aan een plan om een aantal van deze

bevindingen aan te pakken. Wij denken dat de Algemene Rekenkamer een stap in de goede richting kan zetten door kwaliteitsbeoordelingen op basis van een risicoanalyse uit te voeren in plaats van te proberen alle projecten mee te nemen. Met een dergelijke aanpak, in combinatie met periodieke uitgebreidere kwaliteitsbeoordelingen na publicatie van de rapporten, kan wellicht een systeem worden opgezet dat minder knelt in de tijd. Hoewel de Algemene Rekenkamer met het zojuist genoemde plan een aantal van onze verbeterpunten zal aanpakken, menen wij dat zij met een risicogerichte aanpak en aandacht voor tijdigheid het kwaliteitsbeoordelingsproces op projectniveau aanzienlijk kan verbeteren.

**Aanbeveling**

Verlaag het controlerisico door te waarborgen dat de bevindingen uit de kwaliteitsbeoordelingen in de financial audits worden afgehandeld vóórdat de verantwoordingsonderzoeken op Verantwoordingsdag worden gepubliceerd. Dit is te realiseren met een risicogerichte aanpak van de kwaliteitsbeoordelingen.

## Factoren die de kwaliteitsbeoordeling onder druk zetten

90. De kwaliteitsbeoordelaars in de financial audit van de Algemene Rekenkamer zijn ervaren, toegewijd en hebben een goed begrip van hun functie en het effect van hun werkzaamheden. Wij hebben echter geconstateerd dat de kwaliteitsbeoordeling onder druk staat, onder andere als gevolg van de volgende factoren:

- De voor kwaliteitsbeoordelingen beschikbare middelen zijn beperkt. Het is daardoor moeilijk om te blijven voldoen aan de vraag naar deze diensten.
- De kwaliteitsbeoordelaars hebben ook andere verantwoordelijkheden binnen het onderzoek. Daardoor ontstaan soms tegenstrijdige prioriteiten of situaties waarin de onafhankelijkheid in het geding is.
- Het gegeven dat financial audits binnen een beperkte periode moeten worden uitgevoerd, plaatst zowel de onderzoeksteams als de kwaliteitsbeoordelaars voor een extra uitdaging.

## Kwaliteitsbeoordelingen in het doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek

Kwaliteitsbeoordelingsproces functioneert goed, maar er wordt niet systematisch gebruikgemaakt van inzichten

91. De Algemene Rekenkamer heeft voor haar publicaties een kwaliteitsbeoordelingsproces ontwikkeld en ingevoerd, dat goed functionerende elementen ter ondersteuning van de kwaliteit van het werk bevat. Elk

conceptproduct moet op verscheidene momenten tijdens het onderzoeksproces worden voorgelegd aan de pool van kwaliteitsbeoordelaars. Deze beoordelingen worden uitgevoerd door collega-onderzoekers die daarnaast ook hun eigen onderzoeken uitvoeren. Elk beoordelingsteam bestaat uit twee onderzoekers die – waar mogelijk – voor de gehele duur van het project verbonden blijven aan een onderzoek. Rapporten waarvoor data-analyse als bron van informatie wordt gebruikt, moeten bovendien voor een beoordeling aan een data-analist worden voorgelegd. De kwaliteitsbeoordelaars van de Algemene Rekenkamer zijn medewerkers die bij uitstek in de positie verkeren om verbeterpunten binnen het doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek te signaleren.

92. De pool van kwaliteitsbeoordelaars verzamelt gemiddeld één keer per jaar de rode draden uit de beoordelingen. De uitkomsten daarvan worden wel gedeeld met de onderzoeksdirecteuren, maar niet met de medewerkers of het college. Algemene boodschappen uit de kwaliteitsbeoordelingen worden echter niet systematisch op een centrale plek verzameld en geëvalueerd. Inzichten uit het verzamelde commentaar van de beoordelaars werden ook niet op systematische wijze gebruikt om de kwaliteit van het werk van de Algemene Rekenkamer te verbeteren.

### Factoren die de kwaliteitsbeoordeling onder druk zetten

93. Hoewel de kwaliteitsbeoordelaars in het doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek net zo gekwalificeerd en toegewijd zijn als die in de financial audit, hebben we ook hier geconstateerd dat de kwaliteitsbeoordeling onder druk staat. Dit is onder andere als gevolg van de volgende factoren:
- De pool van kwaliteitsbeoordelaars heeft sinds de reorganisatie van de Algemene Rekenkamer veel ervaren beoordelaars verloren. Het is daarom moeilijk om aan de vraag te blijven voldoen en ervaren beoordelaars aan te wijzen om de inherente risico's in producten te beperken.
  - Rapporten die voor een kwaliteitsbeoordeling worden voorgelegd, zijn niet altijd voldoende gereed om te kunnen worden beoordeeld.
  - Onderzoeksteams reserveren vaak te weinig tijd om de feedback van kwaliteitsbeoordelaars te verwerken. Afhankelijk van de omvang en aard van de door de kwaliteitsbeoordelaars gemaakte opmerkingen bestaat het risico dat ze niet volledig worden afgewogen en/of verwerkt.

**Voorbeeld van een van de reviewende collega-rekenkamers: kwaliteitsbeoordeling bij de Office of the Auditor General of Canada (OAG)**

- De nationale rekenkamer van Canada heeft een vaktechnisch team bestaande uit collega-onderzoekers die voor verscheidene jaren aan dit team worden toegewezen en die onder andere tot taak hebben:
  - de vaktechniek (beleidsregels, richtlijnen, procedures, sjablonen en checklists) bij te houden;
  - de controlehandleiding, die voor alle medewerkers beschikbaar is, te actualiseren; dit document wordt minimaal één keer per jaar bijgewerkt aan de hand van wijzigingen in controlestandaarden.
- Projectleiders doen een onderbouwd voorstel om al dan niet een kwaliteitsbeoordelaar aan hun project te laten toewijzen. Er is een team dat die onderbouwingen beoordeelt en beslist over het wel of niet toewijzen van een kwaliteitsbeoordelaar. Kwaliteitsbeoordelaars worden doorgaans gekozen uit een pool van projectleiders:
  - kwaliteitsbeoordelaars worden toegewezen op grond van een reeks vastgestelde criteria, waarbij onder andere wordt gekeken naar de aard van de activiteiten van de te controleren organisatie, de aanwezigheid van zeer ingewikkelde en specifieke transacties of kwesties waarvan de evaluatie een hoge mate van professionele oordeelsvorming vereist, de samenstelling van het onderzoeksteam (bijvoorbeeld een onlangs aangestelde projectleider), aanzienlijk verloop in het onderzoeksteam of het feit dat het team weinig ervaring heeft met de doelstellingen of het onderwerp van het onderzoek.
- Kwaliteitsbeoordelaars hebben onder meer tot taak de belangrijkste oordelen en conclusies van het onderzoeksteam objectief te evalueren. Dit omvat:
  - een bespreking van de belangrijkste oordelen met de projectleider en de belangrijkste leden van het onderzoeksteam;
  - een beoordeling van de uitgevoerde controlewerkzaamheden om te waarborgen dat deze de conclusies onderbouwen en van de aanvaardbaarheid van de aan die conclusies ten grondslag liggende belangrijkste oordelen.
- De kwaliteitsbeoordeling moet zijn afgerond voordat het onderzoeksrapport wordt vastgesteld.
- Voor alle projectleiders worden op regelmatige basis (om de zoveel jaar) praktijkbeoordelingen uitgevoerd om vast te stellen in hoeverre zij voldoen aan de Canadese controlemaatstaven, interne richtlijnen en methoden en de toepasselijke wet- en regelgeving.

**Aanbeveling**

Zorg voor een systematische vastlegging en verspreiding van de bevindingen van de kwaliteitsbeoordelaars van het doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek onder alle medewerkers die bij dat onderzoek zijn betrokken, zodat collega's lering kunnen trekken uit de *best practices* en samen aan verdere verbetering kunnen werken.

---

*De Algemene Rekenkamer heeft op 5 november 2020 gereageerd op het peer review rapport door middel van een brief aan de leider van het peer review team. De reactie is hieronder weergegeven.*

## Reactie van de Algemene Rekenkamer op het peer review rapport

Alvorens in te gaan op het peer review rapport willen wij onze dank uitspreken aan de rekenkamers van Zweden, Canada en het Verenigd Koninkrijk. We zijn onze collega-rekenkamers zeer erkentelijk voor het beschikbaar stellen van een aantal ervaren medewerkers voor een onafhankelijke externe review op ons werk. We willen u en de andere leden van het peer review team ook persoonlijk bedanken. We kijken met veel plezier terug op de inspirerende en prikkelende gesprekken tijdens de werkbezoeken. We hebben tijdens het proces op verschillende vlakken kunnen leren en de relaties tussen onze organisaties kunnen versterken. Hiervan zullen we ook de komende jaren de vruchten plukken. De leden van het peer review team hebben het laatste deel van hun werk moeten doen in een periode dat de wereld op slot ging vanwege het nieuwe coronavirus. Hierdoor moest de rapportagefase van de peer review op een andere wijze dan gepland worden ingevuld. Desalniettemin is het gelukt om binnen de afgesproken planning een inspirerend rapport op te leveren. Dat is een apart compliment waard.

De kwaliteit van ons werk is cruciaal voor onze reputatie van onafhankelijk, onpartijdig en deskundig instituut. Wij zijn daarom voortdurend en op diverse manieren bezig met het waarborgen en verbeteren van deze kwaliteit. De door u uitgevoerde peer review helpt ons om te bepalen waar we nog verder kunnen en moeten verbeteren om aan de hoogste kwaliteitsstandaarden te voldoen.

We zijn blij met de hoofdconclusie in het peer review rapport dat bij de Algemene Rekenkamer – mede dankzij een breed mandaat, zeer bekwame medewerkers, een goed functionerende organisatie en een cultuur van innovatie - de basiselementen aanwezig zijn voor audits van hoge kwaliteit. We zijn ook blij dat het peer review team diverse *good practices* bij de Algemene Rekenkamer heeft gesignaleerd. Dit bevestigt voor ons dat de veranderingen en organisatorische ontwikkelingen die we de afgelopen strategische periode hebben doorgemaakt of in gang gezet zinvol zijn geweest.

Maar het peer review rapport laat ons ook zien dat er geen reden is om achterover te leunen. Het rapport biedt ons waardevolle observaties en bevindingen, die ons helpen ons werk te verbeteren. We onderschrijven de meeste aanbevelingen van het peer review team. Het merendeel van de aanbevelingen kunnen en zullen we op korte termijn in de praktijk brengen. Maar een aantal (elementen van) aanbevelingen nemen we bewust niet over. Dit verdient toelichting.

We lichten onze reactie op de aanbevelingen hieronder kort toe. We doen dat aan de hand van de volgende vier hoofdthema's uit het rapport:

1. onderwerpselectie en programmering;
2. kwaliteitsbeheersing;
3. doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek;
4. financial audit.

## **Ad 1. Onderwerpselectie en programmering**

Wij zullen invulling geven aan de drie aanbevelingen inzake onderwerpselectie en programmering. Het peer review team beveelt ons aan om zowel binnen als buiten onze organisatie te verduidelijken hoe wij onze unieke rol en mandaat als de hoogste controleinstantie van Nederland vervullen, een rijksbrede risicoanalyse op hoog niveau te ontwikkelen als grondslag voor de programmering en voor een evenwichtige spreiding van werkzaamheden over de diverse overheidssectoren en thema's en, tot slot, op een systematische manier de verandering en verbetering binnen de rijksoverheid als gevolg van ons werk te volgen en de resultaten daarvan naar buiten te brengen.

Parallel aan uw peer review heeft de Algemene Rekenkamer haar nieuwe strategie voor 2021-2025 'Vertrouwen in verantwoording' bepaald. Gezien de nauwe relatie van uw aanbevelingen met onze nieuwe strategie willen we deze ook meenemen bij de implementatie van die strategie. De opvolging van deze aanbevelingen kan ons helpen onze bijzondere positie in het Nederlandse staatsbestel te verhelderen, voor onszelf en voor onze stakeholders. Ook kan het ons helpen aan de samenleving duidelijk te maken in hoeverre wij onze missie waarmaken om bij te dragen aan het verbeteren van het functioneren en presteren van de rijksoverheid en de daarmee verbonden organen.

## **Ad 2. Kwaliteitsbeheersing**

Ons kwaliteitsmanagementsysteem was formeel geen onderdeel van deze peer review, maar wij zijn uiteraard verheugd over de positieve opmerkingen van het peer review team over de opzet en werking van ons systeem. Wij nemen de drie aanbevelingen van het peer review team ter verbetering van ons systeem over. De meeste verbeterpunten kunnen we op korte termijn in de praktijk brengen.

---

### **Ad 3. Doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek**

Wij zullen het merendeel van de aanbevelingen van het peer review team ter verbetering van de kwaliteit van ons doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek op korte termijn in de praktijk brengen.

De Algemene Rekenkamer voert verschillende typen onderzoek uit en de resultaten daarvan worden in verschillende uitingsvormen gepubliceerd. We streven al enkele jaren bewust naar - wat wij noemen - een breed productportfolio. We erkennen dat wij beter en scherper onderscheid kunnen maken in onderzoek zonder en met oordelen. We zullen vanaf 2021 voortaan in al onze rapporten over ons doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek aangeven wat de aard van het rapport is: een rapport met oordelen of een andersoortig rapport. Ook zullen we in een standaardpassage in de methodologische verantwoording bij elk rapport opnemen welke standaarden we hebben toegepast en waar deze te raadplegen zijn.

We nemen de aanbeveling van het peer review team ter harte om de rijke ervaring uit ons onderzoek te blijven benutten en zullen daarom ons normenkader periodiek actualiseren op basis van recent uitgevoerd onderzoek. Deze acties zien we als een noodzakelijke voorwaarde om het voornemen in onze nieuwe strategie te realiseren om meer dan voorheen toe te werken naar het geven van een oordeel in onze rapporten.

Wij vinden net als het peer review team dat we transparant moeten zijn over elk onderdeel van het rapport, dus inclusief de gehanteerde normen, de herkomst van die normen en de gehanteerde methoden en technieken. We kiezen er echter al enige tijd bewust voor om in onze rapporten een korte samenvatting daarover op te nemen en een volledige toelichting op te nemen op onze website. Op deze manier is alle informatie beschikbaar en eenvoudig te vinden voor de daarin geïnteresseerde lezer, maar kunnen we het rapport (of andersoortige publicatie) compact houden. Dit draagt onzes inziens bij aan de leesbaarheid en daarmee de toegankelijkheid van ons werk. Een goede toegankelijkheid voor een breed publiek kan ook bijdragen aan de versterking van onze positie als onafhankelijke externe controleur.

### **Ad 4. Financial audit**

Uit het peer review rapport blijkt dat wij onze financial audit op onderdelen kunnen verbeteren. Het peer review team doet hiervoor een aantal nuttige suggesties. Wij nemen die ter harte en gaan op korte termijn onderzoeken hoe wij op deze onderdelen verbetering kunnen realiseren.

Wij willen op drie aanbevelingen van het peer review team apart ingaan.



### *Belang van goede financiële verantwoording en controle daarop*

Het peer review team benadrukt het belang van een degelijke financiële verantwoording door de ministers en het jaarlijkse controlerend onderzoek van de Algemene Rekenkamer daarnaar. Dit proces is vastgelegd in wet- en regelgeving. Het proces van begroten tot verantwoorden en controleren heeft de afgelopen decennia een belangrijke ontwikkeling doorgemaakt. De instelling van Verantwoordingsdag is een zichtbare uiting van het belang dat het parlement hecht aan verantwoording en dechargeverlening. Wij besteden in onze verantwoordingsonderzoeken naast de verplichte rechtmatigheid, ook aandacht aan de verplichte compliance en de doelmatigheid en doeltreffendheid van beleid. Wij doen dit omdat wij van mening zijn dat geld, uitvoering en beleidsresultaten in samenhang bekeken dienen te worden. Juist die samenhang draagt in onze visie bij aan een voor het parlement betekenisvolle verantwoording. Maar we nemen de aanbeveling van het peer review team ter harte om in ons verantwoordingsonderzoek - zonder de balans tussen de drie bovengenoemde elementen te verliezen - het belang van een deugdelijke financiële verantwoording meer dan tot op heden te benadrukken. We gaan na hoe we hier invulling aan kunnen geven.

### *Vorm en inhoud oordelen*

Het peer review team beveelt ons ook aan om de vorm en inhoud van onze oordelen te heroverwegen. Omdat voor ons de nationale wetgeving – i.c. de Comptabiliteitswet – leidend is en wij ook de leesbaarheid en toegankelijkheid van onze rapporten belangrijk vinden, omarmen wij deze aanbeveling niet. Wij zullen wel, beter dan tot nu toe, in de bijlage bij ons verantwoordingsonderzoek en op onze website uitleggen hoe wij tot ons oordeel gekomen zijn en waarom wij het formuleren zoals wij doen. Ook zullen wij uitleggen waarom we sommige internationale standaarden toepassen zonder ze letterlijk te volgen. We blijven er naar streven onze rapportages voor een breed publiek toegankelijk te maken en niet alleen voor goed ingevoerde lezers begrijpelijk en navolgbaar.

### *Plannen en uitvoeren financial audit*

Het peer review team beveelt ons aan ervoor te zorgen dat het werk in het kader van de financial audit onafhankelijk gepland en uitgevoerd wordt en, met name voor significante risico's, de zware steun op het werk van de ADR te heroverwegen.

Het peer review team heeft zich grondig verdiept in onze financial audit en de context waarbinnen wij deze uitvoeren. Het Nederlandse controlebestel is in internationaal opzicht bijzonder vanwege de aanwezigheid van zowel een certificerende interne auditdienst (de Auditdienst Rijk, ADR) als een externe, eveneens certificerende,

controleur (de Algemene Rekenkamer). Vanaf het moment dat we ervoor kozen de internationale standaarden voor rekenkamers (de ISSAI's) te willen volgen, moesten wij rekening houden met deze situatie. Ook moeten wij bij de toepassing van deze standaarden, net als collega-rekenkamers, rekening houden met onze nationale wetgeving waarin onze opdracht en ons mandaat expliciet zijn verwoord. Wij hebben er bewust voor gekozen – op een paar uitzonderingen na – alle ISSAI's toe te passen in ons verantwoordingsonderzoek, waar onze financial audit een belangrijk onderdeel van uitmaakt. Daarnaast hebben we enkele standaarden zo ingevuld dat ze naar ons idee toegepast kunnen worden in de Nederlandse situatie. Deze keuzes hebben we bewust gemaakt vanwege de specifieke opzet van het Nederlandse controlebestel en onze wens doelmatig en doeltreffend te opereren binnen dit bestel. Echter, blijkens uw rapport deelt u op onderdelen de door ons gekozen invulling van de ISSAI's niet.

Uiteraard vinden wij onafhankelijke oordeelsvorming over de financiële verantwoordingen van de ministers ook cruciaal. Maar opvolging van uw aanbeveling zal naar onze mening leiden tot een aanzienlijk groter capaciteitsbeslag bij de Algemene Rekenkamer en tevens tot een grote overlap met de controlewerkzaamheden van de ADR.

De aanbeveling van het peer review team maakt hiermee een voor ons al langer bestaand dilemma in verscherpte mate zichtbaar. Het naast elkaar bestaan van een certificerende interne auditdienst en een certificerende externe controleur leidt tot een zekere mate van duplicatie van werkzaamheden ook al willen we ondoelmatigheden in het controlebestel zoveel mogelijk voorkomen. Deels is dit echter onvermijdelijk omdat sommige met de ADR vergelijkbare werkzaamheden voor de Algemene Rekenkamer noodzakelijk zijn om als externe controleur tot een onafhankelijk oordeel te kunnen komen. Maar ook om in de Nederlandse situatie zoveel mogelijk te voldoen aan de internationale standaarden voor rekenkamers die kwaliteit, zorgvuldigheid en transparantie moeten borgen. Over dit dilemma, dat niet alleen ons maar ook andere betrokkenen in het Nederlandse controlebestel aangaat, zullen wij in gesprek gaan met het parlement en de minister van Financiën.

## Tot slot

Het college heeft de secretaris gevraagd de opvolging van de door ons overgenomen aanbevelingen zo snel mogelijk uit te werken. In ons jaarverslag zullen wij rapporteren over de voortgang van de opvolging.

Reeds bij de start van deze peer review hebben wij de intentie uitgesproken om het peer review rapport openbaar te maken en deze ook in het Nederlands te laten vertalen. We

kiezen hiervoor omdat wij transparant willen zijn over hoe wij functioneren en presteren en welke verbeteringen daarin mogelijk zijn, ook vanuit het adagium 'practice what you preach'. Wij hopen dat dit bijdraagt aan het vertrouwen in de Algemene Rekenkamer.

Tot slot willen wij u en de andere leden van het peer review team nogmaals bedanken voor uw werk. Wij hadden u graag weer persoonlijk gesproken bij de publicatie van het peer review rapport. Helaas zal dat door de pandemie waarschijnlijk niet mogelijk zijn. We hopen u op een later moment alsnog te treffen en de inspirerende contacten tussen onze organisaties een vervolg te geven.

Algemene Rekenkamer

Arno Visser  
president

Cornelis van der Werf  
secretaris

---

## Nawoord van het peer review team

Het peer review team stelt de opbouwende reactie van de Algemene Rekenkamer op ons rapport op prijs. Wij zijn er zeer verheugd over dat het college van de Algemene Rekenkamer het merendeel van onze aanbevelingen onderschrijft en bereid is de meeste daarvan op korte termijn in de praktijk te brengen. Ook erkennen we de bewuste keuzes die de Algemene Rekenkamer in de opzet van haar financial auditpraktijk heeft gemaakt, aangezien zij de ISSAI's in bepaalde opzichten anders interpreteert dan wij. Herhaald zij dat de Algemene Rekenkamer beschikt over de basiselementen voor een kwalitatief hoogstaande publieke controle en dat onze aanbevelingen hoofdzakelijk moeten worden gezien als een aantal relatief kleine wijzigingen waarmee verbeteringen zijn te realiseren in reeds bestaande good practices.

Het peer review team is er met name verheugd over dat het college en de secretaris van de Algemene Rekenkamer ons rapport inspirerend vinden en dat het reviewproces de Algemene Rekenkamer in staat heeft gesteld op verschillende vlakken te leren en de relaties tussen onze organisaties te versterken. De vele gesprekken met betrokken en deskundige collega's bij de Algemene Rekenkamer zijn voor ons een even grote inspiratiebron gebleken, waaruit wij veel goede ideeën terug naar onze eigen nationale rekenkamers hebben kunnen meenemen. Alles wat de Algemene Rekenkamer ten behoeve van onze werkzaamheden heeft geregeld en de bereidheid van de medewerkers tijdens het proces om ruimhartig hun ervaringen met ons te delen heeft indruk op ons gemaakt en wij spreken daarom opnieuw onze dank uit aan iedereen, zowel binnen als buiten de Algemene Rekenkamer, die tijd voor ons heeft uitgetrokken.

Bengt Lewin (lead  
reviewer)

Jonas Hällström

Tomas Janhed

Sofia Sandgren-Massih

Anders Verf

The Swedish National  
Audit Office

Antonia Gracie

Chris Groom

The UK National  
Audit Office

Susan Gomez

Caroline Jean

Steven Mariani

Caroline Viens

The Office of the  
Auditor General of  
Canada

---

## Bijlage Aanpak van de peer review

### Doelstelling van de peer review

- De hoofddoelstelling van de review was de kwaliteit van het werk van de Algemene Rekenkamer te toetsen. Na de gezamenlijke ondertekening op 1 oktober 2019 van een samenwerkingsovereenkomst hebben de reviewers zich geconcentreerd op de onderwerpselectie en -programmering van de Algemene Rekenkamer, haar financial audits en haar doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoek.

### Tijdpad van de peer review

- De werkzaamheden voor de peer review gingen in oktober 2019 van start en werden in september 2020 afgerond.
- De review had betrekking op de huidige strategische periode, die in 2016 is begonnen en doorloopt tot eind 2020. De beoordeling van de kwaliteit van de financial audit heeft uitsluitend betrekking op controlewerkzaamheden over 2018.

### Informatiebronnen

- Een beoordeling van documenten over de strategie van de Algemene Rekenkamer, het door haar in 2018 verrichte zelfonderzoek conform het SAI PMF, de vorige peer review (2007), werkinstructies, handleidingen en handreikingen, resultaten van kwaliteitsbeoordelingen en andere interne documenten.
- Een beoordeling van drie geselecteerde financial audits over 2018 die in mei 2019 werden afgerond.
- Een beoordeling van zes geselecteerde doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeken, zowel het projectvoorstel als het tussen 2016 en 2019 gepubliceerde rapport.
- De steekproef van financial auditrapporten en doelmatigheids- en doeltreffendheidsonderzoeksrapporten. Het aantal rapporten was beperkt, deels omdat deze ten behoeve van het reviewteam naar het Engels moesten worden vertaald. De steekproef is niet zonder meer representatief voor de gehele onderzoeksportfolio van de Algemene Rekenkamer.

- Gesprekken met collegeleden, onderzoeksteams, kwaliteitsbeoordelaars en onderzoeksdirecteuren van de Algemene Rekenkamer en met gecontroleerden, voor ieder onderzoek uit de steekproef.
- Aanvullende gesprekken met interne sleutelfuncties en externe belanghebbenden, te weten de Auditdienst Rijk (ADR) en de Dienst Analyse en Onderzoek (DAO) van de Tweede Kamer.
- Panelgesprekken met collegeleden, onderzoeksdirecteuren, kwaliteitsbeoordelaars en medewerkers van de Algemene Rekenkamer om nadere inzichten te verkrijgen en om de bevindingen uit de beoordeling van de steekproefonderzoeken te toetsen.

### Gehanteerde standaarden en andere bronnen

De peer review is uitgevoerd met gebruikmaking van het Framework of Professional Pronouncements (IFPP) van INTOSAI, de internationale organisatie van rekenkamers, de Nederlandse wetgeving en de eigen ervaringen en praktijken van de reviewende collega-rekenkamers. Daarbij zijn de volgende standaarden, handreikingen en andere documenten gehanteerd:

- INTOSAI-P 10, Mexico Declaration on SAI Independence
- ISSAI 100, Fundamental Principles of Public-Sector Auditing
- ISSAI 140, Quality Control for SAIs
- ISSAI 300, Performance Audit Principles
- GUID 1900, Peer Review Guidelines
- ISSAI 2000-2899, Financial Auditing Standards
- GUID 3910, Central Concepts for Performance Auditing
- GUID 3920, The Performance Auditing Process
- Grondwet voor het Koninkrijk der Nederlanden
- Comptabiliteitswet 2016
- Besluit Auditdienst Rijk (nr. 2017001795)