



# *Niet-financiële informatie in beweging*

Een wegwijzer voor de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie in de publieke sector





# *Niet-financiële informatie in beweging*

Een wegwijzer voor de verantwoording  
en assurance van niet-financiële  
informatie in de publieke sector



## Copyright

### Statusomschrijving

*Deze publicatie is samengesteld voor leden en derden. De publicatie heeft geen status in de kader van de beroepsuitoefening, wel kan worden verwezen naar publicaties die een dergelijke status wel hebben.*



# Inhoudsopgave

<b>Voorwoord</b>	<b>5</b>
<b>Samenvatting</b>	<b>6</b>
<b>NFI in één oogopslag</b>	<b>10</b>
<b>1 Inleiding</b>	<b>12</b>
1.1 NIVRA project NFI	12
1.2 Leeswijzer en verdere informatie	13
<b>2 Algemeen kader</b>	<b>14</b>
2.1 Recente ontwikkelingen	14
2.2 Inkadering en definities	16
2.3 Managementcyclus NFI	18
2.4 Vormen van verantwoording	22
2.5 Accountant en verantwoording	23
<b>3 Praktijkvoorbeelden</b>	<b>26</b>
3.1 Referentiekader	26
3.2 Rijksbreed beeld controle van NFI	27
3.3 Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid	31
3.4 NFI bij de gemeenten Rotterdam en Den Haag	35
3.5 Projecten GSB en ISV	39
3.6 Centrum voor Werk en Inkomen	44
3.7 Nederlandse Organisatie voor Wetenschappelijk Onderzoek	48
3.8 Samenvatting VERA seminar NFI	52
<b>4 Conclusies en aanbevelingen</b>	<b>55</b>
4.1 De rode draad van de praktijk	55
4.2 Concrete aanbevelingen	57
4.3 Agenda voor de toekomst	61
<b>Bijlagen</b>	
<b>1 Kwaliteitskenmerken van informatie</b>	<b>64</b>
<b>2 Stramien voor assurance-opdrachten</b>	<b>65</b>
<b>3 RPE 2006 als voorbeeld referentiekader</b>	<b>67</b>
<b>4 Voorbeelden onderzoeks aanpak NFI</b>	<b>68</b>
<b>5 Gebruikte begrippen en afkortingen</b>	<b>72</b>
<b>6 Geraadpleegde literatuur</b>	<b>75</b>





## Voorwoord

Organisaties in de publieke sector zijn gericht op maatschappelijke dienstverlening, publieke taken en het creëren van maatschappelijke (meer)waarde. In de afgelopen jaren is sturing op beleidsresultaten een steeds belangrijker rol gaan spelen. Om goed inzicht te krijgen in deze resultaten is betrouwbare informatie nodig en hiervoor kunnen ook accountants worden ingeschakeld.

Ook in de private sector bestaat steeds meer aandacht voor de maatschappelijke gevolgen van ondernemen. Het succes van een organisatie wordt niet meer alleen bepaald door financiële resultaten. Het transparant verantwoording afleggen over de effecten op de maatschappij is ook hier essentieel. Denk aan de discussies over klimaatverandering waarbij de informatie in hoeverre een onderneming klimaatneutraal opereert, steeds belangrijker wordt.

Veel informatie over maatschappelijke prestaties en effecten is niet-financieel van karakter. Het gaat hierbij niet over uniform meetbare geldeenheden, maar om aantallen of processen en systemen. In tegenstelling tot financiële informatie kent de verantwoording van niet-financiële informatie nog geen lange traditie en zijn er op dit gebied nog geen algemeen aanvaarde grondslagen beschikbaar. Bij niet-financiële informatie is de diversiteit van de gegevens groot. Naarmate deze informatie meer kwalitatief van aard is en verder afstaat van financiële systemen, is het moeilijker deze te meten en hierover een oordeel te geven. Toch groeit de behoefte om vast te stellen of deze informatie betrouwbaar is. Aan accountants wordt steeds vaker gevraagd om al dan niet samen met de controle van de reguliere jaarrekening assurance te geven over niet-financiële informatie.

Deze ontwikkeling was voor de Commissie Publieke Sector (CPS) van het Koninklijk NIVRA aanleiding om medio 2006 een project te starten op het gebied van de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie (NFI). In dit project lag het accent op de verantwoording van niet-financiële informatie in brede zin en op de rol van de accountant als assurance-verschaffer. De publieke sector vormde hierbij het uitgangspunt.

Zoals de titel aangeeft, is niet-financiële informatie volop in beweging. Deze publicatie biedt een helpende hand, een wegwijzer voor iedereen die betrokken is bij de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie. Dit gebeurt door het beschrijven van praktijkcases en het doen van aanbevelingen. Verder is de publicatie richtinggevend voor de verdere ontwikkeling van betrouwbare niet-financiële informatie. Met het oog hierop zijn vier agendapunten voor de toekomst geformuleerd, die uitdagen tot verdere actie.

Hoewel het project NFI op de publieke sector was gericht, zijn de bevindingen in deze publicatie ook waardevol en relevant voor de private sector. Het NIVRA is daarom van plan om een *living document* op het gebied van de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie te creëren. Hiervoor wordt medio 2008 een doorstart van het project gemaakt naar de private sector.

Voor vragen over en reacties naar aanleiding van de publicatie of voor vragen over het NIVRA project NFI kunt u terecht bij Michèl Admiraal (020-3010319 of [m.admiraal@nivra.nl](mailto:m.admiraal@nivra.nl)).

G.A. Smit RA  
Algemeen directeur Koninklijk NIVRA

Mei 2008



## Samenvatting

Niet-financiële informatie (NFI) speelt een steeds belangrijker rol in de publieke en private sector. In de publieke sector krijgen beleidsresultaten en maatschappelijke effecten steeds meer aandacht, in de private sector neemt de belangstelling voor maatschappelijke verslaggeving toe. Voor de Commissie Publieke Sector (CPS) van het Koninklijk NIVRA was dit aanleiding om medio 2006 het project *Verantwoording en assurance van niet-financiële informatie* op te starten, met deze wegwijzer als eindproduct.

De niet-financiële informatievoorziening in de publieke sector staat centraal in deze publicatie. De focus ligt daarbij op de voorwaarden die een bijdrage leveren aan de kwaliteit en betrouwbaarheid van niet-financiële informatie. Er zijn twee sporen: enerzijds een inventarisatie van de stand van de vaktechniek (lees: theorie) en anderzijds een beschrijving van zes praktijkcases. Samen leveren ze tien aanbevelingen op die aansluiten bij de managementcyclus van niet-financiële informatie.

Op het gebied van niet-financiële informatie is nog veel in ontwikkeling. Daarom zijn ook vier agendapunten voor de toekomst geformuleerd, die uitdagen tot verdere actie.

### Doel van de publicatie

De vormgeving en de normgeving rondom niet-financiële informatie is volop in beweging. Niet-financiële informatie omvat een breed scala en heeft diverse verschijningsvormen. In de publieke sector zijn gebruikers met name geïnteresseerd in niet-financiële informatie. Deze zegt immers iets over de resultaten en de effecten van beleid. Betrouwbaarheid en relevantie van deze informatie zijn daarbij erg belangrijk.

Accountants beschikken over genoeg kennis van organisaties en hun administratieve systemen om ook op dit gebied een rol van betekenis te kunnen spelen.

Deze publicatie beoogt een bijdrage te leveren aan de ontwikkeling van een universele uitgangspositie voor de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie.

De verantwoording over niet-financiële informatie begint al bij het nadenken over beleidsdoelstellingen en het inrichten van systemen. Dit geldt evenzeer voor de private sector als de publieke sector. Het is nadrukkelijk niet alleen een zaak voor accountants. De publicatie is daarom bedoeld voor iedereen die op enigerlei wijze betrokken is bij niet-financiële informatie, tot op het hoogste bestuurlijke niveau van de organisatie.

### Niet-financiële informatie

In deze publicatie wordt de volgende definitie van niet-financiële informatie gehanteerd:

*Niet-financiële informatie bestaat uit alle kwantitatieve en kwalitatieve gegevens over het gevoerde beleid, de bedrijfsvoering en de uitkomsten van dit beleid in de vorm van output of outcome, zonder dat sprake is van een directe koppeling met een financieel registratiesysteem.*

Voor financiële informatie bestaan al lange tijd sluitende registratiesystemen en algemeen aanvaarde grondslagen om de informatie te presenteren. Bij niet-financiële informatie is dit veel minder het geval. De systemen bevatten minder waarborgen voor de betrouwbaarheid en de kwaliteitseisen voor de informatie zijn nog niet uniform. Deze verscheidenheid in niet-financiële informatie kan ertoe leiden dat het geven van assurance niet altijd mogelijk of wenselijk is. Dit geldt vooral bij het meten van beleidseffecten. Een referentiekader is niet altijd uit te drukken in harde normen. Een theatervoorstelling kan perfect uitgevoerd zijn en aan allerlei objectieve kwaliteitseisen voldoen, maar de gebruiker bepaalt zelf of hij het een goede voorstelling vindt. Niet-financiële informatie vraagt om extra aandacht voor definiëring, referentiekader en verantwoording. Een accountant kan alleen assurance geven als hij over een duidelijk referentiekader beschikt waaraan hij de informatie kan toetsen.

### Verantwoording afleggen

Een verantwoording bestaat uit de informatie waarmee een organisatie rekenschap aflegt aan belanghebbenden, de gebruikers van de informatie. Daarnaast heeft de verantwoording een informatieve functie, om te leren voor de toekomst. Verantwoording afleggen vormt een essentieel onderdeel van de managementcyclus binnen een organisatie. Deze cyclus moet ingebed zijn in de governancestructuur, waarbij het niet uit moet maken of het om financiële dan wel niet-financiële informatie gaat. De public controller en de internal auditor spelen een expliciete rol in de cyclus, naast het management, de beleidsafdelingen en operationele afdelingen. De cyclus functioneert niet autonoom. Om flexibel te kunnen inspelen op een voortdurend



veranderende maatschappelijke en politieke omgeving moet een publieke organisatie voortdurend in contact staan met de buitenwereld.

### Accountant en assurance

Als de gebruikers van een verantwoording behoefte hebben aan toetsing van informatie of de verschaffer van deze informatie het belangrijk vindt om met betrouwbare informatie naar buiten te komen, komt de accountant in beeld. Accountants kunnen vanuit hun expertise en hun kennis van organisaties en informatiesystemen ook een rol spelen bij de toetsing van niet-financiële informatie. De inhoud van deze rol wordt bepaald door de soort informatie, de wijze van verantwoorden en de behoeften van de gebruiker. Belangrijk is het onderscheid tussen assurance en niet-assurance. Bij een assurance-opdracht verstrekt de accountant een vooraf bepaalde mate van zekerheid over de betrouwbaarheid van een verantwoording of een ander onderzoeksobject. Dat doet hij via een assurance-rapport. Om assurance te kunnen verstrekken, moet aan een aantal specifieke voorwaarden worden voldaan wat betreft onderzoeksobject, referentiekader (normen) en beschikbare informatie.

Bij een niet-assurance opdracht staat niet het verstrekken van zekerheid centraal, maar het rapporteren van feitelijke onderzoeksbevindingen zonder daarover een conclusie of oordeel uit te spreken (een overeengekomen specifieke opdracht) of het verstrekken van advies (een overige opdracht). Elk soort opdracht brengt eigen voorschriften en rapportages met zich mee.

De accountant kan bij niet-financiële informatie drie rollen vervullen:

- als *adviseur* bij de inrichting en verbetering van (niet-financiële) informatiesystemen en processen in de organisatie, via het uitbrengen van adviezen;
- als *rapporteur* van onderzoeksbevindingen over het proces van totstandkoming van niet-financiële informatie, zonder daarover assurance te geven. Het is dan de gebruiker die zelf zijn conclusies trekt, op basis van de feitelijke bevindingen van de accountant;
- als *assurance-verschaffer* over het proces van de totstandkoming of over de informatie zelf als uitkomst van dit proces. De accountant geeft zekerheid over de betrouwbaarheid van het proces of de informatie via een assurance-rapport.

Vaak zal hij de expertise van andere deskundigen bij zijn onderzoek moeten betrekken. Dit kan variëren van EDP-auditors tot bestuurskundigen of zelfs sociologen.

Opdrachtgever en gebruiker moeten keuzes maken over de rol van de accountant. Gaat het om advies, zekerheid of om de feitelijke bevindingen van de accountant waarbij men zelf de conclusies trekt. Als het oordeel over de inhoud van informatie primair bij de gebruiker ligt, is een onderzoek naar de totstandkoming ervan een goede keuze. Wel moet het verschil met de assurance van de informatie zelf voldoende helder zijn. Anders bestaat het risico van een verwachtingskloof, de gebruiker verwacht meer assurance dan hij feitelijk krijgt.

### Zes praktijkvoorbeelden

De wijze waarop niet-financiële informatie wordt gepresenteerd kan variëren van een aparte paragraaf in het jaarverslag tot de opgave van prestatiegegevens in een subsidieafrekening. Organisaties in de publieke sector gaan hier verschillend mee om. Op het niveau van de Rijksoverheid is gekozen voor het opnemen van onderzoeksbevindingen over het proces van de totstandkoming van de niet-financiële informatie in het samenvattend auditrapport door de auditdiensten, zonder dat hierbij assurance wordt afgegeven. Bij subsidieverantwoordingen wordt echter gevraagd om assurance te verstrekken over de uitkomsten, de informatie zelf.

In de praktijk voert bij ministeries het rapporteren over het proces van de totstandkoming van de niet-financiële informatie de boventoon. Niet verwonderlijk, omdat deze systematiek enkele jaren geleden is ingevoerd. Het geven van assurance over de informatie zelf wordt op Rijksniveau niet doelmatig geacht, zolang het referentiekader nog niet uniform is.

Toch is het mogelijk om dieper te gaan, zoals blijkt uit de praktijkcase over de gemeenten Den Haag en Rotterdam. Het afrekenen op basis van kengetallen wordt steeds belangrijker zoals blijkt uit de case over het Grote Steden Beleid (GSB). Ook in het geval de totstandkoming wordt onderzocht kunnen dilemma's optreden. Dit komt naar voren in de case van het Centrum voor Werk en Inkomen (CWI). Uit de case van de Nederlandse Organisatie voor Wetenschappelijk Onderzoek (NWO) blijkt dat een goede samenwerking tussen gebruikers, (public) controllers en accountants van essentieel belang is.





Omdat de projectgroep in discussie wilde treden met alle partijen die zijn betrokken bij niet-financiële informatie, is in juni 2007 een seminar georganiseerd. Hierin werd niet-financiële informatie vanuit verschillende perspectieven belicht, van gebruiker tot rekenkamer. De gevoerde discussie heeft tot interessante gezichtspunten en uitspraken geleid, die in de aanbevelingen zijn verwerkt. De citaten in hoofdstuk twee zijn afkomstig uit het seminar.

### Tien aanbevelingen

Het vaktechnische kader, de zes praktijkcases en het seminar vormen de grondslag voor het laatste hoofdstuk van de publicatie. De tien aanbevelingen gaan in op de basisprincipes voor betrouwbare niet-financiële informatie en assurance daarvan door de accountant. Ze zijn gerangschikt naar de verschillende fasen in de managementcyclus van niet-financiële informatie: *strategie en beleid*, *organisatie en uitvoering* en *verantwoording en assurance*.

#### Strategie en beleid

- Een verwachtingskloof over niet-financiële informatie is te voorkomen door participatie van en communicatie met alle betrokken partijen, in het bijzonder de gebruikers.
- Het fundament voor de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie ligt op bestuurlijk niveau, strategie en beleid moeten daarom zo concreet mogelijk worden geformuleerd.
- Een adequaat systeem van niet-financiële informatie vereist eenduidige, consistente en transparante begrippen en definities.
- De verantwoording over de niet-financiële informatie moet de focus leggen op een beperkt aantal echte beleidsprioriteiten.
- Door de voortdurend veranderende maatschappelijke en politieke omgeving moet de inrichting van een niet-financieel informatiesysteem altijd ruimte geven voor flexibiliteit.

#### Organisatie en uitvoering

- De verantwoording en borging van niet-financiële informatie moet een geïntegreerd onderdeel zijn van de governance en managementcontrol structuur van een organisatie.
- Assurance van niet-financiële informatie is alleen mogelijk indien de verantwoording daarover is ingebed in een systeem van planning en control.

#### Verantwoording en assurance

- Ook bij de assurance van niet-financiële informatie is ruimte voor flexibiliteit noodzakelijk, assurance is geen doel op zich.
- Vooraf moet een duidelijke keuze worden gemaakt van het onderzoeksobject en de rol van de accountant.
- Naarmate niet-financiële informatie verder af ligt van financiële informatie, is het wenselijk om in multidisciplinaire teams samen te werken met andere deskundigen.

Gezien de grote verscheidenheid in de presentatie en verantwoording van niet-financiële informatie is in deze publicatie uitdrukkelijk niet gekozen voor één oplossingsrichting of één bepaalde aanpak. Er bestaat niet één optimale manier om niet-financiële informatie te verantwoorden of om daarover assurance te geven. Hiervoor is de informatie te divers van karakter en bestaan er teveel verschillende wensen bij de gebruikers. Wel is het nodig om te komen tot uniforme uitgangspunten, waarmee altijd rekening moet worden gehouden. Deze kunnen dan per situatie specifiek worden ingevuld. Maatwerk staat het hanteren van algemene uitgangspunten niet in de weg. De tien aanbevelingen van deze publicatie bieden hiervoor het algemene kader.

### Vier agendapunten

De ontwikkelingen staan echter niet stil. Voor de verbetering van de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie is meer nodig dan alleen het opvolgen van de tien aanbevelingen. De agenda voor de toekomst noemt vier thema's voor verdere initiatieven. Elk agendapunt is bestemd voor een specifieke doelgroep in het speelveld van niet-financiële informatie en daagt uit tot verdere actie.



#### Agenda voor bestuurders

- *Niet-financiële informatie moet een expliciete plaats krijgen binnen governance, waarbij met alle betrokken partijen uitgebreid gecommuniceerd moet worden over relevantie en betrouwbaarheid. Het NIVRA kan hierbij een coördinerende rol vervullen.*

#### Agenda voor accountants

- *Accountants vervullen een maatschappelijke functie en moeten ook over niet-financiële informatie een voor de gebruikers heldere uitspraak durven doen.*

#### Agenda voor de vaktechniek

- *Om de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie te faciliteren bestaat behoefte aan nieuwe verantwoordings- en controlemethoden. Hier ligt een taak voor controllers, internal auditors en accountants.*

#### Agenda voor het NIVRA

- *Het NIVRA moet accountants meer guidance geven op het gebied van onderzoek en assurance van niet-financiële informatie.*

Om de agendapunten te realiseren moet nog veel inspanning worden verricht. Het NIVRA kan hierbij een stimulerende en faciliterende rol spelen. Niet-financiële informatie is bij uitstek een zaak voor iedereen die zich in de publieke sector bezighoudt met het aansturen van organisaties op basis van niet-financiële informatie.

Bestuurlijke aandacht op het hoogste niveau van publieke organisaties is een belangrijke voorwaarde om de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie verder te brengen. Daar ligt immers het fundament voor de niet-financiële informatie.

*Er zijn veel parallellen te trekken tussen de publieke en private sector. De aanbevelingen en agendapunten van deze publicatie zijn daarom ook van betekenis voor de private sector.*

*Het zou een goede zaak zijn om voor de private sector een vergelijkbaar NIVRA-project op het gebied van niet-financiële informatie op te starten. Op deze wijze kan een dynamisch document ('living document') ontstaan op het gebied van de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie in Nederland.*



# NFI in één oogopslag

*Niet-financiële informatie (NFI) bestaat uit alle kwantitatieve en kwalitatieve gegevens over het gevoerde beleid, de bedrijfsvoering en de uitkomsten van dit beleid in de vorm van output of outcome, zonder dat sprake is van een directe koppeling met een financieel registratiesysteem*

## Verantwoording van NFI

### ■ Belangrijke aspecten:

- NFI is kwantitatief of kwalitatief van karakter, bestuurlijke prestatiegegevens zijn het bekendste voorbeeld
- NFI kan naast posities en resultaten ook betrekking hebben op fysieke kenmerken, gedrag of systemen en processen
- Belangrijke kwaliteitskenmerken van informatie zijn: betrouwbaar, begrijpelijk, relevant, vergelijkbaar en toetsbaar
- NFI heeft twee gezichtspunten: het totstandkomingsproces vanaf de bron en de informatie zelf als uitkomst
- Controleerbaarheid is afhankelijk van de kwaliteit van de informatie en het voldoen aan assurance-vereisten

### ■ Verantwoordingsvormen:

- In directe combinatie met een financieel overzicht of in een hierbij bijgevoegd (bestuurs)verslag
- Via een geheel zelfstandige verantwoording, die daarnaast ook financiële informatie kan bevatten

## De rol van de accountant

### ■ Belangrijke aspecten:

- Informatiebehoefte gebruikers vormt het uitgangspunt, maar binnen de vaktechnische grenzen van assurance
- Afweging van de kosten van assurance tegenover het risico van de onbetrouwbaarheid van niet gecontroleerde informatie
- Algemene assurance-eisen: geschikt onderzoeksobject, uitvoerbare criteria en toereikende informatie

### ■ Soorten rollen:

- *Assurance-verschaffer* over het proces van de totstandkoming of over de informatie zelf als uitkomst van dit proces. De accountant geeft zekerheid over de betrouwbaarheid van het proces of de informatie via een assurance-rapport. De VGC, het Stramien voor assurance-opdrachten en COS 3000 vormen de primaire grondslag
- *Rapporteur* van onderzoeksbevindingen over het proces van totstandkoming van niet-financiële informatie, zonder daarover assurance te geven. Het is dan de gebruiker die zelf zijn conclusies trekt, op basis van de feitelijke bevindingen van de accountant. De VGC en COS 4400 vormen de primaire grondslag
- *Adviseur* bij de inrichting en verbetering van (niet-financiële) informatiesystemen en processen in de organisatie, via het uitbrengen van adviezen. Alleen de VGC is van toepassing



## Aanbevelingen NFI

### ■ Strategie en beleid

- 1 Een verwachtingskloof over niet-financiële informatie is te voorkomen door participatie van en communicatie met alle betrokken partijen, in het bijzonder de gebruikers
- 2 Het fundament voor de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie ligt op bestuurlijk niveau, strategie en beleid moeten daarom zo concreet mogelijk worden geformuleerd
- 3 Een adequaat systeem van niet-financiële informatie vereist eenduidige, consistente en transparante begrippen en definities
- 4 De verantwoording over de niet-financiële informatie moet de focus leggen op een beperkt aantal echte beleidsprioriteiten
- 5 Door de voortdurend veranderende maatschappelijke en politieke omgeving moet de inrichting van een niet-financieel informatiesysteem ruimte geven voor flexibiliteit

### ■ Organisatie en uitvoering

- 6 De verantwoording en borging van niet-financiële informatie moet een geïntegreerd onderdeel zijn van de governance en managementcontrolstructuur van een organisatie
- 7 Assurance van niet-financiële informatie is alleen mogelijk indien de verantwoording daarover is ingebed in een systeem van planning en control

### ■ Verantwoording en assurance

- 8 Ook bij de assurance van niet-financiële informatie is ruimte voor flexibiliteit noodzakelijk, assurance is geen doel op zich
- 9 Vooraf moet een duidelijke keuze worden gemaakt van het onderzoeksobject en de rol van de accountant
- 10 Naarmate niet-financiële informatie verder af ligt van financiële informatie, is het wenselijk om in multidisciplinaire teams samen te werken met andere deskundigen

## Toekomstagenda NFI

- 1 Niet-financiële informatie moet een expliciete plaats krijgen binnen governance, waarbij met alle betrokken partijen uitgebreid gecommuniceerd moet worden over relevantie en betrouwbaarheid. Het NIVRA kan hierbij een coördinerende rol vervullen
- 2 Accountants vervullen een maatschappelijke functie en moeten ook over niet-financiële informatie een voor de gebruikers heldere uitspraak durven doen
- 3 Om de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie te faciliteren bestaat behoefte aan nieuwe verantwoordings- en controlemethoden. Hier ligt een taak voor controllers, internal auditors en accountants
- 4 Het NIVRA moet accountants meer guidance geven op het gebied van onderzoek en assurance van niet-financiële informatie.



# 1 Inleiding

## 1.1 NIVRA project NFI

De Commissie Publieke Sector (CPS) van het Koninklijk NIVRA heeft medio juni 2006 de projectgroep *Verantwoording en assurance van niet-financiële informatie* (NFI) ingesteld. Het project is afgerond met het uitbrengen van deze publicatie.

### 1.1.1 Doelstelling

Het project had als doelstelling het definiëren en afbakenen van het begrip niet-financiële informatie en het in kaart brengen van de rol van de accountant. Centraal stond de vraag, of de accountant bij dit type informatie assurance kan afgeven en zo ja, in welke vorm dat het beste kan gebeuren. Aandachtspunten hierbij waren de kenmerken van de informatie, het te gebruiken referentiekader en de uit te voeren werkzaamheden. De projectgroep heeft zich hierbij primair gericht op de niet-financiële informatie in de publieke sector.

### 1.1.2 Samenstelling

De projectgroep bestond uit vertegenwoordigers uit alle geledingen en disciplines van de publieke sector. Van accountant en controller tot beleidsmedewerker en adviseur. Het NIVRA zorgde voor de projectleiding en de secretariële ondersteuning. NIVRA/VERA heeft het seminar in juni 2007 georganiseerd.

De volgende organisaties en personen maakten deel uit van de projectgroep:

- Algemene Rekenkamer (Dr. R.W. Turksema)
- Audit Services Rotterdam (Drs. T.M. Gommans RO)
- CWI en Handvestgroep (J.P.J. Duijnmayor RA)
- GAD Den Haag (R.A. Vierbergen RA, voorzitter)
- Koninklijk NIVRA (M.J.P. Admiraal RA, projectleider en secretaris)
- KPMG (Drs. F.W. van Erck en drs. J.L.C. van Sabben RA)
- Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK) (Drs. J.G. Dullemond)
- Ministerie van Financiën (Drs. S.M. Brom RA)
- NWO en EICPC (Drs. W.J. de Vries MPC CPC)
- PricewaterhouseCoopers (P.B.J. Koets RA)

### 1.1.3 Werkterrein

Omdat ontwikkelingen op het gebied van niet-financiële informatie met name spelen in de publieke sector, heeft het project zich primair op deze sector gericht. Wel is gekeken naar internationale ontwikkelingen en reeds bestaande initiatieven in de private sector zoals maatschappelijke verslaggeving (MVO) en milieu-rapportage. De periodieke verantwoording van niet-financiële informatie in jaarverslagen en gelijksoortige verantwoordingen stond centraal. Toekomstgerichte informatie in meerjarenplannen en begrotingen, in-control statements en rechtmatigheid vielen buiten het werkgebied van de projectgroep.

De projectgroep heeft ook geen specifiek onderzoek gedaan naar doelmatigheid (efficiëntie) of het meten van de doeltreffendheid van beleid (effectiviteit). Het gaat hier om relatieve begrippen, die een bepaalde verhouding aangeven tussen doelstellingen, gebruikte middelen en daarmee bereikte beleidseffecten. Beleidsevaluatie is bij uitstek een taak voor de politiek en de gebruiker, een accountant moet hierover geen uitspraak willen doen. Hij kan wel iets zeggen over de inrichting van de hiervoor benodigde systemen, het totstandkomingsproces van de gebruikte informatie of over de kwaliteit van de beleidsinformatie zelf. Verder moet hij niet willen gaan, een accountantsverklaring bij een jaarrekening biedt geen garantie voor doelmatig handelen of effectief beleid.

Bemoeienis van de accountant met niet-financiële informatie heeft alleen zin als hij voor de gebruikers van die informatie toegevoegde waarde kan leveren. Die waarde hoeft niet per definitie de vorm van een verklaring of een assurance-rapport te hebben. De accountant moet een product leveren dat voldoet aan de wensen van de gebruikers. De projectgroep heeft daarom ook onderzocht, welke accountantsproducten thans beschikbaar zijn en/of op dit gebied meer guidance nodig is.



#### 1.1.4 Activiteiten

De projectgroep is gestart met het definiëren van het begrip niet-financiële informatie en het in kaart brengen van bestaande ontwikkelingen. Op grond hiervan zijn diverse praktijkcases uitgewerkt. Dit heeft geleid tot publicaties in vaktijdschriften zoals *De Accountant* en *TPC*.

Een belangrijk hoogtepunt vormde het VERA-seminar van 13 juni 2007. Hierin zijn de eerste resultaten gepresenteerd en is gediscussieerd over de verschillende rollen die de accountant bij niet-financiële informatie kan vervullen. De praktijkcases, de uitkomsten van het seminar en verder onderzoek naar actuele ontwikkelingen en vaktechnische voorwaarden leverden het materiaal voor deze publicatie.

In juni 2008 vindt een afsluitend VERA-seminar over niet-financiële informatie in de publieke sector plaats.

#### 1.2 Leeswijzer en verdere informatie

De publicatie is ingedeeld in drie hoofdstukken die een samenhangend geheel vormen.

Niet-financiële informatie wordt benaderd via twee sporen: enerzijds het theoretische en vaktechnische kader (hoofdstuk 2), anderzijds de lessen uit de praktijk (hoofdstuk 3).

Beide sporen komen samen bij de conclusies en aanbevelingen (hoofdstuk 4). De drie hoofdstukken zijn zo ingericht, dat ze desgewenst los van elkaar te lezen zijn. Om de aanbevelingen en de agendapunten voor de toekomst goed te kunnen begrijpen, is het aan te bevelen om eerst kennis te nemen van de bevindingen.

- *Hoofdstuk 2* schetst het kader voor de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie. Na een schets van de belangrijkste (inter)nationale ontwikkelingen wordt het begrip niet-financiële informatie uitgediept. Betrouwbare informatie begint bij het nadenken over beleidsdoelstellingen en het inrichten van informatiesystemen. Het betreft vooral een proces van bewustmaking over de te hanteren spelregels. Daarom wordt ook stil gestaan bij de verschillende fasen in de managementcyclus van niet-financiële informatie. Bijzondere aandacht wordt besteed aan de verschillende vormen van verantwoording afleggen en de rollen die de accountant daarbij kan vervullen. Voor dit laatste aspect wordt een uitstapje naar de beroepsvoorschriften voor accountants gemaakt.
- *Hoofdstuk 3* beschrijft zes praktijkvoorbeelden op het gebied van niet-financiële informatie en geeft een samenvatting van de uitkomsten van het NIVRA/VERA-seminar van 2007. De praktijkcases zijn ingericht volgens een vooraf vastgesteld referentiekader en variëren van de Rijksoverheid tot Zelfstandige Bestuursorganen (ZBO's).
- *Hoofdstuk 4* vormt de kern van de publicatie. Hierin wordt de rode draad geschetst die uit de praktijkvoorbeelden en het seminar naar voren komt. Uitgaande van het algemene kader en de praktijkvoorbeelden worden tien aanbevelingen gedaan op het gebied van de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie. De ontwikkelingen gaan echter voort. Daarom komen in de agenda voor de toekomst vier agendapunten aan bod, verdeeld naar doelgroep.

Er zijn zes bijlagen met achtergrondinformatie:

- *Bijlage 1* gaat in op de kwaliteitskenmerken van informatie, de eigenschappen waaraan goede informatie behoort te voldoen.
- *Bijlage 2* geeft een uiteenzetting van het Stramien voor assurance-opdrachten, de basisvoorwaarden voor accountants om een assurance-opdracht te kunnen uitvoeren.
- *Bijlage 3* geeft een samenvatting van het referentiekader van de Regeling periodiek evaluatieonderzoek en beleidsinformatie 2006 (RPE 2006). Deze regeling is vanaf 2008 geïntegreerd in de Rijksbegrotingsvoorschriften (RBV). Het referentiekader wordt vooral op Rijksniveau gebruikt om de totstandkoming van niet-financiële informatie te toetsen.
- *Bijlage 4* bespreekt de concrete uitwerking van een NFI onderzoeksprogramma. Naast het algemene vaktechnische kader komen aan de orde het werkprogramma van de accountantsdienst van de gemeente Den Haag en de controleaanpak NFI volgens het Handboek Auditing Rijksoverheid (HARo).
- *Bijlage 5* geeft een toelichting op de gebruikte begrippen en afkortingen.
- *Bijlage 6* sluit af met een lijst met geraadpleegde literatuur.



## 2 Algemeen kader

### 2.1 Recente ontwikkelingen

Accountants houden zich primair bezig met de controle van historische financiële informatie, in het bijzonder met opdrachten tot controle van jaarrekeningen. De hieruit voortvloeiende accountantsverklaring geeft assurance (zekerheid) over de financiële informatie. Daarnaast leggen organisaties steeds meer verantwoording af via andere vormen van informatie, verder aan te duiden als niet-financiële informatie.

*“Op niet-financiële informatie wordt gestuurd. Dat sturen is heel belangrijk; je moet weten wat er met het belastinggeld gebeurt en dat moet de goede kant uit gaan.”*

#### 2.1.1 Niet-financiële informatie

Accountants wordt in toenemende mate gevraagd om ook zekerheid te verschaffen over niet-financiële informatie, al dan niet in relatie tot een jaarrekening. In de publieke sector speelt sturing op beleidsresultaten een belangrijke rol. Bestuurders, politici, controllers en rekenkamers hebben meer interesse gekregen in het gebruik van bestuurlijk relevante prestatiegegevens in de begroting en de verantwoording. In tegenstelling tot financiële informatie kent de niet-financiële informatie nog geen algemeen aanvaard systeem van registreren en verantwoorden. Dit komt door het heterogene karakter van de informatie en de vaak uiteenlopende behoeften van de gebruikers. Het kan gaan over kwantitatieve gegevens zoals aantallen, maar ook over moeilijk meetbare beleidseffecten. Hierdoor kunnen discussies ontstaan over de interpretatie of de herkomst van de informatie.

Kortom, er bestaat behoefte aan structurering, uniformering en guidance. Dit geldt zowel voor de publieke als de private sector.

#### 2.1.2 Publieke en private sector

In de publieke sector zijn verschillende ontwikkelingen en initiatieven ten aanzien van niet-financiële informatie te onderkennen. Het onderwerp wordt vanuit uiteenlopende gezichtspunten benaderd. In bepaalde gevallen voldoet een rapportage over het proces van de totstandkoming van de informatie. In andere gevallen wordt juist om expliciete assurance bij de informatie zelf gevraagd. Te noemen zijn onder andere de uitrol van de Single information Single audit (SiSa) gedachte bij de specifieke uitkeringen aan medeoverheden en diverse initiatieven bij ZBO's (SUWI-keten, de zorgsector en de onderwijs- en onderzoekssector).

Op internationaal niveau is de International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) bezig met het project Management Discussion and Analysis (MD&A). Daarin wordt naast financial information ook performance information en governance information onderscheiden. De laatste twee betreffen niet-financiële informatie.

Voorbeelden in de private sector zijn de maatschappelijke verantwoordingsverslagen (MVO), bemoeienis van de accountant met in-control statements en privacy-audits. Recent heeft het Koninklijk NIVRA standaard COS 3410N *Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen* gepubliceerd. Gezien de huidige internationale discussies over klimaat en CO<sub>2</sub>-beheersing zullen maatschappelijke en milieujarverslagen een steeds belangrijkere rol gaan spelen. Het op transparante wijze verantwoording afleggen over niet-financiële zaken maakt een groei door. Deze ontwikkelingen zijn ook voor de publieke sector van belang. Het succes van een publieke organisatie wordt niet alleen door financiële resultaten en informatie bepaald. Accountants kunnen hier een rol spelen, op grond van hun expertise op het gebied van de jaarrekeningcontrole en de inrichting van administratieve systemen. Ze kunnen het vaak niet alleen. Naarmate het object van onderzoek verder afligt van financiële informatie, zal de behoefte toenemen aan andere, meer specifieke onderzoeksdisciplines.

*“Er vindt een verschuiving plaats van verticale naar horizontale verantwoording. Aan belanghebbenden inzicht geven in de prestaties van de organisatie draagt bij aan het leervermogen van de organisatie en het vertrouwen in de organisatie.”*



### 2.1.3 Governance en toezicht

Parallel aan de corporate governance code in de private sector wordt ook in de publieke sector steeds meer aandacht besteed aan good governance. Veel sectoren hanteren inmiddels een code good governance.

Good governance draait om de wijze waarop organisaties in de publieke sector hun bestuur vormgeven en daarmee aan het werk gaan. Legitimiteit, dienstbaarheid, transparantie en verantwoording zijn daarbij kernbegrippen.

Ook vanuit de samenleving is de roep om verantwoording en transparantie door de overheid toegenomen. Bekende voorbeelden zijn de recente discussies over topinkomens en integriteit. Een belangrijke ontwikkeling in de praktijk is de verschuiving van de aandacht voor verticaal toezicht naar horizontale verantwoording, de zogeheten horizontalisering.

Verticaal toezicht betreft het toezicht vanwege de minister via een hiervoor aangestelde toezichthouder. Horizontale verantwoording richt zich op het betrekken van burgers en maatschappelijke organisaties bij de vorming, uitvoering en beoordeling van beleid.

Diverse adviesraden van de overheid hebben analyses en adviezen uitgebracht over deze veranderende verhouding tussen de overheid en de burger. Zo bracht de Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid in 2004 de publicatie *Bewijzen van goede dienstverlening* uit. Een van de aanbevelingen daarin betrof de zorg voor gepaste openbare verantwoording.

De Sociaal-Economische Raad (SER) heeft in 2005 in de publicatie *Ondernemerschap voor de publieke zaak* geadviseerd om een evenwichtige combinatie te vinden van verticaal toezicht, interne controle en horizontale verantwoording. In feite adviseert de SER om te zorgen voor een goede inbedding van de horizontale verantwoording in het toezicht.

Het ministerie van BZK heeft in dit kader de werkgroep Publieke Verantwoording ingesteld, die zich bezighoudt met de vraag hoe de publieke verantwoording door organisaties in de publieke sector kan worden versterkt. Hierbij wordt ook onderzocht of het verticaal toezicht verminderd kan worden als sprake is van alternatieve checks en balances. Dit betekent dat de publieke verantwoording en daarmee de niet-financiële informatieverstrekking in toenemende mate betekenis heeft in de horizontale relaties. In februari 2008 heeft het ministerie van BZK de brochure *Publiek Verantwoorden; Handreikingen voor openheid in goed bestuur* gepubliceerd. De brochure is bedoeld voor bestuurders van alle organisaties die een publieke taak uitvoeren. Hij bevat concrete handreikingen voor het opzetten of verbeteren van publieke verantwoordingen. In dit kader worden diverse instrumenten genoemd, zoals visitatie, benchmarking, cliëntenraden en kwaliteitspanels.

Ook de Commissie Parlementair Onderzoek Onderwijsvernieuwingen heeft in haar rapport *Tijd voor onderwijs* aandacht gevraagd voor transparantie en horizontale verantwoording. In dit kader zijn verschillende niet-financiële onderwerpen genoemd.

### 2.1.4 Rol van de accountant

Er bestaan grote verschillen in de kwaliteit en de wijze waarop organisaties zich over niet-financiële informatie verantwoorden, terwijl een duidelijk referentiekader nog ontbreekt.

Deze publicatie probeert een antwoord te geven op de vraag, wat de rol van de accountant kan zijn en of de accountant met andere vakdisciplines moet samenwerken. Gezien de toenemende behoefte in de maatschappij aan betrouwbare niet-financiële informatie is het vaak niet de vraag of de accountant hiermee bemoeienis moet hebben, maar meer hoe hij hierover transparant kan rapporteren. Dit stelt de eisen aan de informatie en betekent dat nagedacht moet worden over de gewenste rol van de accountant. Het gaat daarbij in feite om de vraag of accountants de communicatie tussen organisaties en hun omgeving kunnen ondersteunen met een oordeel over de wijze waarop de niet-financiële informatie wordt verzameld en gepresenteerd.





## 2.2 Inkadering en definities

Organisaties in de publieke sector zijn gericht op maatschappelijke dienstverlening (public service) en op het creëren van maatschappelijke (meer)waarde (public value). De sturing en beheersing van deze organisaties richt zich vooral op de uitvoering van beleid en de resultaten van het vastgestelde beleid. Naast prestaties (output) gaat het vooral om het maatschappelijk resultaat, de effecten van het beleid (outcome).

*“Waar vroeger de aandacht lag bij de inspanning die de overheid zich getroost, is er nu steeds meer oog voor het resultaat. (...) We worstelen nog met outputmeting en prestatie-indicatoren.”*

### 2.2.1 Prestatiegegevens

De sturing op beleid, bedrijfsvoering en effecten heeft tot gevolg dat naast financiële informatie ook andere informatie een rol speelt, die al dan niet kwantitatief of kwalitatief van karakter is. Bij de periodieke verantwoording in de publieke sector staat de jaarrekening (de financiële informatie) minder centraal dan in de private sector. Het gaat primair om de informatie in het jaarverslag over beleid, bedrijfsvoering en beleidseffecten. Deze informatie wordt vaak in de vorm van kengetallen en prestatie-indicatoren gepresenteerd. Het gebruik van beide begrippen is niet altijd consequent. Soms zijn ze synoniem, soms wordt als onderscheid gehanteerd het wel (prestatie-indicator) of niet (kengetal) door de organisatie kunnen beïnvloeden van de uitkomsten. In deze publicatie wordt de algemene term prestatie-indicatoren gebruikt, zonder hierbinnen een onderscheid te maken.

Prestatie-indicatoren zijn de concretisering van de uitkomsten van strategische doelstellingen en beleidskeuzes. Ze geven informatie over input (middelen), proces (gebruik), output (prestaties) of outcome (effecten). Ze zijn gekoppeld aan beleid en bedrijfsvoering (als de operationalisatie van het beleid) en zijn daarmee een instrument bij de inrichting, sturing en beheersing van een organisatie. Prestatie-indicatoren worden gebruikt voor prestatiemeting. Om prestaties goed te kunnen meten is een referentiekader nodig, dat is afgestemd met alle betrokken partijen. Ook in de private sector worden prestatie-indicatoren gebruikt, al dan niet omschreven als Key Performance Indicators (kritieke prestatie-indicatoren of KPI's). De term beleid is dan te vervangen door missie, strategie of (ondernemings) doelstelling.

De voormalige COA-werkgroep Kengetallen en Prestatie-indicatoren (KPI) van het NIVRA gaf de voorkeur aan de meer neutrale term (*bestuurlijk relevante*) *prestatiegegevens* om begripsverwarring te voorkomen. Prestatiegegevens zijn te definiëren als de gegevens die: (1) weergeven in welke mate het gewenste maatschappelijke (beleids)effect zich voorgedaan heeft (de outcome) en (2) inzicht geven in de prijs, de kwaliteit of het aantal van de geleverde producten of diensten waarvan een bijdrage in de totstandkoming van het beoogde effect wordt verwacht (de output).

Prestatiegegevens kunnen financieel of niet-financieel van aard zijn en in het laatste geval kwantitatief of kwalitatief. Ze kunnen betrekking hebben op niet-financiële informatie, maar niet alle niet-financiële informatie heeft de vorm van prestatiegegevens.

### 2.2.2 Niet-financiële informatie

Organisaties in de publieke sector verantwoorden zich niet alleen over de uitkomsten van het beleid, maar ook over de daarmee samenhangende bedrijfsvoering. De meerjarenplanning en de begroting geven de streefwaarden, in het jaarverslag wordt verantwoording afgelegd over de gerealiseerde waarden. Het ligt voor de hand om de term niet-financiële informatie te benaderen vanuit deze context van beleid, bedrijfsvoering en beleidsprestaties.

Niet-financiële informatie vormt een containerbegrip. Het kan diverse verschijningsvormen hebben, al dan niet in relatie met financiële informatie. Hieronder worden in het kort de kenmerken van beide soorten informatie geschetst:

- *Financiële informatie* heeft betrekking op geldstromen en daarmee samenhangende resultaten en (balans)posities. De informatie heeft een directe koppeling met het financiële registratiesysteem en kan historisch of toekomstgericht van karakter zijn. Financiële informatie wordt uitgedrukt in geldeenheden en is exact meetbaar.
- *Niet-financiële informatie* betreft alle overige informatie buiten de financiële informatie, die geen directe koppeling heeft met een financieel registratiesysteem. Vaak ontbreekt een sluitend registratiesysteem. Voor zover daarbij sprake is van interne procedures voor risicobeheersing en informatieverzameling, bevatten deze meestal minder waarborgen voor de betrouwbaarheid van de informatie.



Het karakter van niet-financiële informatie kan kwalitatief of kwantitatief zijn:

- *Kwantitatief* wil zeggen dat de informatie getalsmatig is. De informatie kan in getallen of cijfers worden uitgedrukt, bijvoorbeeld in aantallen of termijnen. Financiële informatie is een vorm van kwantitatieve informatie, waarbij sprake is van een directe koppeling met een financieel registratiesysteem dat de basis vormt voor het opstellen van financiële overzichten. Kwantitatieve niet-financiële informatie vertoont verwantschap met financiële informatie, maar is meestal minder uniform van karakter. Vaak is het wel meetbaar en kan een indirecte relatie met een (financieel) registratiesysteem worden gelegd.
- *Kwalitatieve* informatie is beschrijvend van aard. Voorbeelden hiervan zijn prestaties, het functioneren van systemen en processen, fysieke kenmerken of eigenschappen dan wel het naleven van gedragscodes. Met de informatie wordt een kwaliteit aangegeven. Voor kwalitatieve informatie bestaat meestal geen sluitend registratiesysteem, noch een algemeen geldend referentiekader. Meestal is geen sprake van uniforme grootheden.

Kwalitatieve informatie kan vaak worden vertaald in kwantitatieve informatie door het hanteren van een kwantitatief normenkader, in de vorm van prestatiegegevens. Dit leidt meestal tot een zekere mate van vereenvoudiging. Nuanceringen die niet voldoende passen in het kwantitatieve normenkader kunnen hierdoor verloren gaan, waardoor de gegevens geen volledig beeld meer geven. De werkelijkheid is immers meer dan de realisatie van een aantal prestatiegegevens. Het ontwikkelen van prestatiegegevens vereist daarom een zorgvuldig afstemmingsproces tussen alle betrokken partijen.

Kwantitatieve informatie is niet per definitie gemakkelijker te controleren dan kwalitatieve informatie. Dit is afhankelijk van de eenduidigheid van de definitie, het referentiekader en de onderzoeksmethode. Enkel het onderscheid kwantitatief of kwalitatief is onvoldoende om een keuze te kunnen maken tussen wel of geen assurance. De leerlingaantallen van scholen liggen vast in administratieve systemen en zijn door het ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW) duidelijk gedefinieerd. De accountant kan hierover zonder problemen assurance verschaffen. Anders ligt het voor bezoekersaantallen of het CO<sub>2</sub>-gebruik bij mega-evenementen. Verschillende meetmethoden zijn mogelijk en door de onzekerheidsmarge is assurance lastig. Bij kwalitatieve informatie zoals het gevoel van veiligheid op straat zal de accountant van andere disciplines gebruik moeten maken en wordt hij met andere, minder bekende onderzoeksmethoden geconfronteerd. Dit kan betekenen dat hij geen assurance kan geven en zich moet beperken tot het rapporteren van bevindingen over de wijze waarop de informatie verzameld wordt. Er bestaat dus een nauwe relatie tussen de soort informatie en het accountantsproduct dat hierbij kan worden afgegeven. Dit gaat verder dan alleen de tweedeling kwantitatief of kwalitatief.

### 2.2.3 Begripsdefinitie

Op grond van de hierboven genoemde overwegingen wordt de volgende definitie gehanteerd voor niet-financiële informatie in de publieke sector:

*Niet-financiële informatie bestaat uit alle kwantitatieve en kwalitatieve gegevens over het gevoerde beleid, de bedrijfsvoering en de uitkomsten van dit beleid in de vorm van output of outcome, zonder dat sprake is van een directe koppeling met een financieel registratiesysteem.*

Bij deze definitie passen de volgende kanttekeningen:

- De definitie is op gelijke wijze voor de private sector toepasbaar door de term beleid te vervangen door missie, strategie of ondernemingsdoelstellingen. Outcome speelt in de private sector vooral een rol bij maatschappelijke verantwoordingsverslagen.
- De definitie staat los van de begrippen verantwoording en assurance, omdat deze alleen betrekking hebben op de presentatievorm van informatie en op de vaststelling van de betrouwbaarheid hiervan.
- Niet-financiële informatie komt vooral voor in jaarverslagen (beleids/bestuursverslagen). Dit is echter geen onderscheidend element ten opzichte van financiële informatie, omdat niet-financiële informatie ook in een subsidieverantwoording kan staan of als toelichting op financiële informatie in een jaarrekening opgenomen kan zijn. In het laatste geval valt de informatie in principe onder de strekking van de accountantsverklaring bij de jaarrekening.
- Niet-financiële informatie is niet synoniem met beleidsinformatie, maar heeft een breder perspectief. Niet alle niet-financiële informatie heeft betrekking op beleid(sresultaten). Het onderscheid tussen beleidsinformatie en verantwoordingsinformatie is vooral vanuit beleidsmatig oogpunt ingegeven, gericht op het vraagstuk van assurance, en niet zozeer vanuit de aard van de informatie. Voor de definitie van het begrip niet-financiële informatie is het onderscheid daarom niet relevant.



#### 2.2.4 Verslaggevingskader

Informatie wordt altijd verantwoord volgens een bepaald referentiekader. Een referentiekader geeft de criteria of normen weer die bij de presentatie van de informatie gevolgd moeten worden, bijvoorbeeld de wijze van berekenen, waarden of rubriceren. Voorzover dit kader betrekking heeft op de presentatie van informatie in een verantwoording, wordt gesproken over verslaggevingsgrondslagen. De registratie en verantwoording van financiële informatie heeft reeds een lange ontwikkeling doorgemaakt. Daarom zijn op dit gebied algemeen aanvaarde verslaggevingsgrondslagen beschikbaar. Nationale standaarden als Titel 9 Boek 2 BW en de Richtlijnen voor de Jaarverslaggeving (RJ) en internationale standaarden als IFRS (private sector) of IPSAS (publieke sector). Het referentiekader voor het getrouwe beeld van een jaarrekening is voldoende bekend.

Bij niet-financiële informatie is dit veel minder het geval, de kwaliteitseisen voor de informatie en de wijze waarop deze wordt gepresenteerd zijn niet uniform. De beroepsregels voor accountants op het gebied van deze informatie zijn nog beperkt uitgewerkt. De discussie over de verantwoording en assurance van de informatie bevindt zich in een beginstadium. Wat betreft normering loopt maatschappelijke verslaggeving voorop. Zo geeft de organisatie Global Reporting Initiative (GRI) internationale richtlijnen uit op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving, de sustainability reporting guidelines (G3). De toepassing daarvan is vrijwillig. Het NIVRA heeft in 2007 standaard COS 3410N (Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen) gepubliceerd. Hiermee moet nog ervaring worden opgedaan.

Omdat het verslaggevingskader volop in ontwikkeling is, moet aandacht worden besteed aan de verankering van niet-financiële informatie in de managementcyclus, het voldoen aan basisvoorwaarden en het zorgen voor goede afstemming tussen alle betrokken partijen.

### 2.3 Managementcyclus niet-financiële informatie

Om inzicht te krijgen in de verantwoording van niet-financiële informatie is het goed om stil te staan bij public governance en de managementcyclus in de publieke organisatie.

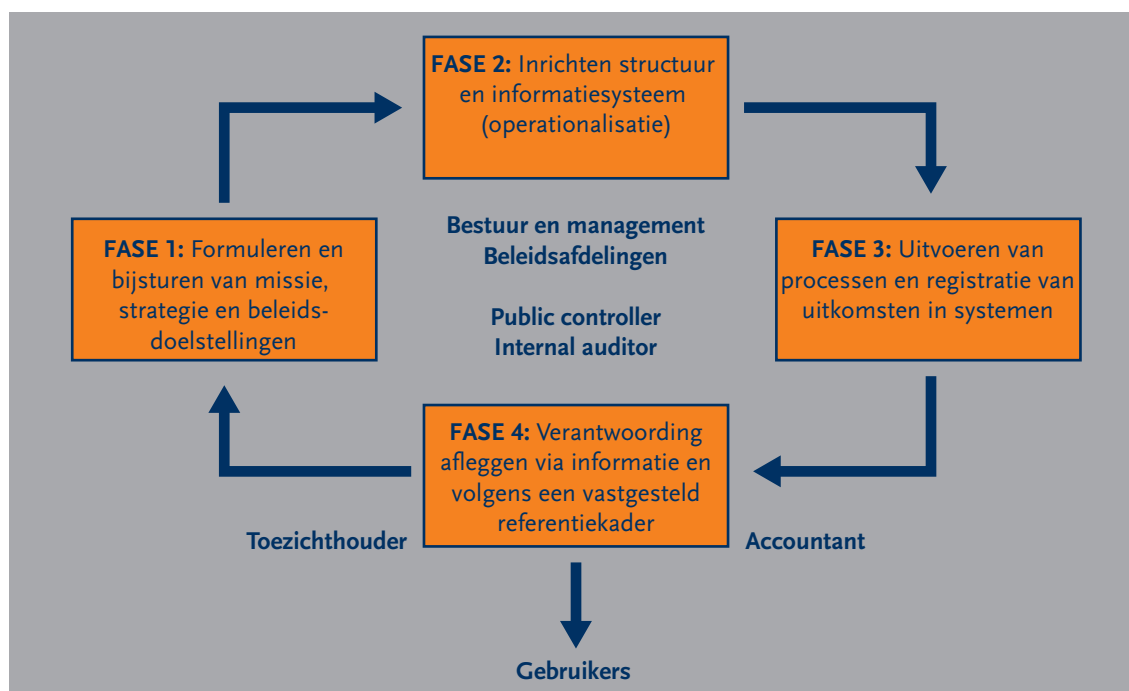
De besturing van publieke organisaties wordt tegenwoordig omschreven met de term public governance, government governance of good governance. Het gaat hierbij om een vertaling van de corporate governance gedachte uit de private sector. Public governance is in feite een containerbegrip: het samenstel van normen voor het besturen van publieke organisaties, met de nadruk op transparantie, integriteit en professionaliteit. Public governance wordt ook wel gedefinieerd als het samenhangende geheel van het sturen, beheersen, toezicht houden en verantwoording afleggen van publieke organisaties. Een verantwoording bestaat uit de financiële en niet-financiële informatie waarmee de publieke organisatie rekenschap aflegt over zijn handelen aan de belanghebbenden van die organisatie. Deze informatie staat niet op zichzelf, maar vormt onderdeel van een continue cyclus van plannen maken, inrichten, uitvoeren, meten en bijsturen.

*“Zodra er zich een incident voordoet, wordt plotseling informatie opgevraagd die niet beschikbaar is, omdat daarover geen afspraken zijn gemaakt.”*

Public governance vereist een adequate verdeling van verantwoordelijkheden tussen bestuur en management, beleidsafdeling, controller, internal auditor, accountant en toezichthouder. De kwaliteit van de managementcyclus van niet-financiële informatie kan alleen worden geborgd als sprake is van integratie en verankering in het bestuur van de organisatie.

Dit hoofdstuk benadert de managementcyclus vanuit twee perspectieven: vanuit de diverse *fases* in de cyclus en vanuit de hierbij betrokken *partijen*.





### 2.3.1 Fasen in de managementcyclus

#### *Fase 1: Formuleren en bijsturen van missie, strategie en beleidsdoelstellingen*

Het formuleren van een duidelijk beleid en daaruit afgeleide strategische doelstellingen en actieplannen vormt de basis van de managementcyclus. Dit is de taak voor het bestuur en management. Doelstellingen moeten zo concreet mogelijk worden geformuleerd om ze toetsbaar te maken. Hiervoor zijn verschillende systemen uitgedacht, waaronder SMART. Doelstellingen zijn SMART geformuleerd als ze specifiek, meetbaar, acceptabel, realistisch en tijdgebonden zijn.

Beleed en beleidseffecten hebben meestal een lange tijdshorizon. Strategische beleidsvorming kent over het algemeen een kortere periode, zoals het wetenschapsbeleid van het ministerie van OCW (NWO en de universiteiten). Strategische beleidsvorming heeft dan vooral betrekking op het ontwikkelen van nieuwe initiatieven en ombuigingen, die hun vertaling in de beleidscyclus moeten vinden. De omgeving van publieke organisaties is echter complex en voortdurend in beweging. Dit vereist voortdurende aandacht van de organisatie. Door incidenten kan tussentijdse wijziging van bestaand beleid plaatsvinden en invoering van nieuw beleid. Doelstellingen kunnen hierdoor op korte termijn veranderen. Juist dan is er aandacht nodig voor de juiste formulering van de benodigde niet-financiële informatie, de vaststelling van de onderliggende informatiebehoefte bij de gebruikers en uitwerking van de bijbehorende meetmethodiek.

#### *Fase 2: Inrichten structuur en informatiesysteem*

De structuur van een organisatie moet gericht zijn op de realisatie van de geformuleerde doelstellingen. Om de processen in de organisatie te kunnen sturen en beheersen is een informatiesysteem nodig. Binnen het informatiesysteem moeten voldoende waarborgen en controles zijn ingebouwd om de kwaliteit en de betrouwbaarheid van de informatie te kunnen garanderen. De informatie kan zowel financieel als niet-financieel van karakter zijn.

De planning- en controlcyclus in de organisatie vormt hierbij een belangrijk hulpmiddel. De cyclus heeft betrekking op de kringloop van vier activiteiten die aansluiten bij de fasen in de managementcyclus: strategie en beleidsvorming, operationalisatie en inrichting van de organisatie, uitvoering van de processen en de rekening en verantwoording. De evaluatie van de verantwoording vormt weer de basis voor de bijsturing van strategie en beleid.

De aansluiting tussen de strategievorming, de inrichting van de organisatie en de planning- en controlcyclus is essentieel voor het realiseren van de doelstellingen van de organisatie. Bedrijfsvoeringsconcepten zoals de Balanced Scorecard (BSC), INK-kwaliteitsmanagement (INK) en risicomangement (ERM) vinden hun verankering in de planning- en controlcyclus.



### *Fase 3: Uitvoeren van processen en registratie van uitkomsten in systemen*

Om op de uitvoerende processen toezicht te kunnen houden en om hierover verantwoording te kunnen afleggen is betrouwbare informatie nodig. Het is daarom belangrijk dat een goede vastlegging van de uitkomsten van het proces plaatsvindt, gericht op de voor de sturing en beheersing benodigde informatie over de feitelijk geleverde prestaties.

Vooraf in deze fase spelen de controller en de internal auditor een rol. Zij richten zich op het daadwerkelijk functioneren van de ingebouwde waarborgen en controles. Het gaat hierbij om de controle en beheersing van de processen en de daarmee verbonden informatiestromen.

### *Fase 4: Verantwoording afleggen*

Een verantwoording bestaat uit de informatie waarmee een organisatie rekenschap aflegt over zijn handelen aan belanghebbenden. Daarnaast is de verantwoording ook een middel om te evalueren, om te leren voor de toekomst. Belanghebbenden of gebruikers zijn alle partijen die op enigerlei wijze betrokken zijn bij de activiteiten van een organisatie, ze worden ook wel stakeholders genoemd. Het handelen van een organisatie kan bijvoorbeeld bestaan uit het beheren of besteden van middelen, het leveren van producten of prestaties, het naleven van procedures of gedragscodes en het uitvoeren van gedelegeerde taken.

In de private sector ligt de nadruk op financiële prestaties, in de publieke sector gaat het vooral om de beleidsresultaten. De informatie waarmee over het handelen verantwoording wordt afgelegd kan financieel, niet-financieel of een combinatie van beide zijn. De vorm waarin dit gebeurt is afhankelijk van het gekozen systeem voor verslaggeving. Dit kan een algemeen aanvaard of een specifiek gekozen stelsel van presenteren en waarderen zijn. De jaarrekening is een financiële verantwoording volgens een algemeen aanvaard stelsel, bestemd voor een brede groep gebruikers. Een subsidieverantwoording is een specifieke verantwoording volgens bepaalde subsidiecriteria, bestemd voor een beperkte groep van gebruikers. Hoofdstuk 2.4 gaat dieper in op de verschillende vormen van verantwoorden.

Juist in de verantwoordingsfase spelen de controller en internal auditor een rol. Als behoefte bestaat aan assurance door een partij buiten de organisatie, komt de externe accountant in beeld.

## **2.3.2 Bij de cyclus betrokken partijen**

### **Bestuur en management**

De aansturing van publieke organisaties is de verantwoordelijkheid van het politiek bestuur en het management. Strategische beleidsvorming (strategic control) valt onder het politiek bestuur. De besluitvorming vindt plaats via een democratisch stelsel van representatieve vertegenwoordiging. Het leidt tot de missie en de daarmee verbonden (strategische) beleidsdoelstellingen van de organisatie. De operationalisatie hiervan in de organisatie met de bijbehorende organisatorische inrichting is de verantwoordelijkheid van het management (managementcontrol en procescontrol). Een beleidsafdeling heeft vervolgens als taak om de specifieke beleidsdoelstellingen in de beleidscyclus te vertalen. Hierbij kan het bijvoorbeeld gaan om vergunningstelsels, subsidieregelingen en de openbare orde.

### **Public controller**

Strategie en beleid moeten worden doorvertaald naar de begrotingscyclus en de daarmee verbonden rekening en verantwoording. Hier komt de public controller nadrukkelijk in beeld. Zijn functie is primair coördinerend. Hij adviseert het politiek bestuur en het management bij de vertaling van beleid naar financiële en maatschappelijke resultaten, bij de inrichting van het managementcontrolestelsel en bij het afleggen van rekening en verantwoording.

De public controlfunctie wordt in de publieke sector divers ingevuld, afhankelijk van de sector en het karakter van de organisatie. Vaak ligt een zekere nadruk op de financiële kant van de werkzaamheden, gericht op de begrotingscyclus (financial control). Voor een succesvolle controlfunctie is het belangrijk dat het resultaatgericht sturen en de daarmee samenhangende niet-financiële informatievoorziening beide zijn ingebed in een cyclus van planning en control.

*“Samenwerking met controllers - goede afspraken vóóraf - maakt de controle achteraf efficiënter.”*



### **Internal auditor en externe accountant**

Onderdeel van de begrotingscyclus is ook de toetsing van het proces van rekening en verantwoording afleggen. Primair het deskundigheidsterrein van de auditor en de accountant. Afhankelijk van de aard en de omvang van de publieke organisatie kan sprake zijn van een verbijzonderde interne auditfunctie, naast die van de public controller en de externe accountant. De internal auditor richt zich op de controle van de interne informatiestromen, de compliance met regelgeving en op specifieke audits. Het gaat niet alleen om de beheersbaarheid, maar ook om de controleerbaarheid van de interne processen en de daarmee verbonden informatie. In zijn meer toetsende rol kan de internal auditor nagaan of het management consistent handelt in overeenstemming met de doelstellingen van de organisatie, of het managementcontrolsysteem adequaat functioneert en of betrouwbare en relevante informatie wordt opgeleverd. Op verzoek kan de internal auditor onderzoeken of doelstellingen op een juiste wijze worden geformuleerd. Tenslotte kan hij een adviesrol vervullen bij de inrichting en borging van een betrouwbaar informatiesysteem.

De externe accountant vervult de functie van onafhankelijke externe deskundige, die ten behoeve van de gebruikers de kwaliteit toetst van de verantwoording door bestuur en management. Hier ligt het fundament van de externe accountant. Hij fungeert als intermediair in de relatie tussen de verantwoordingsplichtige en de gebruiker. Hij doet onderzoek naar de kwaliteit van de informatie van de verantwoordingsplichtige en rapporteert hierover aan de gebruiker. Op deze wijze neutraliseert hij de belangentegenstellingen en het bestaande verschil in kennis. Om een opdracht op adequate wijze in te vullen moet de accountant op de organisatie kunnen steunen die op een adequate wijze is ingericht, overeenkomstig de doelstellingen. Dit impliceert nauwe samenwerking tussen externe accountants, controllers en internal auditors. Naarmate het onderzoeksobject verder aflight van financiële informatie zal de behoefte bij de accountant toenemen om ook andere, meer specifieke disciplines bij het onderzoek te betrekken. Naast EDP-auditors valt bijvoorbeeld te denken aan operational auditors of bestuurskundigen.

### **Rol van het toezicht**

Bij veel organisaties in de publieke sector is sprake van een toezichtsfunctie. Deze kan intern of extern zijn ingericht, met een horizontale of verticale dimensie. Een Raad van Toezicht is een intern toezichtsorgaan dat bestaat uit externe belanghebbenden, belast met horizontaal toezicht. Dit is vergelijkbaar met de Raad van Commissarissen bij een private onderneming. In hoofdstuk 2.1.3 bleek dat geleidelijk een verschuiving plaatsvindt richting horizontale verantwoording. Verticaal toezicht zal zich dan meer manifesteren als systeemgericht toezicht. Dit betekent dat ook bij de toezichthouders meer aandacht voor niet-financiële informatie ontstaat. Net als bij financiële informatie moeten dan afspraken worden gemaakt over verantwoording en assurance.

### **Rol van de gebruiker**

De rol van de gebruiker in de managementcyclus mag niet worden onderschat. Het heeft geen zin een perfect systeem van verantwoording en assurance op te zetten dat niet voldoet aan de verwachtingen van de gebruiker. Een gebruiker wil informatie die betrouwbaar is en voor hem relevant, toegespitst op zijn behoeften. Relevantie is gekoppeld aan de behoefte en het niveau van de gebruiker. Om hierover duidelijkheid te krijgen is communicatie nodig. Dit is een taak van het bestuur en het management, met ondersteuning door de public controller. Zij zijn ook verantwoordelijk voor de betrouwbaarheid van de informatie. Voor een oordeel over de betrouwbaarheid van de informatie komen de internal auditor en de externe accountant in beeld. Ze kunnen elkaar goed aanvullen, mits afspraken worden gemaakt over ieders taken en verantwoordelijkheden.

*“De temperatuur van het water kan om verschillende redenen bruikbare informatie zijn: of je nu wilt schaatsen of zwemmen, het is aan de gebruiker zelf om te bepalen of het relevante informatie is.”*

De gebruikers van niet-financiële informatie zijn geen homogene groep, terwijl de relevantie van informatie vaak wordt bepaald door politieke factoren die als incident kunnen optreden. Naarmate de gebruiker hoger is gepositioneerd in de organisatie of buiten deze organisatie staat, neemt de behoefte toe aan meer geaggregeerde informatie met de focus op een beperkt aantal echte prioriteiten. Communicatie voorkomt dan een verwachtingskloof en een teveel aan niet-relevante informatie. Internet kan hierbij een belangrijk hulpmiddel zijn.





*“Het is beter op politiek gevoelige thema’s een goed onderzoek te hebben met af en toe een steekproef dan overal een accountantsverklaring erbij.”*

Politieke ontwikkelingen kunnen ertoe leiden dat plotseling behoefte bestaat aan specifieke (niet-financiële) informatie waarmee geen rekening is gehouden bij de inrichting van de periodieke verantwoordingscyclus. Om hierop te kunnen anticiperen moet de organisatie voeling met de buitenwereld houden en over andere communicatievormen beschikken dan alleen de jaarlijkse verantwoording. Zo kan zij snel op een specifieke informatiebehoefte inspelen. Voorzover behoefte bestaat aan advisering over de inrichting van systemen of onderzoek naar de kwaliteit van deze informatie kan de accountant een rol spelen, in samenwerking met andere deskundigen binnen en buiten de organisatie.

## 2.4 Vormen van verantwoording

Niet-financiële informatie kan op verschillende manieren worden gepresenteerd. Meestal is sprake van een combinatie met de verantwoording van financiële informatie.

### 2.4.1 Soorten verantwoording

De manier waarop niet-financiële informatie wordt verantwoord is medebepalend voor de rol van de accountant. Hoofdstuk 2.5 gaat verder in op de soort accountantsproducten.

Niet-financiële informatie kan als volgt worden gepresenteerd:

- *in directe combinatie met een financieel overzicht*, bestemd voor algemene doeleinden (jaarrekening) of opgesteld voor een bepaald doel (subsidieafrekening). De informatie maakt deel uit van het financiële overzicht of wordt bijgevoegd via een apart verslag. In het eerste geval kan de niet-financiële informatie een toelichting geven op financiële informatie (zoals het gemiddeld aantal personeelsleden) of als bijlage onderdeel zijn van de toelichting van het overzicht (zoals de bijlage met verantwoordingsinformatie over de specifieke uitkeringen bij de jaarrekening van medeoverheden). In het tweede geval is de niet-financiële informatie geen onderdeel van het financiële overzicht zelf, maar van het begeleidende bestuursverslag. Dit kan het directieverslag bij een jaarrekening zijn of het activiteitenverslag bij een subsidieafrekening. Het onderscheid is van belang voor het onderzoek door de accountant. Bij de jaarrekeningcontrole valt alle informatie in de jaarrekening onder de controle en de verklaring van de accountant. De informatie in het directieverslag wordt alleen marginaal getoetst op verenigbaarheid met de jaarrekening. Naarmate de niet-financiële informatie in de jaarrekening meer kwalitatief van aard is en minder relatie heeft met financiële informatie wordt de controle moeilijker en schuift de opdracht meer in de richting van een aparte assurance- of onderzoeksopdracht. Bij de medeoverheden is dit probleem opgelost door de in de SiSa-bijlage opgenomen indicatoren zonder invloed op de financiële vaststelling van een specifieke uitkering, uit te zonderen van controle. De accountant onderzoekt bij deze indicatoren de deugdelijke totstandkoming, de uitkomst hiervan heeft geen effect op zijn oordeel in de verklaring bij de jaarrekening;
- *via een zelfstandige verantwoording*, niet in combinatie met een financieel overzicht. Bekende voorbeelden zijn maatschappelijke verslagen, milieujaarverslagen en het burgerjaarverslag van gemeenten. Hierin staat ook financiële informatie, maar de nadruk ligt op de niet-financiële informatie. Deze wordt vaak gepresenteerd in de vorm van prestatiegegevens. Afhankelijk van de wensen van de gebruiker en de soort informatie kan het gaan om een assurance-opdracht of een onderzoeksopdracht.

### 2.4.2 Borging betrouwbaarheid

Of een verantwoording beantwoordt aan de wensen van de gebruikers wordt mede bepaald door de kwaliteit van de opgenomen informatie. Er bestaan verschillende kwaliteits-kenmerken. Bijlage 1 gaat hier nader op in. Betrouwbaarheid is een belangrijk kenmerk van informatie, maar niet alle informatie hoeft door een deskundige onderzocht te zijn om als betrouwbaar te gelden. De kwaliteit van verantwoordingsinformatie kan worden geborgd door maatregelen vooraf en achteraf. Vooraf via het formuleren van organisatorische eisen waaraan de informatieverstrekking moet voldoen, achteraf door de informatie te toetsen. Een gebruiker kan voor deze toetsing uit diverse opties kiezen. Zo kan hij de betrouwbaarheid zelf gaan toetsen, het onderzoek uitbesteden aan deskundigen of proberen via alternatieve bronnen zekerheid over de informatie te krijgen. Elke methode heeft voor- en nadelen.

Het uitbesteden van de toetsing van informatie aan deskundigen is in het algemeen het meest efficiënt. Hierin ligt de basis van de functie van de accountant: het als financiële deskundige toetsen van de kwaliteit van de verantwoording door het bestuur van een organisatie ten behoeve van de gebruikers. In het volgende hoofdstuk wordt besproken welke producten de accountant hierbij kan opleveren.



## 2.5 Accountant en verantwoording

De accountant kan bij financiële en niet-financiële informatie verschillende rollen vervullen. Elke rol leidt tot een eigen onderzoeksaanpak met een bijpassend accountantsproduct.

### 2.5.1 Regelgeving voor accountants

Sinds 2005 bestaat de regelgeving voor accountants uit normen voor de organisaties waarin accountants optreden en uit normen voor de individuele accountants. De normen voor de individuele accountant bestaan uit gedragsregels en beroepsregels. De gedragsregels zijn vastgelegd in de Verordening gedragscode (VGC) van het NIVRA. De beroepsregels bestaan uit de Nadere voorschriften Controle- en overige standaarden (NV COS). De VGC en de NV COS geven het kader waarbinnen de accountant zijn werkzaamheden uitvoert.

### 2.5.2 Algemene uitgangspunten

Bij de indeling van de werkzaamheden van de accountant spelen twee factoren een rol: het object van onderzoek (soort verantwoording en soort informatie) en de gewenste mate van assurance (redelijke zekerheid, beperkte zekerheid of geen zekerheid). Belangrijk is het onderscheid tussen assurance en niet-assurance. Hierbij gaat het om de vraag of de accountant wel of geen zekerheid verstrekt over de betrouwbaarheid van de informatie in een verantwoording. Dit is nader uitgewerkt in het Stramien voor assurance-opdrachten, onderdeel van de NV COS. Bijlage 2 geeft hiervan een samenvatting.

Accountantswerkzaamheden			
Assurance-opdrachten		Niet Assurance-opdrachten	
Controle en beoordeling van historische financiële informatie		Overeengekomen specifieke werkzaamheden	Overige opdrachten
Jaar-rekening	Ander financieel overzicht		

- Er is sprake van een assurance-opdracht als de accountant zekerheid verstrekt over een verantwoording. Dit betreft enerzijds de opdrachten tot de controle of de beoordeling van historische financiële informatie en anderzijds de overige assurance-opdrachten.
- Bij historische financiële informatie kan de accountant een opdracht uitvoeren tot de controle of de beoordeling van die informatie. Het verschil ertussen betreft de mate van assurance die de accountant geeft (redelijk versus beperkt). In beide gevallen leidt de opdracht tot een verklaring. Voorbeelden van financiële informatie zijn jaarrekeningen en andere financiële overzichten voor algemene of specifieke doeleinden.
- Overige assurance-opdrachten zijn gericht op het geven van zekerheid over andere informatie dan historische financiële informatie. Voorbeelden zijn maatschappelijke verantwoordingen, milieuverslagen, prestatiegegevens en prognoses.
- Verschafft de accountant geen zekerheid, dan is geen sprake van een assurance-opdracht. De accountant rapporteert dan onderzoeksbevindingen zonder hierover een conclusie te geven (overeengekomen specifieke werkzaamheden) of brengt alleen advies uit (overige opdracht). De overige opdrachten blijven hier verder buiten beschouwing, daarvoor gelden in principe alleen de gedragsregels van de VGC.

### 2.5.3 Assurance-opdrachten

De basis voor alle assurance-opdrachten ligt in het Stramien voor assurance-opdrachten. Hierin worden de basisprincipes voor elke assurance-opdracht uitgewerkt, van opdracht tot en met rapportage. Bijlage 2 gaat hier nader op in. De standaarden van de NV COS werken de diverse aspecten van de assurance-opdracht verder uit. Voor niet-financiële informatie is het aantal standaarden beperkt, het kan alleen gaan om een overige assurance-opdracht.

De basisstandaard is COS 3000 (Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie). COS 3000 geeft uitgangspunten voor alle assurance-opdrachten





buiten de controle of de beoordeling van historische financiële informatie. Er bestaan nog geen standaarden voor de diverse soorten van niet-financiële informatie, behalve COS 3410N (Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen). Deze standaard is gericht op een specifieke vorm van verantwoorden van financiële en niet-financiële informatie, het maatschappelijk verslag (ook wel sustainability report of duurzaamheidsverslag genoemd). De hierin opgenomen aanwijzingen voor de uit te voeren werkzaamheden zijn een goede aanvulling op de algemene voorschriften van COS 3000. Ze kunnen ook gebruikt worden voor assurance-onderzoeken naar andere vormen van niet-financiële informatie.

Assurance-opdrachten leiden tot een assurance-rapport. Dit rapport kan dezelfde zekerheid verschaffen als een accountantsverklaring, maar biedt meer ruimte voor het vermelden van specifieke bevindingen of aanbevelingen. Bij een verklaring is sprake van één eindoordeel, bij een assurance-rapport kan per aspect een afzonderlijke conclusie worden geformuleerd. De assurance-opdrachten moeten aan vergelijkbare vaktechnische kwaliteitseisen voldoen als de opdrachten die tot een verklaring leiden.

#### 2.5.4 *Overeengekomen specifieke werkzaamheden*

Als door de soort informatie geen assurance mogelijk is of bij de gebruiker behoefte bestaat aan onderzoeksbevindingen in plaats van assurance, kan voor overeengekomen specifieke werkzaamheden worden gekozen. Hiervoor is op dit moment alleen COS 4400 beschikbaar (Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie). In dit geval beschrijft de accountant zijn bevindingen met de daarbij door hem aangetroffen afwijkingen of bijzonderheden, zonder een conclusie of een oordeel uit te spreken. Dit wordt aan de gebruiker overgelaten. Hoewel de standaard is bedoeld voor financiële informatie, kan deze ook voor niet-financiële informatie worden toegepast. Het eindproduct is een rapport van feitelijke bevindingen. De voorwaarden voor de opdracht kunnen per situatie worden ingevuld. Gezien deze specifieke afspraken is de rapportage daarom alleen bestemd voor de partijen waarmee de accountant de opdracht heeft afgesproken. Partijen die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden kunnen de resultaten mogelijk verkeerd interpreteren. Een rapport van feitelijke bevindingen is daarom geen geschikt instrument om bevindingen van de accountant in een brede groep van gebruikers te verspreiden, als deze niet behoren tot de partijen waarmee de accountant de opdrachtvoorwaarden heeft afgestemd.

De verspreidingskring van een rapport van feitelijke bevindingen is hierdoor meer beperkt dan bij de verklaring of het assurance-rapport. Dit kan problemen geven als gevraagd wordt de onderzoeksbevindingen van de accountant onder een breed publiek te verspreiden.

In de publieke sector kan de Wet openbaarheid bestuur (WOB) een complicerende factor zijn, omdat het rapport op grond van een WOB-informatieverzoek onbedoeld bij een breder publiek bekend kan worden. Een rapport van feitelijke bevindingen moet daarom expliciet vermelden, dat het bestemd is voor een beperkte kring. Ook moet in de opdrachtbevestiging en het rapport staan dat verdere verspreiding alleen mogelijk is na toestemming van de accountant. Onder deze voorwaarden staat de WOB een rapport van feitelijke bevindingen niet in de weg.

#### 2.5.5 *Keuzefactoren*

Voordat de accountant bij de verantwoording van niet-financiële informatie betrokken wordt, moet de opdrachtgever goed nadenken over de rol die hij de accountant wil laten vervullen.

*“De accountant moet kunnen benoemen wat hij kan waarmaken, waar hij zich over uit kan spreken.”*

Elke rol brengt specifieke beroepsregels, criteria en rapportages met zich mee:

- Gaat het om assurance, dan is een assurance-opdracht met een assurance-rapport op zijn plaats. De mate van zekerheid kan vooraf worden afgesproken.
- Zijn specifieke bevindingen van belang en kan de gebruiker zelf de conclusies trekken, dan is een opdracht tot overeengekomen specifieke werkzaamheden met een rapport van feitelijke bevindingen de juiste keuze. De verspreidingskring is echter beperkt en het risico bestaat dat de gevraagde bevindingen als conclusies worden geïnterpreteerd.
- Wil men voor sommige aspecten assurance hebben en voor andere aspecten onderzoeksbevindingen weten, dan is een gecombineerde opdracht met twee aparte rapportages het meest op zijn plaats. Beide rapportages kunnen wel samengevoegd worden tot één totaalverslag, mits ze duidelijk van elkaar worden onderscheiden.



Een assurance-rapport is ook geschikt als de gebruiker om een verantwoording vraagt over zowel financiële als niet-financiële informatie. Dit komt veelvuldig voor bij subsidieregelingen, maar ook de maatschappelijke verantwoording is hiervan een voorbeeld. De gebruiker moet zich echter realiseren dat de keuze voor assurance ook bepaald wordt door de voorwaarden van de assurance-opdracht, zoals verwoord in Bijlage 2. Is daaraan niet voldaan, dan is alleen een overeengekomen specifieke onderzoeksopdracht mogelijk.



## 3 Praktijkvoorbeelden

### 3.1 Referentiekader

Bij de praktijkvoorbeelden staan vier aspecten centraal:

- *Het onderzoeksobject.* Hierbij gaat het om de eigenschappen van de niet-financiële informatie en de wijze waarop deze wordt verantwoord.
- *De gebruikte criteria.* Dit betreft de voorschriften en regelgeving waarmee rekening moet worden gehouden bij de uitvoering van het onderzoek, het referentiekader.
- *De uitvoering van het onderzoek.* Ingegaan wordt op de wijze van uitvoering, de samenstelling van de onderzoeksteams en de gebruikte methoden en technieken.
- *De rapportage.* Dit aspect richt zich op het accountantsproduct dat uit het onderzoek volgt, de gebruikers van de rapportage, de follow-up die eraan wordt gegeven en de eventuele adviesrol van de accountant.

Bij de selectie van de praktijkcases is gekozen voor een dwarsdoorsnede van de publieke sector. Naast de Rijksoverheid komen ook de medeoverheden en twee ZBO's aan bod. De praktijkcases betreffen:

- Onderzoek: Rijksbreed beeld controle van niet-financiële informatie;
- Niet-financiële informatie bij het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (SZW);
- Niet-financiële informatie in de gemeenten Rotterdam en Den Haag;
- Projecten Grote Steden Beleid (GSB) en Investeringsbudget Stedelijke Vernieuwing (ISV);
- Centrum voor Werk en Inkomen (CWI);
- Nederlandse Organisatie voor Wetenschappelijk onderzoek (NWO).

De praktijkcases zijn aangevuld met een samenvatting van de vijf presentaties die gehouden zijn op het VERA-seminar van juni 2007. Ze bieden elk een eigen perspectief: dat van de gebruiker, de verantwoordingsplichtige, de accountant en de toezichthouder.

Twee van de presentaties zijn een aanvulling op de hierboven genoemde cases: die van het ministerie van SZW en de gemeente Den Haag.

De vijf presentaties zijn:

- Blik vanuit de gebruikers;
- Resultaatsturing Politieregio;
- Niet-financiële informatie en Den Haag;
- Niet-financiële informatie bij het ministerie van SZW;
- Visie Algemene Rekenkamer.

Uit de praktijkcases en de presentaties komt een divers beeld over het omgaan met niet-financiële informatie naar voren. In hoofdstuk 4.1 wordt de rode draad ontrafeld, om een brug te slaan naar de aanbevelingen en de agendapunten voor de toekomst. De zes praktijkvoorbeelden zijn op persoonlijke titel door leden van de projectgroep geschreven.



## 3.2 Rijksbreed beeld controle van niet-financiële informatie

In het eerste kwartaal van 2006 werd een benchmark uitgevoerd naar de controle van niet-financiële informatie, door de directie Coördinatie Auditbeleid Departementen (CAD) van het ministerie van Financiën. Dit leidde tot de publicatie 'Rijksbreed beeld controle niet-financiële informatie 2005'. Het referentiekader voor het onderzoek waren de beleidslijnen, neergelegd in toenmalige wet- en regelgeving, de briefwisseling met de Tweede Kamer over dit onderwerp en de (toen nog concept) Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek en Beleidsinformatie (RPE) 2006. De doelstelling van de benchmark was inzichtelijk te maken, waaraan de auditdiensten binnen de rijksoverheid aandacht besteden bij de controle van de niet-financiële informatie. Het was een inventariserende en lerende benchmark. Bij het beantwoorden van de vragen werd gebruik gemaakt van documentstudie en interviews met de betrokken audit-medewerkers. Deze case geeft een samenvatting, bestaande uit een schets van de voorgeschiedenis en achtergrond, de uitkomsten per thema en de acties voor de toekomst.

### 3.2.1 Voorgeschiedenis en achtergrond

Het zich verantwoorden over het gevoerde beleid en de bedrijfsvoering door de ministeries heeft sinds de invoering van het project *Van Beleidsbegroting tot Beleidsverantwoording* (VBTB) een meer belangrijke plaats gekregen in begrotingen en jaarverslagen. Per beleidsartikel moet worden aangegeven welke doelstellingen met het beleid worden nagestreefd en in welke mate deze zijn gerealiseerd. De benodigde informatie kan worden verkregen uit systemen van reguliere prestatiegegevens en uit evaluatieonderzoek. Door deze ontwikkelingen is de aandacht bij de ministeries voor niet-financiële informatie vergroot. Niet-financiële informatie wordt volgens de RPE 2006 gedefinieerd als de informatie over het gevoerde beleid en de bedrijfsvoering. Het gaat hierbij om de (beleids)informatie opgenomen bij de beleidsartikelen en niet-beleidsartikelen en om de bedrijfsvoeringsparagraaf.

Om de kwaliteit van de niet-financiële informatie zoveel mogelijk te waarborgen zijn toereikende kwaliteitseisen voor het totstandkomingsproces van de niet-financiële informatie en daarop afgestemde controles essentieel. Over deze eisen heeft binnen de rijksoverheid de afgelopen jaren een discussie plaatsgevonden. Te noemen is onder andere de Motie van Mastwijk (Tweede Kamer 29 949, nr. 9). Uit de VBTB-evaluatie is gebleken dat de eisen die werden gesteld in de Regeling Prestatiegegevens en Evaluatieonderzoek Rijksoverheid (RPE) 2001 niet goed werkten. Dit heeft geleid tot de invoering van de RPE 2006.

Bijlage 3 van deze publicatie geeft een samenvatting van de RPE 2006.

### 3.2.2 Thema's in het onderzoek

De volgende thema's zijn voor de benchmark geformuleerd:

- 1 aard van de niet-financiële informatie;
- 2 reikwijdte van de controle;
- 3 gebruikte normenkader;
- 4 controle-aanpak;
- 5 samenstelling controleteams;
- 6 rapportage over de controle-uitkomsten;
- 7 rapportage over de totstandkoming van niet-financiële informatie.

#### Ad 1. Aard van de niet-financiële informatie

*De aard van de beleidsinformatie bij de departementen is divers.*

Bij alle departementen bestaat een diversiteit aan bronnen waaruit de niet-financiële informatie afkomstig is:

- departementale systemen voor beleidsinformatie (monitorsystemen);
- informatiebronnen van derden (externe informatie);
- evaluatieonderzoeken en bedrijfsvoeringsonderzoeken.

Enkele departementen geven aan dat bijna alleen gebruik wordt gemaakt van externe informatie. Uit de benchmark blijkt bovendien dat alle departementen te maken hebben met zowel kwalitatieve als kwantitatieve niet-financiële informatie. Het betreft vooral informatie over de doelstellingen van het beleid, de beoogde en/of gerealiseerde effecten van het beleid en de ervoor te leveren en/of geleverde prestaties.



## Ad 2. Reikwijdte van de controle

*De reikwijdte van de controle richt zich nagenoeg bij alle departementen op het totstand-komingsproces van de niet-financiële informatie.*

De reikwijdte van de controle richt zich bij nagenoeg alle departementen op de totstandkoming van de informatie over het gevoerde beleid en bedrijfsvoering in de (niet-) beleidsartikelen en op de totstandkoming van de bedrijfsvoeringsparagraaf. Hierop is een aantal uitzonderingen. Zo geven de ministeries van Buitenlandse Zaken (BuZa) en Economische Zaken (EZ) aan dat de controle verder gaat dan alleen de totstandkoming, omdat de onderwerpen deels door de auditdienst worden gecontroleerd. Bij het ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport (VWS) hanteert de desbetreffende beleidsdirectie voor de kwaliteit van de prestatiegegevens een cijfercode, de auditdienst controleert dit: 1 = betrouwbaar, 2 = niet geheel betrouwbaar, 3 = onbetrouwbaar. Tenslotte worden sommige prestatiegegevens gebruikt in financieringsconstructies, waarbij de controle verder gaat dan alleen het totstandkomingsproces. Alle auditdiensten, met uitzondering van die van BuZa, geven aan dat het niet tot hun taak behoort om de zinvolheid en de relevantie van de indicatoren te toetsen. Wel geven sommige auditdiensten aan dat zij in hun adviesrol hieraan wel aandacht besteden.

## Ad 3. Gebruikte normenkader

*Een deel van de departementen anticipeert reeds op de nieuwe RPE 2006.*

De eisen die gesteld worden aan (het totstandkomingsproces van) de niet-financiële informatie vormen de basis voor de controle van de niet-financiële informatie over 2005.

Een deel van de departementen hanteerde de RPE 2001, een aantal anticipeerde al op de nieuwe RPE 2006. Vanaf 2006 hanteren alle departementen de RPE 2006. De daarin vermelde eisen zijn door de meeste departementen verder vertaald. Dit was vooral gericht op de zogenaamde harde beheersingsmaatregelen, zoals procedures, en niet zozeer op zachtere beheersingsmaatregelen (soft controls), zoals managementstijl en cultuur.

Een enkele auditdienst geeft aan dat in het kader van haar adviesrol deze zachtere beheersingsmaatregelen een belangrijke rol spelen: het feit dat sommige harde maatregelen niet hebben gewerkt, komt soms door het niet goed functioneren van de zachtere maatregelen. Voor de doorvertaling van de eisen in de RPE 2006 wordt door een aantal departementen aangegeven dat gebruik is gemaakt van de concept Toolbox NFI van de werkgroep Operational Audit (OA) en de afspraken die de Minister van Financiën heeft gemaakt met de Tweede Kamer, zoals die zijn vastgelegd in de Kamerstukken (Tweede Kamer 29 949 en 29950, nr. 5 en 34).

## Ad 4. Controle-aanpak

*Het onderzoek naar de totstandkoming van de niet-financiële informatie vindt bij de meeste auditdiensten gedurende het jaar plaats. De selectiewijze voor deze controle varieert.*

Het onderzoek naar de totstandkoming van de niet-financiële informatie vindt bij de meeste auditdiensten gedurende het verslagjaar plaats. Sommige aspecten kunnen pas aan het einde van het jaar gecontroleerd worden, zoals de niet-strijdigheid met de financiële informatie en de plausibiliteit van de bronvermelding. Sommige niet-financiële informatie is pas laat beschikbaar. Dit knelpunt kan ertoe leiden dat een ministerie met een jaar vertraging de niet-financiële informatie controleert, zoals bij het ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit (LNV). De selectiewijze voor de controle varieert.

Een deel van de auditdiensten controleert de niet-financiële informatie integraal, een ander deel hanteert een vorm van selectie. Voorbeelden van selectiecriteria zijn: selectie op basis van follow-up bevindingen van voorgaande jaren, politieke relevantie, nieuwe prestatie-indicatoren, risicovolle prestatie-indicatoren voorgaand jaar, financieel belang, aard van de beleidsinformatie, verdeling van artikelen en verdeling verantwoordelijkheden. Sommige ministeries hanteren een cyclus van een aantal jaren waarbinnen alle niet-financiële informatie gecontroleerd wordt.



#### Ad 5. Samenstelling controleteams

*De samenstelling van de auditteams is bij de meeste auditdiensten gemengd, met zowel financial auditors als operational auditors.*

Bij de samenstelling wordt vaak gekeken naar de beschikbaarheid van medewerkers, ook gezien de tijds-spanne waarbinnen de controle moet plaatsvinden. Van ondergeschikt belang is dan het verschil in discipline tussen de teamleden.

#### Ad 6. Rapportage over de controle-uitkomsten

*Naast de verplichte rapportage in het samenvattend auditrapport, neemt een aantal audit-diensten de bevindingen op in een afzonderlijke rapportage.*

Alle auditdiensten zijn verplicht om hun belangrijkste bevindingen te rapporteren in het samenvattend auditrapport. Daarnaast rapporteert een aantal auditdiensten zijn bevindingen in een aparte rapportage aan de opdrachtgever.

#### Ad 7. Rapportage over de totstandkoming van niet-financiële informatie

*Door 6 van de 13 departementen is reeds in de bedrijfsvoeringsparagraaf 2005 een passage opgenomen over de niet-financiële informatie.*

Over 2006 rapporteren alle departementen naar aanleiding van het kabinetsstandpunt bij het Interdepartementaal Beleidsonderzoek naar de Regeldruk en Controletoren (IBO) 2004 in de bedrijfsvoeringsparagraaf over het proces van totstandkoming van niet-financiële informatie, indien daartoe voor het management aanleiding is. De bedrijfsvoeringsparagraaf is immers bedoeld als een uitzonderingsrapportage. Door 6 van de 13 departementen is reeds in de bedrijfsvoeringsparagraaf 2005 een passage opgenomen over de niet-financiële informatie. Voor 2006 is dit door alle departementen gedaan.

*De doelstelling van de benchmark was het inzichtelijk maken waar de auditdiensten binnen de rijksoverheid aandacht aan besteden bij de controle van de niet-financiële informatie. Uit de benchmark bleek dat op verschillende wijze invulling wordt gegeven aan deze controle. In de vergelijking werd er bewust niet voor gekozen om een uitspraak te doen over wat een goede werkwijze binnen een departement moet zijn. De auteurs van de benchmark waren namelijk van mening dat discussie hierover moet plaatsvinden binnen en tussen de departementen. Deze discussie heeft in 2007 plaatsgevonden.*

#### 3.2.3 Vervolg op het onderzoek: brief aan de Tweede Kamer

Naar aanleiding van de benchmark zijn workshops georganiseerd waarin het ministerie van Financiën, de Algemene Rekenkamer en departementale auditors, controllers en beleidmakers per departement nader ingingen op het onderwerp en de uitkomsten van het onderzoek. De minister van Financiën heeft de Tweede Kamer hierover in oktober 2007 geïnformeerd (Tweede Kamer 29 949, nr. 59).

In de brief worden de volgende bevindingen uit de workshops samengevat:

- Niet-financiële informatie is gedifferentieerd. Daarom heeft elke niet-financiële informatie specifieke beheersmaatregelen nodig.
- Als niet-financiële informatie uit de begroting en het jaarverslag door departementen wordt gebruikt voor interne sturing, gaat hier een prikkel vanuit om de informatie zo betrouwbaar mogelijk te laten zijn.
- Indicatoren geven bepaalde signalen, maar het is vaak niet mogelijk om op basis van alleen indicatoren de effectiviteit van het beleid te beoordelen. Kwalitatief goede beleidsevaluaties zijn daarom essentieel om uitspraken te doen over de effectiviteit van beleid.
- Het ontwikkelstadium van het beleid is een belangrijke factor voor de betrouwbaarheid van indicatoren. Zowel in de keten als in de tijd.



- De processen om niet-financiële informatie op te leveren worden steeds vaker geautomatiseerd. Een dergelijk systeem bevat waarborgen voor een goed totstandkomingsproces. Dit bevordert een betrouwbare totstandkoming.
- De in de RPE 2006 opgenomen proceseisen zijn toepasbaar en dragen bij aan een ordelijke en controleerbare totstandkoming van niet-financiële informatie, al biedt dit geen volledige zekerheid voor de inhoudelijke kwaliteit. Verdere kwaliteitsverhoging moet niet worden gezocht in andere of meer regelgeving, maar door per beleidsterrein te bezien wat zinvolle en relevante indicatoren zijn.

De Algemene Rekenkamer en Financiën hebben geconcludeerd dat de RPE 2006 toepasbaar is en bijdraagt aan de ordelijke en controleerbare totstandkoming van beleidsinformatie. De Algemene Rekenkamer blijft echter zelf, conform de wettelijke taak, in haar onderzoeken de betrouwbaarheid van de inhoud van de beleidsinformatie onderzoeken.

#### 3.2.4 Toekomst RPE 2006

Sinds november 2007 is de RPE 2006 als zelfstandige regeling ingetrokken en geïntegreerd in de Regeling Rijksbegrotingsvoorschriften 2008 (RBV 2008). Gezien de systematiek van de RBV zijn alleen de kern-elementen uit de RPE 2006 overgenomen. Om de overige informatie uit de regeling niet verloren te laten gaan, is de regeling als informatief document in het Handboek Financiële Informatie en Administratie Rijks-overheid (HAFIR) gehandhaafd.

In december 2007 heeft de minister van Financiën de Tweede Kamer een aanvullende brief gestuurd over het evaluatie-instrument beleidsdoorlichting (Tweede Kamer 31 308, nr 1).

Hierin wordt de verwachting uitgesproken dat het normenkader van de RPE 2006, en in het bijzonder de introductie van beleidsdoorlichtingen, departementen in de gelegenheid stelt om meer dan voorheen te moeten komen aan de informatiebehoefte van de Kamer. Daarom wordt het aanscherpen van het normenkader nog niet noodzakelijk geacht. Hiervoor moet eerst een substantieel aantal beleidsdoorlichtingen beschikbaar komen.



### 3.3 Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (SZW)

Bij de ministeries vervullen de afdeling Financieel-economische zaken (FEZ) en de Departementale auditdienst (DAD) een belangrijke rol bij het borgen en controleren van de kwaliteit van de niet-financiële informatie. De taak voor FEZ en DAD staat beschreven in de Comptabiliteitswet 2001 (CW 2001). Daarnaast bevat de RPE 2006 kwaliteitseisen die worden gesteld aan het totstandkomingproces van de niet-financiële informatie.

De Comptabiliteitswet laat de ministeries vrij in de wijze waarop zij de borging en controle van de kwaliteit organiseren. Ook de RPE 2006 laat ruimte voor maatwerk om de algemene eisen als departement nader in te vullen. Het is interessant om te zien hoe een bepaald departement dit heeft gedaan en wat dat betekent voor de kwaliteit van de niet-financiële informatie. Binnen het ministerie van SZW wordt op een dusdanige manier omgegaan met niet-financiële informatie, dat er aan de ene kant voldoende kwaliteitsborging is, terwijl aan de andere kant de controlelasten beperkt blijven. Cruciaal hierbij lijkt de centrale en actieve rol die de afdeling FEZ inneemt. Deze rol is vergelijkbaar met die van een concern-controller. Hierdoor kan de DAD via een systeemgerichte controle een vorm van zekerheid geven over de kwaliteit van (het totstandkomingproces) van de niet-financiële informatie.

#### 3.3.1 Informatie en referentiekader

Bij het ministerie van SZW gaat het om indicatoren die iets vertellen over de context van het beleid (ook wel kengetallen genoemd) en prestatie- en effectindicatoren. Het onderscheid tussen deze soorten indicatoren is van belang, want een minister is hooguit aan te spreken op de verantwoording over de prestatie- en effectindicatoren. Het is ook van belang voor de kwaliteitsborging en controle.

*Een voorbeeld betreft het beleid ten aanzien van reïntegratie. Het Jaarverslag 2006 vermeldt daarbij (in meer algemene zin) kengetallen van het CBS over de ontwikkeling van de economische groei en de werkgelegenheid. Dit zijn de achterliggende doelstellingen van onder meer het reïntegratiebeleid. Om die einddoelen te realiseren voert de minister beleid. Hij formuleert daarvoor door hem te beïnvloeden tussendoelen en bedenkt welke maatregelen nodig zijn om die tussendoelen te realiseren. Verwacht mag worden dat de minister zich verantwoordt over de bijbehorende prestatie- en effectindicatoren.*

Het ministerie van SZW onderscheidt vijf bronnen van niet-financiële informatie. Tussen haakjes staat het aandeel van deze bronnen in de totale niet-financiële informatie. Hieruit blijkt dat de helft van de informatie afkomstig is van buiten het ministerie:

- monitoringsystemen in opdracht van FEZ: structurele beleidsinformatie (10%);
- rapportages van uitvoeringsorganen sociale zekerheid (50%);
- monitoringsystemen en evaluatieonderzoek in opdracht van beleidsdirecties (25%);
- bronnen van derden (10%);
- financiële administraties van SZW (5%).

Bij monitoring in opdracht van FEZ gaat het vaak om CBS-gegevens. SZW heeft bijvoorbeeld jaarlijkse contracten met het CBS voor het leveren van (effect)gegevens die betrekking hebben op het sociale zekerheidsbeleid. De uitvoeringsorganen leveren SZW periodiek gegevens over hun prestaties, bijvoorbeeld het aantal mensen dat via het CWI wordt bemiddeld naar werk. Beleidsdirecties verzamelen zelf ook gegevens, via monitoringsystemen in eigen beheer en ex-post effectonderzoek. Bij bronnen van derden gaat het bijvoorbeeld om macro-economische gegevens van het CPB. Slechts een klein deel van de niet-financiële informatie is direct afkomstig uit financiële administraties. Bij al deze informatiebronnen is FEZ betrokken. FEZ stelt eisen aan de kwaliteit van de niet-financiële informatie en documenteert de totstandkoming ervan.

Het ministerie van SZW heeft een nadere uitwerking van de RPE 2006 gemaakt. Hierbij zijn de begrippen ordelijk, controleerbaar en deugdelijk als volgt ingevuld:

- Ordelijk: betekent opgezet volgens de in de administratieve organisatie vastgelegde procedureregels en functionerend in overeenstemming met die procedureregels;
- Controleerbaar: vastgelegd opdat de organisatie kan functioneren en opdat interne en externe audits kunnen worden uitgevoerd;
- Deugdelijk: de mate waarin de totstandkoming van niet-financiële informatie voldoet aan de daaraan te stellen methodologische (systeemtechnische) eisen.





### 3.3.2 Rol van de afdeling FEZ

De afdeling Beleidsinformatie en Beleidsevaluatie (BIE) van FEZ speelt binnen het ministerie een centrale rol bij de totstandkoming van niet-financiële informatie. Zo is bijvoorbeeld in de nadere RPE 2006 van het ministerie van SZW de directeur FEZ aangewezen als waarborger van de ordelijke, controleerbare en deugdelijke totstandkoming van de prestatiegegevens en kengetallen zoals opgenomen in de begroting. Ook heeft FEZ een praktische handreiking gemaakt die beschrijft wat haar rol is bij het tot stand komen van niet-financiële informatie.

De afdeling BIE heeft in dit verband drie kerntaken:

- 1 het bijdragen aan de totstandkoming van begroting en jaarverslag door het beschikbaar stellen van structurele beleidsinformatie (o.a. via contracten met het CBS);
- 2 de zorg voor transparantie van beleidsinformatie en de beschrijving en borging van de kwaliteit van monitoringsystemen;
- 3 het stellen van kaders voor het programmeren en uitvoeren van beleidsonderzoek en beleidsevaluatie.

#### Ad 1. Totstandkoming begroting en jaarverslag

De werkzaamheden met betrekking tot begroting en jaarverslag betreffen het in overleg ontwikkelen van prestatie-indicatoren en het aanleveren van de bijbehorende realisatiecijfers aan de desbetreffende beleidsdirecties. Het aanleveren van realisatiecijfers is een belangrijke taak van BIE. Voor elk beleidsartikel is een informatiespecialist aangewezen. Deze zorgt voor de levering van prestatie-indicatoren/kengetallen. Ze worden ontleend aan systemen van structurele beleidsinformatie en monitoringsystemen van de SUWI-ZBO's.

#### Ad 2. Kwaliteitsborging

Belangrijke aandachtspunten bij de kwaliteitsborging zijn de ordelijke en controleerbare totstandkoming. FEZ documenteert nauwkeurig hoe de informatie tot stand is gekomen: op welke bronnen en cijfers baseert men zich, wat is de precieze vindplaats en welke berekeningen zijn daarop losgelaten. Hiervoor gebruikt FEZ databronbladen, bewerkingsformulieren, bronnenlijsten en kwaliteitsbeschrijvingen:

- Per beleidsartikel wordt *een databronblad* gemaakt. Daarop zijn alle waarden van de gebruikte prestatie-indicatoren en kengetallen te zien. Ook de streefwaarden en de realisatiewaarden van de afgelopen jaren zijn opgenomen. Hierdoor is er per beleidsartikel een goed overzicht van de gebruikte indicatoren en de ontwikkeling van de waarde van de indicatoren. Ook is de precieze vindplaats aangegeven.
- Soms moeten door FEZ berekeningen worden uitgevoerd om een waarde voor een prestatie-indicator te berekenen. Als documentatie wordt dan *een bewerkingsformulier* bijgehouden.
- Ook de bronnen van de realisatiecijfers worden bijgehouden. In *de bronnenlijst* is per begroting/jaarverslag aangegeven welke informatiebronnen zijn gebruikt.
- Voor monitorsystemen hanteert FEZ *kwaliteitsbeschrijvingen* (kwaliteitsinfodocumenten). Hierin wordt opgenomen wat de kwaliteit van het monitoringsysteem is en hoe de kwaliteit daarvan wordt geborgd.

Consequente vastlegging van de totstandkoming van niet-financiële informatie zorgt voor een grotere betrouwbaarheid. De kans is dan immers groter dat de gepresenteerde gegevens reproduceerbaar zijn. In het totstandkomingsproces bestaat ook aandacht voor de validiteit van de gegevens. FEZ en de beleidsdirecties overleggen met elkaar over welke prestatie-indicatoren het beste gebruikt kunnen worden bij de beleidsartikelen. Dit vergroot de kans dat de prestatie-indicatoren ook inhoudelijk wat zeggen over het beleid.

Een belangrijk instrument om de kwaliteit van monitoringsystemen te waarborgen is het kwaliteitsinfodocument. Voor elk gebruikt monitoringsysteem wordt een dergelijk document bijgehouden. In dit document zijn de eisen van een ordelijke, controleerbare en deugdelijke totstandkoming nader uitgewerkt in subeisen. Deze nader uitgewerkte eisen worden getoetst bij de verzameling van de gegevens in de monitorsystemen (door de leverancier), bij de nadere bewerking van deze gegevens en bij de levering van de monitorsystemen aan FEZ. Zonodig worden in dit document ook verbeteracties vastgelegd.

Deze eisen worden ook gehanteerd in overeenkomsten met bijvoorbeeld het CBS. Ze gaan soms verder dan de eisen die het CBS zelf aan de gegevens stelt. In dergelijke situaties betaalt SZW het CBS om gegevens van betere kwaliteit te krijgen.

#### Ad 3. Kaderstelling

De directie FEZ stelt ook kaders voor beleidsonderzoek en beleidsevaluatie. Directies van het ministerie van SZW moeten zich hieraan houden. De directeur FEZ toetst de navolging van regels van de RPE 2006 bij beleidsdoorlichtingen en overig evaluatieonderzoek.



### 3.3.3 Rol van de DAD

De controle van de totstandkoming van de niet-financiële informatie is een onderdeel van de wettelijke controle van de DAD. Volgens de CW 2001 moet de DAD het proces van de totstandkoming van de niet-financiële informatie controleren. Het toetsingskader dat de DAD daarbij dient te hanteren is opgenomen in de RPE 2006. Doordat de afdeling FEZ een centrale rol speelt bij de totstandkoming van de niet-financiële informatie kan de DAD volstaan met een controle die vooral systeemgericht is, gericht op het vaststellen dat FEZ zijn werk goed heeft gedaan. Daarnaast verricht de DAD gegevensgerichte werkzaamheden, dit betreft:

- het niet strijdig zijn van de niet-financiële informatie met de financiële informatie in het jaarverslag;
- het noemen van de bron van de niet-financiële informatie;
- het aansluiten van de niet-financiële informatie met de bronnen en controleren van eventuele berekeningen;
- het controleren of eventuele afspraken met de Tweede Kamer zijn nageleefd;
- het controleren of de niet-financiële informatie toereikend is toegelicht;
- het controleren of de niet-financiële informatie is opgesteld conform de afspraken in de begroting, afwijkingen moeten toereikend zijn toegelicht.

Het controleteam van de DAD herbergt zowel operational audit als financial audit expertise. Het multidisciplinaire karakter komt vooral naar voren bij de controle van het totstandkomingsproces. Het sluitstuk van de controle, de gegevensgerichte werkzaamheden, wordt vooral door de auditors gedaan die de jaarrekeningcontrole verrichten.

#### **Scope onderzoek**

De wettelijke controle van niet-financiële informatie bestaat uit een drietal onderzoeken:

- ordelijke, controleerbare en deugdelijke totstandkoming van de niet-financiële informatie in jaarverslag;
- ordelijke, controleerbare en deugdelijke totstandkoming van de bedrijfsvoeringsparagraaf;
- aansluiten niet-financiële informatie jaarverslag met de bron en niet-strijdigheid niet-financiële informatie met financiële informatie.

Voor de te onderzoeken niet-financiële informatie (opzet en bestaan van het totstandkomingsproces) heeft de DAD de afgelopen drie jaar een selectie gemaakt op basis van:

- het type systeem waaruit de informatie voortkomt (intern, extern, beleidsevaluatie);
- de verdeling over de begrotings/beleidsartikelen; en
- de verdeling naar verantwoordelijkheden FEZ.

De controle heeft plaatsgevonden via een driejarige cyclus. In 2003 is voor het eerst gestart met deze controle. Toen is begonnen met te toetsen of de procedures volgens de RPE 2001 in opzet aanwezig waren. In 2004 zijn deze op bestaan getoetst en in mindere mate op de werking. In 2005 is de aansluiting met de bron en de toereikendheid van de dossiers onderzocht (in feite de werking).

De controle op de aansluiting van de niet-financiële informatie in het jaarverslag met de brongegevens vindt integraal plaats. Het kortsluiten van de niet-financiële informatie in het jaarverslag met de bron en niet-strijdigheid van de niet-financiële informatie met financiële informatie start zodra het (concept)jaarverslag binnen is. Het onderzoek naar de deugdelijke totstandkoming van de niet-financiële informatie vindt gedurende het jaar plaats.

#### **Rapportering**

De rapportage over de afgelopen jaren leverde de volgende bevindingen op.

- Door het strakke tijdschema van begroting en verantwoording zijn vaak alleen nog voorlopige cijfers beschikbaar ('de inkt is nog nat'), die opnieuw moeten worden gecontroleerd wanneer de definitieve cijfers binnen zijn. Dit is niet efficiënt.
- Beschikbaarheid brondocumenten: De DAD zal later starten met de gegevensgerichte controle van de niet-financiële informatie zodat FEZ de tijd heeft om de niet-financiële informatie eerst zelf uitvoerig te beoordelen. Er zijn afspraken gemaakt met FEZ om de onderbouwing van de cijfers eerder te documenteren. FEZ en DAD zullen bezien hoe het gaat; er is in ieder geval een goede samenwerking.
- De bevindingen in het samenvattend auditrapport 2005 laten zien dat de niet-financiële informatie op deugdelijke wijze tot stand is gekomen. De wijze waarop de totstandkoming en de onderbouwing van de informatie is gedocumenteerd, voldoet echter nog niet volledig aan de eisen van ordelijkheid, controlebaarheid, en deugdelijkheid. Het management heeft in de bedrijfsvoeringsparagraaf 2005 vermeld dat de DAD enkele suggesties heeft gedaan om de documentatie van de prestatie-indicatoren te verbeteren en



dat de Minister maatregelen heeft genomen ter verbetering. Dit heeft inmiddels geleid tot het systeem van kwaliteitsborging zoals dat is beschreven bij de kerntaken van de afdeling BIE.

#### 3.3.4 Conclusie en evaluatie

Binnen het ministerie van SZW heeft de afdeling FEZ een centrale rol in de borging van de kwaliteit van de niet-financiële informatie. Hierbij kijkt FEZ naar zowel de ordelijke en controleerbare totstandkoming, als naar de deugdelijkheid van de opgeleverde informatie (bruikbaarheid en juistheid). Dit stelt de DAD in staat om de controle van de niet-financiële informatie op een efficiënte manier uit te voeren. De DAD kan immers volstaan met een voornamelijk systeemgerichte controle en hoeft niet door middel van verschillende gegevensgerichte steekproeven zekerheid te verkrijgen over de kwaliteit van de niet-financiële informatie.

Een dergelijk goed werkend systeem van checks and balances voor de niet-financiële informatie is niet van de een op de andere dag opgezet. Bij de introductie van de RPE in 2001 is niet een groeitraject afgesproken. De DAD heeft meteen in het eerste jaar een vrij uitgebreide toets uitgevoerd op het naleven van de RPE, hoewel sommige eisen niet meteen uitgewerkt en toepasbaar waren. Vanaf 2001 zijn FEZ en DAD langzaam naar elkaar toegegroeid. Er is meer onderling overleg (over de inhoud) en begrip gekomen, waardoor nu sprake is van een goede werkrelatie. Deze goede samenwerking zorgde er voor dat FEZ en DAD bij de introductie van de RPE 2006 niet veel hoefden aan te passen.

De centrale rol van de afdeling FEZ brengt ook een aantal mogelijke beperkingen met zich:

- De eerste betreft de functiescheiding. FEZ heeft zowel als taak de niet-financiële informatie op te stellen, als de taak van controller (van deze informatie). Dit brengt voor- en nadelen met zich. FEZ is zich daarvan bewust en zorgt voor de nodige kwaliteits-borgende maatregelen om dit risico te beheersen. Uiteindelijk zijn volgens FEZ de voordelen groter dan de nadelen.
- Een tweede mogelijke beperking betreft de betrokkenheid van beleidsdirecties. Deze lijken nog enigszins te worstelen met de implementatie van het VBTB-gedachtegoed in begroting en jaarverslag. Verantwoorden is minder interessant dan beleid maken. Voor beleidsdirecties zijn vooral de algemene overleggen met de Tweede Kamer en de bijbehorende beleidsdossiers relevant. Als er een sterkere relatie zou bestaan tussen de beleidsdossiers en begroting/verantwoording, dan zouden de beleidsdirecties waarschijnlijk een stuk positiever staan tegenover de vereisten van VBTB. Het benadrukken van de rol van de begroting als autorisatiedocument (en in verband daarmee de beperking van de ruimte in de begrotingsformats) heeft het verantwoorden van het beleid via begroting en jaarverslag er voor beleidsdirecties niet aantrekkelijker op gemaakt. Dit kan zijn weerslag hebben op de relevantie en validiteit van de gebruikte prestatie-indicatoren.

Voor zowel FEZ als DAD geldt dat de beperkte capaciteit dwingt tot het maken van keuzes. De taakstelling volgens het laatste regeerakkoord draagt hier ook aan bij. Voor de toekomst zal het toepassen van risicomanagement moeten helpen om dat wat is opgebouwd te blijven monitoren. FEZ zal in de komende jaren meer aandacht besteden aan de inrichting van de evaluatiefunctie. De DAD zal zich meer richten op de gegevensgerichte werkzaamheden.

Wat het effect zal zijn van de samenvoeging van de auditdienst van SZW met die van drie andere ministeries in de Rijksauditdienst moet worden afgewacht.



### 3.4 NFI bij de gemeenten Rotterdam en Den Haag

*Door de invoering van het duaal stelsel bij medeoverheden en de verandering in het politieke klimaat is de scheiding tussen College van Burgemeester en Wethouders (College) en de Gemeenteraad (Raad) sterker geworden. Dit houdt in dat vooraf concreet gemaakt wordt waar het over gaat en dat doelstellingen afrekenbaar worden. Gemeentebesturen vertalen de collegeprogramma's steeds meer in meetbare beleidsresultaten. Zo kan het gemeentebestuur aan het begin van een collegeperiode laten zien wat ze van plan is te presteren en aan het einde van de periode aantonen wat ze heeft bereikt. Voor het inzicht in de realisatie van het collegeprogramma worden prestatie-indicatoren ontwikkeld. De rol van de Raad is sturend en controlerend, door de meting via prestatie-indicatoren baseert de Raad zich op harde feiten. Hiervoor heeft de Raad betrouwbare informatie nodig.*

*De accountant kan hierbij een rol vervullen, als de Raad hierom vraagt. Inschakeling van de accountant voor de assurance van de betrouwbaarheid van beleidsdoelen is dus niet vanzelfsprekend. Indien de Raad de accountant vraagt onderzoek te doen dan is het referentiekader een belangrijk uitgangspunt. Anders dan bij de jaarrekeningcontrole is geen sprake van een algemeen aanvaard, vooraf vaststaand referentiekader. Dit betekent dat een goede afstemming over de te hanteren criteria tussen gebruiker (de Raad) en accountant van groot belang is om een verwachtingskloof te voorkomen.*

#### 3.4.1 Rotterdam: de Rekenkamer neemt het voortouw

##### **Collegeprogramma**

De gemeente Rotterdam heeft een aantal jaren ervaring met het meetbaar maken van doelen en het toetsen of deze doelen gerealiseerd worden. In 2002 kwam het toenmalige College met een collegeprogramma met 6 topprioriteiten en 87 concrete doelen.

Het was een resultaatgericht College met een burgermeester die aangaf af te treden als de veiligheidsdoelen niet gehaald zouden worden. Ook het huidige College heeft haar collegeprogramma vertaald in meetbare doelen. Het College legt jaarlijks verantwoording af over de realisatie van deze doelstellingen in de rapportage collegedoelstellingen.

De Raad hechtte en hecht veel waarde aan de controle van de afrekenbare doelstellingen. Daarom heeft de Raad bij de behandeling van het collegeprogramma 2002-2006 en 2006-2010 het College verzocht om de doelstellingen op te splitsen naar mijlpalen per jaar, om per doelstelling een nulmeting te geven en om tweemaal per jaar een discussie te houden over de stand van zaken. Deze vraag leidde tot het opstellen van een definitieboekje.

De Rekenkamer is in beide periodes gevraagd onderzoek te doen naar de kwaliteit van de gegevens die het College bij de jaarrekening aan de Raad verstrekt.

##### **Resultaten tellen**

De afgelopen periode heeft de Rekenkamer jaarlijks gerapporteerd over de realisatie van de doelstellingen. In de rapportage 'Resultaten tellen' heeft de Rekenkamer het normenkader nader uitgewerkt. Door te starten met een nulmeting is duidelijk waarover geoordeeld wordt en wat daarbij de norm is. Hierin gaat de Rekenkamer Rotterdam verder dan de Gemeentelijke Accountantsdienst (GAD) Den Haag. De benadering van de Rekenkamer heeft een meer bestuurskundige focus. De Rekenkamer wil niet alleen weten of de informatie juist is, maar geeft ook een oordeel over de prestaties zelf. Ook geeft de Rekenkamer een oordeel of de mijlpalen en doelstellingen gerealiseerd (gaan) worden. De Rekenkamer zet hiervoor, naast accountants ook bestuurskundigen en bedrijfseconomen in. De gemeente Den Haag beperkt zich daarentegen tot haar accountantsdienst.

In het rapport 'Resultaten tellen' van februari 2006 gaf de Rekenkamer aan dat het overgrote deel van de volgens het College behaalde resultaten niet controleerbaar was. Daardoor was het voor veel van de beoogde resultaten onzeker of die al dan niet waren bereikt en of het College met de uitvoering van haar programma nog op koers lag. Deze uitkomst was zowel voor de opsteller (College) als voor de gebruikers van deze informatie (Raad) uitermate onbevredigend.

Het feit dat de Rekenkamer niet alleen rapporteert over de betrouwbaarheid, maar ook aangeeft dat het onzeker is of het College de doelstellingen wel bereikt, heeft geleid tot een verdere verbetering van de kwaliteit van de niet-financiële informatie. Zo is naar aanleiding van het rapport van de Rekenkamer een reeks ambtelijke bijeenkomsten georganiseerd over de collegedoelstellingen. De onderwerpen die zijn besproken waren onder andere de scores over de verantwoorde beleidsresultaten en de te stellen eisen aan een verantwoording en aan een ordelijke en controleerbare administratie. De reeks is bestuurlijk afgerond met een aantal werkafspraken.



Het huidige College heeft voor 2006-2010 het Collegeprogramma vertaald naar 53 beoogde resultaten. Deze zijn vastgelegd in een definitieboekje. Aan Audit Services Rotterdam (ASR, de interne auditdienst van Rotterdam) is gevraagd te toetsen of de meetbaar gemaakte doelen voldoen aan de norm van de Rekenkamer. Dit heeft geleid tot diverse verbeteringen in de meetbaarheid van de doelen die zijn opgenomen in het definitieboekje. Het onderzoek door de ASR is uitgevoerd door een multidisciplinair team.

Bij de gemeente Rotterdam ligt het zwaartepunt bij de Rekenkamer, de interne auditdienst vervult een adviserende rol. De Rekenkamer geeft ook een oordeel over de kwaliteit en de betrouwbaarheid van de niet-financiële informatie zelf. Zij gaat hierin verder dan de GAD Den Haag, die zich vooral op het totstandkomingsproces richt. De Rekenkamer vervult op dit punt een vergelijkbare functie als de Algemene Rekenkamer op Rijksniveau.

### 3.4.2 Den Haag: de accountant als onderzoeker en rapporteur

#### **Afstemming Raad**

De gemeente Den Haag heeft goede waarderingen gekregen voor de manier waarop met prestatie-indicatoren wordt omgegaan. Met het jaarverslag 2005 heeft de jury van de Kordes-trofee (die jaarverslagen beoordeelt op transparantie) de gemeente Den Haag als 'best practice' genoemd wat betreft de heldere en overzichtelijke koppeling van doelstellingen, activiteiten en prestatie-indicatoren. In de programmabegroting van de gemeente Den Haag zijn voor alle programma's meerdere prestatie-indicatoren ontwikkeld. Het onderzoek naar de betrouwbaarheid van deze prestatie-indicatoren is de door Haagse gemeenteraad opgedragen aan GAD Den Haag.

Het College wordt steeds voor vier jaar benoemd en stelt aan het begin van de periode een collegeprogramma op. Bij de gemeente Den Haag zijn de prestatie-indicatoren opgenomen in de programmabegroting. Idealiter zouden de geformuleerde prestatie-indicatoren in de programmabegroting rechtstreeks aansluiten op het collegeprogramma. Dit was bij de gemeente Den Haag niet (altijd) het geval.

In de programmabegroting is een flink aantal (output en outcome) prestatie-indicatoren opgenomen. Jaarlijks legt het College verantwoording af over de realisatie van de beleidsvoornemens en prestatie-indicatoren zoals opgenomen in de programmabegroting. Het onderzoek van de GAD richt zich op de verantwoorde prestatie-indicatoren.

Bij Den Haag is de wijze, opzet en reikwijdte van het onderzoek naar de prestatie-indicatoren vooraf door de GAD besproken met de Raad. Dit voorkomt een verwachtingskloof in het natraject zoveel mogelijk. De Raad wilde een doelmatige, niet bureaucratische en stevige controle. Ze heeft niet expliciet een beschreven normenkader vastgesteld. In plaats daarvan stelt de GAD de bepalingen waaraan wordt getoetst op en verwoordt deze in een controleplan. De bepalingen zijn afhankelijk van de soort prestatie-indicator. Het aantal nieuwbouwwoningen wordt bijvoorbeeld getoetst aan de hand van de WOZ-registratie en het aantal afgegeven bouwvergunningen. In het controleplan is tevens aandacht besteed aan foutdefinities en de wijze van rapporteren over de geconstateerde fouten.

Verkiezingen voor de Raad vinden eens in de vier jaar plaats. Hierdoor kan de samenstelling van de Raad veranderen. Doordat het normenkader niet expliciet is vastgesteld bestaan de volgende risico's:

- Het ontbreekt aan een expliciete wederzijdse afstemming tussen de Raad en de GAD. Hierdoor kan miscommunicatie ontstaan en een verkeerd verwachtingspatroon over de diepgang van het onderzoek en het gebruikte normenkader.
- Door het verloop binnen de Raad kan de continuïteit van de specifieke kennis bij de Raad over aanpak van de controle van prestatie-indicatoren in het gedrang komen.

#### **Onderzoek GAD**

Bij Den Haag vormt het onderzoek naar de betrouwbaarheid van de prestatie-indicatoren een onderdeel van de reguliere jaarrekeningcontrole. Het onderzoek richt zich op de prestatie-indicatoren zoals die in het jaarverslag zijn verantwoord. Het gaat hierbij om de deugdelijkheid van de totstandkoming van deze indicatoren en om de aansluiting van de indicatoren op de desbetreffende systemen. Hiertoe wordt onder meer de administratieve organisatie en interne controle (AO/IC) beoordeeld.



De basis van het onderzoek ligt in een risicoanalyse. Hierbij wordt in het bijzonder gekeken in hoeverre het College in staat is de cijfers te beïnvloeden. Het risico bij interne bronnen wordt hoger ingeschat dan bij externe bronnen. Bijzondere aspecten van het onderzoek naar prestatie-indicatoren - die niet direct bij een onderzoek naar financiële gegevens naar voren komen - zijn:

- *De informatie over de prestatie-indicatoren wordt onder andere ontleend aan een aantal interne bronnen.* Hierbij kan een onderscheid worden gemaakt tussen reguliere bronnen en een voor Den Haag belangrijke stadsenquête. Als onderdeel van het onderzoek naar de uitkomsten van de zogenaamde stadsenquête is de opzet, bestaan en werking van de AO/IC onderzocht. Dit betekent dat is nagegaan hoe de enquête is opgezet en wat de reikwijdte/doelgroep is geweest. De enquête wordt gebruikt als meetinstrument voor een aantal indicatoren, zoals klanttevredenheid of het oordeel van de burger over het aanbod en variëteit van Haagse sportvoorzieningen. Vooral de continuïteit van de vraagstelling in de enquête en de aanpak zijn van belang.

Voor het onderzoek naar de realisatie van nieuwbouwwoningen wordt gebruik gemaakt van reguliere bronnen. De registratie van verleende bouwvergunningen wordt hiervoor vergeleken met het OZB-bestand. Hierdoor kan in eerste instantie bepaald worden voor welke woningen een bouwvergunning is afgegeven. Hierna wordt in het OZB-bestand gekeken welke woningen zijn gerealiseerd in een bepaald jaar.

- *De prestatie-indicatoren worden ook aan externe bronnen ontleend.* Van de externe bronnen wordt beoordeeld in hoeverre de bronnen betrouwbaar zijn. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen gezaghebbende bronnen en niet gezaghebbende bronnen. Een externe bron is gezaghebbend wanneer de bron algemeen toegankelijk, gelieerd aan de overheid en onafhankelijk ten opzichte van de gemeente is. De criteria zijn tot stand gekomen in overleg met de Raad en afgestemd met het bureau vaktechniek van de GAD. Indien een bron voldoet aan die criteria wordt de bron als betrouwbaar aangemerkt en zijn de onderzoekswerkzaamheden beperkt tot het maken van aansluitingen. Voorbeelden zijn het CBS, de VVV en het Cito.

Indien een bron niet gezaghebbend is, voert de GAD aanvullende werkzaamheden uit. Dit kan onder andere assurance van de gegevens door een accountant zijn. Voorbeelden van niet gezaghebbende bronnen zijn organisaties die gesubsidieerd worden door de gemeente Den Haag en hierdoor niet of minder onafhankelijk lijken.

- *Om een oordeel te geven over de juistheid van prestatie-indicatoren zelf kan het nodig zijn om onconventionele controlemiddelen in te zetten.* Dit zijn controlemiddelen die de doelmatigheid bevorderen en voorkomen dat een heel proces met 'turvende ambtenaren' wordt opgezet. Voorbeelden van enkele nieuwe controlemiddelen zijn:
  - De juistheid kan worden vastgesteld aan de hand van foto's die de situatie voor en na een bepaalde gebeurtenis aangeven. Bijvoorbeeld bij de verwijdering van graffiti.
  - Voor de realisatie van woningen, bedrijfsruimten of bijvoorbeeld zwembaden kan doelmatig gebruik worden gemaakt van Google Earth. Het aantal waarnemingen ter plaatse kan hierdoor gereduceerd worden.
  - Voor de meting van effecten worden enquêtes gebruikt. Hierdoor wordt het effect onder de burgers van Den Haag duidelijk.

Het onderzoek naar de prestatie-indicatoren wordt uitgevoerd door een team van assistenten onder leiding van een accountant. Bij de uitvoering van de controle wordt een hoge mate van kwaliteit nagestreefd. Hiervoor zijn de nodige vaktechnische maatregelen getroffen binnen de GAD. Op onderdelen wordt gebruik gemaakt van IT-auditors voor onderzoeken naar de betrouwbaarheid van geautomatiseerde systemen.

De bevindingen uit het onderzoek door de GAD worden opgenomen in het accountantsrapport bij de jaarrekening. Hiertoe is in overleg met de Raad besloten. De GAD doet wel onderzoek naar de kwaliteit en de betrouwbaarheid, maar geeft hierover geen assurance af middels een verklaring. Een dergelijk rapport van bevindingen kan een beter inzicht geven in eventuele problemen en/of onvolkomenheden dan een enkele verklaring. Ook kunnen adviezen worden opgenomen, waarvoor een verklaring zich per definitie niet leent. De informatiebehoefte van de gebruikers is leidend geweest. Het accountantsrapport wordt verstrekt aan de Raad en aan het College en krijgt zo een brede verspreidingskring.





### ***Uitkomsten onderzoek***

Uit het jaarlijkse onderzoek is naar voren gekomen dat van veel prestatie-indicatoren niet vastgesteld kon worden of ze betrouwbare informatie geven. De ontwikkeling van indicatoren is vooral een groeiproces. Dit is met name het gevolg van nog onvoldoende maatregelen van de AO/IC rondom de registratie van de indicatoren.

Momenteel spelen de volgende ontwikkelingen.

- Voor 2008 heeft een groep raadsleden (met ambtelijk ondersteuning) een geactualiseerde set prestatie-indicatoren ontwikkeld. De nieuwe set moet aan de volgende voorwaarden voldoen: specifiek, meetbaar, realistisch en tijdgebonden. Betrouwbaarheid is hierbij een expliciete voorwaarde.
- Aan de hand van deze nieuwe set zullen de achterliggende administraties waar nodig worden aangepast. Hierbij wordt mede gesteund op de adviezen die door de GAD zijn gegeven. De adviezen hebben met name betrekking op effectiviteit van de processen. De GAD heeft onder andere geadviseerd meer gebruik te maken van bestaande informatiesystemen zoals de WOZ-gegevens en gegevens uit het kadaster.

In de toekomst zal de gemeente Den Haag steeds meer gaan sturen op basis van prestatie-indicatoren. Hierdoor is de betrouwbaarheid steeds meer van belang. Er ontbrak nog een directe relatie tussen de prestatie-indicatoren en het collegeprogramma, waardoor minder goed inzicht werd verkregen in de realisatie van het programma. Dit aandachtspunt is inmiddels verholpen bij de begroting over 2008, op initiatief van en na onderzoek door een werkgroep uit de gemeenteraad.

Een ander aandachtspunt is dat er geen beschreven toetsingscriteria voor prestatie-indicatoren voorhanden zijn en dat de betrouwbaarheid van de prestatie-indicatoren nog onvoldoende is gewaarborgd. Voor een goede dienstverlening vanuit de GAD zijn toetsingscriteria een randvoorwaarde. De GAD zal vanuit de ervaringen uit het onderzoek blijven adviseren om de betrouwbaarheid van de prestatie-indicatoren te verhogen.

Bij de gemeente Den Haag vervult de GAD twee functies: het vanuit accountantsperspectief adviseren bij de totstandkoming van de indicatoren en de te hanteren criteria en het rapporteren van onderzoeksbevindingen. De Raad vindt als gebruiker van de rapportage onderzoeksbevindingen belangrijker dan alleen een accountantsoordeel. Omdat er nog geen sprake is van een optimaal functionerend systeem, leveren adviezen ter verbetering en informatie over de vooruitgang meer toegevoegde waarde op dan een standaardverklaring. Overigens speelt ook het doelmatigheidsaspect hierbij een rol, de uitkomsten moeten opwegen tegen de hiervoor gemaakte kosten.



### 3.5 Projecten GSB en ISV

Voor de uitvoering van het Grote Steden Beleid (GSB), dat gericht is op de 31 grootste gemeenten in Nederland, heeft het Rijk diverse regelingen ontworpen en budgetten ter beschikking gesteld. De Wet Stedelijke Vernieuwing (WSV) is hiervan een voorbeeld.

In deze case wordt ingegaan op de bewaking en beoordeling van prestatie-indicatoren die met het Rijk zijn overeengekomen in de gemeenten Rotterdam en Den Haag in het kader van de derde periode van het GSB (GSB-III). Daarnaast wordt stil gestaan bij de praktijkervaring die is opgedaan bij de verantwoordingen over de Investeringsbudgetten Stedelijke Vernieuwing (ISV).

#### 3.5.1 Project GSB

Het GSB-kader *Samenwerken aan een krachtige stad* vormt voor de gemeenten en het Rijk het (toetsings) kader voor het opstellen en beoordelen van het zogeheten Integrale Meerjaren Ontwikkeling Programma (MOP) 2005-2009. In de volgende paragrafen is beschreven op welke wijze Rotterdam en Den Haag hiermee omgaan.

##### **Rotterdam**

Voor de derde periode GSB (GSB-III) is de gemeente Rotterdam een nieuw MOP met het Rijk overeengekomen. In GSB-III is sprake van meer sturing op resultaat. Dit komt tot uiting in een beschrijving van de prestaties. Deze zijn uitgedrukt in output-indicatoren. Met deze prestaties willen de gemeente Rotterdam en het Rijk een aantal maatschappelijke ontwikkelingen beïnvloeden. De ontwikkelingen worden in hoofdlijnen gevolgd door middel van de outcome-indicatoren. Na het verstrijken van de GSB-III periode legt de gemeente Rotterdam verantwoording af over de prestaties. Dit gebeurt aan de hand van 53 output-indicatoren.

Om de voortgang van het GSB-III te kunnen volgen, vindt de gemeente Rotterdam het van belang om deze indicatoren gedurende de gehele periode te meten. De uitvoering van het MOP vindt plaats bij diverse gemeentelijke diensten. Zij moeten in hun dienstjaarverslag verantwoording afleggen over zowel besteding van GSB-III middelen als ook over de (tussentijdse) realisatie van de prestaties. Vanaf 2006 dient de gemeente in het kader van Single information Single audit (SiSa) ook jaarlijks informatie te verstrekken betreffende de brede doeluitkeringen Sociaal, Integratie en Veiligheid (SIV), ISV en Stadseconomie. In overleg met de diensten zijn de prestatie-indicatoren vastgelegd in een definitieboek met de naam Prestatieconvenant GSB-III.

Daarnaast wordt, los van de jaarrekeningcontrole, vanuit de bestuursdienst nagegaan in hoeverre de coördinerende GSB-diensten het verantwoordingsproces toereikend beheersen en/of de bij de output-indicatoren vermelde bronbestanden betrouwbare gegevens bieden. Hierbij ligt de focus op de bronbestanden die gegevens aanleveren voor de prestatie-indicatoren van niet-financiële aard. Deze bronbestanden zijn veelal niet beoordeeld bij de controle op de jaarrekening. Via een specifieke opdracht aan ASR wordt aandacht besteed aan de totstandkoming van de niet-financiële prestatie-indicatoren.

Met de jaarlijkse verantwoording van de financiële indicatoren via de jaarrekening en de tussentijdse beoordeling van de bronbestanden voor de niet-financiële indicatoren, verwacht de gemeente Rotterdam na afloop van de GSB-III de prestaties van de gemeente juist en volledig te kunnen verantwoorden. Dit geldt voor zowel de financiële als de niet-financiële indicatoren.

##### **Den Haag**

Ook in Den Haag is door het College afgesproken om jaarlijks de voortgang van het GSB-III beleid te beoordelen. Dit gebeurt bij de zogeheten begrotingsretraite. Een overzichtsnotitie geeft per afgesproken prestatie aan hoe de uitvoering van de plannen is opgeschoten. Daarbij gaat het om de hoeveelheid uitgegeven middelen en de mate waarin doelstellingen in het jaar zijn waargemaakt. Het doel van deze beoordeling is ervoor te zorgen dat Den Haag de gemaakte afspraken met het Rijk nakomt en dat aan het einde van de rit de verkregen gelden ook echt uitgegeven zijn. Niets is vervelender dan geld terug te moeten geven dat goed te gebruiken was.

Jaarlijks geeft het college in een afzonderlijke bijlage in de jaarrekening aan wat is gerealiseerd van de voornemens die in de begroting staan. Door de GAD worden de gerealiseerde prestaties gecontroleerd. Hierbij wordt de deugdelijke totstandkoming en de juistheid onderzocht. Rapportage over de uitkomsten van het onderzoek vindt plaats in het accountantsrapport. De gemeente heeft er inmiddels twee jaar uitvoering GSB-III op zitten.





Uit de controles over 2005 en 2006 kwam het volgende naar voren:

2005

Over de verantwoorde prestaties kon over het algemeen nog geen zekerheid worden verstrekt. Dit was vooral het gevolg van onvoldoende maatregelen van AO/IC rondom de registratie van deze prestatie-indicatoren.

2006

Door diverse verbetertrajecten binnen de gemeente Den Haag is de registratie van GSB-III indicatoren in 2006 verbeterd. Hierdoor kon de betrouwbare totstandkoming en de juistheid vastgesteld worden voor het merendeel van de indicatoren.

De kwaliteit van de verantwoorde prestaties voor GSB-III is beduidend hoger dan bij de overige prestatie-indicatoren en bestuurlijke kengetallen die rechtstreeks uit het collegeprogramma voortvloeien. Dit komt doordat het niet realiseren van deze prestaties tot directe financiële gevolgen kan leiden. De kwaliteit van de verantwoorde prestatie-indicatoren uit het collegeprogramma kan daarentegen alleen politieke gevolgen hebben.

2007

In 2007 vindt een zogeheten midtermreview plaats, waarbij de voortgang van de prestaties aan de orde komt. Tot nu toe heeft met de departementale reviewers nog geen discussie plaatsgevonden over de aanpak van de controle op de betrouwbaarheid van de gerealiseerde prestaties.

#### **Vergelijking Rotterdam en Den Haag**

Er zijn veel overeenkomsten tussen de gemeente Rotterdam en Den Haag. Het verschil zit met name in de coördinerende rol van het organisatieonderdeel dat de totstandkoming van de niet-financiële indicatoren onderzoekt: bestuursdienst (ASR) versus accountantsdienst (GAD). Rotterdam en Den Haag zijn zich beide ervan bewust dat tussentijdse monitoring belangrijk is om aan het eind van de GSB-III periode verantwoording over de geleverde prestaties te kunnen afleggen en om niet voor verassingen te komen staan.

In de gemeente Rotterdam neemt de beoordeling van niet-financiële indicatoren een belangrijke plaats in de gehele planning- en controlcyclus van de gemeente. De bestuursdienst schrijft de uitvoerende diensten voor, dat zij in hun dienstjaarverslag verantwoording moeten afleggen over de besteding van GSB-III middelen en over de realisatie van prestaties. Daarnaast beoordeelt de bestuursdienst de toereikendheid van het verantwoordingsproces en de kwaliteit van de bronbestanden, omdat deze bij de jaarrekeningcontrole slechts marginaal worden beoordeeld.

In Den Haag vormen de niet-financiële indicatoren een onderdeel van een afzonderlijke bijlage in de jaarrekening. In deze bijlage geeft het college aan wat is gerealiseerd van de voornemens die bij de begrotingsbehandeling zijn afgesproken. Bij de controle van de jaarrekening wordt ook de deugdelijke totstandkoming en de juistheid van de indicatoren door de accountantsdienst onderzocht.

Uit de ervaringen van beide gemeenten blijkt dat de kwaliteit van de niet-financiële indicatoren toeneemt als hier bewust aandacht aan wordt besteed. Hierbij maakt het niet uit door welke dienst de coördinerende rol wordt vervuld.

#### **3.5.2 Project ISV**

In het kader van de WSV zijn in 2000 aan gemeenten ISV-budgetten verleend om zorg te dragen voor de bevordering en ondersteuning van stedelijke vernieuwing. In de al eerder genoemde MOP's zijn voor de eerste ISV-periode (ISV-I: 2000-2004) onder andere prestatie- en effectafspraken opgenomen ter verbetering van de (fysieke) stedelijke vernieuwing.



In 2003 is door de Algemene Rekenkamer een onderzoek uitgevoerd naar de uitvoering van de WSV. In onderstaand kader staan de belangrijkste conclusies.

*“De Tweede Kamer weet maar in beperkte mate welke doelen de minister wil bereiken met de inzet van ruim € 2 miljard voor de jaren 2000-2004. Daardoor wordt het straks lastig te bepalen of er voldoende terecht is gekomen van de stedelijke vernieuwing.*

*Ook de verantwoording en controle zijn niet goed geregeld. Hierdoor krijgt de minister bij de eindafrekening in 2005 mogelijk onvoldoende zekerheid dat de gelden rechtmatig en doelmatig zijn besteed.”*

Mede naar aanleiding van het rapport van de Algemene Rekenkamer heeft een externe partij een beoordeling uitgevoerd op de totstandkoming van de niet-financiële informatie bij ISV-I.

Het ministerie van Volkshuisvesting Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer (VROM) was vooral geïnteresseerd in bevindingen en leereffecten. Daarom leidde het onderzoek tot een rapport van bevindingen. Bij de beoordeling heeft VROM aandacht besteed aan de:

- kwaliteit van de verantwoording;
- juistheid van gegevens;
- juistheid van onderbouwing.

Als niet direct kon worden aangetoond dat de niet-financiële informatie op een adequate wijze tot stand was gekomen werd een afweging gemaakt: een tweede, meer verdiepte, verificatie of het accepteren van de bevindingen en hieraan geen consequenties verbinden vanwege het geringe risico. Als uit het rapport bleek dat op basis van de administratie niet kon worden vastgesteld dat een prestatie was geleverd, heeft VROM dit alsnog zelf geprobeerd vast te stellen, bijvoorbeeld door waarneming ter plaatse. De auditdienst van VROM heeft het proces beoordeeld. Hierbij is gelet op de zorgvuldigheid van het proces en op de onderbouwing van de classificatie als groot en klein risico.

#### ***Kwaliteit van de gegevens***

De doelen zoals vastgelegd in het MOP vormden het uitgangspunt. Doel van de beoordeling was het vaststellen van kwaliteit van de rapportagegegevens, waarbij enerzijds de relevantie en anderzijds de kwaliteit werd vastgesteld.

#### ***Relevantie***

Met betrekking tot de relevantie van de gegevens is aandacht besteed aan de vraag of alle gegevens in de vaststelling zijn meegenomen. Alle gegevens die relevant zijn voor het bepalen van de mate waarin de doelen zijn gerealiseerd, moesten in de analyse betrokken zijn. Hierbij kan worden gedacht aan de locaties (alle wijken, eventueel uitgewerkt op het niveau van straten) en tijdsperiodes (van 1 januari 2000 tot en met 31 december 2004).

Van de gebruikte gegevens, zowel bij zelf verzamelde gegevens als bij van derden betrokken gegevens (zoals van het CBS), moest onderbouwd worden dat de gehanteerde definities aansloten op de prestatie-indicatoren (en indien van toepassing op andere definities). Als de definities niet (volledig) op elkaar aansloten, was het voor de volledigheidstoets belangrijk om de gevolgen hiervan te onderbouwen. Als het mogelijk was om verschillende bronnen te gebruiken, moest de keuze hiervoor beargumenteerd worden.

#### ***Kwaliteit***

Bij de beoordeling van de prestaties is een onderscheid gemaakt tussen de algemene kwaliteit van de gegevens en de betrouwbaarheid en nauwkeurigheid:

- ***Algemene kwaliteit van de gegevens***  
De kwaliteit van de verantwoordingsinformatie moest van hoog niveau zijn. Om dit te toetsen, moest voor alle onderzochte prestatie-indicatoren het volgende worden onderbouwd:
  - Welke informatie is *idealerweise* benodigd om een juist beeld te geven. Dit heeft te maken met zowel het type informatie (inclusief definities) als de wijze waarop deze informatie wordt verzameld (steekproef; gekozen methodologie);



- Welke informatie is door de gemeente *gebruikt*. Voor zover de gebruikte informatie afwijkt van de idealiter gewenste informatie, was het van belang om goed te omschrijven welke informatie is gebruikt. Hierbij moest aandacht worden besteed aan de kwaliteit van de gegevens in termen van statistische kwaliteit, zoals betrouwbaarheid en geschiktheid voor oordeelsvorming. Deze criteria golden niet wanneer gebruik gemaakt werd van informatie uit openbare, gerenommeerde (daarvoor bestemde) bronnen, zoals het CBS.  
*Voorbeeld 1:* als voor het criterium *leefbaarheid* gebruik wordt gemaakt van gegevens uit een stadsmonitor, is het belangrijk om te beschrijven in hoeverre op basis hiervan conclusies mogen worden getrokken over het realiseren van doelen. Hierbij komen aspecten aan de orde als vraagstelling en steekproefgrootte (en mate van aseleetheid).  
*Voorbeeld 2:* als bij het criterium *nieuwbouw* gebruik wordt gemaakt van gegevens van het CBS, hoeft de kwaliteit van deze gegevens niet verder te worden onderbouwd.
- De reden voor eventuele *verschillen* tussen de ideale informatie en de gebruikte informatie en (vooral) de gevolgen hiervan voor de kwaliteit van de verantwoording.

Van alle relevante gegevens moesten originele bescheiden met bronvermelding beschikbaar zijn. In het kader van een Stadsmonitor betekende dit dat onder andere benodigd waren: vragenlijsten, de onderzoeksmethodologie, informatie over de steekproef (gepland en gerealiseerd) en een sterkte/zwakte analyse over de bruikbaarheid voor de verantwoording.

- **Betrouwbaarheid en nauwkeurigheid**

Een hoge mate van betrouwbaarheid en nauwkeurigheid van een databestand is alleen te verkrijgen wanneer de gegevens over de gehele populatie bekend zijn. Dit is in de meeste gevallen niet haalbaar, waardoor veelal gewerkt wordt met een steekproef. Een steekproef moet aan bepaalde voorwaarden voldoen om als representatief beschouwd te worden.

Vaak wordt gewerkt met een betrouwbaarheid van 95% en een onnauwkeurigheid van 5%. Hierbij kan vervolgens een passende steekproefgrootte worden bepaald.

Om de betrouwbaarheid van de gegevens te beoordelen, is het nodig om na te gaan wat de bron van de gegevens is. Ook moet een antwoord worden verkregen op de volgende vragen:

- Wat is de gebruikte betrouwbaarheid, nauwkeurigheid en steekproefomvang.
- Is rekening gehouden met onderscheidende kenmerken en zijn er deelpopulaties onderscheiden waarbinnen steekproeven van voldoende grootte zijn getrokken.
- Als de data verzameld zijn door middel van een vragenlijst: op welke wijze zijn de data verzameld (telefonisch, schriftelijk, via internet of anders); hoe groot was de respons; is er een non-respons-onderzoek geweest en met welke uitkomst; welke vraagtypen zijn gebruikt (open versus gesloten, meerdere antwoorden mogelijk, cijfer geven); hoe is de vraagformulering (helder, eenduidig, niet-suggestief).

Ook hier moesten voor alle relevante gegevens originele bescheiden met bronvermelding beschikbaar zijn.

### **De evaluatie van ISV-I door de gemeenten**

Na het uitvoeren van het onderzoek zijn de resultaten met de vertegenwoordigers van de gemeenten besproken en is geïnventariseerd wat goed ging en wat beter kon.

*Wat ging goed:*

- het is een bewust leermoment voor de gemeente;
- de afstemming met de accountant;
- de beschikbaarheid van dossiers;
- het maken van bestuurlijke afspraken;
- het voortgangsoverleg tussen projectleider en wethouder;
- dossiers bijhouden en controle van de voortgang;
- het ordenen van de chaos.



#### *Wat kon beter:*

- er is een langere voorbereidingstijd nodig;
- jaarlijkse verantwoording opstellen scheelt werk bij de eindverantwoording;
- er dient meer duidelijkheid gegeven te worden over wat gecontroleerd wordt;
- het verzamelen van realisatiecijfers binnen de gemeente;
- de verantwoording moet hoger in de organisatie verankerd worden door de koppeling aan de jaarrekening;
- doelstellingen moeten vaker bijgesteld worden;
- er dient beter aangesloten te worden bij verwachting van VROM;
- de planning moet gesynchroniseerd worden met de gemeentelijke planning.

#### *Overige constatering:*

Over de koppeling van de verantwoording aan de jaarrekening werd opgemerkt:

- de relatie tussen prestaties en financiën ontbreekt in opzet;
- het Rijk controleert wel of de accountant van de gemeente zijn werk (assurance over de prestaties) goed heeft gedaan (zowel financieel als niet financieel);
- het verantwoordingsprotocol en -structuur voor niet-financiële informatie ontbreken (nog).

Wat betreft de samenwerking tussen de ISV-coördinator en de concerncontroller bestaat een uiteenlopend beeld: bij de ene gemeente verloopt de samenwerking voorspoedig, terwijl in de andere gemeente nog geen verbinding is gelegd tussen de ISV-coördinator en concern control. Verder was het niet aan alle gemeenten duidelijk wie bij ISV betrokken moet worden en ontbrak vanuit concern control de urgentie om naar ISV te kijken.

#### *Eindconclusies:*

Voor een goed werkend informatiesysteem zijn de volgende maatregelen van belang:

- Allereerst moet een *heldere en eenduidige definitie* bestaan van de prestatie-indicator. Hierbij kan een begrip snel voor meerdere uitleg vatbaar zijn. De vraag is bijvoorbeeld wat onder aangepaste woningen wordt verstaan. Zijn dit woningen met brede deuren of zijn er meer voorwaarden waaraan moet worden voldaan om een woning te kwalificeren als een aangepaste woning.
- Vervolgens zal bij alle betrokkenen duidelijk moeten zijn *welk doel* met de prestatie-indicator wordt nagestreefd en hoe de uitkomsten ervan worden gebruikt.
- Zowel de definitie als het te bereiken doel, stellen *eisen aan de kwaliteit* van de informatie, de kwaliteit en nauwkeurigheid van de vastleggingen/registraties en de mate van diepgang waarmee onderzoeken worden uitgevoerd.
- Wat ook een rol speelt is dat (ongewenste) uitkomsten kunnen leiden tot *politieke acties en druk*, of het afrekenen op de gepresenteerde informatie. Het is dan des te meer belangrijk dat de definitie en scope en betrouwbaarheid en nauwkeurigheid van de informatie in overeenstemming zijn met de vooraf opgestelde uitgangspunten.
- Daarnaast is het raadzaam om *periodiek* het totstandkomingproces van niet-financiële informatie te *evalueren* en te toetsen. Een aanknopingspunt kunnen ongebruikelijke of onverwachte ontwikkelingen in de uitkomsten zijn. Deze eisen een nadere analyse. Hiermee worden verrassingen in de toekomst voorkomen.

Geconcludeerd kan worden dat bij de verificatie van niet-financiële informatie altijd maatwerk geleverd moet worden. Het gaat immers om de vraag van de klant. Ook is de efficiency van het onderzoek van wezenlijk belang. Toegevoegde waarde en benodigde kosten moeten elkaar in evenwicht houden.

#### **Vooruitblik ISV-II**

Door de leerervaringen van ISV-I en de implementatie van SiSa is de aandacht van het bestuur voor de realisatie van prestaties toegenomen. Hoewel een groot deel van de gemeenten het afleggen van verantwoording voor ISV-II nog niet via de SiSa-bijlage van de jaarrekening laat lopen, is een toenemende activiteit te zien ten aanzien van het tussentijds vaststellen van de totstandkoming van prestaties in het kader van ISV-II. Vooralsnog lijken de gemeenten hierdoor beter voorbereid op de verantwoording van de ISV-II-periode (2006 tot en met 2009) in 2010.

Of de lessen ook daadwerkelijk geleerd zijn, zal in 2010 duidelijk worden.



### 3.6 Centrum voor Werk en Inkomen (CWI)

Betrouwbare managementinformatie is van belang voor interne en externe sturing van organisaties en voor de over de geleverde prestaties af te leggen verantwoording. Zo ook bij overheidsorganisaties als het ministerie van SZW. Het ministerie van SZW is onder meer verantwoordelijk voor de aansturing van de ZBO's die de sociale zekerheidswetten uitvoeren (wet SUWI) en voor de informatieverstrekking op dit gebied aan en over werkzoekenden, werkgevers, gemeentelijke sociale diensten en overige ketenpartners, zoals vakorganisaties, uitzendorganisaties en reïntegratiebedrijven. Het Centrum voor Werk en Inkomen (CWI) is een van de ZBO's in de zogeheten SUWI-keten.

Een voorbeeld van niet-financiële informatie waarover regelmatig discussie ontstaat zijn de kerncijfers over de werkloosheid en/of het aantal werkzoekenden. Vaak blijkt het een kwestie van verschillende definities te zijn en miscommunicatie over de wijze van totstandkoming.

Zo verschillen werkloosheidscijfers van het CWI met die van het CBS. Beide organisaties leveren kerncijfers aan de overheid over de arbeidsmarkt. Het CWI, als frontoffice voor de keten van werk en inkomen, bepaalt deze aantallen op basis van het werkelijke aantal ingeschreven werkzoekenden. Het CBS gaat echter uit van statistische enquêtegegevens en telt daarbij alleen personen die actief werk zoeken en voor meer dan 12 uur per week direct beschikbaar zijn. In Europese definities tellen ook banen van minder dan 12 uur mee. Gevolg van dit laatste is dat Nederland volgens de Europese definitie wel voldoet aan de internationale afspraken van Lissabon, maar volgens de nationale (CBS)-definitie onder de norm blijft.

De Algemene Rekenkamer heeft in haar rapportage over *Rechtspersonen met een Wettelijke Taak (RWT) in de Sociale Zekerheid* haar zorg uitgesproken over de betrouwbaarheid van prestatie-informatie. Als oorzaak noemt zij vooral de regelgeving die onvoldoende duidelijk is over het vaststellen van de betrouwbaarheid en de wijze van rapportage.

#### 3.6.1 Aard en reikwijdte onderzoek CWI

##### **Totstandkoming normenkader**

Het onderzoek van de Algemene Rekenkamer is voor het CWI mede aanleiding geweest om samen met het ministerie van SZW in 2006 het initiatief te nemen tot het opstellen van een normenkader voor de niet-financiële informatievoorziening door het CWI. Dit kader is vervolgens als basis gebruikt voor het normenkader voor alle ZBO's in de SUWI-keten.

Het kader heeft als doel binnen de SUWI-keten bij te dragen aan de betrouwbaarheid van de niet-financiële informatie, via waarborgen in het proces van totstandkoming. Uitgangspunt hierbij is dat niet-financiële informatie niet vergelijkbaar is met financiële informatie. Financiële informatie moet deugdelijk zijn weergegeven en rechtmatig tot stand zijn gekomen. Het normenkader voor niet-financiële informatie sluit aan bij de RPE 2006.

##### **SUWI definities**

Onder niet-financiële informatie wordt in de uitwerking van het SUWI-normenkader verstaan:

- 1 *Verantwoordingsinformatie*: de prestatie-indicatoren waarover het CWI verantwoording moet afleggen aan het ministerie van SZW. Deze informatie ligt vast in het jaarplan als onderdeel van de contractafspraken tussen SZW en de raad van bestuur van het CWI.
- 2 *VBTB-informatie*: de indicatoren en kengetallen waarover het ministerie van SZW aan het parlement verantwoording moet afleggen. Deze informatie ligt vast in de SUWI-Regeling en wordt aangeleverd door het CWI.

Bij het CWI bestaat de verantwoordingsinformatie uit prestatie-indicatoren die voortkomen uit:

- het gebruik van de internetapplicatie Werk.nl;
- gegevens van derden zoals het CBS en het UWV;
- bronsystemen van het CWI;
- klanttevredenheidsmetingen;
- de jaarrekening.

De informatie is zowel kwantitatief als kwalitatief van karakter en wordt afhankelijk van de prestatieafspraken met de opdrachtgever (SZW) opgeleverd in de vorm van kerncijfers, kengetallen, en/of enquête-resultaten. Afhankelijk van de bovengenoemde bronnen is het totstandkomingsproces meer of minder betrouwbaar en zal de accountant dit mee moeten wegen in zijn controle.



### **Object van onderzoek**

De objecten van onderzoek zijn de totstandkomingsprocessen van de hiervoor genoemde prestatie-indicatoren. Het proces van totstandkoming van managementinformatie gaat bij het CWI als volgt :

- Voortvloeiend uit de prestatieafspraken met de opdrachtgever zoals opgenomen in het jaarplan CWI en de SUWI-regelingen zijn registratievoorschriften opgesteld;
- Op basis daarvan vindt vastlegging plaats, zoveel mogelijk geïntegreerd in het klantvolgsysteem. Hierin worden per adviseur/medewerker de (bemiddeling)activiteiten geregistreerd, gekoppeld aan de afspraken met de klanten;
- Daarna komt via diverse bewerkingslagen de managementinformatie tot stand, die is verankerd in de planning- en controlcyclus.

Er zijn verder tal van interne controle -en beheersmaatregelen, die een bijdrage leveren aan de betrouwbaarheid van de managementinformatie. Een voorbeeld zijn de onderlinge cijferanalyses. Deze kunnen plaatsvinden tussen vestigingen (interne benchmark), mede in relatie tot trends en verwachtingen (planning versus realisatie) en in relatie tot arbeidsmarktontwikkelingen (regionaal en landelijk).

De interne analyses en evaluaties vinden iedere twee weken plaats; zonodig wordt nader geanalyseerd bij (te) grote afwijkingen. Vervolgens worden per kwartaal op districtsniveau monitorrapportages beoordeeld en besproken met de verantwoordelijk manager, waarbij ook de budgetbestedingen in relatie met de prestaties worden beoordeeld (kosten/nut relatie).

Voor het proces van totstandkoming start de toetsing van de niet-financiële prestatie-indicatoren na de eerste vastlegging. Het betreft hier nagenoeg altijd externe informatie, waarbij het initiatief bij de klant ligt en waarop het CWI geen invloed heeft.

### **Dilemma's**

Voor een goed begrip van de waarborgen in het totstandkomingsproces van de niet-financiële informatie dient het besef te bestaan, dat deze informatie continu in beweging is. Het komt geregeld voor dat de prestatie-indicatoren die ten grondslag liggen aan de niet-financiële informatie veranderen. Ook geven analyses van de beleidsprestaties soms aanleiding om definities en telregels meer expliciet te maken en te verfijnen, zodat er geen of minder misverstanden of interpretatieverschillen over de uitkomsten zijn. Ook veranderen rapportages door de maatschappelijke en economische ontwikkelingen, waardoor continu wijzigingen in de systemen nodig zijn. Tot slot zorgen wijzigingen in de werkprocessen ervoor dat het totstandkomingsproces als zodanig steeds wordt bijgesteld.

Het totstandkomingsproces van de niet-financiële informatie is daarmee een dynamisch proces van het doorlopend verfijnen van registratie- en telregels, rapportages, systemen en procedures. Dit betekent dat ook het te gebruiken referentiekader geen statisch gegeven is.

Deze dynamiek is veelal de oorzaak van gesignaleerde knelpunten. Zoveel mogelijk wordt getracht dit via de planning- en controlcyclus tijdig te signaleren, zonodig bij te sturen en daarmee in de grip te houden.

Als gevolg van het nieuwe regeerakkoord moeten de partners in de SUWI-keten vergaand samenwerken. Voor de hele keten zijn gezamenlijke ketenprestatie-indicatoren afgesproken. Het risico daarbij is, dat niet altijd helder is welke organisatie (CWI, UWV en gemeenten) de prestaties heeft geleverd en daarvoor primair verantwoordelijk is.

Om het totstandkomingsproces in goede banen te leiden en 'in control' te houden zijn ketenbreed een aantal principes en uitgangspunten geformuleerd. Ze worden projectmatig en op multidisciplinaire basis gevolgd. De principes/uitgangspunten zijn:

- één aanspreekpunt voor de klant (werkzoekende en werkgever);
- huisvesting onder één dak (bij voorkeur in een bedrijfsverzamelgebouw);
- een goed functionerend klantvolgsysteem;
- maatwerk bij inkoop/inzet reïntegratie middelen;
- duidelijkheid over rechten en plichten.

Om de betrouwbaarheid van het totstandkomingsproces van de hieruit voortvloeiende prestaties te waarborgen, is vooral een goed functionerend klantvolgsysteem essentieel.





### 3.6.2 Het gebruikte referentiekader

Voor de toetsing van de betrouwbaarheid worden de eisen van de RPE 2006 gehanteerd. Uitgangspunt voor de gebruikte foutdefinities en toleranties zijn de bij de Rijksoverheid geldende rechtmatigheidscriteria.

De eisen omvatten de volgende aandachtsgebieden:

- de ordelijke, controleerbare en deugdelijke totstandkoming van de niet-financiële informatie;
- de handreiking van de Inspectie Werk en Inkomen (*hoewel het CWI nagenoeg volledig kan voldoen aan deze handreiking is er nog discussie gaande over de hierin opgenomen extra diepgang. De kern van de discussie gaat om het meten van de beoogde effecten en niet het meten van de afgesproken prestatie-indicatoren*);
- de interne controle - en beheersmaatregelen die bijdragen aan de betrouwbaarheid van de management-informatie. Deze maatregelen, vastgelegd in de Administratieve Organisatie voor de Prestatie-indicatoren, leiden ertoe dat het CWI in de planning- en controlcyclus zich een adequaat oordeel kan vormen over de betrouwbaarheid van de interne en externe sturing en daarmee over de verantwoording van geleverde prestaties.

Het referentiekader dient als uitgangspunt voor zowel de interne auditors, de externe accountant als de externe toezichthouders. Op basis van de hierboven genoemde punten heeft het CWI een aantal definities uitgewerkt om de niet-financiële informatie te kunnen toetsen:

- *Ordelijk*: betekent opgezet volgens in de administratieve organisatie vastgelegde procedureregels en functionerend in overeenstemming met die procedureregels;
- *Controleerbaar*: vastgelegd opdat de organisatie kan functioneren en opdat interne en externe audits kunnen worden uitgevoerd;
- *Deugdelijk*: de mate waarin de totstandkoming van niet-financiële informatie voldoet aan de daaraan te stellen methodologische eisen. Het begrip methodologisch leidt tot op heden tot verschillende interpretaties tussen accountant en toezichthouder;
- *Juistheid*: de mate waarin de informatieproducten voor de prestatie-indicatoren waarover het CWI zich extern moet verantwoorden overeenkomen met de vastleggingen in de bronsystemen;
- *Tijdigheid*: de mate waarin de informatie over de prestatie-indicatoren waarover het CWI zich extern moet verantwoorden en die betrekking hebben op de verslagperiode, op het in de SUWI wet- en regelgeving vastgestelde tijdstip beschikbaar zijn;
- *Volledigheid*: de mate waarin de informatie over de prestatie-indicatoren waarover het CWI zich extern moet verantwoorden de relevante gegevens bevatten die noodzakelijk zijn voor de verantwoording;
- *Beschikbaarheid*: de mate waarin beheersmaatregelen zijn getroffen om de processen voor het genereren van informatieproducten ongestoord voortgang te kunnen laten vinden.

### 3.6.3 Uitvoering van het onderzoek

Het onderzoek naar de getrouwheid van de jaarrekening wordt bij het CWI gedynamiseerd uitgevoerd, via gespreid over de periode verrichte systeem- en procesgerichte controles.

Het controleplan is gebaseerd op organisatiebreed risicomangement. Dit is nader uitgewerkt in het Raamwerk Interne Beheersing CWI. Hierbij worden op strategisch niveau de risico's geïnventariseerd, die de realisatie van de afgesproken doelstellingen en prestaties in gevaar kunnen brengen. Vervolgens worden interne beheersingsmaatregelen getroffen om deze risico's tot een aanvaardbaar niveau te reduceren.

Op basis van de risico-inventarisatie voor de bedrijfsvoering zijn achtereenvolgens:

- de controlerisico's geïnventariseerd;
- de prioriteiten en scope voor de accountantscontroles bepaald,
- en het gezamenlijke auditplan van intern- en externe accountant opgesteld.

De controles zijn in beginsel systeem- (ICT) en procesgericht (operations) opgezet, waarbij zonodig aanvullend gegevensgerichte controle plaatsvindt. Bij de procesgerichte audit worden ook alternatieve onderzoeksmethoden gebruikt, vooral voor de assurance van de niet-financiële informatie als tevredenheid en toegankelijkheid. Bijvoorbeeld enquêtes en kwaliteitsaudits volgens self-assessment-methodieken.

Binnen het CWI wordt samengewerkt in multidisciplinaire teams, samengesteld uit accountants en andere deskundigen zoals operational en ICT auditors.



De controleaanpak is geïntegreerd. Zoveel mogelijk wordt gebruik gemaakt van de uitkomsten van de interne monitoring en analyse van de tussentijds verantwoorde resultaten. Hierbij wordt ook beoordeeld of de geïnventariseerde risico's inzake de realisatie van de prestatieafspraken bijgesteld of geactualiseerd moeten worden. Kwaliteitsaudits en in de planning- en controlcyclus verankerde interne controlemaatregelen en cijfermatige analyses spelen hierbij ook een rol.

De risicobeheersing van de ordelijke totstandkoming van de niet-financiële informatie levert materiaal voor de borging in het gemeenschappelijke klantvolgsysteem. In dit systeem speelt het digitaal klantdossier een belangrijke rol.

### 3.6.4 Rapportage en evaluatie

#### **Jaarrekening**

Met ingang van verslagjaar 2007 geeft de accountant een getrouwheidsverklaring af bij de jaarrekening inclusief de bedrijfsvoeringparagraaf van het management. In deze paragraaf komen rechtmatigheid, doelmatigheid en het 'in control' zijn van de organisatie aan de orde. Conform de afspraak met het ministerie verantwoordt het CWI zich in deze paragraaf over de ordelijke, controleerbare en deugdelijke totstandkoming van de niet-financiële informatie. Eventuele gebreken worden toegelicht en zondig worden de te nemen beheersmaatregelen beschreven. Over de niet-financiële informatie worden geen aparte verantwoordingen meer opgesteld, anders dan opgenomen in het jaarverslag, jaarrekening en de bijbehorende bijlagen. Om de getrouwheidsverklaring te kunnen geven stelt de accountant vast of het totstandkomingsproces voldoende waarborgen bevat en de daarbij geconstateerde knelpunten adequaat zijn toegelicht. De accountant rapporteert zijn bevindingen over beperkingen en risico's in de interne organisatie rondom het totstandkomingsproces via een verslag van bevindingen aan de Raad van Bestuur van het CWI. Hierin staan ook adviezen ten aanzien van verbeterpunten.

Het jaarverslag is niet alleen bedoeld voor het ministerie van SZW. Het wordt ook verspreid onder andere belanghebbenden en is voor belangstellenden beschikbaar op de internetsite. Het rapport van bevindingen van de accountant is in beginsel alleen bestemd voor de leiding van de organisatie, maar de externe toezichthouder (SZW) neemt hier ook kennis van.

#### **Rol accountant**

Jaarlijks vindt overleg en discussie met SZW plaats over betere meetbaarheid en effectiviteit van de afgesproken prestaties en de daarbij behorende indicatoren. Een dilemma is dat de via (meer)jaarplannen in eerdere jaren afgesproken indicatoren deels achterlopen op de actuele informatiebehoeften en deels nog output gericht zijn. Dit is mede het gevolg van de bestaande wijze van financiering en budgettering, die nog is gebaseerd op de omvang van de klantenstromen. Juist terwijl het beoogde effect zou moeten zijn deze klantstromen terug te brengen. Dit heeft ook zijn weerslag op het toezicht en de controle op de verantwoording. Met name op dit laatste aspect zou de accountant een meer proactieve rol kunnen vervullen, puur vanuit zijn specifieke vakkennis. De accountant is immers bij uitstek opgeleid om tijdens de administratieve inrichting van het proces vanuit een adequate interne organisatie zulke waarborgen te creëren, dat de betrouwbaarheid van de niet-financiële informatie in opzet al geborgd is in de gehele (geautomatiseerde) bestuurlijke informatieverzorging.

De wet- en regelgeving is gebaseerd op in eerdere jaren vastgestelde uitgangspunten, terwijl voor de actuele (conjuncturele) ontwikkelingen en huidige inzichten andere werkwijzen en taakverdelingen nodig zijn. De accountant zou meer proactief kunnen en moeten zijn bij het inregelen van deze veranderingen en het adviseren over het meten van de beoogde effecten. Initiatieven op het gebied van risicomangement en het hierbij optreden als facilitator of als coördinator bij een meer multidisciplinaire aanpak, zijn oplossingsrichtingen die de borging van de betrouwbaarheid van de niet-financiële informatie een stap vooruit kunnen brengen.





### 3.7 Nederlandse Organisatie voor Wetenschappelijk Onderzoek (NWO)

De Nederlandse Organisatie voor Wetenschappelijk Onderzoek (NWO) is een ZBO met als opdrachtgever het ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (OCW). De NWO richt zich op het stimuleren van wetenschappelijk onderzoek in Nederland via subsidieverstrekking aan Nederlandse universiteiten en onderzoeksinstituten. De geldmiddelen zijn hoofdzakelijk afkomstig van OCW. Naast deze verdelende functie is de NWO zelf verantwoordelijk voor het beheer van negen onderzoeksinstituten, waarvoor de middelen ook van OCW afkomstig zijn. De NWO kent eigen subsidieregelingen en is niet slechts uitvoerder van subsidieregelingen. De organisatie bestaat uit een Algemeen Bestuur (ondersteund door een centrale directie en stafafdelingen) en besturen per wetenschapsgebied (acht gebiedsbesturen, ondersteund door decentrale directies met eigen staffuncties voor bedrijfsvoering en financiën).

Voor de niet-financiële informatievoorziening haakt de NWO aan bij de regelgeving van de Rijksoverheid (VBTB en de RPE 2006). De niet-financiële informatievoorziening is primair gericht op het ministerie van OCW als opdrachtgever, nader geregeld in een met OCW afgesloten convenant. De verantwoordingsinformatie maakt inmiddels geïntegreerd deel uit van het jaarverslag van de NWO en heeft naast een verticale werking (OCW) ook een horizontale werking gekregen (belanghebbenden). De oplevering van de niet-financiële informatie is een proces van samenwerking tussen de verschillende wetenschapsgebieden van NWO, onder coördinatie van de centrale beleidsafdeling en in samenwerking met de centrale afdeling Financiën en Control. De externe accountant van de NWO neemt de controle van de informatie voor zijn rekening, in het kader van de jaarrekeningcontrole.

#### 3.7.1 Niet-financiële informatie bij NWO

##### **Convenant niet-financiële informatie**

Voor de niet-financiële informatievoorziening is de NWO eind april 2003 met het ministerie van OCW het convenant Rekenschap met indicatoren op maat overeengekomen.

Het convenant bevat de uitwerking van de verantwoordingsinformatie aan OCW, die zijn oorsprong vindt in de beleidslijnen en doelstellingen van de NWO uit de strategienota 2002-2006. De resultaten en effecten van de werkzaamheden van de NWO zijn zoveel mogelijk kwantitatief uitgedrukt. Met het convenant wordt beoogd een bijdrage te leveren aan een transparant systeem van onderzoek en wetenschapsbeleid.

De verantwoordingsinformatie bestaat uit gegevens inzake:

- productiviteit en output (publicaties, pers en media);
- het proces van subsidieverstrekking (aanvragen, honorering en toekenning);
- specifieke programma's (thematische en persoonsgerichte steunverlening, internationalisering en investerings- en onderzoeksfaciliteiten);
- de omvang van de steunverlening en het aantal gefinancierde onderzoeksplaatsen naar subsidieontvangers;
- de beheerskosten en de bureaugegevens.

OCW draagt zorg voor de zorgvuldige omgang met de verkregen informatie en kan deze alleen gebruiken voor de eigen oordeelsvorming. Over deze oordeelsvorming en de mogelijke consequenties daaruit vindt overleg plaats met de NWO.

De verantwoordingsinformatie speelt een rol in het jaarlijkse ambtelijk en bestuurlijk overleg en maakt daarmee deel uit van de planning- en controlcyclus van de NWO. In 2007/2008 is een evaluatie van de NWO voorzien. Daarin zal de bruikbaarheid en betrouwbaarheid van de indicatorensystematiek worden meegenomen.

De verantwoordingsgegevens zijn voor de eerste maal bij het jaarverslag en de jaarrekening van 2002 aan OCW aangeboden. Sinds 2005 maken de convenantgegevens integraal deel uit van het jaarverslag en de jaarrekening van de NWO. Het jaarverslag heeft daarmee een bredere (horizontale) werking gekregen dan alleen de (verticale) verantwoordingslijn naar OCW als opdrachtgever. In tegenstelling tot het convenant komt in de jaarverslaglegging van de NWO naast kwantitatieve informatie ook kwalitatieve informatie tot uitdrukking.

##### **Kwaliteit niet-financiële informatie**

Het formuleren van de missie en de (strategische) doelstellingen van de publieke organisatie is de taak van het algemeen bestuur (AB) en de gebiedsbesturen (GB). Dit betreft de fase van strategische planvorming. Het is de taak van het management om deze doelstellingen vervolgens te vertalen naar de organisatie en om ze in prestatie-indicatoren en kengetallen te operationaliseren. Het management van de NWO omvat de centrale directie van het AB en de decentrale directie van de GB's.



Voor de NWO vormt de RPE 2006 het normenkader, de nadruk ligt op de totstandkoming van de niet-financiële informatie. De betrouwbaarheid van de niet-financiële informatie raakt het vakgebied van de accountancy en auditing. Bij de betrouwbaarheid van niet-financiële informatie en de validatie van de onderliggende gegevens is het vanuit het perspectief van controlling belangrijk onderscheid te maken in de soorten van niet-financiële informatie. Een criterium bij het vaststellen van de betrouwbaarheid is de mate waarin de informatie een rol speelt in de sturing en beheersing, waarbij het risico bestaat dat de doelstellingen niet worden gerealiseerd. Hierop kan het bestuur worden aangesproken.

### 3.7.2 Totstandkoming niet-financiële informatie

Na het convenant met OCW is de werkgroep Genereren Beleidsinformatie (GBI) opgericht om de gegevensverstrekking aan OCW in de systemen van de NWO te operationaliseren. GBI ziet toe op de kwaliteit van de informatie die in het kader van het convenant wordt opgeleverd. In het GBI zijn de wetenschapsgebieden (beleidsmedewerkers/bedrijfsvoering) en de centrale afdelingen Financiën en Control (FenC) en Informatisering en Automatisering vertegenwoordigd. Het GBI staat onder coördinatie van het onderdeel strategische beleidsinformatie van de centrale beleidafdeling. Deze beleidsafdeling draagt in overleg met de afdeling FenC zorg voor de volledigheid en betrouwbaarheid van de gegevens in de systemen. De resultaten worden steeds teruggekoppeld met het GBI. De werkzaamheden van GBI hebben ertoe geleid dat de (gegevenswerkende) processen, procedures en systemen steeds beter zijn afgestemd op de benodigde informatie en op de vereiste kwaliteit, betrouwbaarheid, consistentie en toegankelijkheid van de onderliggende gegevens. De systemen zijn voor zover nodig voorzien van waarborgen en condities voor volledigheid en consistentie.

Nu de kwaliteit van de gegevens sterk is verbeterd ontstaat steeds meer ruimte voor analyse en toelichting van de informatie. Hierin zal nog een belangrijke slag moeten worden gemaakt. Het betreft vooral de verdergaande integratie van de convenantgegevens in het jaarverslag van de NWO. Complicerende factor is nog de implementatie van de nieuwe strategienota van de NWO en OCW. Bezien zal moeten worden of het huidige convenant nog aansluit bij de nieuwe nota. Binnenkort gaat de NWO een nieuw traject in voor een bijgesteld convenant. Het convenant zal worden meegenomen in de evaluatie van de NWO.

De kwaliteit van de niet-financiële informatie staat of valt bij een adequaat samenspel in de totstandkoming daarvan door alle betrokken partijen: niet alleen het bestuur en het management, maar ook de beleidsmedewerker, de automatiseerder, de controller en de auditor/accountant.

De centrale beleidsafdeling legt een register aan van de in het jaarverslag opgeleverde niet-financiële informatie. Hierin worden per set van indicatoren vastgelegd: de daaraan ten grondslag liggende definities, de gegevensbronnen en de kwaliteit van de onderliggende gegevens.

Gesteld kan worden dat de NWO bij de oplevering van de prestatie-indicatoren en kengetallen voldoet aan de eisen van de RPE 2006. De verantwoordelijkheden en bevoegdheden zijn goed in het totstandkomingsproces belegd en het proces is steeds goed reconstrueerbaar. Daarnaast zijn de ordelijkheid, controleerbaarheid en deugdelijkheid doorvertaald in de primaire processen, beheersmaatregelen en procedures. Sluitstuk van het proces is het jaarlijkse accountantsonderzoek naar de prestatie-indicatoren en kengetallen, dat begint bij het register van de niet-financiële informatie.

### 3.7.3 Controle niet-financiële informatie

#### **Referentiekader wet- en regelgeving**

Uitgangspunt voor het accountantsonderzoek zijn de NWO-wet, het NWO-Reglement en de Richtlijnen begroting en financiële verslaglegging NWO. Ook bestaat een controleprotocol NWO, afgeleid van de genoemde wet- en regelgeving. Op grond van het protocol controleert de accountant naast de jaarrekening ook de verantwoordingsgegevens uit het convenant. Het convenant vormt het referentiekader voor het onderzoek naar de niet-financiële informatie bij de NWO. De auditdienst van OCW voert op grond van de NWO-wet jaarlijks een eigen onderzoek uit, in beginsel in de vorm van een dossierreview.



### Controleprotocol NWO

Het controleprotocol NWO van OCW gaat in op de jaarrekening, de kengetallen en de prestatie-indicatoren. Over het onderzoek van de niet-financiële indicatoren vermeldt het protocol:

*De instellingsaccountant stelt vast of de volgende registraties aanwezig en toegankelijk zijn:*

- a. een registratie van de jaarlijks geconstateerde indicatorwaarden;*
- b. een registratie van de aan de overeengekomen indicatoren ten grondslag liggende definities en gegevensbronnen;*
- c. een registratie die verwijst naar de door de NWO opgestelde verslagen van ambtelijk en bestuurlijk overleg indien en voor zover die verslagen een weergave bevatten van gedachtewisseling over de waarden en definities van de overeengekomen indicatoren.*

*De instellingsaccountant stelt de overeenstemming vast tussen de indicatorwaarden van de bij a genoemde registratie en de indicatoren die zijn opgenomen in bijlage 1 van het convenant. Verder toetst hij dat deze registratie geen gegevens bevat die in strijd zijn met de jaarrekening of de daarbij opgenomen bijlagen.*

*De instellingsaccountant toetst of de definities en gegevensbronnen die ten grondslag liggen aan de indicatorwaarden juist en volledig zijn opgenomen in de ad b genoemde registratie. Onder "juist en volledig" wordt hier verstaan: conform het convenant, de ad c genoemde verslagen, of expliciete correspondentie.*

*De instellingsaccountant dient zijn bevindingen ten aanzien van de genoemde registraties en gegevens weer te geven, maar dit oordeel hoeft niet te worden meegenomen in zijn af te geven verklaring. Hij neemt zijn bevindingen op in de rapportage van bevindingen naar aanleiding van de jaarrekeningcontrole.*

### Reikwijdte accountantscontrole

Het accountantsonderzoek naar de prestatie-indicatoren en kengetallen is gericht op het proces en de registratie. Hierbij volgt de accountant de in het protocol genoemde aanpak. Dit is in lijn met de RPE 2006. De accountant voert geen aanvullende controles uit naar de betrouwbaarheid en het bestaan en werking. Ook doet hij geen onderzoek naar relevantie van de prestatie-indicatoren en kengetallen en het effectbereik van subsidie-instrumenten. Voordat de eventuele bevindingen en aanbevelingen worden vrijgegeven vindt overleg plaats met de centrale beleidsafdeling, het GBI en de centrale afdeling FenC. De in het jaarverslag NWO 2006 opgenomen convenantgegevens gaven de externe accountant echter geen aanleiding tot opmerkingen en aanbevelingen. Zoals reeds bleek uit het accountantsverslag en de rapportage van bevindingen over het jaarverslag 2005 ondersteunt hij de toepassing van het instrument resultaatgericht sturen bij de NWO:

*"De integratie van jaarverslag en jaarrekening is een goede verbetering om vanuit één verslag verantwoording af te leggen aan stakeholders. Zowel de prestatie-indicatoren als de jaarrekening zijn derhalve sterker verbonden met de primaire taken van de NWO".*

### 3.7.4 Afsluitende conclusies

De totstandkoming van de prestatie-indicatoren en kengetallen van de NWO als onderdeel van het jaarverslag van NWO voldoet aan de aan de kwaliteit en betrouwbaarheid te stellen normen volgens de RPE 2006. In beginsel zijn daarmee de waarborgen aanwezig dat binnen de NWO het instrument resultaatgericht sturen op adequate wijze wordt ingevuld.

Daarbij passen wel enige kanttekeningen en afsluitende opmerkingen:

- Veelal is het (methodologisch) lastig grip te krijgen op het meten van beleidseffecten en outcome. Dat geldt ook voor de maatschappelijke effecten van wetenschappelijk onderzoek en zeker voor het fundamenteel wetenschappelijk onderzoek. Bovendien is de niet-financiële informatie op voorhand niet altijd stabiel. Bij wisseling van het politiek-bestuur kunnen missiestatements, focus en doelstellingen immers veranderen. De kwaliteit van de niet-financiële informatievoorziening staat of valt daarom bij de aansluiting op sturing en beheersing van de organisatie en de voortdurende aandacht daarvoor bij bestuur en management.
- In de tweede plaats is het bij de niet-financiële informatievoorziening van belang aandacht te hebben voor het samenspel van alle geledingen in de organisatie, van bestuur tot accountant. En dat niet alleen bij het totstandkomingsproces, maar ook in de normstelling hiervan in de planning- en controlcyclus van de organisatie. De vaststelling en oplevering van de niet-financiële informatie moet geïntegreerd zijn in de organisatie.



- Het is de primaire verantwoordelijkheid van het politiek-bestuur en management om te zorgen voor een adequate sturing en beheersing van de organisatie. Hiertoe behoort ook de verantwoordelijkheid voor het resultaatgericht sturen en de borging van de betrouwbaarheid van de niet-financiële informatie. De controller neemt zijn coördinerende verantwoordelijkheden en treedt in die zin op als adviseur van het bestuur/management. De accountant/auditor kan vanuit zijn vakgebied adviserend optreden in het neerzetten van een raamwerk voor het resultaatgericht sturen en de borging van de niet-financiële informatie. De controle op de niet-financiële informatie is dan het sluitstuk, de laatste schakel in het adequaat functioneren van de organisatie.



### 3.8 Samenvatting VERA seminar NFI

De projectgroep NFI organiseerde in 2007 het seminar *Assurance en verantwoording van niet-financiële informatie in de publieke sector*. Dit hoofdstuk geeft een samenvatting van de vijf presentaties. De uitkomsten van de paneldiscussie zijn verwerkt in hoofdstuk 4.

#### 3.8.1 *Blik vanuit gebruikers*

Hein Albeda, zelfstandig adviseur en voormalig directeur van Stichting Rekenschap, benaderde het onderwerp niet-financiële informatie vanuit het gebruikersperspectief. De verantwoording van de overheid aan burgers stond hierbij centraal. Albeda schetste twee belangrijke ontwikkelingen: de verschuiving van input naar output-gerichte verantwoording en de verschuiving van verticaal naar horizontaal toezicht.

Aan belanghebbenden inzicht geven in de prestaties van de organisaties draagt bij aan het leervermogen van de organisatie en geeft vertrouwen in die organisatie. Dit vraagt wel om meer kwaliteit. Als voorbeelden kwamen aan bod het burgerjaarverslag van gemeenten en het jaardocument zorg van zorginstellingen. In het burgerjaarverslag brengt de burgemeester verslag uit over de kwaliteit van de gemeentelijke dienstverlening en de kwaliteit van de procedures voor burgerparticipatie. Doordat de burgemeesters de jaarverslagen zijn gaan opstellen, zijn zij erachter gekomen welke informatie wel en niet beschikbaar is. En als de informatie beschikbaar is, hoe het er werkelijk voor staat met de dienstverlening. Maar er is een wereld te winnen als het gaat om de kwaliteit van de verslagen. De verslagen geven nog een beperkt beeld van de kwaliteit van dienstverlening en vrijwel geen inzicht in de procedures voor participaties. Vaak wordt geen inzicht gegeven in de behaalde wettelijke termijnen. Tenslotte worden de verslagen zelf vaak te laat gepubliceerd.

In het jaardocument zorg moet een instelling onder andere inzicht geven in zijn doelstelling, de wijze waarop deze is nagestreefd, de hiervoor bestede middelen, de behaalde effecten en het beleid en de activiteiten op zorggebied. Ook hier valt nog het nodige te verbeteren. De jaardocumenten geven meestal geen doelstellingen rond kwaliteit en prestaties, maken prestaties meestal niet zichtbaar en geven een overmaat aan activiteiten. Instellingen weten vaak zelf niet wat de prestaties en effecten zijn.

Bij deze twee voorbeelden spelen veel dilemma's. Er moet veel werk worden verricht, terwijl de belangstelling bij de burgers vaak tegenvalt. De discussie over resultaten ontaardt snel in een afrekening. De hoeveelheid informatie is groot, de kwaliteit laag. Juist belangrijke zaken zijn moeilijk meetbaar. De administratieve lasten lijken altijd toe te nemen. Toch is de kern van de zaak eenvoudig: hebben we bereikt wat we wilden bereiken, speelden we voldoende in op de behoefte van de klant en zijn omgeving en kostte dat niet meer dan nodig?

*Volgens Albeda moet de rol van de accountant beperkt blijven tot de controle op de naleving van de wettelijke verplichtingen rond verslaggeving en het vaststellen dat de essentiële gegevens over prestaties aanwezig zijn. Hij zou zich niet moeten bemoeien met de kwaliteit van beleid, de keuze van de indicatoren of doelmatigheid en doeltreffendheid. Dit is meer een zaak voor de gebruikers zelf. Deze visie leidde tot een gevarieerde discussie onder de deelnemers. Enkele aanwezigen waren van oordeel dat de accountant ook op dit gebied meerwaarde kan opleveren, al is het maar via het beoordelen van gebruikte meetsystemen.*

#### 3.8.2 *Resultaatsturing Politieregio*

Reijer Lucas, directeur Besturing Politieregio Hollands Midden, gaf een presentatie over resultaatsturing bij een politieregio. Hij vertelde hoe context, structuur en cultuur van een organisatie invloed hebben op deze sturing. De politie heeft een lange weg afgelegd.

In 1995 zei een korpschef dat als de werkvloer al uitvoert wat het beleid heeft bedacht, dit op louter toeval berust. Het was een sterk activiteitengerichte organisatie, met een beperkte focus op bedrijfsvoering, nauwelijks klantgericht en operationeel gerichte systemen en informatie.

Het doen stond centraal, niet het behalen van doelstellingen. De laatste jaren gaat het beter: er wordt samenwerking gezocht, de resultaatfocus neemt toe, er wordt meer procesmatig gewerkt en de informatie-uitwisseling verbetert. De omgeving is echter zeer complex, met een veelheid aan relaties. Van ministers en officieren van justitie tot burgemeesters.

Afspraken kunnen elkaar nog wel eens tegenspreken. De politieke omgeving laat zich in hoge mate door incidenten drijven. Tegengestelde belangen kunnen tot tegenstrijdige beslissingen leiden. Informatie wordt opgevraagd die niet beschikbaar is, omdat daarover geen afspraken zijn gemaakt. Vaak wordt vooral gestuurd op input (inzet mankracht).



Sturing en beheersing is in deze situatie moeilijk. Toch wordt vooruitgang geboekt. In de politieregio Hollands Midden worden de resultaatafspraken gericht op output en effect. Ze worden gedefinieerd in producten, diensten en kwaliteiten. Een systeem van procesmatig werken, planning- en control is ingevoerd. Er wordt een koppeling met de benodigde mensen en middelen gemaakt. Het vijf-venstermodel staat centraal: van income en input via proces naar output en outcome. Een proces van meten en bemeten worden. Politie en veiligheid staan nu eenmaal in de belangstelling. Er zijn veel belanghebbenden en externe partijen. Opmerkelijk is, dat een deel van de meting op resultaatafspraken buiten de politie om gebeurt. Lastig is echter dat de uitkomsten van de metingen niet geheel overeenkomen.

Het is voor de accountant moeilijk om in een dergelijke situatie een rol te kunnen spelen. De problematiek hierbij is driedelig:

- *Politiek en bestuurlijke aansturing*: vooraf onvoldoende gedefinieerde indicatoren en definities, waarbij tijdens een convenantperiode afspraken veranderd worden en de richting hiervan wisselt.
- *Systemen en processen*: de zekerheden en wetmatigheid van de jaarrekeningcontrole zijn nooit deel geweest van de systemen en processen. Deze zijn nog onvoldoende op informatievoorziening gericht, de gebruikte indicatoren vormen geen logische output van operationele systemen.
- *Organisatiecultuur*: buiten de financiële omgeving leeft de AO/IC niet echt, de registratie- en administratie discipline is matig.

Door deze drie factoren is de betrouwbaarheid van niet-financiële verantwoordingsinformatie moeilijk te garanderen, laat staan dat een accountant hierover assurance kan geven.

*Lucas eindigde daarom met een stelling die de instemming van de deelnemers had: als de opdrachtgever onvoldoende vooraf definieert wat hij precies wil/verwacht en de opdrachtnemer de tijd niet neemt/krijgt om zich daarop in te richten, dan vereist het geven van een oordeel over niet-financiële informatie eerder rechercheurs dan accountants.*

### 3.8.3 Niet-financiële informatie en Den Haag

René Vierbergen, voorzitter van de projectgroep NFI en directeur van GAD Den Haag, benaderde de problematiek vooral vanuit de werkvloer van de accountant. In de politieke context van Den Haag heeft het sturen op beleidsresultaten steeds meer een plek gekregen. Bestuurlijke kengetallen en indicatoren spelen hierbij een grote rol.

De Rekeningencommissie van de Raad gaat over het financieel beheer, onderzoekt de jaarrekening en doet voorstellen voor het verlenen van décharge. De GAD onderzoekt de betrouwbaarheid van de indicatoren van de jaarrekening in opdracht van de Raad, als onderdeel van de reguliere controle. Het onderzoek heeft niet als doel assurance bij de indicatoren te verschaffen. Het gaat om de deugdelijkheid van de totstandkoming en de aansluiting op de onderliggende systemen. Een accountant moet geen uitspraak willen doen over relevantie, bruikbaarheid en causaliteit. Schoenmaker blijf bij je leest, aldus Vierbergen. De GAD heeft de Raad duidelijk gemaakt, dat een verklaring niet het juiste middel is om aan de informatiebehoefte te voldoen. Een accountantsrapport biedt beter inzicht in eventuele problemen en tekortkomingen dan alleen een kale verklaring. Ook kunnen hierin adviezen worden opgenomen. Het rapport van bevindingen wordt verstrekt aan het College en de Raad en heeft daarmee een brede verspreidingskring.

Er is geen expliciet door de Raad vastgesteld normenkader. Dit kan het risico met zich meebrengen van miscommunicatie en de afhankelijkheid van de kennis van individuele raadsleden. Wel heeft de GAD vooraf met de Raad besproken hoe het onderzoek wordt ingestoken. Een voortdurende dialoog daarover blijft belangrijk. Het onderzoek wordt uitgevoerd op basis van risicoanalyse en er is sprake van een geïntegreerde audit. Behalve IT-specialisten worden geen andere disciplines ingezet. In het bijzonder wordt gekeken naar de mogelijkheid dat cijfers gunstig beïnvloed worden. Dit risico is groter bij interne informatiebronnen. Ze worden in vier stappen beoordeeld: nulmeting, meetproces, opzet verantwoordingsproces en bestaan en werking. Bij externe bronnen wordt de gezaghebbendheid onderzocht. Gezaghebbende bronnen worden beperkt onderzocht.



Volgens de onderzoeken 2004-2006 kon van veel indicatoren niet worden vastgesteld of ze betrouwbare informatie gaven en waren de AO/IC-maatregelen onvoldoende. Er is echter sprake van een groeiproces, de betrouwbaarheid neemt toe. Voor de begroting 2008 is een actuele set indicatoren ontwikkeld. Waar nodig leidt dit tot aanpassing van de achterliggende administraties. Vierbergen verwacht dat het sturen op indicatoren zal toenemen, de relatie met het collegeprogramma en de meetbaarheid blijven aandachtspunten. Het is daarbij een overweging om ook de toelichting op de indicatoren in het onderzoek te betrekken.

*Vierbergen eindigde met de stelling dat de assurance van niet-financiële informatie beperkt moet blijven. In een gelijke situatie als Den Haag moet de accountant niet meer willen of adviseren, anders overheerst de ondoelmatigheid en wordt assurance een doel op zich.*

#### 3.8.4 Niet-financiële informatie bij de Rijksoverheid

Raymond Gradus, hoogleraar Bestuur en Economie bij de Vrije Universiteit en (ten tijde van het seminar) directeur FEZ bij het ministerie van SZW, benaderde niet-financiële informatie vanuit bestuurlijk perspectief. De basis voor de verantwoording van niet-financiële informatie bij de Rijksoverheid ligt in het project VBTB en de evaluatie hiervan in 2004.

In de bedrijfsvoeringsparagraaf in het departementale jaarverslag verantwoordt de minister zich over de kwaliteit van de niet-financiële beleidsinformatie in het jaarverslag. De verklaring wordt voorzien van een getrouw-beeld-verklaring van de Auditdienst. Bij het onderzoek naar de kwaliteit van de informatie vormt de RPE 2006 het richtsnoer. Drie aspecten staan centraal: totstandkoming van de niet-financiële informatie, niet-strijdigheid met financiële informatie en bronvermelding (zie Bijlage 3). Bij het ministerie van SZW is sprake van een goede samenwerking tussen FEZ en de Departementale Audit Dienst (DAD). FEZ vervult de functie van departementaal controller, regelt de centrale raming en is verantwoordelijk voor belangrijke bronnen van beleidsinformatie. Omdat FEZ vanuit zijn centrale positie zorgt voor de borging van de niet-financiële informatie, kan de DAD zich beperken tot vooral systeemgerichte controles. Het team bestaat uit experts op het gebied van operational en financial audit.

Ondanks de samenwerking zijn er verbeterpunten: het proces is arbeidsintensief, controle vindt grotendeels integraal plaats, zonder risico-inschatting en definitieve cijfers komen vaak laat beschikbaar. Door de taakstelling binnen de overheid (Nota Vernieuwing Rijksdienst) komt ook bij SZW de controlecapaciteit onder druk te staan. Oplossingen zijn volgens Gradus het zorgen voor meer focus op belangrijke beleidsonderdelen en het versterken van de aandacht voor verantwoording in de uitvoeringsfase.

*Naar de mening van Gradus past bij de niet-financiële informatie enige terughoudendheid van de accountant, zeker wat betreft de keuze van de indicatoren. De accountant moet zich vooral richten op de borging in het totstandkomingsproces en niet zozeer op de assurance van de juistheid van de informatie. Niet-financiële informatie moet niet alleen een speeltje van de FEZ en de DAD zijn, de betrokkenheid van de beleidsdirecties is essentieel.*

#### 3.8.5 Visie Algemene Rekenkamer

Ellen van Schoten, directeur Onderzoeksdirectie I van de Algemene Rekenkamer (AR), presenteerde de visie van de AR op de controle van niet-financiële informatie. De AR doet onderzoek naar niet-financiële informatie vanuit haar wettelijke taak en hanteert de term beleidsinformatie. Kwaliteitscriteria zijn de Rijksbegrotingsvoorschriften, de RPE 2006 en de beschikbaarheid en de kwaliteit van de beleidsinformatie. Kwaliteit bestaat uit bruikbaarheid, betrouwbaarheid en validiteit. In het jaarlijkse rapport bij de Rijksrekening ligt de nadruk op de totstandkoming en beschikbaarheid, in het thematisch ingerichte rapport *Staat van de Beleidsinformatie* staat de kwaliteit van de informatie centraal. In de toekomst ligt de nadruk bij het onderzoek meer op de betekenis van de informatie en de resultaten van het beleid.

*Controle van de kwaliteit van niet-financiële informatie is geen zaak van alleen accountants. Hiervoor zijn multidisciplinaire teams nodig. Rekenkamers hebben niet de functie van externe accountant. Ze kunnen (en moeten) daarom volgens Van Schoten verder gaan in hun oordeel over niet-financiële informatie.*





## 4 Conclusies en aanbevelingen

### 4.1 De rode draad van de praktijk

In de vorige hoofdstukken zijn de praktijkcases en het VERA-seminar aan de orde geweest. Dit hoofdstuk richt zich op de gemeenschappelijke kenmerken, de rode draad in het geheel. Het referentiekader van hoofdstuk 3.1 dient hierbij als leidraad.

#### 4.1.1 Het onderzoeksobject

Uit de cases komen verschillende soorten niet-financiële informatie naar voren: kwantitatief en kwalitatief, prestatiegegevens in de vorm van productiviteit, output of outcome. Hierbij doen zich allerlei haken en ogen voor. De informatie is niet helder en eenduidig gedefinieerd, er ontbreekt een duidelijk referentiekader of er is sprake van voortdurende veranderingen. Een complicerende factor kan zijn dat veel informatie van buiten de organisatie komt.

Niet elke organisatie in de publieke sector verkeert in hetzelfde stadium van ontwikkeling. De politieregio Hollands Midden is er nog niet aan toe, daar wordt nog volop gesleuteld aan de inrichting van het financiële informatiesysteem. Hiertegenover staat het ministerie van SZW met een gestroomlijnde samenwerking tussen FEZ en DAD. Ook de medeoverheden worstelen nog met niet-financiële informatie, dit blijkt uit de evaluaties van GSB en ISV.

Rotterdam en Den Haag lopen voorop, maar geven elk een eigen invulling aan het onderwerp. Bij Rotterdam ligt het accent bij de Rekenkamer, in Den Haag neemt de GAD het voortouw. In beide gevallen bestaat een directe link met de jaarlijkse verantwoording. Wel moet opgepast worden voor teveel informatie, Rotterdam hanteert maar liefst 53 output-indicatoren. Het is een uitdaging om de focus bij echte beleidsprioriteiten te leggen.

Uit alle cases wordt wel duidelijk dat inbedding van de financiële informatie in de interne beheersingssystemen een belangrijke voorwaarde voor succes is. Er moet een directe link bestaan tussen beleid, begroting en verantwoording. Prestatiegegevens krijgen voor het management pas echt betekenis als het niet realiseren van prestaties financiële gevolgen kan krijgen. Niet-financiële informatie moet dus niet alleen een periodieke exercitie voor de buitenwereld zijn, het fundament moet al gelegd worden bij de strategie en het beleid. De betrouwbaarheid van niet-financiële informatie zou daarom meer expliciet op de agenda van bestuurders en beleidsmakers moeten staan.

#### 4.1.2 De gebruikte criteria

Er bestaat geen uniform referentiekader voor niet-financiële informatie, de gebruikte criteria verschillen per situatie. Bij de Rijksoverheid is door de loop der jaren in overleg met de Tweede Kamer een kader ontwikkeld dat zich richt op het totstandkomingsproces van de informatie. De Algemene Rekenkamer controleert daarnaast op de betrouwbaarheid van de inhoud van de informatie, zij voert ook doelmatigheidsonderzoeken uit. Organisaties op enige afstand van het Rijk (Uitvoeringsorganisaties, ZBO's en RWT's) sluiten doorgaans bij de systematiek van de Rijksoverheid aan. Dit blijkt duidelijk uit de cases van het CWI en de NWO. Hierbij bestaat ruimte voor flexibiliteit, zo heeft het CWI in overleg met het ministerie van SZW een nadere invulling gegeven aan het kader op Rijksniveau. De NWO heeft dit gedaan in de vorm van een convenant met het ministerie van OCW.

Bij de gemeenten bestaat minder eenduidigheid dan op Rijksniveau. Elke gemeente heeft zelf wel of niet een referentiekader, dat al of niet is afgestemd met de gebruiker, de Raad.

De Rekenkamer van Rotterdam speelt een vergelijkbare rol als de Algemene Rekenkamer op Rijksniveau. In Den Haag heeft de GAD zelf een normenkader voor de betrouwbaarheid van informatie ontwikkeld. Zo wordt onderscheid gemaakt tussen gezaghebbende en niet-gezaghebbende bronnen. De GAD stemt dit wel af met de Raad als belangrijkste gebruiker van het accountantsrapport.

Als sprake is van veel belanghebbenden en externe partijen, een complexe politieke omgeving en een veelal incidentengerichte informatiebehoefte is het moeilijk om een consistent systeem te ontwikkelen. Dit blijkt duidelijk uit de presentatie over de politieregio Hollands Midden.





#### 4.1.3 De uitvoering van het onderzoek

De uitvoering van het onderzoek wordt bepaald door de eigenschappen van de informatie, het beschikbare referentiekader en de wensen van de gebruiker. Ook hier is geen sprake van uniformiteit. Zelfs bij de departementale auditdiensten is sprake van verschillen in aanpak, ook al vormt de RPE 2006 in alle gevallen het uitgangspunt. Soms wordt nog integraal gecontroleerd. De gehanteerde selectiecriteria wisselen. Het onderzoek maakt meestal deel uit van de reguliere jaarrekeningcontrole. Alternatieve controlemethoden worden nog beperkt ingezet, hier ligt nog een vaktechnische uitdaging.

Bij het ministerie van SZW, het CWI en de NWO is sprake van een geïntegreerde controleaanpak, die vooral systeem- en procesgericht is. In deze cases komt het belang van een goede afstemming met de controllersfunctie duidelijk naar voren. Deze functie kan verschillend zijn ingevuld, bij het ministerie is dit de afdeling FEZ. De GAD Den Haag heeft een geheel eigen systematiek ontwikkeld, maar stemt de onderzoeksaanpak en de gewenste assurance wel af met de belangrijkste gebruiker, de Raad. Communicatie met de gebruikers voorkomt een verwachtingskloof over de rol van de accountant.

Vooraf moeten afspraken gemaakt worden over de rol van de accountant bij de verantwoording van niet-financiële informatie: het kan gaan om advies, onderzoek of assurance. Elke rol brengt vaktechnische eisen met zich mee. Op voorhand is niet de voorkeur voor een bepaalde aanpak te geven, gezien alle lopende ontwikkelingen op het gebied van niet-financiële informatie is flexibiliteit belangrijk. In veel gevallen wordt gewerkt met multidisciplinaire teams, bijvoorbeeld bij het ministerie van SZW en het CWI. Dit is belangrijk als het vooral gaat over kwalitatieve beleidsinformatie of outcome-gegevens. Uit het onderzoek *Rijksbreed beeld* blijkt dat ook praktische redenen aan de teamsamenstelling ten grondslag kunnen liggen, zoals beschikbare capaciteit en tijdsdruk.

#### 4.1.4 De rapportage

Op Rijksniveau en bij de ZBO's en RWT's bestaat de rapportage van de accountant uit een verslag van bevindingen over de totstandkoming van de informatie, maar hij doet geen uitspraak over de betrouwbaarheid van de niet-financiële informatie zelf. Rekenkamers gaan hierin verder, maar vervullen geen accountantsfunctie. De GAD Den Haag doet onderzoek naar de betrouwbaarheid van prestatie-indicatoren en beperkt zich niet alleen tot een procesbeoordeling. De beroepsregels voor het optreden van de accountant bij niet-financiële informatie zijn nog beperkt, meer guidance in de vorm van praktijkhandleidingen is welkom.

De gebruikers van de rapportage zijn divers. Bij ZBO's en RWT's spelen ministeries in hun positie van toezichthouder een belangrijke rol, dit blijkt uit de case van het CWI en de NWO. De auditrapporten van de departementale auditdiensten hebben, naast de secretaris-generaal, de Algemene Rekenkamer als belangrijkste gebruiker. Deze communiceert vervolgens met het parlement. Bij gemeenten loopt de rapportage via de Raad en krijgt daarmee direct een brede verspreidingskring.

Voor het maatschappelijk verkeer als gebruiker van niet-financiële informatie is het vaak moeilijk om invloed te hebben op de informatieverstrekking door publieke organisaties. Dit kan ertoe leiden, dat de gewenste en ontvangen informatie niet op elkaar aansluiten. Communicatie en dialoog zijn hiervoor de oplossing. De accountant kan hierbij een rol vervullen als onpartijdige en kritische deskundige. Deze maatschappelijke rol van de accountant verdient nadere uitbouw.



## 4.2 Concrete aanbevelingen

Dit hoofdstuk vertaalt het algemene kader van hoofdstuk 2 en de rode draad uit hoofdstuk 3 naar concrete aanbevelingen. De verantwoording van niet-financiële informatie is meer dan alleen een extern gericht proces met de accountant als assurance-verschaffer. Het moet onderdeel uitmaken van de governancestructuur van een organisatie en afgestemd zijn op de wensen van de gebruikers.

De aanbevelingen zijn ingedeeld in drie thema's die aansluiten op de verschillende fasen in de managementcyclus van niet-financiële informatie (zie hoofdstuk 2.3). Ze zijn zodanig geformuleerd, dat ze *zowel* voor de publieke als de private sector van belang zijn:

- *Strategie en beleid*: de zorg voor een goede niet-financiële informatievoorziening begint al bij de formulering van strategie en beleid. Dit thema sluit aan bij *Fase 1*: het formuleren en bijsturen van missie, strategie en beleidsdoelstellingen
- *Organisatie en uitvoering*: verantwoording en assurance stellen eisen aan de inrichting en de interne beheersing van een publieke organisatie. Dit thema sluit aan bij *Fase 2 en 3*: het inrichten van structuur en informatiesysteem, de uitvoering van processen en de registratie van uitkomsten in systemen;
- *Verantwoording en assurance*: een onderzoek naar de betrouwbaarheid van informatie of het totstandkomingsproces eist dat een aantal keuzes gemaakt worden. Dit thema sluit aan bij *Fase 4*: het afleggen van verantwoording en het geven van assurance daarover.

### 4.2.1 Strategie en beleid

#### Aanbeveling 1:

*Een verwachtingskloof over niet-financiële informatie is te voorkomen door participatie van en communicatie met alle betrokken partijen, in het bijzonder de gebruikers.*

De managementcyclus van niet-financiële informatie kan alleen goed functioneren als deze voldoet aan de wensen van de gebruikers binnen en buiten de organisatie. Reeds bij de formulering van beleid moeten met de gebruikers afspraken worden gemaakt over de soort informatie, de wijze van verantwoorden en het te gebruiken toetsingskader. Achteraf moet geëvalueerd worden of aan deze verwachtingen is voldaan. Het is aan te bevelen om vooraf een uitvoerbaarheids- of handhaafbaarheidstoets uit te voeren op nieuw beleid en de hiermee samenhangende gewenste verantwoordingsinformatie. Dit draagt bij aan het realiteitsgehalte van de verwachtingen en voorkomt dat afspraken niet uitvoerbaar of controleerbaar blijken te zijn. In deze toetsing past ook een analyse van de kosten en baten. Instrumenten hiervoor zijn bijvoorbeeld consultaties, enquêtes of gebruikerspanels. Het kan leiden tot aanpassing en verbetering van het beleid en de gewenste verantwoordingsinformatie. Hiermee is de managementcyclus weer rond.

#### Aanbeveling 2:

*Het fundament voor de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie ligt op bestuurlijk niveau, strategie en beleid moeten daarom zo concreet mogelijk worden geformuleerd.*

Reeds bij de formulering van de strategie, missie en beleidsdoelstellingen moet worden nagedacht over de vorm en de inhoud van de niet-financiële informatie waarmee verantwoording wordt afgelegd. Het belang hiervan moet tot op het hoogste bestuurlijke niveau van de organisatie worden onderschreven. Beleidsdoelstellingen moeten zo concreet mogelijk worden geformuleerd om de verantwoording hierover toetsbaar te maken. Hiervoor zijn verschillende systemen bedacht, waaronder SMART. Doelstellingen zijn SMART geformuleerd als ze specifiek, meetbaar, acceptabel, realistisch en tijdgebonden zijn. Goed geformuleerde doelstellingen geven antwoord op de WWW-vragen: *wat willen we bereiken, wat gaan we daarvoor doen en wat mag het kosten*. Er moet een duidelijke relatie gelegd zijn tussen doelen, instrumenten en middelen. Doelstellingen moeten toetsbaar en vergelijkbaar zijn. Als op beleidsniveau reeds sprake is van tekortkomingen, is het niet mogelijk om adequaat verantwoording af te leggen en leveren de uitkomsten niets op. Hiermee gaan de evaluatie en het leereffect verloren: welk beleid werkt in de praktijk wel goed en welk beleid niet.

Bij de formulering van beleidsdoelstellingen moet ook worden nagedacht over het nut en de noodzaak van assurance. Assurance moet voor de gebruiker meerwaarde opleveren, door een bijdrage te leveren aan de betrouwbaarheid van de verantwoordingsinformatie. De kosten van assurance moeten opwegen tegen het risico dat niet gecontroleerde informatie onbetrouwbaar is. Het is aan te bevelen om reeds in deze fase



accountants te consulteren over de randvoorwaarden voor assurance. In hun adviesfunctie kunnen zij aangeven aan welke eisen de verantwoording moet voldoen om assurance mogelijk te maken, zonder een uitspraak te hoeven doen over de strategie en het beleid als zodanig. Een accountant moet geen uitspraak doen over de inhoud van beleid of de haalbaarheid van doelstellingen, maar wel over de toetsbaarheid daarvan.

### Aanbeveling 3:

*Een adequaat systeem van niet-financiële informatie vereist eenduidige, consistente en transparante begrippen en definities.*

Bij niet-financiële informatie is nog geen sprake van uniforme kwaliteitseisen en algemeen aanvaarde grondslagen voor verslaggeving en verantwoording. Daarom is het belangrijk om bij de vertaalslag van strategie en beleid naar operationalisatie in de organisatie goede afspraken te maken over de te hanteren begrippen en definities. Streefwaarden en gerealiseerde waarden moeten naadloos vergelijkbaar zijn, zonder discussies over het gebruikte toetsingskader. Verschillende interpretaties leiden tot een verwachtingskloof en (on)gewenst gedrag. Participatie van de gebruikers is ook hier van belang. Vooraf moet helder zijn dat iedereen dezelfde taal spreekt. Politieke ontwikkelingen kunnen een nadelig effect hebben op de houdbaarheid en de stabiliteit van een niet-financieel informatiesysteem. Beleid en verantwoording gaan hierdoor uit de pas lopen, het systeem kan niet tijdig inspelen op de verwachtingen van de gebruikers. Het heeft geen zin aan de voorkant nieuw beleid te ontwikkelen als de verantwoording daarover aan de achterkant niet gereed is. Door accountants reeds in het voortraject te consulteren, kunnen problemen achteraf worden voorkomen.

### Aanbeveling 4:

*De verantwoording over de niet-financiële informatie moet de focus leggen op een beperkt aantal echte beleidsprioriteiten.*

De omvang van niet-financiële informatie is niet bepalend voor de kwaliteit. Beperkte, maar relevante en kwalitatief hoogwaardige informatie over een beperkte hoeveelheid belangrijke beleidsthema's heeft meer gebruikswaarde dan een groot aantal steeds nieuwe en wisselende prestatiegegevens. Teveel informatie leidt tot verwarring bij de gebruikers en maakt de kosten van assurance hoog. Dit betekent dat reeds in de beleids- en begrotingsfase keuzes gemaakt moeten worden. In overleg met de gebruikers moeten prioriteiten vastgesteld worden. Hierbij is het zaak om het aantal hiervan te beperken, het moet gaan om echte prioriteiten. Ook gebruikers moeten inzien dat het kan betekenen dat grenzen aan hun informatiebehoefte gesteld kunnen worden. De verantwoording van niet-financiële informatie moet doelmatig zijn: de informatie moet voor de gebruikers meerwaarde opleveren, tegen acceptabele kosten. De SiSa-systematiek bij de medeoverheden is een voorbeeld van het inperken van de informatievoorziening: de informatie-uitvraag over specifieke uitkeringen is beperkt tot slechts één of enkele kengetallen. De werkelijkheid is echter meer dan het voldoen aan een aantal prestatiegegevens. Daarom blijft een goede toelichting op de gemaakte keuzes in de verantwoording belangrijk.

### Aanbeveling 5:

*Door de voortdurend veranderende maatschappelijke en politieke omgeving moet de inrichting van een niet-financieel informatiesysteem altijd ruimte geven voor flexibiliteit.*

De verantwoording en assurance van niet-financiële informatie is volop in ontwikkeling. Om hieraan sturing te geven is het van belang algemene uitgangspunten te formuleren. In deze fase reeds kiezen voor één bepaalde oplossingsrichting is niet bevorderlijk voor het ontwikkelproces. Er moet gelegenheid bestaan voor experimenten en leerprocessen, evaluatie en discussie. Een systeem voor niet-financiële informatie kan niet in één keer perfect zijn. Ook financiële informatie heeft een lange weg tot uniformering doorlopen. Flexibiliteit staat de eenduidigheid, consistentie en transparantie van begrippen en definities niet in de weg. Integendeel, ze vergroten de flexibiliteit omdat niet steeds opnieuw discussies over begrippenkaders gevoerd hoeven te worden. In dit verband is het zinvol om binnen de organisatie een kenniscentrum op te zetten, waarin begrippen ontwikkeld worden en waarin met nieuwe ontwikkelingen geëxperimenteerd kan worden. Als niet-financiële informatie voor prestatiemeting gebruikt wordt, is een gefaseerd invoeringsproces met een participatie van de gebruikers aan te bevelen. Dit versnelt de acceptatie in de organisatie. In een politieke omgeving zijn prestatiegegevens continu aan verandering onderhevig. Dit kan tot spanning leiden met



het uitgangspunt van consistentie. Eenduidigheid en transparantie van begrippen zijn dan van groot belang. In het verantwoordingssysteem voor niet-financiële informatie moet daarom altijd een periodieke evaluatie van de bruikbaarheid van dergelijke gegevens worden ingebouwd.

#### 4.2.2 Organisatie en uitvoering

##### Aanbeveling 6:

*De verantwoording en borging van niet-financiële informatie moet een geïntegreerd onderdeel zijn van de governance- en managementcontrolstructuur van een organisatie.*

In de verantwoording van publieke organisaties ligt de focus vooral op maatschappelijke dienstverlening en het creëren van maatschappelijke waarde. Naast financiële informatie gaat het vooral om beleid, beleidsresultaten en maatschappelijke effecten. Om hierover verantwoording te kunnen afleggen is de betrokkenheid van het management op alle niveau's van de organisatie noodzakelijk. Niet-financiële informatie is niet alleen een verantwoordingsinstrument naar buiten, maar vooral een middel om intern sturing aan een organisatie te geven. In de organisatie zelf moeten mechanismen ingebouwd zijn die de kwaliteit van de niet-financiële informatie borgen. De verantwoording en assurance van niet-financiële informatie moet niet slechts een periodieke exercitie voor gebruikers buiten de organisatie zijn. Het is een belangrijk onderdeel van de interne sturing en beheersing, met een duidelijke link naar strategie en beleid.

##### Aanbeveling 7:

*Assurance van niet-financiële informatie is alleen mogelijk indien de verantwoording daarover is ingebed in een systeem van planning en control.*

Een publieke organisatie moet over een adequaat beheersingssysteem voor zowel financiële als niet-financiële informatie beschikken. Reeds in de primaire processen moet de bewaking van de kwaliteit en betrouwbaarheid van de informatie beginnen. Dit kan worden ingericht als een cyclus van planning en control. Planning en control begint met het formuleren van beleidsplannen en begrotingen en eindigt via het afleggen van verantwoording met evaluatie, bijsturing en verbetering. Financiële en niet-financiële informatie zijn in elke fase van de cyclus van betekenis en moeten zoveel mogelijk één geïntegreerd geheel zijn, de beleids- en beheerscyclus moeten aansluiten op de financiële cyclus. Hierbij is een heldere verdeling van taken en verantwoordelijkheden tussen management, controller, internal auditor en accountant van belang. Net als bij financiële informatie vormt een adequaat systeem van verantwoording en interne controle een belangrijke randvoorwaarde voor de assurance door de accountant. Deze zal daarom nauw samenwerken met de controller en internal auditor van de organisatie.

#### 4.2.3 Verantwoording en assurance

##### Aanbeveling 8:

*Ook bij de assurance van niet-financiële informatie is ruimte voor flexibiliteit noodzakelijk, assurance is geen doel op zich.*

Betrouwbaarheid is een belangrijk kenmerk van niet-financiële informatie, maar niet elke informatie hoeft door een accountant of een andere deskundige onderzocht te zijn om als zodanig te worden aangemerkt. Organisaties en gebruikers moeten steeds de afweging maken, of zijzelf in staat zijn om de kwaliteit te borgen en te beoordelen, of dat inschakeling van accountants en andere deskundigen is vereist. Afhankelijk van de informatie en de behoefte van de gebruikers kan het gaan om advies, onderzoek of assurance. De accountant kan zich richten op de totstandkoming van de informatie (het systeem) of op de informatie zelf (de uitkomst). Naast de eisen van een assurance-opdracht en de behoeften van de gebruikers spelen ook financiële en politieke factoren een rol. Het kan een rationele keuze zijn om de beoordeling van de inhoud van de informatie over te laten aan de gebruiker, terwijl de accountant zich beperkt tot een rapportage over de borging van het proces van de totstandkoming. Het is ook mogelijk dat een uitgebreid onderzoeksrapport meer waarde oplevert dan de enkele assurance van de uitkomst. In de fase dat toetsingscriteria of definities nog moeten worden aangescherpt kan het een goede keuze zijn om zich als accountant te beperken tot het rapporteren van de bevindingen, binnen de daarvoor geldende vaktechnische kaders. De gebruiker kan dan zelf zijn conclusies trekken. Assurance van niet-financiële informatie is geen doel op zich,



maar is een middel om meer inzicht te verschaffen in de betrouwbaarheid van die informatie. Er zijn verschillende oplossingsrichtingen denkbaar, afhankelijk van het karakter van de informatie, de wensen van de gebruikers en de vaktechnische mogelijkheden. Het is daarom niet mogelijk om op voorhand al de beste methode aan te geven.

#### **Aanbeveling 9:**

*Vooraf moet een duidelijke keuze worden gemaakt van het onderzoeksobject en de rol van de accountant.*

Staat de niet-financiële informatie zelf centraal of gaat het alleen om het totstandkomingsproces? Heeft de niet-financiële informatie betrekking op prestaties (output) of effecten (outcome)? Welke kenmerken moeten onderzocht worden, alleen de betrouwbaarheid of ook begrijpelijkheid, relevantie en vergelijkbaarheid? De accountant kan adviseren, onderzoeken of assurance verschaffen. Elke rol brengt vaktechnische voorschriften met zich mee. Het vereist een duidelijke afstemming met alle betrokken partijen, waarbij de accountant kan aangeven wat de voorwaarden voor elk soort opdracht zijn. Naarmate het onderzoeksobject verder af ligt van de financiële informatie zal de mogelijkheid tot assurance afnemen en zullen de daarmee verbonden kosten hoger zijn. Begrijpelijkheid, relevantie en bruikbaarheid zijn relatieve begrippen, gekoppeld aan de behoefte en het niveau van de gebruiker. Daarom is het moeilijk om hiervoor algemeen aanvaarde criteria te formuleren. Zolang dat het geval is, kan een accountant hierover geen uitspraak doen of assurance verstrekken, dit is primair een zaak voor de gebruiker. Een onderzoek naar niet-financiële informatie kan meer zijn dan alleen een onderzoek naar de totstandkoming, maar zo'n onderzoek kan onder omstandigheden efficiënter en effectiever zijn dan een onderzoek naar de door het systeem opgeleverde informatie. Dit geldt bijvoorbeeld voor beleidseffecten en maatschappelijke effecten. Als de gemaakte keuzes duidelijk worden toegelicht en de accountant goed aangeeft wat de reikwijdte van zijn werkzaamheden is geweest, valt het risico van een verwachtingskloof bij de gebruikers te minimaliseren.

#### **Aanbeveling 10:**

*Naarmate niet-financiële informatie verder af ligt van financiële informatie, is het wenselijk om in multidisciplinaire teams samen te werken met andere deskundigen.*

Deskundigheid is een van de voorwaarden om een opdracht te kunnen aanvaarden. Een accountant bezit financiële expertise en kennis van organisaties en systemen, maar kan niet op elk gebied van niet-financiële informatie deskundig zijn. Wanneer hij welke materiedeskundigen moet inschakelen is afhankelijk van de soort informatie. Hiervoor zijn geen absolute regels te geven. Bij de assurance van financiële informatie zal de accountant in bepaalde gevallen experts moeten inschakelen, zoals actuarissen, juristen, taxateurs en EDP-auditors. Bij niet-financiële informatie is dit niet anders. Door de toenemende automatiseringsgraad zullen EDP-auditors een belangrijke rol spelen. Verder valt te denken aan operational auditors, bedrijfssecoromen, bestuurskundigen, milieu-auditors, forensische deskundigen, sociologen of econometristen. De accountant zal echter altijd voldoende kennis van het onderzoeksobject moeten hebben om de verantwoordelijkheid als leider van het onderzoeksteam te kunnen dragen. Vanuit zijn expertise kan hij zorgen voor coördinatie en bewaking van het totaalbeeld. Reeds eerder is aangegeven, dat de accountant ook zal moeten samenwerken met deskundigen in de organisatie zelf, zoals controllers en interne auditors.



### 4.3 Agenda voor de toekomst

Deze publicatie geeft een momentopname. De ontwikkelingen gaan echter voort, met name op het gebied van automatisering en public governance. De informatievoorziening wordt steeds meer gedigitaliseerd, publicatie van verantwoordingsinformatie via internet wordt gewoon. Ook de beroepsregels voor accountants zijn niet statisch van karakter.

De agenda voor de toekomst kent vier aanbevelingen voor verdere initiatieven op het gebied van de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie. Elk agendapunt is voor een specifieke doelgroep bestemd en daagt uit tot verdere actie.

#### De agenda voor bestuurders

##### Agendapunt 1:

*Niet-financiële informatie moet een expliciete plaats krijgen binnen governance, waarbij met alle betrokken partijen uitgebreid gecommuniceerd moet worden over relevantie en betrouwbaarheid. Het NIVRA kan hierbij een coördinerende rol vervullen.*

Om dit te kunnen borgen zijn spelregels nodig. Sturing kan niet zonder informatie. Wat relevante informatie is, zullen primair de bestuurders in overleg met belanghebbenden moeten vaststellen. Alle betrokken partijen, van bestuurder tot gebruiker, moeten zich realiseren dat ook voor betrouwbare niet-financiële informatie basisprincipes gelden. Aandacht is nodig voor eenduidigheid, consistentie en transparantie. Voorkomen moet worden dat assurance alleen tot schijnzekerheid leidt. Er is daarom behoefte aan gerichte voorlichting en discussie, bewustmaking en lering.

Best practices vervullen hierbij een voorbeeldfunctie. De verantwoording en assurance van niet-financiële informatie hoeft niet moeilijk te zijn. Het is vooral een kwestie van het goed in kaart brengen van wensen en mogelijkheden. Accountants kunnen hierbij een belangrijke voorlichtende rol vervullen, vanuit hun vak-kennis en hun maatschappelijke functie. Het VERA-seminar van juni 2007 was een eerste stap, die in juni 2008 een vervolg krijgt. Maar er is meer voor nodig.

De publieke en private sector kunnen van elkaar leren. De publieke sector vanuit de ervaring met niet-financiële informatie, de private sector vanuit de assurance van MVO-verslagen. Daarom is het ook belangrijk dat onderling kennisuitwisseling plaatsvindt. Het NIVRA kan hierbij een coördinerende rol vervullen.

*Daarom roept deze publicatie bestuurders en beleidsmakers op om de relevantie en betrouwbaarheid van niet-financiële informatie expliciet op hun agenda te zetten en om hierover een dialoog aan te gaan met alle betrokken partijen, waaronder de accountant en de gebruiker.*

#### De agenda voor accountants

##### Agendapunt 2:

*Accountants vervullen een maatschappelijke functie en moeten ook over niet-financiële informatie een voor de gebruikers heldere uitspraak durven doen.*

Door hun kennis van organisaties en administratieve systemen zijn accountants bij uitstek toegerust om bij de inrichting van een niet-financieel informatiesysteem gericht advies te geven, of om op sectorniveau te rapporteren over het functioneren van publieke organisaties, voorzover mogelijk binnen de grenzen van hun geheimhoudingsplicht. Het NIVRA kan hierbij een coördinerende en faciliterende rol vervullen. Juist het maatschappelijk verkeer heeft behoefte aan een onafhankelijke visie, gebaseerd op praktijkervaring. Accountants houden zich primair bezig met de controle van jaarrekeningen, historische financiële informatie. Hiervoor zijn uitgebreide systemen ontwikkeld, die zoveel mogelijk risico- en schadeclaimproof zijn gemaakt. Teveel nadruk op controleerbaarheid en het voorkomen van aansprakelijkheid kan echter leiden tot formalisme, waarbij de signaleringsfunctie van de accountant op de achtergrond raakt. Vooral op het gebied van niet-financiële informatie is behoefte aan heldere uitspraken van onafhankelijke deskundigen als accountants.



De verantwoording en assurance van niet-financiële informatie is volop in ontwikkeling. Dit biedt kansen, maar ook risico's. Juist dit laatste zorgt ervoor dat bij niet-financiële informatie sprake is van een zekere terughoudendheid bij accountants. Dat is jammer, omdat bij nieuwe ontwikkelingen behoefte bestaat aan een onafhankelijke, kritische blik.

*Daarom roept deze publicatie accountants op om oog te hebben voor hun maatschappelijke rol en om hierbij geen afwachtende houding aan te nemen. Juist niet-financiële informatie biedt accountants de mogelijkheid tot productvernieuwing.*

### **De agenda voor de vaktechniek**

#### **Agendapunt 3:**

*Om de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie te faciliteren bestaat behoefte aan nieuwe verantwoordings- en controlemethoden. Hier ligt een taak voor controllers, internal auditors en accountants.*

De eXtensible Business Reporting Language (XBRL) is gericht op de online distributie van vooral financiële informatie. Het Nederlands Taxonomie Project (NTP) ontwikkelt hiervoor een taxonomie of classificatiesysteem. Het is zaak om dit op gelijke wijze te doen voor niet-financiële informatie. Uniformering van begrippen is al een goede stap vooruit. De standaardisering van definities voor kengetallen en prestatie-indicatoren kan de basis vormen voor het ontwikkelen van verslaggevingsnormen voor niet-financiële informatie. In de publieke sector worden teveel begrippen gebruikt zonder duidelijke omschrijving en met verschillende inhoud.

Om deze informatie goed te kunnen controleren is het nodig om alternatieve onderzoekstechnieken te ontwikkelen. Te denken valt aan foto-opnamen in plaats van waarnemingen ter plaatse, internettechnieken zoals Google Earth voor locatiecontrole en het gebruik maken van enquêtes of opiniepeilingen voor het meten van kwalitatieve informatie. Dit stelt wel eisen aan kwaliteit en betrouwbaarheid, zeker als de accountant op basis hiervan assurance moet verschaffen.

*Deze publicatie roept controllers, internal auditors en accountants daarom op samen expliciet aandacht te besteden aan innovatie en het ontwikkelen van nieuwe vaktechnische mogelijkheden.*

### **De agenda voor het NIVRA**

#### **Agendapunt 4:**

*Het NIVRA moet accountants meer guidance geven op het gebied van onderzoek en assurance van niet-financiële informatie*

De NV COS bevatten veel standaarden op het gebied van de assurance van historische financiële informatie, de kernfunctie van de accountant. Voor niet-financiële informatie bestaat een beperkt aantal voorschriften, die zich vooral beperken tot hoofdlijnen. Voor assurance-opdrachten bestaat alleen COS 3000, voor onderzoekopdrachten zonder assurance COS 4400. Er is één specifieke standaard voor de assurance van niet-financiële informatie in het kader van een maatschappelijke verantwoording (COS 3410N). Ook op het gebied van andere niet-financiële informatie zoals gedrag of systemen en processen bestaat behoefte aan meer guidance. Het opstellen van practice statements (praktijkhandleidingen) is een goede stap. Gezien de vele ontwikkelingen op dit moment moet het doel hiervan niet zijn, om nu reeds een voorkeur uit te spreken voor één bepaalde aanpak. Het is vooral belangrijk om algemene basisprincipes vast te leggen. Dit zorgt enerzijds voor consistentie en biedt anderzijds de ruimte om in een gegeven situatie de beste oplossing te kiezen.





Daarnaast is het een overweging om COS 3000 en 4400 te voorzien van een paragraaf voor niet-financiële informatie. Het rapport van feitelijke bevindingen kan volgens COS 4400 slechts in een gelimiteerde kring verspreid worden. De paragraaf specifieke overheidsaspecten van COS 4400 zou zo moeten worden aangepast, dat dit rapport onder voorwaarden ook verspreid kan worden onder een bredere gebruikerskring, dan alleen de partijen waarmee de opdrachtvoorwaarden zijn overeengekomen.

*Deze publicatie roept het NIVRA op om aan accountants meer guidance te verschaffen op het gebied van onderzoek en assurance van niet-financiële informatie.*

Om de aanbevelingen te realiseren moet nog veel inspanning worden verricht. Het NIVRA kan hierbij een stimulerende en faciliterende rol spelen, zij kan zorgen voor guidance en de verdere ontwikkeling van regelgeving op het gebied van de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie. Niet-financiële informatie is bij uitstek een zaak voor iedereen die zich in de publieke sector met deze informatie bezighoudt.

Bestuurlijke aandacht op het hoogste niveau van publieke organisaties is een belangrijke voorwaarde om de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie verder te brengen. Daar ligt immers het fundament voor de niet-financiële informatie.

*Er zijn veel parallellen te trekken tussen de publieke en private sector. De aanbevelingen en agendapunten van deze publicatie zijn daarom ook van betekenis voor de private sector. Het zou een goede zaak zijn om voor de private sector een vergelijkbaar NIVRA-project op het gebied van niet-financiële informatie op te starten. Op deze wijze kan een dynamisch document ('living document') ontstaan op het gebied van de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie in Nederland.*



## Bijlage 1: Kwaliteitskenmerken van informatie

De kwaliteitskenmerken van informatie kunnen vanuit verschillende gezichtspunten worden benoemd en ingedeeld. Naast de primaire eis dat informatie betrouwbaar of werkelijkheids-getrouw moet zijn, kunnen diverse andere kenmerken worden genoemd. Deze bijlage gaat in op belangrijke kwaliteitskenmerken van informatie. Voor de indeling zijn verschillende classificaties te gebruiken. Bekend zijn de indelingen van het Global Reporting Initiative (GRI) en de Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ). De GRI geeft richtlijnen uit op het gebied van duurzaamheidsverslaggeving, de sustainability reporting guidelines (huidige versie G3). De RJ heeft in 2003 de *Handreiking voor Maatschappelijke verslaggeving* gepubliceerd.

Om de kwaliteit van informatie te meten is een referentiekader van criteria of normen nodig. De kwaliteitseisen voor dit referentiekader zijn in principe gelijk aan die van de te toetsen informatie. Ook criteria moeten betrouwbaar zijn. In het Stramien voor assurance-opdrachten zijn de kenmerken van toepasbare criteria vastgelegd (zie Bijlage 2 van deze publicatie).

Hieronder worden de kwaliteitskenmerken van informatie genoemd, met de door RJ en GRI gehanteerde omschrijvingen als uitgangspunt.

- **Betrouwbaarheid.** Informatie moet een volledig, juist en onpartijdig beeld geven van de werkelijkheid. Beschreven situaties of processen moeten daadwerkelijk bestaan. Indien sprake is van kwantitatieve gegevens, moeten deze accuraat en rekenkundig juist zijn. Zijn tijdvakken of een bepaalde tijdlijn relevant, dan is een juiste toerekening van belang. In het kader van de controle van jaarrekeningen wordt gesproken over een getrouw beeld, een getrouwe weergave van de werkelijkheid. Daarbij is het mogelijk om naar een bepaald niveau van betrouwbaarheid en nauwkeurigheid te werken, afhankelijk van de gewenste mate van zekerheid. Het gaat daarbij om toleranties en materialiteit. Materialiteit geeft de drempel of kritische grens bij besluitvorming aan en heeft raakvlakken met relevantie.
- **Begrijpelijkheid.** Informatie heeft alleen betekenis als deze transparant is, in de juiste context is geplaatst en volgens een bepaald systeem is geordend. De vormgeving van de informatie speelt hierbij een rol. Het taalgebruik moet helder zijn en aansluiten bij het niveau van de gebruikers, in die zin is begrijpelijkheid een relatief begrip.
- **Relevantie.** Informatie moet bruikbaar en van betekenis zijn voor de besluitvorming van gebruikers. Hierin zit ook het element van tijdigheid en actualiteit. Betrouwbare en begrijpelijke informatie die niet tijdig wordt verstrekt heeft feitelijk geen waarde. Relevantie is afhankelijk van de informatiebehoefte van de desbetreffende gebruikers.
- **Vergelijkbaarheid.** Informatie moet volgtijdig (bij dezelfde organisatie) of gelijktijdig (met andere organisaties) te vergelijken zijn. Dit vereist consistentie in de weergave en het hanteren van uniforme grondslagen voor definiëring en presentatie.
- **Toetsbaarheid.** Informatie moet op zijn kwaliteitskenmerken getoetst kunnen worden en naar de onderliggende bronnen herleidbaar zijn. Om informatie te kunnen toetsen is een referentiekader nodig, een maatstaf waarmee gecontroleerd kan worden. Zekerheid (assurance) kunnen krijgen over informatie stelt toetsbaarheid als voorwaarde.

Uit de beschrijving van de kwaliteitskenmerken blijkt de onderlinge verwevenheid, met betrouwbaarheid als grondslag. De betrouwbaarheid kan alleen worden vastgesteld als de informatie volgens een objectieve norm onderzocht en getoetst kan worden. Bij de andere kenmerken spelen ook de behoefte en het niveau van de gebruiker een rol, waardoor het moeilijker is om een objectief referentiekader te formuleren. Relevantie is meer een zaak voor de gebruiker van de informatie dan de accountant.

De kwaliteitskenmerken voor financiële en niet-financiële informatie zijn in principe gelijk. Het verschil zit vooral in de toetsbaarheid. Door het ontbreken van een directe koppeling met een financieel registratiesysteem is bij niet-financiële informatie vaak nog geen sprake van een duidelijk uitgewerkt en algemeen aanvaard referentiekader.



## Bijlage 2: Stramien voor assurance-opdrachten

Het *Stramien voor assurance-opdrachten* vormt onderdeel van de Nadere voorschriften Controle- en overige standaarden van het NIVRA (NV COS). Het is gebaseerd op het International Framework for Assurance Engagements van het IFAC. Het Stramien omschrijft de kenmerken van een assurance-opdracht en geeft aan welke standaarden van toepassing zijn. Het geeft hiermee een referentiekader voor accountants en andere bij een opdracht betrokken partijen, waaronder de gebruikers. Het Stramien stelt op zich geen grondslagen vast en geeft geen procedurele eisen voor de uitvoering van assurance-opdrachten. Dit gebeurt in de specifieke standaarden. Naast de NV COS moeten accountants verder rekening houden met de ethische normen van de Verordening Gedragscode (VGC) en hiermee verbonden Nadere Voorschriften (NV). Deze bijlage geeft een samenvatting van het Stramien voor assurance-opdrachten.

### Algemene kenmerken

*Een assurance-opdracht is een opdracht waarbij een accountant een conclusie formuleert die bedoeld is om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, te versterken in de uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van criteria.*

In deze definitie zijn de volgende vijf kenmerken van een assurance-opdracht verwerkt:

- *de betrokkenheid van drie partijen*: de accountant, de verantwoordelijke partij en de beoogde gebruikers. De verantwoordelijke partij is inhoudelijk verantwoordelijk voor het object van onderzoek en/of de informatie daarover, het is de verantwoordingsplichtige. Deze kan ook de opdrachtgever van de accountant zijn, maar dit hoeft niet. De beoogde gebruikers zijn degenen aan wie de accountant rapporteert. De verantwoordelijke partij kan één van de beoogde gebruikers zijn, maar niet de enige.
- *een geschikt object van onderzoek*. Het onderzoeksobject en de informatie hierover kunnen vele vormen aannemen. Het kan gaan om financiële resultaten en posities, niet-financiële resultaten en posities, fysieke kenmerken, gedrag of systemen en processen. De kenmerken van het onderzoeksobject kunnen onder andere kwantitatief of kwalitatief zijn, objectief of subjectief, historisch of toekomstig en gericht op een tijdstip of periode. Ze bepalen de overtuigingskracht van de informatie en de mate van nauwkeurigheid waarmee geëvalueerd of getoetst kan worden. Een object van onderzoek is geschikt als het identificeerbaar is en op eenduidige wijze kan worden geëvalueerd of getoetst aan criteria; en van zodanige aard is dat de informatie daarover onderzocht kan worden om hierop een conclusie te baseren.
- *toepasbare criteria*. Criteria zijn de benchmarks. Ze worden gebruikt voor het evalueren of toetsen van het object van onderzoek. Ze vormen het referentiekader voor de accountant. Criteria zijn toepasbaar als ze aan vijf kenmerken voldoen (die nauw verwant zijn aan de kwaliteitskenmerken van informatie): relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid. Toepasbare criteria zijn nodig om een redelijk consistente evaluatie of toetsing van het object van onderzoek door de accountant mogelijk te maken, binnen de context van zijn vakkundige oordeelsvorming. Zonder duidelijk referentiekader laat elke conclusie ruimte open voor eigen uitleg en misverstanden. Toepasbare criteria zijn contextgevoelig, gerelateerd aan de omstandigheden van de opdracht. De verwachtingen, oordeelsvorming of individuele ervaringen van de accountant zelf vormen echter geen toepasbare criteria. Criteria kunnen verder generiek of specifiek zijn. Generieke criteria maken deel uit van wet- en regelgeving of zijn uitgevaardigd door gezaghebbende of erkende instanties van deskundigen die werken volgens een inzichtelijk proces van totstandkoming. Specifieke criteria zijn voor het doel van de opdracht ontwikkeld. Het onderscheid hier tussen is van invloed op de werkzaamheden die de accountant uitvoert om de toepasbaarheid van de criteria vast te stellen. Tenslotte moeten de criteria voor de beoogde gebruikers beschikbaar zijn, zodat zij kunnen begrijpen hoe de evaluatie of toetsing door de accountant is uitgevoerd.
- *toereikende assurance-informatie*. De accountant plant de opdracht en voert deze uit met een professioneel-kritische instelling, om toereikende informatie te krijgen over de vraag of in het object van onderzoek geen onjuistheden van materieel belang voorkomen. Hij houdt rekening met het materieel belang, het opdrachtrisico en de kwantiteit en kwaliteit van de beschikbare informatie. De professioneel-kritische instelling betreft de vakbekwaamheid van de accountant. Assurance-informatie is toereikend als zij voldoende en geschikt is. Het aspect voldoende geeft de hoeveelheid informatie aan, het aspect geschikt



betreft de kwaliteit van de informatie, de relevantie en de betrouwbaarheid. De betrouwbaarheid van informatie wordt beïnvloed door de aard en herkomst en is afhankelijk van de specifieke omstandigheden waaronder zij is verkregen. Er zal altijd een afweging tussen de kosten en het nut van de informatie worden gemaakt. Factoren hierbij zijn het materieel belang, het opdrachtrisico en de kwaliteit. Informatie is materieel als het weglaten of het onjuist weergeven daarvan de economische beslissingen die gebruikers op basis van deze informatie nemen, kan beïnvloeden. Het opdrachtrisico is het risico dat de accountant een onjuiste conclusie formuleert, terwijl de informatie over het onderzoeksobject onjuistheden van materieel belang bevat en hij dit niet ontdekt heeft.

- *het assurance-rapport*. De accountant verstrekt een schriftelijk rapport met een conclusie die de zekerheid tot uitdrukking brengt over de informatie over het object van onderzoek. Bij historische financiële overzichten wordt de term verklaring gebruikt, in alle andere gevallen die van assurance-rapport. Een assurance-rapport is in principe bedoeld voor alle gebruikers. Als opdrachten zijn bedoeld voor bepaalde gebruikers of voor een specifiek doel, overweegt de accountant om in het rapport een bepaling op te nemen die het gebruik ervan beperkt tot die gebruikers of dat doel. Dit is verplicht als de criteria alleen voor bepaalde gebruikers beschikbaar zijn of alleen betrekking hebben op een bepaald doel. Er zijn twee soorten assurance-opdrachten: Bij een *assertion-based* opdracht voert de verantwoordelijke partij zelf de toetsing of evaluatie van het onderzoeksobject uit en is de informatie daarover beschikbaar in de vorm van een uitspraak door die partij, waarover de accountant vervolgens een conclusie formuleert. Bij een *direct-reporting* opdracht is het de accountant die de toetsing of evaluatie uitvoert en wordt de uitslag daarvan in het assurance-rapport van de accountant gegeven. In beide gevallen kan het gaan om een conclusie met redelijke (controle) of beperkte (beoordeling) mate van zekerheid. Een accountant geeft geen absolute zekerheid, omdat het bijna nooit mogelijk of uit kostenoverwegingen nuttig zal zijn om het opdrachtrisico geheel tot nul te reduceren.

#### *Reikwijdte Stramien*

Het Stramien voor assurance-opdrachten is de basis voor alle assurance-opdrachten van de accountant. Deze zijn in te delen in opdrachten tot de controle en de beoordeling van historische financiële informatie en overige assurance-opdrachten. Daarnaast bestaan aan assurance verwante opdrachten en overige opdrachten, die vallen buiten de reikwijdte van het Stramien. Om de beoogde gebruikers niet in verwarring te brengen moet een rapport over een niet-assurance opdracht op duidelijke wijze onderscheiden worden van een assurance-rapport. Woorden als zekerheid, controle of beoordeling dienen vermeden te worden. Ook moeten geen uitspraken worden opgenomen die als conclusie of oordeel opgevat kunnen worden. Tenslotte mag geen verwijzing naar het Stramien en daaraan gerelateerde standaarden worden gemaakt. Als er geen andere gebruikers zijn dan de verantwoordelijke partij, maar wel voldaan wordt aan alle andere kenmerken van de relevante assurance-standaarden, kunnen de accountant en de verantwoordelijke partij overeenkomen om toch het Stramien toe te passen. In dat geval vermeldt de accountant dat het gebruik van het rapport beperkt is tot alleen de verantwoordelijke partij.

Een assurance-opdracht kan zelfstandig zijn, maar ook onderdeel vormen van een ruimere opdracht. Het Stramien geldt dan alleen voor het assurance-gedeelte van de opdracht.



## Bijlage 3: RPE 2006 als voorbeeld referentiekader

De Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek en beleidsinformatie 2006 (RPE 2006) dient op Rijksniveau als basis voor het beleidsonderzoek door de departementale auditdiensten. De grondslag voor de RPE ligt in de Comptabiliteitswet 2001 (artikel 38 lid 2 onder a).

De Regeling heeft als doel bij te dragen aan de betrouwbaarheid van de beleidsinformatie door waarborgen in het proces van totstandkoming. De RPE 2006 is procesgericht, op de totstandkoming van informatie en niet op de uitkomst van het proces, de informatie zelf. De regeling wordt bij ook bij andere organisaties in de publieke sector als referentiekader voor het onderzoek van niet-financiële informatie gebruikt. Voorbeelden zijn het CWI en de NWO (zie hoofdstuk 3.6 en 3.7). De RPE 2006 is met ingang van 2008 geïntegreerd in de Regeling Rijksbegrotingsvoorschriften 2008 (RBV 2008) en bestaat sinds november 2007 niet langer als zelfstandige regeling. Gezien de systematiek van de RBV zijn alleen de kernelementen uit de RPE 2006 overgenomen. Om de overige informatie niet verloren te laten gaan, is de regeling als informatief document in het Handboek Financiële Informatie en Administratie Rijksoverheid (HAFIR) gehandhaafd.

Deze bijlage gaat in op het kader van de RPE 2006, zonder deze als norm te willen verheffen. Afhankelijk van de aard van de informatie en het soort onderzoek bestaan ook specifieke referentiekaders voor de informatie zelf.

### *Normenkader RPE 2006*

De regeling definieert niet-financiële informatie als informatie over het gevoerde beleid en de bedrijfsvoering. Volgens de regeling moet de informatie voldoen aan drie eisen:

- de informatie is op ordelijke, controleerbare en deugdelijke wijze tot stand gekomen;
- de informatie is niet strijdig met de financiële informatie in de begroting of het jaarverslag;
- van de informatie wordt duidelijk de informatiebron aangegeven.

Daarnaast heeft de verantwoordelijke partij de mogelijkheid om met de gebruikers concrete afspraken te maken over aanvullende kwaliteitseisen voor de beleidsinformatie. De regeling biedt hiervoor de ruimte. Om van een ordelijk, controleerbare en deugdelijke totstandkoming te spreken gelden vier subeisen:

- de verantwoordelijkheden en bevoegdheden zijn goed in het totstandkomingproces belegd;
- het totstandkomingproces is achteraf reconstrueerbaar;
- de beleidsinformatie die als uitkomst van het totstandkomingsproces wordt opgeleverd is op volledige wijze in de begroting en in het jaarverslag opgenomen;
- de onafhankelijkheid van de evaluatie- en bedrijfsvoeringsonderzoeken is geborgd.

### *Uitwerking normenkader*

Behalve de hierboven genoemde vier aspecten is geen invulling gegeven aan de begrippen ordelijk, controlebaar en deugdelijk. De RPE 2006 melden slechts dat het normenkader op verschillende manieren kan worden geoperationaliseerd, afhankelijk van het type informatie.

De praktijkcases in hoofdstuk 3 van deze publicatie over het ministerie van SZW, het CWI en de NWO geven aan hoe deze organisaties in de praktijk omgaan met de regeling.



# Bijlage 4: Voorbeelden onderzoeksanpak NFI

## 1 Algemeen vaktechnisch kader

De wijze waarop de accountant niet-financiële informatie onderzoekt is afhankelijk van de soort opdracht. Op grond van de NV COS kan de volgende driedeling worden gemaakt:

- *Een assurance-opdracht*, gericht op het geven van assurance. Dit is uitgewerkt in hoofdstuk 2.5.3 van deze handleiding. COS 3000 *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot de controle of beoordeling van historische financiële informatie* vormt het uitgangspunt. Afhankelijk van de opdrachtvoorwaarden zijn ook andere standaarden relevant. Bijvoorbeeld het inschatten van risico's (COS 300-499), het verzamelen van informatie (COS 500-599) en het gebruikmaken van andere (interne) accountants en deskundigen (COS 600-699).

Een assurance-opdracht kent de volgende vijf fasen:

- *vaststellen opdrachtvoorwaarden*: bepalen of voldaan is aan de voorwaarden voor een assurance-opdracht en het vastleggen van het assurance-niveau (redelijk of beperkt);
  - *planning en risicoanalyse*: verkrijgen van inzicht in de organisatie en haar omgeving, het bepalen van de materialiteit en het uitvoeren van een risico-analyse. Op grond hiervan bepalen of andere deskundigen en alternatieve methoden nodig zijn;
  - *verzamelen van assurance-informatie*: systeem- en gegevensgerichte werkzaamheden. In het eerste geval staat de opzet, bestaan en werking van de AO/IC centraal. In het laatste geval kan het gaan om: het opvragen van inlichtingen bij de organisatie en bij derden, het uitvoeren van cijferanalyses en verbandscontroles en het verrichten van detailcontroles. Voorbeelden ervan zijn waarneming ter plaatse, accuratesse controles, verificatie met primaire bronnen en het overdoen van interne procedures en controles;
  - *documentatie en vastlegging*: onderbouwing van de conclusies en bevindingen;
  - *rapportage*: hierbij kan sprake zijn van een rapport dat op een gelijke wijze is ingericht als een accountantsverklaring (shortform) of dat een uitgebreide rapportage bevat (longform), inclusief opdrachtvoorwaarden, gebruikte criteria en bevindingen. Het assurance-rapport kent dezelfde gradaties in accountantsoordeel als de verklaring: goedkeurend, met beperking, oordeelonthouding en afkeurend.
- *Een overeengekomen specifieke onderzoeksopdracht*, gericht op het rapporteren van onderzoeksbevindingen zonder conclusies of eindoordeelen. Dit is uitgewerkt in hoofdstuk 2.5.4 van deze handleiding. Hier voor is alleen COS 4400 *Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie* beschikbaar. Volgens de inleiding van de standaard kan deze ook nuttige aanwijzingen geven voor onderzoeken naar niet-financiële informatie.

Gezien de grote variëteit aan opdrachten beperkt de standaard zich tot de hoofdlijnen van de werkzaamheden; dit betreft:

- *vaststellen opdrachtvoorwaarden*: de aard en de doelstelling van de opdracht, de uit te werkzaamheden en de rapportage. Hierbij worden ook de beperkingen aangegeven;
  - *planning en voorbereiding*: verkrijgen van inzicht in de organisatie en haar omgeving en het uitvoeren van een risico-analyse voor zover relevant;
  - *uitvoering werkzaamheden*: de werkzaamheden zijn afhankelijk van de inhoud van de opdracht en de soort informatie. Net als bij de assurance-opdracht kan het systeem- en/of gegevensgerichte werkzaamheden betreffen;
  - *documentatie en vastlegging*: onderbouwing van de onderzoeksbevindingen;
  - *rapportage*: opsomming van de bevindingen met een duidelijke vermelding dat geen sprake is van een assurance-opdracht en dat de verspreidingskring beperkt blijft.
- *Een adviesopdracht*. Voor de uitvoering van de opdracht en de rapportage gelden geen specifieke standaarden, alleen de VGC. De accountant stemt dit af met de opdrachtgever.



## 2 Opzet jaarlijks onderzoek bestuurlijke kengetallen en indicatoren Gemeente Den Haag

### Algemeen

Het onderzoek naar de bestuurlijke kengetallen is een geïntegreerd onderdeel van de jaarrekeningcontrole. De basis van het onderzoek ligt in een risicoanalyse die is opgenomen in het controleplan. Hierbij wordt in het bijzonder gekeken in hoeverre het College in staat is de bestuurlijke kengetallen te beïnvloeden. Aan de hand hiervan zijn een algemene aanpak en een detailbenadering uitgewerkt voor de aard (systeem- of gegevensgericht), de omvang en het tijdstip van uitvoering van de werkzaamheden. De aanpak van het onderzoek en de gewenste zekerheidsgraad zijn afgestemd met de belangrijkste gebruiker, de gemeenteraad.

### Doel van het onderzoek

Doel van het onderzoek is het doen van een uitspraak over de betrouwbaarheid van de bestuurlijke kengetallen, zoals die worden verantwoord in het jaarverslag van de gemeente.

### Opzet van het onderzoek

Voor de uitvoering van het onderzoek is een onderzoeksprogramma opgesteld. De opzet van het onderzoek kent twee fasen:

#### Fase 1:

*In de loop van het jaar wordt de opzet, het bestaan en de werking van de AO/IC rondom de totstandkoming van de bestuurlijke kengetallen beoordeeld.*

De bestuurlijke kengetallen zijn afkomstig uit externe en interne bronnen. Dit onderscheid is bepalend voor de aanpak van het onderzoek. Van de *externe bronnen* wordt nagegaan in hoeverre ze betrouwbaar zijn, waarbij een onderscheid wordt gemaakt tussen gezaghebbende en niet-gezaghebbende bronnen.

Een bron is gezaghebbend wanneer deze algemeen toegankelijk, gelieerd aan de overheid en onafhankelijk ten opzichte van de gemeente is. Indien een bron voldoet aan deze criteria wordt hij als betrouwbaar aangemerkt en vinden tijdens de interimcontrole geen verdere werkzaamheden plaats. Voorbeelden zijn het CBS, de VVV en het Cito. Indien een bron niet gezaghebbend is, worden aanvullende werkzaamheden uitgevoerd. Dit kan onder andere via zekerheidsverschaffing door de accountant van de betrokken instelling, waarbij geen hogere eisen worden gesteld dan bij de interne bronnen. De informatie van een gesubsidieerde instelling of de stadsenquête zijn voorbeelden van niet-gezaghebbende bronnen.

Het onderzoek van de bestuurlijke kengetallen uit *interne bronnen* is primair systeemgericht. Als eerste worden de risico's van het meetproces geïnventariseerd. Aandachtspunten zijn: aanwezige expertise bij de uitvoerders van de meting, de objectiviteit van deze uitvoerders, de kwaliteit van de meetinstrumenten en van de aangetroffen IC-maatregelen bij het meetproces. Daarna wordt de opzet van de AO beoordeeld. Onder andere wordt gekeken naar de functiescheiding, de kwaliteit van de basisregistratie en brondocumenten en verbandscontroles.

Tenslotte wordt het bestaan en de werking van de AO beoordeeld. Hierbij worden de volgende werkzaamheden uitgevoerd:

- vaststelling dat alle bestuurlijke kengetallen in de administraties aanwezig zijn;
- vaststelling dat uit de basisadministraties de historie van de mutaties blijkt en dat de audittrail tot aan de brondocumenten mogelijk is;
- vaststelling dat de door de dienst gedefinieerde interne (verbands-) controles ook daadwerkelijk zijn uitgevoerd (waarneming van aanwezigheid schriftelijke vastlegging);
- deelwaarneming/lijncontrole van een aantal mutaties waarbij de volgende aspecten worden gecontroleerd:
  - deugdelijkheid brondocument (uit de omschrijving prestaties blijken);
  - autorisatie brondocument door beschikkende functionaris (idem);
  - brondocument is ingevuld/opgesteld door uitvoerende functionaris (idem);
  - invoer brondocument in basisadministratie door registrerende functionaris (idem);
  - juistheid invoer in basisadministratie (conform brondocument).

Op basis van bovengenoemde werkzaamheden worden de restrisico's vastgesteld. Aan de hand hiervan wordt bepaald of nog verdere gegevensgerichte werkzaamheden nodig zijn.





Fase 2:

*Bij de eindejaarscontrole worden de verantwoorde bestuurlijke kengetallen onderzocht.*

De basisadministraties en de opgaven van derden worden aangesloten op de gemeentelijke verantwoording, in casu het jaarverslag. Aan de hand hiervan wordt een cijferbeoordeling ten opzichte van de begroting en het voorgaand jaar uitgevoerd. Van materiële verschillen wordt een verklaring gevraagd die op aannemelijkheid wordt beoordeeld. Afhankelijk van het ken-getal worden verbandscontroles uitgevoerd. Zo wordt bijvoorbeeld het aantal gerealiseerde woningen afgestemd met het bouwvergunningenbestand. Waar nodig worden aanvullende gegevensgerichte controles uitgevoerd. De bestuurlijke toelichtingen bij de verantwoorde bestuurlijke kengetallen zijn echter (nog) geen onderwerp van accountantsonderzoek.

### Onderzoeksrapportage

De uitkomsten van het onderzoek worden in de vorm van een verslag van bevindingen opgenomen in de accountantsrapporten bij de jaarverslaggeving van de gemeente. Over de uitkomst van het onderzoek wordt geen assurance verstrekt. Deze wijze van rapporteren is afgestemd met de gebruikers, de gemeenteraad. Een rapport biedt volgens de Raad beter inzicht in de problemen en tekortkomingen dan alleen een standaard verklaring.

## 3 De controle op de totstandkoming van de niet-financiële informatie volgens het HARo

### Algemeen

Het Handboek Auditing Rijksoverheid (HARo) is het handboek dat de departementale auditdiensten (DAD's) gebruiken bij de controle van de jaarlijkse verantwoordingen van hun ministerie. Het handboek wordt vastgesteld door het Interdepartementaal Overlegorgaan Departementale Auditdiensten (IODAD). Hoofdstuk 6 van Deel II van het HARo 2007 heeft betrekking op de controle van de totstandkoming van de niet-financiële informatie. De inleiding van dit hoofdstuk gaat in op de wettelijke grondslag voor deze controle en het referentiekader van de RPE 2006 (vanaf 2008 in de RBV). De paragrafen II.6.13 – II.6.16 zijn gewijd aan de controleaanpak. Ze zijn hieronder letterlijk weergegeven.

### Controle-aanpak

#### II.6.13

Uitgangspunt is dat een audit naar de totstandkoming van de niet-financiële informatie bestaat uit:

- een planningsfase (intake/planning en vooronderzoek);
- een uitvoeringsfase (veldwerk/analyse);
- een fase oordeelsvorming en rapportering (rapportage/evaluatie en follow up).

#### II.6.14

In de planningsfase kunnen de volgende stappen worden doorlopen:

- 1 De auditplanning dient rekening te houden met kruisverbanden tussen uitgevoerde IT-audits of internal audits op het beleidsevaluatieproces ten einde een efficiënte uitvoering van de wettelijke controletaak te garanderen.
- 2 Inventariseer ten aanzien van de beleidsinformatie welke evaluatieonderzoeken, systemen van prestatiegegevens en derdeninformatie voor het jaarverslag zullen worden gebruikt. Inventariseer ten aanzien van de bedrijfsvoeringsparagraaf welke onderwerpen erin zullen worden opgenomen.
- 3 Informeer naar de uitkomsten van de begrotingsbehandeling (incl. de vragen van de Kamer om een afzonderlijke audit over de kwaliteit van niet-financiële informatie). Het verdient aanbeveling daarbij de relevante Kamerstukken te raadplegen.
- 4 Agendeer de waarborgen voor een ordelijke, controleerbare en deugdelijke totstandkoming van de geselecteerde niet-financiële informatie in een (intake)gesprek met het management. In het gesprek komt aan de orde of het management de risico's in kaart heeft gebracht voor de ordelijke, controleerbare en deugdelijke totstandkoming van de niet-financiële informatie. Zo ja, dan dient de auditdienst te beoordelen of kan worden gesteund op de risico-analyse van het management.
- 5 Benoem de risicovolle niet-financiële informatiestromen (de mate van risico wordt bepaald door factoren als de aard van de niet-financiële informatie, omvang, fluctuaties, complexiteit, afhankelijkheid derden, politiek risico, geschiktheid personeel, politieke druk etc.). Sluit daarbij aan op de beleidsprioriteiten die de politiek en het management hebben gesteld.



- 6 Selecteer op basis van roulatie en significantie ten aanzien van de beleidsinformatie een aantal beleidsonderzoeken, systemen van prestatiegegevens en derdeninformatie waarvan de auditdienst zal controleren of ze aan de eisen van deugdelijkheid, ordelijkheid en controleerbaarheid voldoen. Deze keuze moet goed onderbouwd in het dossier worden vastgelegd. Ten aanzien van de controle van de totstandkoming van de bedrijfsvoerings-paragraaf wordt het totstandkomingsproces van alle daarin opgenomen informatie gecontroleerd.
- 7 Formuleer het toetsingskader, waarbij specifiek rekening wordt gehouden met de door het management nader uitgewerkte normen en de eventuele specifieke wensen van de Kamer.
- 8 Stel het auditteam samen. Het is wenselijk, dat de auditdienst ten behoeve van het beoordelen van het totstandkomingsproces van beleidsinformatie bij aanvang van de audit aangeeft van welke auditdiscipline gebruik zal worden gemaakt.

#### II.6.15

De uitvoeringsfase omvat:

- 1 Het beoordelen van de opzet en bestaan van de informatieverzameling en –verwerking van de niet-financiële informatie ten behoeve van de oordeelsvorming over de ordelijke, controleerbare en deugdelijke totstandkoming. Daarbij worden de doelstellingen en de beheersmaatregelen die zijn genomen om deze doelstellingen te behalen in kaart gebracht. Naast het beoordelen van het bestaan van de beheersmaatregelen wordt ook getoetst of deze maatregelen gedurende het jaar daadwerkelijk in praktijk zijn gebracht. Het behoort niet tot de wettelijke controletaak van de auditdienst om de niet-financiële informatie opnieuw te meten, te onderzoeken en dergelijke, omdat daarmee ook een uitspraak wordt gedaan over de uitkomsten van het proces. Het beoordelen van de uitkomsten van het proces vormt geen onderdeel van de wettelijke controletaak.
- 2 De controle van het totstandkomingsproces van de bedrijfsvoeringsparagraaf is gericht op het signaleren van knelpunten bij de totstandkoming van de daarin opgenomen onderwerpen, welke maatregelen door het management worden genomen om deze knelpunten op te heffen en hoe eventuele resterende knelpunten gerapporteerd worden in de bedrijfsvoeringsparagraaf.
- 3 Een eventueel aanvullend onderzoek op de afspraken die zijn gemaakt met de Tweede Kamer aangaande aanvullende kwaliteitseisen voor de niet-financiële informatie.

#### II.6.16

De oordeelsvorming en rapportering.

Het doel van de controle van niet-financiële informatie is het geven van aanvullende zekerheid over de kwaliteit van het totstandkomingsproces van de niet-financiële informatie die in het jaarverslag is verantwoord (inclusief de nakoming van afspraken met de Tweede Kamer aangaande aanvullende kwaliteitseisen voor de niet-financiële informatie, de aanwezigheid van bronvermeldingen en de niet-strijdigheid met financiële informatie).

Het heeft de voorkeur dat de bevindingen met betrekking tot bovengenoemde controle tot uitdrukking worden gebracht in een apart rapport van bevindingen. Daartoe zal het rapport van bevindingen duidelijkheid moeten verschaffen over:

- het doel van de controle;
- de reikwijdte van de controle;
- toelichting op de selectiewijze van de auditobjecten;
- de gehanteerde criteria;
- de uitgevoerde controle;
- de bevindingen uit de controle naar beleidsartikel geformuleerd. Eventuele strijdigheid met financiële informatie heeft gevolgen voor de accountantsverklaring.

Bij de reikwijdte van controle kan worden opgenomen welke aspecten wel en welke aspecten niet in de controle van het totstandkomingsproces zijn meegenomen.

De belangrijkste bevindingen worden opgenomen in het jaarlijkse samenvattende auditrapport.



## Bijlage 5: Gebruikte begrippen en afkortingen

<i>Accountants-verklaring</i>	Een schriftelijk rapport van een accountant die de uitkomst van zijn onderzoek naar een financieel overzicht weergeeft (bijvoorbeeld een jaarrekening of een aparte subsidieverantwoording). In deze rapportage geeft de accountant assurance bij het desbetreffende financiële overzicht.
<i>Assurance</i>	Een accountant verschaft zekerheid via een verklaring of een assurance-rapport, als uitkomst van een door hem uitgevoerde assurance-opdracht. Hierbij kan een redelijke mate van zekerheid (controle) of een beperkte mate van zekerheid (beoordeling) worden gegeven. Een accountant geeft geen absolute zekerheid, omdat het bijna nooit mogelijk of uit kosten-overwegingen nuttig zal zijn om het risico van fouten of afwijkingen in een verantwoording geheel tot nul te reduceren.
<i>Assurance-raamwerk</i>	Het assurance raamwerk (Assurance Framework) is vastgelegd in het <i>Stramien voor assurance-opdrachten</i> . Dit raamwerk geeft de kenmerken en doelstellingen van een assurance-opdracht. Een dergelijke opdracht leidt tot een verklaring of een assurance-rapport, afhankelijk van het object van controle en de soort informatie. Aan assurance verwante opdrachten (zoals opdrachten tot het uitvoeren van overeengekomen specifieke werkzaamheden en adviesopdrachten) vallen buiten het raamwerk, omdat de accountant bij deze opdrachten geen assurance verschaft.
<i>Assurance-rapport</i>	Een schriftelijk rapport van de accountant waarin hij een oordeel geeft over andere informatie dan historische financiële informatie, of over andere aspecten dan alleen de getrouwheid van die informatie. De vorm van een assurance-rapport is meer vrij dan die van een verklaring en biedt ruimte voor het opnemen van specifieke bevindingen. Hierbij kan gekozen worden een beperkte (shortform) of een uitgebreide rapportage (longform). De mate van zekerheid is in principe gelijk als bij een verklaring. De eisen voor een assurance-rapport zijn vastgelegd in Standaard COS 3000.
<i>Compliance</i>	Het qua systeem (zoals interne procedures, instructies of voorschriften) of gedrag voldoen aan de daarvoor geldende wet- en regelgeving.
<i>CPS (COA)</i>	De Commissie Publieke Sector van het NIVRA vergadert periodiek over vraagstukken in de publieke sector. De commissie bestaat uit accountants werkzaam in of voor de publieke sector (ministeries, medeoverheden, de Algemene Rekenkamer en openbare accountantskantoren). Het NIVRA voert het secretariaat. De voorloper van de commissie was de Commissie OverheidsAccountancy (COA).
<i>(NV) COS</i>	De Nadere voorschriften Controle- en overige standaarden van het NIVRA geven regels voor assurance- en daaraan verwante opdrachten. Hiertoe behoort ook het Stramien voor assurance-opdrachten. Belangrijke NV COS die in deze wegwijzer zijn uitgewerkt: <ul style="list-style-type: none"> <li>– COS 3000 Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie;</li> <li>– COS 4400 Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie.</li> </ul>
<i>EICPC</i>	Het Europees Instituut voor Certified Public Controllers is de beroepsvereniging van public controllers, de controllers in de publieke sector.
<i>Gebruikers</i>	De gebruikers van niet-financiële informatie zijn alle partijen die betrokken zijn bij de activiteiten van een organisatie en de verantwoording daarover. Alternatieve begrippen zijn 'belanghebbenden' of 'stakeholders': iedere partij die invloed heeft op of beïnvloed kan worden door de gedragingen van een organisatie. In de publieke sector kunnen tot de gebruikers ook diverse overheidsorganisaties worden gerekend zoals toezichthouders, subsidieverstrekkers, ministeries en medeoverheden.



<i>Governance</i>	De term governance wordt zowel in de private als de publieke sector gebruikt. Het betekent in essentie: (wijze van) besturen. In definities zijn meestal vier elementen aanwezig: sturing en beheersing (intern), toezicht en verantwoording (extern). Corporate governance betreft de wijze waarop private ondernemingen worden bestuurd en beheerst (Code Tabaksblad). Public governance (ook wel genoemd: good of government governance) heeft betrekking op de wijze waarop organisaties in de publieke sector invulling geven aan hun bestuur en toezicht en op de legitimiteit van hun optreden in de ogen van burgers en bedrijven.
<i>IFAC</i>	De International Federation of Accountants is de wereldwijde federatie van beroepsorganisaties van accountants, waaronder het NIVRA. IFAC geeft internationale richtlijnen en standaarden voor accountants uit.
<i>IFRS</i>	De International Financial Reporting Standards van de International Accounting Standards Board (IASB) geven internationale richtlijnen voor de jaarverslaggeving van ondernemingen in de private sector.
<i>In-control statement</i>	Een verklaring van het bestuur van een organisatie, waarin deze aangeeft in hoeverre het risicobeheersings- en controlesysteem van die organisatie adequaat en effectief is (in control).
<i>INTOSAI</i>	De International Organisation of Supreme Audit Institutions is de wereldwijde kennisorganisatie van nationale rekenkamers (SAI's) op het gebied van de controle van overheden en organisaties in de publieke sector.
<i>IPSAS</i>	De International Public Sector Accounting Standards van de International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) zijn de tegenhanger van de IFRS en bedoeld voor de publieke sector.
<i>MVO</i>	Maatschappelijk verantwoord ondernemen (MVO) houdt in dat een organisatie rekening houdt met de maatschappelijke gevolgen van haar optreden in de samenleving. Verwante termen zijn duurzaam ondernemen en corporate social responsibility. Er bestaan verschillende definities, maar in het algemeen staan drie dimensies centraal: sociale aspecten (people), milieu-aspecten (planet) en economische aspecten (profit).
<i>Publieke sector</i>	Tot het terrein van de publieke sector kunnen gerekend worden: <ul style="list-style-type: none"> <li>– alle overheidsorganisaties zoals de rijksoverheid (inclusief de agentschappen), provincies en gemeentes, openbare lichamen krachtens gemeenschappelijke regelingen en waterschappen;</li> <li>– ZBO's, RWT's en de overige in artikel 91 van de Comptabiliteitswet 2001 genoemde lichamen;</li> <li>– publiekrechtelijke rechtspersonen en overige maatschappelijke en non-profit organisaties die met publiek geld worden gefinancierd, of die een publieke taak uitvoeren.</li> </ul>
<i>Rapport van feitelijke bevindingen</i>	Een rapportage waarbij de accountant zijn specifieke onderzoeksbevindingen vermeldt, zonder dat hij hierover een oordeel of conclusie uitspreekt. Het gaat om een opdracht tot overeengekomen specifieke werkzaamheden, niet om een assurance-opdracht. De gebruiker van het rapport trekt zelf zijn conclusies, op basis van de bevindingen van de accountant. Het rapport kent in principe een beperkte verspreidingskring (alleen de partijen waarmee de opdrachtvoorwaarden overeengekomen zijn) en is niet bedoeld voor een breed publiek. De eisen voor het rapport zijn vastgelegd in Standaard COS 4400.
<i>Referentiekader</i>	Controle is het toetsen aan toepasbare criteria ofwel normen. Het betreft het geheel van relevante bepalingen uit de van toepassing zijnde wet- en regelgeving. Deze publicatie hanteert hiervoor de term referentiekader. Een referentiekader geeft enerzijds de normen waaraan de verslaggeving van de verantwoordingsplichtige moet voldoen en anderzijds de criteria die de accountant toepast bij zijn onderzoek naar de toepassing ervan.



<i>SiSa</i>	Single information en Single audit. Het terugbrengen van afzonderlijke (subsidie) verantwoordingen over specifieke rijksuitkeringen tot één gezamenlijk document (als onderdeel of bijlage van de jaarrekening) en het integreren van de bijbehorende controlewerkzaamheden van de accountant in de reguliere controle op de jaarrekening. SiSa wordt reeds toegepast bij de medeoverheden (via de bijlage SiSa in de jaarrekening) en vanaf 2008 ook in de onderwijssector (via de aparte Financiële Specifieke Rijkssubsidieverantwoording of FSR).
<i>Verwachtingskloof</i>	De verwachtingskloof ontstaat als de gebruiker van een accountantsproduct daarvan meer verwacht dan op grond van de betreffende opdracht verwacht kan en mag worden. Een verwachtingskloof ontstaat als vooraf geen duidelijke afspraken zijn gemaakt of als er onvoldoende over wordt gecommuniceerd. Het bekendste voorbeeld is de verwachting dat een accountantsverklaring altijd honderd procent zekerheid biedt of dat elk accountantsproduct een assurance-product is.
<i>VGC</i>	De Verordening gedragscode van het NIVRA geeft fundamentele ethische uitgangspunten voor accountants. De VGC is gebaseerd op de Code of Ethics van de International Federation of Accountants (IFAC).
<i>Wet- en regelgeving</i>	Naast de wetten bestaan andere voorschriften die bij of krachtens een wet zijn vastgesteld, zoals algemene maatregelen van bestuur, (ministeriële) regelingen, besluiten en verordeningen. Deze voorschriften worden in deze publicatie samengevat onder de algemene term wet- en regelgeving.
<i>WOB</i>	De Wet Openbaarheid van Bestuur (WOB) regelt het recht op informatie van de overheid. Als een burger bepaalde informatie van de overheid wil hebben, kan hij een verzoek doen tot openbaarmaking van de desbetreffende gegevens. Niet elk verzoek hoeft te worden ingewilligd, er bestaan in de wet verschillende uitzonderingsgronden en belangenafwegingen.
<i>XBRL</i>	De eXtensible Business Reporting Language is een op XML (eXtensible Markup Language) gebaseerde open standaard voor het samenstellen en elektronisch uitwisselen van rapportages en gegevens via internet. Het is geen inhoudelijke verslaggevingsstandaard, software of tool, maar een financiële rapportagetaal. Om ervoor te zorgen dat iedereen in Nederland dezelfde begrippen gebruikt is het Nederlands Taxonomie Project (NTP) gestart. Hierin wordt een taxonomie of classificatiesysteem ontwikkeld voor financiële verantwoordingen aan overheidsinstanties. XBRL wordt al gebruikt bij de Kamers van Koophandel, de Belastingdienst en het CBS.
<i>ZBO en RWT</i>	De Kaderwet ZBO's definieert een Zelfstandige BestuursOrgaan als een bestuursorgaan van de centrale overheid dat bij of krachtens de wet met openbaar gezag is bekleed en dat niet hiërarchisch ondergeschikt is aan de minister. Ze zijn opgenomen in een ZBO-register dat door het ministerie van BZK wordt bijgehouden. Een ZBO kan ook een Rechtspersoon met een Wettelijke Taak (RWT) zijn. De Algemene Rekenkamer gebruikt deze term voor publiekrechtelijke en privaatrechtelijke organisaties die een bij of krachtens de wet geregelde taak uitvoeren en daartoe geheel of gedeeltelijk worden bekostigd uit de opbrengst van bij of krachtens de wet ingestelde heffingen (artikel 91 lid 1 Comptabiliteitswet). De meeste RWT's zijn een ZBO en omgekeerd.



## Bijlage 6: Geraadpleegde literatuur

*Albeda H.D.*

Zorg voor Transparantie. Amsterdam, november 2006

*Algemene Rekenkamer*

Rijk Verantwoord 2006. Den Haag, mei 2007

*Baak, G.*

Controle van 'deugdelijke totstandkoming' van niet-financiële informatie. Scriptie Nyenrode, juli 2007

*Bosman, R.G. en Vergoossen, R.G.A.*

Het nieuwe institutionele raamwerk voor het openbare accountantsberoep. MAB, maart 2008

*Bossert, J.*

Public Governance 'leidraad voor goed bestuur en management'. Nyenrode, februari 2003

*Bouckaert, G., Hoet D. en Ulens, W.*

Prestatiemeetsystemen in de overheid: een internationale vergelijking. Brugge, 2000.

*COA-werkgroep KPI*

Resultaten tellen! Naar bestuurlijk relevante prestatiegegevens. Den Haag, 2002.

*Commissie Parlementair Onderzoek Onderwijsvernieuwingen (Commissie Dijsselbloem)*

Tijd voor onderwijs. Den Haag, februari 2008

*Eimers, P.W.A. en Verkruijse, J.P.J.*

Het 'Stramien voor assurance-opdrachten': een opmaat voor de toekomst. MAB, december 2006.

*FEE*

Discussion Paper Key Issues in Sustainability Assurance – An Overview. Brussel, juni 2006

*Global Reporting Initiative (GRI)*

Sustainability Reporting Guidelines version 3.0 (G3). Amsterdam, 2006

*HM Treasury, Cabinet Office e.a.*

Choosing the Right FABRIC – A Framework for Performance Information. London, maart 2001.

*INTOSAI*

Accounting Standards Framework Implementation Guide for SAIs: Management Discussion and Analysis Of Financial, Performance and Other Information. Wenen, oktober 2001

*IODAD*

Handboek Auditing Rijksoverheid 2006 (HARo 2006). Den Haag, mei 2006 (update in 2007)

*Jansen, E.P.*

Welke factoren bepalen het gebruik van prestatie-informatie door lokale politici. MAB, december 2007.

*Kamerstukken Eerste en Tweede Kamer*

Evaluatie VBTB (29949: nrs 1, 9, 11, 37, 40, 41, 59).

Evaluatie-instrument beleidsdoorlichting (31308: nrs 1, 2)

*Minderman, G.D.*

Nieuwe impulsen voor public governance en public control. TPC, juni 2005

*Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties*

Publiek Verantwoorden. Handreikingen voor openheid in goed bestuur. Den Haag, februari 2008



*Ministerie van Financiën*

Regeling periodiek evaluatieonderzoek en beleidsinformatie 2006 (RPE2006). Den Haag, april 2006.

*Ministerie van Financiën*

Rijksbreed beeld controle van niet-financiële informatie 2005. Den Haag, mei 2006

*Ministerie van Financiën*

Univers(e) vereenvoudiging. Uniformering en lastenreductie specifieke doelsubsidies universiteiten. Den Haag, juli 2007

*Nieuwlands, J.A.M.*

Auditing Sustainable Development. Internal Auditor, april 2007

*NIVRA/NOVAA*

Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA) I - III. Regelgeving voor de accountant. Amsterdam, 2007

*NIVRA Studierapport 36*

Informatie in de toelichting: Wat kunnen we ermee? Amsterdam, september 1996

*NIVRA Studierapport 42*

Doelmatigheid en normen. Een kwestie van ambitie en de wil om te leren. Amsterdam, juli 1997

*Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ)*

Handreiking voor Maatschappelijke verslaggeving. Amsterdam, 2003.

*Rekenkamercommissie Indicatoren Gemeente Almere*

Leren navigeren – deelrapport 1. Almere, april 2007

*Rekenkamer Rotterdam*

Resultaten tellen, resultaten collegeprogramma 2005 en 2002-2006. Rotterdam, februari 2006

*Rijksacademie voor Financiën en Economie*

Audit bij de Rijksoverheid. Achtergronden, ontwikkelingen en thema's nader belicht. Den Haag, 2007

*Schoten, E.M.A. van en Stafleu, M.*

De verantwoording 2006 van de rijksoverheid. TPC, december 2007

*Sociaal Economische Raad (SER)*

Ondernemerschap voor de publieke zaak. Advies 2005/04. Den Haag, 2005

*Verhoog, W, Zanden, P.M. van der en Schouten, R.H.M. (redactie)*

Assurance voor de 21e eeuw. Amsterdam, 2007

*Wallage, Ph.*

Verificatie van integrale ondernemingsverslaggeving. MAB, september 2000

*Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid (WRR)*

Bewijzen van goede dienstverlening. Amsterdam, november 2004





## Aanbevelingen NFI

### ■ Strategie en beleid

- 1 Een verwachtingskloof over niet-financiële informatie is te voorkomen door participatie van en communicatie met alle betrokken partijen, in het bijzonder de gebruikers
- 2 Het fundament voor de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie ligt op bestuurlijk niveau, strategie en beleid moeten daarom zo concreet mogelijk worden geformuleerd
- 3 Een adequaat systeem van niet-financiële informatie vereist eenduidige, consistente en transparante begrippen en definities
- 4 De verantwoording over de niet-financiële informatie moet de focus leggen op een beperkt aantal echte beleidsprioriteiten
- 5 Door de voortdurend veranderende maatschappelijke en politieke omgeving moet de inrichting van een niet-financieel informatiesysteem ruimte geven voor flexibiliteit

### ■ Organisatie en uitvoering

- 6 De verantwoording en borging van niet-financiële informatie moet een geïntegreerd onderdeel zijn van de governance en managementcontrolstructuur van een organisatie
- 7 Assurance van niet-financiële informatie is alleen mogelijk indien de verantwoording daarover is ingebed in een systeem van planning en control

### ■ Verantwoording en assurance

- 8 Ook bij de assurance van niet-financiële informatie is ruimte voor flexibiliteit noodzakelijk, assurance is geen doel op zich
- 9 Vooraf moet een duidelijke keuze worden gemaakt van het onderzoeksobject en de rol van de accountant
- 10 Naarmate niet-financiële informatie verder af ligt van financiële informatie, is het wenselijk om in multidisciplinaire teams samen te werken met andere deskundigen

## Toekomstagenda NFI

- 1 Niet-financiële informatie moet een expliciete plaats krijgen binnen governance, waarbij met alle betrokken partijen uitgebreid gecommuniceerd moet worden over relevantie en betrouwbaarheid. Het NIVRA kan hierbij een coördinerende rol vervullen
- 2 Accountants vervullen een maatschappelijke functie en moeten ook over niet-financiële informatie een voor de gebruikers heldere uitspraak durven doen
- 3 Om de verantwoording en assurance van niet-financiële informatie te faciliteren bestaat behoefte aan nieuwe verantwoordings- en controlemethoden. Hier ligt een taak voor controllers, internal auditors en accountants
- 4 Het NIVRA moet accountants meer guidance geven op het gebied van onderzoek en assurance van niet-financiële informatie.



De agenda van het NIVRA in het maatschappelijk debat (2008) is te vinden op [www.nivra.nl](http://www.nivra.nl).

Antonio Vivaldistraat 2-8  
Postbus 7984  
1008 AD Amsterdam  
Telefoon (020) 301 04 01  
Fax (020) 301 03 02  
E-mail: [debat@nivra.nl](mailto:debat@nivra.nl)  
Internet: [www.nivra.nl](http://www.nivra.nl)

