



Anton de Kom Universiteit van Suriname

## Bibliotheek

### APPROVAL

---

NAAM: *Smith Gianni*.....

verleent aan de AdeKUS kosteloos de niet-exclusieve toestemming om haar/zijn afstudeerscriptie via de catalogus full-text beschikbaar te stellen aan gebruikers binnen en buiten de AdeKUS.

Plaats en datum, *paramaribo, 22 juni 2019*

Handtekening.....  
*[Signature]*



**ANTON DE KOM UNIVERSITEIT VAN SURINAME**  
**FACULTEIT DER MAATSCHAPPIJWETENSCHAPPEN**

# De effectiviteit van de CLAD en Rekenkamer als auditdienst binnen de publieke sector

Thesis ter verkrijging van de graad van Bachelor of science in de Economie

Studierichting: Economie

Naam: Gianni Smith

Begeleider: drs. M.A. Bilkerdijk

Paramaribo, januari 2019

## Voorwoord

Met een gevoel van zelfvoldoening presenteer ik u mijn afstudeerthesis **‘De effectiviteit van de CLAD en Rekenkamer als auditdienst binnen de publieke sector’**. Mijn tevredenheid is in de eerste plaats ingegeven, omdat het ernaar uit ziet dat ik mijn bachelor studie ‘Economie’ nu zal afronden. Ook het idee dat ik met deze thesis over de laatste “horde” in mijn studie ben gegaan, versterkt mijn gevoel van zelfvoldoening.

Een speciaal woord van dank richt ik aan mijn begeleider, de heer drs. M.A. Bilkerdijk, mijn medebeoordelaar, de heer drs. S. Bhoendie en de richtings-coördinator Economie, de heer drs. R.Dwarka, die mij handvatten hebben aangeboden om het onderzoek te kunnen verrichten en om de resultaten en bevindingen van het onderzoek vast te kunnen leggen in deze thesis. In één ruk noem ik ook de heer, drs. Reggy Resida, manager van de Centrale Landsaccountantsdienst en mevrouw Ramona Caupain BA, hoofd Voorlichting van de Rekenkamer in Suriname die mij van dienst zijn geweest bij het verzamelen van data.

Paramaribo, januari 2018

Gianni Smith

## Samenvatting

Internationaal is controle op het financieel beleid en beheer van de overheid één van de hoekstenen om “good governance” te garanderen. Uiteraard hangt dit af van de kwaliteit van de auditfunctie bij de overheid. Hoe sterker de auditfunctie, hoe minder regeringen, bestuurders en ambtenaren geneigd zullen zijn om hun vingers te branden aan het oneigenlijk besteden van gelden van de belastingbetaler.

De Surinaamse samenleving wordt de afgelopen jaren overspoeld met berichten in de media over: corruptie, fraude, malversatie en geldgebrek binnen de publieke sector. Met een typische wanhoopskreet “Pé a moni dé? (waar is het geld?)” hebben delen van de samenleving in niet mis te verstane bewoordingen hun misnoegen geuit over onregelmatigheden op het financieel vlak. Dit duidt op onbehoorlijk financieel beleid en beheer bij de overheid. Het vermoeden dat wordt geuit in onze samenleving dat er sprake is van onbehoorlijk financieel bestuur, wordt bevestigd door de internationale gezaghebbende organisatie Transparency International die in haar laatste onderzoek naar de meest corrupte landen, Suriname heeft gerangschikt op de 77<sup>ste</sup> plaats op een lijst van 180 landen.

In Suriname is de auditfunctie van de overheid toebedeeld aan zowel de Centrale Landsaccountantsdienst (CLAD) als de Rekenkamer van Suriname (Rekenkamer). Deze entiteiten zijn de instanties bij uitstek, die de functie van audit vervullen binnen de publieke sector en daarom een bijdrage kunnen leveren aan verbetering van het financieel beleid en beheer bij de overheid. In het kader van deze thesis is onderzocht hoe beide entiteiten hun controle uitvoeren en hoe het komt dat ondanks hun controle, de overheid geen schoonheidsprijs verdient op het vlak van goed openbaar financieel bestuur. Beide organisaties hebben namelijk te kampen met personele, organisatorische en operationele problemen die hun impact hebben op de kwaliteit van de auditfunctie. Ook de verouderde wetgeving waaraan ze hun mandaat ontleen en een regering die hun adviezen vaak in de wind slaat, wreken zich op de audit. De conclusie van het onderzoek is dat de huidige auditfunctie bij de Surinaamse overheid niet effectief is.

## Lijst met acroniemen

1. **CLAD:** Centrale Landsaccountantsdienst
2. **IC:** Interne Controle
3. **Rekenkamer/Kamer:** de Rekenkamer van Suriname
4. **ISO:** International Organization for Standardization
5. **IPPF:** International Professional Practices Framework
6. **VGBA:** Verordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants
7. **INTOSAI:** International Organization of Supreme Audit Institutions
8. **SAI-PMF:** International Supreme Audit Institution Performance Measurement Framework
9. **ISSAI's:** de International Standards for Supreme Audit Institutions

# Inhoudsopgave

<b>Lijst met acroniemen</b> .....	3
<b>Inleiding</b> .....	5
<b>1.Theoretisch kader audit in relatie tot goed financieel beleid -en beheer</b> .....	11
1.1 Inleiding.....	11
1.2 Ontwikkeling van audit .....	11
1.3 Interne en externe audit .....	12
1.4 Definitie.....	14
1.5 Audit standaarden (IPPF), gedragscode en richtlijnen .....	15
1.6 International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI).....	17
1.7 Financieel beleid- en beheer in het kader van Good Governance .....	18
<b>2. Auditfunctie bij Surinaamse overheid vandaag de dag</b> .....	20
2.1 Onderzoekstrategie .....	20
2.2 Interne Controle (IC) .....	22
2.3 De CLAD.....	25
2.3.1 Auditfunctie.....	25
2.3.2 Toelichting op controle fasen .....	27
2.3.3 Adviezen van de CLAD.....	28
2.4 De Rekenkamer .....	29
2.4.1 Audit.....	31
2.4.2 Auditplan .....	34
2.4.3 Onafhankelijkheid .....	34
2.5 Obstakels bij het onderzoek.....	35
<b>3. Auditfunctie bij Surinaamse overheid in relatie tot IPPF/ISSAI</b> .....	36
3.1 Inleiding.....	36
<b>3.2 Onafhankelijkheid en Objectiviteit als leidraad</b> .....	36
3.3 Resultaatverwerking .....	36
3.4 Uitkomst analyse .....	40
3.4 Inzicht in kwaliteit auditfunctie.....	40
<b>Conclusie en aanbevelingen</b> .....	44
Conclusie .....	44
Aanbevelingen.....	45
<b>Referenties</b> .....	47



## Inleiding

De samenleving wordt geconfronteerd met grote maatschappelijke en politieke vraagstukken, waarbij een betrouwbare en effectieve bedrijfsvoering van belang is. Dit geldt niet slechts voor de private sector, maar meer nog voor de publieke sector. In de media worden niet zelden beschuldigingen en verwijtingen geuit over onbehoorlijk bestuur, met name op het vlak van financieel beleid en beheer.

Nieuwsberichten maken gewag van malversatie, corruptie, oneigenlijk gebruik van overheidsfinanciën en kapitaalvernietiging. Ook wordt er in de pers met de regelmaat van de klok melding gemaakt van betalingsachterstanden aan dienstverleners, het laat uitbetalen van personeel van parastatale instellingen, de ontbering van primaire overheidszorg door verkeerde prioriteiten van de beschikbare belastinggelden, het ontbreken van jaarrekeningen bij delen binnen de publieke sector, en het niet op tijd storten van subsidie voor sociale instellingen. Deze informatie vanuit de pers voert mij terug op “good governance” bij de overheid”. Om “good governance” na te streven is een van de voornaamste voorwaarden om systematisch controle uit te voeren op de geldelijk middelen van de overheid (Transparency International, 2018). De gezaghebbende internationale organisatie Transparency International die goed financieel bestuur bij de overheid nastreeft, wijst met nadruk op het belang van deze functie. Volgens de website van deze organisatie is haar missie gericht om onbehoorlijk openbaar financieel bestuur wereldwijd een halt toe te roepen. Dit wenst ze te bereiken door het bevorderen van (Transparency International, 2018):

1. een verhoogde financiële controle en toezicht van objectieve en onafhankelijke auditors,
2. transparantie van de overheid,
3. verantwoording en integriteit op alle niveaus en in alle sectoren van de samenleving,
4. versterking van de democratie in landen,
5. een vrije en onafhankelijke pers die onbevreesd over financiële misstanden van overheidsfunctionarissen kan schrijven.

In deze thesis is er vooral belangstelling voor het aspect van de controle en toezicht. Aangezien corruptie één van de meest bekende uitspattingen is van onbehoorlijk financieel bestuur, heeft Transparency International zich in dienst gesteld van de strijd tegen corruptie. Hiertoe heeft ze een Corruption Perception Index (CPI) ontwikkeld, waarmee ze landen kan rangschikken. Volgens het



artikel “Het gevecht tegen corruptie en hoe kunnen wij winnen in 7 stappen” (Staes, 2017), kunnen politici en ambtenaren misbruik maken van publieke macht voor privaat gewin, als het systeem van controle en toezicht niet goed functioneert. Middels de CPI die via het internet voor iedereen toegankelijk is, oefent Transparency International druk uit op overheden om te werken aan onder andere een goed functionerend systeem van controle en toezicht. In haar laatste onderzoek heeft Transparency International 180 landen beoordeeld met een score van 0 tot 100. Het minst corrupte land volgens deze index is Nieuw Zeeland met een score van 89 punten, terwijl Suriname op de 77ste plaats staat met een score van 41 punten<sup>1</sup>. Uit deze index blijkt ook dat vele landen in onze regio een betere rangschikking hebben op de CPI, dan Suriname. Deze index geeft de wereld inzicht in het gehalte van “good governance” bij de overheid van elk land en hoe landen omgaan met belastinggelden van hun volk (Transparency International, 2018).

In Suriname is de auditfunctie van de overheid toebedeeld aan zowel de Centrale Landsaccountantsdienst (CLAD) als de Rekenkamer van Suriname (Rekenkamer). Deze entiteiten zijn de instanties bij uitstek die de functie van audit vervullen binnen de publieke sector en daarom een bijdrage kunnen leveren aan verbetering van het financieel beleid en beheer van de overheid.

Zowel de CLAD als de Rekenkamer verkeren in de positie om de handelingen van regering en bestuurders te controleren. Hiertoe hebben ze afzonderlijk hun specifieke taken die gebaseerd zijn op hun eigen wettelijk kader. Audit hoeft door de regering, bestuurders en ambtenaren niet als een blok aan het been ervaren of beschouwd te worden, als men bewust wordt van het nut en belang ervan. Zo kan de toepassing van audit, de regering en de overheid in staat stellen om de realisatie van beleidsvoornemens -en doelen te volgen en waar nodig bij te sturen. Audit richt zich in grote lijnen op de financiële rapportage en regels die daarop betrekking hebben. Beide instanties zijn vanuit hun afzonderlijke taakstelling in staat om overheidsbreed systematisch informatie te verzamelen en te analyseren, ten einde de regering en bestuurders te rapporteren over het reilen en zeilen van hun handelen. Hiermee kunnen ministers en overige bestuurders hun doen en laten periodiek toetsen aan voorgenomen beleidsdoelen, en waar nodig bij te sturen. Een regering die het predicaat “goed bestuur” van zijn kiezersvolk krijgt, maakt een grote kans om steeds terug te komen na elke algemene

---

<sup>1</sup>Datum van toegang tot deze informatie: september 2018

verkiezing. Als regering, bestuurders, ambtenaren en politici, dit beseffen zal er een cultuur ontstaan waarbij controle en toezicht een belangrijke plaats zullen innemen in het staatsbestel.

Controle bij de overheid wordt onderscheiden in interne- en externe audit. Deze begrippen worden vaak genoeg verward, doch beide tools hebben hun specifieke functie om een bijdrage te kunnen leveren aan goed financieel beleid en beheer. Ze vullen eigenlijk elkaar aan. Het onderscheid dat gemaakt wordt tussen interne audit en externe audit is gelegen in het feit dat bij interne audit de controle van binnenuit de organisatie plaatsvindt. Bij externe audit komt er een externe of onafhankelijke accountant te pas om na te gaan of de vastlegging van de jaarrekening een getrouw beeld weergeeft. Voor de beoordeling van een jaarrekening dienen de parastatale bedrijven zelf een onafhankelijke accountant in te huren. Dit geldt echter niet voor de zestien ministeries, omdat deze wettelijk onderworpen zijn aan het toezicht van de Rekenkamer die op een objectieve en onafhankelijke wijze de begrotingsrekeningen (jaarrekeningen) onder het vergrootglas dient te nemen.

De CLAD en de Interne Controle vervullen de interne auditfunctie binnen de publieke sector, terwijl de Rekenkamer de externe auditfunctie vervult. Afgezien van de Rekenkamer, wordt externe audit ook uitgevoerd door accountants uit de particuliere sector die door parastatale bedrijven worden ingehuurd voor de beoordeling van hun jaarrekeningen.

Om de effectiviteit van de auditfunctie bij de Surinaamse overheid te meten zal uitgegaan worden van percepties en ervaringen van de CLAD en de Rekenkamer met betrekking tot uitvoering van hun specifieke auditfunctie. Hierbij is de focus gericht op: personele bezetting, operationele middelen, beroepsethiek, wetgeving en de bereidwilligheid van de regering, bestuurders en ambtenaren om zich te onderwerpen aan controle en toezicht. De antwoorden en bevindingen zullen geplaatst worden tegen het International Professional Practices Framework (IPPF) en de ISSAI om een uitspraak te doen over de doelmatigheid.

### **Probleemstelling:**

Naar aanleiding van de vele berichten in de media over onbehoorlijk bestuur bij de overheid en de lage rangschikking van ons land op de Corruption Perceptie Index van Transparency International, vind ik dat de Rekenkamer en de CLAD als auditinstanties bij uitstek binnen de publieke sector,

onvoldoende grip hebben op het financieel beleid en beheer bij de overheid. Naar aanleiding hiervan is de volgende hoofdvraag tot stand gekomen:

**Hoe effectief zijn de CLAD en de Rekenkamer als auditdienst binnen de publieke sector?**

De vragen die als hulpmiddel zullen dienen ter beantwoording van de hoofdvraag zijn:

1. Is de overheid coöperatief naar de auditentiteiten toe?
2. Kunnen de auditentiteiten onafhankelijk uitvoering geven aan hun auditfunctie? (In deze wordt vooral bedoeld: onafhankelijkheid in politiek, administratief en financieel opzicht)
3. Hebben de auditentiteiten de gewenste capaciteit, personele bezetting en materiële middelen om de controletaak adequaat te vervullen?

**Doel van het onderzoek**

In de eerste plaats is het doel van dit onderzoek om af te studeren. Hiermee kan worden gedemonstreerd dat de student in staat is om een eenvoudig wetenschappelijk onderzoek uit te voeren. In dit onderzoek zal de lezer inzicht worden verschaft in de functionaliteit, effectiviteit en doeltreffendheid van de auditfunctie bij onze overheid en hoe deze als instrument een bijdrage dient te leveren aan “good governance” bij de overheid, vooral op het vlak van goed financieel beleid en beheer.

**Maatschappelijke relevantie**

Het maatschappelijk doel dat wordt beoogd met deze thesis is tweeledig:

1. Het verbeteren van de auditfunctie bij de overheid die bij uitstek een aangelegenheid is van de Rekenkamer en CLAD,
2. Het streven naar goed financieel openbaar bestuur, door een goed functionerende audit op staatsmiddelen van de overheid.

**Meest relevante literatuur, internet en orale bronnen**

Voor dit onderzoek is er gebruik gemaakt van literatuur, internetbronnen en orale bronnen. Ten aanzien van de literatuur zijn onder andere de volgende boeken geraadpleegd:

1. The Essential Handbook of Internal Auditing: hierin wordt beschreven de theorie en de praktijk van de interne audit in zijn algemeenheid,
2. Grondslagen van de auditing & assurance: dit boek geeft het verloop van de ontwikkeling van audit aan en gaat in op gedragscode van auditors. Dit boek valt onder verplichte literatuur in het kader van de Audit-colleges op de Anton de Kom universiteit,
3. Verslagen en het Strategisch Plan 2017 – 2021 van de Rekenkamer,
4. Website van de CLAD, de Rekenkamer, Transparency International,
5. De manager van de CLAD, de heer Resida en de voorlichter van de Rekenkamer mevrouw Caupain.

### **Onderzoeksmethoden**

Bij dit onderzoek is er uitsluitend sprake van kwalitatief onderzoek. De data verzameling van dit onderzoek geschiedt op twee manieren:

1. Deskresearch: hierbij heeft het onderzoek zich gericht op literatuur en internetbronnen met de bedoeling inzicht te verkrijgen in de auditfunctie internationaal, met de bedoeling deze te vergelijken met de Surinaamse situatie.
2. Fieldresearch: hierbij heeft het onderzoek zich gericht op percepties en ervaringen van de CLAD, Rekenkamer, Interne Controle op ministeries en overheidsbestuurders met de bedoeling inzicht te verkrijgen in werkprocessen die betrekking hebben op de uitvoering van audit bij de overheid en de effectiviteit ervan in relatie tot goed financieel beleid en beheer bij de overheid.

### **Afbakening**

In dit onderzoek vindt de afbakening als volgt plaats:

1. Audit: het onderzoek zal zich slechts richten op de auditfunctie toegespitst op controle en toezicht op het financieel beleid en beheer bij de overheid. Deze afbakening wordt gemaakt omdat audit in principe uitgevoerd kan worden op verscheidene beleidsvlakken. Audit kan bijvoorbeeld uitgevoerd worden op: milieu, ICT, productie, kwaliteit en personeelsaangelegenheden (HRM), et cetera. Het onderzoek in het kader van deze thesis

bepikt zich echter tot de audit met betrekking tot de financiële administratie bij de overheid uitgevoerd door de CLAD en Rekenkamer.

2. Publieke sector: met betrekking tot de onderzoekobjecten van de CLAD en de Rekenkamer, beperkt dit onderzoek zich tot de zestien ministeries en de parastatalen die van subsidie afhankelijk zijn. Het accent zal vooral gelegd worden op de ministeries als gecontroleerden. De publieke sector is de verzamelnaam voor alle overheidsorganisaties en semioverheidsorganisaties. Suriname beschikt over een centrale overheid, waaronder de kabinetten van de President en Vicepresident, alsook de zestien ministeries gerekend kunnen worden. Ook de lagere overheden, waaronder de bestuursdiensten in districten, worden gerekend tot de centrale overheid. Afgezien hiervan zijn er verscheidene semioverheidsorganisaties (parastatale instellingen) die ook vallen onder de paraplu van de publieke sector.

**Opbouw:**

1. In hoofdstuk 1 komt aan de orde: het theoretisch kader van de auditfunctie.
2. In hoofdstuk 2 wordt inzicht verkregen in de kwaliteit van de auditfunctie van zowel de CLAD, de Rekenkamer en Interne controle.
3. In hoofdstuk 3 is een analyse gemaakt waarbij de ervaringen en percepties van de CLAD en Rekenkamer worden vergeleken met het IPPF.
4. De thesis wordt afgesloten met de conclusie en aanbevelingen.

# **1.Theoretisch kader audit in relatie tot goed financieel beleid -en beheer**

## **1.1 Inleiding**

In dit hoofdstuk zal het theoretisch kader van audit worden behandeld op basis van literatuur en bronnen op het internet. Hiermee moet de lezer een algemeen beeld kunnen krijgen over wat audit inhoud, en waarom audit wordt onderscheiden in interne- en externe audit. Voorts zal de lezer inzicht krijgen in gedrags- en beroeps codes van instanties en personen die audit uitvoeren (auditors). In het verlengde hiervan zal ook gekeken worden naar de rol die internationale audit organisaties spelen bij het bewaken van standaarden. Er zal ook aandacht worden besteed aan de begrippen “Financieel beleid en beheer” in relatie tot “good governance”.

## **1.2 Ontwikkeling van audit**

Het oorspronkelijke woord audit komt uit het Latijns: *audiré* betekent toehoren, luisteren. Auditor betekent toehoorder, iemand die komt luisteren. Auditee, degene die de audit ondergaat, betekent spreker. Het instrument audit dateert uit de Romeinse tijd. In het Romeinse Rijk maakten overheden gebruik van boodschappers om belangrijke informatie over te brengen. Om er zeker van te zijn dat de boodschapper de informatie correct overbracht, werd hij begeleid door iemand die moest luisteren of de boodschapper de boodschap correct vertelde. Deze persoon was de auditor.

Tegenwoordig is audit vooral gericht op financiële-controle binnen een organisatie. De accountant controleert de boekhouding door middel van onderzoek van de rapportages gemaakt door de organisatie en doet hij onderzoek in de financiële administratie op de werkplek. Hij kijkt vooral naar de werkwijze, en de manier waarop de organisatie met haar geldstromen omgaat. Door die werkwijze te onderzoeken, kan hij in korte tijd vaststellen of de financiële rapportages kloppen.

De audit is een onderzoek, waarbij de onafhankelijke auditor de bedrijfsvoering toetst. Hij onderzoekt of de werkelijke gang van zaken overeenkomt met de gewenste gang van zaken. Hij onderzoekt in hoeverre de huidige manier van werken overeenkomt met de afgesproken manier van werken. De auditor constateert eventuele afwijkingen en bepaalt de ernst van de afwijking, om vervolgens zijn bevindingen aan de opdrachtgever te rapporteren. De opdrachtgever is doorgaans het management. De toetsing gebeurt in de vorm van een documentenonderzoek en een gesprek met medewerkers in de organisatie die belast zijn met de financiële processen of daarvoor verantwoordelijk zijn.

Het doel van audit in zijn algemeenheid, is het verschaffen van zekerheid aan de opdrachtgever of derden. Een financiële audit richt zich op de betrouwbaarheid van de verslaglegging. De uitvoerenden (auditors) zijn gespecialiseerde controleurs zoals accountants. De uitkomsten van een audit worden in een rapportage vastgelegd. De accountant stelt vast of de jaarrekening van een organisatie een getrouw beeld geeft van de werkelijkheid, en geeft zijn oordeel daarover weer in een accountantsverklaring. Naast de controleverklaring met een eindoordeel, kan de accountant allerlei bevindingen die naar voren zijn gekomen bij zijn onderzoek rapporteren aan de leiding van de organisatie in de vorm van een accountantsverslag of een management letter. Behalve jaarrekeningen controleert een accountant ook andere (financiële) rapportages waarin verantwoording over iets wordt afgelegd, bijvoorbeeld een subsidieafrekening (van Pampus, 2009).

De beroepsaanduiding Registeraccountant (RA) is wettelijk beschermd. De Registeraccountant is universitair opgeleid en staat ingeschreven in het accountantsregister. RA's moeten zich houden aan strenge wettelijke eisen over de uitvoering van hun vak. Bij organisaties met een bepaalde omvang mag slechts de registeraccountant de controle uitvoeren op de jaarrekening.

Er wordt een onderscheid gemaakt bij audit op basis van wie of welke instantie de controle zal uitvoeren. Het onderscheid wordt aangeduid met interne -en externe audit (Mathijssen, 2017).

### **1.3 Interne en externe audit**

Audit wordt onderverdeeld in de interne- en externe audit. Interne audit is een onderzoek en controle die uitgevoerd wordt door de interne auditors (meestal zijn ze in dienst van de organisatie). Externe audit is een onderzoek en controle door externe auditors (hier gaat het om een accountant die onafhankelijk is van de organisatie).

Een interne audit is geen vervanger van een externe audit. Het zijn twee verschillende tools met ieder hun eigen doel. Ze vullen elkaar wel aan. Externe audits zorgen voor aantoonbaarheid van het voldoen aan bepaalde eisen in een norm/standaard (wat met interne audits niet kan worden bereikt). Het grote voordeel van een externe audit is dat er een onafhankelijke partij met een frisse blik naar de organisatie kijkt. Bij interne audit initieert de organisatie het onderzoek uit eigen beweging. Deze audit wordt uitgevoerd door medewerkers binnen de organisatie of door een ingehuurde auditor van

buiten af. Ook in het laatste geval is er nog steeds sprake van een interne audit. De interne auditor hoeft niet per se in dienst te zijn van de organisatie. Zolang het initiatief voor de audit van binnenuit komt en een intern karakter heeft, is er sprake van interne audit. Interne audit is wettelijk niet verplicht gesteld, terwijl externe audit wel verplicht is op basis van de Wet op de Jaarrekening. De organisatie heeft volgens deze wet geen keus. Ze is verplicht haar jaarrekening te laten beoordelen door een externe auditor (accountant). De opzet van een externe audit is overigens niet anders dan die van een interne audit, echter verschilt het doel (Mathijssen, 2017).

Interne audit is een onderzoek dat met een systematische en gedisciplineerde aanpak, wordt uitgevoerd naar het goed en betrouwbaar functioneren van de interne organisatie. Interne audit komt voor bij grote en kleine organisaties. De interne audit wordt uitgevoerd op de controle van de interne financiële verantwoordingen, inclusief de administratieve organisatie en totstandkoming van de interne jaarrekening.

Interne audit neemt in organisaties een vaste plaats in het kader van “good governance”. De interne audit is in dienst van een organisatie en biedt ondersteuning aan de leiding in haar streven de organisatie en het beleid onder controle te hebben en te houden en daarover verantwoording af te leggen. Volgens standaarden dienen interne auditors onafhankelijk van de leiding van de organisatie te zijn en kiest de auditor de activiteit die moet worden gecontroleerd, zonder inmenging van de leiding. Uitgaande van deze veronderstelling hebben interne auditors dus geen goedkeuring van de leiding van de organisatie nodig om audit uit te voeren

Kortom: de interne audit doet onafhankelijk onderzoek waarmee een organisatie haar eigen handelen en besluiten met betrekking tot het financiële beleid en beheer tegen het licht houdt. De interne audit stelt het management hierdoor in de gelegenheid om de vinger aan de pols te houden. Bovendien dient de interne audit als steunpunt voor de externe accountant (externe audit).

Bij externe audit komt er een onafhankelijke accountant te pas om een oordeel te geven op de betrouwbaarheid van de financiële vastlegging van de organisatie. De externe audit mag daarom niet worden verward met interne audit. De externe audit geschiedt door een externe gecertificeerde accountant die onafhankelijk is van de klant-leverancier relatie en vrij is van belangenverstrengeling. Vooral voor aandeelhouders, banken en beleggers is het van belang dat een externe accountant de



jaarrekening van bedrijven controleert om zekerheid te krijgen en op basis hiervan een verantwoorde economische beslissing te maken. De externe auditor is een onafhankelijke accountant die zelf bepaalt wat hij zal onderzoeken, en hoe hij dat zal doen. Hij kan als onafhankelijke partij op een objectieve wijze vaststellen of de organisatie voldoet aan betrouwbare vastlegging van de financiële administratie en zich houdt aan wet- en regelgeving. Na onderzoek wordt een accountantsverklaring afgegeven aan de organisatie. Daarmee kan de organisatie vervolgens aantonen dat ze aan correct financieel beleid -en beheer voldoet (Mathijssen, 2017).

#### **1.4 Definitie**

Er zijn verschillende definities van audit te vinden in zowel literatuur als op het internet. Als richtsnoer voor deze thesis zal uitgegaan worden van de ISO 9001:2008-norm. Simpelweg omdat ISO (International Organization for Standardization) 's werelds grootste ontwikkelaar van internationale normen is. Internationale normen geven state-of-the-art specificaties voor producten, diensten en Best Practices. De standaarden komen tot stand dankzij wereldwijde consensus. In de bedoelde norm staat de volgende definitie voor audit (Hoogenraad, 2011):

*“Een systematisch, onafhankelijk en gedocumenteerd proces om de integrale bedrijfsvoering of de resultaten van een organisatie, of van een deel ervan, op een **objectieve** manier te toetsen aan **vooraf bepaalde criteria**.”*

#### **Toelichting op de definitie**

**Systematisch:** wil zeggen dat de audit van tevoren gepland moet worden en volgens een vast stramien uitgevoerd dient te worden. In de voorbereiding en uitvoering van het onderzoek worden vaststaande processtappen gevolgd. Deze processtappen zijn vastgelegd in een procedure. De audit wordt niet incidenteel uitgevoerd, maar periodiek. Wanneer systematisch en periodiek audits worden uitgevoerd, is men in staat patronen te herkennen en kan men effecten van verbeteringen meten. Hierdoor wordt voorkomen dat er willekeur in het proces sluipt en dat verschillende auditors in vergelijkbare situaties tot onvergelijkbare resultaten komen.

**Onafhankelijk:** wil zeggen dat de audit wordt uitgevoerd door mensen, auditors, die niet direct betrokken zijn bij de werkzaamheden die zij onderzoeken. De auditor heeft geen

verantwoordelijkheid voor het onderdeel dat hij onderzoekt en staat hier los van; hij toetst niet ‘zijn eigen werk’.

**Gedocumenteerd:** wil zeggen dat het hele auditproces wordt vastgelegd in een schriftelijke procedure. Daarmee is audit een transparant en traceerbaar proces.

**Objectief:** wil zeggen dat de audit tot een onpartijdig oordeel moet leiden. De auditor beschrijft de situatie daarom eerlijk, duidelijk en zonder waardeoordeel.

**Vooraf bepaalde criteria:** hiermee wordt het toetsingskader bedoeld. De resultaten worden altijd getoetst aan een referentiekader of toetsingskader. De Wet op de Jaarrekening kan gezien worden als een toetsingskader. De wet streeft ernaar een uniforme verslaggevingstandaard te hanteren en zal de auditor moeten nagaan of de jaarrekening wel voldoet aan deze standaard.

Kortom: bij een audit gaat het om een gepland en onafhankelijk onderzoek, gericht op informatie te verzamelen over de werking en doeltreffendheid van de financiële middelen en op de betrouwbaarheid van de vastlegging van de financiële administratie. Het doel is om uiteindelijk zekerheid te verschaffen aan de opdrachtgever of derden.

In deze thesis zal deze definitie als toetsing kader worden gebruikt bij het onderzoek naar de audit die wordt uitgevoerd door zowel de CLAD als de Rekenkamer.

### **1.5 Audit standaarden (IPPF), gedragscode en richtlijnen**

Aan de auditfunctie zijn er internationale standaarden verbonden. Een professionele auditor laat zich leiden door deze standaarden. Het International Professional Practices Framework (IPPF), waarvan de internationale standaarden voor de Beroepsuitoefening van Interne Auditing deel uitmaken, geeft auditors een raamwerk en richtlijnen om de effectiviteit van de interne auditfunctie te beoordelen en te borgen. De Standaarden vormen ook voor de belanghebbenden van de interne auditfunctie een uitgangspunt om de effectiviteit van de auditfunctie te beoordelen. De Standaarden zijn toepasbaar op alle interne auditfuncties, ongeacht grootte, beschikbare middelen, complexiteit, doelstelling en reikwijdte (IIA, 2011).

De voornaamste standaard heeft betrekking op de “Onafhankelijkheid en Objectiviteit”. Zo moet de auditfunctie onafhankelijk zijn en de auditors moeten objectief zijn bij het uitvoeren van hun werk. De onafhankelijkheid en de objectiviteit van de individuele auditors, kunnen onder druk komen te staan als deze auditors bijvoorbeeld uitvoerende verantwoordelijkheid krijgen voor niet-auditwerkzaamheden, zoals het doen van financiële en boekhoudkundige activiteiten. Bovendien onderhouden auditors, vooral in kleine organisaties, vaak een nauwere relatie met leden van de leiding, waardoor een beeld van belangenverstremming kan ontstaan. De positie van de functie kan de onafhankelijkheid en objectiviteit eveneens aantasten, afhankelijk van de aard van de rapportagelijnen. Het kan bijvoorbeeld zo zijn dat de interne auditfunctie niet functioneel aan het bestuur of de leiding rapporteert, maar aan een persoon die uitvoerend is op de gebieden die object zijn van de audit, of die voor deze gebieden verantwoordelijk is.

### **Richtlijnen**

Het is noodzakelijk dat de interne auditfunctie open communiceert met het management over het belang van onafhankelijkheid en objectiviteit van de auditor. De problemen die zich kunnen voordoen bij het auditen van het financieel beleid en beheer waarover de auditor uitvoerende verantwoordelijkheid draagt, moet duidelijk worden uitgelegd. De interne auditors dienen verschillende alternatieven voor te leggen aan het management voor het onafhankelijk en objectief auditen, waaronder het inzetten van externe auditors. In elk geval moeten de interne auditors het belang van onafhankelijkheid en objectiviteit van hen blijven benadrukken op zowel organisatie- als opdrachtniveau.

Deze uitdaging, evenals de uitdaging ten gevolge van de positie van de functie, dient door de verantwoordelijke functionaris van de interne audit te worden besproken met de leiding van de organisatie. Deze besprekingen moeten worden gehouden in samenhang met het formuleren van een auditplan en indien nodig vaker op grond van geplande of uitgevoerde opdrachten. De interne auditor moet ervoor waken dat de argumenten niet gezien worden als excuus of belemmering om bepaalde audits uit te voeren. Als een rapport uitgebracht wordt waarbij de onafhankelijkheid of objectiviteit niet voldoende gewaarborgd kon worden, heeft de auditor de plicht dit feit met redenen en gevolgen in het rapport te vermelden.

De Surinaamse auditors dienen zich te houden aan internationale standaarden, gedragscodes en richtlijnen. Zo is op de auditors van de CLAD de VGBA (Verordening gedrags- en beroepsregels accountants) van toepassing. De Rekenkamer van Suriname is lid van de Internationale Organisatie van Rekenkamers, de International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). Afgezien hiervan volgt ze ook de richtlijnen van: de Lima Declaratie (1977), Mexico Declaratie (2007) en de UN Resolutie (2011) die de onafhankelijkheid van een Rekenkamer waarborgen (Rekenkamer, 2018).

## **1.6 International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)**

INTOSAI is een autonome, onafhankelijke en niet-politieke internationale organisatie. Het is een niet-gouvernementele organisatie met een speciale adviserende status bij de Economische en Sociale Raad (ECOSOC) van de Verenigde Naties. INTOSAI opereert als een overkoepelende organisatie voor de externe auditgemeenschap. Deze internationale organisatie telt 191 lid landen, waaronder Suriname (INTOSAI, 2006). De Rekenkamers ondergaan vrijwillig en regelmatig externe evaluaties door de INTOSAI, gericht op hun functioneren, en gebaseerd op de International Supreme Audit Institution Performance Measurement Framework (SAI-PMF) methodology, die is ontwikkeld door de INTOSAI Development Initiative (IDI) of ook wel de Internationale Organisatie voor Rekenkamers (Strategisch Plan 2017-2021, 2017).

De Internationale Standards van Supreme Audit institution (ISSAIs) zijn een ijkpunt voor het controleren van overheidsinstanties (externe controlestandaarden voor openbare entiteiten).

De INTOSAI-controlestandaarden onderscheiden in principe twee soorten audits die een overheidsauditor dient uit te voeren:

### **1. rechtmatigheidscontrole**

Een rechtmatigheidscontrole of wettelijke controle is een financiële controle van de financiële rapportage of de begrotingsrapportage van de gecontroleerde entiteit. In een rechtmatigheidscontrole bevat het controleverslag de mening van de auditor.

### **2. doelmatigheidscontrole**

Een doelmatigheidscontrole is een onderzoek van een programma, functie, werking of de managementsystemen en -procedures van een overheidsinstantie of een entiteit zonder winstoogmerk om te beoordelen of de entiteit zuinig, efficiënt en doeltreffend functioneert bij het gebruik van de beschikbare middelen. Bij een doelmatigheidscontrole moet het

verslag een betrouwbaarheidsverklaring bevatten over die items die op naleving zijn getoetst, als conclusie van de accountant (in tegenstelling tot zijn mening).

Het is van belang voor rekenkamers om de vastgelegde standaarden na te streven. Het is een vrijwillige tool en niet bedoeld om als verplichting toe te passen op de gemeenschap van rekenkamers. Het doel van deze standaarden is om rekenkamers te versterken voor wat betreft hun beoordeling met betrekking tot verantwoordelijkheid, transparantie en integriteit. Rekenkamers kunnen met toepassing van deze standaarden een voorbeeldfunctie in nemen bij het bevorderen van transparantie en verantwoording door geloofwaardige publieke rapportage te doen over hun eigen prestaties.

### **1.7 Financieel beleid- en beheer in het kader van Good Governance**

Good Governance of te wel Goed Bestuur omvat processen, gewoontes, beleid, wetten en regels die van betekenis zijn voor de manier waarop mensen een organisatie aansturen, besturen, beheren en controleren. Good Governance wijst bovendien specifiek op het bewaken en toepassen van ethisch geïnspireerde waarden zoals integriteit, recht doen aan de belangen van alle stakeholders, en toepassing van overeengekomen regels en afspraken.

Professor J. Bossert, auteur van “Good Governance; de leidraad voor Goed Bestuur en Management” geeft de volgende beschrijving van Good Governance: governance richt zich op belanghebbenden van de organisatie, de daarmee samenhangende doelstellingen van deze organisatie, en de verantwoordelijkheid van de leiding om de doelstelling te verwezenlijken. Het doel van good governance is volgens hem het scheppen van waarborgen voor realisatie van die doelstellingen. Dit juist vanwege de verantwoordelijkheid die de leiding hiervoor heeft. Daarmee omvat ‘governance’ de activiteiten van sturen, beheersen, toezicht houden en verantwoorden (Bossert,2004).

Volgens professor C. van Montfort (2001), auteur van “Returning to our roots: Good Governance?” is er sprake van Goed Bestuur als de wisselwerking een zodanige institutionele invulling krijgt dat daarmee belangrijke maatschappelijke belangen en morele waarden het best worden gediend. Goed Bestuur in deze betekenis richt zich dus op het creëren van voorwaarden. Hierbij kunnen als voorwaarden onder andere genoemd worden: samenwerkingsverbanden, transparantie, interactieve processen en beleidsnetwerken.

## **Financieel beleid**

Financieel beleid is het uitzetten van een koers. Financiële keuzen worden gemaakt vanuit het besef dat ze aantoonbaar moeten bijdragen aan het verwezenlijken van de doelen van de organisatie. Financieel beleid is in dat opzicht afgeleid van of gekoppeld aan de beleidsdoelen en plannen zoals die terug te vinden zijn in het beleidsplan of ontwikkelingsplan. Dit alles betekent nog niet dat financieel beleid per definitie ondergeschikt is aan die doelen. Financieel beleid van de overheid moet een stabiele economie waarborgen. Bij bedrijven dient het financieel beleid het voortbestaan van het bedrijf of de instelling te waarborgen en kan vanuit dat belang ook invloed uitoefenen op andere beleidsterreinen (Verbart, 2011).

## **Financieel beheer**

Financieel beheer concentreert zich op het bewaken van de financiële middelen en bestaat uit acties en spelregels die moeten voorkomen dat de inzet van middelen aan focus verliest, vooraf gestelde grenzen overschrijdt, nieuwe risico's veroorzaakt en bestaande risico's onvoldoende bestrijdt of verspilling van middelen veroorzaakt. Het toezicht moet erop toezien dat er een koers is en dat die koers vervolgens wordt behouden, totdat het weer tijd wordt om de koers doordacht en op basis van heldere evaluatie te verleggen. Zowel financieel beleid als financieel beheer moeten dus de aandacht krijgen van de toezichthouder. Financieel beheer dient aantoonbaar bij te dragen aan een financieel beleid dat het realiseren van beleidsdoelstellingen centraal stelt. Financieel beheer in deze context betekent: het managen van de beschikbare middelen op een zodanige manier dat de doelstellingen op elk niveau op een effectieve en efficiënte wijze worden behaald (Verbart, 2011).

## 2. Auditfunctie bij Surinaamse overheid vandaag de dag

### 2.1 Onderzoekstrategie

De financiële controle bij de overheid wordt hoofdzakelijk uitgevoerd door de CLAD en de Rekenkamer. Op de ministeries voeren de afdelingen Interne Controle ook audits uit op de financiële administratie. Om inzicht te krijgen in de auditfunctie bij de Surinaamse overheid zijn personen geïnterviewd die kennis hebben over de auditfunctie bij de overheid.

Tabel 2.1: Onderzoekstrategie

	Entiteiten	Onderzoekstrategie	Vragen
1	Interne Controle	Een interview over het functioneren van de Interne Controle bij de overheid met de hoofdvoorlichter bij de overheid, de heer I. Smith, die 33 jaren betrokken is bij de centrale overheidsvoorlichting en bij de voorlichting op tenminste twee ministeries. Hij is thans beleidsadviseur belast met communicatie. Vanuit zijn positie is hij bekend met het reilen en zeilen van IC's op de verschillende ministeries. Voorts is een interview afgenomen van de manager van de CLAD, de heer R. Resida, over zijn bevindingen van de IC's waarmee hij nauw samenwerkt. Twee functionarissen van de Interne Controle op verschillende ministeries die eerder benaderd waren voor een interview waren niet bereid mee te werken omdat ze 'de vuile was' niet buiten wens te hangen, zoals ze dat als reden hebben opgegeven. Ook heeft een minister te kennen gegeven niet te willen praten over interne	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Wat zijn de taken van IC?</li><li>2. Wordt er gewerkt met een auditplan?</li><li>3. Hoe belangrijk is IC voor de leiding van het ministerie?</li><li>4. Heeft IC voldoende middelen om haar controle uit te voeren?</li><li>5. Wat doet de leiding van het ministerie met rapportages van IC?</li><li>6. Hoe vult IC het werk van de</li></ol>

		<p>aangelegenheden, nadat aan hem werd gevraagd in te gaan op het functioneren van de Interne Controle op zijn ministerie. De reden om informatie in te winnen over het functioneren van IC's is om na te gaan of de basis controle op ministeries een bijdrage levert aan de audit van de CLAD en de Rekenkamer.</p>	<p>CLAD en Rekenkamer aan?</p> <p>7. Vindt u de controle van IC effectief?</p> <p>De beantwoording op deze vragen Geschiedde mondeling.</p>
--	--	---	---

2	CLAD	<p>Een interview over de auditfunctie van de CLAD met de manager van de CLAD, de heer R. Resida. Het doornemen van het wettelijk kader waaraan de CLAD haar mandaat ontleent:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. het Lansbesluit van de CLAD,</li> <li>2. de Landsbedrijvenverordening,</li> <li>3. de Comptabiliteitswet 1953</li> <li>4. het Comptabiliteitsbesluit,</li> </ol> <p>Bij het doornemen van deze documenten is vooral nagegaan of de CLAD voldoende bevoegdheid bezit om haar controle taak te kunnen uitvoeren conform internationale standaarden.</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wat zijn de controle taken?</li> <li>2. Wordt er gewerkt met een auditplan?</li> <li>3. Zijn er voldoende middelen om controle uit te voeren?</li> <li>4. Wat doet de overheid met de adviezen?</li> <li>5. Hoe vult IC het werk van de CLAD aan en hoe ondersteunt de CLAD de Rekenkamer op haar beurt?</li> <li>5. Vindt u de controle van de CLAD effectief?</li> </ol> <p>De beantwoording op deze vragen geschiedde mondeling.</p>
---	------	---	---



3	Rekenkamer	De leiding van de Rekenkamer heeft het hoofd Voorlichting van de Kamer, mevrouw R. Caupain, aangewezen om vragen over de auditfunctie van de Kamer te beantwoorden. Voorts is de Wet van de Rekenkamer 1953 doorgenomen om na te gaan wat haar mandaat is. Ook is het Strategisch Plan 2017 -2021 van de Kamer bestudeerd om eventuele tekortkomingen te identificeren.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wat zijn de controle taken?</li> <li>2. Wordt er gewerkt met een auditplan?</li> <li>3. Zijn er voldoende middelen om controle uit te voeren?</li> <li>4. Wat doet de overheid met de adviezen?</li> <li>5. Krijgt de Kamer ondersteuning van de CLAD?</li> <li>6. Hoe onafhankelijk opereert de Kamer?</li> <li>7. Vindt u de controle van de Rekenkamer effectief?</li> </ol> <p>De beantwoording op deze vragen geschiedde mondeling</p>

Toelichting: deze tabel omvat de onderzoeksstrategie die tot doel heeft inzicht te verschaffen in de auditfunctie van de verschillende auditentiteiten bij de overheid.

## 2.2 Interne Controle (IC)

Op elke ministerie komt er een afdeling Interne Controle (IC) voor. Ook bij parastatale bedrijven kennen ze zo een afdeling in hun structuur. De Interne Controle op de verschillende ministeries valt hiërarchisch onder de directeur of minister. De afdeling IC heeft ten doel het uitoefenen van de controle op de besteding van de financiële - en materiële middelen. Voorts voert ze controle uit op personele administratie en op de uitvoering van beleidsdoelen van het ministerie. Deze afdeling heeft

de bevoegdheid om alle gewenste informatie op te vragen bij de verschillende afdelingen van het ministerie (I. Smith, persoonlijke communicatie, 28 augustus 2018).

Als de Interne Controle zich goed van haar taak zou kwijten zouden er minder tekortkomingen op ministeries geconstateerd worden door de CLAD (R. Resida, persoonlijke communicatie, 3 september 2018). R. Resida (persoonlijke communicatie, 3 september 2018) geeft aan dat het functioneren van IC over het algemeen te wensen overlaat en in sommige gevallen is de IC in de praktijk niet eens aanwezig. In gevallen waarbij de IC wel functioneert, wordt die betrokken bij de controle werkzaamheden van de CLAD. Haast alle IC's staan volgens R. Resida ( persoonlijke communicatie, 3 september 2018) voor uitdagingen. Hij noemt:

1. een tekort aan gekwalificeerde auditors,
2. personele onderbezetting,
3. lage lonen,
4. een tekort aan materiële middelen,
5. gebrekkige of slechte huisvesting die niet belangrijk worden geacht.
6. er heerst een cultuur bij de overheid waarbij ambtenaren en bestuurders zich niet wensen te onderwerpen aan controle en toezicht,
7. gebrek aan politieke wil om de auditfunctie te verbeteren.

Op de vraag wat de leiding van ministeries doet met rapporten en aanbevelingen van IC's, geeft I Smith (persoonlijke communicatie, 28 augustus 2018) aan dat de Interne Controle hiërarchisch onder de minister of directeur valt. Bestuurders bij de overheid hebben over het algemeen een cultuur dat zij de lakens uitdelen en ook als zodanig omgaan met rapporten van de IC, voor zover die er zijn. Tegelijkertijd maakte hij de opmerking dat de kwaliteit van de rapporten te wensen overlaat. Het is hem bekend dat IC's niet planmatig te werk gaan en dit heeft volgens hem invloed op de kwaliteit van de controle. Hij zegt dat het structureel tekort aan financiële middelen bij de overheid ook kan worden beschouwd als een obstakel voor goed functionerende IC's en regelmatige controles. Zeker in één geval ontbeert de Interne Controle huisvesting, omdat de huurpenningen maandenlang niet zijn betaald door de overheid. Als gevolg hiervan is de huisbaas tot ontruiming van het pand overgegaan. Het gaat in deze om de Interne Controle van het ministerie van Arbeid. In de pers is in 2016 over dit

specifiek geval gewag gemaakt. Ten tijde van het schrijven van deze thesis ontbeerde de bedoelde Interne Controle nog steeds huisvesting (I. Smith, persoonlijke communicatie, 28 augustus 2018).

Om de IC een rol te laten spelen om het ministerie op de rails te houden van goed financieel bestuur, zal de verouderde Compatibiliteitswet herzien moeten worden. De onafhankelijkheid en objectiviteit van de IC-auditfunctie moet nog geregeld worden in de wet. Bij een goed functionerende IC zal het ministeries profijt van hebben, omdat de leiding inzicht zal krijgen in het financieel reilen en zeilen op het ministerie. Hierdoor kan de leiding haar departement op de rails van goed bestuur houden. Ook zal de leiding in staat zijn tijdig verbeteringsmaatregelen te treffen indien gewenst (I. Smith, persoonlijke communicatie, 28 augustus 2018).

### **De hoofdtaken van de IC volgens het formatie rapport van het Ministerie van Binnenlandse Zaken:**

1. rapporteert aan de directeur,
2. vertaalt de doelstelling, activiteiten en begroting van de afdeling in een beleidsplan,
3. zorgt voor zowel een mondelinge als schriftelijke rapportage aan de Minister en de Directeur naar aanleiding van de verrichte controle werkzaamheden door de afdeling,
4. verstrekt richtlijnen aan de afdelingen en de diensten binnen het departement met betrekking tot de inrichting en het bijhouden van de administratie ( zowel de financiële, materiële en personele) krachtens de wettelijke regelingen en instructies van de overheidsadministratie,
5. draagt zorg voor de controle van de kredietbewaking, de betaalmeesters, het kasbeheer, de personeelsregistratie evenals de financiële en salaris administratie,
6. draagt zorg voor het controleren van alle aanvragen en bestedingen van landsgelden en landsgoederen d.w.z. inzake de materiële vaste activa, de voorraden, de vorderingen en de schulden binnen het departement,
7. draagt zorg voor de controle op de betrouwbaarheid van de informatieverzorging in het kader van het financiële beheer, om de rechtmatigheid van de financiële handelingen te onderzoeken en het beheer van de doelmatigheid te beoordelen,
8. adviseert de minister, directie en de afdelingshoofden betreffende de wettelijke verplichtingen van parastatale instellingen die onder hen ressorteren,
9. verricht alle in het verlengde van de functie liggende werkzaamheden.

## **2.3 De CLAD**

De CLAD is een werkmarm van de minister van Financiën. Ze is officieel ingesteld op 1 januari 1973 met als taak de controle op de administratie van de algemene dienst, de takken van dienst van de overheid alsook de openbare nutsbedrijven en parastatale instellingen. Met andere woorden: de CLAD dient alle 16 ministeries en ongeveer 30 parastatale bedrijven te controleren. De controle omvat mede het onderzoek naar de deugdelijkheid van de financiële verantwoording van de begrotingsrekeningen. Deze kunnen worden beschouwd als jaarrekeningen. Ook doet de CLAD de beoordeling van de doelmatigheid van het gevoerde beheer. Jaarlijks wordt er verslag uitgebracht aan de minister van Financiën over de verrichte werkzaamheden (Landsbesluit CLAD,1972).

Voor het uitvoeren van taken beschikt de CLAD over de bevoegdheid om bij haar controle elke bestuurder en/of ambtenaar te ondervragen. Voorts is ze bevoegd inzage te nemen in alle documenten, rapporten, bescheiden, en boeken. Genoemd kunnen worden: kwitanties, offertes, transacties, contracten, notulen, registers, en correspondentie die betrekking heeft op de administratie en beheer van gelden en goederen. Bestuurders en ambtenaren op hun beurt zijn verplicht de medewerking te verlenen. Behalve de controlerende taak die de CLAD vervult, heeft ze ook een adviserende taak naar de leiding van ministeries toe. De adviezen worden uitgebracht op instructie van de minister van Financiën of uit eigen beweging. De wettelijke kaders waarbinnen de CLAD opereert zijn: het Landsbesluit van de CLAD, het Landsbedrijvenverordening, de Comptabiliteitswet en het Comptabiliteitsbesluit. De controle werkzaamheden van de CLAD worden audits genoemd. De audits worden op dit moment uitgevoerd door 33 auditors. De CLAD richt zich voornamelijk op de begrotingsrekening (R. Resida, persoonlijke communicatie, 3 september 2018).

### **2.3.1 Auditfunctie**

De CLAD is belast met de interne audit bij de overheid. Ze rapporteert naar de minister van Financiën. Ook bij de externe audit komt de CLAD soms in beeld en wel in gevallen waarbij een parastataal bedrijf haar in de hand neemt om de jaarrekening te beoordelen. In dit geval is de CLAD niet als interne accountant bezig om audit uit te voeren, maar als externe accountant. Benadrukt moet worden dat de parastatale bedrijven echter niet verplicht zijn per se met de CLAD in zee te gaan bij het aantrekken van een onafhankelijke accountant. De keuze is aan hen gelaten om voor de beoordeling van hun jaarrekening met particuliere accountants in zee te gaan. In dit hoofdstuk zal de rol van de CLAD als externe accountant buiten beschouwing worden gelaten.

De reguliere werkzaamheden van de CLAD bestaan uit het controleren van de begrotingsrekeningen van ministeries. Deze worden opgemaakt door de afdeling Begroting en Financiële Zaken (BFZ) van elke ministerie. De CLAD brengt op instructie van de minister van Financiën, jaarlijks bezoeken aan deze afdelingen om audits uit te voeren op de deugdelijkheid van de begrotingsrekeningen. Bij dit onderzoek worden de begrotingscijfers vergeleken met de werkelijke bestedingen, conform de ontvangen rekening (R. Resida, persoonlijke communicatie, 3 september 2018).

Het doel van een begrotingsrekeningcontrole is om gebruikers de zekerheid te geven dat de begrotingsrekening een getrouw beeld geeft van de werkelijkheid. De gebruikers zijn: de leiding van het gecontroleerde ministerie of parastataal bedrijf, de minister van Financiën en de Rekenkamer. De CLAD dient objectief hierover te rapporteren. Als onderdeel van deze rapportage, brengt zij adviezen uit aan de minister van Financiën. Via deze minister wordt het advies doorgeleid naar betrokken ministeries of parastatalen. Voordat de CLAD haar audit aanvangt maakt ze een controleplan op, gebaseerd op een risico analyse. Dit komt erop neer dat ze haar eigen analyse maakt van de eventuele risico's in het financieel- en materieel beheer op elk ministerie. Op basis hiervan stelt ze het plan op dat inzicht geeft in de selectie van controle activiteiten (R. Resida, persoonlijke communicatie, 3 september 2018).

Tabel 2.2: Overzicht Begrotingsrekeningcontrole

	<b>Controle in fasen</b>	<b>Doel</b>	<b>Rol van de CLAD</b>
1	Risicoanalyse en planning	Oriëntatie	Brengt met haar auditors bezoeken aan de afdelingen Begroting en financiële Zaken van de verschillende ministeries.
2	Interimcontrole	Inzicht krijgen in beleidsprocessen	Hier wordt er gelet op de interne beheersingsmaatregelen gericht op onderkende risico's en of de risico's door de interne

			procedures en controles worden afgedekt.
3	Eindejaarscontrole	Nagaan of financiële verslaggeving voldoet aan wet- en regelgeving	Geen aangelegenheid van de CLAD
4	afronding en controleverklaring.	Moet zekerheid geven over de jaarrekening	Geen aangelegenheid van de CLAD

Toelichting: uit deze tabel blijkt dat de CLAD niet alle fasen van de audit uitvoert.

Bron: (R. Resida, persoonlijke communicatie, 3 september 2018)

### 2.3.2 Toelichting op controle fasen

De CLAD beperkt zich bij haar reguliere audit slechts tot de eerste en tweede fasen:

1. Risicoanalyse en planning,
2. Interim Controle.

Bij Risicoanalyse en Planning tracht het auditteam zich allereerst een beeld te vormen van het ministerie of de afdeling waar controle uitgevoerd zal worden. In de eerste plaats wordt er ingelezen om zich te oriënteren en thuis te raken in de materie. Stukken die doorgenomen worden voor de oriëntatie zijn bijvoorbeeld: statuten, notulen van vergaderingen, en beleidsnota's. Ook worden ambtenaren van betrokken afdeling geïnterviewd over lopende zaken en actualiteiten die betrekking hebben op de dienst. Als de auditors zich voldoende hebben georiënteerd, volgt er een gesprek met de leiding van de afdeling of het ministerie over de te toetsen onderwerpen. De onderwerpen die uiteindelijk getoetst zullen worden zijn het resultaat van de risicoanalyse die vooraf is uitgevoerd. Bij zo een risicoanalyse wordt aan de hand van de mogelijke risico's bepaald welke processen bekeken zullen worden en over welke een oordeel geveld zal worden. Middels de Risicoanalyse en Planning is de CLAD in staat significante risico's te signaleren die tijdens de controle van de jaarrekening centraal staan en kan ze haar controle-aanpak vaststellen. Jaarlijks wordt een controleplan opgesteld over audits die uitgevoerd zullen worden op de verschillende ministeries (R. Resida, persoonlijke communicatie, 3 september 2018).

De tweede fase van de controle “Interim Controle” heeft als doel een goed beeld te krijgen van de beleidsprocessen. Tijdens deze controle wordt er gekeken of risico’s voldoende worden afgedekt. Deze controle biedt inzicht in belangrijke financiële processen en is voor de CLAD de belangrijkste fase van het controleproces. Hierbij moet gedacht worden aan inzicht verkrijgen in inkoop, verkoop, het voorraadbeheer, en het geldverkeer. In principe kan de Interim Controle elk moment gedurende het jaar worden uitgevoerd, maar de CLAD voert deze controle uit in het tweede en derde kwartaal van het jaar. De periodes in het jaar hebben vooral betrekking op de interne planning bij de CLAD. Bij deze fase wordt er uitgekeken naar de interne beheersingsmaatregelen gericht op onderkende risico’s. Bij interne beheersingsmaatregelen die de risico’s adequaat afdekken wordt door het auditteam de werking ervan gedurende het jaar getest (R. Resida, persoonlijke communicatie, 3 september 2018).

Voor het completeren van de begrotingsrekeningcontrole dienen volgens R. Resida (persoonlijke communicatie, 3 september 2018) in feite de “Eindejaarscontrole” en de “Afronding en het afgeven van een Controleverklaring” in principe ook doorlopen te worden. In het verleden heeft de CLAD ook deze stappen doorlopen, maar tegenwoordig doet ze dat niet meer. R. Resida (persoonlijke communicatie, 3 september 2018) vindt dat de uitvoering van die twee laatste fasen een aangelegenheid is van de Rekenkamer. Aangezien volgens hem de Rekenkamer zich intussen heeft versterkt en zich klaar maakt om te opereren vanuit internationale standaarden, wordt de Kamer door hem instaat geacht om de overige fasen van controle te kunnen uitvoeren. De werkdruk laat het niet toe om zijn auditors nog langer te belasten met de overige fasen.

### **2.3.3 Adviezen van de CLAD**

Na de twee controle fasen te hebben uitgevoerd, brengt de CLAD schriftelijk advies uit aan de minister van Financiën die op zijn beurt de adviezen doorgeleid naar de minister van betrokken ministerie. De adviezen hebben vooral betrekking op drie punten die behandeld worden in de hieronder opgenomen tabel:

Tabel 2.3: Adviezen CLAD

	<b>Adviezen CLAD</b>	<b>Karakter van het advies</b>
1	Over deficiënties op interne beheersingsmaatregelen	Aanbevelingen voor steunmaatregelen om de kans op fouten in de administratie te verkleinen.
2	Over inefficiëntie	Gewag maken van ondoelmatigheid bij het gebruik van financiële en materiële middelen.
3	Over handelingen in strijd met wet- en regelgeving	Het identificeren van afwijkingen in financiële overzichten door niet-naleving van wet- en regelgeving.

Toelichting: deze tabel geeft een overzicht van de verschillende vormen van adviezen die de CLAD geeft aan de overheid.

Bron: (R. Resida, persoonlijke communicatie, 3 september 2018)

R. Resida (persoonlijke communicatie, 3 september 2018) vindt dat het van belang is dat de adviezen van de CLAD worden opgevolgd, omdat deze tot doel hebben om het ministerie in de gelegenheid te stellen goed financieel beleid en beheer te voeren. Zijn ervaring is dat de adviezen over het algemeen in de wind worden geslagen door bestuurders en/of ambtenaren. Zo blijkt dat in bepaalde gevallen, adviezen die na vorige audits zijn uitgebracht met de bedoeling om geconstateerde tekortkomingen weg te werken, nog steeds niet zijn opgevolgd. Bij de jaarlijkse controle worden nog regelmatig tekortkomingen geconstateerd, waarover al eerder gewag van is gemaakt en advies daarover is uitgebracht. De overheid beschouwd de adviezen van de CLAD nog te veel als te zijn vrijblijvend. Er zal geen verbetering optreden in het financieel beleid en beheer bij de overheid als de overheid de adviezen naast zich blijft neerzetten. Er is geen wettelijke basis voor de CLAD om de overheid te verplichten zich te houden aan de uitgebrachte adviezen. De auditfunctie zal pas effectief zijn als de herziende Comptabiliteitswet de overheid zal verplichten om adviezen van de CLAD en Rekenkamer op te volgen (R. Resida, persoonlijke communicatie, 3 september 2018 ).

## **2.4 De Rekenkamer**

De Rekenkamer is ingesteld op 3 mei 1954. Volgens haar missie draagt ze bij aan verbetering van het rechtmatig en doelmatig financieel beheer in de publieke sector door de overheid en de Nationale



Assemblée (DNA) te voorzien van duidelijke en relevante rapporten die zijn opgesteld op basis van de internationale audit standaarden (Jaarverslag 2017, maart 2018).

Op de website van de Rekenkamer wordt vermeld dat de Kamer bestaat uit de voorzitter, mevrouw Charmain O.C. Felter, MBA en de leden de heer drs. Paul Brandon en mevrouw drs. Gerda Schmeltz (2016 - 2021). Het college is op voordracht van De Nationale Assemblée (DNA) door de President van de Republiek Suriname benoemd. Krachtens de Wet Rekenkamer Suriname, G.B. 1953 no. 26 artikel 2 lid 2, is aan het college een secretaris toegevoegd, die op voordracht van DNA door de President van de Republiek Suriname wordt geïnstalleerd. De secretaris is mevrouw drs. Natasha Vredeberg, MBA. Ze is ondermeer belast met rechtmatigheids- en doelmatigheidscontrole. Het personeel van de Kamer bestaat uit 47 personen. Onder deze groep zijn 22 personen auditors.

De Rekenkamer vindt haar grondslag in artikel 149 van de Grondwet, waarin is bepaald dat bij wet wordt ingesteld een orgaan dat tot taak heeft toezicht uit te oefenen op de besteding van staatsgelden en controle op het geldelijk beheer van de overheid in de ruimste zin. Het toezicht en de controle dienen te worden uitgeoefend zowel op de rechtmatigheid als doelmatigheid van de besteding en het beheer van staatsfinanciën. Haar taken en bevoegdheden zijn omschreven en vastgesteld in de Rekenkamerwet (G.B. 1952 no. 111). De onpartijdigheid en onafhankelijkheid van de Rekenkamer zijn wettelijk gewaarborgd door zowel de Grondwet als de Rekenkamerwet. Een ander wettelijk kader waarop de Rekenkamer haar baseert is de Comptabiliteitswet 1952.

Het instituut vaart op het kompas van standaarden die gelden voor alle Rekenkamers in de wereld. De standaarden scheppen duidelijkheid die nodig is om het instituut Rekenkamer een functie als veiligheidsklep in het staatsbestuur te laten vervullen. De leden van het college mogen geen ambtenaar zijn en dus niet ondergeschikt zijn aan de uitvoerende macht (Wet Rekenkamer Suriname, maart 1953). Diensten en instellingen waarvoor de overheid verantwoordelijk is of waarvan de activiteiten in belangrijke mate door de overheid worden bekostigd, zijn verplicht medewerking te verlenen aan rekenkameronderzoek. Daarbij is het college bevoegd tot het gevraagd en ongevraagd verkrijgen van alle informatie en heeft het toegang tot alle plaatsen (Wet Rekenkamer Suriname, maart 1953).

De regering is verplicht om relevante bestuurlijke documenten, zoals missiven van de Raad van Ministers, naar de Rekenkamer toe te zenden. Een belangrijke waarborg voor de onafhankelijkheid is dat de Rekenkamer zelf bepaalt wat en hoe er onderzocht wordt, en wat er gerapporteerd wordt. Het is de Rekenkamer die DNA input moeten geven om de controle bevoegdheid op het vlak van Financieel beleid en beheer van de overheid te kunnen uitoefenen. Het is DNA die het eindoordeel geeft over de juistheid van het gevoerd financieel beleid en beheer (R. Caupain, persoonlijke communicatie, 3 september 2018).

De Rekenkamer is niet tevreden met haar huidige auditfunctie en wenst daarom naar verbetering. De Kamer wenst een zo groot mogelijke bijdrage te leveren aan de verbetering van de controle met betrekking tot het rechtmatig- en doelmatig financieel- en materieel beheer van de publieke middelen. Ze wil voorts de effectiviteit van haar toezichthoudende taak te vergroten. De Kamer heeft in 2016 een externe toetsing ondergaan van haar huidige functioneren op basis van de internationale SAI-PMF methodologie. Hieruit is gebleken dat de Kamer er nog niet is waar ze zou willen zijn, en moet ze gaan werken aan punten waarin ze zwak is. De bevindingen van de externe toetsing zijn door de Kamer geaccepteerd en hebben de basis gelegd van de prioriteiten van het Strategisch Plan 2017-2021 (Strategisch Plan 2017-2021, 2017).

#### **2.4.1 Audit**

De uit te voeren audit van de Rekenkamer kan volgens R. Caupain (persoonlijke communicatie, 7 september 2018 ) terug gevoerd worden op drie vormen van controles:

1. controle van de begrotingsrekening,
2. rechtmatigheidsonderzoek,
3. doelmatigheidsonderzoek.

##### **2.4.1.1 Toelichting op de vormen van controles**

###### **Begrotingsrekeningcontrole**

Op het gebied van ‘begrotingsrekeningcontrole’ houdt de aanpak in dat er onderzoek wordt uitgevoerd naar de toelichting op de begrotingsrekening. Over dit onderzoek wordt er gerapporteerd in het jaarverslag dat aan DNA wordt aangeboden. Bij dit onderzoek worden de begrotingscijfers vergeleken met de werkelijke bestedingen, conform de ontvangen rekening. Internationale standaarden vereisen echter dat de controle breder moet zijn en dat dit ook tot een oordeel dient te

leiden over de juistheid van de gepresenteerde cijfers in de begrotingsrekening met betrekking tot bestedingen en de volledigheid van ontvangsten (R. Caupain, persoonlijke communicatie, 7 september 2018).

Om invulling te geven aan de begrotingsrekeningcontrole op basis van de wetgeving en op basis van de internationale standaarden, is de huidige controlecapaciteit van 26 auditors niet voldoende. Om een oordeel te kunnen geven over het geheel van uitgaven en inkomsten van de overheid, zoals neergelegd in de begrotingsrekening, zal de controle capaciteit van de Kamer minimaal verdubbeld moeten worden. Gezien de huidige omstandigheden van onvoldoende capaciteit, is de Kamer ervan bewust dat vooralsnog niet alle cijfers van de begrotingsrekening kunnen worden gecontroleerd volgens de geldende internationale standaarden. In plaats van een volkomen controle van de geconsolideerde begrotingsrekening, zal de Kamer trachten om binnen de huidige capaciteit, jaarlijks de begrotingsrekeningen van een aantal ministeries volledig te controleren met een methodologische aanpak gebaseerd op de ISSAIs. Hierover wenst de Kamer te rapporteren in afzonderlijke rapporten. Het zal erop neerkomen dat de Kamer haar rapportage over onderzoeksbevindingen niet langer beperkt tot het jaarlijkse verslag, maar deze verspreidt over het heel jaar, zodat tijdig de Regering en DNA geïnformeerd kunnen worden over verscheidene onderzoeksuitkomsten (R. Caupain, persoonlijke communicatie, 7 september 2018). De begrotingsrekeningcontrole geschiedt op grond van artikel 1 van de Wet op de Rekenkamer. De kamer richt zich primair op de geconsolideerde begrotingsrekening van de Regering. De Kamer kan deze controle alleen uitvoeren indien de Regering deze begrotingsrekening opstelt en aan de Kamer aanbiedt. Dit blijkt volgens het Strategisch Plan 2017 -2021 niet vanzelfsprekend te zijn. Op pagina 23 maakt de Kamer gewag van het feit dat in de afgelopen jaren ze geen begrotingsrekening heeft ontvangen van de regering. “Wij gaan ervan uit dat de nieuwe Comptabiliteitswet een duidelijke bepaling zal bevatten van het opstellen en aanleveren van de geconsolideerde begrotingsrekening aan de Kamer met sanctiebepalingen voor het eventueel niet nakomen van die bepalingen” einde citaat uit het Strategisch Plan.

### **Rechtmatigheidscontrole**

Op het gebied van rechtmatigheidsonderzoek toetst de Kamer op rechtmatigheid: het gaat in deze met name om overheidsbeschikkingen die door de ministeries zijn opgesteld en aan de Kamer zijn toegezonden. Deze beschikkingen worden getoetst door de Kamer. De resultaten van deze toetsing worden verzameld en vastgelegd in het Rekenkamerverslag. Volgens de Rekenkamer is deze aanpak

vooralsnog niet in lijn met de internationale standaarden. De traditionele manier is volgens de Kamer een transactiegerichte aanpak, terwijl internationaal er consensus bestaat dat een systeemgerichte aanpak meer bruikbare onderzoeksuitkomsten geeft (R.Caupain, persoonlijke communicatie, 7 september 2018 ).

De Kamer is voornemens haar controlemethodiek aan te passen aan de internationale standaarden. Dit voornemen staat hoog op haar prioriteitenlijst. Nog dit jaar (2018) wenst de Kamer hiermee een start te maken. Voorlopig gaat de Kamer voort met de rechtmatigheidsstoetsing van de binnengekomen beschikkingen volgens de huidige methodiek. Het rechtmatigheidsonderzoek zal de Kamer bij voorkeur regeringsbreed uitvoeren gericht op specifieke risicovolle aspecten van het financieel dan wel materieel beheer. Voorbeelden zijn overheidsaanbestedingen, beheer van bedrijfsmiddelen en salarisbetalingen (R. Caupain, persoonlijke communicatie, 7 september 2018).

### **Doelmatigheidsonderzoek**

Op het gebied van ‘doelmatigheidsonderzoek’ voert de Rekenkamer nog geen activiteiten uit. Volgens de Rekenkamerwet dient de Kamer erop toe te zien dat alle gelden en goederen van de overheid doelmatig worden beheerd. Met andere woorden: de Kamer is bevoegd tot beoordeling van de doelmatigheid van het beheer. Dat betekent dat ze zou moeten nagaan of het gebruik van staatsgelden en goederen zodanig is geschied dat met een minimum aan inspanning een maximum wordt verkregen. Uit evaluatie van de Kamer blijkt dat het doelmatigheidsonderzoek reeds geruime tijd onvoldoende tot zijn recht komt. Een mogelijke verklaring is dat opeenvolgende regeringen niet hebben meegewerkt dat de Kamer de doelmatigheid van het beleid controleert. De Kamer heeft in elk geval in haar plan opgenomen om op lang termijn haar audit te verbreden naar doelmatigheidsonderzoeken. Gegeven de huidige capaciteit zal ze voorlopig prioriteiten moeten stellen. Eerst wenst ze in de komende jaren alvast haar aandacht te schenken aan het in lijn brengen van de controle op de begrotingsrekening en rechtmatigheidsonderzoek, met de internationale standaarden. Pas nadat de Kamer vooruitgang heeft geboekt op deze gebieden, zal ze haar aandacht verschuiven naar doelmatigheidsonderzoek. Gelet op de huidige capaciteit voorziet de Kamer dat dit niet eerder zal plaatsvinden dan 2020 (R. Caupain, persoonlijke communicatie, 7 september 2018).

### **2.4.2 Auditplan**

De Kamer maakt vooralsnog geen gebruik van een jaarlijks controleplan, omdat het controlewerk voorlopig wordt bepaald door de toestroom van beschikkingen die aan de Kamer worden gezonden door de verschillende ministeries. Toepassing van een nieuwe controlemethodiek vereist dat de Kamer zich niet moet laten leiden door de toestroom van beschikkingen. Ze moet haar eigen analyse maken van de risico's in het financieel- en materieel beheer van de publieke middelen. Het Strategisch Plan beoogt mede dat er een controleplan ontwikkeld wordt, waaraan een risicoanalyse ten grondslag zal liggen bij het plannen van een selectie van controle activiteiten. Uitvoering van een volkomen controle op de begrotingsrekening van de publieke organisaties die onder het mandaat van de Kamer vallen is niet mogelijk met de huidige middelen van de Kamer. Om die reden zal via het Ministerie van Financiën en het Ministerie van Binnenlandse Zaken het personeel worden uitgebreid. Het is belangrijk hierbij te melden dat de benodigde additionele capaciteit minder groot zal hoeven te zijn als de Kamer gebruik kan maken van het controlewerk van de CLAD en andere private accountants kantoren die de parastatale organisaties controleren. De leiding van de Kamer wenst in overleg te treden met de CLAD om te komen tot een betere werkverdeling van de audit (Strategisch Plan 2017-2021, 2017).

### **2.4.3 Onafhankelijkheid**

De Wet op de Rekenkamer is sterk verouderd en is niet in lijn met de moderne controle opvattingen en internationale standaarden voor functionele, operationele en financiële onafhankelijkheid. Dat betekent dat onder het regime van de huidige Rekenkamerwet, de Kamer voor het kwantitatieve aspect -het aantal werknemers in dienst van de Kamer - afhankelijk is van de medewerking van zowel het Ministerie van Financiën als het Ministerie van Binnenlandse Zaken. Dit is niet in lijn met de internationale standaarden, want het betekent dat het budget van de Kamer afhankelijk is van entiteiten die onder het controlemandaat van de kamer vallen. De Kamer is in operationeel opzicht evenmin onafhankelijk om haar eigen personeelsbeleid te voeren, aangezien ze een administratief onderdeel is van het Ministerie van Binnenlandse Zaken. Voor sommige onderdelen van het personeelsbeleid, zoals salarisniveaus, moet de Kamer opereren binnen de kaders van dit Ministerie. Zo ook voor trainingen van de auditors in internationale standaarden. Zowel de kwantiteit als de kwaliteit van de staf is van het grootste belang om effectieve controle uit te voeren, maar omdat de Kamer niet geheel onafhankelijk is, kan ze dit streven nog niet bereiken. Ook het gebrek aan ITC

infrastructuur (Informatie en Communicatie Technologie) en adequate huisvesting vormen een obstakel voor een goede controle (Strategisch Plan 2017-2021, 2017). In reactie op de vraag hoe de regering omgaat met de uitgebrachte adviezen, wordt aangegeven dat het de verantwoordelijkheid is van de Regering en DNA om al of niet uitvoering te geven aan adviezen en aanbevelingen om de recht- en doelmatigheid van het financieel en materieel beheer bij de overheid te verbeteren (R. Caupain, persoonlijke communicatie, 7 september 2018).

## **2.5 Obstakels bij het onderzoek**

Opvallend was dat alle drie geïnterviewden in omzichtige bewoordingen in zijn gegaan op de vragen, vooral die ene die betrekking heeft op wat de overheid doet met de adviezen. Op die vraag werd ter verontschuldiging aangevoerd dat men de overheid/regering niet op de tenen wenst te trappen. Het feit dat een minister, noch auditors van de Interne Controle bereid waren te praten over het functioneren van IC, heeft de indruk gewekt dat het gekozen onderwerp van deze thesis gevoelig is voor de overheid. De beleidsadviseur Smith die overgehaald kon worden zijn licht te laten schijnen over het onderwerp, heeft op voorhand gesteld dat hij dat doet vanuit zijn persoonlijke perceptie en ervaringen als ambtenaar en dat derhalve de overheid niet verantwoordelijk gesteld kan worden voor zijn uitspraken.

## **3. Auditfunctie bij Surinaamse overheid in relatie tot IPPF/ISSAI**

### **3.1 Inleiding**

Aan de auditfunctie zijn er internationale standaarden verbonden, zoals het International Professional Practices Framework (IPPF) van het Instituut van Internal Auditors, gericht op auditors bij de overheid om effectief controle te kunnen uitvoeren (IIA, 2011). Voorts de Internationale Standaarden voor Rekenkamers (ISSAI) die uitgevaardigd zijn door de Internationale Organisaties voor Rekenkamers (INTOSAI). Om een waardeoordeel te geven over de effectiviteit van de financiële controle bij de Surinaamse overheid, zullen deze standaarden als referentiepunt worden gebruikt.

### **3.2 Onafhankelijkheid en Objectiviteit als leidraad**

De IPPF-standaarden hebben betrekking op: objectiviteit, integriteit en competentie. Deze standaarden zijn bepalend voor de objectiviteit van de auditinstanties en de houding van auditors, om zich zoveel mogelijk te beperken tot de feiten en zich niet te laten beïnvloeden door anderen. De ISSAI hebben met name betrekking op het onafhankelijk functioneren van Rekenkamers. Voor het meten van de effectiviteit van de auditfunctie, is de focus gelegd op de standaarden die betrekking hebben op Onafhankelijkheid en Objectiviteit. Aan de basis van deze standaarden liggen: zelfstandig aantrekken van auditpersoneel, personele bezetting, auditmethodes, bevoegdheden, eigen budget, internationale uitwisseling van ervaringen, mate van beheersing van bedreigingen van de objectiviteit van de organisatie en de individuele auditor, rapportage, interactie met het bestuur, coöperatieve houding van het bestuur. Deze aspecten worden onderverdeeld in de steekwoorden: onafhankelijkheid, capaciteit en coöperatieve houding (coöperatie) die als labels toegepast zullen worden bij de analyse van de antwoorden op de deelvragen. De standaarden Onafhankelijkheid en Objectiviteit zijn bepalend voor de kwaliteit van de auditfunctie.

### **3.3 Resultaatverwerking**

Om antwoord te krijgen op de hoofdvraag “Hoe effectief zijn de CLAD en de Rekenkamer als auditdienst binnen de publieke sector?”, is er gebruik gemaakt van de theorie uit het Basisboek Kwalitatief Onderzoek van Ben Baarde, Ester Bakker en Martijn de Goede (2012). De hoofdvraag is onderverdeeld in drie deelvragen die te vinden zijn in de inleiding/ probleemstelling van deze thesis.

De antwoorden op de deelvragen geven informatie die betrekking heeft op de hoofdvraag. Bij de verwerking is gekozen om de antwoorden te voorzien van een van de drie bovengenoemde labels. Bij de analyse van de antwoorden zijn er drie afzonderlijke tabellen gemaakt, een voor elke deelvraag. In een tabel zijn terug te vinden: de vraag, het afzonderlijk antwoord van de CLAD en het afzonderlijk antwoord van de Rekenkamer. Voorts wordt elke antwoord in de tabel van een label voorzien. Afhankelijk van het antwoord wordt er een gevoelswaarde toegevoegd, namelijk: positief (goed) of negatief (slecht). Voor toekenning van de gevoelswaarde bij een label is nagegaan of het antwoord zoveel mogelijk in lijn is met de bedoelde IPPF-standaard. In dat geval wordt ‘positief’ als gevoelswaarde geplaatst bij het label. Indien het antwoord niet in lijn is of niet helemaal in lijn is met bedoelde standaard, wordt ‘negatief’ geplaatst. Ten slotte wordt in dezelfde tabel een som gemaakt van de frequentie van de gevoelswaarde per label. Hoe meer positieven in de tabel voorkomen, hoe beter de objectiviteit gewaarborgd is die bepalend is voor de effectiviteit van de audit.

Tabel 3.1: Labeling en deelvragen

	<b>Label</b>	<b>Strekking deelvraag</b>
1	<b>Onafhankelijkheid</b>	<i>hoe onafhankelijk</i> zijn de controle instanties van de overheid in administratief, financieel, en politiekopzicht?
2	<b>Capaciteit</b>	heeft de controle instantie <i>voldoende capaciteit</i> die een adequate audit garandeert?
3	<b>Coöperatie</b>	<i>is de overheid coöperatief</i> naar de controle instantie toe?

Deze tabel geeft inzicht in de strekking van de deelvragen en het toekennen van een label.

Bron: eigen onderzoek

### Beantwoording deelvragen

Tabel 3.2: Labeling Onafhankelijkheid

	<b>Instantie</b>	<b>Antwoord</b>	<b>Label</b>	<b>Oordeel</b>
1	CLAD	Wij proberen onze onafhankelijkheid te waarborgen door een onderscheid te maken in het werk tussen uitvoering en controle. Op instructies van de minister van Financiën	onafhankelijkheid	Positief



		kunnen audits worden uitgevoerd, maar kan ook op eigen initiatief.		
2	Rekenkamer	De Wet op de Rekenkamer is sterk verouderd en is niet in lijn met de moderne controle opvattingen en internationale standaarden voor functionele, operationele en financiële onafhankelijkheid	onafhankelijkheid	Negatief

Toelichting: in deze tabel wordt aan de hand van de antwoorden, een oordeel gegeven over de mate waarin de auditentiteiten hun controlewerkzaamheden onafhankelijk kunnen uitvoeren.

Bron: (Strategisch Plan 2017-2021, 2017)

(R. Resida, persoonlijke communicatie, 3 september 2018)

Tabel 3.3: Labeling Capaciteit

	<b>Instantie</b>	<b>Antwoord</b>	<b>label</b>	<b>Oordeel</b>
1	CLAD	Het aantal controleurs is naar de gewenste bezetting en in materieel opzicht gaat het redelijk goed. Om efficiëntie na te streven moet het niet de bedoeling zijn om meer krachten aan te trekken. Dit is ook de reden waarom wij de IC's van de verschillende ministeries laten meelopen met ons, om uiteindelijk het werk van de CLAD te verlichten.	Capaciteit	positief
2	Rekenkamer	De kamer beschikt over 22 auditors, wat gezien haar taakstelling nog onvoldoende is. Het ideale aantal is tussen 50-60 auditors.	Capaciteit	Negatief

Toelichting: in deze tabel wordt aan de hand van de antwoorden, een oordeel gegeven over de mate waarin de auditentiteiten voorzien zijn van voldoende capaciteit ter uitvoering van kwalitatieve controlewerkzaamheden.

Bron: (R. Caupain, persoonlijke communicatie, 7 september 2018)

(R. Resida, persoonlijke communicatie, 3 september 2018)

Tabel 3.4: Labeling Coöperatie

	<b>Instantie</b>	<b>Antwoord</b>	<b>Label</b>	<b>Oordeel</b>
1	CLAD	Bij de jaarlijkse controle worden nog regelmatig tekortkomingen geconstateerd, waarover al eerder gewag van is gemaakt en advies daarover is uitgebracht. De overheid beschouwd de adviezen van de CLAD nog te veel als te zijn vrijblijvend. Er zal geen verbetering optreden in het financieel beleid en beheer bij de overheid als de overheid de adviezen naast zich blijft neerzetten.	Coöperatie	Negatief
2	Rekenkamer	De Kamer maakt gewag van het feit dat in de afgelopen jaren ze geen begrotingsrekening heeft ontvangen van de regering. “Wij gaan ervan uit dat de nieuwe Comptabiliteitswet een duidelijke bepaling zal bevatten van het opstellen en aanleveren van de geconsolideerde begrotingsrekening aan de Kamer met sanctiebepalingen voor het eventueel niet nakomen van die bepalingen”	Coöperatie	Negatief

Toelichting: in deze tabel wordt aangegeven hoe coöperatief de overheid zich opstelt naar de auditentiteiten toe.

Bron: (Strategisch Plan 2017-2021, 2017)

(R. Resida, persoonlijke communicatie, 3 september 2018)

### 3.4 Uitkomst analyse

Tabel 3.5: Resultaat analyse

<b>Label</b>	<b>CLAD</b>	<b>Rekenkamer</b>	<b>Resultaat</b>
Onafhankelijkheid	Positief	Negatief	1 Negatief + 1 positief
Capaciteit	Positief	Negatief	1 Negatief + 1 positief
Coöperatie	Negatief	Negatief	2 Negatief
<b>Totaal resultaat</b>	<b>2 positief/ 1 positief</b>	<b>3 Negatief</b>	<b>4 Negatief + 2 positief</b>

Toelichting: deze tabel geeft een overzicht van de resultaten van de antwoorden van de deelvragen. Deze resultaten staan in relatie tot het IPPF. Bron: eigen onderzoek.

### 3.4 Inzicht in kwaliteit auditfunctie

Om inzicht te krijgen in de kwaliteit van de auditfunctie bij de overheid wordt gebruik gemaakt van indicatoren en de daaraan gekoppelde uitspraken van de geïnterviewden die terug te vinden zijn in de tekst van hoofdstuk Twee. De indicatoren worden geformuleerd op basis van reguliere activiteiten van de auditinstanties. Deze (indicatoren) worden in onderstaand tabel beantwoord met ‘ja’ of ‘nee’ Hoe meer ja-antwoorden in de tabel te vinden zijn, des te beter de kwaliteit (effectiviteit) van de auditfunctie.

Tabel 3.6: kwaliteit auditfunctie Interne Controle

<b>Entiteit</b>	<b>Activiteit</b>	<b>Indicator</b>	<b>Met enige moeite af te leiden antwoorden</b>
<b>Interne Controle</b>	1.auditplan,	bestaan ervan,	Nee
	2.controle,	regelmatige uitvoering,	Nee
	3.mankracht,	vereiste beschikbaarheid,	Nee
	4.mandaat,	zijn wetten up to date,	Nee
	5.huisvesting	voldoende beschikbaar,	Nee
	6.materieel,	ICT infrastructuur,	Nee
	7.rapporten,	regelmatige rapportage,	Nee
	8.adviezen,	worden ze opgevolgd,	Nee
	9.onafhankelijkheid,	kan onafhankelijk van de leiding controle worden uitgevoerd,	Nee

Toelichting: deze tabel geeft inzicht in de kwaliteit van de audit die uitgevoerd wordt door de afdelingen Interne Controle. Bron: (I. Smith, persoonlijke communicatie, 28 augustus 2018)

(R. Resida, persoonlijke communicatie, 3 september 2018)

Tabel 3.7: kwaliteit auditfunctie CLAD / Rekenkamer

<b>CLAD</b>	1.auditplan,	bestaan ervan,	Ja
	2.conrole,	volledige uitvoering,	Nee
	3.mankracht,	vereiste beschikbaarheid,	Ja
	4.mandaat,	zijn wetten up to date,	Nee
	5.huisvesting,	voldoende beschikbaar,	Ja
	6.materieel,	ICT infrastructuur,	Ja
	7.rapporten,	regelmatige rapportage,	Ja
	8.adviezen,	worden ze opgevolgd,	Nee
	9.onafhankelijkheid,	kan onafhankelijk van de regering controle worden uitgevoerd,	ja
<b>Rekenkamer</b>	1.auditplan,	bestaan ervan,	Nee
	2.conrole,	volledige uitvoering,	Nee
	3.mankracht,	voldoende beschikbaar,	Nee
	4.mandaat,	zijn wetten up to date,	Nee
	5. huisvesting,	voldoende beschikbaar,	Nee
	6.materieel,	ICT infrastructuur,	Nee
	7.rapporten,	regelmatige rapportage,	Ja
	8.adviezen,	worden ze opgevolgd,	Nee
	9.onafhankelijkheid	kan onafhankelijk van de regering controle worden uitgevoerd,	Nee

Toelichting: deze tabel geeft inzicht in de kwaliteit van de audit die uitgevoerd wordt door respectievelijk de CLAD en de Rekenkamer.

Bron: (R. Caupain, persoonlijke communicatie, 7 september 2018)  
 (R. Resida, persoonlijke communicatie, 3 september 2018)  
 (Strategisch Plan 2017-2021, 2017)

Voor de betrouwbaarheid van de onderzoeksresultaten dienen de resultaten van de volgende tabellen vergeleken te worden met elkaar:

1. Tabel 3.5 “Uitkomst Analyse”
2. Tabel 3.7 “Inzicht in kwaliteit Auditfunctie CLAD / Rekenkamer”

Bij de vergelijking blijkt dat de antwoorden op de drie deelvragen een gevoelswaarde van vier negatief-antwoorden en twee positief-antwoorden tot uitdrukking brengt, terwijl het inzicht in de kwaliteit van de auditfunctie op basis van 18 vragen, een resultaat heeft opgeleverd van 11 nee-antwoorden en zeven ja-antwoorden. De resultaten van beide tabellen tonen in vele opzichten gelijkenissen. Het volledig onderzoeksresultaat wordt in de tabel hieronder als volgt gekwantificeerd.

Tabel 3.8: Kwantificatie onderzoeksresultaten

<b>Analyse Antwoord deelvragen CLAD/Rekenkamer</b>	<b>Resultaat</b>	<b>Percentage</b>
Positief	02	33%
Negatief	04	67%
<b>Totaal</b>	<b>06</b>	<b>100%</b>
<b>Inzicht onderzoek kwaliteit auditfunctie CLAD/Rekenkamer</b>		
Ja	07	39%
Nee	11	61%
<b>Totaal</b>	<b>18</b>	<b>100%</b>

Toelichting: deze tabel geeft een cijfermatig overzicht van de onderzoeksresultaten van de kwaliteit van de auditfunctie en van de toegekende gevoelswaarden op de deelvragen. Bron: eigen onderzoek.

## Conclusie en aanbevelingen

### Conclusie

Deze thesis beschrijft de auditfunctie in relatie tot goed financieel bestuur bij de overheid. Er wordt een antwoord geformuleerd op de vraag: “Hoe effectief zijn de CLAD en de Rekenkamer als auditdienst binnen de publieke sector?”

Om deze vraag te beantwoorden is uitgegaan van de antwoorden uit hoofdstuk 2 en de resultaten uit hoofdstuk 3.

Uit de antwoorden op vragen in hoofdstukken 2 en 3 blijkt dat beide organisaties geheel of gedeeltelijk te kampen hebben met personele, organisatorische en operationele problemen die hun impact hebben op de kwaliteit van de auditfunctie (zie tabel 3.6). Het wettelijk kader waarbinnen ze moeten werken is sterk verouderd en loopt intussen achter op internationale standaarden. Het mandaat van de Rekenkamer bijvoorbeeld is gebaseerd op de oude Wet van de Rekenkamer van 1953. De Kamer dient volgens deze wet onafhankelijk te zijn, maar haar onafhankelijkheid is in het geding, omdat ze begroting-technisch afhankelijk is van de regering en overheid. In de praktijk functioneert het instituut als een afdeling van het Ministerie van Binnenlandse Zaken. De Kamer trekt door tussenkomst van het Ministerie van Binnenlandse Zaken haar eigen personeel aan, maar beheert niet haar eigen fondsen. Dit is niet in lijn met de internationale standaarden, want het betekent dat het budget van de Kamer afhankelijk is van entiteiten die onder haar controle mandaat vallen (zie hoofdstuk 2.4.3.).

De controle taken van de auditentiteiten zijn niet volledig. Zo voert de CLAD slechts twee van de vier controlefasen uit (zie hoofdstuk 2.3.2) en de Rekenkamer kan volgens haar Strategisch Plan 2017 - 2021 ( zie pagina 9 onder paragraaf 2.3.4) door gebrek aan capaciteit tot zeker 2020 geen doelmatigheidsonderzoek uitvoeren. Zonder het doelmatigheidsonderzoek kan er geen zekerheid verschaft worden over een getrouw beeld van de begrotingsrekening. Over de controlefunctie van de IC's is niets positief vernomen in het onderzoek (zie hoofdstuk 2.2). Het ontbreekt niet aan adviezen en aanbevelingen vanuit de auditinstanties, maar deze worden over het algemeen niet opgevolgd door de overheid (zie tabel 3.7). Volgens het Strategisch plan van de Kamer zorgt de regering niet altijd voor een begrotingsrekening ten behoeve van controle zoals vastgesteld in deze thesis bij het onderdeel Begrotingsrekeningcontrole, in hoofdstuk 2.4.1.1.

Bij analyse van de onderzoeksresultaten in hoofdstuk 3 (zie tabellen: 3.7 en 3.8) blijkt dat de auditfunctie van vooral de Rekenkamer als onafhankelijk instituut en bij uitstek de auditinstantie die de vinger aan de pols dient te houden bij de openbare financiële controle, een deficiëntie aantoont. Er is een negatieve uitkomst genoteerd: op 8 van de 9 indicatoren die zijn gemeten bij het onderzoek naar de kwaliteit van de controle van de Kamer, is er negatief geantwoord. Ook bij het toekennen van een gevoelswaarde op de antwoorden op de deelvragen, hebben CLAD en de Rekenkamer samen een negatieve score genoteerd van 67% (zie tabellen: 3.5 en 3.8).

Op grond van het bovenstaande, kan worden geconcludeerd dat de huidige auditfunctie bij de overheid **niet effectief** is.

## **Aanbevelingen**

1. De verouderde wetten die betrekking hebben op de CLAD en de Rekenkamer en waar ze hun mandaat aan ontleen moeten worden herzien. Als richtsnoer dient te gelden internationale auditstandaarden. Bedoeld wettelijk kader is cruciaal voor beide entiteiten, omdat het enerzijds hun mandaat voorschrijft en anderzijds bepalend is voor de mate van objectiviteit of onafhankelijkheid waarmee ze hun werk dienen te doen. Zo is herziening van de Comptabiliteitswet van 1953 en de Wet op de Rekenkamer 1952 van groot belang. De Comptabiliteitswet zal duidelijk het mandaat van de Kamer moeten beschrijven ten aanzien van de controle van de geconsolideerde begrotingsrekening, de financiële jaarverslagen van de ministeries en de parastatale organisaties die gebruik maken van overheidsmiddelen. Ook dient bij herziening van de wet de regering expliciet de plicht op te leggen tot het maken en aanleveren van de geconsolideerde begrotingsrekening aan de Kamer.
2. Om het probleem van het tekort aan capaciteit die negatieve invloed heeft op de kwaliteit van de audit, acuut en tijdelijk op te lossen, zullen de CLAD, Rekenkamer en private accountantskantoren meer dan ooit met elkaar moeten samenwerken op aansturen van de Rekenkamer. Hierdoor kan worden bewerkstelligd dat er uitvoering wordt gegeven aan een volkomen controle op de begrotingsrekening van de publieke organisaties. De



Rekenkamer behoudt het recht om de voorcontroles uitgevoerd door de CLAD en de private accountantskantoren te toetsten op berouwbaarheid. De samenwerking zal de huidige inefficiëntie van het inzetten van expertise, auditpersoneel en middelen opheffen, opdat met de huidige capaciteit een maximale controle kan worden uitgevoerd. Met andere woorden er moeten specifieke afspraken worden gemaakt onder aansturing van de Rekenkamer wie wat doet, waardoor het niet zo meer hoeft te zijn dat elke auditentiteit de gehele keten van controle hoeft te doorlopen. Hierdoor zal met name de gewenste additionele capaciteit bij vooral de Rekenkamer minder groot zijn.

3. Openbaarmaking van resultaten op sociale media naast de officiële kanalen: de CLAD en de Rekenkamer moeten hun adviezen aan de regering op een meer actieve en/of interactieve wijze via sociale media openbaar maken aan de samenleving. Aangezien het gebruik van sociale media de hedendaagse fora is waarop men zonder barrières met elkaar in dialoog treedt, is dit middel effectief om de belastingbetaler te informeren opdat hij kan nagaan hoe de besteding van belastinggelden plaatsvindt. Hierdoor kan de samenleving op haar eigen wijze de regering en overheid aansporen om uitvoering te geven aan adviezen en aanbevelingen van de auditinstanties. Deze vorm van openbaarmaking kan afgezien van de extra aandacht die de auditinstanties zullen krijgen van de samenleving, een uitdaging vormen voor: politici, bestuurders en ambtenaren om extra te letten op de rechtmatigheid en doelmatigheid van het financieel- en materieel beheer bij de overheid.

# Referenties

## Primaire bronnen

Arens, A. A., & Loebbecke, J. K. (1997). *Auditing An Integrated Approach* (Seventh edition ed.). New Jersey: A Simon & schuster Company.

Bossert, J. (2002). *Good Governance: De leidraad voor goed bestuur en management*.

Jain, P., Harvey, K., Thakkar, R., & Cates, R. W. *De kleine IAF en IIA standaarden*. AC Naarden: IIA.

Perry, J., de Graaf, G., van der Wal, Z., & van Montfort, C. J. (2014). Returning to our roots: “good government” evolves to “good governance”. *Public Administration Review* , 27-28.

Pickett, K. H. (2005). *The Essential Handbook of Internal Auditing*. The Atrium, Southern Gate, Chichester, West Sussex, England: John Wiley & Sons Ltd.

van Asselt, E., Marinus, D., Meskers-Kotterer, W. M., & Verkleij, H. L. (2011). *Groondslagen van auditing & Assurance* (6e druk ed.). (G. C. Majoor, & J. C. van Kollenburg, Red.) Groningen/Houten, The Netherlands: Noordhoff Uitgevers bv.

van de Berg, A., Marinus, D., & Merkus, W. F. (2011). *De praktijk van auditing & Assurance* (6e druk ed.). (B. Majoor, & J. van Kollenburg, Red.) Groningen/Houten, The Netherlands: Noordhoff Uitgevers bv.

van Pampus, B. (2009). *Kwaliteitsmanagement en interne auditing*. Nederland: Boom Lemma uitgevers.

Young, E. &. (2010). *Deskundigheidsprofielen voor het Financieel Management*.

## **Secundaire bronnen**

Hancox, D. R. (2014). Opgeroepen op juli 25, 2018, van David R. Hancox: <http://davehancox.com/the-auditing-function-in-government/>

Hoogenraad, W. (2011, Mei 20). Opgeroepen op Augustus 15, 2018, van ITpedia: <https://www.itpedia.nl/2011/05/20/wat-zijn-iso-normen/>

INTOSAI. (2006). Opgeroepen op Augustus 2018, van INTOSAI: <http://www.intosai.org/about-us.html>

Mathijssen, E. (2017). Opgeroepen op Augustus 2018, van TUV Nederland: <https://www.certificering-keuring.nl/de-verschillen-tussen-interne-en-externe-audits>

Rekenkamer. (2017). Rekenkamerverslag 2017. Paramaribo: Rekenkamer van Suriname.

Rekenkamer. (2017). Strategischplan 2017-2021. Paramaribo: Rekenkamer van Suriname

Rekenkamer. (1953). Wet Rekenkamer Suriname. Paramaribo: De Nationale Assemblée

## **Tertiaire Bronnen**

Caupain, R. (2018, September 7). Werkwijze van de Rekenkamer. (G. Smith, Interviewer)

Resida, R. M. (2018, September 3). Werkwijze van de CLAD. (G. Smith, Interviewer)

Smith, I. L. (2018, Augustus 28). Informatie over de IC. (G. Smith, Interviewer)

