

AUDIT

magazine

Magazine voor internal en operational auditors

nummer 1 maart 2010

thema:

Waartoe zijn wij op aard?



Internal auditors naar een meer sturende rol in organisaties



De internal auditor aan het woord ...



Moet en kan de auditor ook op ethiek toetsen?

Relevant is het nieuwe transparant*

Natuurlijk is de roep om transparantie niet nieuw. Ondernemers en bestuurders besteden al jaren veel aandacht aan openheid van zaken. Maar wat transparant leek, was dat niet altijd. Beloning en winst stonden keurig in de boeken, maar de context ontbrak. Waar waren die cijfers op gebaseerd? We zagen wel de uitkomsten, maar niet de onderliggende waarden en intenties.

Daarom is het nu tijd voor een reset. Tijd om de transparantie voor aandeelhouders te veranderen in relevantie voor alle stakeholders. Met heldere informatie, financieel en niet-financieel, over onderwerpen die ertoe doen. Toekomstgericht, met de focus op de lange termijn en met een realistische beloningsstructuur die daarbij past.

Wie die verantwoordelijkheid met overtuiging neemt, is de winnaar van morgen.

Robert Swaak
PricewaterhouseCoopers



*connectedthinking

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

Assurance • Tax • Advisory

pwc.nl

Terug naar de basis

De vraag die in deze kredietcrisis veel gesteld wordt is welke rol de internal auditor hierin heeft gespeeld. Heeft de internal auditor zich op de juiste risico's geconcentreerd, had de internal auditor de juiste kennis van specifieke producten en had de internal auditor een grotere rol van betekenis kunnen hebben? De vraag voor de toekomst is welke lessen wij hier als internal auditor uit kunnen trekken. Te beginnen met de vraag, die in dit nummer centraal staat: "Waartoe zijn wij op aard?". Wat is het doel dat wij als internal auditors nastreven, wat zouden wij vooral wel en vooral niet moeten doen, hoe zouden wij dit moeten doen, welke mensen en kennis hebben wij hiervoor nodig, wat is de scope van onze werkzaamheden, wat valt wel en niet binnen onze audit universe of wat zouden wij mogelijk anders moeten doen om meer toegevoegde waarde te kunnen leveren?

Opvallend is dat bij de discussie omtrent dit thema het begrip internal auditor vaak wordt gebruikt als de (interne) accountant wordt

bedoeld. Om allerlei Babylonische spraakverwarringen te voorkomen moeten we dus terug naar de basis, namelijk het actuele onderscheid tussen de (interne en externe) accountant en de internal auditor. Daarna kunnen wij door met de vraag hoe de rol van de internal auditor het best kan worden ingevuld. Tot die tijd is de vraag aan de lezer of in de desbetreffende artikelen nu een oproep wordt gedaan aan de accountant, de internal auditor of aan beiden? In dit nummer van *Audit Magazine* treft u in ieder geval genoeg stof aan om over dit onderwerp na te denken en te discussiëren. Wij zouden het als redactie zeer op prijs stellen als u naar aanleiding van deze uitgave wilt reageren. Dit onderwerp vraagt om een bredere discussie en wij zijn geïnteresseerd in uw mening.

Wij wensen u veel leesplezier en discussietijd!

De redactie van *Audit Magazine*



**Wie oog heeft voor
resultaat**

**Kijkt ook
naar de interne
beheersing**

Een goede beheersing van risico's; een belangrijke voorwaarde voor succes. Maar hebt u wel voldoende inzicht in uw risico's? En bent u wel écht 'in control'? Werken alle afdelingen samen om het maximale uit de organisatie te halen? Veranderingen in eisen en regelgeving doen zich voor maar de vertaling zal transparant, eenduidig, effectief én efficiënt moeten zijn. Daar oog voor hebben; dát is winst! KPMG ondersteunt, integreert en realiseert een betere samenwerking op het gebied van Governance, Risk & Compliance. Zo leveren wij echte oplossingen voor uw beheersingsvraagstuk. Oplossingen die leiden tot beter resultaat. Meer weten over KPMG? Bel Jan Driessen, telefoon (020) 656 76 52.



thema **Waartoe zijn wij op aard?**

Internal auditors naar een meer sturende rol in organisaties

pag 6 Een interview met Jaap van Manen, hoogleraar Corporate Governance aan de Rijksuniversiteit in Groningen en partner bij PricewaterhouseCoopers. "Internal auditors zijn steeds bezig om de inhoud van de eigen functie te analyseren. Laat anderen daar maar iets over zeggen."

De internal auditor aan het woord...

pag 10 Kan een en hetzelfde kantoor de jaarrekeningcontrole doen en tegelijkertijd internal auditdiensten verlenen? Arie Molenkamp en Naeem Arif reageren in dit artikel op de discussie die hierover woedt.

Moet en kan de auditor ook op ethiek toetsen?

pag 14 Frank Jan de Graaf (International Business School Groningen) en Remco Bosma (Verkeer en Waterstaat) over hoe de rol van ethische waarden in het bedrijfsproces kan worden getoetst, zodanig dat sprake is van maatschappelijk verantwoord ondernemen.

rubrieken

pag 24 Boekalert

pag 30 Boekbespreking

pag 43 De overstap

pag 44 Estafettecolumn: Daniel Haalboom en Arjan Brinkman

pag 47 Personalia

pag 53 Verenigingsnieuws

pag 56 Nieuws van de universiteiten

pag 58 Column Bob van Kuijk

De WOB en de vertrouwelijkheid van de internal auditor

pag 18 Karsten Klein (Rijksauditedienst en Wim Kers (Sociale Zaken) over de werking van de WOB, de consequenties voor de auditor en de wenselijkheid van een algemene gedragslijn.

IA en risk management: discussies over een bewogen onderwerp

pag 22 *Audit Magazine* doet verslag van een symposium over de combinatie Internal Audit en risk management.

Launch nieuwe IIA-commissie Individuele Dienstverleners

pag 25 De commissie Individuele Dienstverleners richt zich op auditprofessionals die als zelfstandige opereren. Roy Jansen (ministerie van Defensie) en Sander van Oosten (Auditmatch) waren bij de officiële launch.

Proactiviteit en onafhankelijkheid van de auditor in projecten: contradictio in terminis?

pag 26 Hoe kan de internal auditor potentieel conflicterende rollen in projecten op zich nemen en tegelijkertijd onafhankelijk blijven? Sam Huibers (Heineken International) brengt u op de hoogte.

ISO 31000: hét nieuwe raamwerk voor risicomanagement

pag 31 ISO 31000 biedt de mogelijkheid om op een gecoördineerde en transparante wijze risk awareness te creëren en in te bedden bij alle typen organisaties, aldus Claudia Massaro (KPMG Advisory).

pag 33 **Bespiegelingen op de practice guide van IIA Inc.**

pag 37 **Auditing in Japanse bedrijven**

pag 39 **Objectiviteit: een subjectief begrip?**

pag 45 **Op zoek naar de professionele rekenkamer**

pag 48 **Risk management en Internal Audit: nu of nooit**

pag 50 **Nieuwe controlestandaarden – een eerste verkenning**

COLOFON *Audit Magazine* wordt uitgebracht namens Het Instituut van Internal Auditors Nederland (IIA Nederland), tevens eigenaar van het magazine, en de Stichting Verenigde Operational Auditors (SVRO). De redactie nodigt lezers uit een bijdrage te leveren aan *Audit Magazine*. Bijdragen kunnen worden gemaild aan: Jansen.Ronald2@kpmg.nl **Redactieraad:** F. Steenwinkel (voorzitter), Th. Smit RA CIA, G.M. van Gameren RA RO **Redactie:** drs. R.H.J.W. Jansen RO (voorzitter), drs J.F. Breedveld, drs. N.J. Engel-de Groot, drs. R.J.A.C. Jansen RO, drs. R. Kamstra CIA, drs. H.A. Mulders RA RC, drs. L.Z. Nagy RO EMIA, drs. D.L. Stabel RE CIA **Nieuws van de Opleidingen:** drs J.F. Breedveld en drs. R. Kamstra CIA **Verenigingsnieuws IIA Nederland:** drs. M. Docters van Leeuwen **IIA Nederland:** Postbus 5135, 1410 AC Naarden, tel.: 088-0037100, fax: 088-0037101, e-mail: iaa@iaa.nl, internet: www.iaa.nl **SVRO:** Postbus 5135, 1410 AC Naarden, e-mail: iaa@iaa.nl, internet: www.iaa.nl **Bureau redactie:** R. Harmelink, info@vm-uitgevers.nl **Uitgever:** drs. J.Y. Groenink, jeannette@vm-uitgevers.nl **Vormgeving:** M. Maarleveld **Druk:** Senefelder Misset, Doetinchem **Advertenties:** voor informatie over tarieven kunt u terecht bij Bureau IIA Nederland, tel.: 088-0037100, e-mail: iaa@iaa.nl. **Abonnementen:** IIA Nederland, Postbus 5135, 1410 AC Naarden, tel.: 088-0037100, fax: 088-0037101, e-mail: iaa@iaa.nl (zie ook de website: www.iaa.nl). Abonnementen kosten € 85 per jaar, losse nummers € 25. Leden van IIA ontvangen *Audit Magazine* uit hoofde van hun lidmaatschap gratis. Abonnementen hebben telkens een looptijd van een jaar en gelden tot wederopzegging tenzij anders overeengekomen. Partijen kunnen ieder schriftelijk opzeggen tegen het einde van de abonnementsperiode, met inachtneming van een opzegtermijn van twee maanden. *Audit Magazine* verschijnt vier maal per jaar.

Alle rechten voorbehouden. Behoudens de door de Auteurswet 1912 gestelde uitzonderingen, mag niets uit deze uitgave worden vervoelvoudigd (waaronder begrepen het opslaan in een geautomatiseerd gegevensbestand) en/of openbaar gemaakt door middel van druk, fotokopie, microfilm of op welke andere wijze dan ook, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. De bij toepassing van art. 16b en 17 Auteurswet 1912 wettelijk verschuldigde vergoedingen wegens fotokopieën, dienen te worden voldaan aan de Stichting Reprorecht, Postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, tel.: 023-7997810. Voor het overnemen van een gedeelte van deze uitgave in bloemlezingen, readers en andere compilatiewerken op grond van art. 16 Auteurswet 1912 dient men zich te wenden tot de stichting Reprorecht, Postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, tel.: 023-7997809. Voor het overnemen van een gedeelte van deze uitgave ten behoeve van commerciële doeleinden dient men zich te wenden tot de uitgever. Hoevel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en uitgever geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten of onvolkomenheden.

Niet meer navelstaren

Internal auditors naar een meer sturende rol in organisaties

Jaap van Manen, hoogleraar Corporate Governance aan de Rijksuniversiteit in Groningen en partner bij PricewaterhouseCoopers, maakt korte metten met het thema van dit nummer met de titel 'Waartoe zijn wij op aard?' Hij adviseert internal auditors om af te zien van het steeds maar analyseren van de eigen functie. Het zou veel waardevoller zijn als zij zich mengen in het maatschappelijk debat over corporate governance en inzicht geven in hun ervaringen met de raad van commissarissen, het audit committee en de externe accountant.

Interview: drs. N.J. Engel-de Groot
Tekst: B. van Breevoort

Jaap van Manen maakt deel uit van de Monitoring Commissie Corporate Governance Code maar in dit interview spreekt hij in zijn hoedanigheid als hoogleraar Corporate Governance en vanuit zijn ervaring als partner bij PricewaterhouseCoopers.

Hoe belangrijk is de internal auditfunctie? Wat is het nut en de noodzaak?

“Een internal auditfunctie is ongelooflijk nuttig als instrument van de raad van bestuur die een onderneming van een behoorlijke omvang leidt, die wordt gekenmerkt door vrij autonoom opererende business units. In die context moet de bestuursleiding weten of de business units zich aan de regels houden die centraal zijn afgesproken en daar kan de internal auditor uitstekend bij helpen. In die taakuitoefening zijn onafhankelijkheid, voldoende deskundigheid en kwaliteit van belang. Het bedrijf moet daarin durven investeren. Zet internal auditors bovendien meer ad hoc in. Betrek ze niet te veel bij allerlei reguliere processen. Dat maakt andere afdelingen alleen maar lui. Eén van de grootste problemen in organisaties is namelijk dat, door de overlap in bepaalde functies, afdelingen van elkaar denken dat de ander wel zorg draagt voor de control. Probeer daarom het pingpongen met verantwoordelijkheden te voorkomen.”

Hoe kun je nog meer voorkomen dat een internal auditdienst te diep in de bedrijfsprocessen verzeild raakt? Moet dat omschreven worden?

“Houdt de internal auditdienst bewust klein. Hiermee wordt voorkomen dat er een groot salarisbudget nodig is om het in stand te houden en kan de focus liggen op het aantrekken van goede, creatieve mensen die een behoorlijk inzicht hebben in de bedrijfsprocessen, die weten hoe je gedegen onderzoek doet en daar ook veel affiniteit mee hebben. Daarom ben ik nooit zo blij met een internal auditor die een rol heeft bij de jaarrekening, aangezien deze dan al snel onderdeel wordt van het verslagleggingproces. Dat is onverstandig. Aan de andere kant is er het risico dat de internal auditor te ver van de financiën af komt te staan. Zorg er in ieder geval voor dat de internal auditor niet wordt ingezet voor het opstellen van allerlei verklaringen die nodig zijn in het kader van de vele plichten tot verantwoording.”

Beantwoorden internal auditors in de regel aan de gevraagde kwaliteiten?

“Ik zie ze worstelen met hun positie. Sommigen zetten zich af tegen de externe accountant terwijl anderen zich juist met hem verbinden. Het woord ‘audit’ is in dat opzicht ook wat verwar-

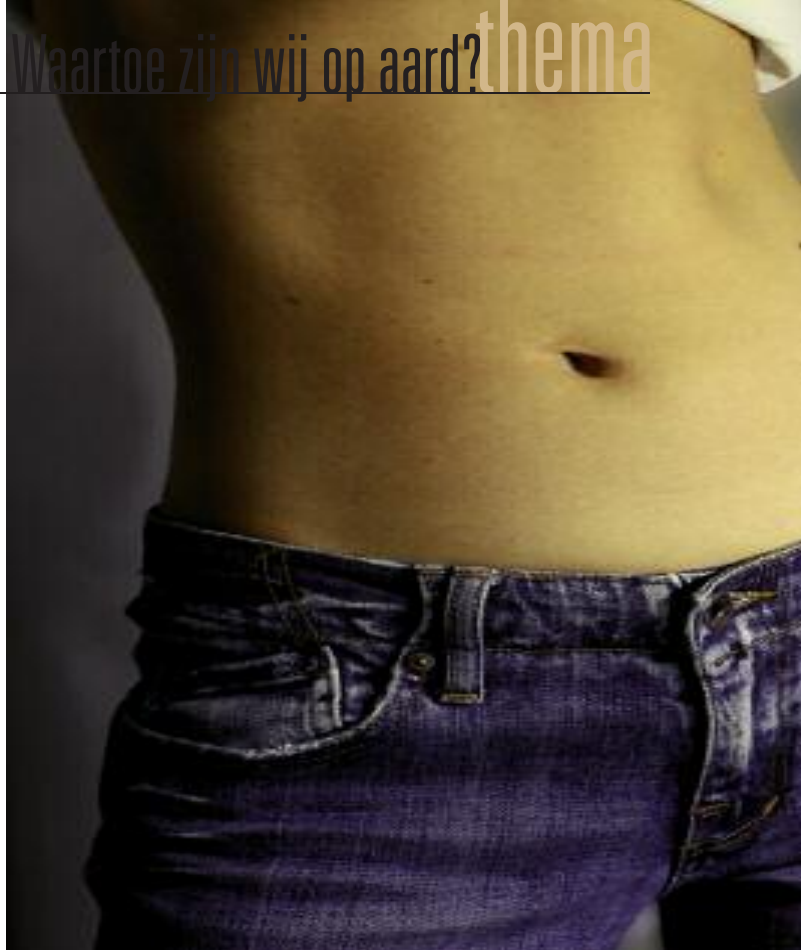
rend. Het gaat erom dat een internal auditor gemotiveerd is, zinvolle vragen weet te stellen en het lef heeft om moeilijke zaken op te sporen en ter discussie te stellen.”

Hoe dient de taakafbakening van de internal auditfunctie er uit te zien?

“Het management dient dat te bepalen aangezien het geen geconsolideerde functie is. Bij een externe accountant weet men van tevoren wat men daarvan mag verwachten. De internal auditfunctie is onderdeel van het systeem van risicobeheersing en dat betekent in feite dat men op managementniveau bepaalt wat men van ze vraagt en wat niet. Het is goed als het management dat vooraf intensief bespreekt met de externe accountant en het audit committee. Op die wijze kunnen er accenten worden gelegd, bijvoorbeeld op het terrein van risk management. Tegelijkertijd vind ik wel dat internal audit, operational audit of financial audit ondergebracht moet worden bij het hoogste managementniveau. Het moet dus niet functioneren als specifieke internal controlafdeling. Het management onder de bestuurslaag heeft een eigen verantwoordelijkheid, waaronder internal control. Vooral bij complexe organisaties staat de raad van bestuur meer op afstand van de bedrijfsprocessen. Wat je in die context ziet is dat lijnmanagers het wel handig vinden om de raad van bestuur af te scherm van die bedrijfsprocessen. De internal auditor is er om door die beschermingswallen heen te breken.”

Wordt de internal auditfunctie in Nederland al door veel bedrijven zo ingezet?

“In de praktijk zie je bedrijven die een internal auditfunctie hebben er helaas maar mondjesmaat gebruik van maken. Alles draait uiteindelijk om de kwaliteit van de leiding. Internal auditors kunnen hun nut bewijzen door zich te verplaatsen in de positie van bestuurders, commissarissen en het audit committee en vanuit



den door politieke spelletjes en voor de raad van bestuur de gevoelige zaken boven tafel krijgt.”

Hoe komt het audit committee thans het gesprek 'binnen' bij de internal auditor?

“Commissarissen, vooral de leden van het audit committee, hebben heel sterk de behoefte aan een goede internal auditor die als adviseur van het audit committee optreedt. Er moet sprake zijn van een goede verstandhouding. Het hangt soms ook af van hoe het audit committee wordt georganiseerd. In de VS speelt de vraag of de CEO bij de vergadering met het audit committee aanwezig mag zijn. De reden is dat de CEO vaak de vergadering domineert en dan komt men niet aan de uitwerkingen en discussies toe. Je hoort mensen dikwijls propageren dat het goed is als de CEO het gaspedaal indrukt en de CFO op de rem trapt. Probeer op die manier maar eens te gaan autorijden en je snapt meteen dat het een onzinnige gedachte is.”

De kredietcrisis heeft aangetoond dat het in control zijn in sommige gevallen een wassen neus was. Je kunt je in die gevallen afvragen wat het interne risicoframework ons gebracht heeft. Welke lessen zijn hieruit te trekken vanuit de invalshoek corporate governance?

“Eén van de grote problemen is dat er een beperkte bereidheid is om met de buitenwacht te praten over problemen in de interne beheersing en risicomanagement. Het blijft bij standaardzinnen in de risicoparagraaf waardoor er een soort rookgordijn wordt opgetrokken. Voor het opstellen van de jaarrekening bestaan harde normen. Echter, als het systeem van risicobeheersing niet goed is en er ondanks dat geen grote problemen zijn opgetreden, kijkt men wel link uit om in het jaarverslag op te nemen dat het systeem niet goed functioneert. Zo hebben we

“Een van de grote problemen is dat er een beperkte bereidheid is om met de buitenwacht te praten over problemen in de interne beheersing en risicomanagement”

die invalshoek naar de processen te kijken. Er zijn niet veel organisaties die bereid of in staat zijn om internal auditors in te huren met die vaardigheden. Bij zeer complexe organisaties, zoals grote financiële instellingen, gebeurt dat wel. Het ideale hoofd van een internal afdeling is een ervaren kracht die zich met hart en ziel met het bedrijf verbonden voelt, zich niet laat mislei-



Prof.dr. Jaap van Manen: "Je hoort mensen dikwijls propageren dat het goed is als de CEO het gaspedaal indrukt en de CFO op de rem trapt. Probeer op die manier maar eens te gaan autorijden en je snapt meteen dat het een onzinnige gedachte is."

elkaar in de periode voor de kredietcrisis misschien wel wijsge- maakt dat het systeem van risicobeheersing goed was, terwijl eigenlijk niemand wist aan welke normen men zou moeten vol- doen. Overigens vraag ik mij af of er een direct verband bestaat tussen de kredietcrisis en het falende risicobeheersingsysteem. Ik denk wel dat er een relatie is tussen de kredietcrisis en het ver-

"Volgens mij kunnen internal auditors eenvoudig een examen maken dat test of een commissaris geschikt is om in een audit committee te gaan zitten"

mogen van mensen om over risico's na te denken en er mee om te gaan. De grootste valkuil is dat men weet dat er allerlei risi- co's zijn maar men, omdat het al jaren goed gaat, geen zeurpiet wil zijn. Het is dus eerder een psychologische factor. Als je terugkijkt op de kredietcrisis had men veel ellende kunnen voorkomen door scenario-analyses. Het denken in termen van

scenario-analyses is heel moeilijk. Het vraagt om een combinatie van pragmatisch en theoretisch denken. Je rekent eigenlijk het onmogelijke door. In de jaren zeventig becijferde de Club van Rome bijvoorbeeld dat binnen afzienbare termijn de grondstof- fen zouden opraken. Sceptici zeggen inmiddels dat de grondstof- fen nog steeds niet op zijn, maar vergeten daarbij dat de Club van Rome slechts een wezenlijk probleem heeft gesignaleerd en niet een prognose heeft gegeven. Ze hebben inzichtelijk gemaakt waar de gevoelig- heden en risico's zaten voor dit onderwerp. Scenario-analyses moeten wat mij betreft door een afdeling risk management worden geïnitieerd en niet per se door de internal auditdienst."

Als het een kwestie is van psychologie dan is het lastig om dat met corporate governance te sturen, of niet?

"Dat is inderdaad moeilijk. Dat kan alleen door zaken tegen het licht te houden en bespreekbaar te maken. Dat valt niet in procedures vast te leggen. Neem echter een financiële instelling die zowel bancaire activiteiten heeft als een verzekeringspoot en beleggingen. De raad van bestuur kan onmogelijk op al die terreinen de vereiste kennis bezitten en de risico's afdoende beoordelen, hooguit op deelgebieden. Bovendien ontbreekt het totaaloverzicht. Het bestuur wordt daar-

mee afhankelijk van specialisten die kennis hebben van deelgebieden, maar die ontberen op hun beurt het totaaloverzicht. Een internal auditor zou hooguit de vraag kunnen opwerpen hoe zijn raad van bestuur hier verantwoordelijkheid voor kan dragen, maar eigenlijk is dat niet zijn taak. Hij kan wel vragen naar de kwaliteit van de scenario-analyses. Het is heel belangrijk om te weten wat de vereiste kernkwaliteiten zijn om succes te kunnen boeken in een bepaalde business. Die kernkwaliteiten moeten vervolgens vertaald worden naar de bezetting van de raad van bestuur en de internal auditafdeling. Een internal auditor kan trouwens wel onderzoeken of er voldoende deskundigheid aanwezig is in de top van een business unit. Het in kaart brengen van deskundigheidsniveaus betekent al heel wat. Aan een goed functionerende internal auditafdeling zou je ook kunnen vragen welk kennisniveau zij verwachten van de leden van het audit committee of het risk management committee. Volgens mij kunnen internal auditors eenvoudig een examen maken dat test of een commissaris geschikt is om in een audit committee te gaan zitten.”

Zullen er van de huidige commissarissen veel slagen?

“Ik denk dat commissarissen zich terdege realiseren dat ze beperkte kennis van de business hebben en dat het er meer om gaat dat ze de juiste vragen weten te stellen. De tendens is nu dat taken van de raad van bestuur worden verlegd naar de raad van commissarissen. In de aanbevelingen van de Commissie Maas over risk management staat bijvoorbeeld dat de internal auditor moet rapporteren aan de raad van commissarissen en inhoudelijke deskundigheid moet hebben. Dat is in feite een heel nieuw geluid en niemand heeft doordacht wat dat bijvoorbeeld betekent voor onafhankelijkheid. De checks and balances worden hiermee verplaatst.”

Wat voor impact heeft dat op de internal auditor?

“Het kan betekenen dat de raad van commissarissen erg op de internal auditor gaat leunen. Daar speelt echter eveneens de vertrouwensrelatie van de internal auditor met de raad van bestuur doorheen. In dat geval denk ik dat de internal auditor samen met de raad van bestuur onder meer de volgende zaken moeten gaan bepalen: wat voor kennis verwachten wij van het audit committee, welke informatiestromen moeten er naar het audit committee en risk committee gaan, hoe wordt de agenda van de vergaderingen verdeeld, welke vragen leven er in de organisatie waarvoor de wijsheid van anderen nodig is? Dit vereist een meer sturende rol van de internal auditor. Zo denk ik aan bijvoorbeeld het opzetten van ‘introductiedagen’ voor nieuwe leden van een audit committee. Bij deze meer sturende rol blijft van belang dat de internal auditor onafhankelijk in het hele krachtenveld staat. Verder moeten de internal auditor en de secretaris van de vennootschap goed samenwerken op het gebied van governance en informatievoorziening aan het management.”

Het klinkt logisch maar daarmee is het morgen nog niet ingevoerd.

“Als internal auditor is het goed om je ook op zaken buiten je functie te richten. Je komt in je functie zoveel te weten dat er volop reden is om meer deel te nemen aan het maatschappelijk debat over zaken als risk management, het functioneren van het audit committee en de raad van commissarissen. Net zoals externe accountants lange tijd hebben gedaan zijn internal auditors steeds bezig om de inhoud van de eigen functie te analyseren. Laat anderen daar maar iets over zeggen. Geef eens inzicht in wat je als internal auditor bijvoorbeeld ziet gebeuren in audit committees of in de relatie tussen de raad van commissarissen en

“Als internal auditor is het goed om je ook op zaken buiten je functie te richten. Je komt in je functie zoveel te weten dat er volop reden is om meer deel te nemen aan het maatschappelijk debat”

de externe accountant. Als internal auditors dat meer aan de kaak stellen, worden ze ook meer zichtbaar bij de andere partijen. Ik zie hier voor het IIA een duidelijke rol om deze thema's op te pakken in nationaal of internationaal verband. Neem een thema als: wat weet het bestuur over de cultuur in de organisatie, bijvoorbeeld de attitude van zijn verkopers? Het IIA zou een onderzoek kunnen doen naar hoe bepaalde cultuurpatronen in de praktijk werken, vooral bij ondernemingen die door fusies zijn gegroeid en waarbij het risico bestaat dat de integratie van de verschillende bedrijfsculturen niet is vervolmaakt. Vervolgens zou het IIA hierover een debat of een discussiebijeenkomst kunnen organiseren waar alle partijen worden uitgenodigd. Eigenlijk alle zaken waar een internal auditor systematisch mee te maken heeft lenen zich hiervoor: de relatie interne versus externe accountant, corporate governance, de problematiek van de kerncompetenties en kernactiviteiten, of een analyse van de grootste IT-problemen waar organisaties mee worstelen. Door deze debatten krijg je meer leven in de functie en zal het contact met internal auditors anders worden beleefd.”

Hoe ziet de toekomst van de internal auditor er uit?

“Het is belangrijk dat internal auditors zich organiseren en permanent bijleren. Er liggen goede mogelijkheden als men het vermogen bezit om de business te doorgronden, risico's weet te onderkennen en daarbij ook de durf heeft om een andere invalshoek te kiezen. □

De internal auditor aan het woord...

Afgelopen zomer werd bekend dat KPMG UK naast de jaarrekeningcontrole ook internal auditdiensten gaat verlenen bij de Engelse beursonderneming Rentokil. Onmiddellijk ontstond een discussie in de (inter)nationale gelederen van internal en external auditors over de (on)wenselijkheid van deze combinatie van dienstverlening.

N. Arif RO EMIA
A. Molenkamp RO

Ook op de website Accountant.nl startte een discussie. Verschillende mensen, waaronder een aantal 'huisbloggers' hebben hun mening geventileerd. Deze discussie hebben we met belangstelling gevolgd. Wij zijn van mening dat vanuit het perspectief van de internal auditor onvoldoende aspecten aan bod zijn geweest. Dit artikel is een poging deze bijdrage wel te leveren.

De standpunten

Op 7 augustus 2009 bracht de directeur van IIA Nederland, Hans Nieuwlands, op Accountant.nl het formele IIA-standpunt opiniërend naar voren. Op 18 augustus 2009 gaf het IIA een persbericht uit met de titel 'De ethiek van de zelftoetsende accountant'. In dit persbericht roept het IIA de Nederlandse raden van commissarissen op om 'uiterst terughoudend te zijn in het goedkeuren van de uitbesteding van de internal auditfunctie (IAF) aan hetzelfde kantoor als welke de externe jaarrekeningcontrole uitvoert'. Een zeer zorgvuldig geformuleerde oproep die, vanuit het perspectief en het belang van de beroepsgroep van internal auditors, als te 'terughoudend' moet worden gekwalificeerd.

Strikt genomen is het voor de accountantskantoren in Nederland niet verboden om de genoemde combinatie van dienstverlening te leveren. Dat geldt ook voor het Verenigd Koninkrijk. Wel heeft de betreffende toezichthouder, de Financial Reporting Counsel (FRC), begin oktober 2009 de grote accountantskantoren gemaand¹ voor de ongewenste effecten. In de VS is deze combinatie van dienstverlening expliciet verboden. De SEC houdt daar toezicht op. In een reactie² op het standpunt van KPMG werd onder meer gesteld dat het vertrouwen in het economisch verkeer meer op integer handelen is gestoeld dan op het zich beroepen op regels.

In *De Accountant* van oktober 2009 leverde prof. Blokdijk zijn bijdrage aan wat inmiddels was omgedoopt tot de 'Rentokil-case'. Het valt zeer te prijzen dat Blokdijk zich heeft ingezet om

een essay te produceren waarin hij de geslaagde poging doet om enige samenhang aan te brengen in de baaierd aan veelal tegenstelde opvattingen en meningen over de houding die KPMG aanneemt betreffende het zowel kunnen fungeren als extern accountant als het kunnen optreden als internal auditor bij een en dezelfde cliënt.

Gelukkig maakt Blokdijk zijn opvatting expliciet door de mogelijkheid uit te sluiten dat de externe accountant ook internal/operational auditactiviteiten uitvoert. We zijn het eens met Blokdijk dat voor internal auditwerkzaamheden 'een grote mate van (bedrijfs)specifieke deskundigheid en een vrijwel voortdurende aanwezigheid vereist is'. Hiermee wordt in feite het kostenargument om internal auditwerkzaamheden bij de externe accountant onder te brengen ontkracht. Het is namelijk zeer de vraag of de vereiste (bedrijf)specifieke deskundigheid aanwezig zal zijn bij de medewerkers van het externe bureau. En als deze medewerkers nagenoeg voortdurend acte de presence moeten kunnen geven zullen zij hoogstwaarschijnlijk per saldo duurder zijn dan interne medewerkers van een vergelijkbaar kaliber.

Het vergeten element

Een belangrijk aspect dat in deze discussie nog nauwelijks³ aan bod is geweest is, het inhoudelijke verschil tussen de vakgebieden (interne/externe) accountancy en *internal auditing*. De begrippen 'interne accountancy' en 'internal auditing' worden als synoniemen gezien (lees: door elkaar gebruikt). Wij constateren dat er veel verwarring bestaat rondom deze begrippen. Op zijn zachtst gezegd helpt dat niet om de discussie zuiver te voeren. Wat in deze context ook niet helpt is dat in Angelsaksische landen het woord 'audit' min of meer gereserveerd is voor *financial audit* in de wettelijke zin van het woord. De wettelijk verplichte jaarrekeningcontrole dus.

Waar ligt de basis voor het misverstand? In Nederland kreeg het managementkundige vakgebied internal auditing⁴ haar contouren in het begin van de jaren negentig van de vorige eeuw. Ook de huidige executive master of internal auditing opleidingen werden toen ingesteld. Uiteraard is internal auditing een jong vakgebied. Toch is het frappant dat na twintig jaar het onderscheid tussen de verschillende vakdisciplines nog steeds onvoldoende duidelijk is. De vraag daarbij is niet meer of het onderscheid bestaat; het gaat om organisatiekunde versus accountancy. De vraag is aldus 'gaat de organisatie op haar doel af' versus 'klopt de jaarrekening wel'? Mogelijk zijn er twee 'echte' vragen. De eerste vraag is of de internal auditprofessie zich nu in voldoende mate en onderscheidend, ook qua bemensing, heeft georganiseerd en of zij zich uitdrukkelijk (vaktechnisch) laat horen. De andere vraag is of er in accountancykringen sprake is van niet-herkennen, van ongehoor en van ontkenning. Het is niet ondenkbaar dat in accountancykringen internal auditing zelfs als een (commerciële) bedreiging⁵ wordt ervaren.

Reden genoeg om nader in te gaan op het onderscheid tussen internal auditing en accountancy. Ook geven we commentaar op een paar andere items die in het hiervoor genoemde artikel van Blokdijk naar voren zijn gekomen, zoals de functie van de management letter, het doorvoeren van het beginsel van horizontaal toezicht en de verantwoordelijkheid van het bestuur.

Het onderscheid tussen accountancy en internal auditing

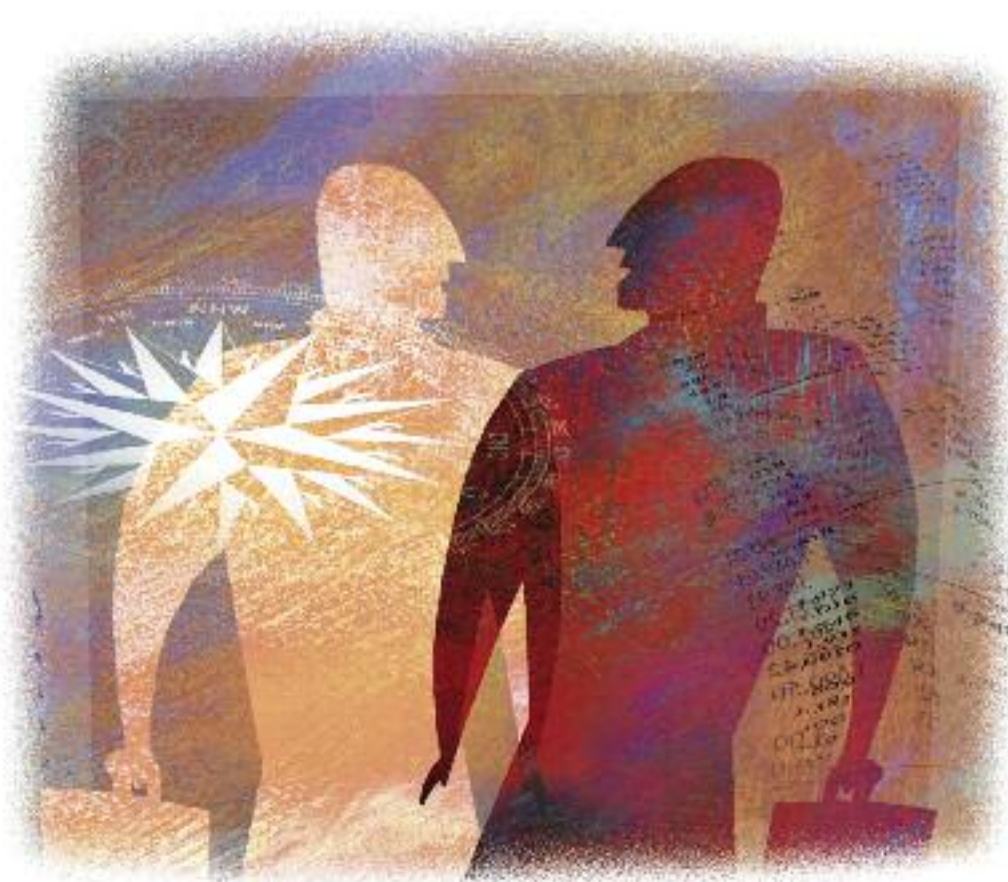
Internal auditing

Een internal auditor doet op basis van gedegen onderzoek een uitspraak over de kwaliteit van (een aspect van) interne beheersing. En, zoals we allen weten, is interne beheersing (management control) vandaag de dag een multidisciplinaire aangelegenheid. Alle aspecten van het management zijn dan aan de orde. Een aantal karakteristieken van het moderne internal auditvak op een rij:

- Een internal auditor vormt de third line of defence binnen de organisatie. Dat wil zeggen dat Internal Audit onafhankelijk vaststelt of de eerste twee 'verdedigingslijnen' goed functioneren; de internal auditor verschaft *aanvullende* zekerheid over de mate waarin (een aspect van) de bedrijfsvoering in control is.
- Een internal auditor wordt geacht om vanuit een managementkundige invalshoek en met als vertrekpunt de organisatiedoelen, een gedegen onderzoek te doen naar alle relevante aspecten van de interne beheersing (bedrijfsvoering).
- De bemensing van een moderne internal auditfunctie is multi-

disciplinair. In feite omvat dat die disciplines die relevant zijn voor het in control-vraagstuk van de organisatie. Disciplines als bedrijfskunde, organisatiekunde en bestuurskunde horen daar in ieder geval bij. Maar ook andere disciplines kunnen aan de orde zijn. Binnen een farmaceutisch concern is het hebben van een medicus op de internal auditfunctie wellicht geen luxe; bij een pensioenfonds kan de kennis van een actuaaris in de internal auditgroep niet worden gemist.

- Een internal auditor is opgeleid om vanuit de behoefte aan aanvullende zekerheid die het management heeft op alle auditvragen over de kwaliteit van de interne beheersing antwoord te geven; dat is vanzelfsprekend meer dan de financiële betrouwbaarheid.
- Een internal auditor is in dienst van het bedrijf en heeft in beginsel weinig van doen met de buitenwereld. De internal



Illustratie: Roel Ottow

auditor dient het bedrijfsbelang en vormt een onderdeel van het interne toezicht.⁶

- Een internal auditor heeft in beginsel bij elke audit te maken met een andere onderzoeksvraag. Per auditvraag volgt de afbakening van het onderzoek en zal een geschikt normenkader en de relevante onderzoeksaanpak worden gekozen. Dit om recht te doen aan de context van de organisatie en het object van onderzoek. Bedrijfskundige kennis, een adequate houding en de nodige onderzoeks- en gedragsvaardigheden⁷ zijn daarvoor noodzakelijk.

	Accountancy (Jaarrekeningcontrole)	Internal Auditing (Operational Auditing)
Richting	Retrospectief (gericht op afleggen van verantwoording)	Prospectief (gericht op verbeteren)
Auditobject	Informatieproduct (jaarrekening)	Afhankelijk van de 'risk-based' auditvraag
Doel	Vaststellen getrouwheid van financiële informatie	Aanvullende zekerheid over de kwaliteit van management control
Methodologie	Uitgekristalliseerd (standaard) instrumentarium	Kan per wetenschappelijke discipline verschillen; af te stemmen op het onderzoeksobject
Norm	Wettelijke regelgeving (bijvoorbeeld International Accounting Standards)	Afhankelijk van de auditvraag en het gekozen en met de opdrachtgever afgestemde controlmodel
Attitude	Rationeel, controleur, vasthoudend	Conceptueel, manager, creatief
Rolopvatting	Vakgerichte expert	Klantgerichte onderzoeker, interne criticus en 'reflecteur'
Opdrachtgever	Audit committee, AVA (hoogste leiding)	Management, audit committee
Belanghebbende	Buitenwereld, dient het publiek belang; vertegenwoordigt het maatschappelijk belang (WRA)/extern Assurance	Dient het bedrijfsbelang, meerdere mogelijkheden: <ul style="list-style-type: none"> • het opdrachtgevend management • de proceseigenaar
Domein	Betrouwbaarheid van de financiële informatie (cijfers)	Brede terrein van sturing en beheersing (management control)

Tabel 1. Het domein van de accountant vergeleken met dat van de internal auditor

Accountancy

De accountant is primair opgeleid om een gedegen onderzoek te doen naar, en een oordeel te geven over, één belangrijke auditvraag: namelijk die van de 'getrouwheid van de jaarrekening'. Zijn/haar body of knowledge is daarmee gericht op de betrouwbaarheid van de (financiële) informatie. Aangezien zowel de auditvraag als het onderzoeksobject steeds eenduidig zijn, heeft dat geleid tot een normenkader (bijvoorbeeld IFRS) en een onderzoeksapproach die gedurende een periode van circa honderd jaar min of meer is gestandaardiseerd.

Als een organisatie deze financial auditwerkzaamheden (jaarrekeningcontrole) intern laat uitvoeren dan spreken wij van een interne accountantsfunctie. Wij hanteren daarvoor ook wel de term 'verbijzonderde interne controle op het financiële kwaliteitsaspect'. Vanuit dit perspectief is het om het even of de jaarrekeningcontrole door een interne of een externe accountant wordt uitgevoerd. Het is dus niet bezwaarlijk en zelfs te prefereren dat, in een voorkomend geval, de vigerende externe accountant de functie van interne accountant overneemt. Het resultaat van de werkzaamheden is in beide gevallen het certificeren van de jaarrekening.

De in jaarrekeningcontrole opgeleide accountant is in principe onvoldoende geëquipeerd om de breedte van het moderne internal auditvak te bestrijken. Hij is immers opgeleid en heeft zich gespecialiseerd in één belangrijk aspect van de interne beheersing, te weten de financiële betrouwbaarheid. In tabel 1 zijn de domeinen van respectievelijk de accountant en de internal auditor op een aantal aspecten verwoord.

De accountant als internal auditor?

Een complicerende factor in de begrip- en beeldvorming is dat een aantal accountants werkzaam is bij een multidisciplinair samengestelde internal auditdienst en daar de functie van internal auditor vervult. Naast ingenieurs, bedrijfskundigen, juristen, informatici, et cetera, is de accountant in het auditteam de hulp

en steun en toeverlaat als het gaat over de betrouwbaarheid van financiële (informatie)systemen.

Veel accountants hebben de overstap naar internal auditing gemaakt; een aantal daarvan heeft ook de RO-opleiding gevolgd. Volgens ons is het tijd voor deze professionals om kleur te bekennen en voor het IIA als aangewezen beroepsorganisatie te kiezen. Dit in tegenstelling tot de interne accountant die zich blijvend richt op de jaarrekeningcontrole. Het onderscheid tussen de verschillende vakgebieden is voor een dergelijke functionaris wellicht ook minder relevant.

Goudmijn

Mogelijk onbedoeld is de opmerking van Blokdijk⁸ over de functie van de management letter wel zeker een factor in de discussie over internal auditing. Deze (mede destijds door Blokdijk bevorderde) ontwikkeling vond in de jaren zeventig van de vorige eeuw plaats. Het werd een groot succes omdat de accountant jaarlijks signalen afgaf over mogelijke problemen, waarbij hij ook de bijbehorende ('natuurlijke') adviezen verstreekte. Tegenwoordig dient deze management letter onverholven een commercieel doel. Er worden momenteel management letters verstrekt waarin niet alleen organisatieproblemen worden gesignaleerd, maar waar deze thema's zodanig uitgebreid worden behandeld, dat ook de mogelijke aanpak voor de oplossing van het probleem en detail wordt aangegeven. Dit gebeurt dan inclusief de methoden, de mensen en het instrumentarium waarover de externe accountant beschikt om het vermeende probleem te lijf te kunnen gaan.

De bovengenoemde uitvoering van de management letter kan, mogelijk onbewust, ook een rol spelen bij het mitigeren van de omzetverhouding tussen de hoogte van het honorarium dat voor de reguliere controle in rekening wordt gebracht en de adviesfee die bij de betreffende cliënt wordt gedeclareerd. Gelukkig is dit punt nu benoembaar geworden door de regelgeving met betrekking tot de openbaarheid van deze gegevens door het NIVRA.

De schaduwzijde ervan is dat de 'controlepartners' die relatief gezien weinig adviesarbeid toelaten ('komt ook voor') mogelijk-kerwijs hierop (impliciet) kunnen worden aangesproken. De publicatie over de verhouding van deze omzetcijfers⁹ laat niets aan duidelijkheid te wensen over...

Het aanbieden van dienstverlening op het gebied van internal auditing is wellicht mede ingegeven door commerciële motieven. Overigens hoeft er niets mis te zijn met commerciële motieven, maar men moet het spel wel transparant en eerlijk spelen.

Zelftoetsing

In de discussie over de relatie tussen interne en extern accountancy ontbreekt vooralsnog geheel het begrip horizontaal toezicht. Vanuit onze internal auditinvalshoek mogen we verwachten, en dienen we daarop te wijzen, dat het NIVRA meer aandacht zou moeten geven aan de uitgangspunten van horizontaal toezicht. Nadat het Kabinet zich destijds hierover heeft uitgesproken, is (onder meer) de Belastingdienst met de uitvoering ervan bezig. Het beginsel is dat de verantwoordelijkheid¹⁰ voor het in control zijn, bij de burger, de instelling, de organisatie zelf wordt neergelegd onder het uitgangspunt dat deze 'partij' dan ook gehouden is om de kwaliteit van die interne beheersing dan wel het horizontaal toezicht aan te tonen. Binnen organisaties is hier een rol weggelegd voor de interne accountant. Als deze kan aantonen dat de organisatie op financieel gebied in control is, kan de toezichtlast door de externe accountant (lees: fee) worden verminderd. Overigens staat dit uitgangspunt in bizar contrast met het standpunt¹¹ dat wordt verkondigd door een lid van de raad van advies van het IIA dat de externe accountant zich meer bij haar cliënt zou moeten ophouden!



Naeem Arif is zelfstandig gevestigd als audit consultant. Hij adviseert en ondersteunt organisaties op het gebied van internal auditing en risk management. Een deel van zijn tijd treedt hij op als opleider/docent, onder andere aan de Nyenrode Business Universiteit.

✉ naeem.arif@xs4all.nl



Arie Molenkamp is organisatieadviseur, auteur en opleider. Hij is verbonden aan de Amsterdam Business School ten behoeve van de Executive Master of Internal Auditing (EMIA) en het Research Center for Internal Audit Excellence (RCIAE).

✉ consulting@molenkamp.biz

De auteurs hebben vanuit hun internal auditachtergrond willen bijdragen aan de genoemde discussie. Vanzelfsprekend staan ze open voor commentaar.

Verantwoordelijkheid van het bestuur

Blokdijk stelt terecht dat internal audit wel *intern* moet blijven. In een combisituatie zou de raad van bestuur de medewerkers van een extern bureau hiërarchisch gaan aansturen. De vraag is dan of deze desbetreffende medewerkers twee broodheren hebben.

Bovendien zal dan de kwestie van vertrouwelijkheid gaan spelen. Er zijn nu eenmaal onderwerpen die inhoudelijk niets met de jaarrekeningcontrole te maken hebben en die het management, om uiteenlopende redenen, in alle beslotenheid van de 'eigen' kring wil bespreken. De aanwezigheid van medewerkers van het externe bureau zal niet bevorderlijk zijn voor de gewenste beslotenheid.

Advies

De verleidingen liggen voor de externe accountant kennelijk op de loer. De periode van outsourcen van de adviestak van de accountantsorganisatie ligt al weer een aantal (contractueel vastgelegde) jaren achter ons. Inmiddels zijn in snel tempo weer 'eigen' adviesunits opgebouwd en hebben de publics specialisten aangetrokken op gebieden als ethiek, compliance, corporate finance, overnames, et cetera. Elk aanbod creëert haar eigen vraag. Het verschijnsel van de hiervoor aangehaalde 'aanbodgestuurde' management letter mag in deze dan ook geen verwondering meer wekken.

Voormalig bestuurder van de AFM Paul Koster stelt¹² ten aanzien van het aanbieden van gecombineerde dienstverlening: "Het is niet te hopen dat daarvoor nog meer schandalen nodig zijn. Zelfreflectie zou nuttig zijn." Zoals de lezer zal begrijpen ondersteunen wij deze oproep.

Het zou het NIVRA niet misstaan om in de situatie van Rentokil met een voor het publiek aanvaardbare en vertrouwenwekkende oplossing te komen. Voor het IIA geldt dat nationaal orde op zaken moet worden gesteld, vooral waar het gaat om de representativiteit van de RA-discipline binnen de commissies. Daarbij zal binnen het bestuur de horde van zelfreflectie moeten worden genomen. Daarna kan men zich geloofwaardig in de publieke discussie mengen. □

Noten

1. 'Consultation on Audit firms providing Non-Audit Services to listed companies that they Audit', *The Auditing Practices Board of Financial Reporting Counsel*, 6 oktober 2009.
2. Rentokil-KPMG, *Het Financieele Dagblad*, 21 september 2009.
3. Blokdijk onderscheidt in zijn bijdrage in *De Accountant* van oktober 2009 wel degelijk dat onderscheid; edoch hij gaat daar onvoldoende expliciet op in.
4. De term 'operational auditing' (als synoniem voor internal auditing) werd en wordt veel gebruikt om juist het onderscheid met de professie 'accountancy' te duiden.
5. *Het Financieele Dagblad*, 21 september 2009.
6. Geactualiseerde Code Tabaksblad, Commissie Frijns, december 2008.
7. 'Competency Framework for Internal Auditing', IIA Inc., 1999.
8. *De Accountant*, oktober 2009.
9. *De Accountant*, oktober 2009.
10. Zowel de Belastingdienst als KPMG ('Trusted Rules') hanteren ons inziens op onjuiste gronden het woord 'vertrouwen, daar waar (het decentraal neerleggen van de) 'verantwoordelijkheid' voor de interne beheersing wordt bedoeld.
11. Accountant.nl, *Onafhankelijkheid: een knellend dogma*, 21 september 2009.
12. *De Accountant*, december 2009

Moet en kan de auditor ook op ethiek toetsen?

Ethiek is de basis van maatschappelijk verantwoord ondernemen (mvo). Wanneer dit uitgangspunt leidt tot een beheersingskader en stakeholders een plaats hebben in het bedrijfsbeleid, kan worden gesproken over mvo. In dit artikel wordt ingegaan op hoe de rol van ethische waarden in het bedrijfsproces kan worden getoetst, zodanig dat sprake is van mvo.

Ir. R. Bosma
Dr. F.J. de Graaf

Na een periode van sterke focus van veel auditors op rule based-werkzaamheden, zoals tijdens de invoering van de Sarbanes Oxley-wetgeving, lijkt thans een verbrede blik van de auditor wenselijk. Ondanks toegenomen regelgeving en toezicht, blijven ethische kwesties voorkomen met als mogelijk gevolg dramatische reputatieschade. Ethisch handelen, ofwel moreel juist handelen, laat zich niet in regels vangen. Achterliggende motieven en consequenties van de handeling bepalen namelijk of de handeling moreel gerechtvaardigd is, ondanks dat de handeling op zichzelf op basis van wet- en regelgeving is geoorloofd.

Ethische performance

Een auditor tracht in beginsel *objectief* vast te stellen in hoeverre de organisatie de opgelegde beheersingskaders volgt. Dat het voldoen aan wet- en regelgeving een van de verplichte elementen uit het opgelegde beheersingskader is, mag duidelijk zijn. Naast het toetsen of het betreffende beheersingskader wordt gevolgd, is het echter ook de taak van de auditor om na te gaan in hoeverre de organisatie met die opgelegde kaders de door de topleiding gestelde doelen weet te bereiken. Dat het voorkomen van reputatieschade als gevolg van onethisch gedrag van de organisatie een van de impliciete doelen is, zal niemand bestrijden.

Het vervatten van ethiek in een beheersingskader om na te gaan in hoeverre de handeling moreel gerechtvaardigd is en daarmee onethisch gedrag wordt voorkomen, is echter een zeer lastige zaak. Indien de ethische normen vervolgens in de ondernemingsuitgangspunten worden versleuteld, gecommuniceerd en publiekelijk verantwoord worden via het mvo-jaarverslag, kan dit stakeholders

motiveren om juist inconsistent gedrag publiekelijk te maken, met de nodige reputatieschade tot gevolg. Veel bedrijven trachten daarom hun ethische performances aan de hand van door externe accountants geverifieerde mvo-jaarverslagen te bewijzen. De vraag is echter of de huidige wijze van rapporteren echt inzichtelijk maakt of het 'moreel juiste' de maatgevende drijfveer is geweest bij de door de organisatie ondernomen en verantwoorde activiteiten. Dat stelt de auditor voor een uitdaging indien hij wil bijdragen aan het voorkomen van reputatieschade.

Hoe wordt inzicht gegeven in mvo van een organisatie?

Mvo-prestaties worden over het algemeen verantwoord via een separaat mvo-jaarverslag of via een geïntegreerd financieel jaarverslag met daarin ook de maatschappelijke aspecten. Hoewel het geïntegreerd verslag nadrukkelijker ingaat op de verankering en verantwoording van mvo in de organisatie, blijkt dat de toetsing niet met dezelfde volledigheid en juistheid tot stand komt als de financiële verslaglegging.

Het ontbreekt daarvoor namelijk veelal aan concrete prestatie-eisen voor mvo. Een groot aantal bedrijven laat desondanks het mvo-verslag verifiëren door een onafhankelijke deskundige. Bij veel bedrijven is er echter geen centraal informatiesysteem waarin mvo normatief is opgenomen zodat het voor een externe accountant niet mogelijk is om een mvo-verslag op een vergelijkbare wijze als een financieel verslag te verifiëren. Dit leidt ertoe dat de externe accountant over de meeste mvo-prestaties alleen beperkte assurance kan verlenen omdat onvoldoende informatie aanwezig is voor een uitgebreidere beoordeling.

Waarom is mvo zo lastig te normeren?

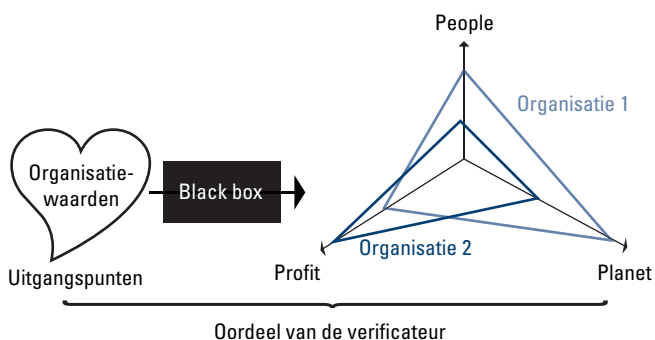
Hoewel er brede consensus bestaat over een aantal elementen van mvo, is er nog steeds geen afgebakende definitie van mvo. Vaak wordt mvo dan ook versimpeld in de triple P-gedachte: People, Planet & Profit, waarbij het vanzelfsprekend gaat om een 'moreel juiste' verhouding tussen de drie P's. Tot een sluitende definitie van mvo zal het waarschijnlijk niet komen met het oog op de vele invalshoeken van waaruit mvo beschouwd kan worden. Elk bedrijf heeft een andere achtergrond en legt andere accenten in de bedrijfscode, dit maakt het moeilijk om tot een uniform toetsingskader te komen. Hierdoor is het voor een externe verificateur lastig om een in een zo'n breed mogelijke context verdedigbaar oordeel te geven over de gerapporteerde prestaties, terwijl dat juist bij het onderwerp mvo door iedereen verwacht wordt (zie *figuur 1*). De auditor kan niet met een eenduidige norm komen die op elk moment en in elke situatie toepasbaar is. Eenvoudigweg omdat elke maatschappelijke en ethische vraag andere kenmerken heeft. Wel kan de auditor de uitgangspunten toetsen door naar de processen te kijken die in een organisatie spelen waarin ethische normen worden geborgd en waarin de maatschappelijke verantwoordelijkheid is vastgelegd.

Hoe ontwikkel je een mvo-maatlat voor de auditor?

Een auditor kan alleen een oordeel geven als de aangetroffen situatie in kaart kan worden gebracht en die situatie vervolgens vergeleken kan worden met de ideaalsituatie. Bij elke zichzelf respecterende organisatie zullen de processtappen beleid, inrichting, uitvoering en evaluatie in de managementcyclus te herkennen zijn. Voor een toereikende implementatie met de realisatie van het gewenste effect in het gedrag van de organisatie moet maatschappelijke verantwoordelijkheid een plek krijgen in het beleid van de onderneming.

Het proces om te komen tot een toereikend mvo-beleid moet de 'waardesignalen' uit de maatschappij herkennen en verzamelen, bijvoorbeeld aan de hand van een stakeholderanalyse. Vervolgens moet transparant worden gemaakt op welke wijze de onderneming die signalen verwerkt in de strategie van de onderneming. De gedragscode en de missie van het bedrijf zijn hierbij startpunten, maar het moet op alle beleidsterreinen terugkomen.

Wat de omgeving verwacht en in hoeverre daar invulling aan gegeven kan worden, kan bepaald worden aan de hand van een externe



Figuur 1. Het ontbreken van absolute normen voor mvo maakt een oordeel arbitrair

De vertrouwenscrisis bij de DSB Bank

In de periode van 1 tot 11 oktober 2009 namen de klanten van de DSB Bank zo'n 600 miljoen euro aan spaargeld op. Dit naar aanleiding van een televisieoproep op donderdagmorgen 1 oktober door de Stichting Hypotheekleed. De DSB Bank stond sinds enkele weken onder zware maatschappelijke druk omdat klanten benadeeld zouden zijn met torenhoge leningen. Met de oproep van de Stichting Hypotheekleed om het spaartegoed op te nemen en zo het faillissement van DSB Bank af te dwingen, wilde de stichting de DSB Bank verder onder druk zetten om te komen met een acceptabele oplossing voor de bij de stichting aangesloten gedupeerde klanten. Op 12 oktober werd bekend dat de DSB Bank onder curatele werd geplaatst. De problemen van de DSB Bank staan in wezen los van de kredietcrisis. In juli van dat jaar maakte de AFM bekend dat de verkooppraktijken van de DSB Bank verder onder de loep zouden worden genomen. Voorafgaand daaraan was reeds in maart van dat jaar door de AFM aangekondigd een onderzoek te doen bij de DSB Bank in reactie op de vele klachten van consumenten over de producten en adviezen van het bankconcern.

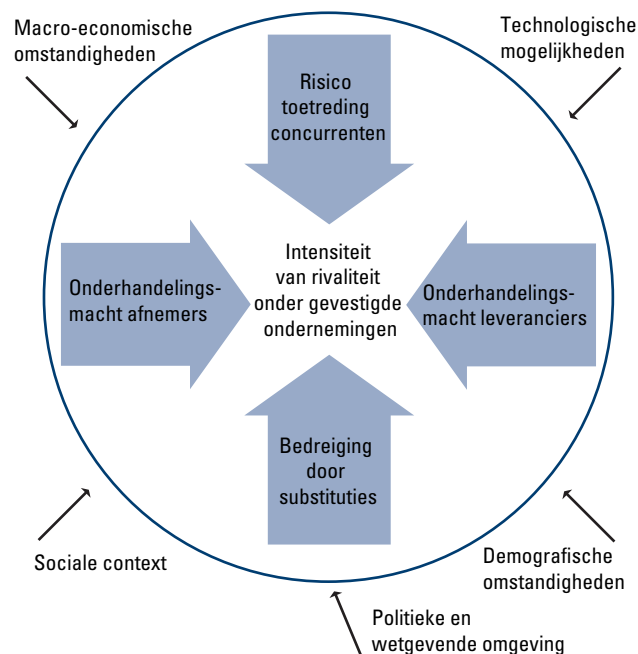
(Tekst op basis van diverse nieuwsberichten)



analyse met behulp van het vijfkrachtenmodel van Porter (zie *figuur 2*). Tenslotte gaat het bij mvo om de triple P-gedachte: People, Planet & Profit.

Door vervolgens de activiteiten die bijdragen aan de waardecreatie van de onderneming systematisch af te lopen op de aandacht die er zou kunnen zijn voor de inbedding van de door de stakeholders verwoorde 'waardesignalen', ontstaat inzicht in de ideaalsituatie. Door de resultaten van deze interne analyse alsmede de hiervoor beschreven externe analyse te gebruiken bij een door de onderneming uit te voeren 'sterkte-zwakte-kansen-bedreigingenanalyse' (SWOT-analyse), kan reëel uitvoerbaar en verdedigbaar maatschappelijk verantwoord beleid voor de onderneming op middellange termijn afgeleid worden. Daarmee zijn de in de 'missie & visie' geformuleerde waarden navolgbaar geworden in de geformuleerde ondernemingsstrategie. Tevens zijn de op middellange termijn gemaakte keuzen duidelijk gemaakt.

Voor de internal auditor ontstaat nu een helder navolgbaar proces waarvan vastgesteld kan worden of en in welke mate maatschappelijke waarden een goede plaats krijgen, de kwalitatieve en kwantitatieve doorwerking daarvan in de beleidsuitgangspunten van de



Figuur 2. Het vijfkrachtenmodel van Porter

Processtap	Doel	Verantwoordelijke	Risico	Maatregel
Formuleren van missie en visie				
Inrichten corporate governance	Toezicht op raad van bestuur door onafhankelijke toezichthouders die (kunnen) bepalen of de onderneming binnen acceptabele grenzen opereert	Raad van commissarissen	Specifieke besluiten van de RvB kunnen vooraf niet worden gecorrigeerd. De RvB kan opereren zonder rekenschap te houden met anderen	Code corporate governance (Tabaksblat), regels van de beurs
Opstellen van Code of conduct (gedragscode)	Geeft uiting aan impliciete verwachtingen van gedrag van aan de onderneming verbonden personen	Raad van bestuur	Doordat een expliciete verwachting ontbreekt kan hierop niet worden aangestuurd. Schandalen dwingen achteraf om maatregelen die pas na reputatieschade tot stand komen	Control self assessment die periodiek wordt gehouden over het in control zijn van de onderneming, governance audits. Benchmarks. Initiatie door audit committee
Formuleren van ondernemingsdoelen	De visie van de ondernemingsleiding over de wijze van omgaan in concrete situaties waarbij vooraf directe kaders niet voorhanden kunnen zijn	Raad van bestuur	Decentrale keuze wordt gemaakt die alleen rekening houdt met lokale ondernemingsbelangen waarbij ethische kwesties voor de onderneming in zijn geheel kunnen ontstaan	Vragen van aandeelhouders, stakeholders en derden om transparantie over waarden
Formuleren waarden voor de onderneming	Richting geven aan de ondernemingsactiviteiten op korte en lange termijn zodat de verschillende onderdelen binnen de organisatie in synergie opereren	Raad van bestuur	Oplopende inefficiënties waardoor de onderneming verlies maakt. Vergoeding van geïnvesteerd kapitaal wordt daardoor onmogelijk en het bestaansrecht van de onderneming komt in gevaar	Toezicht door de raad van commissarissen
Formuleren strategie				
Het uitvoeren van een externe analyse	Het ontdekken van het speelveld (<i>duurzaamheidscontext</i>) waarbinnen de onderneming opereert door onder meer contact te zoeken met haar omgeving (<i>stakeholders</i>) zodat de onderneming weet op welke ontwikkelingen zij dient te anticiperen	Raad van bestuur	Onderneming verliest aansluiting met de maatschappij waardoor zij niet in staat is te anticiperen op de veranderde omgeving	Toezicht van de raad van commissarissen die periodiek geïnformeerd wil worden over de oriëntatie van de onderneming (zowel m.b.t. het ondernemingsklimaat als het maatschappelijk speelveld)
Het uitvoeren van een interne analyse	Door het uitvoeren van de valuechain analyse wordt in beeld gebracht waarmee de onderneming waarde (<i>materialiteit</i>) creëert en hoe de verschillende waarde creërende onderdelen samen dienen te werken om tot een zo grootst mogelijke waardecreatie te kunnen komen	Raad van bestuur	Aandeelhouders waarderen de opbrengsten van de onderneming als te gering waardoor de belangstelling voor de onderneming als investering afneemt (verlies mogelijkheden aantrekken extern kapitaal)	Periodieke beoordeling door de concerncontroller of waardecreatie overeenkomstig de gewenste maatstaven plaatsvindt. Aansluitend discussie tussen het verantwoordelijke management en de controller over verklaringen bij te geringe waardecreatie
Het maken van een strategische keus	Het kiezen van de optimale koers voor de onderneming om waarde te creëren, rekening houdend met de aanwezige kansen en bedreigingen en de sterkten en zwakten van de onderneming	Raad van bestuur	De onderneming kiest een koers die niet past bij haar marktmacht en zal daardoor haar doelstellingen niet kunnen realiseren. Indien dit een langere periode duurt, bestaat de kans dat de onderneming verdwijnt	Periodieke evaluatie van het gevoerde beleid door de resultaten beschreven in de voortgangrapportages te vergelijken met de doelstellingen van de onderneming. Uitvoering door de externe accountant, controller of internal auditor in opdracht van het audit committee

Tabel 1. Referentiemodel

onderneming alsmede de kwaliteit van de verantwoording daarvan in het mvo-jaarverslag. Dit levert een voor de internal auditor bruikbaar referentiemodel op (zie tabel 1).

Na het afleiden van de strategie zal dit worden gecommuniceerd als 'staand' beleid voor de reguliere managementcyclus. Op basis van dat beleid zal de organisatie mogelijk ook aangepast moeten worden teneinde de gestelde organisatiedoelen te realiseren. Doordat de auditor het beleid en de daarop gebaseerde inrichtende maatregelen door het middelmanagement als beheersingkader kan nemen, is het niet noodzakelijk daarvoor een afwijkend referentiemodel op te stellen.

Hoe werkt het referentiemodel in de praktijk?

Om te bepalen of het ontwikkelde referentiemodel goed bruikbaar is voor de auditor om de feitelijke mvo-performance te toetsen, is dit model gebruikt om twee reeds gepubliceerde mvo-verslagen te beoordelen. Hierbij is ervoor gewaakt om het oordeel inzake de werkbaarheid van het referentiemodel te laten beïnvloeden door te toetsen aan een onvolledig of onbetrouwbaar mvo-verslag.

Derhalve is er getoetst aan twee Nederlandse mvo-verslagen, te

Het proces om te komen tot een toereikend mvo-beleid moet de 'waardesignalen' uit de maatschappij herkennen en verzamelen

weten die van de ABN Amro en TNT-Post. Deze verslagen zijn door respectievelijk het Global Reporting Initiative (GRI) en de Dow Jones Sustainability Index (DJSI) verkozen tot de beste mvo-verslagen van het jaar 2007.

Tijdens de toetsing bleek dat de meeste elementen uit het referentiemodel expliciet terug zijn te vinden in de betreffende mvo-verslagen. Ten aanzien van enkele elementen kan impliciet afgeleid worden dat daarvoor aanvullende informatie binnen de organisatie beschikbaar zal moeten zijn. Vanzelfsprekend zal de internal auditor wel inzicht kunnen krijgen in die informatie. Ondanks die beperking lijkt het referentiemodel op basis van deze twee mvo-verslagen toepasbaar om de procesgang van de strategische keuzen na te gaan. □

Noot

1. Twee onderzoeken naar de onder curatele staande DSB Bank van Scheringa, www.fd.nl, 12 oktober 2009.

Conclusie

De DSB Bank was de laatste tijd volgens een artikel in *Het Financieele Dagblad*¹ bezig met een omslag, omdat ze minder afhankelijk wilde worden van de omstreden provisies op verzekeringen en meer van het verschil tussen ingeleende en uitgezette rente. Dat laatste is namelijk de winstbasis van een gewone bank. Het is redelijk speculatief om te stellen dat de 'sense of urgency' hiervoor eerder zou zijn doorgedrongen als de internal auditor nadrukkelijker op ethische aspecten zou hebben getoetst. Feit is wel dat de DSB Bank nog niet nadrukkelijk bezig was met mvo. Buiten het op de internetsite van de bank genoemde overzicht van normen en waarden is er voor de buitenwereld namelijk niets te vinden waaruit blijkt dat de DSB Bank bezig was met mvo. Hierdoor heeft de DSB Bank mogelijk nog te weinig oog gehad voor de processen waarin maatschappelijke waarden een plaats krijgen in het bedrijfsproces.

In het digitale tijdperk waarbij fysieke intermenselijke contacten worden verminderd, lijkt de verleiding groot om de behoeften van burger en klant niet meer centraal te stellen, maar ook in dat tijdperk geldt nog steeds: vertrouwen komt te voet en vertrekt te paard. Of in deze context: vertrouwen komt te voet en vertrekt met de snelheid van internet.



Remco Bosma (l) is lid van de Provinciale Staten van Flevoland en werkzaam als senior auditor bij de inspectie Verkeer en Waterstaat. Dit artikel is gebaseerd op zijn onderzoek *Wie levert assurance over het mvo-jaarverslag?*, dat genomineerd is voor de Arie Molenkamp Award 2009. Het onderzoek maakte deel uit van zijn postacademische opleiding Operational Auditing aan de Universiteit van Amsterdam.

✉ r.bosma11@kpnplanet.nl

Frank Jan de Graaf is lector International Business aan de International Business School Groningen, onderdeel van de Hanzehogeschool. Daarnaast is hij verbonden aan de Universiteit van Amsterdam Business School.

✉ f.j.de.graaf@pl.hanze.nl

De WOB en de vertrouwelijkheid van de internal auditor

Departementale auditdiensten krijgen steeds vaker verzoeken van journalisten of andere belangstellenden die hen met een beroep op de Wet Openbaarheid van Bestuur (WOB) vragen informatie te leveren over internal audits die zij uitvoeren of uitgevoerd hebben. Echter, het openbaar maken van auditrapporten en onderliggende auditdocumenten in het kader van de WOB staat op gespannen voet met de vertrouwelijkheid die de auditor de opdrachtgever en de auditees dient te garanderen en waarmee de auditor zijn onderzoek uitvoert (zie *kader*).

Vraagstelling en aanpak

In opdracht van de IODAD¹-werkgroep Operational Audit hebben wij een onderzoek uitgevoerd naar de vraag of een algemene gedragslijn voor auditors 'hoe om te gaan met WOB-verzoeken' mogelijk en wenselijk is. Een algemene gedragslijn kan de auditor behulpzaam zijn om bij WOB-verzoeken zijn standpunt te bepalen in de afweging van openbaarheid en vertrouwelijkheid. Een algemene gedragslijn kan het standpunt van de auditor versterken in de afweging van de belangen van de verschillende partijen die bij openbaarmaking van auditdocumenten aan de orde is.

Om inzicht te krijgen in de werking van de WOB, de consequenties voor de auditor en de mogelijkheid en wenselijkheid van een algemene gedragslijn hebben wij de volgende vragen gehanteerd:

- Welke eisen stelt de WOB aan de openbaarmaking van auditrapporten en het onderliggende auditdossier?

- In welke situaties zijn er uitzonderingen op het uitgangspunt van openbaarheid van toepassing?
- Is het mogelijk om afspraken met betrekking tot vertrouwelijkheid op te nemen in bijvoorbeeld een protocol of auditorcharter?

Om deze vragen te beantwoorden hebben we een documentanalyse uitgevoerd en een aantal gesprekken gevoerd met WOB-deskundigen van de departementen, auditors, een vertegenwoordiger van de beroepsvereniging van internal auditors, de landsadvocaat en een juridisch medewerker van de Algemene Rekenkamer. In dit artikel wordt ingegaan op de uitgangspunten en uitzonderingsgronden van de WOB. Vervolgens worden de belangrijkste gevolgen van de WOB voor de handelwijze van een departementale auditdienst samengevat. Als afsluiting staat aan het eind een aantal aanbevelingen.

Het auditberoep wordt gekenmerkt door de noodzaak om vertrouwelijk met informatie om te gaan. De eis van vertrouwelijkheid voor auditors is opgenomen in de gemeenschappelijke gedrag- en beroepsregels voor Internal Auditors (GBRA) van het IIA, de Verordening Gedragscode (VGC) van het NIVRA en de gedrags- en beroepsregels van het NOREA. Hierin is vastgelegd hoe de auditor zich tijdens en na de uitvoering van zijn auditwerkzaamheden dient te gedragen.²

Doorgaans gaan de opdrachtgever, de auditor en de auditees er, impliciet of expliciet, vanuit dat interviewverslagen, analysedocumenten en (concept)auditrapporten vertrouwelijk worden behandeld. De opdrachtgever mag ervan uitgaan dat de auditrapportage niet zonder zijn toestemming aan derden wordt verstrekt. Een informatieverzoek van derden met een beroep op de WOB kan deze vertrouwelijkheid verstoren en ertoe leiden dat opdrachtgevers (SG, pSG, DG's) zich wel twee keer bedenken voordat zij de auditdienst een audit laten uitvoeren. Ook valt te verwachten dat auditees minder enthousiast zijn om mee te werken aan een audit en hun antwoorden op zijn minst gekleurd worden door de mogelijkheid van openbaarmaking. De verzoeken om openbaarmaking met een beroep op de WOB hebben zich tot nu toe gericht op de zogenaamde internal audits. Deze notitie gaat dan ook vooral in op dit type onderzoek.

Voor interne accountants geldt dat rapporten vertrouwelijk en intern blijven. Voor overheidsaccountants is op deze regel een uitzondering gemaakt omdat een minister met het rapport richting het parlement kan gaan en het daardoor naar buiten toe is gepubliceerd.³ Daarnaast vallen de documenten van overheidsaccountants onder de werking van de WOB, omdat de WOB van toepassing is op alle documenten die bij een bestuursorgaan berusten. Daarom zullen de bevindingen naar verwachting ook op de financial audits en IT-audits van toepassing zijn.

Uitzonderingsgronden Wet Openbaarheid van Bestuur (WOB)

	Omschrijving
<i>Absolute uitzonderingsgronden (art.10, 1e lid WOB)</i>	<i>Geen ruimte voor belangenafweging. Belang van openbaarheid wijkt te allen tijde voor zover van een absolute uitzonderingsgrond sprake is</i>
a. Mogelijk gevaar voor de eenheid van de Kroon	De koning en de ministers vormen een twee-eenheid. Om die twee-eenheid te waarborgen is noodzakelijk dat het overleg tussen koning en (een van zijn) ministers vertrouwelijk blijft. Ook de kroonprins valt onder de Kroon
b. Mogelijke schade voor de veiligheid van de staat	Vertrouwelijkheid van gegevens die de nationale veiligheid in gevaar kunnen brengen
c. Bedrijfs- en fabricagegegevens, voor zover deze vertrouwelijk aan de overheid zijn meegedeeld	Bescherming van (concurrentiegevoelige) bedrijfs- en fabricagegegevens die door een natuurlijk persoon of rechtspersoon vertrouwelijk zijn verstrekt. Het gaat om vertrouwelijke bedrijfs- en fabricagegegevens indien en voor zover uit die gegevens wetenswaardigheden kunnen worden gelezen of afgeleid met betrekking tot de technische bedrijfsvoering, het productieproces, de afzet van de producten en/of de kring van afnemers en leveranciers
d. Bijzondere persoonsgegevens	Bescherming van bijzondere persoonsgegevens in de zin van de Wet bescherming persoonsgegevens, waarbij verstrekking kennelijk een inbreuk op de persoonlijke levenssfeer maakt. Bijzondere persoonsgegevens zijn gegevens betreffende iemands godsdienst, levensovertuiging, ras, politieke gezindheid, gezondheid, seksuele leven, lidmaatschap van een vakvereniging, strafrechtelijke persoonsgegevens en persoonsgegevens over een opgelegd verbod in verband met onrechtmatig of hinderlijk gedrag
<i>Relatieve uitzonderingsgronden (art. 10, 2e lid WOB)</i>	<i>Afweging van het algemeen belang van openbaarheid tegen het specifieke belang zoals genoemd in de uitzonderingsgrond</i>
a. Van Nederland met andere staten en internationale organisaties	Bescherming van de internationale betrekkingen
b. Economische en financiële belangen van de overheid	Bescherming van de op geld waardeerbare belangen van de overheid zelf. Bijvoorbeeld: gevallen waarin een werk, dienst of levering door de overheid wordt aanbesteed, gevallen waarin de overheid in onderhandeling is met een andere partij of een lopende civiele procedure
c. Opsporing en vervolging van strafbare feiten	Voorkomen van belemmering van onderzoek. Handhaving van de openbare orde
e. Eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer	Bescherming van de persoonlijke levenssfeer
f. Belang van eerste kennisname van de geadresseerde	Primeurrecht van de geadresseerde
g. Voorkomen van onevenredige bevoordeling of benadeling	Een grond waarop een beroep kan worden gedaan als door het verstrekken van informatie andere dan de overige in art. 10 genoemde belangen ernstig worden geschaad. Bijvoorbeeld bij de aanbesteding van overheidsopdrachten
<i>Uitzonderingsgrond (art 11, WOB)</i>	<i>Als er sprake is van documenten bestemd voor intern beraad die persoonlijke beleidsopvattingen bevatten, worden deze in beginsel niet openbaar gemaakt</i>
In geval van een verzoek om informatie uit documenten, opgesteld ten behoeve van intern beraad, wordt geen informatie verstrekt over de daarin opgenomen persoonlijke beleidsopvattingen	Onder intern beraad wordt verstaan het beraad over een bestuurlijke aangelegenheid binnen een bestuursorgaan dan wel binnen een kring van bestuursorganen in het kader van een gezamenlijke verantwoordelijkheid voor een bestuurlijke aangelegenheid Onder persoonlijke beleidsopvatting wordt verstaan een opvatting, voorstel, aanbeveling of conclusie van een of meer personen over een bestuurlijke aangelegenheid en de daartoe door hen aangevoerde argumenten Over persoonlijke beleidsopvattingen kan met het oog op een goede en democratische bestuursvoering informatie worden verstrekt in niet tot personen herleidbare vorm. Indien degene die deze opvattingen heeft geuit of zich erachter heeft gesteld, daarmee heeft ingestemd, kan de informatie in tot personen herleidbare vorm worden verstrekt

Tabel 1. Uitzonderingsgronden voor openbaarmaking

Uitgangspunt en uitzonderingsgronden

Het algemene uitgangspunt van de WOB is openbaarheid van overheidsinformatie. Het recht van de burger op informatie over het handelen van de rijksoverheid is verankerd in de Grondwet en wordt in de WOB nader uitgewerkt. Met het principe van openbaarheid als algemeen uitgangspunt ('openbaarheid, tenzij...'), kent de WOB een aantal situaties waarin een uitzondering op de openbaarheid kan worden gemaakt (beschreven in art.10, WOB).

Deze uitzonderingsgronden zijn te verdelen in *absolute* en *relatieve* uitzonderingsgronden (zie tabel 1). Bij een absolute uitzonderingsgrond mag de informatie niet verstrekt worden. Bij een relatieve uitzonderingsgrond vindt een belangenafweging plaats tussen het algemeen belang van openbaarheid en het specifieke belang dat bij de relatieve weigeringsgrond is verwoord. Naast

deze uitzonderingsgronden is in de wet (art. 11, WOB) ook nog een beperking opgenomen voor het verstrekken van informatie uit documenten die bedoeld zijn voor intern beraad. Persoonlijke beleidsopvattingen die in deze documenten zijn opgenomen, hoeven niet openbaar gemaakt te worden.

In het geval van een WOB-verzoek is het aan te raden in eerste instantie altijd de betrokkenen te vragen om een zienswijze en of volgens hen een uitzonderingsgrond van toepassing is. Wanneer een uitzonderingsgrond van toepassing is kan het bestuursorgaan zich daarop beroepen om een WOB-verzoek tot openbaarmaking van auditdocumenten (deels) te weigeren om zo het belang van de organisatie en de uitoefening van de werkzaamheden niet te schaden.



Uitzonderingsgronden tijdens het onderzoek

Na een nadere analyse van de uitzonderingsgronden, die in principe allemaal van toepassing kunnen zijn, verwachten wij dat de uitzonderingsgronden in art.10, lid 2, onder f (belang van eerste kennisname van de geadresseerde) en g (voorkomen van onevenredige bevoordeling of benadeling) en art.11 (persoonlijke beleidsopvattingen in documenten ten behoeve van intern beraad) onder normale omstandigheden de meeste kans bieden om auditwerkzaamheden, tijdens het onderzoek, vertrouwelijk te houden om zo de uitvoering van de auditwerkzaamheden te beschermen. Als departementale auditdienst kun je bij een beroep op art. 10, lid 2, onder g bijvoorbeeld aannemelijk maken dat het tussentijds verschaffen van informatie kan leiden tot het ontstaan van een onvolledig en daarmee verkeerd beeld van de onderzochte situatie.

Bij een beroep op art. 11 kan de departementale auditdienst bijvoorbeeld aannemelijk maken dat de auditwerkzaamheden niet goed uitgevoerd kunnen worden wanneer deze niet in vertrouwelijkheid plaatsvinden. Een belangrijk argument hiervoor is dat internal audits een rol spelen in het goed kunnen functioneren van het bestuursorgaan (door analyse en beoordeling van onderwerpen van beleid en bedrijfsvoering). Niemand is in dit geval gebaat bij de openbaarmaking van tussentijdse auditproducten die nog niet door onderlinge vergelijking van verschillende ge-

na afloop van het onderzoek, vertrouwelijk te houden.

Alle opvattingen en methoden waarmee je feiten selecteert, oordelen formuleert en aanbevelingen en conclusies opstelt, kunnen getypeerd worden als een persoonlijke beleidsopvatting in de zin van art. 11, omdat hierbij sprake is van een bepaalde mate van (inter)subjectiviteit. Auditrapporten en de onderliggende stukken moeten dan worden opgevat als documenten bedoeld voor intern beraad.

Gespreksnotities en interviews die voor auditdoeleinden worden opgesteld, hoeven als zodanig geen stukken voor intern beraad te zijn. Als de auditee vertrouwelijkheid is toegezegd dan zal het meestal niet de bescherming van de persoonlijke levenssfeer (art. 10, lid 2 onder e) zijn die geldt als uitzonderingsgrond, maar zal het voorkomen van onevenredige bevoordeling of benadeling (art. 10, lid 2 onder g) van toepassing zijn. In dit geval kan niet alleen de auditee, maar ook de overheid in zijn algemeenheid worden geschaad. De auditee wordt door het schenden van de vertrouwelijkheid onevenredig benadeeld. De overheid wordt enerzijds benadeeld doordat gemaakte afspraken worden geschonden en anderzijds doordat zonder toegezegde vertrouwelijkheid onderzoeken veel minder eenvoudig kunnen worden uitgevoerd. De redenering is dan dat de auditor vertrouwelijkheid nodig heeft om zijn functie goed te kunnen uitoefenen. Hiermee kom je dan al weer snel uit bij art.10 lid 2 onder g uit: de auditor wordt geschaad in het uitoefenen van zijn functie.

Het algemene uitgangspunt van de WOB is openbaarheid van overheidsinformatie

vensbronnen en door hoor- en wederhoor zijn gevalideerd. Bovendien kan het tussentijds verschaffen van informatie leiden tot het ontstaan van een onvolledig en daarmee verkeerd beeld van de onderzochte situatie. Voortijdige openbaarmaking van auditwerkzaamheden maakt dan inbreuk op het goed kunnen functioneren van het bestuursorgaan. Ook maakt voortijdige openbaarmaking inbreuk op het belang van de eerste kennisgeving van de audit. Art. 10, lid 2, onder f en g en art. 11 bieden zo in veel gevallen voldoende basis voor het niet openbaar maken van het audit-dossier tijdens het onderzoek.

Uitzonderingsgronden na afronding van het onderzoek

Na een nadere analyse van de uitzonderingsgronden, die opnieuw in principe allemaal van toepassing kunnen zijn, verwachten wij dat de uitzonderingsgronden in art.10, lid 1, onder c (vertrouwelijk aan de overheid meegedeelde bedrijfs- en fabricagegegevens), art. 10, lid 2, onder g (voorkomen van onevenredige bevoordeling of benadeling) en art. 11 (persoonlijke beleidsopvattingen in documenten ten behoeve van intern beraad) onder normale omstandigheden de meeste kans bieden om auditwerkzaamheden,

Wat betekent dit voor de handelwijze van de auditdienst?

Het bestuursorgaan – de minister, namens deze de gemachtigde directie⁴ – beslist uiteindelijk of auditrapporten en onderliggende documenten openbaar worden gemaakt. Indien een WOB-ver-

zoek bij de auditdienst binnenkomt dient de auditdienst dit verzoek dan ook door te sturen naar de gemachtigde directie. De auditdienst is niet het eerste aanspreekpunt bij een WOB-verzoek, maar de gemachtigde directie zal de auditdienst om een zienswijze vragen over de openbaarmaking van de documenten. De auditdienst zal op een heldere wijze haar standpunt en belang ten aanzien van vertrouwelijkheid en openbaarheid naar voren moeten brengen.

Of een overheidsorganisatie (internal) auditrapporten (actief) openbaar wil maken is een afweging die het bestuursorgaan zelf moet maken. Maximale openbaarheid zou het uitgangspunt moeten zijn. Wel is het zo dat als een overheidsorganisatie normaal gesproken op een ruime wijze informatie verstrekt, het lastiger te verdedigen is om in een specifiek geval de informatie niet te verstrekken.

De algemene conclusie uit het onderzoek is dat de WOB op grond van art. 10 en 11 voldoende aanknopingspunten biedt om de uitoefening van het auditberoep te borgen, door vertrouwelijkheid te garanderen en de methode van onderzoek te beschermen. Deze artikelen van de WOB geven de auditdiensten voldoende argumenten om in hun zienswijze aan de gemachtigde directie duidelijk te maken dat de openbaarmaking van de auditrapporten

niet gewenst is indien zij dit in een bepaalde situatie willen voorkomen. Hiervoor is het wel nuttig om een aantal zaken vooraf expliciet te regelen.

Na de analyse van de uitzonderingsgronden van de WOB en na de gevoerde gesprekken met WOB-deskundigen kan geconcludeerd worden dat er geen algemeen geldende weigeringsgronden zijn voor WOB-verzoeken voor auditrapporten en onderliggende onderzoeksdocumenten. De afweging van het al dan niet openbaar maken dient door de gemachtigde directie per geval te gebeuren. Voor de auditor is het van belang dat er geen halfproducten openbaar worden gemaakt, waarbij bijvoorbeeld nog geen hoor- en wederhoor of verificatie anderszins heeft plaatsgevonden.

Voor WOB-verzoeken die gericht zijn op zogenaamde deelproducten of onderliggende documenten is een beroep op de artikelen 10 en 11 mogelijk. Onduidelijk blijft of, wanneer het definitieve auditrapport al openbaar is gemaakt, voor de deelproducten en onderliggende documenten na afloop van het onderzoek nog steeds een beroep op art. 11 kan worden gedaan. Hier verschillen de deskundigen van mening over.

Aanbevelingen

Om op een weloverwogen wijze een zienswijze te kunnen geven over de inwilliging van een WOB-verzoek is het belangrijk dat departementale auditdiensten hun handelwijze expliciet maken. De auditdiensten kunnen met een uniforme handelwijze namelijk aan derden kenbaar maken dat internal audits bedoeld zijn voor intern beraad en dat in het belang van het goed kunnen uitvoeren van een onderzoek het garanderen van vertrouwelijkheid noodzakelijk is. Bij de afweging voor het wel of niet openbaar maken van informatie door het bestuursorgaan, en in voorkomende gevallen door de bestuursrechter, kan dit argument zo ook zwaarder meewegen. Ook helpt het om in het plan van aanpak van een audit te beschrijven waar het onderzoek voor bedoeld is (bijvoorbeeld beraadslaging en verdere besluitvorming). Dat benadrukt namelijk dat het auditrapport voor intern beraad bedoeld is. De auditdienst kan voorafgaand aan het onderzoek met de opdrachtgever bespreken of deze maximale vertrouwelijkheid wil betrachten of niet. Het is belangrijk dat naar de opdrachtgever toe gecommuniceerd wordt dat niet gegarandeerd kan worden dat documenten niet openbaar worden gemaakt. Indien opgenomen wordt dat een document vertrouwelijk is impliceert dat enkel dat een uitzonderingsgrond van de WOB van toepassing kan zijn. De gemachtigde directie kan op grond van de WOB namelijk gehouden zijn tot openbaarmaking van het document over te gaan.

In een overleg van WOB-functionarissen is bevestigd dat de explicitering van de vertrouwelijkheid of het interne karakter behulpzaam kan zijn bij de onderbouwing van het belang van het bestuursorgaan bij vertrouwelijkheid van de door de internal auditdienst uitgevoerde onderzoeken.

Het gaat bijvoorbeeld om het vastleggen van de volgende uitgangspunten die auditdiensten altijd als zienswijze over een WOB-verzoek zouden kunnen geven:

1. Auditdocumenten blijven vertrouwelijk c.q. worden niet openbaar gemaakt zolang met behulp van auditmethoden (bronnen-triangulatie) en hoor- en wederhoor nog geen validering van de auditbevindingen heeft plaats gevonden.
2. Het (concept)auditrapport blijft in ieder geval vertrouwelijk totdat de opdrachtgever er kennis van heeft kunnen nemen en de afweging heeft gemaakt of het al dan niet openbaar mag worden gemaakt.
3. Onderliggende stukken van intern beraad (interviewverslagen, gespreksnotities, et cetera) die ten grondslag liggen aan de auditrapportage blijven in principe ook na afronding van het onderzoek vertrouwelijk en worden niet zonder toestemming van de opdrachtgever en de geïnterviewden openbaar gemaakt. Hiervoor dienen auditors met opdrachtgever en auditee vooraf (bijvoorbeeld in een intakegesprek) duidelijke afspraken te maken.
4. Met de opdrachtgever wordt voorafgaand aan de audit besproken welke wensen of eisen deze stelt ten aanzien van de mate van vertrouwelijkheid en dit wordt vastgelegd in het plan van aanpak van de audit en ook wordt aangegeven waar het onderzoek voor bedoeld is (bijvoorbeeld beraadslaging en verdere besluitvorming). □



Karsten Klein werkt (l) bij de Rijksauditdienst als senior auditor.

Wim Kers is sinds 2004 werkzaam als senior operational en IT-auditor bij de Auditdienst van het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid. Vanaf 1 augustus 2009 werkt hij als senior adviseur managementinformatie bij de directie Bedrijfsvoering van SZW.

Noten

1. IODAD – Interdepartementaal Overleg van Directeuren van AuditDiensten.
2. Zo staat er bijvoorbeeld in de GBRA van het IIA: 'De internal auditor maakt van vertrouwelijke gegevens die in de uitoefening van zijn beroep te zijner kennis zijn gekomen, niet verder of anders gebruik, en aan die gegevens geeft hij niet verder of anders bekendheid, dan voor de vervulling van zijn taak of bij of krachtens de wet wordt vereist' (IIA, GBRA – Alg. bepalingen, art.7).
3. De verklaring van de interne accountant is gericht aan de minister en niet bedoeld voor directe externe verantwoording. Een minister kan echter met het rapport naar buiten treden en daarvoor is er voor overheidsaccountants een uitzonderingspositie in de beroepsregels voor accountants gecreëerd; Verordening GBR, art. 2 lid 6. Deze verordening is thans niet meer van toepassing en wordt vervangen door de 'Nadere voorschriften onafhankelijkheid overheidsaccountants' die nog in ontwikkeling is.
4. Dit is meestal de directie die verantwoordelijk is voor de afhandeling van bestuurlijke en juridische zaken.



Internal Audit en risk management: discussies over een bewogen onderwerp

Op 12 november 2009 organiseerde het IIA samen met Reed Elsevier een symposium over de combinatie Internal Audit en risk management. Een betrokken groep internal auditors debatteerde vanuit verschillende invalshoeken over de praktijkervaringen rondom dit onderwerp. Wat heeft het debat opgeleverd?

De aftrap van dagvoorzitter Leen Paape zet de boel op scherp. De schade van de crisis, de rol van de hoofdspelers. De feiten zijn niet fraai en je kunt je in dit kader afvragen wat risk management ons gebracht heeft. Is Enterprise Risk Management (ERM) niet een doekje voor het bloeden geweest? Wat is de waarde van risk management als de beleving is om het te doen 'om het doen'? ERM bracht te weinig de verbanden in beeld, is te weinig gericht geweest op de onderneming als geheel en het blijkt dat het werken met risk appetite in de praktijk niet werkte. Paape concludeert dat het zelfkritisch vermogen uiteindelijk essentieel is. Om de crisis te verklaren neemt hij gedragswetenschap als startpunt. Hoeveel ruimte is er voor de medewerker die

behoefte bestaat aan meer inzicht in de mate en wijze van assuranceverschaffing van de verschillende functies in een organisatie. Internal Audit kan een rol spelen in het verschaffen van inzicht in de verschillende assurancefuncties. Heijmans en Van Oosten zijn beide voorstander van een effectievere en efficiëntere samenwerking. De auditor kan meer steunen op het werk van de andere 'lines of defence' als deze meer volwassen worden. De vraag wordt opgeworpen of we als internal auditors dan niet slechts verworden tot reviewer van risk managementproducten. De algehele visie van de aanwezigen is dat dit juist geen risico is maar een kans om de auditfunctie hoogwaardiger in te richten. Dit betekent dat je kiest voor de twee-eenheid omdat het de internal auditfunctie een mogelijkheid geeft om zich als kleine club te richten op die zaken die er toe doen. En gelukkig worden daarvoor voldoende mogelijkheden gezien.

Een belangrijk onderwerp blijft de wijze van verkopen van het belang van assurance, aldus de aanwezigen. Raken we niet de business kwijt als we blijven hangen in vaktechnische termen als 'governance' en 'compliance'? In die zin past het niet om het management verwijten te maken dat zij niet voldoende tijd inruimen voor assurance. En ons past bescheidenheid aangezien wij niet in staat zijn gebleken onze boodschap over de bühne te brengen.

Risk en audit: de praktijk

Arnout van de Veer en Johan Bogaard van Reed Elsevier spreken over de wijze van inrichting van de auditfunctie bij Reed Elsevier. Bij Reed is sprake van een totaal geïntegreerde auditpool die zowel audittaken als risk managementtaken verricht. Uitgangspunt is dat de verantwoordelijkheid voor riskmanagement (en compliance) primair ligt bij de business. De auditfunctie functioneert onder de Chief Risk Officer. In de pool van auditors zijn sommige risk managementtaken apart gehouden, maar verder doet iedereen beide taken.

De vraag 'conflict of waarde?' beantwoordt Reed met 'waarde' omdat beide functies signalerend van aard zijn en auditors juist

apart durft te gaan staan van de algemene stroom in de onderneming? Paape breekt een lans voor medewerkers die in staat zijn om te zien wat er niet goed gaat en daarnaast de moed en tact hebben om dit te melden. In het rijtje whistleblowers blijken overigens opvallend vaak vrouwen te zitten.

Twee-eenheid of ieder voor zich?

Jutta Heijmans en Sander van Oosten vertellen over hun onderzoek naar de praktijkontwikkelingen rondom governance, risk management en compliance. Hun resultaten laten zien dat er veel



goed geëquipeerd zijn om risico's te identificeren. Daarnaast is de combinatie positief vanuit het oogpunt van management development. Het conflict bestaat in zoverre dat de organisatie niet het verschil zou zien tussen de auditor en de risk managementfacilitator. Belangrijk uitgangspunt daarom is het hebben van vertrouwen binnen de organisatie in de auditfunctie; er wordt integer omgegaan met bevindingen vanuit risk managementsessies en consistent gecommuniceerd (ongeacht de pet die je op hebt).

De uiteindelijke trigger voor de keuze voor dit model voor Reed Elsevier is efficiency en zo min mogelijk burden voor het bestuur. Dit laatste blijkt een lastig punt te zijn. Het bestuur wil niet dubbel belast worden en wil niet uit zowel de risk-, compliance- als auditfunctie verschillende rapportages over eenzelfde onderwerp. De oplossing is om rapportagelijnen aan het bestuur zoveel mogelijk te coördineren en werkzaamheden regelmatig onderling af te stemmen.

Risk manager versus auditor: zoek de verschillen!

Wat is belangrijker om je werk goed te kunnen doen: de social skills of de inhoudelijke skills? Deze vraag werd opgeworpen door Pieter Riedstra en Stephan Renken van Badenoch & Clarck (een werving- en selectiebureau gericht op de financiële dienstverlening). Hoewel de meeste symposiumgangers stemden voor de social skills blijkt in de praktijk dat veel organisaties hechten aan een goede vaktechnicus als ze een auditor zoeken. Terwijl, in the end, als iemand niet adequaat functioneert, dat zelden te wijten is aan een gebrek aan technische capaciteiten. Het zijn vaak de sociale en communicatieve vaardigheden die het niet-functioneren veroorzaken. En hoe logisch is het, vanuit de organisatie bezien, om de functies te scheiden? Zoeken we voor een risk managementfunctie iemand met hele andere competenties dan voor de auditfunctie? Er werd breed geconcludeerd dat de vereiste competenties van beide functies veel overeenkomsten vertonen.

Het is jammer maar nog altijd waar: de auditor heeft een belabberd imago. Terwijl het verschil in competenties flinterdun is trekt een vacature voor een business analist beduidend meer mensen aan dan een vacature voor een auditor. Dat is jammer, want voor mensen met directiepotentieel kan het heel interessant zijn om ervaring op te doen als auditor. Uit de discussie blijkt dat de talentpool audit herkend wordt, maar ook dat de talentpool te veel gesloten is. De auditmanager heeft hier een taak om auditmedewerkers te stimuleren zich breed te ontwikkelen en om meer te investeren in sociale vaardigheden. Dit betekent niet een eenmalige persoonlijke effectiviteitstraining, maar ook de durf van nek uit te steken voor een investering in bijvoorbeeld een NLP-training. En hoe zit het met de opleidingen? Sociale vaardigheden maken meer dan vroeger deel uit van de opleiding, maar de vraag is of dit genoeg is. Het commentaar op de auditor is dat het toch te vaak iemand is die te weinig kennis heeft van de business en slecht communiceert. Er valt dus nog een hoop te winnen.

Wensen en behoeften van de commissaris

Na een dag zelfreflectie is het wel zo prettig om de andere kant eens te horen. Hoe ziet de commissaris de auditor? Henk Scheffer, commissaris bij Wolters Kluwer, Friesland Campina, Aalbers Industries, Koninklijke Bankgroep, Flint Holding en NPM-Holding, vertelt over zijn ervaringen ten aanzien van de meerwaarde van de combinatie van de risk management- en auditfunctie.

De belangrijkste taak voor de auditor is om een 'early warning'signaal af te geven. In die zin hecht Scheffer meer waarde aan de rapportage van de interne auditor in vergelijking met de externe auditor. Hij kijkt vrij praktisch naar de combinatie risk management en Internal Audit. Zijn ervaringen waarbij een risk managementfunctie bestaat naast Internal Audit zijn goed, ook omdat er onderlinge afstemming is. Het belangrijkste verbeterpunt voor Internal Audit is om voldoende doorstroom te behouden om zodoende tunnelvisie te voorkomen. Er zou vaker gerouleerd mogen worden. Verder moet je als bestuur niet te veel

Sociale vaardigheden maken meer dan vroeger deel uit van de opleiding, maar de vraag is of dit genoeg is

focussen op de kosten van Internal Audit. Uiteindelijk gaat het erom wat de toegevoegde waarde is van Internal Audit, aldus Scheffer.

Aan het eind van een lange dag met veel debat stelt Paape vast dat de discussies duidelijk hebben gemaakt dat er nog een hoop onduidelijk is. Hoewel directe antwoorden uitblijven, zijn er goede gesprekken gevoerd die praktische handvatten opleveren voor de praktijk. Het was een geslaagd symposium met absoluut een toegevoegde waarde! □



Nicole Engel-de Groot is redactielid van *Audit Magazine* en werkzaam bij De Nederlandsche Bank waar zij verantwoordelijk is voor de bankbiljetteninkoop en voorraadbeheersing.



De Vastgoedfraude

Vasco van der Boon en Gerben van der Marel • *Het Financieele Dagblad* • ISBN 9789046806463 • € 22,50



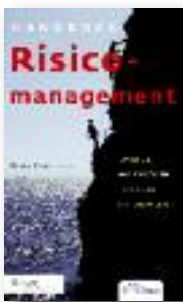
Op 13 november 2007 doen zeshonderd rechercheurs en dertig officieren van justitie op ruim vijftig adressen in Nederland invalen. Een strafrechtelijk onderzoek legt een wijdvertakt fraudenetwerk aan de top van het Nederlandse bedrijfsleven bloot. De omvangrijke fraude met vastgoed van bedrijven als Philips, ABN Amro en Rabobank, die justitie in kaart brengt, is gepleegd onder de ogen

van gemeentebesturen en bekende Nederlanders als Joop van den Ende, Hans Wiegel, Jan Hommen en John Fentener van Vlissingen. De verdachte projectontwikkelaars, pensioenfondsdirecteuren en vastgoedhandelaren konden jarenlang met hulp van accountants, bankiers en notarissen, ongestoord tientallen miljoenen bij hun bedrijven wegsluizen, zo is de verdenking. Het voormalige Bouwfonds en Philips Pensioenfonds claimen een kwart miljard euro schade te lijden.

In het najaar van 2009 begint het monsterproces. Sinds de spectaculaire inval van justitie in 2007 volgen de journalisten Vasco van der Boon en Gerben van der Marel voor *Het Financieele Dagblad* de ontwikkelingen in de zaak rond de grootste bedrijfsinbraak in Nederland ooit. Het boek beschrijft voor het eerst de duistere kant van de Nederlandse vastgoedwereld, met zijn onskent-onscultuur, het gunnen van het grote geld en slapende toezichhouders.

Handboek Risicomanagement

Drs. Urjan Claassen RA RE CIA • ISBN 9789013064049 • € 49



Dit boek beschrijft een methodiek voor het inrichten van integraal risicomanagement. Deze methodiek is praktisch van aard en richt zich op alle betrokkenen binnen het risicomanagementproces. Van directies tot lijnmanagers en proceseigenaren. Van controllers tot auditors. Hierdoor beschikken organisaties snel over een professionele gemeenschappelijke taal voor risicomanagement. Het boek is gebaseerd op de

principes van het COSO ERM-model, wereldwijd het meest gehanteerde model door zowel organisaties als toezichhouders voor adequaat risicomanagement en interne beheersing.

Ondanks de grote bekendheid van dit model bestaat er ook kritiek. Het model is te conceptueel van aard en het ontbreken van een implementatieplan wordt vaak als een groot gemis ervaren. Er worden wel concrete handvatten geboden voor het identificeren en beheersen van risico's op strategisch en procesniveau. Eveneens worden praktische aanvieligrotes beschreven voor het implementeren van risicomanagement waarbij aansluiting wordt

gezocht bij de specifieke rollen van betrokken functionarissen en afdelingen. Tot slot biedt het een verfrissende analyse wat betreft de kredietcrisis en de relatie met risicomanagement en geeft het een duidelijke toekomstvisie op de ontwikkeling van het vakgebied.

Compendium Accountancy 1A | Wet- en regelgeving

Brenda Westra • Pentagan Publishing • ISBN 9789075043372 • € 59



Een must voor elke accountant die zich aan de wet wil houden. Dit geheel vernieuwde deel 1A maakt de lezer wegwijs in de complexe wet- en regelgeving voor accountants, mede aan de hand van praktische voorbeelden. Het behandelt onder meer:

- de accountantswetten (WRA en WAA);
- de Wet en het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Wta en Bta);
- de wettelijke jaarrekeningcontrole (Titel 9 en IFRS);
- de gedragsregels voor RA's en AA's (VGC);
- voorschriften voor permanente educatie (NVPE);
- de onafhankelijkheidsvoorschriften (NVO);
- de kantoorvoorschriften (VAO, NVAKA en NVAKS);
- de fraudemelding (COS en Wta/Bta);
- het cliëntenonderzoek en de melding van ongebruikelijke transacties (Wwft);
- het tucht- en klachtrecht en de aansprakelijkheid van accountants (Wtra).

In vlotte, aansprekende stijl wijst de auteur de lezer de weg door dit regelwoud en wijst ze ook op de valkuilen en mazen. Een aanrader voor elke RA en AA, elke accountancystudent en voor iedereen die met accountants te maken heeft.

Auditing Essentials: wet- en regelgeving voor accountants

Brenda Westra • Pentagan Publishing • ISBN 9789075043389 • € 29



Dit zakboekje vat de accountantsregels helder samen. Auteur Brenda Westra maakt de lezer in hoog tempo wegwijs in het regelwoud van de Wra, Wta, Bta, VGC, NVO, NVAKA, de fraudemelding, de Wwft, het nieuwe tuchtrecht en al die andere belangrijke regels voor RA's en AA's. Dat gebeurt in de vraag- en antwoordvorm en met aansprekende praktijkcases. Het zakboekje

ondersteunt het *Compendium Accountancy*, maar kan ook zelfstandig worden gebruikt. En het bevat een handig register waarmee je alles gemakkelijk kunt opzoeken. Een must voor de slimme student en de efficiënte professional.

Launch nieuwe IIA-commissie Individuele Dienstverleners

Op 8 oktober 2009 vond op het hoofdkantoor van ABN Amro de aftrap plaats van de nieuwe IIA-commissie Individuele Dienstverleners. Deze commissie richt zich op de zelfstandige auditprofessional en creëert een platform voor kennisuitwisseling en netwerken.

Bij de ontvangst in de hal is direct duidelijk dat 'netwerken' voor de doelgroep van deze commissie een tweede natuur is. Het eerste half uur staat in het teken van kennismaken met interessante nieuwe concullega's. Na een introductie van de commissieleden (Kim van der Leer en Elly Stroo Cloeck) door de voorzitter (Frank Vrolijk) vindt een interactieve Q&A-ronde plaats. De eerste vragen worden vanuit de zaal spreekwoordelijk afgevuurd op het panel dat naast de commissie bestaat uit twee bestuursleden van het IIA, te weten Sander van Oosten en Fred Steenwinkel. Om de vraag: what's in it for me? voor alle deelnemers te beantwoorden, is gekozen voor een netwerkcarrousel met een tweeledige doelstelling. Enerzijds geeft deze vorm ruimte voor het enthousiast uitwisselen van kennis en ervaringen en anderzijds wordt de deelnemers gevraagd wat zij van de commissie verwachten. Twee aanwezigen zijn hierover geïnterviewd (zie kader voor quotes uit interviews).

Ambities

Na de netwerkcarrousel staat Vrolijk namens de commissie meer uitvoerig stil bij de ambities van de commissie. Tijdens zijn presentatie worden diverse suggesties gedaan vanuit de zaal over de mogelijkheden voor de commissie om toegevoegde waarde te leveren. De suggesties onderschrijven grotendeels de voornoemde ambities, zoals het netwerken en de hiermee verband houdende klankbordfunctie en uitwisseling van klantvragen. Registratie via het IIA als individuele dienstverlener wordt als welkom betiteld. Een door de deelnemers te betalen 'commerciële' portal wordt door de aanwezigen afgewezen.

In het kader van Persoonlijke Educatie verzorgen Arie Molenkamp en Martin Schomakers een presentatie over de rollen die de zelfstandige zou kunnen vervullen in het internal auditvakgebied. Naast inhoudelijk specialist of auditmanager is eveneens aandacht voor de rol van coach om interne auditdiensten bij te staan in de dagelijkse vraagstukken en ontwikkeling van de organisatie. Daarbij wordt overigens duidelijk dat slechts een klein deel van de aanwezigen volledig actief is in het werkveld van

internal auditing. De zelfstandigen bekleden ook allerlei andere interessante functies, met een interimmanagementkarakter of van inrichtende aard.

Borrel

Tijdens de afsluitende borrel wordt duidelijk dat kennismaken met interessante vakbroeders en -zusters sowieso een belangrijk onderdeel lijkt te zijn van de initiatieven van de commissie Individuele Dienstverleners. Op naar de volgende bijeenkomst van de commissie! □

Q&A met deelnemers:

Welke toegevoegde waarde kan de commissie Individuele Dienstverleners bieden?

- "Tijdens deze eerste bijeenkomst blijven de ideeën met betrekking tot een ondersteunende rol helaas beperkt tot het inrichten van een zogenaamde 'portal' op de IIA-site waar IIA-leden zichzelf kunnen aanbieden als individuele dienstverlener. De toegevoegde waarde van zo'n portal is mijns inziens beperkt. Ook zie ik op dit moment nog niet welke ondersteunende rol de commissie mij nog meer zou kunnen bieden. Echter, het samenbrengen van mede-zzp'ers ervaar ik zeker als toegevoegde waarde en is voor mij een reden om in het vervolg vaker een bijeenkomst van de IIA Commissie Individuele Dienstverleners te bezoeken."

Verwacht je dat er (steeds) meer zzp'ers op het gebied van Internal Audit komen? Waarom (niet)?

- "Op dit moment is de markt voor individuele dienstverleners niet erg gunstig. Zodra de markt weer aantrekt verwacht ik wel dat er steeds meer zzp'ers op het gebied van Internal Audit komen. Met name bij de kleinere interne accountantsdiensten verwacht ik dat er steeds meer tijdelijke specialistische kennis ingehuurd gaat worden voor het kunnen uitvoeren van audits op het gebied van IT, compliance, maatschappelijk verantwoord ondernemen, et cetera. Even terugkijkend naar de uitgangspunten van de vaktechnische presentatie: de individuele dienstverlener wordt dan dus ingehuurd als specialist in de rol van auditor of auditmanager en wellicht ook als coach van interne medewerkers. Meerdere rollen dus."
- "Ja, voornamelijk onder de vrouwen. Het biedt flexibiliteit, hetgeen goed is te combineren met het gezinsleven."



Proactiviteit en onafhankelijkheid van de auditor in projecten: contradictio in terminis?

Hoe kan de internal auditor zijn traditionele assurancerol verbreden naar een meer proactieve partnerrol in projecten zonder daarbij zijn onafhankelijke positie in het gedrang te laten komen? In dit artikel praktische richtlijnen over hoe de internal auditor potentieel conflicterende rollen in projecten op zich kan nemen en tegelijkertijd onafhankelijk kan blijven.

In een update van het position paper van het IIA (2008) met betrekking tot de rol van internal auditor noemt het IIA het toenemende belang van projecten in organisaties.¹ Het IIA gaat verder niet specifiek in op de rollen die de internal auditor in projecten zou kunnen vervullen. In mijn referaat *The Role(s) of the Internal Auditor in Projects* (Huibers, 2008/2009) categoriseer ik de rollen van de internal auditor in projecten in vier soorten rollen (zie tabel 1). Hiervoor heb ik gebruikgemaakt van een analogie van basisrollen van een position paper van het IIA (2004).² Op basis daarvan heb ik de rollen van de internal auditor ingedeeld in vier categorieën:

1. De assurancerol: bijvoorbeeld projectreviews, milestone reviews en post go-live reviews. Dit is de traditionele rol van de internal auditor.
2. De adviserende rol: deze kan worden vervuld met randvoorwaarden.
3. De participerende rol: deze kan eveneens onder voorbehoud (met randvoorwaarden) worden vervuld.
4. De rol die de auditor niet mag vervullen in projecten. Bijvoorbeeld het bepalen van de risicoaversie (risk appetite) of het actief managen van projectrisico's.

Figuur 1 geeft een overzicht van de verschillende soorten rollen die een auditor mogelijk kan vervullen per type projectrol.

Type projectrollen (Huibers, 2008/2009)	Categorieën van rollen gebaseerd op IIA position paper (IIA, 2004)
Assurancerol	Natuurlijke rol van de internal auditor
Adviserende rol	Gelegitimeerde rol van de internal auditor met randvoorwaarden
Participerende rol	
Geen rol	Rollen die de internal auditor niet zou mogen vervullen

Tabel 1. Type rollen van de internal auditor

Het is de primaire verantwoordelijkheid van de projectmanager om projectrisico's te managen. De auditfunctie kan helpen met het transparant maken van risico's, maar het is aan het management van de business om de risicoaversie vast te stellen en corrigerende maatregelen te definiëren en te implementeren. Daarbij is het verankeren van projectproducten in de staande organisatie een verantwoordelijkheid van het lijnmanagement. Als de internal auditfunctie deze rollen op zich neemt gaat ze te ver en kan ze haar onafhankelijke positie onvoldoende waarborgen. De meest belangrijke randvoorwaarde om de onafhankelijkheid van de internal auditor te waarborgen is dat hij geen managementverantwoordelijkheid neemt. Dit geldt voor alle onderdelen van het project: vanaf het moment van het bepalen van de risicoaversie van het project tot aan het implementeren van de resultaten. De vraag blijft op welke wijze de internal auditor wel mogelijk conflicterende rollen kan vervullen zoals die van een adviserende business partner en iemand die van assurance voorziet, zonder dat hij³ daarbij zijn onafhankelijke positie verliest.

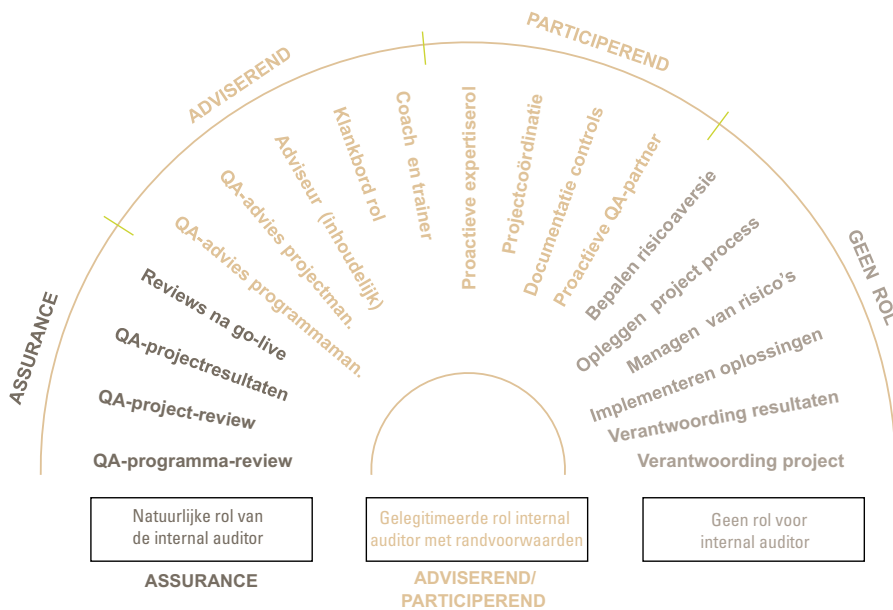
Raamwerk richtlijnen en randvoorwaarden

Ik heb een raamwerk opgesteld dat beschrijft hoe de internal auditor in staat kan worden gesteld om potentieel conflicterende rollen, zoals de assurance- en de adviesrol, te vervullen. Het raamwerk is gebaseerd op een synthese van literatuur (publicaties, artikelen), richtlijnen van organen zoals het IIA en The Office of Government Commerce (die methoden als Prince II ontwikkelde) en feedback van interviews met chief audit executives (CAE's).

Het raamwerk bestaat uit twee dimensies die kunnen worden gecombineerd:

1. *Niveau*: ingedeeld in:

- organisatieniveau dat richtlijnen beschrijft die toepasbaar zijn in brede context in het bedrijf;
- richtlijnen op projectniveau.



Figuur 1. De rollen van de internal auditor in projecten (Huibers, 2008/2009)

- 2 *Richtlijnen en condities*: beschreven in vier kwadranten die verschillende invalshoeken weergeven:
- IIA-richtlijnen in *The Professional Practices Framework* (2009);
 - rollen en verantwoordelijkheden van de internal auditafdeling;
 - uitwisselbare rollen met andere governanceafdelingen (zoals risk management, internal control, et cetera);
 - project governance: richtlijnen voor project governance die toegepast kunnen worden op de rol van de auditor in projecten.

Hierna volgt beknopt een beschrijving van de richtlijnen en condities voor ieder kwadrant, zowel op organisatieniveau als op projectniveau.

A. Richtlijnen van het IIA

In *'The Professional Practices Framework'* (2009) geeft het IIA richtlijnen voor zowel assurance- als adviesactiviteiten. Hoewel de meeste standaarden relatief breed omschreven zijn en niet specifiek van toepassing op projecten, zijn de standaarden toepasbaar op zowel voortdurende activiteiten als op activiteiten op projectbasis. In beide gevallen is Internal Audit georiënteerd op het bepalen of vooraf gedefinieerde doelstellingen behaald kunnen worden. In kwadrant 1 van het raamwerk beschrijf ik de richtlijnen van het IIA met betrekking tot de verschillende rollen op de twee niveaus. Op *organisatieniveau* moeten bijvoorbeeld het doel, het mandaat en de aard van de activiteiten eenduidig zijn, vastgelegd worden in het audit charter en goedgekeurd worden door de raad van bestuur (IIA 2009, *Attribute Standard 1000*). Op *projectniveau* moet iedere individuele opdracht in lijn zijn met deze formeel overeengekomen activiteiten.

De IIA-standaarden voorzien ook in richtlijnen met betrekking tot de onafhankelijkheid en objectiviteit van de auditor die toepasbaar zijn op het auditen van projecten. Het algemene uitgangspunt van het IIA hierbij is dat wanneer adviesgerelateerde

activiteiten worden verricht, de auditor zich altijd moet weerhouden van het nemen van managementverantwoordelijkheid. In het geval van enig afbreukrisico met betrekking tot zijn onafhankelijke positie, in werkelijkheid of in schijn, is het kenbaar maken ervan voorafgaande aan de overeenkomst verplicht (IIA 2009, *Attribute Standard 1130.C2*). In dit geval kan het project charter als de overeenkomst worden gezien.

B. Rollen en verantwoordelijkheden van de internal auditafdeling

Het concept van functiescheiding als een manier om werkgerelateerde activiteiten te scheiden en te groeperen kan op verschillende manieren op de inrichting van de internal auditafdeling toege-

past worden. Een van de belangrijkste uitgangspunten hierbij is de mogelijkheid tot het groeperen van verschillende activiteiten met niet-identieke of mogelijk conflicterende doelstellingen.

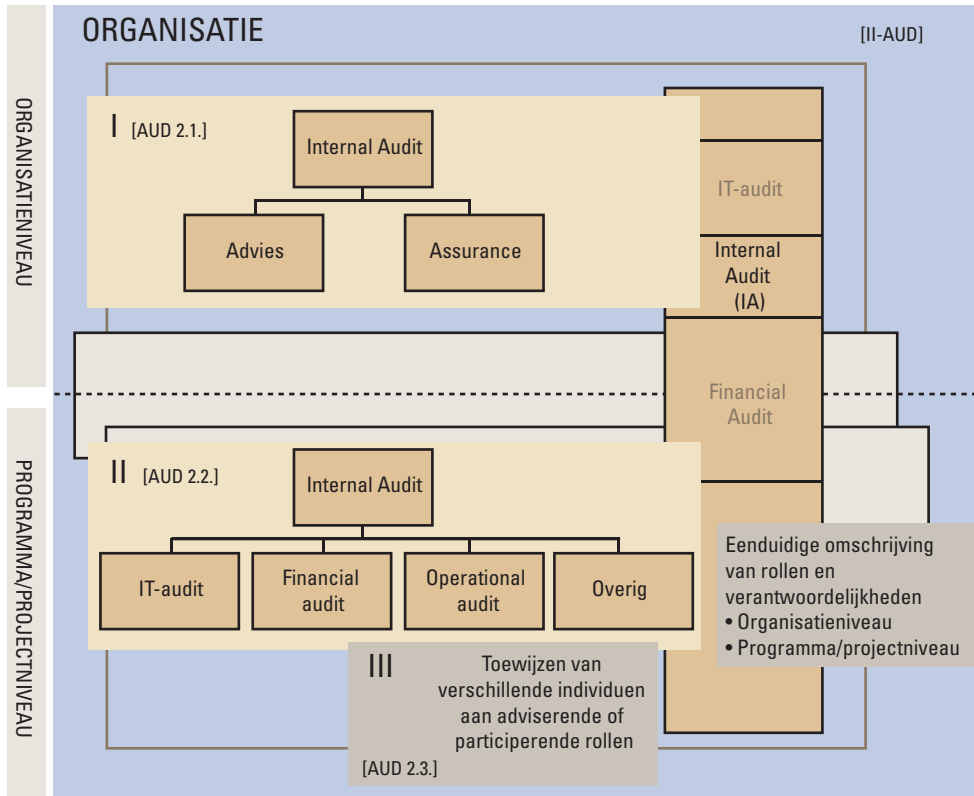
Binnen de auditfunctie kan dit gerealiseerd worden op verschillende niveaus, afhankelijk van de grootte van de afdelingen en het aantal activiteiten van Internal Audit:

- een scheiding in de auditafdeling tussen adviseren/faciliteren en assurancegerelateerde activiteiten;
- een scheiding in taken tussen bestaande internal auditsubafdelingen gebaseerd op specialisatie (IT-audit, financiële audit, et cetera);
- een scheiding van taken op projectniveau tussen individuen.

Voor ieder groot project waarbij auditors met verschillende specialisaties betrokken zijn kan een auditmanager taken en verantwoordelijkheden toewijzen aan verschillende internal auditdisciplines en zo assurance-, advies- en participerende rollen verdelen over verschillende (sub)afdelingen. Bijvoorbeeld binnen een organisatie kan IT Audit Services – gebaseerd op expertise – adviseren in het definiëren van een controlontwerp, terwijl operational audit zich kan concentreren op assurancegerelateerde activiteiten tijdens de implementatiefase en de *post go-live review* (zie organisatieschema 'II' in *figuur 2*). Het IIA (2008) noemt deze toenemende auditaanpak 'integrated auditing', waarbij de doelen van de business als uitgangspunt worden genomen in plaats van het afzonderlijk uitvoeren van audits per auditdiscipline.⁴

C. De verdeling van taken tussen verschillende governanceafdelingen

Dit kwadrant gaat in op de toenemende focus op risicomanagement en op de bewustwording van het belang van het treffen van effectieve beheersmaatregelen. Als gevolg daarvan biedt het ontstaan van governanceondersteunende afdelingen, zoals risk management, internal control en compliance, een mogelijkheid



Figuur 2. Mogelijke verdeling van de taken binnen de internal auditfunctie (Huibers, 2008/2009)⁵

om eventueel conflicterende rollen in een project onder te brengen bij verschillende afdelingen.

Aan de hand van het zogenaamde 'lines of defense' model (zie figuur 3) wordt deze rolverdeling in perspectief gezet. Ten eerste is het van belang om op *organisatieniveau* samen met het executive management de rollen helder en eenduidig te definiëren en vast te leggen in de governancestructuur. Op *projectniveau* kunnen vervolgens mogelijk conflicterende rollen worden belegd bij verschillende functies om mogelijke tegengestelde belangen te voorkomen. Bijvoorbeeld: internal control is betrokken in het ontwerp van de beheersmaatregelen in een proces, daar waar de internal auditafdeling de volledigheid van de invoering van het ontwerp beoordeelt.

Belangrijk hier is dat meerdere factoren een rol kunnen spelen bij de toewijzing van governance rollen. Veel organisaties hebben bijvoorbeeld een zogenaamde compliance officer die een signalerende en adviserende rol heeft. Het IIA (2008) haalt aan dat Internal Audit deels deze adviserende rol invult in organisaties waar de compliancestructuur (nog) niet rijp is.⁶ Bij een van de organisaties waarvan de CAE is geïnterviewd voert Internal Audit deels taken uit die bij andere organisaties door afdelingen als internal control en risk management worden uitgevoerd. Bij de desbetreffende organisatie bestaan deze afdelingen (nog) niet.

D. Project governance

The Office of Government Commerce (OGC) geeft best practices met betrekking tot project management (i.e. 'Prince II'). De

OGC standaard rolomschrijving noemt niet expliciet de rol van Internal Audit, maar haar richtlijnen met betrekking tot quality assurance en adviesrollen komen overeen met de standpunten van het IIA.

Het OGC geeft aan dat het groeperen van sleutelrollen, en de relaties tussen die rollen, van cruciaal belang is voor een succesvolle oplevering. Een eerste vereiste van het OGC is dat als de rollen gecombineerd worden (wat in het bijzonder geschikt is voor kleinere/minder complexe projecten) 'het belangrijk is te borgen dat mandaten en rapportage afspraken begrepen worden door alle betrokkenen.'⁷ De rollen en verantwoordelijkheden van Internal Audit en het verantwoordelijke management kunnen worden

vastgelegd in een zogenaamd quality assurance plan.

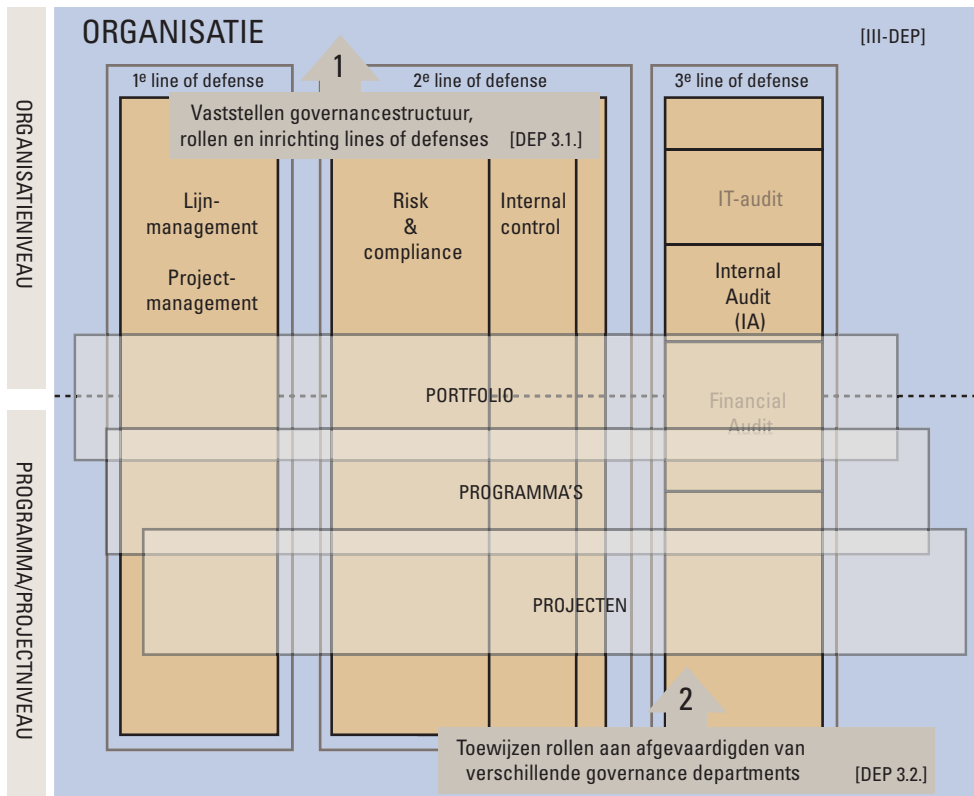
Internal Audit kan ondersteunen bij het opstellen van een dergelijk plan. Om te beginnen op *organisatieniveau* bij het ontwikkelen van een kwaliteitssysteem om projecten in te richten en te auditen. Op *projectniveau* kan Internal Audit het projectmanagement adviseren bij het opstellen van effectieve maatregelen om het desbetreffende project goed te kunnen beheersen.

Het IIA (2008) bevestigt dat Internal Audit hier een proactieve rol kan spelen door in een vroegtijdig stadium van het project te bekijken of er voldoende beheersmaatregelen zijn, zowel door het uitvoeren van een audit als door het adviseren over het treffen van adequate waarborgen.⁸ Bij alle bedrijven waarvan de CAE's zijn geïnterviewd speelt Internal Audit een rol bij het inrichten van het project kwaliteitssysteem, dat kan zijn bij het opstellen van de methodiek als door het auditen van de toepas-



Sam Huibers is werkzaam als auditmanager op de afdeling Group Internal Audit van Heineken International. Hiervoor werkte hij in diverse internationale functies in het bedrijfsleven. Zijn achtergrond en ervaring zijn divers met functies als financieel manager, intern adviseur en projectmanager van grote internationale projecten. Hij is tevens lid van een vaktechnische werkgroep van het IIA.

✉ sam.huibers@heineken.com



Figuur 3. 'Lines of defense model' en rollen op organisatie- en projectniveau (Huibers, 2008/2009).

sing van een standaard projectmethodologie.

Het OGC voorziet ook in zogenaamde 'lessons learned'. Het eerste punt dat aan de orde komt is het risico van 'onvoldoende gedefinieerde of ineffektieve project organisatie/governanceafspraken/overeenkomsten, rollen en verantwoordelijkheden'.⁹ Zo kan het een aandachtspunt zijn om op schrift vast te leggen wat de relatie van de internal auditor tot de stuurgroep is. Als er in een stuurgroepvergadering een besluit genomen is in de aanwezigheid van een internal auditor, zou het achteraf gezien onduidelijk kunnen zijn wat de rol van de internal auditor in de besluitvorming is geweest. □

Conclusie

De overeenkomst tussen alle kwadranten van het raamwerk is de noodzaak van het opstellen, formaliseren en communiceren van de overeengekomen verantwoordelijkheden op alle niveaus in de organisatie om een eenduidig begrip daarvan te garanderen:

- op *organisatieniveau*: een heldere definitie van de governancestructuur, goedgekeurd door de raad van bestuur, vastlegging van rollen en verantwoordelijkheden in charters, gedragsrichtlijnen en beleidsrichtlijnen geeft een duidelijke richting voor de randvoorwaarden op het project;
- op *projectniveau*: de rollen en verantwoordelijkheden moeten consistent zijn met de corporate procedures, vastgelegd worden in het project charter en goedgekeurd worden door de opdrachtgever en/of de stuurgroep.

Zowel de inrichting van de internal auditafdeling als de rolverdeling tussen governanceafdelingen kan waarborgen bieden voor de onafhankelijkheid van de rol van Internal Audit in projecten. Zo kunnen mogelijk tegenstrijdige rollen zowel worden toegewezen aan verschillende subafdelingen binnen de internal auditfunctie als aan andere governanceafdelingen. Een belangrijke kanttekening is dat sommige factoren, zoals de businessomgeving waarin een organisatie opereert en de volwassenheid van de organisatie, een rol kunnen spelen bij de toewijzing van governance rollen.

De gemeenschappelijke visie van de geïnterviewde CAE's is dat de werkelijke toegevoegde waarde van de internal auditor ligt in een proactieve deelname vanaf het begin van het project in plaats van achteraf de balans op te maken. Dit hoeft zeker niet strijdig te zijn met de onafhankelijke positie van de internal auditor. Integendeel, een van de CAE's maakte de volgende opmerking in deze context: 'De toegevoegde waarde van Internal Audit is het geven van advies'. Door bijvoorbeeld het aanreiken van het project auditreferentiemodel (normenkader) in een vroeg stadium van het project kan de internal auditor invulling geven aan deze adviserende rol zonder zelf op de stoel van het management te gaan zitten.

Noten

1. Het Instituut van Internal Auditors Nederland, *De Internal Auditor in Nederland, Position Paper Update 2008*, Naarden, 2008.
2. The Institute of Internal Auditors (IIA) heeft in 2004 een positie paper gepubliceerd met betrekking tot de rol van de interne auditfunctie in Enterprise Risk Management, *The Role of Internal Audit in Enterprise-wide Risk Management*, www.theia.org, 2004.
3. De term 'auditor' is onzijdig, hier kan zowel 'hij' als 'zij' mee worden aangeduid.
4. Zie noot 1.
5. Voor nadere uitleg en verwijzingen zie referaat Huibers, 2008/2009.
6. Zie noot 1.
7. 'OGC User roles in the toolkit'. http://www.ogc.gov.uk/resource_toolkit.asp (citaat 27 juli 2008).
8. Zie noot 1.
9. Zie noot 5.

Dit artikel is gebaseerd op een referaat van drs. S.C.J. Huibers EMIA RO met als titel 'The Role(s) of the Internal Auditor in Projects, "Consultative auditing" in projects: contradictus in terminus?' van de Amsterdam Business School, Universiteit van Amsterdam, Executive Master of Internal Auditing, juli 2008, opgenomen door Kluwer in haar online database, <http://financebase.kluwerfinancieelmanagement.nl/>, 2009. Zie het referaat voor een complete lijst van referenties en verwijzingen in figuren.

Alles draait om communicatie

Kery Patterson, Joseph Grenny, Ron McMillan en Al Switzler • *Crucial Conversations* • McGraw-Hill • ISBN 0-07140194-6

De schrijvers van het boek *Crucial Conversations* pretenderen veel en maken dat ook waar. Maar... eerst iets over de keuze van dit boek. De reden dat ik opnieuw een Amerikaans boek bespreek is tweeledig. Het is een van de laatste boeken die ik gelezen heb en dus kan ik het beoordelen. De tweede reden is dat de methode voor een effectievere communicatie die in dit boek gepropageerd wordt, succesvol blijkt te zijn. Het is een bestseller in Amerika en de Nederlandse vertaling wordt binnenkort verwacht.

De schrijvers hebben onderzoek gedaan naar de meest effectieve manier om een belangrijk gesprek (a crucial conversation) te voeren. Zij hebben dat gedaan door jarenlang allerlei gesprekken te beoordelen. Niet alleen inhoudelijk maar ook en vooral op de manier waarop de gesprekken gevoerd werden. En ze kwamen tot de ontdekking dat er niet zoveel van terecht gebracht wordt. De meesten van ons raken in een belangrijk gesprek van de regen in de drup. Je begint vol goede moed een gesprek met je partner over je gezamenlijke bestedingspatroon (eigenlijk bedoel je dat jullie te veel geld aan het uitgeven zijn) en binnen de kortste keren vliegen de verwijten over tafel. Jij ook altijd met je stomme ideeën, hoeveel geld hebben we wel niet uitgegeven aan die vreselijke oldtimer en nu zou ik geen nieuwe kleren mogen kopen? Oeps. Mislukt. Opnieuw duikt je partner weg in stille boosheid en sta jij je buiten af te reageren op de sneeuwpop van de buurjongen. Een paar mensen zijn er beter in. Zij hebben geleerd dat het belangrijk is duidelijk te zijn en niet om verwijten te maken. Het

lukt hen iets beter om te zeggen wat ze bedoelen zonder dat er meteen oorlog is. Maar echt geweldig is het ook niet. En dan zijn er een paar mensen, de uitzonderingen, die het echt goed kunnen. En die het lukt te zeggen wat ze willen, de ander niet boos te maken en bovendien resultaat halen. Het opvallende is dat deze succesvolle communicators meestal ook succesvol zijn op andere gebieden. Ze vinden de juiste woorden, raken de juiste snaar en overtuigen zonder te dwingen. Beargumenteren zonder in emotie te vallen. Ze bereiken echt resultaat.

De schrijvers hebben gemeend juist die succesvolle gesprekken te moeten onderzoeken. Wat doen die mensen anders dan wij? Wat maakt die gesprekken wel nuttig en aangenaam? Hoe komt het dat juist in die gesprekken de communicatie wel goed lukt? Dat aspect van het boek intrigeert mij. Ik vroeg mij af of ik dat, na het lezen van het boek, ook zou kunnen. In mijn werk maak ik dagelijks mee wat de effecten van communicatie zijn. Als ik mensen vraag mij hun problemen te beschrijven wordt in nagenoeg alle gevallen de communicatie als belangrijkste probleem genoemd. Technische problemen kunnen we overwinnen. Financiële problemen zijn vervelend en belemmerend maar de communicatie is in alle gevallen de grootste boosdoener. Van de bazen naar de medewerkers en andersom. Van de bereidwilligheid je te verdiepen in de taal van de ander tot het totale onbegrip dat uit de formele reactie blijkt. Kortom, alles draait om communicatie. En dus kunnen we er maar beter zoveel mogelijk van leren. Met dit boek gebeurt dat op z'n Amerikaans: een beetje 'five

steps to glory'. En dat is meteen de beperking als het gaat om de directe toepassing in de Nederlandse cultuur. De analyses van de gesprekken zijn overigens geestig en vol humor. Je ziet de gesprekspartners zitten en bekvechten. Je leeft mee met de oplossingsrichting en de gekozen methode is gewoon goed. Een voorbeeld is het acroniem STATE om aan te geven op welke manier een succesvol gesprek door u zou kunnen worden ingestoken: Share (deel de feiten die je kent), Tell (vertel uw verhaal), Ask (vraag om andere oplossingen), Talk (praat kalm en overtuigend), Encourage (moedig alternatieven aan).

Stapsgewijs word je als lezer duidelijk gemaakt op welke manier je dat gesprek dan zou kunnen doen. En tegelijkertijd wordt ook aangegeven dat het boek je natuurlijk niet zal leren om de meest perfecte dialoog te houden. Dat zul je, door oefening, zelf moeten leren. En uit mijn trainerervaring weet ik dat dit het moeilijkst is: het toepassen van de kennis in de dagelijkse praktijk. Om die reden hoop ik dat er snel een vertaling (en een cursus) komt om het ook in onze eigen context te kunnen leren. Want over goede communicatie weet je nooit genoeg. En alles draait altijd om communicatie.

Renze J. Klamer is management consultant bij Sentle bv (www.sentle.nl)
Duinvoet 8, 8242 RB Lelystad,
0320-231280,
✉ klamer@sentle.nl



ISO 31000: hét nieuwe raamwerk voor risicomanagement

Op dinsdag 8 december 2009 vond in Ede het symposium 'ISO 31000, hét nieuwe raamwerk voor risicomanagement' plaats. De op 15 november 2009 gepubliceerde ISO-norm 31000 stond centraal. Het programma omvatte een toelichting op de ontwikkeling, inhoud en betekenis van de richtlijn, de praktijk van risicomanagement bij Essent, Eureko Achmea, RWS en ProRail en een toelichting op risicomanagement door gastsprekers van Ernst & Young en de Erasmus Universiteit Rotterdam.

Met name de afgelopen jaren tijdens de economische malaise is het belang van het doeltreffend en gestructureerd beheersen van risico's nadrukkelijk gebleken. Binnen veel organisaties bestaat de behoefte om inzicht te verkrijgen in de risico's en deze te beheersen. Het thema risicomanagement staat bij veel organisaties dan ook hoog op de agenda. Maar ook in de jaren ervoor bleek, mede door een aantal grote schandalen als Enron en Ahold, reeds behoefte te bestaan aan een algemeen geaccepteerd kader en een uniform taalgebruik voor een integrale risicobenadering.

In 2005 hebben Australië en Japan een voorstel gedaan om een algemene ISO-richtlijn te ontwikkelen dat uiteindelijk heeft geleid tot een drietal samenhangende normen, te weten 'ISO Guide 73, Vocabulary', 'ISO 31000 Principles and guidelines' en 'ISO/IEC 31010 Risk assessment techniques'.

De normen: scope en doelgroep

ISO 31000 (zie *figuur 1*) is de eerste mondiale norm die algemene richtlijnen geeft voor het opstellen van een organisatiebreed risicoframework. De norm beschrijft generieke richtlijnen en elf principes voor implementatie van risicomanagement en is toepasbaar bij zowel grote als kleine organisaties, alle typen risico's en alle typen organisaties, van handelsonderneming tot overheidshuishouding. Een voorbeeld van een principe is dat risicomanagement integraal onderdeel uitmaakt van alle processen in de organisatie. Behalve de principes, ofwel fundamenten voor effectief risicomanagement, omvat de richtlijn een beschrijving van het risicomanagementproces en een raamwerk. Het raamwerk dient als hulpmiddel om risicomanagement te integreren in de algehele managementstructuur van de organisatie. Dat de norm breed is opgezet, blijkt onder meer uit de doelgroep die de norm beoogt; bestuurders, directieleden, risicomangers, toezichthouders, accountants en adviseurs. Naast ISO 31000 is ISO/IEC 31010 opgesteld waarin diverse

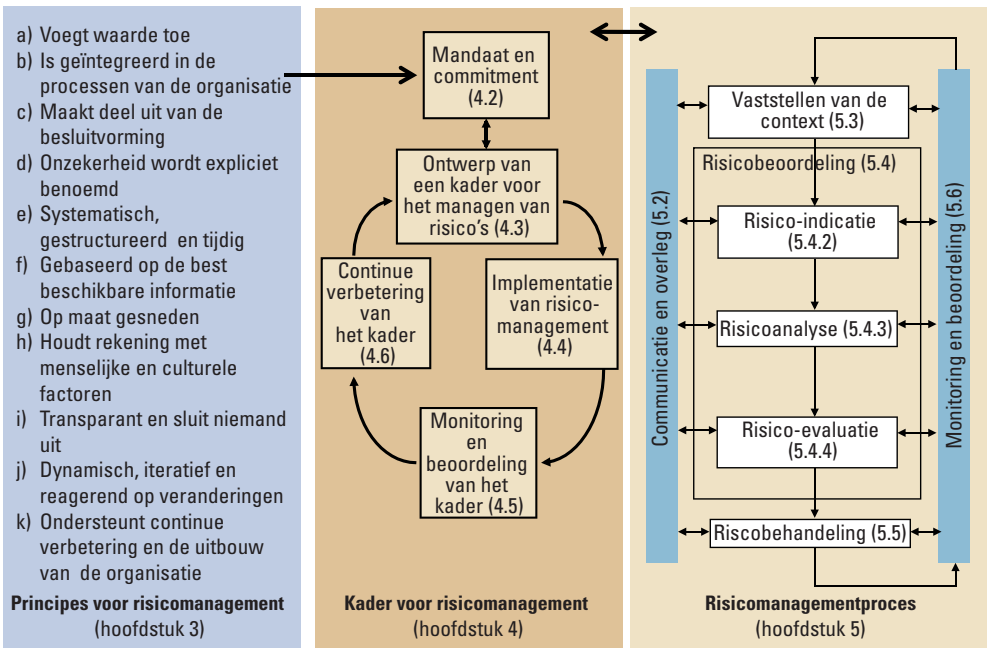
methoden en technieken voor risicobeoordeling zijn opgenomen. Deze norm beschrijft de basiskenmerken van 28 verschillende methoden en technieken om een keuze voor een juiste methode te faciliteren. ISO Guide 73 geeft definities voor belangrijke begrippen als risico, risicomanagement, het raamwerk voor risicomanagement en tal van andere termen die belangrijk zijn in het kader van het managen van risico's en het uitvoeren van risicoanalyses. In tegenstelling tot vele andere ISO-normen, is er aan deze drie ISO-normen geen certificering verbonden en dienen de normen alleen als richtlijnen.

IIA Nederland organiseert een seminar over ISO 31000. Zie 'Verenigingsnieuws', pagina 53.



Overhandiging van het eerste exemplaar van ISO 31000 aan de dagvoorzitter Michiel Boersma.

Samenhangende onderdelen van ISO 31000



Figuur 1. ISO 31000

- *Paraplu.* ISO 31000 kan als paraplu fungeren voor de afzonderlijke deelrisico's, waardoor samenhang kan worden gecreëerd en de dialoog kan worden aangegaan.
- *Brug.* ISO 31000 kan een brug slaan tussen financieel georiënteerde en fysiek georiënteerde modellen.
- *Handvat.* ISO 31000 kan een handvat voor organisaties bieden die aan het begin van risicomanagement staan.
- *Spiegel.* ISO 31000 kan als spiegel fungeren voor organisaties die meer 'mature' zijn op het gebied van risicomanagement.

Risicomanagement in de praktijk

Uit de presentaties van de gastsprekers blijkt dat risicomanagement op verschillende wijzen wordt aangepakt en in diverse uiteenlopende stadia van volwassenheid zijn. Zo hanteert Essent een geïntegreerde 'risk approach' op basis van het COSO ERM-model. Hiertoe heeft de organisatie een uitgebreide risicomatrix opgesteld om de risico's in kaart te brengen en te prioriteren. ISO 31000 biedt Essent onder meer een handvat om uniforme communicatie tussen disciplines te bewerkstelligen.

Voor Eureko Achmea wordt risicomanagement voor een groot deel bepaald door strikte regelgeving in de vorm van Basel II en Solvency II, dit omdat het een financiële instelling betreft. Op hoofdlijnen zijn ISO 31000 en deze regelgeving identiek. Echter, ISO 31000 is meer generiek van aard en Basel II en Solvency II hebben meer expliciete aandacht voor specifieke risico's, rollen compliance & audit en outsourcing.

Nut en toegevoegde waarde ISO 31000

Op basis van een onderzoek van een van de gastsprekers blijkt dat diverse afdelingen binnen een organisatie een deel van een risico voor hun rekening nemen, waardoor strategisch en operationeel een andere taal wordt gesproken. Er is doorgaans geen overall coördinatie van risico's en derhalve leidt dit voor medewerkers op operationeel vlak tot verwarring. Tevens maakt dit het voor auditors complex om een goed beeld te krijgen van de risico's op de verschillende niveaus binnen de organisatie. Fragmentatie van risico's leidt tot frustratie, frictie en bovenal, additionele kosten. ISO 31000 biedt het seniormanagement de mogelijkheid en de middelen om risicomanagement gecoördineerd en gestructureerd aan te pakken. ISO 31000 kan hierin de volgende mogelijke functies bieden:

Ondanks de voordelen die de ISO-norm biedt, wordt tevens een aantal tekortkomingen van de norm ter sprake gebracht door de verschillende sprekers. ISO 31000 is generiek opgesteld om een grote doelgroep te bereiken. Dit houdt echter in dat de norm algemeen van karakter is en juist in specifieke gevallen geen handvat biedt waar organisaties in de praktijk vaak wel behoefte aan hebben. Daarnaast komen in de ISO-norm onderwerpen als strategie, ethiek, cultuur en performance niet tot nauwelijks voor terwijl dergelijke thema's eveneens bepalend zijn voor risicomanagement. □

Conclusie

ISO 31000 heeft de aftrap gegeven om op een uniforme en mondiaal geaccepteerde manier risicomanagement op de kaart te zetten. Het biedt de mogelijkheid om op een gecoördineerde en transparante wijze risk awareness te creëren en in te bedden bij alle typen organisaties. Daarnaast kan de norm samenwerking tussen disciplines helpen te bevorderen. Uiteraard zal het daadwerkelijke nut en de toegevoegde waarde van ISO 31000 in de toekomst moeten blijken.



Claudia Massaro is sinds twee jaar adviseur bij de afdeling Internal Audit, Risk and Compliance Services van KPMG Advisory. Daarvoor heeft zij ruim vijf jaar de rol van external auditor vervuld bij KPMG Audit (Financial Services).



Bespiegelingen

op de practice guide van IIA Inc.

In *Audit Magazine* is in maart 2008 verslag gedaan van een round-table over auditopinions. De practice guide *Formulating and Expressing Internal Audit Opinions* van IIA Inc. (april 2009) handelt ook over dit onderwerp. In dit artikel wordt ingegaan op deze practice guide. Daarnaast formuleren de auteurs enkele good practice-aanvullingen voor de Nederlandse praktijk.

Aanleiding voor de in september 2007 georganiseerde round-table over auditopinions was de wens van de IIA Commissie Professional Practices (CPP) om vast te stellen 'waar we op dit punt staan in Nederland' en te onderzoeken of er behoefte is aan verdere guidance. Uit de inventarisatie en de daaropvolgende discussies bleek dat het onderwerp '(standaard) auditopinions' leeft binnen de beroepsgroep. Conclusie uit de round-table was dat een meerderheid voor het gebruik van opinies is, maar er nadrukkelijk verschil van inzicht bestaat over de wenselijkheid en (met name) de mate van standaardisatie daarbij. Wel was er brede steun voor het breder beschikbaar stellen van 'good practices'.

Als vervolgstap besloot de werkgroep destijds te komen tot een handreiking voor standaard te hanteren opinies. Met name bij beginnende auditfuncties blijkt er duidelijk vraag naar guidance op dit vlak.

Handreiking voor de Nederlandse praktijk

De werkgroep stelde op basis van de eerdere inventarisatie onder auditfuncties in Nederland een concept praktijkhandreiking auditopinions op. Dit concept is in april 2009 door de CPP via de website voor commentaar aan de beroepsgroep voorgelegd. Echter, al voor het verstrijken van de sluitingstermijn publiceerde IIA Inc. de practice guide *Formulating and Expressing Internal Audit Opinions*. In goed overleg met de CPP heeft de werkgroep afgezien van het opstellen van een afzonderlijke Nederlandse handreiking. De werkgroep geeft in dit artikel een korte samenvatting van en enkele bespiegelingen op de practice guide (PG). Vanuit de eerdere inventarisatie heeft de werkgroep tevens enkele good practice-aanvullingen voor de Nederlandse praktijk geformuleerd.

Practice Guide IIA Inc.

Uiteraard verwelkomt de werkgroep de publicatie van de PG. Het document laat zich goed lezen, maar kent op onderdelen een

hoog open-deurgehalte. Een voorbeeld is de uitspraak dat er voor het geven van positive assurance 'meer werk verzet moet worden dan voor negative assurance'. Of dat 'oordelen in de regel schriftelijk worden gegeven'. Niemand zal dit betwisten, maar veel wijzer worden we er ook niet van.

Voor het in kaart brengen van de uitdagingen op het nog relatief weinig betreden terrein van auditopinions bij operational audits bevat het document echter zeker bruikbare elementen, alsook een enkele vaktechnisch interessante uiteenzetting. In dat kader vraagt de werkgroep bijzondere aandacht voor het onderscheid tussen auditopinions op macro- en microniveau. Onderwerpen die in de PG aan de orde komen zijn:

1. Voorbereiding op het geven van een auditopinie.
2. Voorwaarden bij het geven van een auditopinie.
3. Het gebruik van ratings bij het geven van een auditopinie gericht op het geven van positive assurance.

1. Voorbereiding op het geven van een auditopinie

In deze paragraaf geeft de PG een zo op het oog wat ongestructureerde opsomming van aspecten waaraan aandacht besteed moet worden ter voorbereiding op het formuleren van een auditopinie. Daarbij gaat het vooral om voor de hand liggende zaken als een goede planning en voldoende werkzaamheden, maar ook om andere vaktechnisch relevante zaken.

De meest interessante elementen zijn:

- *Discussie en overeenstemming met stakeholders.* Hier vindt de afstemming plaats over de criteria die zullen worden gebruikt bij het toetsingsproces om te komen tot een opinie. In de praktijk hebben auditors veelal de neiging zelf de criteria te bepalen. Voor een goed begrip is het essentieel dat de gebruikers inbreng hebben.
- *Onderscheid tussen positive en negative assurance.* Dit onderscheid is vooral theoretisch relevant, maar in de praktijk zijn



stakeholders in de regel op zoek naar een redelijke mate van zekerheid. In de PG zelf is geen tekstvoorstel voor een opinie met een beperkte mate van zekerheid opgenomen.

- *Onderscheid tussen macro level opinion* (samenvattend oordeel, bijvoorbeeld via een jaarrapport) *en micro level opinion* (oordeel bij een individuele audit). Dit onderscheid is niet volledig nieuw maar wel belangrijk vanuit een conceptueel oogpunt. In de praktijk wordt het verschil niet vaak gemaakt. Dit is zonder twijfel het meest interessante nieuwe element in deze PG. Tegelijkertijd is het slechts een aanzet want de consequenties van het verschil worden niet uitgewerkt. In appendix C staat bijvoorbeeld een aanwijzing die vooral vraagt om verdere uitwerking: ‘het is noodzakelijk om een methodologie te hebben en proces uit te werken om een oordeel te kunnen geven over de cumulatieve uitkomsten van audits en auditbevindingen’.

2. De voorwaarden voor een auditopinie

In deze paragraaf is per type auditopinie (op macro- of microniveau) uiteengezet welke factoren de auditor in acht moet nemen. Het meest interessant daarbij zijn:

- *De risk appetite van de organisatie en de criteria voor de opinie.* IIA Inc. geeft aan dat auditors middelen moeten hebben voor het meten of wegen van de impact van tekortkomingen. Dit kan worden bereikt door de ontwikkeling van een toetsingsraamwerk dat past bij het auditobject en waartegen de feitelijke uitkomsten objectief kunnen worden afgezet. De criteria dienen relevant, begrijpelijk, betrouwbaar, neutraal en volledig te zijn.
- *De mate van toereikendheid van auditwerk en auditbewijs* (inclusief het werk van anderen en informeel verkregen bewijs) om een auditopinie op macroniveau te geven. IIA Inc. benadrukt dat ‘expressing an opinion at the macro level can be a complex task’.
- Het is noodzakelijk dat het management zelf duidelijk maakt wat *een aanvaardbaar niveau van control is*. De organisatie moet aangeven welke uitgangspunten voor de kwaliteit van governance, risk management en control gehanteerd moeten worden. IIA Inc. is duidelijk in haar mening: als deze uitgangspunten niet helder zijn moet de auditor zich onthouden van het geven van een oordeel omdat er geen objectief referentiekader is.

Aan het in de auditpraktijk als uitdagend ervaren aspect van het bepalen van de materialiteit en impact wordt slechts marginaal aandacht besteed. ‘The internal auditor should consider the magnitude of the residual risk that a business objective will not be achieved’.

3. Het gebruik van ratings bij het geven van een auditopinie

Bij positieve assuranceopinions wordt veelal gebruikgemaakt van ratings. Het gaat niet zozeer om de feitelijk gehanteerde begrippen, maar om de betekenis die de lezer kan toekennen aan deze rating en de daarbij behorende verklarende teksten. Daartoe moet de auditor zo veel mogelijk verwijzen naar algemeen bekende

referentiekaders. IIA Inc. stelt dat de boodschap aan kracht wint als rondom bijvoorbeeld internal control verwezen wordt naar het COSO-raamwerk. De PG bevat ook een duidelijke waarschuwing: ‘Increased precision in the information provided in an opinion normally increases the amount of evidence needed to support the opinion’. Uitgangspunt is dat de risk appetite niet op alle niveaus binnen de organisatie hetzelfde is. De raad van bestuur hanteert andere maatstaven dan de operations manager van een productieafdeling. De handreiking zou aan kracht winnen als de PG een uitgewerkt voorbeeld zou geven. Wij geven met de risk footprint een voorbeeld van hoe de risico’s naar zwaarte gewogen kunnen worden (zie tabel 1).

Onderneming XYZ bestaat uit een aantal kleinere/grotere bedrijfsonderdelen. De mate van risicoacceptatie is afhankelijk van de omvang van het individuele onderdeel. Voor de raad van bestuur zou het risico op groepsniveau gepresenteerd moeten worden. Binnen deze groep kan daarvoor een gedifferentieerd stelsel van ratings gehanteerd worden.

Risk rating	Small entity	Large entity	Group level
low:	< \$10k,	< \$ 30k	< \$ 100k
medium:	\$10k < x < \$30k	\$30k < x < \$100k	\$100k < x < \$300K
high:	\$30k < x < \$100k	\$100k < x < \$300k	\$300k < x < \$900k
very high:	> \$100k	> \$300k	> \$900k

Tabel 1. Voorbeeld van een gedifferentieerde risk footprint

Good practiceaanvullingen voor de Nederlandse praktijk

In de bijlagen van de PG worden voorbeelden van te hanteren ratings gegeven. Vanuit een eerdere inventarisatie van de Nederlandse praktijk heeft de werkgroep een ‘good practice’ voor auditopinions ontwikkeld. Daarbij is aandacht besteed aan het stelsel van auditopinions en de individuele bevindingen bij de audit. De werkgroep heeft gekozen voor een vierpuntsschaal met twee positief en twee negatief getinte uitkomsten (zie tabel 2). Zo ontstaat niet alleen een balans bestaat tussen positief en negatief getinte uitkomsten, maar kan ook aangegeven worden hoe goed/slecht het gesteld is met het (niet) voldoen aan de eisen. Een bijkomend voordeel van een vierpuntsschaal is dat deze dwingt tot het maken van een keuze: er is geen ‘neutraal’ oordeel. Maatgevend is hier dat het risico dat bij de getroffen beheersmaatregelen resteert binnen de door het management gestelde

Goed	met een redelijke mate van zekerheid kan worden gesteld dat het geheel aan beheersmaatregelen in opzet, bestaan en werking effectief* is
Voldoende	met een redelijke mate van zekerheid kan worden gesteld dat, ofschoon er van belang zijnde tekortkomingen zijn signaleerd, de belangrijkste beheersmaatregelen in opzet, bestaan en werking effectief* zijn
Matig	een aantal van de belangrijkste beheersmaatregelen is in opzet, bestaan en/of werking niet effectief**
Slecht	Het geheel aan beheersmaatregelen is in opzet, bestaan en/of werking niet effectief**

* Het restrisico overtreft de risk appetite van het management niet
 ** Het restrisico overtreft de risk appetite van het management

Tabel 2. De vierpuntsschaal

risk appetite blijft. Het is uiteraard lastig de risico's die de organisatie loopt te kwantificeren in bijvoorbeeld financiële termen (zoals een risk footprint), maar daar moet wel zo goed mogelijk een inschatting (professional judgement) van gemaakt worden. Bij het eindoordeel kan ook worden aangegeven hoe dit zich verhoudt tot dat van het oordeel bij de vorige audit.

Tussen de auditopinie en de naar voren gekomen tekortkomingen bestaat een relatie die indicatief kan worden weergegeven als in *tabel 3*. Afhankelijk van de gebleken tekortkomingen kunnen bepaalde eindoordeelen niet afgegeven worden: wanneer er bijvoorbeeld minimaal één tekortkoming met significantie 'Hoog' is, is het in principe alleen nog mogelijk tot een eindoordeel 'Matig' of 'Slecht' te komen. Uiteraard moet de internal auditor altijd blijven interpreteren of hij deze tabel onverkort kan toepassen (comply or explain).

Eindoordeel	Tekortkomingen – significantie			
	Zeer hoog	Hoog	Gemiddeld	Laag
Zeer hoog	n.v.t.	n.v.t.	nvt	ja
Hoog	n.v.t.	n.v.t.	ja	ja
Gemiddeld	n.v.t.	ja	ja	ja
Laag	ja	ja	ja	ja

Tabel 3. Relatie tekortkomingen/eindoordeel

Eindoordeel

De bevindingen vormen de basis voor het eindoordeel. Ook hier is een goede definitie van groot belang. De bevindingen over het functioneren van de beheersmaatregelen kunnen dan naar de omvang van het restrisico als in *tabel 4* geclassificeerd worden.

Significantie tekortkoming	Omschrijving	Urgentie oplossing
Zeer hoog	De beheersmaatregel(en) is/zijn niet aanwezig of effectief, zodat de restrisico's in de beoordeelde processen nog zeer hoog zijn	Per direct op te lossen
Hoog	De beheersmaatregel(en) is/zijn niet aanwezig of effectief, zodat de restrisico's in de beoordeelde processen nog hoog zijn	Binnen drie maanden op te lossen
Gemiddeld	De beheersmaatregel(en) is/zijn niet aanwezig of effectief, zodat de restrisico's in de beoordeelde processen nog gemiddeld zijn	Binnen zes maanden op te lossen
Laag	De beheersmaatregel(en) is/zijn niet aanwezig of effectief, maar de restrisico's in de beoordeelde processen zijn laag	Termijn nader af te stemmen met het management

Tabel 4. Functioneren beheersmaatregelen

De classificatie is gebaseerd op de (ernst van de) tekortkomingen die tijdens de audit naar voren gekomen zijn en het restrisico dat hierdoor resteert. Het restrisico is daarbij gedefinieerd als kans maal impact (zie *tabel 5*).

Bij het bepalen van de impact is rekening te houden met het relatieve (financiële) belang van het auditobject ten opzichte van de organisatie als geheel. Wanneer de ernst van de geconstateerde

tekortkomingen wordt afgemeten aan het organisatiebelang kan de omvang van het restrisico voor de organisatie als geheel mogelijk als beperkt worden aangemerkt. Wanneer het auditobject (zoals een afdeling) op zijn eigen merites beoordeeld wordt kan de tekortkoming wel materieel en relevant zijn en om snelle maatregelen ter correctie vragen. In voorkomende gevallen is expliciet aan te geven aan welk referentiekader de tekortkomingen getoetst worden.

Impact/kans	Hoog	Gemiddeld	Laag
Hoog	Zeer hoog	Hoog	Gemiddeld
Gemiddeld	Hoog	Gemiddeld	Laag
Laag	Gemiddeld	Laag	Laag

Tabel 5. Restrisico

Niet altijd evenwichtig

De PG is een handreiking die past binnen de ontwikkeling van het internal auditberoep naar volwassenheid. De beroepsgroep kiest duidelijk voor het pad van geleidelijke ontwikkeling. Het voorstel bevat een volgens ons, helaas niet altijd evenwichtig, overzicht van mogelijkheden en aandachtspunten bij het gebruik van auditopinies.

Een concreet voorstel voor een meer gestandaardiseerde formulering ontbreekt. Ook wordt een aantal vaktechnisch interessante discussiepunten slechts aangestipt, zoals het onderscheid tussen oordelen op macro- en microniveau. Wij zien het als een gemiste kans om 'good practices' te promoten. De gebruiker moet nu zelf nog grotendeels het wiel uitvinden.

Het formuleren van een uitgebalanceerde concrete set van standaard auditopinies is niet eenvoudig. Maar dat betekent niet dat we het daarom niet zouden moeten proberen. Daarnaast is niet iedereen overtuigd van het belang om via standaard auditopinies te communiceren met de stakeholders. Daarom nodigen wij de lezers van *Audit Magazine* nadrukkelijk uit hun visie op dit onderwerp te geven. Juist door inzichten op dat vlak te delen kunnen we het beroep verder brengen. □



Harrie de Poot is werkzaam geweest bij de Accountantsdienst van het ministerie van Defensie, een rechtsvoorganger van PricewaterhouseCoopers, De Nederlandsche Bank en Rabobank Nederland. Momenteel vervult hij de functie van hoofd Professional Practice bij Audit Rabobank Groep.



Bas Vis is werkt sinds 1989 bij ING en vervulde verschillende functies vervuld binnen de interne accountantsdienst van NMB Postbank en ING Groep. Op dit moment is hij senior auditmanager binnen de afdeling Professional Practices Management.



Serge van Verseveld is achtereenvolgens werkzaam geweest bij Ernst & Young Accountants, ING Corporate Audit Services en Eureko/Achmea Group Internal Audit Services. Momenteel is hij accountmanager Divisie Europa binnen deze afdeling.

Inspired & Insightful



It's a promise.

Risk Advisory. Finance Management. As the business challenges facing our clients continue to grow, so do our service offerings and areas of expertise. Inspired by their needs, we design our insightful solutions to provide the right people and processes to resolve even the most complex issues. That's our promise to our clients - and to you.

We are Jefferson Wells

To learn more about the Jefferson Wells difference
visit www.JeffersonWells.com



Plaza Arena, gebouw Apollo
Herikerbergweg 9
1101 CN Amsterdam Z.O.
Tel. 020-3468900

RISK ADVISORY

TAX

FINANCE MANAGEMENT

Auditing in Japanse bedrijven

Het J-SOX compliant maken van Japanse bedrijven in Europa lijkt eenvoudig. Toch kunnen auditors op onverwachte problemen stuiten. Het traject bij Mitsubishi Motors Europe laat zien welke dat zijn en hoe ze verholpen kunnen worden. Ervaring met het Japanse bedrijfsleven is in ieder geval een pre.

In april 2008 werd J-SOX van kracht in Japan, de vergelijkbare wetgeving over corporate governance. Vierduizend Japanse beursfondsen moesten eraan voldoen net zoals hun internationale dochters J-SOX compliant moesten worden. Zo ook Mitsubishi Motors Europe. Het moederconcern wilde per 1 april 2009 J-SOX compliant zijn. Eventuele tekortkomingen van interne controlemechanismen met betrekking tot de financiële processen moesten dan verholpen zijn. Het doel daarvan was niet alleen om kansen op verspilling of mogelijke fraude te verkleinen, maar vooral ook om dit te kunnen aantonen naar de controlerend accountant toe.

Dat leek op het eerste gezicht niet zo moeilijk. J-SOX verschilt op hoofdlijnen weinig van de twee jaar oudere Sarbanes-Oxley wetgeving in de Verenigde Staten. De regels hiervan zijn inmiddels bekend bij de meeste internal auditors. Slechts op een aantal kleinere onderdelen is een afwijking, bijvoorbeeld als het gaat om de sancties en vooral het grotere belang van de IT.

Dit belang voor IT is verklaarbaar vanuit de Japanse praktijk. Het aantal accountants in Japan bedraagt ongeveer 10 procent van dat in de Verenigde Staten. Controle vanuit de accountancy is daarom veel 'dunner' dan in het westen. Om dit hiaat te dichten vertrouwt men in Japan noodgedwongen meer op informatietechnologie. Om die reden is in J-SOX veel meer aandacht voor het testen van de IT. Dit heeft niet alleen betrekking op de borging van financiële processen, maar op de gehele corporate security. Dat heeft gevolgen voor het J-SOX compliant maken van een Japans bedrijf in Europa waarvan de moedermaatschappij beursgenoteerd is. De uitgebreidere IT-tests kosten tijd. Een traject om een bedrijf J-SOX compliant te maken kent dan ook een langere doorlooptijd dan een vergelijkbaar traject waar het gaat om SOX compliancy.

Kostbare vergissing

Menig internal auditor die weinig ervaring heeft met Japanse bedrijven kan zich in die langere doorlooptijd vergissen. Dat kan een kostbare vergissing worden als zo'n traject onder tijdsdruk tot stand moet komen. Wat het geval kan zijn bij een Europese dochter van een Japans bedrijf. Eisen op het gebied van compliancy worden gewoon opgelegd vanuit het moederland. Ongeacht of de beschikbare tijd voldoende is voor een goede uitvoering. Dit probleem deed zich ook voor bij Mitsubishi Motors Europe. Toen de eis naar J-SOX compliancy in 2007 aan de orde kwam, was het Mitsubishi Motors Europe al duidelijk dat er nog heel

Flexibiliteit komt alleen tot stand als het Japanse management overtuigd is van de noodzaak daartoe

wat moest gebeuren om de interne audits van financiële processen op de voorgeschreven manier uit te voeren. In minder dan twee jaar tijd moest een flinke slag worden gemaakt.

Tempo maken was vereist omdat er een scherpe deadline was gesteld. Aanvankelijk kwam deze snelheid niet van de grond bij de Europese vestiging. Dat had onder andere te maken met een belangrijk verschil in de manier van werken. In Japan is men gewend om veranderingen bottom-up door te voeren. Men begint dus met het beschrijven van gedetailleerde processen vanaf de werkvloer. Van daaruit wordt het hogere doel afgeleid. Men zoekt daar de consensus voor het doorlopen van bepaalde processen.

Dat is een wezenlijk verschil met de aanpak in Amerikaanse en Europese bedrijven. In Amerikaanse bedrijven worden veranderingen top-down doorgevoerd. Hier begint men dus bovenin de organisatie met het abstract beschrijven van doelen, waaruit lager in de organisatie de details worden uitgewerkt. Europese bedrij-

ven wijken hier vanaf. Die passen een benadering toe die middle-out wordt genoemd. Dat wil zeggen dat procesbeschrijving gebeurt vanuit de volle breedte van de organisatie.

Veel westerse internal auditors missen de ervaring met dit typische Japanse procesmanagement. Japanse bedrijven hechten grote waarde aan consensus, meer dan westerse bedrijven. Zij zoeken dit in de eerste plaats in de basis van het bedrijf, op de werkvloer. Risicomanagement in Japanse bedrijven is daardoor ook anders dan in westerse bedrijven. In Japan brengt men nauwgezet in beeld waar de risico's zitten als de consensus ontbreekt. In Europa en de VS speelt consensus echter een ondergeschikte rol als het gaat om risico-inventarisatie. Daar is de formele regelgeving veel zwaarder aangezet.

Culturaspecten

Daarnaast speelt er in Japanse bedrijven een aantal culturaspecten die voor westerse auditors vreemd zijn. Zo zijn Japanse managers minder gewend om de diverse verantwoordelijkheden te scheiden in aparte functies. Veel verantwoordelijkheden zijn veelal bij een en dezelfde persoon ondergebracht. In een Japanse omgeving wordt dat nauwelijks als problematisch gezien. Er is een groot vertrouwen in de loyaliteit en integriteit van managers. Die worden doorgaans als solide genoeg gezien voor het waar-



borgen van processen. Het tornen aan dit principe dient in een Japans bedrijf met de nodige tact te gebeuren. Een pleidooi voor functiescheiding in het kader van J-SOX kan in een Japans bedrijf al snel tot consternatie leiden. Dat geldt ook voor een Japans bedrijf in Europa. Men ervaart functiescheiding hier al snel als een motie van wantrouwen.

Ten slotte is er nog een belangrijke praktische hobbel bij het auditen van Japanse bedrijven in Nederland. Alle documentatie is in het Engels en moet ook in het Engels worden opgeleverd. Dat lijkt in deze tijd van globalisering niet zo ingewikkeld. De algemene kennis van de Engelse taal is goed in ons land. Veel professionals beheersen ook het zakelijk Engels. Toch ontbreekt het sommige Nederlandse auditors aan de juiste taalvaardigheid om zich in een internationaal Japans bedrijf staande te houden als het gaat om het J-SOX compliant maken van de organisatie. Het risico van interpretatieverschillen tussen de Japanse managers en de Nederlandse internal auditors is een reëel probleem.

Breuk forceren

Dit scala aan problemen manifesteerde zich ook bij Mitsubishi Motors Europe. Het oorspronkelijke auditteam was niet in staat

het juiste tempo te maken om het bedrijf tijdig J-SOX compliant te maken. Halverwege de rit was het daarom noodzakelijk om een nieuw team aan te stellen dat beter wist om te gaan met de specifieke eisen die een Japanse organisatie stelt aan procesmanagement.

Het probleem van de oplopende tijdsdruk legde een zware claim op de internal auditors die Mitsubishi Motors Europe J-SOX compliant moesten maken. De techniek van de internal audit alleen volstond niet meer. Het was nodig om een breuk te forceren met de werkwijze die men bij deze organisatie gewend was. In plaats van de tijdrovende bottom-upbeschrijvingen van processen, werd er gekozen voor een top-downbeschrijving. Deze werkwijze is doorgaans sneller en daardoor noodzakelijk in het specifieke geval van Mitsubishi Motors Europe.

Een dergelijke koerswijziging is bij een Japans bedrijf gedaan tot mislukken, tenzij internal auditors hierover op de juiste manier communiceren met de lokale leiding. Japanse managers zijn vaak minder star dan veel westerse professionals denken. Maar flexibiliteit komt alleen tot stand als het Japanse management overtuigd is van de noodzaak daartoe. Men wil heel helder aangetoond hebben dat een andere manier van werken met een andere procesbeschrijving leidt tot snellere en goedkopere oplossingen. De internal auditor moet derhalve in staat zijn om zo'n verhaal overtuigend neer te zetten.

Om vervolgens snel de sleutelprocessen te kunnen benoemen, te beschrijven en te testen is ook het juiste instrumentarium van groot belang. Het auditteam bij Mitsubishi Motors Europe ontwikkelde daartoe een Risk Based Analysis Tool. Daarmee konden in korte tijd nagaan welke financiële processen wel en niet opgenomen hoefde te worden in de cyclus van de internal audit.

De juiste omgeving creëren

Auditen in een Japans bedrijf gaat echter veel verder dan het uitvoeren van een technische exercitie. Het is belangrijk om de juiste omgeving te creëren om zo het basiswerk op een goede manier uit te kunnen voeren. Dat vergt niet alleen de nodige kennis van zaken, maar ook een deskundig oog voor de Japanse cultuur. Een auditteam zonder ervaring in een Japans bedrijf stuit vaak op meer problemen dan in korte tijd op een goede manier kunnen worden opgelost. □



Guno Pocorni is partner bij International Assurance Providers.

Objectiviteit: een subjectief begrip?

'Objectief zijn' is een veelgehoorde term onder auditors. Het is belangrijk om een oordeel te geven vrij van beïnvloeding. Maar, is objectief zijn voor iedereen hetzelfde? Nemen individuen gelijke beslissingen wanneer hun objectiviteit wordt bedreigd? En met welke maatregelen kan objectief handelen worden beheerst? Vragen waarnaar ik in mijn referaat onderzoek heb gedaan. Dit artikel is een verkorte weergave daarvan.



In de literatuur bestaat al lang aandacht voor het begrip 'objectiviteit'. Bijna 25 jaar geleden schreef Plumlee (1985) over de invloed van consultingactiviteiten op de objectiviteit van auditors. Hij deed onderzoek naar de manier waarop auditors een systeem beoordelen dat ze zelf (mede) hadden ontworpen. Zijn resultaten duiden erop dat internal auditors bij

het beoordelen van een zelf ontworpen systeem vertrouwen op hun geheugen en de beheersing van het systeem overschatten. Het verrichten van consultingactiviteiten en deze vervolgens zelf auditen blijkt te leiden tot niet-objectief gedrag.

Dit is slechts een voorbeeld van een onderzoek naar objectiviteit en de vermindering daarvan. De uiteenlopende behandeling van het begrip objectiviteit in de bestaande literatuur heeft mij ertoe aangezet om zelf onderzoek te doen naar de visie van auditors op objectiviteit, een van de vier ethische uitgangspunten¹ uit de *Code of Ethics* van het Institute of Internal Auditors (IIA) (2007).

Beïnvloeding van objectiviteit

Objectief zijn is een moeilijk meetbaar begrip. Er is een aantal factoren te definiëren die de mate van objectiviteit van een auditor beïnvloeden. Daarbij kan onderscheid worden gemaakt naar:

1. factoren die een individu van binnenuit beïnvloeden;
2. factoren die een individu van buitenaf beïnvloeden;
3. factoren die de internal audit functie beïnvloeden.

In hoeverre deze factoren van invloed zijn en daarmee de objectiviteit van de auditor aantasten, is per situatie en per individu verschillend.

Beheersing van objectiviteit

Voor de beheersing van objectiviteit kan gebruikgemaakt worden van beheersingsmaatregelen die het gedrag beïnvloeden (harde beheersingsmaatregelen) en beheersingsmaatregelen die de persoonlijkheid beïnvloeden (zachte beheersingsmaatregelen).

Voorbeelden van harde beheersingsmaatregelen zijn de onafhankelijke positionering van de internal afdeling, het laten accrediteren van de functie door de beroepsorganisatie, het vermijden van potentiële belangenverstrengeling en het rouleren van auditors binnen auditteams en opdrachten.

Bij de zachte beheersingsmaatregelen kan gedacht worden aan de persoonlijkheid zelf, dus vaststellen of de (potentiële) auditor van nature geneigd is ethisch te handelen en zich objectief op te stellen. Verder zijn het geven van het goede voorbeeld door de manager van de internal afdeling (tone at the top) en met collega's in gesprek gaan over objectiviteit, voorbeelden van zachte beheersingsmaatregelen.

Daarnaast kan het toepassen van zogenaamde beslismodellen bijdragen aan het nemen van een beslissing in een objectiviteit-dilemma. Een voorbeeld van een beslismodel is het model van Lampe en Finn (1992). Zij hebben het 'Auditors' five element model' ontworpen (zie tabel 1). Het model bestaat uit vijf stappen met per stap de factor die bij een beslissing doorslaggevend is. Het model is bedoeld om te bepalen waarop auditors hun beslissing baseren, niet om te leiden tot een ethisch verantwoorde beslissing. Wel is het zo dat bij elk element een ethisch juiste beslissing genomen kan worden.

	1	2	3	4	5
Stappen	Gain understanding	Recognize impact	Judge alternatives	Assess other values	Make final decision
Leidende factor bij beslissing	Code	External	Rational	Personal	n.v.t.

Tabel 1. Auditors' five element model (Lampe en Finn, 1992)

Hypotheses

Om de visie van auditors op objectiviteit te onderzoeken heb ik bij mijn onderzoek hypothesen opgesteld die betrekking hebben op de invloed van een aantal variabelen (afgeronde auditopleiding, auditwerkervaring, leeftijd en geslacht) op:

- het nemen van een beslissing in een objectiviteitbedreigende situatie;



Illustratie: Roel Ottow

auditor. Voor het toetsen van deze hypothese zijn vraag 1 en 2 uit de vragenlijst van belang. Bij het tot stand komen van deze vragen is gebruikgemaakt van dilemma's in een objectiviteitbedreigende situatie. Voor het antwoord op de vraag 'Waarom?' zijn de beslisredenen uit het 'Auditors' five element model' van Lampe en Finn (1992) gebruikt.

Vraag 1

Samen met een gelijkwaardige collega gaat u een audit uitvoeren bij afdeling X op proces Y. Het is een leuke opdracht. De manager van afdeling X is een familielid van u waar u het goed mee kunt vinden. De directeur (= opdrachtgever) is hier niet van op de hoogte. Voert u de audit wel of niet uit en waarom?

Vraag 2

U bent internal auditor bij een bedrijf met een grote internal audit afdeling. Samen met een collega gaat u een audit uitvoeren bij afdeling X op proces Y. Dit is de derde keer dat u samen met deze collega deze audit gaat uitvoeren. Voert u de audit wel of niet uit en waarom?

Vraag 1

Leeftijdsgroep	Niet uitvoeren	Wel uitvoeren	Totaal
< 32 jaar	21	0	21
≥ 47 jaar	21	3	24
$\alpha = 0,094$			

Vraag 2

Leeftijdsgroep	Niet uitvoeren	Wel uitvoeren	Totaal
< 32 jaar	8	13	21
≥ 47 jaar	4	20	24
$\alpha = 0,105$			

Tabel 2. Resultaten vraag 1 en 2

- de reden voor deze beslissing;
- de beheersing van objectiviteit.

Hierna werk ik een tweetal hypotheses (nummer 1 en 7) nader uit. Om de hypotheses te toetsen is een vragenlijst ontwikkeld die aan 204 auditors is voorgelegd. Hierop kwam een respons van 94 vragenlijsten, ofwel 46 procent.

Hypothese 1. Invloed van leeftijd op objectiviteit

Er is veel onderzoek gedaan naar de invloed van leeftijd op ethisch handelen en als onderdeel daarvan, objectiviteit. Larkin (2000) geeft in zijn onderzoek aan dat de invloed van leeftijd op ethisch handelen in de literatuur divers is. Serwinek (1992) heeft onderzoek gedaan naar de invloed van diverse demografische factoren op ethisch gedrag. Hiervan bleek de factor leeftijd de meest significante voorspeller bij het nemen van een beslissing met betrekking tot ethiek. Oudere mensen namen meer ethisch verantwoorde beslissingen dan jongere mensen. De verklaring die Serwinek (1992) hiervoor geeft is dat oudere mensen meer conservatief zijn en strikter in het nemen van beslissingen. Jongere mensen zijn geneigd tot een meer liberale kijk op potentiële onethische beslissingen. Dit is ook wat uit onderzoek van Valentine en Rittenburg (2007) naar voren komt: oudere, meer ervaren individuen nemen vaker verantwoorde ethische beslissingen dan jongere, minder ervaren individuen. Dit leidt tot mijn eerste hypothese: een oudere auditor zal vaker een beslissing nemen waarbij hij objectief blijft dan een jongere

Toetsing van hypothese 1

Om een mogelijk verband op basis van leeftijd beter tot uiting te laten komen, heb ik de 'jongste' respondenten (24 tot 32 jaar) vergeleken met de 'oudste' respondenten (47 jaar en ouder). Zie tabel 2 voor de resultaten wat betreft vraag 1 en 2. Bij vraag 1 kiezen bijna alle auditors ervoor de audit niet uit te voeren en blijven ze dus objectief. Bij vraag 2 nemen zowel jongere als oudere auditors in de meeste gevallen de beslissing de audit wel uit te voeren. Dit kan worden verklaard doordat het vaker uitvoeren van dezelfde audit in de praktijk waarschijnlijk vaker voorkomt dan de situatie bij vraag 1. Daardoor wordt de situatie bij vraag 2 minder snel herkend als een bedreiging van de objectiviteit. Bij zowel vraag 1 als vraag 2 blijkt dat oudere auditors vaker kiezen voor het wel uitvoeren van de audit dan jongere auditors. De morele groei die het model van Kohlberg (1984) presenteert wordt voor het ouder worden bij auditors niet aangetoond in dit onderzoek. Integendeel, volgens mijn resultaten zijn oudere auditors minder objectief dan jongere auditors. Het morele

niveau van de auditor lijkt met het verstrijken van de jaren af te nemen. Een mogelijke verklaring hiervoor is dat oudere auditors over het algemeen meer ervaring hebben. Meer ervaring kan betekenen dat een auditor de te auditen processen en de bijbehorende managers goed kent en van mening is dat hij genoeg ervaring heeft om in elke situatie objectief te kunnen blijven. Dit zijn factoren die de objectiviteit nadelig kunnen beïnvloeden. Jongere auditors lijken zich meer aan de regels te houden, mogelijk doordat deze nog 'vers in het geheugen' zitten.

De overschrijdingskansen bij vraag 1 en bij vraag 2 zijn ongeveer $\alpha = 0,10$. Dit betekent dat er een kans van slechts 10 procent is dat er geen relatie is tussen leeftijd en objectiviteit. Het verband tussen leeftijd en objectiviteit is echter niet significant bij het door mij gekozen significantieniveau van $\alpha = 0,05$. Dit betekent dat hypothese 1 verworpen moet worden.

Hypothese 7. Invloed van ervaring op beheersingsmaatregelen
 Herron en Gilbertson (2004) hebben, in aansluiting op onder andere Lampe en Finn (1992), onderzoek gedaan naar het verband tussen moreel niveau van een individu en de voorkeur voor regels of uitgangspunten (rules versus principles). Uit dit onderzoek blijkt dat individuen met een lager moreel niveau ethische beslissingen nemen wanneer regels gegeven zijn, en onethische beslissingen wanneer uitgangspunten gegeven zijn. Voor individuen met een hoge morele ontwikkeling is dit andersom. Ik veronderstel dat een auditor met meer ervaring een hogere morele ontwikkeling en dus een voorkeur voor uitgangspunten heeft, en dat een auditor met weinig ervaring een lagere morele ontwikkeling en dus een voorkeur voor regels heeft. De morele ontwikkeling is namelijk niet alleen gedreven door leeftijd maar ook door persoonlijke ervaringen die onder andere op het werk opgedaan worden. Bij uitgangspunten gaat het in termen van beheersing van objectiviteit bijvoorbeeld om van nature een hoge moraliteit hebben en in gesprek gaan over objectiviteit. Regels zijn in termen van beheersing van objectiviteit bijvoorbeeld kennis van de IIA Standards, dossieropbouw en review.

Mijn zevende hypothese luidt als volgt: voor het beheersen van objectiviteit vindt de auditor met meer ervaring van nature hoge moraal en in gesprek gaan over objectiviteit, belangrijk. De audi-

tor met minder ervaring vindt kennis van de IIA Standards, dossieropbouw en review belangrijk.

Voor het toetsen van deze hypothese is vraag 5 opgesteld. Bij vraag 5 is gebruikgemaakt van beheersingsmaatregelen die door het IIA (2007) in de Practice Advisory worden aangegeven, gecombineerd met zachtere beheersingsmaatregelen voor ethisch handelen in het algemeen.

Eenzijds is er een groep auditors die regels belangrijk vindt. Anderzijds is er een groep auditors die veel waarde hecht aan uitgangspunten en eigen invulling

Vraag 5
 Hoe kan volgens u objectiviteit het best worden beheerd (zie tabel 3)?

Toetsing van hypothese 7
 Om een mogelijk verband op basis van ervaring beter tot uiting te laten komen, heb ik de respondenten uit het eerste kwartiel (0 tot 3 jaar) vergeleken met de respondenten uit het vierde kwartiel (11 jaar of meer). Zie tabel 4 voor het aantal respondenten dat een beheersingsmaatregel als meest belangrijk heeft aangewezen. Hypothese 7 moet worden verworpen gezien de hoge overschrijdingskansen van $\alpha = 0,577$. Uit dit onderzoek blijkt niet dat auditors met meer ervaring kiezen voor de beheersingsmaatregelen op basis van uitgangspunten en dat auditors met minder ervaring kiezen voor de beheersingsmaatregelen op basis van regels. Zowel erva-

Ervaring	A Hoge moraal	B Standards	C Gesprek	D Dossieren en review	E Open cultuur	F Onafhankelijke auditafdeling	Totaal
< 3 jaar	7	1	1	2	4	10	25
≥ 11 jaar	5	3	2	0	5	9	24

Tabel 4. Resultaten van vraag 5

Nummer onderstaande beheersingsmaatregelen in volgorde van meest belangrijk (1) naar minst belangrijk (6).	
<input type="checkbox"/>	A De auditor moet als kind al het belang van ethisch handelen hebben geleerd en nu van nature kiezen voor het goede
<input type="checkbox"/>	B De auditor moet de IIA Standards uitstekend kennen. Dit zou periodiek getoetst moeten worden
<input type="checkbox"/>	C De internal auditafdeling zou periodiek met elkaar in gesprek moeten gaan over het belang van objectiviteit en mogelijke bedreigingen
<input type="checkbox"/>	D Er moet een zorgvuldige dossieropbouw zijn en een uitgebreide review
<input type="checkbox"/>	E Het hoofd van de internal auditafdeling moet zorgen voor een open cultuur waarin potentiële objectiviteitsbedreiging aangegeven kan worden en hij moet zelf het goede voorbeeld geven
<input type="checkbox"/>	F De internal auditafdeling moet een onafhankelijke positie hebben binnen de organisatie, dus onder andere een rapportagelijnen naar het audit committee en schending van consulting en assurance

Tabel 3. Beheersingsmaatregelen behorende bij vraag 5



ren als minder ervaren auditors geven in dit onderzoek aan dat de onafhankelijkheid van de internal auditafdeling de belangrijkste maatregel is om de objectiviteit van de auditor te beheersen. Er is echter ook een grote groep respondenten die het van nature over een hoge moraal beschikken als meest belangrijk ervaren. Wanneer ik mij richt op de auditors in deze groep blijkt dat dit veelal ook de auditors zijn die bij vraag 1 en 2 hun keuze voor het al dan niet uitvoeren van de audit beargumenteren met de factor 'Rational' uit het 'Auditors' five element model'. Dit is met elkaar in overeenstemming. Deze groep auditors gaat bij het nemen van een beslissing uit van zichzelf en gaat ook bij de beheersing van objectiviteit uit van de mens zelf.

Uit bovenstaande onderzoeksuitkomsten blijkt wel dat, onafhankelijk van ervaringsjaren, een tweedeling zichtbaar is. Enerzijds is er een groep auditors die regels belangrijk vindt. Deze beheersingsmaatregelen passen bij een lagere morele ontwikkeling. Anderzijds is er een groep auditors die veel waarde hecht aan uitgangspunten en eigen invulling. Deze groep heeft derhalve een hogere morele ontwikkeling. Er is met de variabelen die in dit onderzoek zijn gebruikt geen verband zichtbaar tussen de respondenten wanneer splitsing op basis van soort beheersingsmaatregelen plaatsvindt. □

Jolanda Woldhuis-van der Burg begon na de opleiding Economie – Financiering & Belegging aan de RUG in 2005 bij de RDW in Veendam. Haar huidige functie is productieconsultant met een breed takenpakket, gericht op audit, planning & control en PKI. In 2008 rondde ze de EMIA-opleiding aan de UvA af. Het volledige referaat is op te vragen via: [✉ jolandavandenburg@hotmail.com](mailto:jolandavandenburg@hotmail.com)



Conclusie en aanbevelingen

Uit dit onderzoek is gebleken dat een afgeronde auditopleiding, leeftijd, ervaringsjaren of geslacht het nemen van een beslissing in een objectiviteitbedreigende situatie niet significant beïnvloeden. Bij de waardering van mogelijke beheersingsmaatregelen komt uit het onderzoek een wisselend beeld naar voren. Enerzijds is er een groep auditors met een lagere morele ontwikkeling die veel waarde hecht aan regels en standaarden. Anderzijds is er een groep auditors met een hogere morele ontwikkeling die uitgangspunten en hieraan zelf invulling kunnen geven, belangrijk vindt. Bij mijn onderzoek is geen verband te ontdekken in beide groepen op basis van de variabelen auditopleiding, leeftijd, ervaring en geslacht. Wellicht dat bij toekomstig onderzoek dit verschil in preferente beheersingsmaatregelen nader onderzocht kan worden.

Er kan gesteld worden dat diverse soorten beheersingsmaatregelen aanwezig moeten zijn zodat voor zowel auditors met een lagere morele ontwikkeling als voor auditors met een hogere morele ontwikkeling de objectiviteit zoveel mogelijk gewaarborgd wordt.

Literatuur

- Herron T. L. en D. L. Gilbertson, 'Ethical principles vs. ethical rules: the moderating of moral development on audit independence judgements', *Business ethics quarterly*, juli 2004, vol.14, Issue 3, pag. 499-523.
- Institute of Internal Auditors, *The professional practices framework*, 2007, Altamonte Springs.
- Kohlberg L., *Essays on moral development, Volume II, The psychology of moral development*, 1984, New York.
- Lampe J. C. en D. W. Finn, 'A model of auditors' ethical decision processes', *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 1992, vol. 11, supplement, pag. 33-59.
- Larkin J. M., 'The ability of internal auditors to identify ethical dilemmas', *Journal of Business Ethics*, feb. 2000, vol. 23, Issue 4, pag. 401-409.
- Plumlee R. D., 'The standard of objectivity for internal auditors: memory and bias effects', *Journal of Accounting Research*, fall 85, vol. 23, Issue 2, pag. 683-699.
- Serwinek P. J., 'Demographic and related differences in ethical views among small businesses', *Journal of Business Ethics*, 1992, vol. 11, Issue 7, pag. 555-566.
- Valentine S. R. en T. L. Rittenburg, 'The ethical decision making of men and women executives in international business situations', *Journal of Business Ethics*, 2007, pag. 125-134.

advertentie

advies
opleidingen
interimopdrachten

Management Audit Services

MAS is gespecialiseerd in **Internal Auditing Services** en **BIV/AO** projecten. Al meer dan tien jaar opereren wij zelfstandig en onafhankelijk van de 'Big 4', dus 'no conflict of interests'.

Met onze werkzaamheden en opleidingen, onder meer CIA examentrainingen, hebben wij veel internal auditors en hun organisaties geholpen. Het realiseren van de doelstellingen van de klant staat bij ons voorop. Bent u geïnteresseerd en kiest u voor ervaring, kennis en objectiviteit, neem dan contact op met Jack Davidsz.



Jack Davidsz

tj 0346 569738
fj 0847 474365
ej info@mas-online.nl
pj Postbus 1473
3600 BL Maarssen

MAS



Voordat **Michel Kee** de overstap maakte naar TNT in Hoofddorp, was hij werkzaam als Head Group Internal Audit bij Heineken. Hoe komt iemand er toe om het bier te verlaten voor de post?

Michel heeft een boeiende periode bij Heineken achter de rug. Daar hield hij zich vooral bezig met het vormgeven van risk management en het opzetten van en leiding geven aan Heinekens internal auditfunctie. Michel: "Het was een mooi vak, erg leerzaam in een vrije rol. Mijn doel was Internal Audit en risk management echt op de kaart te zetten met duidelijke toegevoegde waarde voor de business. Het was vooral verandermanagement waar ik mee bezig was. Maar het is gelukt! Heineken is een mooi bedrijf, internationaal met een multicultureel karakter. Ik werkte in een leuk team."

Waarom de overstap?

Elke functie heeft volgens Michel een houdbaarheidsdatum: "Ik zat al bijna negen jaar op die positie. Ik vond het tijd voor verandering en ben daarom op zoek gegaan naar een nieuwe uitdaging. Zo kwam ik uiteindelijk terecht bij TNT als group director Internal Audit. Hier geef ik leiding aan een team bestaande uit 25 nationaliteiten. Het bedrijf is down to earth en sterk in beweging, maar ook strategisch op de goede weg. Dat sprak me zeer aan in deze nieuwe functie. Mijn grootste uitdaging is het 'opfrissen' van de internal auditfunctie. Ik wil de positie van de internal auditfunctie versterken in het kader van loopbaanontwikkeling. Daarnaast wil ik een groei in toegevoegde waarde voor de business realiseren."

De veranderingen

Het sterke internationale karakter en het werken met verschillende culturen spreekt Michiel zowel bij Heineken als bij TNT zeer aan. "Het verschil zit in de organisatie. Bij Heineken was de functie gedecentraliseerd (centraal team van zeven en honderd lokale auditors gespreid over 25 landen). TNT heeft al een centraal team van 45 medewerkers. Overigens heb ik het centraliseren van de internal auditfunctie bij Heineken nog kunnen voorbereiden."

Bewuste keuze

Deze overstap was een zeer bewuste stap van Michel: "Ik ben weloverwogen bezig met mijn loopbaan. Ik heb deze verandering van functie van tevoren gepland en ben daar altijd zeer open over geweest. Ik zie mezelf over vijf tot tien jaar ergens in de financiële lijn van TNT of in een internal audit/risk management leadershippositie van een andere grote multinational."

De nieuwe job geeft nieuwe energie. Dat heeft het thuisfront ook al gemerkt. Michel: "Thuis is positief gereageerd op mijn nieuwe

"Ik ben weloverwogen bezig met mijn loopbaan. Ik heb deze functieverandering van tevoren gepland en ben daar altijd zeer open over geweest"

baan, al moeten ze mij gemiddeld drie dagen per week missen. Maar de balans tussen werk en privé is nog steeds goed. Dat leer je met de jaren. En als ik ook nog met plezier naar mijn werk blijf gaan en het team en de stakeholders tevreden zijn, beschouw ik mijn overstap als een succes." □



In de rubriek 'Estafettecolumn' schrijft een auditprofessional op persoonlijke titel een stuk over een onderwerp dat hem of haar bezighoudt, irriteert of verbaast. Dit op uitnodiging van de columnist uit het vorige nummer van *Audit Magazine*, om daarna zelf het stokje weer door te geven. Deze keer **Daniel Haalboom** en **Arjan Brinkman**, beiden senior auditor bij KLM Internal Audit.

Geven niet-geëigende auditmethodieken ons zekerheid?

Wiebe Blok eindigde in het vorige nummer met stellingen die hij reflecteerde aan het Darwinisme. Vrij vertaald gaf hij aan dat bestaansonzekerheid – als basis voor het zekerheidsstreven van bestuurders – de basis is voor het vak van auditen. Hij stelde daarbij tevens dat objectieve zelfkennis over het eigen functioneren leidt tot een grotere zelfsturing en zelfbeheersing en daarmee tot een betere besturing en beheersing van de organisatie als deze zou bestaan uit medewerkers die blijik geven van zelfkennis. Een mooie gedachte. Echter, zelfkennis kent niet altijd zijn plaats binnen een organisatie, noch wordt de doelstelling van betere besturing en beheersing van de organisatie gedeeld. Vanuit de rationele keuze-theorie – en vooral vanuit de kritieken door de jaren heen op deze theorie – lijkt het dat mensen verschillende overwegingen bij hun handelen hebben, waarbij te betwijfelen valt of deze altijd op (zelf)kennis zijn gebaseerd. Vandaar dat wij in ons streven naar zekerheid het over een andere boeg willen gooien en de set aan auditmethodieken willen beschouwen.

Arjan Brinkman (l) en Daniel Haalboom.

Voor het uitvoeren van een operational audit kun je uit een breed scala aan instrumenten kiezen. Het ligt voor de hand hierbij te denken aan interviews, proces-

analyses, cijferanalyses of andere vormen voor het testen van opzet, bestaan en werking van interne controles. Maar laten wij als beroepsgroep ons vaak niet te veel leiden door de ons bekende methoden? Begeven wij ons niet te veel op de gebaande (sneeuwvrije) paden? Er zijn immers opties zoals andere beroepsgroepen die gebruiken. Vanuit het marketingdomein valt bijvoorbeeld te denken aan het gebruik van een mystery guest. De mystery guest is een anonieme (getrainde) professional die op structurele en transparante wijze bijvoorbeeld de kwaliteit in kaart brengt vanuit de beleving van de klant. Vanuit de sociale wetenschap valt te denken aan de Delphi-methode. De kern van deze methode is het herhaald bevragen van een expert-panel over een onderwerp waarover geen consensus bestaat. In een aantal ronden wordt geprobeerd tot consensus te komen door antwoorden van de anderen anoniem terug te koppelen.¹

Bij het kiezen voor een ander instrument moet je jezelf wel de vraag stellen: hoe betrouwbaar is de informatie die je op deze wijze verkrijgt? Wellicht nog belangrijker: hoe valide en betrouwbaar moeten deze niet-geëigende methoden zijn om het gewenste niveau van betrouwbaarheid te verkrijgen? En welke mate van zekerheid kunnen wij inleveren ten opzichte van een wellicht hogere efficiency? Het is een vraag die de auditmanager bij de start van een audit helder moet zien te krijgen en in het team bespreekbaar moet maken. De vraag rijst of de mate van zekerheid heden ten dage onderdeel is van de discussie tussen auditmanager en opdrachtgever. Bovendien vermoeden wij dat de prikkel bij auditors om een nieuw instrument toe te passen beperkt is omdat het aan ons eigen zekerheidsgevoel knaagt.

Wat zeker is, is dat wij het stokje overdragen aan Thierry Meulenbroek (auditleider bij het ministerie van V&W) en Marco Kuijper (strategieontwikkelaar bij de waarderingskamer), beiden tevens oprichter van AuditWise.nl.

Noot

1. Zie ook www.beleidsimpuls.nl/delphi_methode.php.



Op zoek naar de professionele rekenkamer

Momenteel wordt in Nederland de discussie gevoerd over de toegevoegde waarde van lokale rekenkamers. Er zijn vooral veel vragen over de kwaliteit van de bemensing, de onderzoeksobjecten, de ruime doorlooptijden, de ellenlange rapporten en de gehanteerde onderzoeks-aanpak. De auteurs gingen op onderzoek uit: waar is de professionele rekenkamer?

Rekenkamerrapporten staan niet altijd op de agenda van de raad; dat zou toch een teken aan de wand moeten zijn. Veel rekenkamers komen ook niet veel verder dan het uitvoeren van procesgerichte performance audits: onderzoeken die eigenlijk in opdracht van het college door 'het apparaat' zelf uitgevoerd moeten worden (de zogenaamde 213a-onderzoeken). Het functioneren van de rekenkamer staat aldus onder druk; de tijd van implementeren en experimenteren is voorbij. De gemeenteraad mag verwachten dat de lokale rekenkamer tegenwoordig op haar taak is toegerust. Recentelijk interviewden wij Paul Hofstra over de Rekenkamer Rotterdam. Hofstra is medio 2009 als directeur geïnstalleerd. Deze rekenkamer wordt landelijk beschouwd als een van de meest professionele rekenkamers. Dit artikel is mede gebaseerd op de uitwisseling van kennis en ervaring tijdens het interview. Regelmatig wordt dan ook verwezen naar dit gesprek.

Onafhankelijk, objectief en openbaar

In het vorige artikel (*Audit Magazine*, 3-2009) werd gesteld dat de mate van onafhankelijkheid, de aanwezige kennis en de beschikbare ervaring bepalend zijn voor het succes van elke onderzoeksfunctie en dus ook voor die van de rekenkamer. In tegenstelling tot wat min of meer gebruikelijk is vinden wij dat de rekenkamers zich moeten focussen op beleidsmatige vraagstukken. In het bijzonder hoe deze vraagstukken, na de politieke besluitvorming, worden geëffectueerd door en namens de verschillende afdelingen van de gemeente. In het kader van die opvatting zou het succes van de rekenkamer vooral af te meten moeten zijn aan de gedane verbeteringsuggesties om de kwaliteit van beheersing verder te verbeteren. Daarmee is natuurlijk onverbrekelijk verbonden dat die suggesties door het college en de ambtelijke leiding ook worden geaccepteerd en geïmplementeerd.

Hofstra: "De Rekenkamer Rotterdam kent een zware bezetting en werkt op basis van de drie O's: onafhankelijk, objectief en openbaar. De onafhankelijkheid vind je bijvoorbeeld terug in het feit dat wij hier werken volgens het zogenaamde directeursmodel. De rekenkamer zelf bestaat formeel alleen uit de directeur. Het onder-

zoek wordt uitgevoerd door het bureau bestaande uit vijftien á twintig VTE'n. De programmering komt volstrekt onafhankelijk tot stand. Ongeveer de helft van de onderzoeksobjecten komt voort uit de vele (gehonoreerde) verzoeken van de gemeenteraad. Zo heb ik bijvoorbeeld contact met alle fracties binnen de gemeente Rotterdam. Ik bezoek in ieder geval een of twee keer per jaar één van de fractievergaderingen.

Het onderzoeksbureau bestaat uit hooggekwalificeerde medewerkers die alleen verantwoording verschuldigd zijn aan de directeur. Het is een relatief zwaar team en daar ben ik erg trots op. Opmerkelijk in gemeenteland is dat ik als directeur eindverantwoordelijk ben voor de onderzoekers (en dus niet het college van B&W). Ik neem ze daarom ook de ambtseed af, op basis van een aparte verordening voor de Rekenkamer Rotterdam. De rapporten worden in meerdere commissies en in de raad behandeld. De bestuurlijke reactie is dan al in het rapport vastgelegd, waarbij ik als directeur van de rekenkamer nog een reactie kan geven op die bestuurlijke reactie. In de commissievergaderingen zijn de verantwoordelijke wethouders in ieder geval aanwezig. Ik ben tevens aanwezig bij de raadsvergadering als het rapport wordt besproken. Het raadsbesluit wordt door de griffier vastgelegd. Overigens, het college dient binnen twee maanden met een 'Plan van Aanpak' te komen als reactie op het onderzoek. Het spreekt voor zich dat ik de afloop van de genomen besluiten in de gaten houd."

Lang leve de dualiteit

De rekenkamer verricht onderzoek naar de wijze waarop het college in opdracht van de raad haar beleid realiseert en hierover verantwoording aflegt. Hoe sterker de dualiteit is ontwikkeld, hoe

Artikel 182 van de Gemeentewet handelt over de rekenkamer of de rekenkamercommissie. De rekenkamer onderzoekt de rechtmatigheid, doeltreffendheid en doelmatigheid van het door het gemeentebestuur gevoerde beleid. De rekenkamer stelt daarbij zelf haar onderzoeksprogramma op. De gemeenteraad kan de rekenkamer(commissie) om een onderzoek verzoeken.



beter de rekenkamerfunctie haar toegevoegde waarde kan aantonen. Als in de raad immers veel dynamiek bestaat en uitgebreide discussies plaatsvinden, wordt de behoefte aan transparantie logischerwijze versterkt. Tegengestelde belangen vragen immers om een uitspraak over de checks & balances. Een ideale situatie voor het functioneren van de rekenkamer?

Hofstra: "Ik ben mij er zeer bewust van dat dit inderdaad het geval is in de Rotterdamse situatie. Ik beschouw het als een groot goed dat in de Rotterdamse raad sprake is van een bijzondere bestuurlijke dynamiek. Monisme zou killing zijn voor onze onderzoeksopdracht. Sinds de komst van Leefbaar Rotterdam is die bestuurlijke dynamiek alleen maar toegenomen. En dat heeft belangrijke implicaties voor de rekenkamer. De raad zit er bijna letterlijk bovenop. Het onderzoek dat wij verrichten moet dan ook gefundeerd zijn op een goed en stevig feitencomplex. Hier zal in zijn algemeenheid weinig discussie over ontstaan. Veel discussie gaat over de bestuurlijke context van een bepaald onderzoeksobject. Het is voor ons belangrijk om in dat kader heldere keuzen te maken, omdat niet alle wethouders zijn benoemd op grond van de inhoudelijke kennis van de materie waar zij verantwoordelijkheid voor dragen. Wij richten ons in het onderzoek dan ook sterk op de kwaliteit van de sturing en beheersing van de verantwoordelijke wethouder(s). Bij de keuze van onze onderwerpen houden wij daar al rekening mee.

Timing is daarbij ook erg belangrijk. Ik kijk bij voorkeur even rustig de kat uit de boom: hoe gaan de raad en het college er zelf mee om? Daarbij moet je als rekenkamer ook laten zien te beschikken over een grote dosis politieke sensibiliteit. Ik richt mij daarbij op het zelfreinigende vermogen van het bestuur van de gemeente Rotterdam. Dragen de oplossingen bij aan de kwaliteit van openbaar bestuur van Rotterdam? Kan daarbij een ver-

"Timing is ook erg belangrijk. Ik kijk bij voorkeur even rustig de kat uit de boom: hoe gaan de raad en het college er zelf mee om?"

snelling worden gerealiseerd in de oplossingsfeer? De rekenkamer treedt daartoe soms in de openbaarheid en dan geef ik bijvoorbeeld zelfstandig een persconferentie."

Politieke verhoudingen in relatie tot onderzoeksobjecten

Het college en de raad krijgen dus de rekenkamer die zij verdienen! De rekenkamer moet gevoel hebben voor de situationele factoren die van invloed zijn op de richting van de onderzoeksuitkomsten. Veel rekenkamers hebben soms te weinig gevoel voor de politieke verhoudingen en omstandigheden. Rekenkamercommissies, veelal samengesteld uit een externe voorzitter en commissieleden uit de raad, gaan soms te veel op in de politieke context. Belangrijk is de onafhankelijkheid van de

Hofstra: "Ik beschouw het als een groot goed dat in de Rotterdamse raad sprake is van een bijzondere bestuurlijke dynamiek. Monisme zou killing zijn voor onze onderzoeksopdracht."



rekenkamer te blijven behouden. Hoe pakt dat uit binnen jullie gelederen?

Hofstra: "Anders dan misschien andere rekenkamers doen, onderhoud ik als directeur van de rekenkamer Rotterdam op een actieve wijze contact met alle politieke partijen, zowel op formele als op informele wijze. Het stelt mij in staat te ervaren wat er precies leeft en welke verschillende inzichten er bestaan binnen de partijen. Dit helpt mij om tot een goed gefundeerd plan van aanpak te komen. De discussie en argumentatie vragen veel energie maar dat sluit, zoals eerder besproken, aan op de typische dualiteit binnen de gemeente Rotterdam. En zoals gezegd reageren wij niet te snel op incidenten. In het algemeen bekijk ik pas na discussie in de raad of onderzoek door de rekenkamer zinvol kan zijn. Je kunt spreken van een zekere terughoudendheid. Recentelijk hebben zich in Rotterdam incidenten voorgedaan waarbij ik zo heb gereageerd. Dan zie je dat er even veel ophef is in de raad en in de media, maar de commotie daarna weer snel wegzakt.

Het feit dat alles in de openbaarheid plaatsvindt, vraagt om adequate bestuurlijke checks & balances die bij een goede werking op hun beurt veel ellende kunnen voorkomen. Bij elk onderzoek speelt de politiek een belangrijke rol. Je kunt dat vaak niet los van het onderzoek zien. Aan de andere kant is de rekenkamer inmiddels voldoende

gegroeid om op (politieke) tenen te gaan staan. Ik probeer wel te zorgen dat het niet elke keer dezelfde tenen zijn. En ik vind het tevens belangrijk om contact te zoeken met de Rotterdamse burger via persconferenties en een interactieve website. Soms geef ik een interview aan TV Rijnmond. Hoewel alles op dit moment goed functioneert, wil ik de frequentie van de onderzoeken fors verhogen. Daarbij streef ik naar ongeveer zestien rekenkameronderzoeken per jaar, onder meer in de vorm van quick scans. Tot nu toe is de doorlooptijd vaak erg lang door de omvang en intensiteit van de gevoerde onderzoeken. Kortere doorlooptijden stellen mij in staat iets meer rekening te houden met de politieke actualiteit. Zorgvuldigheid blijft daarbij uiteraard wel een belangrijke eis."

Rekenkamer versus rekenkamercommissie

Wij zijn van oordeel dat er alles te zeggen valt voor een rekenkamer zoals door de wet bedoeld. Een rekenkamercommissie kan de onderzoekskwaliteit van een fulltime en gespecialiseerd onderzoeksteam namelijk maar moeilijk evenaren. Veel onderzoeken van een rekenkamercommissie worden daarom vaak uitbesteed aan externe onderzoekspartijen. De commissie ziet in zo'n situatie toe op een goede opdrachtformulering en aanbesteding van het onderzoek. Tijdens het onderzoek houden zij vaak de vinger aan de pols voor wat betreft de voortgang van het onderzoek. De commissie neemt het rapport vaak een-op-een over nadat de kwaliteit (stijl en structuur) van het rapport zeker is gesteld. Een rekenkamercommissie schrijft dikwijls zelf de aanbevelingen aan de raad. Wat ziet u als belangrijke voor- en nadelen van beide type rekenkamers?

Hofstra: "Een rekenkamercommissie bestaande uit raadsleden heeft misschien als voordeel dat het meer voeling heeft met wat er leeft in de verschillende fracties van de raad. Daarnaast zie ik vooral een paar belangrijke nadelen. Een rekenkamercommissie heeft maar een beperkte financiële omvang. Dat leidt vaak tot een beperkte kwaliteit van de onderzoeken. Ook de mate van onafhankelijkheid is veelal aanzienlijk minder. Belangrijkste voordelen van een rekenkamer zoals in Rotterdam betreffen de ver doorgevoerde onafhankelijkheid ten opzichte van het college, de nevenschiktheid aan de raad en de kwaliteit van het onderzoeksteam. Wat dat betreft zou dit een pleidooi kunnen betekenen voor grotere regionale rekenkamers.

De gemeente Rotterdam kent geen auditcommissie. De COR (commissie onderzoek Rotterdam) voert iedere maand overleg. En hoewel ik als directeur van de rekenkamer geen lid ben van de COR word ik wel voor iedere vergadering uitgenodigd. De COR staat overigens in contact met mijn eigen commissie de CRR (commissie rekenkamer Rotterdam) die slechts een enkele keer per jaar samenkomt.

De professionalisering komt bijvoorbeeld ook tot uitdrukking in het intensieve accounthouderschap dat wij bij onze rekenkamer kennen. Zelf ben ik binnen de rekenkamer op politiek-bestuurlijk niveau accountmanager van de gemeente Rotterdam. Mijn team-

leiders treden op als accountmanager voor de verschillende deelgemeenten. Wij hebben daarbij vooral aandacht voor de onderzoeksomgeving: wie doet wat, wie houdt toezicht en hoe blijven wij als onderzoekers zo goed mogelijk in contact met de omgeving? De rekenkamer Rotterdam maakt tevens onderdeel uit van het G4-overleg. In dit overleg bespreken wij onze strategieën en de mogelijkheden om gezamenlijk onderzoek uit te voeren."

Professionaliteit

Wij zijn van mening dat zowel een rekenkamer als rekenkamercommissie als entiteit voor- en nadelen heeft. Deze zijn al voor een deel aan de orde geweest. In een context zoals die van de gemeente Rotterdam is het heel functioneel om een professionele rekenkamer aan te houden. Het succes van de Rekenkamer Rotterdam spreekt voor zich. Een laatste vraag: ligt het accent van het succes van de Rekenkamer Rotterdam nu op de kwaliteit van het onderzoeksteam en de (diversiteit van de) kennis van de onderzoekers of toch meer in de wijze van optreden, de houding en de relatie van de rekenkamer met het college en de gemeenteraad?

Hofstra glimlacht en zegt: "Professionaliteit van de rekenkamer komt niet alleen tot uiting in het aantal onderzoeken en de omvang en het opleidingsniveau van het bureau, maar vooral in de interactie met het bestuur (college) en de politiek (gemeenteraad). Vanuit rekenkamerperspectief kan daar maximale invulling aan worden gegeven door een zo ver mogelijk doorgevoerde onafhankelijke positie en een houding die gevoed en gedreven wordt door lef en passie voor het openbaar bestuur." □



Arie Molenkamp (l) is organisatieadviseur, auteur en opleider. Hij is verbonden aan de EMIA-opleiding aan de Universiteit van Amsterdam.

Ronald Jansen werkt bij KPMG Advisory nv binnen een groep die zich richt op internal audits, risk & compliance services.

Personalia

Berichten kunt u mailen naar iia@iia.nl

- **M.N.J. Kee RA** (Michel) is overgestapt van Heineken International bv naar TNT Head Office bv waar hij werkt als head group Internal Audit.
- **C. Klumper RA MBA CIA** (Cees) is werkzaam bij GAVI Alliance als director of Internal Audit. Hij komt van KPMG Advisory nv.
- **Mr.dr.s. C. de Witte RA RO EMIA CIA MBA** (Cuno) maakte de overstap van PricewaterhouseCoopers Advisory nv naar Ziggo bv.
- **Dr.s. A. Bast RO** (Arie) is de nieuwe CFO North America van Markeur Holding bv. Voorheen

was hij werkzaam bij Royal Wessanen nv, Tree of Life Inc.

- **Dr.s. M. Schutte-Sindelarova RA** (Marketa) is door Solutional Holding bv aangetrokken als Audit Supervisor. Zij komt van ING Groep.
- **Dr.s. B. Eijgenraam BICT** (Bart) versterkt Theodoor Gilissen Bankiers nv als auditor. Voorheen was hij werkzaam bij ABN Amro Bank nv.
- BPF Bouwinvest stelde **J.R.J. Mulder EMIA RO** (Rotgert) aan als operational risk manager. Hiervoor was hij werkzaam bij Fortis Nederland.

- **A. Sieminski MSc RO** (Astrid) komt als compliance officer in dienst van TMF Nederland bv. Haar vorige werkkring was Ernst & Young Nederland LLP.
- **Bc M.M.D. Perriello** (Marco) maakte de overstap van Mitsui Rail Capital Europe bv naar Epson Europe bv.
- **S.V. Goonewardene** (Shehan Vernon) versterkt Stolt Tankers bv als general manager Business Audit. Hiervoor werkte hij bij APM Terminals.



Risk management en Internal Audit: nu of nooit

Risk management en Internal Audit liggen nadrukkelijk in elkaars verlengde. Zeker in de huidige tijd is het zaak dat Internal Audit een stevige rol claimt ten aanzien van het faciliteren en/of stimuleren van risk management. Daarmee wordt ingespeeld op de tijdgeest waarin veel belang wordt gehecht aan het beheersen van risico's. Bovendien – en dat is minstens even belangrijk – wordt daarmee tevens de toegevoegde waarde van Internal Audit explicieter gemaakt.

Internal Audit staat in de perceptie van veel buitenstaanders vooral te boek als een intern verlengstuk van de externe accountant. Dat beeld doet de werkelijkheid geen recht, want het werkveld van Internal Audit is in de praktijk veel breder. Maar perceptie is werkelijkheid en de misperceptie over Internal Audit is meer dan alleen maar een vervelende imagokwestie. Wanneer buitenstaanders denken dat Internal Audit zich alleen maar richt op het testen van de AO/IC is dat immers ook van invloed op de perceptie van de toegevoegde waarde van Internal Audit. Zeker in tijden van economische tegenwind heeft dat risico's: activiteiten waarvan de waarde ter discussie staat zullen gemakkelijker ten prooi vallen aan efficiencymaatregelen en/of reorganisaties. Een internal audit-

zijn om te investeren in dit thema, onder andere als gevolg van de schokken die de kredietcrisis heeft laten zien. Volgens de 'officiële' definitie van het Institute of Internal Auditors (IIA) heeft Internal Audit het thema risk management ook in de portefeuille: 'Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.'

Een van de essentiële factoren om de rol ten aanzien van risk management ook daadwerkelijk te claimen is dat risk management niet verwordt tot een papieren tijger of een technisch-theoretisch instrument. Het goed managen van risico's vergt vooral een actieve houding aan de voorkant van de organisaties. Daar worden immers vooral de fouten en/of verkeerde inschattingen gemaakt die kunnen leiden tot grote problemen. In het natraject – de beheersing van de processen die na de besluitvorming komen – bestaan ook risico's, maar die zijn kleiner en eenvoudiger te beheersen. Bovendien is het gevaarlijkste bedrijf een bedrijf dat een slechte strategie heeft maar helemaal in control is. Het spreekwoordelijke schip is dan in veilige haven, maar behoort eigenlijk op zee te zijn om geld te verdienen. Een auditor die zichzelf alleen laat zien in het natraject van de interne beheersing voegt dan ook te weinig toe ten aanzien van het risk management van een organisatie.

Een internal auditor moet mensen kunnen verleiden zonder een pistool te gebruiken

afdeling die aan bestuurders nadrukkelijk de waarde bewijst door het thema risk management op de juiste wijze op te pakken zal daar minder snel last van hebben. Dit artikel analyseert de mogelijkheden en voorwaarden daartoe, onder meer op basis van een round-table die op 1 oktober 2009 werd georganiseerd door Jefferson Wells.

Inspelen op risk management

Het lijkt geen twijfel dat Internal Audit uitstekend is gepositioneerd om in te spelen op de toegenomen interesse voor het thema risk management. Er is een duidelijke trend dat organisaties bereid

Slachtoffer

Tjeu Blommaert, hoogleraar aan de Universiteit van Maastricht, stelde dat punt dan ook niet voor niets centraal in zijn bijdrage aan de round-table. Met een duidelijke verwijzing naar de Britse

Rentokil-case – waar het besluit is genomen Internal Audit deels uit te besteden aan de externe accountant – stelde Blommaert dat Internal Audit al gauw het slachtoffer is van efficiencymaatregelen als de toegevoegde waarde niet voortdurend wordt bewezen. “Get relevant or get outsourced”, zo prikkelde hij de aanwezige auditors dan ook: “Als Internal Audit aan de voorkant met verstand van zaken het management kan uitdagen, wordt de afdeling niet geslachtofferd aan efficiencymaatregelen.” Als voorbeeld daarvan noemde hij autofabrikant Chrysler. Dat bedrijf ging er op een gegeven moment toe over om bij de aanschaf van een auto de benzineprijzen te garanderen voor hun klanten. Blommaert meent dat een internal auditor er op zo’n moment moet staan om de risico’s daarvan helder over het voetlicht te brengen en de board uit te dagen over zo’n strategie. Een auditor die dat goed doet zal ook daadwerkelijk worden gehoord door het management.



Focus op de voorkant

De focus op de voorkant van organisaties is inderdaad de juiste wijze om het bestaansrecht te garanderen en de toegevoegde waarde te bewijzen. Internal Audit is daar op veel plaatsen in de praktijk ook nadrukkelijk mee bezig. Een mooi voorbeeld daarvan is Philips. Op verzoek van de board van Philips heeft Internal Audit het voortouw genomen om risk management in de business stevig op de kaart zetten. Dat heeft onder meer geleid tot een periodieke risk managementrapportage aan de board. Oege-Jan Klatter vertelde hoe hij een proces heeft opgetuigd om de top 10 van risico’s van bedrijfsonderdelen voortdurend te monitoren en in kaart te brengen op impact en probability. Klatter stelde onder andere dat dit de organisatie dwingt om na te blijven denken over veranderende bedrijfsomstandigheden. Zijn auditors opereren ook nadrukkelijk aan de voorkant van de business: men voert regelmatig business reviews uit en evalueert product launches. Klatter tijdens de round-table: “Dat doen we in een zo’n vroeg mogelijk stadium, al is het dan inhoudelijk natuurlijk nog wel lastig, want omgeven door veel onzekerheden. Toch dwingt het tot goede afwegingen en wordt het door de organisatie dan ook als waardevol herkend.”

Niet te blauw

Zo’n rol vraagt niet alleen om inhoudelijke toppers maar ook om de juiste communicatieve vaardigheden bij internal auditors. Blommaert gebruikte in dat verband het kleurenmodel dat is ontwikkeld door hoogleraar Léon de Caluwé. In dat model staan verschillende kleuren voor verschillende typen managers/veranderaars. De ‘blauwdenkers’ veranderen in dat model aan de hand van een blauwdruk met duidelijke doelen, stappenplannen en een uitgewerkt plan voor beheersing.

Hoe begrijpelijk het ook is dat Internal Audit vaak teruggrijpt op zo’n blauwe benadering, het is niet altijd de optimale aanpak. Het gaat er, zeker in de huidige tijd, om dat de afdelingen meer diversiteit vertonen en meerdere kleurtypen omvatten. “Een internal auditor moet mensen kunnen verleiden zonder een pistool te gebruiken”, aldus Blommaert. Een aantal van de aanwezigen erkende dat er daartoe nog wel een slag te maken is, want de ‘blauwen’ zijn inderdaad dominant en de personele invulling is ook qua ervaring soms niet op die taken voorbereid. Dat heeft ook te maken met het in de praktijk veel voorkomende kweekvijvermodel waarin talent via Internal Audit wordt opgeleid voor een topfunctie. Dat heeft voor- en nadelen en kan leiden tot een onevenwichtige opbouw van kennis en ervaring.

Het gevaar van onevenwichtigheid is dan dat Internal Audit misschien wel gelijk heeft, maar geen gelijk krijgt. Om gelijk te krijgen – en dus om serieus te worden genomen – is de juiste communicatieve competentie noodzakelijk.

Betrokkenheid top

Belangrijk bij dit alles is de steun van het topmanagement. In dat verband haalde Klatter de woorden van topman Gerard Kleisterlee aan over het belang van Internal Audit: “It’s a place to develop future business leaders and change agents. Internal auditors contribute to the realisation of our growth ambitions by encouraging risk taking through value added recommendations.” Zonder dat commitment vanuit de top zou Internal Audit deze rol niet kunnen vervullen. Bovendien draagt zo’n duidelijke boodschap uiteraard bij aan de perceptie die het hele bedrijf heeft van de rol en toegevoegde waarde van Internal Audit. En dat is precies wat ik in het begin van dit artikel benadrukte. □



Robert Bogtstra is werkzaam bij Jefferson Wells als Market Leader Nederland.

Nieuwe controlestandaarden – een eerste verkenning

In 2009 rondde de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), de opsteller van de *International Standards on Auditing* (ISA's), het zogenaamde *clarityproject* af. Wat betekent dit voor interne accountants en overheidsaccountants? Gaan zij hier iets van merken? Wel indien zij historische financiële informatie controleren. Dit artikel beschrijft het clarityproject op hoofdlijnen en bespreekt enkele algemene en inhoudelijke veranderingen.

De Nadere Voorschriften Controle- en Overige Standaarden (NV COS) van het NIVRA zijn afgeleid van de ISA's. Het clarityproject heeft geleid tot veranderingen in de ISA's die betrekking hebben op controles van financiële overzichten. Deze gewijzigde (en enkele nieuwe) ISA's zullen in 2010 dan ook leiden tot aanpassing van de huidige NV COS.

Naast inhoudelijke veranderingen brengt deze aanpassing ook een cursusverplichting met zich mee. Het NIVRA heeft het bestuderen van deze nieuwe standaarden tot een verplicht onderdeel van permanente educatie gemaakt voor iedere registrac-

countant die historische financiële informatie controleert. Hieronder vallen dus ook interne accountants en overheidsaccountants (hierna gemakshalve samengevoegd als internal auditors) die bijvoorbeeld subsidie- en projectverantwoordingen, interne jaarrekeningen of specifieke elementen, rekeningen of onderdelen van financiële overzichten controleren en daarbij assurance verstrekken.

Wat is het clarityproject?

Het IAASB heeft gemeend de ISA's te moeten verduidelijken (verhelderen), opdat deze beter begrijpbaar en eenduidiger zullen worden. Dit moet leiden tot minder (of geen, maar dat is bijna altijd een utopie met regelgeving) interpretatieverschillen en een consistentere toepassing van de standaarden. De onderliggende boodschap van de vernieuwde controlestandaarden is dat accountants zich voornamelijk moeten richten op de inhoud van het controleren, gebruikmakend van gezond verstand. Aan de vernieuwingsslag van de ISA's lagen de volgende redenen ten grondslag:

- er heeft een behoorlijke uitbreiding van standaarden plaatsgevonden sinds 2005;
- het onderscheid tussen vet gearceerde tekst en gewone tekstschepte verwarring;
- het speelveld van accountants is complexer geworden;
- het toezicht op accountants is in de laatste jaren ingrijpend veranderd en verstevigd.

Deze redenen lijken voornamelijk van toepassing te zijn op externe accountants. Echter, de NV COS zijn van toepassing op assuranceopdrachten, waarbij geen onderscheid wordt gemaakt tussen assuranceopdrachten door externe accountants of door internal auditors. De vernieuwde NV COS (hierna: nieuwe standaarden) zijn van toepassing op verslagperioden die eindigen op of na 15 december 2010.



De nieuwe standaarden hebben een uniforme structuur. Elke nieuwe standaard is opgebouwd uit de volgende onderdelen:

- inleiding;
- doelstelling(en);
- definitie(s);
- vereisten;
- toepassing van de vereisten en nadere toelichtingen daarop (toepassingsparagrafen).

De nieuwe uniforme indeling draagt bij aan de verbetering van de begrijpelijkheid en helderheid. Doelstellingen en vereisten zijn direct af te leiden uit elke standaard. Samen met de definities vormen zij de kern van elke nieuwe standaard. In de kern zijn de meeste nieuwe standaarden korter geworden. Ook dit moet bijdragen aan een consistentere toepassing van de nieuwe standaarden. Met het toepassingsmateriaal zijn de nieuwe standaarden uiteindelijk wel uitgebreider geworden.

Het vergroten van de consistente toepassing wordt mede bewerkstelligd door taalkundige veranderingen van enkele begrippen. Zo is het begrip *onjuistheden* in de nieuwe standaarden vervangen door *afwijkingen*. Daarnaast zijn de begrippen *materialiteit* en *professionele oordeelsvorming* in de nieuwe standaarden gedefinieerd. Ook deze taalkundige veranderingen dragen bij aan het vergroten van de helderheid.

Inhoudelijke veranderingen

In deze paragraaf worden enkele standaarden besproken die nieuw of inhoudelijk gewijzigd zijn. Ook wordt kort ingegaan op de nagenoeg inhoudelijk niet-gewijzigde standaard 610 (samenwerking met interne accountant). Dit artikel beoogt niet alle veranderingen in de nieuwe standaarden te bespreken. Zo valt standaard 600, die ingrijpend is uitgebreid, buiten het bestek van dit artikel. Achtereenvolgens zullen de volgende standaarden op hoofdlijnen de revue passeren, aangezien dit standaarden zijn die kernpunten in een controle raken en relevant zijn voor internal auditors:

- 200 – Algehele doelstelling;
- 320 – Materialiteit in de planning en uitvoering;
- 450 – Evaluatie van afwijkingen;
- 610 – Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne accountants;
- 800 en 805 – Speciale overwegingen bij bijzondere controles.

200 – Algehele doelstelling

Standaard 200 geeft in paragraaf 2 direct de positie van de controlestandaarden weer ten opzichte van (overige) wet- en regelgeving. Paragraaf 200.2 geeft namelijk aan dat het de verantwoordelijkheid van de accountant is om 'het naleven van alle relevante verplichtingen op grond van wet- of regelgeving en professionele verplichtingen zeker te stellen'. Paragraaf 200.2 erkent tevens dat dergelijke verantwoordelijkheden op grond van wet- of regelgeving kunnen verschillen van de verantwoordelijkheden die in de NV COS zijn opgenomen.

Met de nieuwe standaard 200 is ook de doelstelling van een con-

trole gewijzigd. De oorspronkelijke doelstelling (de accountant in staat te stellen een oordeel te geven of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming zijn met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving) is een middel geworden om de nieuwe doelstelling te bereiken.

De nieuwe doelstelling is opgenomen in paragraaf 200.3 en luidt als volgt: 'het doel van een controle is het versterken van de mate waarin de beoogde gebruikers in de financiële overzichten vertrouwen stellen'. Deze doelstelling heeft meer oog voor de (maatschappelijke) rol van accountants. De vraag is in hoeverre deze nieuwe doelstelling de verwachtingskloof tussen accountant en gebruiker(s) verkleint. Duidelijkere controlestandaarden zouden in theorie ook moeten leiden tot verkleining van deze verwachtingskloof.

320 – Materialiteit in de planning en uitvoering

De huidige standaard 320 is in de nieuwe standaarden opgeknipt in tweeën. De nieuwe standaard 320 behandelt de materialiteit in de planning en uitvoering van de controle en de nieuwe standaard 450 behandelt de evaluatie van gevonden afwijkingen. In

Accountants moeten zich voornamelijk richten op de inhoud van het controleren, gebruikmakend van gezond verstand

de nieuwe standaard 320 is een uitwerking van het *risicodenken* opgenomen. Waar voorheen materialiteit (materieel belang in de huidige standaard 320) in overweging moest worden genomen bij het bepalen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van de uit te voeren controlewerkzaamheden, zien we in de nieuwe standaard 320 in paragraaf zes dat 'de auditor oordeelsvorming toepast inzake de omvang van de afwijkingen die als materialiteit¹ worden aangemerkt. Deze oordeelsvorming vormt de basis voor:

- (a) Het vaststellen van de aard, timing en omvang van de risico-inschattingwerkzaamheden.
- (b) Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang.
- (c) Het vaststellen van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden.'

Hiermee sluit de nieuwe standaard 320 ook beter aan op (de terminologie in) de huidige en nieuwe standaard 315 over de risico-inschatting. Tevens zien we het onderscheid tussen planning en uitvoering in deze paragraaf goed terugkomen.

Een andere vernieuwing in de nieuwe standaard 320 is de introductie van het begrip *uitvoeringsmaterialiteit* (paragraaf 320.9). Uitvoeringsmaterialiteit is 'het bedrag of de bedragen die door de auditor op een lager materialiteitsniveau voor de financiële overzichten als geheel is (zijn) vastgesteld om de waarschijnlijk-



heid dat het geheel van niet-gecorrigeerde en niet-ontdekte afwijkingen het materialiteitsniveau overstijgt voor de financiële overzichten als geheel, tot een passend laag niveau te reduceren'. Ook nieuw is dat de materialiteit of het materialiteitsniveau eventueel ook op bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen moet worden bepaald (paragraaf 320.10). Dit dient te gebeuren indien redelijkerwijs kan worden verwacht dat economische beslissingen van gebruikers die genomen zijn op basis van de financiële overzichten zullen veranderen indien sprake is van afwijkingen in bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële

Naast het begrip materialiteit zien we nu ook de begrippen uitvoeringsmaterialiteit en duidelijk triviaal

overzichten opgenomen toelichtingen die onder het (algemene) materialiteitsniveau liggen.

Op zich is deze paragraaf begrijpelijk en past dit goed in de (vernieuwde) doelstelling van een controle. Anderzijds is het in de praktijk moeilijk om tot een goede vaststelling te komen van het materialiteitsniveau. Welke materialiteit kan worden gekoppeld aan bijvoorbeeld een opgenomen toelichting? Dit is een kwestie van professionele oordeelsvorming.

450 – Evaluatie van afwijkingen

De nieuwe standaard 450 borduurt voort op standaard 320. Zagen we in de nieuwe standaard 320 de introductie van het begrip uitvoeringsmaterialiteit, in de nieuwe standaard 450 wordt daar het begrip *duidelijk triviaal* aan toegevoegd (paragraaf 450.5). Duidelijk triviaal is niet hetzelfde als niet-materieel, maar betreft afwijkingen van een (veel) kleinere orde van grootte (paragraaf 450.A2). Een laatste verandering die hier wordt besproken is dat de nieuwe standaard 450 voor het eerst een uitspraak doet over het mogelijk compenseren van gevonden afwijkingen. Paragraaf 450.A14 geeft aan dat het passend kan zijn om afwijkingen binnen eenzelfde rekeningsaldo of transactiestroom te compenseren. Echter, gelet op de voorzichtige formulering en overige tekst in paragraaf 450.A14 luidt het (impliciete) devies om afwijkingen te (laten) corrigeren in plaats van tegen elkaar weg te strepen.

610 – Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne accountants

Standaard 610 heeft betrekking op het gebruikmaken van de werkzaamheden van internal auditors. Deze standaard is van toepassing op externe accountants, maar deze standaard raakt het werkterrein van internal auditors. Niet zozeer in de directe uitvoering, maar wel in de evaluatie, als onderdeel van de risico-inschatting door de externe accountant. Standaard 610 is inhoudelijk

ampere gewijzigd, waardoor er naar verwachting geen grote veranderingen zullen optreden in de wijze waarop de externe accountant gebruikmaakt van de werkzaamheden van de internal auditors. Wel blijft het voor internal auditors goed om deze standaard te betrekken in de afstemming van de eigen werkzaamheden op de werkzaamheden door de externe accountant.

800 en 805 – Speciale overwegingen bij bijzondere controles

De nieuwe standaarden 800 en 805 behandelen speciale overwegingen bij controles van financiële overzichten in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden (standaard 800) en controles van een enkele financieel overzicht of specifieke elementen (standaard 805). De vuistregel die in de nieuwe standaarden 800 en 805 is opgenomen is dat de nieuwe standaarden in de serie 100-700 voor controles van een volledige set van financiële overzichten ook van toepassing zijn op controles van bijzondere of afgeleide financiële overzichten.

De nieuwe standaarden 800 en 805 beogen aanvullingen op en specifieke invulling van de nieuwe standaarden in de serie 100-700 te geven. Zo dient bijvoorbeeld de bepaling om de aanvaardbaarheid van het stelsel van financiële verslaggeving vast te stellen voor bijzondere controles te worden gedaan, net zoals dat op grond van de nieuwe standaard 210 voor reguliere (jaarrekening)controles moet worden gedaan.

Tevens mag de accountant, mits is voldaan aan bepaalde voorwaarden, op grond van de nieuwe standaard 805 een controleopdracht van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element van een financieel overzicht accepteren, ook indien de accountant niet tevens de opdracht heeft om de volledige set van financiële overzichten, waar het enkel financieel overzicht of specifiek element deel van uitmaken, te controleren.

De nieuwe standaarden worden in 2010 opgenomen in de NV COS. De toekomst zal moeten uitwijzen of accountants beter in staat zijn om de nieuwe standaarden op consistente wijze toe te passen. De verplichte cursus in 2010 zal daar in eerste instantie aan moeten bijdragen. □



Albert Bosch is als senior consultant werkzaam bij Solutional Assurance Services bv. Daarnaast is hij als universitair docent auditing verbonden aan de Vrije Universiteit te Amsterdam.
✉ albert.bosch@solutional.nl

Noot

1. Er lijkt in de beschikbaar gestelde vertaling sprake te zijn van een vertaalfout. In de Engelse tekst wordt gesproken over 'material'. Het begrip 'materieel belang' is hier meer op zijn plaats en dit maakt de zin taalkundig ook correct.

Samenwerkings- overeenkomst Robert Half

Het IIA heeft voor 2010 weer een samenwerkingsovereenkomst met Robert Half afgesloten waarbij kennisoverdracht en het vergaren van informatie centraal staan. Robert Half organiseert dit jaar twee verschillende activiteiten voor de leden van IIA: een reeks workshops rond de uitdagingen binnen het generatiedenken op de werkvloer anno 2010 en een reeks rondetafelbijeenkomsten waarbij de mening en actieve input van de IIA-leden gevraagd wordt. Deze bijeenkomsten worden gehouden op de kantoren van Robert Half in Amsterdam, Capelle aan den IJssel, Eindhoven en Utrecht.



Robert Half®

Rondetafelbijeenkomst

De eerste rondetafelbijeenkomst vindt plaats op 1 april 2010 om 16.00 uur in Utrecht. Als basis voor deze bijeenkomst dient de Robert Half Salary & Benefits Guide 2010. In deze guide ontbreekt één belangrijke, relatief nieuwe functie, te weten de functie risk manager. Tien risk managers geven tien verschillende omschrijvingen van hun functie. Tijdens de tweede helft van de bijeenkomst is het de bedoeling om tot een eenduidige omschrijving te komen met bijbehorend vergoedingspakket.

Rondetafel bijeenkomsten:

- 1 april – Utrecht
- 20 mei – Eindhoven
- 17 september – Amsterdam
- 15 oktober – Rotterdam

Workshops Generaties:

- 24 maart – Rotterdam
- 19 mei – Amsterdam
- 23 september – Eindhoven
- 21 oktober – Utrecht

Activiteitenkalender

Alle leden van IIA hebben de activiteitenkalender thuis ontvangen. Houd er rekening mee dat er wijzigingen kunnen optreden. Kijk dus voor de meest actuele informatie altijd eerst even op www.iaa.nl.

U kunt zich via deze website ook aanmelden voor de verschillende activiteiten.



Algemene Ledenvergadering IIA

Op 8 april a.s. vindt de Algemene Ledenvergadering plaats.

IIA is te gast bij het Ministerie van Financiën te Den Haag.

U bent welkom vanaf 15.30 uur.

Aanmeldingen via

www.iaa.nl/activiteiten/activiteitenkalender

Seminar ISO 31000

verzorgd door IIA Nederland

13 april 2010 te Utrecht

Het seminar behandelt de drie hoofdonderdelen van ISO 31000:

- De principes voor risicomanagement
- Het raamwerk voor risicomanagement
- Het risicomanagementproces

Daarnaast wordt aandacht besteed aan de ISO guide 73 'Risk Management Vocabulary', die de basis vormt voor de communicatie over risicomanagement tussen allerlei disciplines en organisaties.

Inschrijven kan via de activiteitenkalender op de website van IIA: www.iaa.nl



Bibliotheek

Als onderdeel van het opzetten van de IIA Academy is de collectie van het IIA overgebracht van het NIVRA naar APPR in Naarden. Hiermee is de bibliotheek toegankelijk geworden voor alle leden van IIA. De verzameling omvat circa tweehonderd publicaties, voornamelijk van de IIA Research Foundation van de afgelopen twaalf jaar. De catalogus is te vinden op de website onder het kopje vaktechniek. Leden die de bibliotheek willen bezoeken wordt verzocht om vooraf een afspraak te maken via het bureau (tel.: 088-0037100).

Nieuwe aanwinsten

- Internal Auditing: Assurance and Consulting Services, 2nd Edition – IIA Research Foundation.
- Audit Committee Reporting: A Guide for Internal Auditing – IIA Research Foundation.
- Implementing the International Professional Practices Framework, 3rd Edition – IIA Research Foundation.
- Auditing Compensation and Benefits Programs – IIA Research Foundation.
- Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector – IIA Research Foundation.
- ECIIA – Yearbook of Internal Audit 2009/2010: Best Practices for a Reliable Management – ECIIA.
- Trends in Accountancy; brancheverkenning 2009-2010 – NIVRA.
- Meer dan euro's alleen. Nieuwe kaders voor de verantwoording en Assurance van niet-financiële informatie – NIVRA.





De resultaten van het vorige onderzoek zijn gepubliceerd op cd. U kunt de cd voor € 20,- bestellen bij het bureau van IIA: iaa@iaa.nl.

Common Body of Knowledge-onderzoek

Medio maart 2010 start het nieuwe wereldwijde IIA een onderzoek naar de status van het beroep van internal auditing. Alle leden van IIA Nederland ontvangen een uitnodiging om hieraan deel te nemen. Aan het vorige onderzoek werkten ruim honderd Nederlanders mee.

De resultaten van het vorige onderzoek kunnen worden besteld bij het bureau via iaa@iaa.nl. Hierin is Nederland vergeleken met België, Duitsland, Frankrijk, het Verenigd Koninkrijk en Noord-Amerika.

Als dank voor zijn medewerking bij het tot stand brengen van het studierapport kreeg de heer A. Molenkamp één van de eerste exemplaren uitgereikt uit handen van drs. F.F. Steenwinkel, voorzitter van IIA Nederland.



Activiteitenkalender 2010

Maart

17	GAIN Voorlichtingsmiddag Handel, Industrie en Dienstverlening
17-18	Training Auditen van soft controls
18	GAIN Voorlichtingsmiddag Financials
5	Seminar Wat mogen en moeten toezichthouders, audit committees en bestuurders verwachten van de afdeling Interne Audit
29 t/m 31	Training Quality Assurance Review
31	Seminar Auditaanbevelingen

April

7-8	Training Risk based auditing: a value add proposition
8	Algemene Ledenvergadering 2010
13	Seminar ISO 26000 MVO
13	Seminar ISO 31000 Het nieuwe raamwerk voor risicomanagement
14	Kick-Off bijeenkomst Handel, Industrie en Dienstverlening
15	Kick-Off bijeenkomst Financials
15	Seminar Frauditing II
22	Seminar Overtuigende audit professionals
22	Round Table Internal Audit en Solvency II
28-19 april & 2-3 juni	Seminar Effectief meebewegen, persoonlijke effectiviteit voor MT leden

Mei

3-4 & 26-27	Training Beginning auditor Tools & Techniques
20-21	Training Practical Coaching

Juni

6 t/m 9	Internal conference IIA inc.
9 - 10	Training Introductie Operational Auditing
10	PAS-bijeenkomst Second & Third line of defense
17	Seminar Succesvol organiseren van de internal audit functie
21-22	IIA Jaarcongres 2010
24-25	Training Creativiteit onmisbaar voor auditors

IIA Jaarcongres 2010: All on board!

21-22 juni 2010



Nederland

Stap aan boord van de SS Rotterdam en beleef een onvergetelijk tweedaags congres met actuele onderwerpen en toonaangevende sprekers op een unieke locatie.

Zie voor meer informatie: www.iaa.nl/congres



CIA-examentraining

De EMIA-opleiding aan de Universiteit van Amsterdam Business School organiseert jaarlijks trainingen ter voorbereiding op de CIA-examens voor part I, II en III. In april en mei aanstaande vinden de trainingen weer plaats. De training beslaat zeven avonden van 18.30 tot 21.00 uur. U kunt de gehele training volgen maar u kunt zich desgewenst ook inschrijven voor alleen 1 of 2 parts. De training wordt verzorgd door drs. Jack Davidsz RA, CIA.

Voor studenten of alumni-studenten van de EMIA-opleiding aan de Amsterdam Business School (ABS) is de deelname aan de training kosteloos. Voor niet-EMIA ABS-studenten bedragen de kosten € 75 per trainingsavond.

Opzet training

Bij de training wordt gebruikgemaakt van de CIA reviewboeken van Gleim (meest recente druk). De deelnemers dragen zelf zorg voor de aanschaf van de boeken. Kosten voor deze boeken en de kosten voor het examen zelf zijn voor rekening van de deelnemers.

De opzet van de training ziet er als volgt uit:

- Dinsdag 6 april, 1e trainingsavond: Part I, 1e deel.
- Dinsdag 13 april, 2e trainingsavond: Part I, 2e deel.
- Dinsdag 20 april, 3e trainingsavond: Part II, 1e deel.
- Dinsdag 27 april, 4e trainingsavond: Part II, 2e deel.
- Dinsdag 11 mei, 5e trainingsavond: Part III, 1e deel.
- Dinsdag 18 mei, 6e trainingsavond: Part III, 2e deel.
- Dinsdag 25 mei, 7e trainingsavond: Part III, 3e deel.

U kunt zich aanmelden voor deze examentraining bij Mieke Koudijs, e-mail: emia@uva.nl. De locatie waar de trainingen plaatsvinden is de Universiteit van Amsterdam, Roeterstraat 11, 1018 WB Amsterdam. Meer informatie over het CIA-examen zelf, de aanmelding voor het examen, het bestellen van het studiemateriaal, vrijstellingen, et cetera vindt u op de IIA-website www.iaa.nl. Tevens vindt u daar informatie over de te behalen PE-punten.

PAS-bijeenkomst: Out-, in- en co-sourcing

Op 28 oktober 2009 vond een PAS-bijeenkomst (Professionele Audit Solisten, de kenniskring voor auditors van kleine afdelingen) plaats met als onderwerp 'Out-, in- en co-sourcing; een belangrijk onderwerp voor kleine afdelingen'. Allereerst ging de discussie over de definiëring van de begrippen. Vervolgens werd niet alleen ingegaan op het waarom van het geheel en gedeeltelijk uitbesteden en vormen van samenwerking, maar vooral op de samenwerkingsvorm. Ook kwam aan de orde bij welke partij de eindverantwoordelijkheid ligt voor de kwaliteit van de werkzaamheden en hoe je hier als 'inkopende' partij grip op houdt.

Voor- en nadelen

Aan de hand van praktijkervaringen van de diverse deelnemers werd de vraag behandeld wanneer je als inhurende partij nu voor welke samenwerkingsvorm kiest en wat hiervan de voor- en nadelen zijn? Specifiek werd ook gesproken over het (mede) uitvoeren van audits door ingehuurde partijen. Welke afspraken maak je vooraf over het te hanteren referentiekader en de te gebruiken methodiek en hoe toets je tussentijds en achteraf het voldoen aan deze afspraken en de kwaliteit van de werkzaamheden? Of welke rol speel je als IAD in het geval de eindverantwoordelijkheid bij de externe partij ligt?

Ronald Jansen van KPMG verzorgde vanuit zijn kennis en ervaring een presentatie waarbij hij inging op de achterliggende redenen van inhuren van externen. Onvoldoende capaciteit, het ontbreken van specifieke kennis en de behoefte aan een onafhankelijke partij blijken belangrijke redenen om externen in te huren.

Vast kernteam

Er werd ook gesproken over de randvoorwaarden voor succesvolle co- en outsourcing, zoals het hebben van een vast kernteam binnen de externe partij met specifieke kennis van de opdrachtgever, maar ook dat de toegevoegde waarde vooral zit in het samen optrekken en het overdragen van kennis en kunde aan de inhurende partij.

Na de presentatie vond aan de hand van stellingen verdere discussie plaats over onder meer de vraag of de inhurende partij altijd leidend dient te zijn en het wel of niet uitsluiten van co-sourcingactiviteiten door de externe accountant. Kortom, een goed bezochte, leerzame, uitdagende en dus geslaagde bijeenkomst.



De afgestudeerden.

Buluitreiking Internal/Operational Auditing en IT-Auditing

Op maandag 2 november 2009 vond de buluitreiking plaats voor afgestudeerden van de postinitiële masteropleidingen Internal/Operational Auditing en IT-Auditing in Hotel New York te Rotterdam. Studenten die in de periode juni tot en met oktober 2009 zijn afgestudeerd konden in Hotel New York hun bul in ontvangst nemen uit handen van de Program Directors Gert van der Pijl en Ron de Korte. Elke student werd persoonlijk toegesproken en ontving de bul met de titel Executive Master in Internal Auditing respectievelijk de titel Executive Master of IT-Auditing.

Het parttime studentenleven

De voorzitter van het curatorium van de beide opleidingen, Lex van der Drift, sprak namens het curatorium tot de studenten. Namens de studenten voerde Suzan Mathijssen het woord en zij beschreef op een humorvolle en boeiende manier het parttime studentenleven van de afgelopen twee jaar. Ze sloot af met de woorden: "We zullen allemaal iets anders missen maar de vrijdagen op de universiteit waarschijnlijk nog het meest. Namens alle studenten dan ook bedankt voor de afgelopen twee jaar."



De aanwezigen bij de buluitreiking.

Voorlichtingsavond

ESAA organiseert op woensdag 10 maart 2010 een voorlichtingsavond voor geïnteresseerden in ons aanbod van opleidingen, waaronder de postinitiële masteropleidingen Internal/Operational Auditing en IT-Auditing. Tijdens deze avond krijgt u uitleg over de inhoud en de opbouw van de opleiding. U kunt zich aanmelden via de site www.esaa.nl of per telefoon: 010-4081512.

Expert credibility

Dr. J.R. van Kuijk*

Eind 2009 vond de wereldwijde klimaatconferentie in Kopenhagen plaats. Die zou een doorbraak moeten betekenen voor de wereldwijde aanpak van de CO₂-uitstoot die volgens velen zorgt voor de opwarming van de aarde. De opvolger van het Kyoto-protocol. Maar helaas. De conferentie leidde niet tot een formeel akkoord, een deceptie voor velen. De internationale gemeenschap moet wachten tot de klimaatconferentie in Mexico eind 2010.

In de discussies rond het klimaat speelt de Intergovernmental Panel on Climate Change (IPCC) van de Verenigde Naties een belangrijke rol. Deze organisatie is in 1988 opgericht door de VN om de risico's van klimaatverandering te evalueren. In beginsel verricht het IPCC zelf geen onderzoek, maar evalueert wetenschappelijk onderzoek en schrijft onafhankelijke rapporten. Deze gelden als referentiekader voor onder andere politici, beleidsmakers en wetenschappers. De afgelopen jaren is duidelijk geworden dat vele regeringen de rapporten van het IPCC gebruiken voor de vaststelling van hun milieubeleid. In 2007 won het klimaatpanel zelfs de Nobelprijs voor de Vrede.

Vlak voor de klimaatconferentie in Kopenhagen bleek dat er was ingebroken in een centrale server van de Climatic Research Unit van de Universiteit van East Anglia in Engeland. Delen uit e-mailverkeer zijn gepubliceerd en er zijn beschuldigingen geuit dat IPCC-wetenschappers misleidend handelen (*Climategate*). Zo wordt hen onder andere verweten dat zij het bewijs voor wereldwijde opwarming van de aarde manipuleren door wetenschappelijke informatie achter te houden en hun conclusies niet wetenschappelijk te onderbouwen. In de pers verschijnen de laatste tijd steeds meer aanwijzingen die het IPCC in diskrediet brengen. Verschillende wetenschappers die meewerkten aan delen van het rapport distantiëren zich openlijk van het rapport uit 2007.

In het gewraakte IPCC-rapport uit 2007 staat bijvoorbeeld dat de Himalaya zijn gletsjers zal verliezen in het jaar 2035 door de opwarming van de

aarde. Naar nu blijkt een paar honderd jaar overdreven en zonder deugdelijk wetenschappelijk bewijs. Ook worden de meningen en anekdotes van bergbeklimmers gebruikt als wetenschappelijk bewijs voor het smelten van gletsjers. Zelfs een scriptie van een student wordt gebruikt als onderbouwing voor de conclusies van het IPCC. Dit is een werkwijze die we gewend waren uit het boek *An inconvenient truth* en in het verlengde daarvan de kruistocht van Al Gore. Maar wat in het boek van Al Gore acceptabel is, is natuurlijk niet geoorloofd in de publicaties van het IPCC.

Hoe oprecht de bedoelingen ook zijn geweest van het IPCC en haar voorzitter Pachauri, het is 'not done' om met bewijs te rommelen. Voor veel regeringen is dit incident een reden om nader onderzoek te doen naar de werkwijze van het IPCC. In Nederland was minister Cramer van VROM geschrokken en ze stelde terecht: "Ik moet als politicus blind kunnen vertrouwen op de wetenschap. Dit is zeer verontrustend. Het IPCC moet boven elke twijfel verheven zijn."

Gelukkig heeft het IPCC in enkele gevallen haar fouten reeds toegegeven. Overigens pas na druk van de buitenwacht. Dat kun je ook maar beter doen, anders is je imago als expert helemaal naar de knoppen. Dit voorbeeld laat maar weer eens zien dat het niet geoorloofd is om in een onderzoek bewijs te manipuleren en in een rapport met de waarheid aan de haal te gaan. Bronnen moeten betrouwbaar zijn en verantwoording moet worden afgelegd over de werkwijze die de basis vormt voor het oordeel. Sceptis hieromtrent kan dodelijk zijn voor de geloofwaardigheid van de expert, zelfs al heb je een Nobelprijs gewonnen. Auditors, u bent gewaarschuwd!

* Actief in SERUM Corporate Finance en LIME TREE Research & Education. Tevens is hij verbonden aan de Vrije Universiteit als UHD voor onderzoek op het gebied van auditing (vankuijk.bob@hetnet.nl).



Independent research firm named B Wise a Leader in Enterprise GRC Platforms*



Let B Wise make you the GRC leader.

B Wise
BUSINESS IN CONTROL

B Wise biedt uw organisatie een software oplossing van wereldformaat voor Governance, Risk en Compliance (GRC) uitdagingen. Met GRC uitdagingen bedoelen we ondermeer het efficiënt voldoen aan wet- en regelgeving, zoals Solvency II, Sarbanes-Oxley, ISO 31.000 en Code Tabaksblad. Ook kunt u denken aan onderwerpen zoals het krijgen van grip op Internal Control, Risk Management, Internal Audit en (IT) Governance. Door onze unieke procesgerichte aanpak, bereikt u met B Wise niet alleen voordelen op het gebied van procesoptimalisatie, u bespaart ook aanzienlijk op compliancekosten.

Vraag het Forrester rapport gratis aan via www.bwise.nl.

*The Forrester Wave™: Enterprise Governance, Risk and Compliance Platforms, Q3 2009

FORRESTER

Finding the right balance?



The world is changing rapidly. The continuously changing risk environment requires executives to look at risk from a new perspective. They cannot afford any other surprises. They need assurance that systems are working effectively. Today is the moment for executives to find the right balance and direction for the future.

A partnership with Deloitte enables you to supplement your organization's capabilities with our expertise and experience to optimize your risk management and internal audit function. This provides you a balanced and objective assurance over your organization's key risks and responses to the issue driven requirements of your key stakeholders.

Hence you can take rewarded risks and preserve value creation through assurance plans that provide the right combination of compliance, risk management and opportunity development.

For more information, please contact Wim Eysink or Marcel van Raan, Deloitte Enterprise Risk Services
+31 (0)88 288 9711