

AUDIT

magazine

Magazine voor internal en operational auditors

nummer 1 maart 2011

thema:

Het brein van de auditor



Het brein pakt ons in!
Het brein uitgepakt



Onbewust bekwaam?



Auditor wie ben je?

Sterker met elkaar

Stel je de kracht voor van bijna 160.000 mensen, die zich – wereldwijd – elke dag richten op het bouwen van relaties. Niet alleen met klanten, maar ook met elkaar. En stel je dan eens voor hoeveel waarde die relaties samen kunnen creëren. We bewijzen onze toegevoegde waarde in de praktijk door verder te kijken dan cijfers alleen en oog te hebben voor persoonlijke doelen en ambities. Door te investeren in elkaar versterken we de relatie. Daarmee vergroten we de waarde van ons netwerk, en de impact die we samen kunnen maken.

Het brein van de internal auditor



Ronald Jansen
voorzitter



Jolanda Breedveld



Nicole Engel



Ton van den Hof



Roy Jansen



Laszlo Nagy



Arjan Man



Maarten Mennen



Rick Mulders



Dennis Stabel

Het brein, een fascinerend onderwerp om over te schrijven en te lezen. Een thema dat op dit moment ook veel belangstelling geniet van niet-medische wetenschappen zoals de organisatiewetenschappen. Want als we begrijpen hoe we denken, dan denken we meer grip te hebben op onze omgeving. En meer inzicht in de oorsprong van het menselijk gedrag geeft steun bij het beoordelen van het handelen van anderen.

Voor de auditor is het een wezenlijk onderdeel van zijn dagelijkse werkzaamheden om inzicht te hebben in waarom de auditte handelt zoals deze handelt. Maar ook inzicht in het brein van ons als auditor leert ons veel. Kortom, allemaal redenen om dit nummer van *Audit Magazine* te wijden aan het thema 'Het brein van de internal auditor'.

In deze uitgave vindt u onder meer een artikel waarin u kunt lezen dat de inzetbaarheid van de auditor niet alleen afhangt van opleiding en ervaring, maar ook van persoonlijkheid en de hieraan gerelateerde mogelijkheden en beperkingen. Om meer inzicht te krijgen in de relatie tussen de auditor als persoon en professional maakt u in een andere bijdrage kennis met het door de auteur ontwikkelde 'Auditor Ken Jezelf-model'. En in weer een ander artikel laat een experiment zien dat auditors onbewust en significant beïnvloed worden door psychologische aspecten. Hoe iemand eruit ziet of wat 'al gezegd is over' gaat dan een rol spelen in ons oordeel waarvan we ons onvoldoende bewust zijn. Of we willen of niet, het onbewuste is verantwoordelijk voor het merendeel van onze oordeelsvorming. Een auditor moet zich daarom continu bewust zijn van de valkuilen in het eigen oordeelsvormingsproces. Maar er zijn niet alleen valkuilen, in sommige gevallen kan ons onbewuste (de intuïtie) juist een goede raadgever zijn. Dat geldt ook voor auditing. Zo leest u dat voor een succesvolle audit de sociale hersendelen zeker zo belangrijk zijn als de rationele onderliggende regels vanuit de grote hersenen.

Niet alleen de relevantie van het brein van de auditor wordt belicht, er wordt ook stilgestaan bij het brein van de auditte. Breinexpert Jacquelin Willemse legt uit wat we allemaal moeten doen om onze boodschap in het brein van de auditte te laten aankomen. Al met al genoeg stof om over na te denken. Want als we beter weten hoe het brein werkt, kunnen we als auditor meer bereiken.

Ten slotte kunnen we hier nog vermelden dat we als redactie drie nieuwe leden kunnen verwelkomen: Ton van den Hof, Arjan Man en Maarten Mennen. In de volgende nummers kunt u nader met ze kennismaken.

Wij wensen u veel leesplezier!
De redactie van *Audit Magazine*



cutting through complexity™

IT ADVISORY

IT biedt onbegrensde mogelijkheden. Wat vraagt uw organisatie?

IT staat hoog op elke bestuursagenda. Adviezen zijn er volop en oplossingen lijken grenzeloos. Maar hoe weet u of u de juiste keuzes maakt? KPMG IT Advisory adviseert onafhankelijk en deskundig, maakt risico's beheersbaar en zorgt ervoor dat IT optimaal bijdraagt aan uw business. Nu en in de toekomst.

Meer weten? Bel: (020) 656 8021
kpmg.nl





thema Het brein van de auditor

Het brein pakt ons in! Het brein uitgekapt

pag 6 De rol van het brein kan alleen begrepen worden vanuit de vraag wat de taak van het brein is. Ofwel, waartoe zijn wij op aarde? Het brein leidt ons, aldus Frans van der Meché (EUR).

Je brein de baas

pag 9 In dit interview gaat breinexpert Jacqueline Willemse in op hoe het brein werkt, hoe leren werkt. Ook komen nieuwe inzichten op het gebied van neurowetenschappen aan bod. Wat betekent al deze kennis van het brein voor auditors?

Auditor ken uzelf!

pag 13 Een cruciaal element van het auditvak is de objectieve en betrouwbare oordeelsvorming. Maar hoe objectief en betrouwbaar is deze oordeelsvorming eigenlijk? Edwin Hummel (ministerie EZ) en Lucienne Saraber (ministerie BZ) over de psychologische aspecten die hierbij een rol spelen.

Verder in dit thema

- pag 12** De lezer over het brein van de auditor
- pag 16** Onbewust bekwaam?
- pag 21** Auditor wie ben je?
- pag 25** Waardering werkt!
- pag 29** Persoonlijkheid aan het werk
- pag 32** De invloed van teamdiversiteit: winst door verschil?

Samen naar beter toezicht en risicobeheer

pag 37 *Audit Magazine* vroeg Johan Scheffe, Tom Kooijman (NBA) en Josien van Capelle (EUR) naar het informatiegehalte en de kwaliteit van het verslag van de RvC en de risicoparagraaf in jaarverslagen van Nederlandse beursfondsen.

Klantgericht en gestructureerd auditen: een update van Auditmethodologie

pag 41 In dit artikel gaan Jan Otten en Ron de Korte (ACS) in op twee van de doorgevoerde aanpassingen in Auditmethodologie.

Over het kaf en het koren...

pag 44 Arie Molenkamp (organisatieadviseur) en Naem Arif (consultant) werken de stelling nader uit dat de interne accountancy en internal auditing volstrekt andere instrumenten zijn.

pag 49 De internal auditor bij Nederlandse beursfondsen

rubrieken

- pag 20** Column van de sponsor
- pag 35** De estafettecolumn: Hans Stander
- pag 40** De overstap
- pag 48** Boekalert
- pag 48** Personalia
- pag 53** Boekbespreking
- pag 54** Verenigingsnieuws
- pag 56** Nieuws van de universiteiten
- pag 58** Column Bob van Kuijck

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, A.H.M. van den Hof RO, drs. R.J.A.C. Jansen RO, drs. J.A. Man CIA, drs. M.J.G. Mennen RA RE CRISC, 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:** G. Wymenga **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 veeveelvoudig (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 fotokopiëren, dienen te worden voldaan aan de Stichting Reprorrecht, 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 Reprorrecht, 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. Hoewel 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.

© 2011 VM uitgevers, Postbus 2096, 8203 AB Lelystad
ISSN: 1570-856X



Het brein leidt ons. Onze hersenen hebben grof gesproken slechts een taak: breng mijn primaire wensen en drijfveren in harmonie met de complexe buitenwereld. Auditregels zijn een onderdeel van deze complexe buitenwereld, het auditproces is overgeleverd aan de primaire drijfveren van de auditor en audittee. Macht tegen macht?

Het brein pakt ons in! Het brein uitgepakt

Prof.dr. F.G.A. van der Meché

De rol van het brein kan alleen begrepen worden vanuit de vraag wat de taak van het brein is. Ofwel, waartoe zijn wij op aarde? Evolutionair gezien gaat het om de instandhouding van de soort, dus om voortplanting. Dat leidt tot competitie binnen de groep. Tegelijk is voeding nodig en bescherming, dit leidt tot territoriumgedrag. Dat geeft ook competitie tussen groepen. Degenen die het meest voor elkaar krijgen hebben de meeste macht. Macht kan niet ongebreideld worden uitgeoefend want je hebt de ander ook nodig. Bovendien kun je eens een machtiger soortgenoot tegenkomen! We moeten macht dus ook delen. Dit is een universele balans: eigen macht versus gedeelde macht. Het hiervoor genoemde is op alle diersoorten van toepassing. Toch zien de hersenen van verschillende diersoorten er sterk verschillend uit (zie *figuur 1*). Het zijn vooral de grote hersenen bij de mens die groeien tot een maximum. De vraag is waarom? De mens heeft zich, mede op grond van religies, een zelfbeeld aangemeten dat de afgelopen jaren in snel tempo wordt ontmaskerd.¹ We zien onszelf graag als bewuste rationele mensen met een eigen vrije wil. Het is gebleken dat dit niet zo is, het meeste gebeurt onbewust.² Spinoza meldde in de zeventiende eeuw al dat 'men zich bewust is van zijn eigen wens, maar onwetend van de oorzaken waardoor die wens bepaald is'.
Waarom dan toch dat uitgegroeide brein? Tijdens college aan medische studenten was mijn voorbeeld altijd dat de haai, linksboven in *figuur 1*, rondkijkt in het water en hapt als er iets langskomt. Hoe anders was dat voor hen! Zij zaten in de collegezaal om een ingewikkeld vak te leren, om daar later geld mee te verdienen en met dat geld 's avonds naar de supermarkt te gaan om eten te kopen, een supermarkt die zelf ook weer een complex logistiek systeem is. Kortom, om hetzelfde doel te bereiken, na-

melijk voeding, hebben we veel ratio maar ook samenwerking nodig, dus een groot analytisch brein. Alleen de basiswens 'voedsel' is niet veranderd!

In dit artikel wordt het bouwplan van het brein toegelicht, hoe de onderdelen samenwerken om onze basisbehoeften te vervullen in een uiterst complexe buitenwereld. Vervolgens wat er gebeurt bij het functioneren onder toenemende spanning. Daarna volgt een bespiegeling wat dit betekent voor de activiteiten van een auditor.

De opbouw van het brein

In *figuur 2* wordt schematisch het menselijk brein weergegeven. Het deel dat we gemeen hebben met alle andere diersoorten uit *figuur 1* is het oranje deel: het basissysteem, ruggenmerg en hersenstam. Dit basissysteem is in staat tot slapen en waken, lopen, ademen, drinken en eten, aanval en vlucht en seksuele activiteit. Dit zijn activiteiten die nergens in ons brein worden gedupliceerd; we doen het ermee. Wel hebben de hierna te benoemen hogere structuren er een modifierende invloed op. Dit basale systeem genereert ook een positief of negatief gevoel. Honger is onaangenaam, goed eten juist plezierig. Dat goed voelen is nauwkeurig gelokaliseerd in de hypothalamus, het voorste deel van de hersenstam. Dat is de bron van een goed gevoel. Bij een echt belangrijke beslissing gaat het er uiteindelijk om of iets een goed gevoel geeft en dat is iets anders dan het optellen van de rationele argumenten.

De menselijke hersenen kunnen los van het basissysteem informatie via drie kanalen verwerken, parallel aan elkaar om sneller tot besluitvorming te komen (zie *figuur 2*).

Het eerste kanaal is het limbische systeem, gelegen aan de bin-

nenzijde van de grote hersenen (geel in *figuur 2*). Dit is geschikt om de behoeften van het individu in de sociale context te analyseren; het goede, positieve of juist negatieve gevoel in relatie tot de buitenwereld vindt hier verdere uitwerking.

Het tweede kanaal, gelegen in het achterste, buitenste deel van de grote hersenen analyseert de buitenwereld door middel van zien, horen en voelen. En kent dus de buitenwereld in al haar details en historie, maar op 'objectieve' wijze (groen).

Het derde kanaal, voor de aansturing van de motoriek, wordt gevormd door de kleine hersenen. U moet dan denken aan informatieverwerking: hoe staat het lichaam er letterlijk bij, welke bewegingen kunnen worden gemaakt? Hoe kunnen ledematen, romp en ogen gecoördineerd worden om een bepaalde activiteit, bepaalde motoriek te bewerkstelligen (paars)?

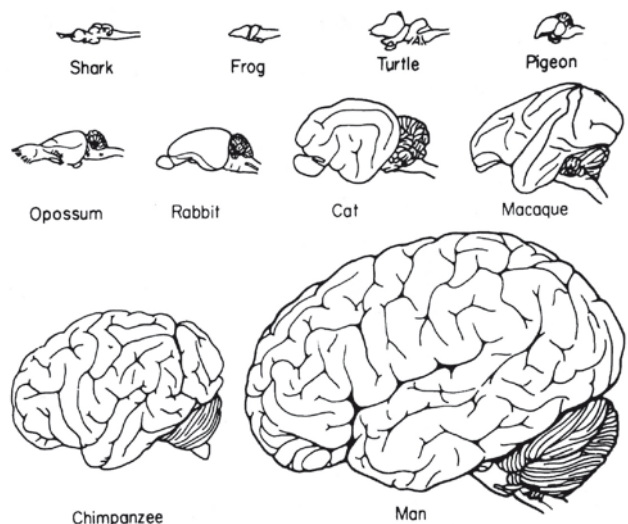
Die drie kwaliteiten (hoe steekt het in elkaar, hoe voelt het en wat kan ik motorisch doen?) worden geïntegreerd in het voorste deel van de grote hersenen, de frontale schors. Daar komt alles bij elkaar, daar wordt 'afgewogen' en dat leidt tot 'besluitvorming' over actie, gedrag, nu of in de toekomst (blauw). Het gedrag wordt vervolgens in alle gevallen vertolkt via de motoriek.

Anatomische en fysiologische gegevens leidden in de jaren zestig en zeventig al tot het concept dat het basissysteem sterk sturend is ten opzichte van deze complexe, moderne systemen. Grofweg kan worden gesteld dat het basissysteem bepaalt dát iets gebeurt en het moderne systeem hóe het gebeurt, aangepast aan de eisen van de buitenwereld. Cellen uit het basissysteem hebben de macht om de cellen uit het hogere systeem aan en uit te zetten, de informatie vanuit de buitenwereld modificeert dit alleen. We kennen dat allemaal uit ons eigen leerproces: je leert beter als er een positieve kant aan zit. De bekende reflex van Pavlov is hier ook op gebaseerd. Door een bepaalde ervaring, bijvoorbeeld het horen van een bel, te koppelen aan iets plezierigs, het krijgen van voedsel, leert het proefdier dat er eten komt bij het geluid van de bel. Na een aantal malen 'loopt het water hem in de mond' wanneer hij alleen maar de bel hoort.

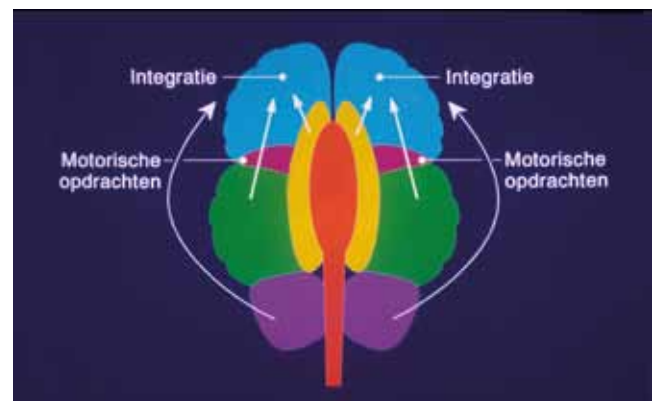
Recapitulerend, hersenstam en ruggenmerg herbergen de basissystemen om de soort in stand te houden. Een positief of negatief gevoel is daarbij sterk sturend. De vier evolutionair nieuwere systemen kunnen alleen via dit basissysteem een activiteit uitvoeren en niet zelfstandig. Onze rationaliteit blijft dus nauw verbonden met onze basale drijfveren, gekoppeld door een goed of slecht gevoel en emotie.

Hoe reageert het brein onder spanning?

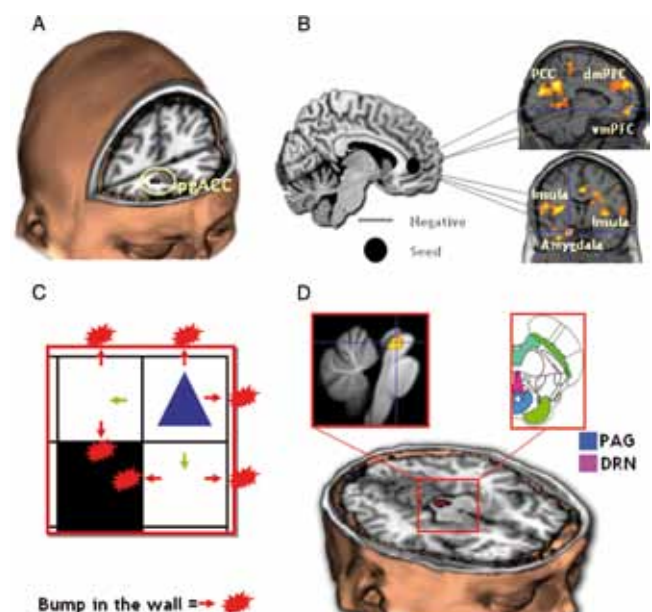
Hersenactiviteit kan worden gevisualiseerd door middel van zogenaamde fMRI-scans; fMRI staat voor functional magnetic resonance imaging. Hersengebieden die geactiveerd worden geven in de fMRI een extra signaal. In de fMRI kunnen taken uitgevoerd worden door opdrachten te geven via een computerscherm. Dergelijke taken worden aangepast aan de vraagstelling. De afgelopen jaren zijn er veel onderzoeken uitgevoerd vanuit de maatschappijwetenschappen psychologie, economie en bedrijfskunde. Ook vanuit de filosofie en de rechtswetenschappen bestaat er veel belangstelling voor dergelijke onderzoeken, want wat betekent het als gedrag, ook ongewenst gedrag, is voorgeprogrammeerd in



Figuur 1. De evolutie van het brein



Figuur 2. De opbouw van het brein



Figuur 3. Het brein onder spanning

de hersenen? Dus als er geen vrije wil bestaat? Zonder daar diep op in te gaan, kan wel gesteld worden dat de fMRI bijdraagt aan het begrip over de werking van de hersenen van de mens in allerlei, weliswaar gefingeerde, situaties.

Een relativiserende opmerking is ook op zijn plaats. Verschillen tussen mensen zijn niet absoluut. Het gaat om graduele, statistisch aantoonbare verbanden. De MRI geeft niet zomaar een uitslag over wie je bent, ook niet in de naaste toekomst. Wel is er een algemeen patroon zichtbaar bij het uitvoeren van taken onder oplopende spanning. Een voorbeeld is de test waarbij een proefpersoon een bedrag kan verdienen met een doolhoftest op het scherm. Daar is een bepaalde tijd voor beschikbaar. In het begin wordt geanalyseerd, nagedacht en weloverwogen gehandeld; de frontaalkwab, het voorste deel van onze grote hersenen, gloeit op (blauw in *figuur 2*). Naarmate de tijd verstrijkt vinden we dat we moeten opschieten. We worden onrustig. Delen van het limbische systeem worden nu actief (geel). Als het einde van de tijd nadert voelen we ons wat paniekerig, dit gaat niet meer lukken. De hersenstam gloeit op (oranje).

In *figuur 3* is dit gevisualiseerd in een figuur van Mobbs en collega's.³ Benadrukt moet worden dat bij het overactief worden van de meer primitieve systemen er ook steeds meer fouten gemaakt worden, wat in het linker kader wordt uitgebeeld. In de schedel ziet u een klein stukje van de hersenstam rood aangekleurd, het periaqueductale grijs (PAG), het meest primitieve hersendeel voor goed of slecht gevoel. U ziet ook hoe klein de hersenstam is te midden van al die grote hersenen; richting de neus ligt de frontaalkwab zonder aankleuring. Via de linker verbindingslijn ziet u de fMRI in dwarsdoorsnede. De rechter verbindingslijn brengt u naar een schematisch anatomisch plaatje.

Verbazingwekkend wellicht, maar deze reacties kunnen bewerkstelligd worden met beloningen van enkele tientjes. Dit onderstreept hoe sterk de basissystemen van ons brein, basissystemen die breed in de dierenwereld bestaan, ons gedrag kunnen beïnvloeden.

Wat kan een auditor hiermee

Regels waarlangs een audit moet plaatsvinden zijn vastgelegd in een set waar 'objectief' mee gewerkt kan worden. Een organisatie kan langs de lat worden gelegd en afgevinkt. Het lijkt een rationele benadering. De auditor komt vervolgens bij een audittee die totaal verschillende overwegingen kan hebben. In extremo kan zijn baas hem de wacht hebben aangezegd wanneer hij niet door de audit komt, met uw meetlat komt u toch rechtstreeks aan zijn brood! De drijfveer is dan niet reflexie over de organisatie op weg naar verbetering, maar: hoe manipuleer ik het zo dat ik mijn baan behoud. Dit is inderdaad in extremo, maar in relatie met de bonus, gezichtsverlies en dus machtsverlies, zijn dit allemaal redenen voor het uitoefenen van druk of andere manipulaties.

Tussen mannen en vrouwen kan charmeergedrag een rol spelen met als basis de veroveringsdrift van beide geslachten. Ofschoon niet specifiek voor auditors, zijn deze mechanismen aardig omschreven in het boekje *Oerdriften op de werkvloer* van Bram Buunk.⁴ Het gaat hierbij vooral om herkenning.

Het kan niet anders dan dat u een deel van de gedachtegang in dit verhaal herkent hebt, omdat u het ervaren hebt in de praktijk, want het is van alledag. Veel professionals vinden het plezierig te denken en te werken langs de lijnen van systemen en structuren. En 'gaat iets niet goed, dan moeten we de structuur veranderen'. In *Audit Magazine* nummer 2-2010 stond wat dit betreft een interessant artikel, getiteld *Een nieuw perspectief op doelmatig auditen* van Mira Wessels.⁵ Een citaat: 'Wat mij betreft is de kernvraag: waarom auditen wij? Auditen wij om bevindingen vast te stellen ten opzichte van de norm? Of auditen wij om met ons onderzoek de organisatie aan te zetten tot een bepaalde verandering die wij als auditors noodzakelijk achten? Naar mijn mening het laatste.'

Zij benadrukt daarbij de beïnvloedingsrol van de auditor, via verschillende wegen en afhankelijk van de cultuur van de organisatie. Als je het over de cultuur hebt, dan heb je het ook over de optelsom van de drijfveren en zijn we terug bij dit verhaal. Alles goed regelen en transparant vastleggen is één kant. Zoals een collega van mij het eens verwoordde: "wie transparantie zaait, zal papieren oogsten". En dat terwijl kwaliteit de bedoeling was. Kwaliteit heeft veel van doen met hoe mensen samenwerken. En dat doet ieder vanouds vanuit zijn eigen drijfveren. □

Noten

1. Van der Meché, F.G.A., *Op de trap van Erasmus, De vrijheid van neuronen, afscheidsgerechtigd Erasmus MC*, 2010 (verkrijgbaar bij de auteur).
2. Dijksterhuis, A., *Het slimme onbewuste*, Bert Bakker, Amsterdam, 2007.
3. Mobbs, D. et al., *From Threat to fear: the neural organization of defensive fear systems in humans*, J. Neurosci, 30, 2009, 12236-12243.
4. Buunk, B., *Oerdriften op de werkvloer*, Bert Bakker, Amsterdam, 2010.
5. Wessels, M., 'Een nieuw perspectief op doelmatig auditen', *Audit Magazine*, 2, 2010, pag. 22-25.



Prof. dr. Frans G.A. van der Meché is bestuursadviseur bij de holding van de Erasmus Universiteit. Ook is hij geassocieerd met de bestuursadviespraktijk van Twijnstra Gudde. Van 1991 tot 2001 was hij hoogleraar en hoofd van de afdeling Neurologie van het Erasmus MC. Van 2001 tot 2007 was Van der Meché CFO en lid van de raad van bestuur van het Erasmus MC en verantwoordelijk voor de opzet van diverse control- en auditsystemen. Hij heeft meerdere toezichthoudende functies.

✉ fm.advies@upcmail.nl

De ontwikkelingen op het gebied van neurowetenschappen volgen elkaar in hoog tempo op. Op het IIA-congres 'All on board' nam Jacquélien Willemse (breinexpert, leerarchitect, psycholoog) de aanwezige auditors al mee op een korte reis door het menselijk brein. In dit interview gaat Willemse verder in op hoe het brein werkt, hoe leren werkt en komen nieuwe inzichten op het gebied van neurowetenschappen aan bod. Wat betekent al deze kennis van het brein voor auditors?

Je brein de baas

Drs. R.J.A.C. Jansen RO

Drs. J.F. Breedveld

Jacquélien Willemse studeerde psychologie en raakte gefascineerd door het menselijk brein. Ze kwam tot de conclusie dat ons leerproces feitelijk elektrische en chemische processen zijn in de hersenen. Een 'nieuwe' definitie van leren wordt tegenwoordig als volgt geformuleerd: 'het aanleggen van sterke en uitgebreide netwerken van hersencellen'. Vervolgens legde ze samen met vakgenoten de koppeling tussen de ontwikkelingen in de neurowetenschappen en het leren van mensen. Omdat leren haar passie was en is, wilde ze graag weten hoe het nou precies werkt in de hersenen.

Op welke wijze bent u tot uw inzichten gekomen?

"Als trainer weet je dat sommige dingen werken en sommige niet. Naar de precieze oorzaak hiervan ben ik nog steeds op zoek. Bijvoorbeeld het 'neurologisch ondertitelen' van bepaalde processen. Het kan zomaar het geval zijn dat geheugensporen worden geactiveerd die je als trainer of spreker niet geactiveerd wilt hebben. Bij een presentatie moet je dus opletten hoe je begint en welke vragen je stelt, anders kan het gebeuren dat mensen een heel andere boodschap aan je verhaal overhouden. Dit geldt ook voor auditrapporten. Je moet als auditor niet alleen heel duidelijk voor ogen hebben wat je met het rapport wilt bereiken, maar ook hoe je dat wilt bewerkstelligen in het brein van degene die met het rapport aan de slag moet.

Het functioneren van de mens komt vooral voort uit specifieke onderdelen in de hersenen die (voor ons) onbewust aan het werk zijn. Uit recent onderzoek komt naar voren dat slechts 1 procent van alle processen in onze hersenen bewust wordt uitgevoerd.

Het besef dat wij minder met bewuste processen achter het stuur zitten, is wellicht voor auditors lastig te aanvaarden. Zijn wij dan wel in control over ons eigen functioneren?"

Start met de boodschap hoe in control zijn wordt bereikt. Vertel dan pas wat hieraan in de praktijk ontbreekt

Hoe lang ontwikkelt het brein zich?

"Het brein is tot op zeer late leeftijd ontwikkelbaar. Over de houdbaarheid van het brein doe ik geen uitspraken, maar training speelt absoluut een grote rol als het gaat om de 'fitheid' van het brein. Een voorbeeld hiervan zijn assessments waar de intelligentie van deelnemers gemeten wordt. Oefenen voor dergelijke testen heeft zeker zin. Je traint als deelnemer de wijze van vraagstelling. Door het oefenen ben je in je hersenen als het ware geheugensporen aan het asfalteren, zodat het op een later moment een weg is geworden die je eerder hebt afgelegd. Deze ontwikkelbaarheid in de praktijk is wel afhankelijk van hoe iemand zelf de ontwikkelmogelijkheden van de hersenen inschat. Heeft iemand een fixed of growth mindset?"



Fixed mindset versus growth mindset... Wat is dat precies?

“Het onderscheid tussen een fixed mindset en growth mindset bepaalt in grote mate op welke wijze mensen zich ontwikkelen. Mensen met een growth mindset hebben een ‘ontwikkelmentaliteit’. Zij zijn ervan overtuigd dat je vrijwel alles kunt leren als je er voldoende voor inspant. Mensen met een fixed mentaliteit zijn in de vooronderstelling dat de hersenen zich op een gegeven moment niet verder ontwikkelen. Door deze mindset wordt niet alles uit het leven gehaald en worden talenten onvoldoende benut. Auditors met een growth mindset zullen veel meer kwijt kunnen in hun rapporten omdat ze erin geloven dat zaken beter kunnen gaan en dat mensen ertoe in staat zijn om dat voor elkaar te krijgen.

Door de snelle ontwikkeling in de neurowetenschappen lijkt het erop dat onze wereld meer maakbaar wordt. We weten steeds beter wat in het brein de oorzaak is van bepaald gedrag. Allerlei persoonlijkheidstesten leveren ook een profielschets van iemand op. De reactie: ‘ach ja, ik ben nu eenmaal geel...’ of: ‘ik ben nu eenmaal assertief...’ is nu net datgene wat dergelijke testen niet teweeg zouden moeten brengen. De suggestie van beweging naar andere kleuren en typen raakt vaak op de achtergrond. Het gaat echter om de vraag: wat kan ik met mijn plastische brein doen om

me te ontwikkelen op andere terreinen? Hoe kan ik leren mezelf te blijven ontwikkelen?”

Hoe kan een boodschap het best worden overgebracht?

“Inzicht in het gedrag van anderen maakt het mogelijk om de taal van een ander te spreken. Een fenomeen als weerstand heeft veelal met emoties te maken. Je zult eerst aan de ‘onderlaag’ moeten werken voordat de inhoudelijke boodschap daadwerkelijk kan landen. Mensen hebben vrij vaak de neiging om onderwerpen cognitief aan te reiken. Dit is echter vaak niet de manier om een boodschap over te brengen. Ik hanteer het credo: eerst het verhaal en dan de statistiek! Je kunt dan in het verhaal de emotie verwerken, zodat mensen in beweging worden gebracht. De statistiek spreekt mensen veelal niet op dat onbewuste niveau aan. Gebruik dan ook visuele ondersteuning als kapstok voor je verhaal.”

Wat zijn dan quick wins voor auditors als zij rapportages richten aan het management?

“Begin met een verhaal en onderbouw met statistiek; breng de boodschap met beelden om deze te laten beklijven; gebruik actiegerichte taal om mensen in beweging te laten komen; start met omleren en stop met afleren: geef aan welke wegen men wél

moet bewandelen. En als laatste, zet de hoofdboodschap apart in een kader, aangezien rapportages vaak bestaan uit tekst. Zo springt de boodschap er daadwerkelijk uit.”

En hoe beklijft een boodschap?

“Wil je dat iets beklijft, dan moet je de boodschap herhalen. Net zo lang tot de boodschap in ons langetermijngeheugen komt. Dit wordt ook wel de veertig-dagenregel genoemd. Het is belangrijk om naar aanleiding van je boodschap binnen veertig dagen iets in gang te zetten. Als je weet dat je een boodschap binnen veertig dagen moet herhalen om het te laten beklijven, is het toch interessant dat je als auditor één keer per jaar langskomt bij afdelingen en het je dan oprecht verbaast dat je rapportage niet tot het gewenste resultaat heeft geleid.”

Wat moeten auditors dan doen?

“Bedenk als auditor iets dat binnen veertig dagen na je audit in gang moet worden gezet om na een jaar het resultaat ervan te kunnen zien. Mensen zijn evolutionair ingericht om negatieve ervaringen beter te onthouden. Als het echter gaat over energie en verandering, is aandacht voor kwaliteiten zeker een manier om het brein te stimuleren. Een voorbeeld is een stempelkaart bij een wasstraat waar je bij het eerste gebruik al twee van de acht stempels krijgt. Mensen zijn meteen meer geneigd om de kaart vol te maken en het voordeel van een volle kaart te incasseren. Dit zijn in de marketing en verkoop veel gebruikte methoden, in audit kunnen deze natuurlijk ook aangewend worden voor het doorvoeren van verbeteringen. De boodschap voor de auditor: geef mensen het gevoel op weg te zijn in plaats van nog te moeten starten. Start met de boodschap hoe in control zijn wordt bereikt. Vertel dan pas wat hieraan in de praktijk ontbreekt.”

Hier komen we wellicht op een punt waar auditors nogal eens een dialoog voeren over de grenzen van verantwoordelijkheid, die van de auditor versus die van het management.

“Als een auditor zegt dat hij geen manager is en dat het de taak van de organisatie is om verbeteringen door te voeren, dat zij in actie moeten komen, zeg ik: maar een auditor wil wel graag progressie zien als hij voor een volgende audit terugkomt. En dan moet hij zich toch afvragen wat hij in de rapportage kan doen om de manager te faciliteren bij het doorvoeren van verbeteringen. De manager moet het nut en de noodzaak voelen. De auditor moet daarvoor de emotie aanspreken. Dat vraagt wellicht een hele andere beroepshouding. Advies gericht op alleen de cognitieve, rationele processen redt het op de lange termijn niet.”

Wat kan een auditor nog meer doen om mensen in beweging te krijgen?

“Een groepsinterview is interessant, zeker als het collectief leren betreft. Groepsinterviews hebben een meerwaarde door interactie. Vanuit het vertrekpunt dat observeren ook interveniëren is, kun je als auditor al verandering teweeg brengen tijdens het onderzoek. Gaat het enkel en alleen over de hoeveelheid interviews vanuit onderzoeksoptiek of wordt het interview ook gebruikt om de gewenste verandering in gang te zetten?”

Heeft het gedrag van mensen voorspellende waarde?

“Als je mensen naar een verklaring vraagt waarom bepaalde activiteiten worden verricht, weten ze cognitief feilloos aan te geven wat de redenen hiervoor zijn. Onderzoek met MRI-scans

Collectieve interviews hebben een meerwaarde door interactie

heeft echter aangetoond dat dergelijke verklaringen niet altijd op waarheid gebaseerd zijn. Achteraf legitieme redenen verzinnen voor activiteiten kunnen mensen prima, hier een voorspellende waarde aan koppelen is dan ook gevaarlijk! Gedrag van mensen heeft veel meer voorspellende waarde dan percepties van dezelfde mensen over hun eigen gedrag. De ‘bla bla-machine’, zo wordt het ook wel genoemd. Een tip voor de auditor: vraag naar concreet gedrag uit het verleden in een interview en voorkom de ‘waarom deed je dat zo’-vraag.”

Is er nog veel terrein te ontginnen als het om het brein gaat?

“Lees het boek *De vijfde revolutie* of denk bijvoorbeeld aan de paradigmashift. Beide brengen inzichten op het gebied van neurowetenschappen teweeg op terreinen als rechtspraak, religie en leiderschap (neuroleadership). Wij ontdekken steeds meer hoe leren en ontwikkelen écht werken. Ook voor auditors kunnen deze inzichten bijdragen aan een grotere toegevoegde waarde wat betreft het auditvak!” □



Jacquélien Willemse is een van de breinexperts van Nederland. Vanuit haar eigen bedrijf Maatwerkt Leerarchitecten verzorgt ze door heel Nederland lezingen en workshops over dit specifieke vakgebied. Deze lezingen zijn voor trainers en opleiders, maar ook voor docenten, hrm-adviseurs, managers/leidinggevendenden, auditors, communicatieadviseurs en voor iedereen die beter wil begrijpen

hoe de bovenkamer werkt en hoe er beter gebruik van kan worden gemaakt. Daarnaast ontwikkelt ze voor diverse bedrijven leer-, ontwikkel- en verandertrajecten. Uiteraard geheel ‘breinproof’... Diverse leestips over het brein zijn te vinden op www.maatwerkt.nl (zie de ‘boekenplank’).

✉ Jacqueliën.willemse@maatwerkt.nl

De lezer over het brein van de auditor

Mede naar aanleiding van het interview met Jacqueline Willemse en de ideeën die in dat interview naar voren kwamen, heeft de redactie een aantal stellingen geformuleerd. In totaal hebben 148 lezers gereageerd. Bijna twee keer zoveel reacties als de vorige keer!

Menig respondent geeft aan dat de stellingen lastig te beantwoorden zijn omdat de context en nuance ontbreekt. Daar is de redactie zich van bewust. Toch is juist de aardigheid van een stelling om een eerste reactie te peilen. Wellicht is dit wettelijk voor een auditor wiens brein het gewend is om alle kanten te bezien alvorens een oordeel te vellen? Al met al leveren de stellingen een divers beeld op en genoeg voer voor discussie.

Met de eerste stelling 'de auditor moet zijn auditrapport gebruiken als startpunt voor het meten van progressie en voor het aanjagen van verbeteringen' is een kwart van de deelnemers het niet of helemaal niet mee eens. Betekent dit dat met het opleveren van het auditrapport deze groep klaar is met het werk? Bijna twee derde van de deelnemers is van mening dat de auditor ook na het opleveren van het auditrapport een taak heeft.

De stelling 'auditors moeten ook groepsinterviews houden om collectief leren tijdens het onderzoek te bevorderen' leverde een divers beeld op. De helft van de deelnemers kon zich in deze stelling vinden. Echter, een kwart van de deelnemers is het hier niet mee eens. Mogelijk vinden zij het niet nodig om actief het leren bij de audittee te bevorderen? Of zien zij geen verband tussen een groepsinterview en collectief leren? Eén deelnemer merkte op dat voor het afnemen van groepsinterviews de auditor wel over bepaalde vaardigheden moet beschikken.

De stelling 'het is de verantwoordelijkheid van de auditor om het gedrag van de audittee te beïnvloeden' gaat veel van de deelnemers te ver. Iets meer dan de helft vindt dat gedragsbeïnvloeding buiten de verantwoordelijkheid valt van de auditor. Wellicht dat het woord 'verantwoordelijkheid' te veel losmaakt in het brein van de auditor en we verantwoordelijkheid vooral alleen willen associëren met het auditrapport zelf.

Onder de deelnemers is een boekenpakket verloot. **Rob Rademakers** is de winnaar! De redactie hoopt dat de stijgende lijn aan reacties zich voortzet en de lezers hun mening laten horen over de dit jaar gekozen thema's. Let op de IIA-website voor de stellingen over het volgende thema 'Integriteit: een beetje integer bestaat niet!' □

Stelling 1

De auditor moet zijn auditrapport gebruiken als startpunt voor het meten van progressie en voor het aanjagen van verbeteringen

	in %
1. Helemaal mee eens	20
2. Mee eens	45
3. Neutraal	10
4. Mee oneens	20
5. Helemaal mee oneens	5

Stelling 2

Auditors moeten ook groepsinterviews houden om collectief leren tijdens het onderzoek te bevorderen

	in %
1. Helemaal mee eens	17
2. Mee eens	34
3. Neutraal	23
4. Mee oneens	20
5. Helemaal mee oneens	6

Stelling 3

Het is de verantwoordelijkheid van de auditor om het gedrag van de audittee te beïnvloeden

	in %
1. Helemaal mee eens	8
2. Mee eens	16
3. Neutraal	22
4. Mee oneens	36
5. Helemaal mee oneens	18

De invloed van psychologische aspecten bij onze oordeelsvorming

Auditor ken uzelf!

Een cruciaal element van het auditvak is de objectieve en betrouwbare oordeelsvorming. Maar hoe objectief en betrouwbaar is deze oordeelsvorming eigenlijk? Door de auteurs van dit artikel uitgevoerde experimenten tonen aan dat de oordeelsvorming van de auditor wordt beïnvloed door psychologische aspecten. Kennis over deze psychologische aspecten bij alle auditors is daarom belangrijk.

Ing. I. Saraber RE EMIA
E. Hummel RE RO CISA EMIA

Oprachtgevers en vaak ook andere belanghebbenden vertrouwen op een objectief en betrouwbaar oordeel van de auditor en baseren hierop belangrijke beslissingen. Fouten in het oordeel kunnen leiden tot verkeerde beslissingen door de opdrachtgever of andere belanghebbenden en daarmee tot financiële of persoonlijke schade. Het vormen van een betrouwbaar en objectief oordeel is dus een cruciaal element binnen het auditvakgebied. Niet voor niets is er veel aandacht voor de auditmethodiek en zijn er voor de auditor allerlei hulpmiddelen ontwikkeld die hem ondersteunen bij zijn oordeelsvorming.

In de (algemene) psychologische wetenschap is aangetoond dat elk mens bij de oordeelsvorming onbewust door allerlei psychologische aspecten beïnvloed kan worden. Dit gegeven riep bij ons de vraag op of auditors ook worden beïnvloed door deze psychologische aspecten. Om die vraag te kunnen beantwoorden hebben wij dit onderzocht als afstudeeronderzoek ter afronding van de Internal/Operational Auditing-opleiding van de Erasmus School of Accounting & Assurance. Naast een uitgebreide literatuurstudie hebben we een aantal experimenten uitgevoerd bij Nederlandse auditors. Ons afstudeeronderzoek werd bekroond met de Arie Molenkamp Award 2009. In dit artikel beschrijven wij enkele opvallende uitkomsten van ons onderzoek.

De psychologische wetenschap

Al sinds halverwege de jaren zeventig worden er gericht onderzoeken uitgevoerd naar de psychologische aspecten die de oordeelsvorming van de auditor kunnen beïnvloeden. Deze onderzoeken zijn veelal uitgevoerd in een 'laboratoriumsetting' waarbij auditors meewerkten aan experimenten. Ze zijn uitgevoerd door hoofdzakelijk Amerikaanse en Engelse univer-

siteiten en gepubliceerd in de daaraan verbonden wetenschappelijke tijdschriften. Mogelijk zijn ze daarom niet bekend bij de meeste Nederlandse auditors. En dat is jammer, want er kan veel van geleerd worden. Veel van deze onderzoeken tonen aan dat auditors bij de oordeelsvorming onbewust maar stelselmatig beïnvloed worden. Deze aspecten kleuren de oordeelsvorming en kunnen de betrouwbaarheid en objectiviteit van het oordeel beïnvloeden.

In Nederland zijn beduidend minder experimenten uitgevoerd dan in de Angelsaksische landen. Reden voor ons om door mid-



Dit artikel is geschreven op persoonlijke titel. Eventuele reacties en/of vragen naar aanleiding van dit artikel kunnen worden gemaild naar ✉ info@edwinhummel.nl of ✉ I.saraber@hotmail.com.

Edwin Hummel RE RO CISA EMIA is senior auditor bij de Auditdienst van het ministerie van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie.



Ing. Lucienne Saraber RE EMIA is auditmanager bij de Auditdienst van het ministerie van Buitenlandse Zaken.

del van enkele experimenten de invloed van een aantal van deze psychologische aspecten bij Nederlandse auditors te onderzoeken.

Onderzoeksexperimenten

Aan onze experimenten namen in totaal 124 auditors met een financial, operational of IT-auditachtergrond deel. De auditors hebben een uiteenlopend aantal jaren werkervaring en zijn werkzaam bij de (semi)overheid of in het bedrijfsleven. De auditors waren niet op de hoogte van het feitelijke doel van het onderzoek.

Voor de experimenten hebben wij verschillende casussen opgesteld die een veel voorkomend bedrijfsproces beschreven. Bij sommige casussen was een filmfragment opgenomen van een (fictief) interview met een audittee. Van elke casus maakten wij twee varianten. De deelnemende auditors werden in twee groepen verdeeld en elke groep kreeg een van de twee varianten voorgelegd. Inhoudelijk waren de casussen van beide groepen exact gelijk. Tussen de twee varianten brachten wij echter een minimaal verschil aan, gericht op het te onderzoeken psychologische aspect.

Wij vroegen elke auditor om per casus een oordeel te geven over het stelsel van beheersmaatregelen van het in de casus beschreven bedrijfsproces. Het oordeel konden de auditors uitdrukken in een score van 0 tot en met 10. Deze schaal werd gehanteerd omdat zo ook kleinere verschillen in de beoordeling tussen beide varianten van de casus zichtbaar konden worden gemaakt.

In dit artikel worden de volgende drie experimenten behandeld:

- beïnvloeding door de volgorde van verkregen bewijsmateriaal,
- beïnvloeding door de eerste indruk die een auditor heeft van de audittee,
- beïnvloeding door andere auditors.

Beïnvloeding door de volgorde van verkregen bewijsmateriaal

Uit wetenschappelijk onderzoek blijkt dat de volgorde waarin bewijsmateriaal door de auditor wordt ontvangen van invloed

zocht. Hiervoor werd aan beide groepen dezelfde casus voorgelegd. De feiten over het al dan niet functioneren van beheersmaatregelen in het proces waren voor beide varianten van de casus gelijk. Alleen de volgorde waarin de beschreven beheersmaatregelen werden gepresenteerd was verschillend. De eerste groep auditors kreeg eerst de beheersmaatregelen te lezen die naar behoren functioneerden en daarna de maatregelen die niet naar behoren functioneerden. De tweede groep kreeg het omgekeerde voorgelegd: eerst de maatregelen die niet naar behoren functioneerden en daarna de maatregelen die wel goed functioneerden. Daarna werd de respondenten gevraagd een oordeel te geven.

Uit de scores per groep komt een duidelijk verschil naar voren: de eerste groep beoordeelt dezelfde casus significant lager dan de tweede groep. De volgorde waarin het bewijsmateriaal verkregen wordt kan dus van invloed zijn op het oordeel van de auditor.

Uit recent wetenschappelijk onderzoek blijkt overigens dat vooral minder ervaren auditors gevoelig zijn voor dit recency-effect, omdat zij het bewijsmateriaal veelal behandelen in de volgorde waarin ze dit bewijsmateriaal ontvangen. Ervaren auditors kunnen beter inschatten welk bewijsmateriaal echt belangrijk is, zij wijken daardoor gemakkelijker af van de aangeleverde volgorde. Dit verschil tussen ervaren en minder ervaren auditors bleek overigens niet uit ons experiment.

Beïnvloeding door de eerste indruk die een auditor heeft van de audittee

Binnen de psychologische wetenschap is het effect van een eerste indruk van een persoon (bijvoorbeeld door zijn of haar uiterlijk, (non-)verbale communicatie, kleding, et cetera) uitgebreid onderzocht. Auditors hebben veel contact met audittees en onderzoek naar het effect van beïnvloeding van het oordeel door deze eerste indruk zou voor de hand liggen. Toch hebben wij geen wetenschappelijke onderzoeken aangetroffen naar de invloed van de eerste indruk van de audittee op het oordeel van de auditor. De casus die wij hiervoor aan de auditors voorlegden, ging ditmaal vergezeld van een kort filmfragment van een interview met een audittee. De feiten over het functioneren van de beheersmaatregelen in zowel de casus als het filmfragment was voor beide varianten exact gelijk. De auditors wisten niet dat de audittee door een acteur werd gespeeld. Het verschil was ditmaal aangebracht in de kleding, de kamer en het accent van de audittee. In het ene filmfragment was de inrichting van de kamer en de kleding van de audittee neutraal en sprak hij beschaafd Nederlands (zie *figuur 1*), in het andere filmfragment was de inrichting van de kamer en de kleding van de audittee slordig en had hij een Haags accent (zie *figuur 2*). Nadat de auditors de casus hadden gelezen en het filmpje hadden gezien, werd hun oordeel gevraagd over het stelsel van beheersmaatregelen.

Uit dit experiment bleek duidelijk dat auditors worden beïnvloed door de wijze waarop een audittee overkomt. De casus waarbij de audittee een neutraal voorkomen had kreeg een significant hogere score dan dezelfde casus met dezelfde audittee, maar nu met een uitgesproken voorkomen. Ook blijkt dit effect uit een

Veel onderzoeken tonen aan dat auditors bij de oordeelsvorming onbewust maar stelselmatig beïnvloed worden

kan zijn op het oordeel. Een van de effecten die daarbij kan optreden is het recency-effect. Bij dit recency-effect weegt recent ontvangen informatie zwaarder mee bij het oordeel van de auditor.

Dit effect hebben wij door middel van een experiment onder-

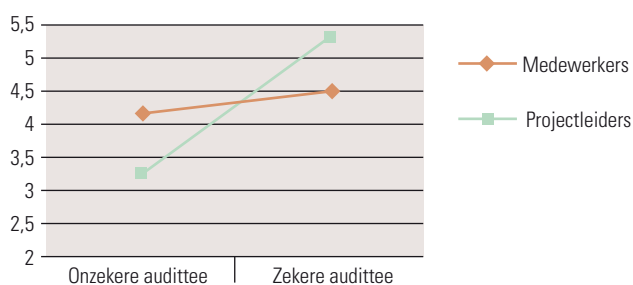


Figuur 1. Filmfragment met daarin de auditte met een neutraal voorkomen



Figuur 2. Filmfragment met daarin de auditte met een uitgesproken voorkomen

vergelijkbaar experiment waarbij in het filmfragment werd gevarieerd met een zekere versus een onzekere auditte. De casus met de onzekere auditte kreeg een significant lagere score dan dezelfde casus met dezelfde, maar nu zekere auditte. Bij de laatstgenoemde casus bleek overigens dat er een verband bestaat tussen het functieniveau (projectleider en managers) en de beoordeling (score) van de casus. Opvallend is dat juist de projectleiders en managers beïnvloed blijken te worden. Zij gaan mogelijk meer af op hun ervaring. Auditmedewerkers lijken minder beïnvloed te worden door de eerste indruk die men heeft van de auditte. In dit geval lijken juist de auditmedewerkers zich meer op de feiten te baseren (zie *figuur 3*). Auditors baseren zich bij de oordeelsvorming dus niet alleen op de feiten over de beheersmaatregelen, maar gaan blijkbaar onbewust ook af op de indruk die de auditte op hen maakt.



Figuur 3. Verschil in scores tussen medewerkers en projectleiders bij een zekere en onzekere auditte

Beïnvloeding door andere auditors

Veel wetenschappelijke experimenten tonen aan dat mensen zich snel door anderen laten beïnvloeden. Uit ons experiment blijkt dat dit ook het geval is bij auditors. In deze casus was opgenomen dat dezelfde casus reeds was voorgelegd aan een expertpanel bestaande uit ervaren auditors en auditmanagers. De scores

De auditor zal zich bij het uitvoeren van een audit continu bewust moeten zijn van de valkuilen in zijn eigen oordeelsvormingsproces

van de expertpanels lieten wij echter van elkaar verschillen. Bij de eerste groep had het zogenaamde expertpanel een relatief hoge score gegeven, bij de tweede groep een relatief lage score. Dit bleek een significant verschil op te leveren: de oordelen van de auditors van de eerste groep waren aanzienlijk hoger dan die van de tweede groep. Auditors laten zich dus beïnvloeden door het oordeel van een collega-auditor.

Voorbehoud experimenten

Natuurlijk is het zo dat de beantwoording van de vraag naar de beïnvloeding door psychologische aspecten uitsluitend blijkt uit onze experimenten. De werkelijkheid kan met experimenten nooit volledig worden nagebootst. Zo beschikten de auditors niet over een normenkader, werd geen review uitgevoerd en waren eventuele gevolgen van een minder betrouwbaar oordeel bij dit experiment uiteraard minder groot dan dat deze in een werkelijke situatie zouden zijn. □

Conclusie

De experimenten laten zien dat auditors onbewust en significant beïnvloed worden door de onderzochte psychologische aspecten. Blijkbaar baseren wij ons niet alleen op de feiten. En dat effect blijkt niet alleen uit onze experimenten, maar ook uit de grote hoeveelheden wetenschappelijke experimenten die zijn beschreven in de diverse wetenschappelijke (buitenlandse) tijdschriften. Het zou daarom goed zijn als auditors kennis nemen van deze onderzoeken. Pas als de verschillende psychologische aspecten worden erkend en herkend zijn we in staat om het effect ervan te beperken. Om dit te bereiken is het van belang dat de auditor zich meer verdiept in zijn eigen functioneren. De auditor zal zich bij het uitvoeren van een audit continu bewust moeten zijn van de valkuilen in zijn eigen oordeelsvormingsproces. Kortom, auditor, ken uzelf!

Onbewust bekwaam?

Het topmanagement van bedrijven vertrouwt op de oordeelsvorming van de interne auditor in zaken als de beheersing van bedrijfsprocessen en de IT-infrastructuur. De complexiteit van deze auditobjecten neemt onder meer door de snelle technologische vooruitgang exponentieel toe. Oordeelsvorming echter vindt plaats in het brein van de auditor en dat brein is onderworpen aan trage evolutionaire wetten. De houdbaarheidsdatum van de axiomatische, objectieve en rationele oordeelsvorming lijkt verstreken. Het is tijd voor iets nieuws.

A.A.C. de Visser RE CISSP

Hebt u in discussies met vakgenoten wel eens te maken gehad met de volgende tegenwerpingen? 'In theorie heb je gelijk maar...' 'Academisch gezien wel ja'. Of: 'Laten we dit vooral pragmatisch aanpakken'. Grote kans dat het betreffende onderwerp dan geen routinematige kwestie is, maar een geval waarbij enige reflectie of een nadere positiebepaling gewenst is. Door allerlei factoren gunnen we ons in de dagelijkse praktijk soms niet de noodzakelijke tijd voor bezinning, maar willen we snel resultaten laten zien. Dit alles wellicht onder het motto: beter iets dan niets. Het is echter de vraag of dit devies, gezien de aard van onze dienstverlening – het leveren van 'zekerheid' – wel toegepast mag worden. Onze doelgroep heeft immers bepaalde kwalitatieve verwachtingen van onze producten. Het 'iets' kan in sommige gevallen meer schade aanrichten dan het 'niets'.

Alles moet sneller

Komt de kwaliteit van oordeelsvorming van de auditor onder druk te staan door het streven naar meer efficiëntie en een enigszins pragmatische instelling? We leven in een tijdperk waarin alles efficiënt moet zijn, waarbij we veronderstellen dat aan de

voorwaarden voor effectiviteit is voldaan. Alles moet sneller, want de aandeelhouder verwacht rendement. Ik denk dat de vele debacles en financiële rampen aangetoond hebben dat er ook verborgen kosten zitten in deze visie en dat de rekening uiteindelijk wordt betaald. Is het instrumentarium van de auditor nog wel toereikend gezien de complexiteit van de hedendaagse onderzoeksobjecten? Weten wij voldoende over de totstandkoming van onze inschattingen en oordelen die ten grondslag liggen aan de producten die wij leveren?

Kwaliteit van oordeelsvorming

Toen ik vijf jaar geleden een onderzoek startte naar de kwaliteit van oordeelsvorming van de IT-auditor vond ik in de recente jaargangen van de vakliteratuur nauwelijks artikelen over dit onderwerp. Het hele thema leek niemand meer aan te spreken, terwijl er in voorgaande decennia toch grote belangstelling voor was geweest. Gerenommeerde tijdschriften als *Accounting*, *Organizations and Society* en *Contemporary Accounting Research* publiceerden met regelmaat artikelen met wetenswaardigheden over de oordeelsvorming van auditors.¹

Deze veronachtzaming van een thema dat zo dicht op de beroepsuitoefening van auditors ligt is echter niet nieuw. Jaren geleden werd er in een referaat van een student aan de Erasmus School of Accounting and Assurance al geconstateerd dat de belangstelling voor dit onderwerp onder IT-auditors 'zeer gering' was.² De betrokken IT-auditors hadden weliswaar van een aantal genoemde cognitieve 'valkuilen' gehoord, maar hielden hier in de praktijk nauwelijks rekening mee en beweerden tevens geen behoefte te hebben aan verdere educatie op dit gebied. Inmiddels lijkt er sprake van een kentering. Een aantal studenten aan postinitiële auditingopleidingen verricht onderzoek op verschillende gebieden van oordeelsvorming, evenals diverse AIO's



Ad de Visser RE CISSP is IT-auditmanager bij de ABN Amro en tevens als docent verbonden aan de Erasmus School of Accounting and Assurance.

Dit artikel is geschreven op persoonlijke titel. Eventuele reacties en/of vragen naar aanleiding van dit artikel kunt u sturen naar ✉ aacdevisser@gmail.com.

en hoogleraren.

Daarnaast verschijnen er in dagbladen, tijdschriften en boeken met enige regelmaat populaire verhandelingen over de werking van hersenen, bewustzijn en (intuïtieve) oordeelsvorming.³ Vooral de in de psychologie ontdekte ‘bloopers’ van de menselijke geest genieten veel belangstelling. Daarnaast (her)ontdekken ook de vakverenigingen het belang van dit onderwerp. IIA Nederland wijdde er onlangs op haar jaarcongres een hele ‘track’ aan en laat nu zelfs een *Audit Magazine* over dit thema het licht zien.

De hoeveelheid literatuur over oordeelsvorming is overwel-

digend en een samenvatting is daarom niet eenvoudig te geven. Ik beperk mij in dit artikel tot het kort bespreken van twee verschillende onderzoeksprogramma’s. De dominante visie die is gebaseerd op de aanname dat mensen (en auditors) oordelen en kiezen op basis van rede en de opkomende stroming die vooronderstelt dat dergelijke processen grotendeels onbewust plaatsvinden.



De in de psychologie ontdekte ‘bloopers’ van de menselijke geest genieten veel belangstelling

Het traditionele onderzoeksprogramma

Dit onderzoeksprogramma is gebaseerd op de aanname dat mensen weloverwogen op rationele wijze tot oordelen komen. Het moderne experimentele onderzoek naar dit type oordeelsvorming startte ongeveer halverwege de 19^e eeuw en werd voornamelijk binnen de psychologie uitgevoerd. In ons vakgebied duurde het nog tot ongeveer 1970 voordat men begon met het testen van de kwaliteit van oordeelsvorming onder auditors. De uitkomsten van deze onderzoeken komen tot de enigszins voorspelbare conclusie dat ook auditors gewoon mensen zijn en dus gevoelig zijn voor dezelfde valkuilen als de proefpersonen uit eerder onderzoek.

Een typisch experiment in dit programma ziet er vaak als volgt uit: de deelnemers wordt gevraagd een of andere cognitieve taak uit te voeren. Vervolgens vergelijkt men de behaalde resultaten met de juiste uitkomsten, gebaseerd op een wiskundig model of

formule. Bijna altijd zijn er afwijkingen te constateren. Mensen doen het vaak slechter dan het model, wat sommige wetenschappers er toe heeft bewogen te adviseren belangrijke besluitvormingsprocessen maar door computers te laten uitvoeren. Ik voel me vaak wat ongemakkelijk bij het lezen van dergelijke onderzoeksresultaten. Mijn bezwaar tegen deze benadering van onderzoek naar oordeelsvorming is het wat gekunstelde karakter ervan. Een voorbeeld om dit te verduidelijken.

Stel je krijgt de volgende opgave voorgelegd: u en uw partner hebben samen drie dochters. U verwacht een vierde kind en bent benieuwd of het dit keer een zoon of dochter zal zijn. Wat is uw beste inschatting voor de kans op weer een dochter?

- 6,25 procent omdat de kans op vier dochters op een rij een op zestien bedraagt;
- 50 procent omdat het kind evenveel kans heeft op beide seksen;
- een percentage ergens tussen de 6,25 en 50 procent.⁴

Grote kans dat de juiste oplossingsstrategie u niet direct te binnen schiet en u daardoor een ‘fout’ antwoord geeft (zie *kader*). Dat het traditionele onderzoek mij minder aanspreekt betekent natuurlijk niet dat het geen nuttige resultaten oplevert. Het belang hiervan blijkt wel uit het feit dat een van de grondleggers van dit onderzoeksprogramma, Daniel Kahneman, in 2002 de Nobelprijs voor Economie kreeg. Mijn ongemak berust met name op de omstandigheid dat deze experimenten vaak betrekking hebben op een abstracte werkelijkheid, gebaseerd op wiskundige modellen. En zo ziet de dagelijkse praktijk van de auditor er nu eenmaal niet uit!

Homo duplex

Vanaf circa 1950 ontstond er een tweede onderzoeksprogramma dat is gebaseerd op de aanname dat het menselijk brein voor

De financiële wereld
stelt grote vragen.

Tijd voor mensen
met een open mind.

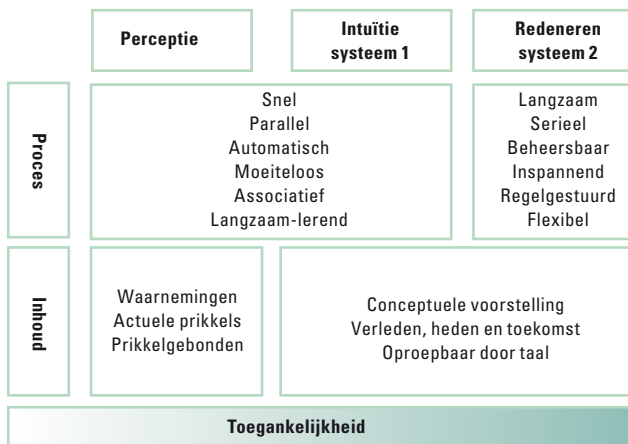
De Financial Services organisatie van Ernst & Young
zoekt ervaren **Advisors** die denken in antwoorden.

Solvency 2, Basel 3, IFRS 4, Quantitive Impact Studies 5: het zijn uitdagende tijden voor de financiële wereld. Ernst & Young is in Europa dé adviseur voor de financiële sector. De adviesorganisatie met een internationaal geïntegreerde financial services-praktijk. Wij zoeken ervaren Advisors, met een open mind, die toe zijn aan een volgende carrière-stap.



ERNST & YOUNG
Quality In Everything We Do

www.ey.nl/financialservices



Figuur 1. Het twee-systeemmodel

de totstandkoming van oordelen steunt op twee aparte neurale systemen. Deze aanname wordt door neurologisch onderzoek bevestigd.⁵ Het eerste systeem is verantwoordelijk voor de intuïtieve oordeelsvorming en het tweede systeem voor de rationale oordeelsvorming. Het concept van dit zogenoemde twee-systeemmodel⁶ is in *figuur 1* stilistisch weergegeven. De hoofdkenmerken van systeem 1 zijn snelheid en het schijnbare gemak waarmee het oordelen vormt. Resultaten komen moeiteloos in ons op en veroorzaken activiteiten zonder dat we hiertoe een bewuste beslissing nemen. Overigens vindt het merendeel van onze oordeelsvorming plaats in dit neurale systeem. De oordeelsvormingmechanismen van systeem 1 zijn ofwel geërfd ofwel aangeleerd. De geërfde mechanismen behoren tot de oudste delen van ons brein en hebben hun toegevoegde waarde al bewezen in de overleving van onze soort. Het is niet waarschijnlijk dat we de werking van deze mechanismen kunnen verbeteren. Toch is systeem 1 ook 'leerbaar' omdat het mogelijk is bepaalde handelingen door middel van herhaling te automatiseren. Het is echter een langzame, iedereen die heeft leren blindtypen kan dit beamen.

De hoofdkenmerken van systeem 2 vormen haast de tegenpolen van systeem 1, namelijk traagheid en de relatief grote inspanning in het gebruik ervan. Desondanks gebeurt al het *bewuste* denken in dit bescheiden neurale netwerk.

Onbewuste beïnvloeding

De 'ontdekking' dat mensen geen rationale besluitvormers zijn maar dat het merendeel van hun oordelen en besluiten in het onderbewuste ontstaat, in dat gedeelte van de hersenen dat waarschijnlijk is ontstaan toen de vroege mens nog op de Afrikaanse savannen rondliep, heeft de publieke en wetenschappelijke belangstelling voor het onderwerp oordeelsvorming in ieder geval goed gedaan. Maar belangrijker nog is dat de heersende opvatting dat mensen slecht zijn in oordeels- en besluitvorming langzaam terrein verliest aan de bewering dat in sommige gevallen intuïtie juist een goede raadgever kan zijn. Ook in auditing.

De Amerikaanse auteur Malcolm Gladwell beschrijft in zijn boek *Blink* diverse opvallende prestaties van ons onderbewuste. In een van zijn voorbeelden beschrijft hij hoe studenten op basis van een korte (enkele seconden) geluidloze video-opname een

docent evalueerden. De uitkomst van deze evaluatie bleek nagenoeg gelijk aan de resultaten die werden verkregen van andere studenten die deze docent na afloop van het semester beoordeelden.

Betekent dit nu dat we inderdaad goed en snel inschattingen kunnen maken of betekent dit dat de studenten gedurende het semester geen afstand konden nemen van hun eerste indruk? In *Het slimme onbewuste* laat Ab Dijksterhuis zien dat onbewust nadenken in sommige situaties inderdaad tot betere resultaten kan leiden. Anderzijds is aangetoond dat de informatie die ons onbewuste opneemt onze oordeels- en besluitvorming beïnvloedt. Saraber en Hummel tonen in het artikel *Auditor ken uzelf!* aan dat ook de auditor niet ongevoelig is voor 'een eerste indruk' van de auditte.

Intuïtief oordelen

Als er één boodschap is die u moet onthouden na het lezen van dit artikel dan is dat deze: we zijn niet in staat om de indrukken en oordelen uit ons onbewuste te negeren. Of we willen of niet, ons onbewuste is verantwoordelijk voor het merendeel van onze oordeelsvorming. In sommige gevallen, met name bij de meer complexe problemen, zijn deze oordelen zelfs beter dan die waar we goed over hebben nagedacht! Vanwege de snelheid waarmee deze 'intuïtieve' oordelen tot stand komen zouden ze zelfs kunnen bijdragen aan het verbeteren van de gewenste efficiëntie in het controleproces. De grote valkuil is echter dat de oude evolutionaire structuren die verantwoordelijk zijn voor dit type oordeelsvorming in bepaalde situaties tot verkeerde inschattingen komen. Voordat de auditor leert te vertrouwen op zijn intuïtie is het daarom essentieel om dergelijke situaties te onderkennen. Educatie speelt daarin een belangrijke rol. Hier ligt een mooie uitdaging voor docenten en jonge onderzoekers! □

Noten

1. Zie voor een overzicht van dergelijke studies bijvoorbeeld Solomon, I. en K.T. Trotman, 'Experimental judgment and decision research in auditing: the first 25 years of AOS', *Accounting Organizations and Society*, 28, 2003.
2. Beuze, H. de, *Oordeelsvorming bij de audit van IT Service Management*, referaat ESAA, 2005.
3. Zie voor een interessante verhandeling over het bewustzijn en hersenen, Lamme, V., *De vrije wil bestaat niet*, Bert Bakker, 2010.
4. Bazerman, M. en D. Moore, *Judgment in Managerial Decision Making*, John Wiley & Sons, 2009.
5. Zie o.a. Goldberg, E., *Het sturende brein*, of Damasio, A., *Het zelf wordt zich bewust*.
6. Kahneman, D., *Maps of Bounded Rationality. A Perspective on Intuitive Judgement and Choice*, Nobel Price Lecture, 2002.



Wordt het een jongetje of een meisje?

Het juiste antwoord op de vraag wat de geschatte kans op een jongetje of een meisje is, is antwoord b. Vanuit de optiek van kansverdeling is de sekse van een volgend kind onafhankelijk van de sekse van de voorafgaande kinderen. De dolende spermatozoïde en de serene eicel weten immers niet hoeveel broers of zussen er al zijn.

Het brein van de auditor

L. Brandts*

Bij een titel als 'het brein van de auditor' komen verschillende gedachten naar boven. Een column met deze titel zou kunnen gaan over de tools en technieken die een auditor kan gebruiken om zijn werk te ondersteunen. Deze tools en technieken moeten dan over voldoende 'intelligentie' beschikken om als brein door het leven te kunnen gaan. Maar het zou ook kunnen gaan over het soort brein waar een auditor over moet beschikken om een goede auditor te zijn. En dan kan het ook nog over allebei gaan, en dat is waar deze column over gaat: intelligentie van én voor de auditor.

Het brein van de auditor? Er zijn talrijke tools voor de auditor die het leven gemakkelijker en gestroomlijnd maken. Workpaper management, planningtools, risk assessments en issue tracking. Allemaal tools en technieken die essentieel zijn voor een goede audit. Toch zijn ze niet het brein van de auditor. Ze zijn de handen en voeten, het hart en de longen en de lever en de nieren van de auditor. De overgrote meerderheid van auditors maakt met name gebruik van de eigen intelligentie in een audit. De hier genoemde tools en technieken worden voornamelijk gebruikt om het resultaat van die intelligentie op te slaan en te zorgen voor adequate opvolging. Een goede tool zit uiteraard weliswaar zeer intelligent in elkaar en maakt gebruik van documentatie en findings van de eerste en tweede line of defense, maar de kern van de audit gebeurt in het hoofd van de auditor. Uiterst essentieel dus, maar het echte uitzoekwerk, de analyses, de bevindingen? Die komen van de individuele auditor.

Welke tools en technieken zouden dan wel als brein door het leven kunnen gaan? Voor de kenners onder ons plaats ik meteen de kanttekening dat ik de grens van intelligentie hier niet op het niveau van de Turing Test ga leggen, want dan zijn we snel klaar. Die tools zijn er niet. Maar als we vragen of er tools zijn die analyses kunnen maken en die

conclusies kunnen trekken op basis van intelligente technieken, dan is het antwoord 'ja'. Die intelligente technieken kunnen heel geavanceerd zijn, maar ook gebaseerd zijn op het feit dat hele grote hoeveelheden data moeten worden geanalyseerd. In het laatste geval is de intelligentie in sommige gevallen eigenlijk beperkt, maar een individuele auditor zou het in tien jaar niet voor elkaar krijgen om handmatig een paar miljard datapunten door te lopen. Al deze technieken zijn gebaseerd op data-analyse, number crunching en patroonherkenning. Ze hebben echter het nadeel dat ze weinig tot niet zijn geïntegreerd met de rest van de audit tools (namelijk de handen en voeten, et cetera). Een nog groter nadeel is dat een heleboel van deze analyses eigenlijk heel goed door de business gedaan kunnen worden. Het zou ideaal zijn als de audit de intelligentie van een auditor in een auditscript kan vangen, zodat vervolgens de first line of defense er dagelijks of maandelijks mee kan werken. Dat komt de kwaliteit ten goede, vermindert de kans op fraude en houdt risico's op het gewenste niveau. Met andere woorden, de intelligentie van de auditor wordt pas echt intelligent als deze intelligentie direct en permanent ten goede komt aan de business zelf.

Bij dit alles kan geen enkele techniek het brein van de auditor vervangen. Data dient, ook na diepe analyse, geïnterpreteerd te worden. Er moet tussen de regels door gelezen en geluisterd worden en de auditor zal echt door moeten vragen, oog moeten hebben voor culturele verschillen. Het brein van de auditor moet dus goed en breed ontwikkeld zijn. Tools en technieken zijn een noodzakelijk hulpmiddel. Zonder die hulpmiddelen zal de auditor een kip met kop zijn, maar zonder lijf.

* Luc Brandts is eindverantwoordelijk voor de visie van BWISE op technologie en product. BWISE blog: www.bwise.com/blog.



Zelfkennis is voor de auditor even onmisbaar als opleiding en ervaring. Niet alleen auditors, ook auditmanagers en auditopleidingen doen er verstandig aan meer aandacht te besteden aan het verkrijgen van zelfkennis. Zelfkennis geeft inzicht in welke functies en werkzaamheden het best bij de persoonlijkheid passen. Door hier in de praktijk gebruik van te maken kun je als auditor effectiever zijn en met meer plezier werken. Dit artikel geeft inzicht in de relatie tussen de auditor als persoon en als professional.

Auditor wie ben je?





Dr. B. van Scherpenzeel EMIA

Iedere auditor heeft een natuurlijke voorkeur voor bepaalde audits. Dit komt voort uit de persoonlijkheid. De invloed hiervan op het gedrag is veel fundamenteeler dan vakkennis, vaardigheden en attitude. Het gaat om aangeboren persoonlijkheidskenmerken die zich hebben ontwikkeld tot redelijk stabiele gedragspatronen. Het is te vergelijken met rechts- of linkshandigheid. Schrijven met de voorkeurshand voelt natuurlijk aan en gaat moeiteloos, terwijl dit met de andere hand onprettig aanvoelt en veel moeite kost. Door u te verdiepen in uw persoonlijkheid en het bijbehorende voorkeursgedrag krijgt u meer zelfkennis. En zelfkennis geeft inzicht in de mogelijkheden en beperkingen die u op grond van uw persoonlijkheid als auditor hebt. Met zelfkennis kunt u gericht werken aan persoonlijke ontwikkeling en

optimaal gebruikmaken van uw natuurlijke voorkeuren. Verder helpt het u bij het zoeken naar functies en werkzaamheden die bij uw persoonlijkheid passen. Een auditor met zelfkennis heeft meer kans op persoonlijke effectiviteit, employability en werkplezier.

Het schaap met vijf poten

Zowel bij de opleiding als bij de werving en selectie van auditors gaat de aandacht voornamelijk uit naar zaken als kennis, vaardigheden, attitude en de opgedane ervaring. Vooral bij operational auditors valt op dat er een breed scala aan eisen wordt gehanteerd. Van operational auditors wordt verwacht dat zij in staat zijn zowel op assurance gerichte audits vanuit een stan-

	PHARMASIST	BRAIN SURGEON	NURSE	PSYCHOTHERAPIST
				
Welk type audit-professional ben je?	De klant heeft een eenvoudige en terugkerende vraag Uitvoering standaard auditprocedures vanuit een standaard normenkader gericht op assurance	De klant heeft een complexe en unieke vraag Leveren van maatwerk auditdiensten gericht op diagnose en klantspecifieke oplossingen vanuit een zelf-ontwikkeld normenkader	De klant heeft een eenvoudige en terugkerende vraag Uitvoering standaard auditprocedures vanuit een standaard normenkader gericht op assurance	De klant heeft een complexe en unieke vraag Leveren van maatwerk auditdiensten gericht op diagnose en klantspecifieke oplossingen vanuit een zelf-ontwikkeld normenkader
	Weinig contact met de klant Eindresultaat in de vorm van een schriftelijke rapportage	Weinig contact met de klant Eindresultaat in de vorm van een schriftelijke rapportage	Veel contact met de klant Proces van dienstverlening waarbij de klant direct wordt betrokken	Veel contact met de klant Proces van dienstverlening waarbij de klant direct wordt betrokken
Welke audits hebben je voorkeur?	Cyclisch; opgelegd; inhoudelijk; mono-aspectmatig <i>Voorbeelden:</i> Financial audits IT-audits Compliance audits (e.g. SOX, Solvency II) SAS 70 audits	Eenmalig; op verzoek; inhoudelijk; mono-aspectmatig <i>Voorbeelden:</i> Forensic audits Expert audits	Cyclisch; opgelegd; beheersmatig; multi-aspectmatig <i>Voorbeelden:</i> Operational audits/-management control audits vanuit een standaard normenkader (e.g. COSO/-ERM, INK, ISO 9001)	Cyclisch; opgelegd; beheersmatig; multi-aspectmatig <i>Voorbeelden:</i> Operational audits/-management control audits vanuit een standaard normenkader (e.g. COSO/-ERM, INK, ISO 9001)
Wat is je persoonlijkheidstype?	ST Sensing-Thinking ISTJ-ISTP-ESTP-ESTJ ♀17-25% ♂35-46% Totaal 27-37%	NT Intuition-Thinking INTJ-INTP-ENTP-ENTJ ♀5-14% ♀12-26% Totaal 9-19%	SF Sensing-Feeling ISFJ-ISFP-ESFP-ESFJ ♀40-57% ♂18-31% Totaal 27-45%	NF Intuition-Feeling INFJ-INFP-ENFP-ENFJ ♀17-27% ♂10-17% Totaal 13-21%
	Praktisch Feitelijk Ervaringsgericht	Creatief Idealistisch Innovatief	Praktisch Feitelijk Ervaringsgericht	Creatief Idealistisch Innovatief
	Logisch Objectief Principieel	Logisch Objectief Principieel	Empathisch Mensgericht Flexibel	Empathisch Mensgericht Flexibel

Figuur 1. Het AKJ-model (Auditor Ken Jezelf-model)

daard normenkader, als diagnostische en ontwerpgerichte audits vanuit een maatwerk normenkader uit te voeren.

Auditmanagers en auditopleidingen lijken op zoek te zijn naar het schaap met vijf poten. De inzetbaarheid van auditors hangt echter niet alleen af van opleiding en ervaring, maar ook van de mogelijkheden en beperkingen die de persoonlijkheid van de auditor met zich meebrengt. De vraag is welk soort audit het best past bij welk persoonlijkheidstype. Om meer inzicht te geven in de relatie tussen de auditor als persoon en professional heb ik het Auditor Ken Jezelf-model ontwikkeld (zie *figuur 1*). Dit model kan van bovenaf worden benaderd door te kijken naar het type auditprofessional of van onderaf door te kijken naar het persoonlijkheidstype. Een toelichting.

De auditor als professional

Voor het definiëren van de auditor als professional maak ik gebruik van de ideeën van David Maister over het 'ware' professionalisme. Maister heeft de professionele dienstverlening ingedeeld met behulp van twee dimensies.¹ De eerste is de mate waarin maatwerk is vereist om het probleem van de klant op te lossen. De tweede is de mate waarin de klant contact wil tijdens

de dienstverlening. Hierdoor ontstaan vier typen professionele dienstverlening, te weten: Pharmasist, Brain Surgeon, Nurse en Psychotherapist. Deze vier typen zijn vertaald naar de professionele praktijk van de auditor.

• De Pharmasist

Een auditor die als Pharmasist werkt bedient klanten die een relatief eenvoudige en regelmatig terugkerende vraag hebben. Bijvoorbeeld: 'voldoet de verzekeraar waarvoor ik werk aan de eisen van Solvency II?' Om deze vraag te beantwoorden voert de auditor standaard auditprocedures uit op basis van een standaard normenkader. Het doel van de audit is het verschaffen van een bepaalde mate van zekerheid (assurance). Hiervoor is weinig contact met de klant nodig. De toegevoegde waarde ligt in het opleveren van een schriftelijke rapportage aan de opdrachtgever met daarin de bevindingen en conclusies. In deze categorie gaat het om cyclische audits die van bovenaf worden opgelegd en inhoudelijk en mono-aspectmatig onderzoek betreffen. Voorbeelden: financial audits, IT-audits, compliance audits. Bijvoorbeeld SOx, Solvency II en SAS 70-audits.

• De Brain Surgeon

Een auditor die als Brain Surgeon werkt bedient klanten die een relatief complexe en unieke vraag hebben. Bijvoorbeeld: 'er zijn sterke aanwijzingen voor fraude binnen deze afdeling. Maak een diagnose van de situatie en geef mij advies over de vervolgstappen.' De auditor levert in dit geval klantspecifieke auditdiensten gericht op een diagnose van de situatie en het vinden van maatwerkoplossingen, vanuit een zelfontwikkeld normenkader. Hiervoor is net als bij de Pharmasist weinig contact met de klant nodig, omdat het werk voornamelijk 'backoffice' kan worden uitgevoerd. De toegevoegde waarde ligt in het opleveren van een schriftelijke rapportage aan de opdrachtgever met daarin de diagnose en het advies over de oplossing. In deze categorie gaat het om eenmalige audits die op individueel verzoek worden uitgevoerd en inhoudelijk en mono-aspectmatig onderzoek betreffen. Bijvoorbeeld forensic audits en expert audits.

• De Nurse

Een auditor die als Nurse werkt bedient klanten die een relatief eenvoudige en regelmatig terugkerende vraag hebben. Bijvoorbeeld: 'voldoet ons interne beheersingssysteem aan de uitgangspunten en richtlijnen van COSO/ERM?' Om deze vraag te beantwoorden voert de auditor standaard auditprocedures uit op basis van een standaard normenkader. Het doel van de audit is het verschaffen van een bepaalde mate van zekerheid (assurance). In tegenstelling tot de Pharmasist en de Brain Surgeon ligt de toegevoegde waarde van de Nurse in het betrekken van de klant bij de uitvoering van de audit. Hiervoor is veel contact met de klant nodig. In deze categorie gaat het om cyclische audits die van bovenaf worden opgelegd en beheersmatig en multi-aspectmatig onderzoek betreffen. Bijvoorbeeld operational audits

(management control audits), vanuit een standaard normenkader als COSO/ERM, INK of ISO 9001.

• De Psychotherapist

Een auditor die als Psychotherapist werkt bedient net als de Brain Surgeon klanten die een relatief complexe en unieke vraag hebben. Bijvoorbeeld: 'waarom zijn we niet in staat onze doelstellingen te realiseren en wat kunnen we doen om dit te verbeteren?' De auditor levert in dit geval klantspecifieke auditdiensten gericht op een diagnose van de situatie en het zoeken naar maatwerkoplossingen, vanuit een zelfontwikkeld normenkader. In tegenstelling tot de Brain Surgeon ligt de toegevoegde waarde van de Psychotherapist in het betrekken van de klant bij de uitvoering van de audit. Hiervoor is veel contact met de klant nodig. In deze categorie gaat het om eenmalige audits die op individueel verzoek worden uitgevoerd en beheersmatig en multi-aspectmatig onderzoek betreffen. Bijvoorbeeld operational audits (management control audits), vanuit een zelfontwikkeld normenkader.

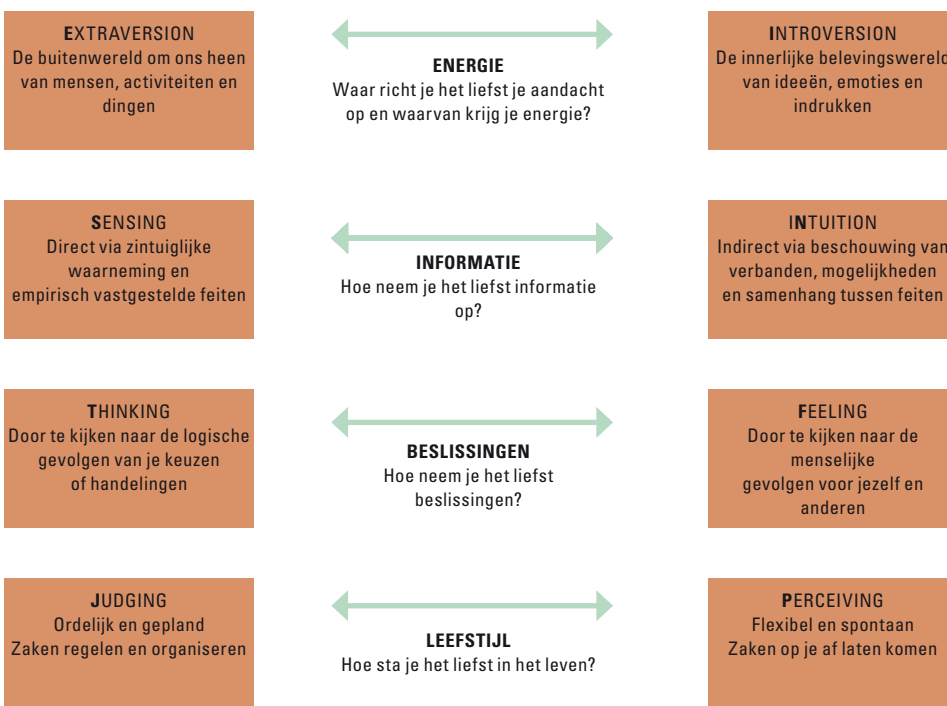
De auditor als persoon

De persoonlijkheid definieer ik met behulp van de Meyers Briggs Type Indicator (MBTI).² Dit is een veelgebruikt en toegankelijk instrument om het persoonlijkheidstype te bepalen. MBTI is een uitwerking van de persoonlijkheidstheorie van Carl G. Jung. Deze theorie gaat uit van aangeboren persoonlijke gedragsvoorkeuren bij mensen die uitgroeien tot redelijk stabiele gedragspatronen.

MBTI maakt gebruik van vier dimensies om de gedragsvoorkeuren van iemand te bepalen (zie *figuur 2*). Door de combinatie van deze gedragsvoorkeuren ontstaan zestien mogelijke persoonlijkheidstypen (ENTP, INTP, ESTP, ISTP, et cetera). Zie *figuur 1*.³ De kern van ieder persoonlijkheidstype bestaat uit de twee middelste voorkeuren, dus hoe we het liefst informatie opnemen en beslissingen nemen. Hieruit volgen vier combinaties: Sensing-Thinking (ST), Sensing-Feeling (SF), Intuition-Thinking (NT) en Intuition-Feeling (NF). Deze combinaties spelen een rol bij beroepskeuzen.

Sensing-Thinking

Mensen met Sensing-Thinking (ST) in hun persoonlijkheidstype zijn praktisch ingesteld en gericht op concrete feiten en ervaringen. Verder hebben zij een voorkeur voor logisch redeneren en benaderen zij



Figuur 2. De vier voorkeursdimensies van MBTI



Bert van Scherpenzeel is kwaliteitsmanager bij DAS (rechtsbijstandverzekeringen, incasso en juridisch advies). In 2007 rondde hij de postdoctorale opleiding Executive Master of Internal Auditing aan de Erasmus Universiteit Rotterdam af. Dit artikel is een bewerking van het referaat voor deze opleiding. Het volledige referaat, getiteld *Auditor ken jezelf!*, is te vinden op www.auditing.nl.

de dingen objectief en principieel. Dit sluit het best aan bij de Pharmasist, omdat het bij deze vorm van dienstverlening gaat om de praktische uitvoering van logische standaardprocedures en het beoordelen van de werkelijkheid op basis van objectieve criteria.

Intuition-Thinking

Mensen met Intuition-Thinking (NT) in hun persoonlijkheidstype zijn creatief, idealistisch en innovatief. Verder hebben zij net als mensen met Sensing-Thinking (ST) een voorkeur voor logisch redeneren en benaderen zij de dingen objectief en principieel. Dit sluit het best aan bij de Brain Surgeon, omdat het bij deze vorm van dienstverlening gaat om het vinden van de meest creatieve en innovatieve oplossing voor de klant.

Sensing-Feeling

Mensen met Sensing-Feeling (SF) in hun persoonlijkheidstype zijn net als personen met Sensing-Thinking (ST) praktisch ingesteld en gericht op concrete feiten en ervaringen. Daarnaast zijn zij emphatisch, mensgericht en flexibel ingesteld. Dit sluit het best aan bij de Nurse, omdat het bij deze vorm van dienstverlening, net als bij de Pharmasist, gaat om de praktische uitvoering van logische standaardprocedures, waarbij hier echter wel sprake is van veel interactie met de klant.

Intuition-Feeling

Mensen met Intuition-Feeling (NF) in hun persoonlijkheidstype ten slotte zijn net als personen met Intuition-Thinking (NT) creatief, idealistisch en innovatief. Daarnaast zijn zij net als personen met Sensing-Feeling (SF) emphatisch, mensgericht en flexibel ingesteld. Dit sluit het best aan bij de Psychotherapist, omdat het bij deze vorm van dienstverlening gaat om het vinden van de meest creatieve en innovatieve oplossing met daarbij nauw contact met de klant.

Uw eigen persoonlijkheidstype

Hoe krijgt u inzicht in uw eigen persoonlijkheidstype? Een eerste stap is het aandachtig bestuderen van de vier dimensies van MBTI (zie *figuur 2*) om van daaruit een voorlopige inschatting te maken van uw persoonlijkheidstype. Hieruit komt bijvoorbeeld ESFJ als voorkeur. Zie dit als een eerste hypothese, een

soort beste vermoeden. Vervolgens kunt u in de literatuur⁴ of op internet uitgebreide beschrijvingen vinden van uw type en verifiëren of dit voor uw gevoel klopt. Verder is het aan te raden een officiële MBTI-test te doen door middel van het invullen van een vragenlijst. Ook dit kan via internet. Op deze manier krijgt u een (eerste) indicatie van uw persoonlijkheidstype en kunt u in het Auditor Ken Jezelf-model zien welk type auditprofessional en soort audit hierbij het best aansluiten. MBTI is een dynamische persoonlijkheidstheorie die ervan uitgaat dat het menselijk gedrag niet volledig en voortdurend wordt gedetermineerd door één persoonlijkheidstype. Het is dus mogelijk dat iemand zich in meerdere typen herkent, zoals bijvoorbeeld INTJ én INFJ.

De keuze van de operational auditor

De functie van operational auditor past het best bij mensen met Sensing-Feeling (SF) of Intuition-Feeling (NF) in hun persoonlijkheid (zie *figuur 1*). 'Feeling' is altijd een karaktereigenschap van een operational auditor. Dat komt omdat zijn toegevoegde waarde ligt in de interactie met de klant. Het verschil is dat sommige operational auditors beter uit de voeten kunnen met standaard audits (de Nurse, personen met SF) en anderen met meer klantspecifieke audits (de Psychotherapist, personen met NF). Op grond van de persoonlijkheid kunnen deze twee vormen van operational audit in principe dus niet door één auditor worden uitgevoerd. De operational auditor zal een keuze moeten maken tussen standaard of maatwerk audits.

Dit betekent dat opdrachten voor deze twee vormen van operational audit verdeeld moeten worden over verschillende auditors. In de praktijk zal dit vaak niet haalbaar zijn en zult u als operational auditor toch beide moeten doen. Hierbij is het van belang om niet alleen aandacht aan uw professionele ontwikkeling te besteden, maar ook aan uw persoonlijke groei.

Volgens Maister kunnen de meer creatieve Nurses zich ontwikkelen tot Psychotherapist. Dit betekent een carrièreplanning en de ontwikkeling van de daarvoor benodigde professionele vaardigheden. Het beste is om dit aan te vullen met gerichte uitbreiding of verrijking van het persoonlijke repertoire. Als de voorkeur op de dimensie Sensing-Intuition (S-N) niet heel uitgesproken is, dan is het mogelijk om bijvoorbeeld met behulp van coaching de minder ontwikkelde persoonlijkheidsaspecten verder te ontwikkelen. Zo kan een Nurse ook een Psychotherapist worden, of omgekeerd, en gaan professionele ontwikkeling en persoonlijke groei hand in hand. □

Noten

1. Maister, David H., *True professionalism. The courage to care about your people, your clients, and your career*, The Free Press New York, 1997.
2. Briggs Myers, I., *Inleiding tot type. Een handleiding voor de interpretatie van uw resultaten voor de Meyers-Briggs Type Indicator*, zesde uitgave, CPP Oxford, 2000.
3. De in *figuur 1* vermelde percentages bij de persoonlijkheidstypen hebben betrekking op de geschatte verdeling van de typen tussen vrouwen en mannen in de Verenigde Staten.
4. Zie bijvoorbeeld Brenters, M., *De carrière code. Ontdek het geheim achter een succesvolle loopbaan met je MBTI-persoonlijkheidstype*, Van Duuren Management, 2010.

Waardering werkt!

Onze hersenen krijgen minder zuurstof zodra we ons richten op knelpunten en risico's. Het directe gevolg is dat we minder goed gaan functioneren.¹ Wat zouden onze auditrapporten doen met de managers die ze lezen?

Drs. R. Kalker RO
Drs. L. Zarrou
Drs. M. de Zeeuw RO

In de jaren tachtig van de vorige eeuw ontstond in de organisatiewetenschappen de theorie van appreciative inquiry ofwel, waarderend onderzoek. Waarderend onderzoek gaat uit van het analyseren van de sterkten en kwaliteiten van de organisatie om aan te zetten tot verbetering, in plaats van dit te doen door het analyseren van de problemen van de organisatie. Omdat waarderend onderzoek uitgaat van de intrinsieke motivatie van de organisatiemedewerker, draagt het op een bijzonder effectieve manier bij aan een organisatieverandering. Wij willen met onze audits ook meer effectiviteit bereiken en bijdragen tot organisatieverandering. Daarom hebben we onderzocht hoe waarderend onderzoek de auditdiscipline kan verrijken.²

Waarderende auditbenadering

Waarderend onderzoek kenmerkt zich door het positieve te bekrachtigen, uit te gaan van kwaliteiten, de dialoog te bevorderen met medewerkers en het onderzoeken met een open blik. Deze kenmerken van waarderend onderzoek kan op verschillende manieren worden vertaald naar audit zodat je een waarde-nde auditbenadering krijgt (zie tabel 1). Hierna lichten we de verschillende mogelijkheden toe. Je kunt ervoor kiezen om de waarderende auditbenadering breed of smal op te pakken, met natuurlijk de bijpassende effecten. We willen benadrukken dat het belangrijk is waarderend auditen niet puur instrumenteel op te pakken, het is juist de benadering die het meeste effect heeft. Positieve punten rapporteren als je als auditor tijdens het onderzoek geen waarderende houding hebt gehad, werkt niet.

Positief formuleren

Uitgangspunten van waarderend onderzoek zijn dat positieve vragen leiden tot het denken in mogelijkheden en dat de orga-



nisatie kan leren van haar successen en kwaliteiten en zo tevens bestaande knelpunten kan oplossen. Bij een waarderende auditbenadering worden doelstelling en onderzoeksvragen daarom zoveel mogelijk positief geformuleerd. Bijvoorbeeld: 'hoe kan organisatie X haar beheersing of prestaties verbeteren?', in plaats van: 'welke risico's loopt organisatie X in haar sturing en beheersing?'

Waarderend auditen begint met een positieve houding. Een waarderend interview begint met positieve vragen omdat dat de toon zet voor het gesprek (zie kader). Deze vragen zijn bedoeld om sterkten, uitzonderlijke prestaties en doorgevoerde innovaties helder te krijgen. Door te vragen naar wat goed gaat (of in het verleden goed ging) en waarom, zal de audittee eerder mogelijkheden zien om prestaties te verbeteren of om kwaliteiten beter te kunnen benutten.

Waarderende vragen:

- drukken nieuwsgierigheid uit, geen oordeel;
- zijn positief geformuleerd, of in ieder geval neutraal;
- zijn eerder open dan gesloten;
- nodigen uit tot het geven van meerdere antwoorden in plaats van dat gezocht wordt naar dat ene juiste antwoord;
- zetten de toon.³

	Traditionele auditbenadering	Waarderende auditbenadering	Waarderend onderzoek
Perspectief	Verantwoording	Katalysator voor verbetering	Veranderingondersteunend onderzoek
Focus	Probleemgericht: het identificeren van risico's	Neutraal: het identificeren van risico's én kwaliteiten /sterkten	Positief: het identificeren van kwaliteiten en sterkten
Aanpak	Onderzoek met normenkader	Onderzoek met normenkader	Onderzoek zonder normenkader
Aanbevelingen zijn gericht op	(Het reduceren en wegnemen van) risico's	- (Het reduceren /wegnemen van) risico's - Het (h)erkennen, bewuster inzetten en het versterken van kwaliteiten/sterkten	- Het (h)erkennen, het bewuster inzetten en het versterken van de kwaliteiten/sterkten - Het bepalen van de toekomstvisie - Acties om toe te werken naar de gewenste toekomst
Rol auditor	Auditor als 'externe deskundige', beperkte betrokkenheid van audittee in het onderzoek	De auditor kan verschillende rollen hebben: - relatief afstandelijk: 'externe deskundige' - begeleidend, zorgen voor interactie tussen betrokkenen - een mix van beide	- De onderzoeker heeft een meer begeleidende rol - Bij het onderzoek worden veel belanghebbenden betrokken - Interactie tussen belanghebbenden is cruciaal voor het resultaat
Resultaat	Het rapporteren van slechts de risico's geeft een eenzijdig beeld	- Het auditproces is prettiger voor de audittee (en auditor) - Het rapporteren van risico's én kwaliteiten (die tot successen leiden) geeft een evenwichtiger beeld - Meer draagvlak bij ontvangers van rapport	- De mogelijkheden voor verbetering worden breder verkend (nl. geen beperkend normenkader) - Resultaat vooral tijdens het onderzoek zelf - Door grote betrokkenheid bij het onderzoek een breed draagvlak voor onderzoeksresultaten
Past goed bij	Fraudeonderzoek	Bij elke vraaggestuurde OA/IT-audit. Belangrijk is dat de benadering aansluit bij de wens/-houding van de opdrachtgever	- Het bepalen van best KSF-en - Het opstellen van best practices - Vergelijkende onderzoeken/benchmarks
Past minder goed bij	Het op een positieve manier motiveren tot verbetering	Fraudeonderzoek	Wanneer de opdrachtgever wil weten hoe hij presteert ten opzichte van de norm

Tabel 1. Onderscheidende kenmerken van traditionele audits, waarderende audits en waarderend onderzoek

Vervolgens wordt gevraagd naar hoe de organisatie er in een ideale situatie uit zou zien en welke kansen benut kunnen worden om die ideale situatie te bereiken. Na de sterke kanten van de organisatie besproken te hebben, is de volgende stap aandacht besteden aan bestaande problemen of risico's. Afgesloten wordt met een samenvatting van de belangrijkste successen/succesfactoren en de belangrijkste punten om te verbeteren.

Het waarderend interview is niet alleen een middel om informatie te halen, maar ook om de audittee zijn eigen conclusies te laten trekken. Als iemand zijn eigen conclusies trekt is het effect vele malen sterker dan dat een ander dat voor hem doet.

Wij hebben workshops gedaan met collega's binnen het Rijk en

rapportage niet het eindstation. De rapportage is een stap in het veranderingsproces. De resultaten kunnen nog meer gewaardeerd en benut worden (na toestemming van opdrachtgever) door kritische succesfactoren en best practices te verspreiden naar andere geïnteresseerden.

De dialoog bevorderen

Omdat organisatieverbetering begint bij de medewerkers is het van belang tijdens de audit de dialoog met deze medewerkers te bevorderen. Medewerkers kunnen meer betrokken worden bij het bepalen van de opzet van de audit, het formuleren van het normenkader en het analyseren van de onderzoeksresultaten. Een interview is meer een dialoog dan een vraaggesprek. Hoe meer de medewerkers zelf de belangrijkste thema's zien en benoemen, hoe meer commitment er zal zijn om hieraan te werken.

Documentanalyse en individuele interviews leggen kennis en informatie over succesfactoren of over verborgen verbeterpunten niet altijd bloot. Door interactie wordt het naar buiten brengen van impliciete kennis gestimuleerd. Mogelijkheden om dit te doen zijn:

- Een workshop organiseren waar de betrokkenen ervaringen delen en op zoek gaan naar verbetermogelijkheden. Denk bij het betrekken van de organisatie niet alleen aan proceseigenaren, maar ook aan procesmedewerkers, klanten en leveranciers.
- De organisatie zélf een deel van het onderzoek laten uitvoeren en ervaringen laten delen in een bijeenkomst. Medewerkers kunnen elkaar en hun klanten en leveranciers interviewen op basis van een van te voren opgesteld interviewprotocol. Zo wordt een grote groep bereikt en veel informatie verzameld in relatief korte tijd.

Waarderend auditen begint met een positieve houding

ze laten ervaren hoe het is om een waarderend interview uit te voeren. Opvallende feedback was dat het best lastig is om naar positieve zaken te vragen en hier antwoorden op te geven. Er werd wel meer informatie gegeven tijdens het interview en het was meer een gesprek dan een interview.

Zowel de verbeterpunten (knelpunten en risico's) als de zaken die goed gaan (innovaties, successen en kwaliteiten die daartoe leiden) en behouden of zelfs uitgebreid moeten worden, worden gerapporteerd. In de waarderende manier van auditen is de

Onderzoeken met open blik

Wel of geen normenkader?

Waarderend onderzoek gebruikt geen normenkader, omdat dat zorgt voor een gesloten blik. Als een auditor onderzoekt of de organisatie aan het normenkader voldoet, zoekt hij naar voor de hand liggende verbetermogelijkheden. Daarmee onthoudt hij de klant interessante verbetermogelijkheden.

Is het werken zonder normenkader een optie voor audit om zo het onderzoeken met een open blik te bevorderen? Daarvoor beantwoorden we eerst de vraag waarom we binnen een audit met normen werken. Normen worden gebruikt om transparant te maken waarop de auditor zijn conclusies en adviezen baseert. Het gebruik van normen is een manier om te laten zien dat degelijk onderzoek is verricht. Vanuit die optiek is het volgens ons mogelijk een audit uit te voeren zonder norm, mits de auditor zorgt voor een goede onderzoeksmethodologie en voor transparante vastlegging van de verzamelde informatie en de geformuleerde conclusies.

Werken met een open normenkader

Is het werken zonder normenkader een brug te ver, dan kan gewerkt worden met een open normenkader. Hiervoor zijn twee mogelijkheden. Als eerste de punten die overeenkomen met een 'normaal' normenkader:

- organisatiedoelstellingen en kritische succesfactoren staan centraal;
- de aspecten die belangrijk zijn voor het behalen van de doelstellingen worden opgenomen.

Vervolgens zijn er twee opties:

1. De auditor vult het normenkader verder in zoals gebruikelijk. Tijdens een interview vraagt hij naar de van tevoren benoemde aspecten of normen én daarbuiten. Zijn er positieve afwijkingen van de norm? Zijn er andere relevante aspecten voor het behalen van goede resultaten? Er blijft dus oog voor ideeën vanuit de uitvoering die wellicht beter zijn dan de ideeën die het management van tevoren bedacht had om de doelstellingen te behalen. Als er goede ervaringen, ideeën of kwaliteiten naar boven komen, kan dat aanleiding zijn om de normen van de opdrachtgever aan te passen na afronding van het onderzoek. Op deze wijze kent waarderend auditen twee eindproducten: de rapportage en het vernieuwde normenkader.
2. Het normenkader wordt niet verder ingevuld (er worden geen normen of specifieke maatregelen aan de geformuleerde aspecten gekoppeld). De auditor onderzoekt hoe de doelstellingen behaald worden en of en hoe aan de kritische succesfactoren voldaan wordt. De geformuleerde aspecten vormen de leidraad.

Als de opdrachtgever geen normenkader heeft: deze vanuit best practices opstellen

Vaak stelt de auditor in zo'n geval een normenkader op vanuit zijn eigen kennis en ervaring. Een andere mogelijkheid is om een normenkader op te stellen aan de hand van best practices van een vergelijkbare organisatie. Als die niet voorhanden zijn

Denken

In deze fase wordt onderzocht welke successen geboekt zijn (heden en verleden) met betrekking tot het vastgestelde thema. Het doel is tevens om de factoren vast te stellen die bepalend zijn (geweest) voor succes. Het achterhalen van successen gebeurt door de dialoog aan te gaan. Door dialoog wordt individuele waardering collectieve waardering. Er worden zoveel mogelijk medewerkers geïnterviewd en om dit mogelijk te maken kunnen medewerkers ook elkaar interviewen. Hiervoor krijgen de medewerkers eerst een training in waarderend interviewen. Ook wordt er een interviewprotocol opgesteld. Vanuit de interviewresultaten worden gezamenlijk de belangrijkste successen en succesfactoren bepaald.

Dromen

Met de huidige sterkten als uitgangspunt, wordt in deze fase verkend wat de mogelijkheden zijn voor de toekomst. Dit gebeurt wederom met behulp van interviews. Na de interviews worden de belangrijkste 'droombeelden' voor de toekomst met elkaar gedeeld. Door dialoog worden individuele visies gedeelde visies voor de organisatie. Het delen van idealen geeft bovendien een gevoel van verbondenheid. De toekomstvisie wordt ten slotte beschreven in een (positief geformuleerde) verklaring of verhaal, of uitgebeeld door middel van een foto of tekening.

Doen

In deze laatste fase wordt de klant door middel van dialoog geholpen het toekomstbeeld specifieker te maken en om prioriteiten te stellen. Er wordt gewerkt naar het gezamenlijke toekomstbeeld toe door acties te benoemen om kwaliteiten te behouden en uit te bouwen, medewerkers te laten bepalen welke bijdrage ze kunnen leveren en zich te laten committeren aan hun doelstellingen en door af te spreken hoe successen gevierd gaan worden. De kwaliteiten, toekomstvisie en afgesproken acties kunnen ten slotte vastgelegd worden in een rapport. Het belangrijkste resultaat is echter al geboekt en zit in de hoofden van de mensen die hebben meegewerkt aan het onderzoek. Ze hebben gezamenlijk de belangrijkste kwaliteiten en succesfactoren bepaald en een gewenst toekomstbeeld gedeeld.

Figuur 1. 3D-model voor waarderend onderzoek

kan de auditor aanbieden deze best practices helpen op te stellen met behulp van een waarderend onderzoek. Daarmee zijn twee organisaties geholpen: de organisatie met de best practice krijgt meer kennis van haar kwaliteiten en de andere organisatie krijgt een normenkader aangereikt, inclusief tips om prestaties te verbeteren.

Nieuw 3D-model van de Rijksauditdienst

Voor als het echt helemaal anders kan en mag is een waarderend onderzoek een interessante optie voor de auditor. Waarderend onderzoek volgens het 3D-model van de Rijksauditdienst (RAD) bestaat uit de fasen denken, dromen en doen. In *figuur 1* wordt beschreven hoe met dit model een waarderend onderzoek kan worden vormgegeven. Voordat met een waarderend onderzoek wordt gestart, wordt het te onderzoeken thema vastgesteld. Daarna wordt de klant met het 3D-model begeleid om na te denken over successen en over verbetermogelijkheden.

Ten slotte

Waarderend onderzoek enthousiasmeert, inspireert en zet aan tot verbetering. Het werkt omdat het een positieve insteek heeft, omdat het redeneert vanuit aanwezige sterkten en kwaliteiten en

omdat de organisatie nauw betrokken is bij de totstandkoming van de onderzoeksresultaten. Waarderend onderzoek helpt een organisatie om te denken in mogelijkheden om prestaties te verbeteren. De waarderende auditbenadering is een combinatie van audit en waarderend onderzoek. Hierdoor krijg je het beste van twee werelden: aan de ene kant het toetsen aan de norm en het signaleren van risico's en aan de andere kant het aanspreken van de kwaliteiten van de organisatie.

De belangrijkste verwachte effecten van waarderend auditen zijn:

- Het enthousiasmeert meer en zet eerder aan tot verbetering omdat de vragen aanzetten tot het nadenken over risico's en over sterkten en factoren voor succes.
- Het zorgt voor verhoogde acceptatie van de auditresultaten omdat belanghebbenden meer betrokken worden bij de totstandkoming van auditresultaten. En omdat het rapport een genuanceerder beeld geeft en zo eerder uitnodigt om erover te praten.
- De auditor wordt eerder gezien als partner. Door de interactie tijdens de audit ontstaat sneller een sfeer van samenwerken en door de toekomst(visie) mee te nemen in het onderzoek kan eerder toegevoegde waarde worden geleverd op strategisch niveau.
- Het maakt auditen leuker. Audits worden aangenamer als de auditor zich niet alleen op de risico's maar ook op de successen richt. Daarbij motiveert het als auditinspanningen meer effect hebben. □

Noten

1. Masterclass waarderend coachen met Psychotherapeut Anna Hinze.
2. Over waarderend onderzoek (of Appreciative Inquiry) zijn verschillende boeken en artikelen verschenen zoals het *Appreciative inquiry Handbook* van David Cooperrider e.a., 2008, *Het waarderend oog* van Ronald van Domburg, 2008 en het artikel 'Is uw glas halfvol of halfleeg' in *Audit Magazine* van Anthoon Haagsma, nr. 3, september 2009.
3. *Appreciative coaching* door Orem e.a., 2007.



Drs. Roos Kalker RO (I) is operational auditor bij de Rijksauditedienst (RAD). Kalker doet voor het Rijk onderzoeken naar processen, verandertrajecten en de inrichting en sturing van organisaties en projecten. Daarnaast verzorgt zij workshops over kennisthema's zoals waarderend auditen.

Drs. Loubna Zarrou (m) is werkzaam bij de Rijksauditedienst als (IT-) auditor. Zarrou richt zich bij haar werkzaamheden vooral op projectaudits, Europese aanbestedingen, IT-governance, kennismanagement, verandermanagement en waarderend auditen. Daarnaast is zij freelance trainer en coach.

Drs. Martine de Zeeuw RO is operational auditor bij de RAD en voert audits uit binnen het Rijk. Zij heeft ervaring in ketenauditing, het auditen van projecten en het begeleiden van control self assessments. Daarnaast geeft De Zeeuw presentaties over waarderend auditen.

Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven en gebaseerd op de whitepaper *Waarderend auditen bij de RAD* (2010). Reacties kunt u mailen naar ✉ r.kalker@rad.nl, ✉ l.zarrou@rad.nl of ✉ m.zeeuw@rad.nl.

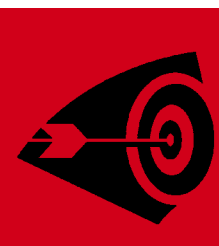
advertentie

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
e] info@mas-online.nl
p] Postbus 1473
3600 BL Maarssen

MAS

Persoonlijkheid kan worden omschreven als de eigenschappen van een mens die in belangrijke mate hun eigen gedrag, gedachten en emotie bepalen. In dit artikel wordt stilgestaan bij allerlei aspecten van persoonlijkheid, het resultaat van een ingewikkeld breinproces dat ons zijn en functioneren stuurt. Kennis hieromtrent is buitengewoon relevant voor professionals zoals auditors.

Persoonlijkheid aan het werk

Dr. J.R. van Kuijck RA RC



Een belangrijke vraag is of persoonlijkheidskenmerken echt bestaan of dat zij berusten op denkbeelden die men heeft van een bepaalde persoon. Immers, de persoonlijkheid van iemand is niet zo gemakkelijk waar te nemen als de fysieke

zichtbare kenmerken als de kleur van de ogen, haren en huid. Vanaf de Oude Grieken tot lange tijd daarna heeft de mensheid gedacht dat biologische processen alleen verantwoordelijk waren voor de ontwikkeling van persoonlijkheid. Zo dacht men bijvoorbeeld dat de lichaamsstoffen van de mens (onder andere bloed, gal en slijm) een belangrijke indicator waren. Dit is echter niet juist zoals later bleek uit wetenschappelijk onderzoek.

In dit artikel wordt ingegaan op de vraag in hoeverre persoonlijkheid erfelijk bepaald is en of deze nog kan worden ontwikkeld. Ook wordt ingegaan op vragen als hoe persoonlijkheid objectief kan worden gemeten en hoe een generiek persoonlijkheidsprofiel kan worden geschetst. Tot slot worden enkele aspecten van persoonlijkheid belicht in relatie tot de werkende mens.

Erfelijkheid en ontwikkeling

Onderzoekers op het gebied van de gedragsgenetica hebben belangrijke inzichten geleverd ten aanzien van persoonlijkheid. In deze wetenschap is gezocht naar de relatie tussen erfelijkheid en persoonlijkheid. Ofschoon rattenexperimenten in 1942 al aantoonde dat gedrag van dieren erfelijk is, duurde het zeker tot circa 1970 voordat dit ook werd vastgesteld voor mensen. Daarbij heeft men onder andere aan de hand van onderzoek met tweelingen vastgesteld dat erfelijkheid een substantiële factor is. In feite ligt persoonlijkheid al vast in het genotype. Dit betekent

dat persoonlijkheid door opvoeding of andere leerprocessen maar deels kan worden beïnvloed (evolutietheorie). Daarmee is ook meteen ontzenuwd dat individuele verschillen in het gedrag van mensen kan worden verklaard door enkel en alleen omgevingsinvloeden en opvoeding.

In de moderne opvattingen onderkent men dat de biologische processen de grondstructuur van de persoonlijkheid bepalen. De genen spelen een belangrijke rol bij de productie van bepaalde stoffen die op hun beurt een effect hebben op het zenuwstelsel en de hormoonhuishouding. Voorts spelen de sociale processen een rol bij de verdere ontwikkeling en is er mogelijk interactie met de biologische processen. Daarbij is het de visie van een aantal onderzoekers dat de omgeving als vormende kracht alleen

Net als bij ratten is persoonlijkheid erfelijk bepaald

effectief is als en voorzover de genen dat toelaten. Nog sterker, genotypen zoeken als het ware de omgeving op die het best bij hen past en vermijden omgevingen waar dit niet het geval is. Voor zover leerprocessen niet tot aanpassing in staat blijken te zijn, kan dit leiden tot het afscheid nemen van de omgeving. In de context van een organisatie betekent dit dat een medewerker ander werk gaat zoeken als het betreffende werk niet aansluit bij zijn persoonlijkheid. In dit verband is het aardig om te vermelden dat onderzoek heeft uitgewezen dat de beroepskeuze in een groot aantal gevallen (40 tot 50 procent) erfelijk bepaald is. De stoornissen die kunnen optreden in de geest van mensen vallen buiten de scope van dit artikel. Toch wil ik niet volledig voorbijgaan aan het bestaan van stoornissen. Als auditor kun je mogelijk waarnemen dat stoornissen een effect op het

dagelijks functioneren van mensen hebben. Stoornissen zoals angsten, traumatische herinneringen, het borderline-syndroom en dissociatie kunnen leiden tot allerlei problemen. Daarbij kan worden gedacht aan diverse verslavingen, asociaal gedrag en verminderde (arbeids-)prestaties. Als auditors kunnen we daar in de dagelijkse praktijk natuurlijk mee te maken krijgen. Toch moeten we onze beperkingen kennen en uiteraard in voorkomende gevallen deskundigen inschakelen.

Vaststelling persoonlijkheid

De vaststelling van de persoonlijkheid van iemand duurt in

What you measure is what you get

de persoonlijke omgang met mensen vaak lang. Na een mensenleven kan men tot de conclusie komen dat men iemand nog steeds niet volledig kent. In de werkomgeving is dat nog een lastigere zaak, ook al wijst onderzoek uit dat we aan de favoriete vakantiebestemming van iemand vaak de persoonlijkheid kunnen aflezen. We laten in de zakelijke sfeer – meer nog dan in de privésfeer – een bepaalde sociale rol en gedrag zien waarvan we denken dat het van ons wordt verwacht (rolmodel). Jung (1875-1961) typeert dat met zijn persona, een psychologisch masker dat het gezicht naar het publiek toont. Als het ware een toneelmasker uit de Griekse oudheid. Toch zijn er vaak veel beweegredenen om iemands persoonlijkheid te leren kennen. In de werkomgeving is de aandacht op persoonlijkheid gevestigd om te komen tot het maximaliseren van de kans op succes.



De afgelopen eeuwen zijn testen ontwikkeld om de persoonlijkheid van iemand te kunnen beschrijven. In de praktijk bestaat de beoordeling meestal uit een mix van zelfonderzoek, expertbeoordeling, beoordeling door derden en vergelijking met peergroepen. Als er een combinatie plaatsvindt van deze beoordelingstechnieken neemt de robuustheid van de uitkomsten uiteraard toe. Vandaar dat dit bij assessment centers ook het uitgangspunt is voor het persoonlijkheidsonderzoek. Een populaire benadering voor het vaststellen van de persoonlijkheid van mensen is de Five Factor Personality Inventory, kortweg Big Five. Hier worden de veelheid aan persoonlijkheidsfactoren teruggebracht naar vijf categorieën of labels (acronym OCEAN):

1. Openness – openheid voor ervaringen: behoudend versus vernieuwend.
2. Conscientiousness – zelfcontrole: ordelijk versus wanordelijk.
3. Extraversion – extravertie: introvert versus extravert.
4. Agreeableness – meegaandheid: meegaand versus dominant.
5. Neuroticism – emotionele stabiliteit: rust versus onrust.

Elke factor bestaat uit een cluster van persoonlijkheidsaspecten die sterk met elkaar correleren. Binnen de wetenschap zijn er verschillende onderzoekers die onafhankelijk van elkaar tot de conclusie zijn gekomen dat deze vijf factoren persoonlijkheid het best beschrijven.

Toch is er ook kritiek op persoonlijkheidstesten. Het is slechts een momentopname. Persoonlijkheid kan zich namelijk in de loop van de tijd ontwikkelen en veranderen. Daarbij kan worden gedacht aan het effect van veranderingen in de fysieke en mentale gesteldheid van mensen of het optreden van bepaalde gebeurtenissen. De geldigheid van het resultaat van eerdere testen wordt daarmee ondermijnd. Tot slot is een belangrijk kritiekpunt dat testen geen voorspelling opleveren voor toekomstig gedrag. Ook is het geen voorspeller voor situationeel gedrag. Dit alles maakt dat persoonlijkheidstesten niet van alleszeggende waarde zijn.

Generiek functieprofiel van auditors

De werksituatie kan worden gezien als een omgeving waarin bepaalde eisen aan de mens of werknemer worden gesteld; functie-eisen of functieprofiel. Nu kan aan een functie uiteraard op verschillende manieren invulling worden gegeven; de stijl kan dus verschillen. Interessant is natuurlijk de vraag of iemand past in een bepaalde functie.

Welke persoonlijkheidskenmerken behoren bij een auditor? Immers, een auditor moet het liefst zo effectief en efficiënt mogelijk werken. Dan is aansluiting tussen persoonlijkheid en gewenst gedrag noodzakelijk. Uitgaande van de auditor kan het functieprofiel worden vastgesteld gebruikmakend van de eerder genoemde 'Big Five'. Het is evident dat organisaties van auditors verschillende stijlen en werkerreinen kennen, met dito verwachtingen van de opdrachtgevers en afnemers van

auditdiensten. Toch kunnen we enkele generieke uitspraken doen over auditors. Het generieke functieprofiel van een auditor zal eerder vragen om de karakteristiek behoudend dan vernieuwend. Aangezien auditors zorgvuldig te werk moeten gaan, zullen zij eerder ordelijk dan wanordelijk zijn. Als het gaat om de verdediging van hun oordeel, eerder extrovert en dominant dan introvert en meegaand. Kortom, op hoofdlijnen is een profiel te geven. Uiteraard zal iedere organisatie zelf moeten beoordelen wat de eisen zijn, pas dan kan een specifiek functieprofiel voor een auditor worden geschetst.

Beroep beïnvloedt mens

De vraag is gerechtvaardigd of er geen interactie plaatsvindt tussen het beroepsprofiel en de persoonlijkheid. Mensen besteden immers een groot deel van de dag aan werken. In het werkzame leven van mensen blijkt dat zij de neiging hebben langere tijd hetzelfde beroep uit te oefenen. Als gevolg daarvan drukt op den duur het beroep als het ware een stempel op de persoonlijkheid. Concreet betekent dit dat collega's in vergelijkbare situaties in het begin van hun functie niet op elkaar lijken, maar dat naar verloop van tijd dat wel steeds meer doen. In feite beïnvloedt de aard van het werk, net zoals de sociale werkomgeving, de persoonlijkheid op termijn. Er kan zelfs sprake zijn van een zo nadrukkelijke beïnvloeding dat we kunnen spreken van beroepsdeformatie. Dat wil zoveel zeggen dat mensen in hun vrije tijd hetzelfde gedrag laten zien of dezelfde taal gebruiken als op hun werk.

C'est le ton qui fait la musique

Verenigbaarheid van karakters

In de werksituatie is het streven van het management er vaak op gericht om medewerkers gelijkgericht te laten functioneren. In de managementliteratuur is dat een belangrijk uitgangspunt in de beheersing van organisaties. In de praktijk zien we in de eerste fase van een nieuwe arbeidsrelatie dat wordt gekeken of een medewerker socialiseert. De aandacht is dan gevestigd op de wijze waarop de medewerker zich voegt in de hiërarchie en of hij zich gedraagt naar de normen en waarden die gelden binnen de organisatie. Even los van de mogelijk positieve effecten van

Samenvatting

Er schuilt heel wat interessants in ons brein. De wetenschap heeft slechts een tipje van de sluier opgelicht. Zij tast nog steeds in het duister hoe de 'grijze massa' precies werkt. In dit artikel is de persoonlijkheid van mensen nader belicht en zijn de hedendaagse visies kort gepresenteerd. Wellicht dat de inzichten een hulp kunnen zijn in de dagelijkse praktijk. Per slot van rekening vraagt het beroep van auditor veel breinwerk.

Bob van Kuijck is werkzaam bij SERUM Consultancy BV (www.serum.nl) en LIME TREE Research & Education. Op dit moment is hij bezig met de afronding van een boek met als werktitel *Overtuigende professionals* dat medio 2011 verschijnt. Dit artikel is gebaseerd op een hoofdstuk uit dit boek.



diversiteit aan persoonlijkheden in een organisatie, is het ook van belang dat personen qua generieke persoonlijkheid in een team bij elkaar passen. Immers, de relatie tussen mensen zorgt ervoor dat zoveel mogelijk gemeenschappelijke automatismen tot stand komen die de werkrelatie drijven. Dit scheelt wat betreft aandacht die het management moet besteden aan de beheersing van processen. Als blijkt dat een werknemer qua persoonlijkheid niet past binnen een team, dan komen de genoemde automatismen niet of moeizaam tot stand. Op den duur kan de onverenigbaarheid van karakters een behoorlijk effect hebben op de productiviteit of het resultaat van de organisatie als geheel.

Communicatie

In de praktijk speelt voor de auditor de identificatie van karaktertrekken ook een belangrijke rol in de communicatie. Met name het fenomeen spiegelen is interessant. Naarmate men beter weet wat de karaktertrekken zijn van de mee- en tegenspelers kan beter worden ingespeeld op situaties of gedrag. Wetenschappelijk onderzoek wijst uit dat zo de kans van het slagen van relaties stijgt, net als de uiteindelijke uitkomsten van processen. In de praktijk is het management erop gericht om een stimulerende werkomgeving te creëren. Dit is belangrijk omdat mensen uitgekeken kunnen raken op hun werk en graag meer nieuwe of uitdagende werkzaamheden willen verrichten. In de wetenschap is gesuggereerd dat dit in belangrijke mate samenhangt met de persoonlijkheid. Men verklaarde dit door middel van de karaktertrek dat mensen sensatie zoeken, wat men heeft getracht te meten. Overigens laten verschillende studies zien dat op deze karaktertrek mannen gemiddeld genomen hoger scoren dan vrouwen. Toch zijn er ook veel personen die houden van een stabiele omgeving waarin weinig vernieuwing plaatsvindt. Stimulering betekent voor hen vooral stress, met alle gevolgen van dien.



De invloed van teamdiversiteit: winst door verschil?

Diversiteit is tegenwoordig een belangrijk onderdeel van het humanresourcebeleid van veel ondernemingen. Teams bestaan vaak uit verschillende specialisaties en ervaringsniveaus, maar ook steeds meer uit een mix van persoonlijkheden, nationaliteiten en geslacht. Dit artikel beschrijft een onderzoek waarin geprobeerd is te achterhalen wat de invloed van teamdiversiteit in de accountancy is op de kwaliteit van risicoanalyses.

J. Post

De voordelen van teamdiversiteit worden op verschillende manieren veelvuldig onder de aandacht gebracht:

- een groter potentieel aan meningen en oplossingsstrategieën;
- een grotere personeelstevredenheid;
- een lager ziekteverzuim;
- diversiteit is goed voor het imago van ondernemingen;
- het biedt mogelijkheden voor internationale en interculturele contacten.

Diversiteit is een belangrijk onderwerp in het personeelsbeleid van vrijwel elk grote onderneming, zo ook bij accountantskantoren. In de accountancy is beperkt onderzoek uitgevoerd naar de effecten van teamdiversiteit op de kwaliteit van controlewerkzaamheden. Dit artikel beschrijft een recent onderzoek naar de effecten van teamdiversiteit op de kwaliteit van uitgevoerde risicoanalyses. In het onderzoek is teamdiversiteit afgebakend tot diversiteit in geslacht en etniciteit. Een belangrijke vraag is welke invloed teamdiversiteit heeft op de kwaliteit van risicoanalyses. Door het onderzoek wordt kennis en inzicht verkregen over

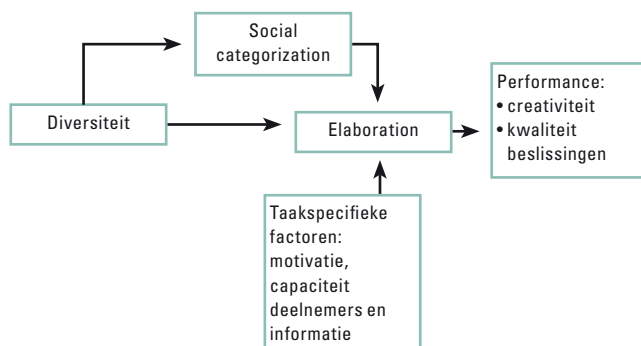
het causale verband tussen teamdiversiteit en de kwaliteit van risicoanalyses, onder uitsluiting van andere factoren. Er heeft een veldexperiment plaatsgevonden om dit verband kwantitatief aan te tonen. Op deze plek wordt weergegeven op welke wijze het experiment is opgezet en wat de bevindingen en conclusie zijn.

Theorie en eerdere onderzoeken

Specifiek binnen de accountancy vond er slechts beperkt onderzoek plaats naar teamdiversiteit en de invloed hiervan op risicoanalyses. Vandaar dat aansluiting is gezocht met het onderwerp diversiteit in organisaties in het algemeen. Een belangrijk onderzoek naar diversiteit binnen organisaties is het onderzoek van Williams en O'Reilly (1998). Zij hebben veertig jaar onderzoeksmateriaal van demografie en diversiteit in organisaties onderzocht. Hun conclusie is dat er, onder ideale omstandigheden, positieve effecten zijn bij een toename van de diversiteit. Echter, de meeste omstandigheden zijn niet ideaal. Als er geen waarborgen getroffen worden om de niet-ideale omstandigheden te normaliseren beargumenteren Williams en O'Reilly dat diversiteit

nauwelijks positieve effecten heeft. De onderzoeken van Williams en O'Reilly (1998) en Knippenberg, De Dreu en Homan (2004) onderscheiden twee perspectieven op het gebied van teamdiversiteit in werkgroepen en performance: 'social categorization perspective' en 'information/decision-making perspective'. Het social categorization perspective is een theoretische benadering die voortkomt uit de eigenschap van mensen om elkaar onderling te vergelijken. Groepsleden voelen zich het meest aangetrokken tot mensen die in vergelijking met hen relatief gelijk zijn (homogeen). In homogene groepen zou het commitment van de groep hoger zijn, is er een grotere cohesie, is er minder risico op het vormen van subgroepen en zijn er minder conflicten in de groep. Op basis daarvan verwachten Williams en O'Reilly (1998) een hogere performance bij homogene groepen. Het information/decision making perspective staat haaks op het social categorization perspective. Heterogene groepen presteren volgens deze benadering beter omdat ze een bredere basis hebben en meer verschillende relevante kennis, kwaliteiten en mogelijkheden bezitten. De brede basis van deze groepen en de verschillende ervaringen leiden tot meer creatieve en innovatieve ideeën en oplossingen.

Knippenberg, De Dreu en Homan (2004) introduceerden het Categorization-Elaboration Model (CEM-model). Kenmerkend van dit model is dat het zowel het social categorization perspective als het information/decision-making perspective integreert in één model (zie *figuur 1*).



Figuur 1. Het Categorization-Elaboration Model (CEM-model, bewerkt)

Essentieel is dat Knippenberg, De Dreu en Homan een positieve relatie veronderstellen tussen teamdiversiteit in groepen en 'elaboration of task-relevant information & perspectives' (hierna: 'elaboration'). Hiermee bedoelen ze de fase van informatie-uitwisseling in het groepsproces. Deze fase is van belang voor het wel of niet succesvol uitvoeren van een groepstaak (de performance).

Zal het hiervoor genoemde verband ook gelden voor het uitvoeren van een risicoanalyse door een groep (assistent-)accountants? De hypothese in dit onderzoek is dat een hoge mate van teamdiversiteit leidt tot een hoge kwaliteit van het elaborationproces en tot een kwalitatief betere risicoanalyse. Versturende factoren kunnen social categorization en taakspecifieke factoren zijn. In dit experiment is getracht deze factoren te beheersen.

Opzet van het onderzoek

De doelstelling van het onderzoek was om de kwaliteit van een risicoanalyse in een gecontroleerde omgeving te meten, waarbij de teamdiversiteit van een groep systematisch werd gevarieerd. Er werd een veldexperiment uitgevoerd, met ook elementen van een laboratoriumexperiment.

Het experiment vond plaats in verschillende groepen studenten van de cursus 'Advanced Auditing' aan Nyenrode Business Universiteit. Deze studenten zijn naast hun studie werkzaam bij een accountantskantoor of voeren werkzaamheden uit bij andere ondernemingen of instellingen die sterk gerelateerd zijn aan de accountancy. Er is voor deze groep studenten gekozen omdat zij in hun werk veel risicoanalyses uitvoeren en in de cursus 'Advanced Auditing' het uitvoeren van risicoanalyses centraal staat.

Een hypothese is dat een hoge mate van teamdiversiteit leidt tot een betere risicoanalyse

Voorafgaand aan het experiment is geïnventariseerd welke kenmerken (geslacht en etniciteit) de deelnemers bezitten en is op basis van een randomisatietechniek een willekeurige groepsindeling gemaakt. Door de randomisatietechniek worden de niet-relevante (concomitante) factoren bij benadering constant geacht. De deelnemers kregen allen dezelfde casus uitgereikt. Eerst werd gevraagd individueel een risicoanalyse op de beschreven situatie uit te voeren en een gestandaardiseerd formulier in te vullen. Na de individuele risicoanalyse werden de deelnemers in groepen ingedeeld. De groepen moesten nu een gezamenlijke risicoanalyse uitvoeren en dit vastleggen op een nieuw formulier. Na afloop van het experiment werd de deelnemers gevraagd een evaluatieformulier in te vullen.

Prestatiemeting

Centraal bij de experimenten stond de manier waarop de prestaties gemeten werden, in dit geval de kwaliteit van de risicoanalyse. Alle antwoordformulieren, zowel de individuele als de groepsantwoorden, zijn nagekeken op basis van een ontwikkeld standaardantwoordmodel. Dit model is tot stand gekomen na een pilottest en consultatie van een ervaren externe accountant. Hieruit volgde een score per uitwerking, die door de onderzoeker is bepaald. De maatstaf voor prestatiemeting was in dit experiment de kwaliteitsverbetering die optrad ten opzichte van het gemiddelde van de individuele risicoanalyses van de deelnemers. In het onderzoek is ook het elaborationeffect gemeten op basis van een vragenlijst. In de vragenlijst was een aantal indicatoren van een goed werkend elaborationeffect opgenomen zoals:

- tijdens de groepstaak was ik actief de informatie van andere groepsleden aan het verwerken;
- tijdens het gesprek bespraken we zaken die mij op nieuwe ideeën brachten;

Relevante variabelen	Betreft
Individuele kwaliteit risicoanalyse	Een getal dat aangeeft in hoeverre het antwoord van de individuele deelnemer overeenkomt met het standaardantwoordmodel
Kwaliteitsverbetering risicoanalyse	Een getal dat de verbetering uitdrukt van de gemiddelde individuele score van de groepsleden ten opzichte van de groepsscore
Elaboration	De mate waarin deelnemers de kwaliteit van het elaborationproces positief waarderen
Diversiteitsindex	Indexcijfer dat afhankelijk is van de mate van teamdiversiteit in een groep

Tabel 1. De gehanteerde variabelen

- ik vond dat er in onze groep veel verschillende meningen, visies en interpretaties waren.

De gehanteerde variabelen zijn opgenomen in *tabel 1*. In de vragenlijst zijn ook enkele vragen opgenomen die mogelijk tot versturende effecten kunnen leiden zoals te weinig tijd of geen overeenstemming binnen de groep.

Onderzoeksresultaten

In totaal is in het onderzoek het experiment uitgevoerd met 29 personen en zijn er vijf groepen samengesteld. De controles op validiteit in het experiment brachten geen bijzonderheden naar voren.

Elaboration

De vraag is of meer teamdiversiteit leidt tot een verbetering van het elaborationproces en tot verbetering van de prestaties van de groep. Hiervoor is met behulp van lineaire regressie de samenhang onderzocht tussen de diversiteitsindex en elaboration. Er is gebleken dat er geen duidelijke rechtlijnige samenhang is tussen de diversiteitsindex en elaboration. De uitkomsten van de lineaire regressie geven aan dat er geen aantoonbaar verband is tussen de mate van teamdiversiteit en het elaborationproces. Het is mogelijk dat de niet-geïdentificeerde verstoringen in het elaborationproces (bijvoorbeeld social categorization of taakspecifieke factoren) aanwezig zijn geweest of dat elaboration niet betrouwbaar genoeg is gemeten. In dit experiment zijn de overige factoren constant gehouden om vergelijkbaarheid te krijgen. Nader onderzoek zal moeten uitwijzen of elaboration wel een factor van betekenis is in de relatie tussen teamdiversiteit en verbetering van de prestaties van de groep.

Kwaliteitsverbetering

De belangrijkste vraag van het onderzoek was of er een grotere mate van kwaliteitsverbetering plaatsvindt bij een meer diverse groep. In het onderzoek is door middel van lineaire regressie de samenhang onderzocht tussen de diversiteitsindex en de gerealiseerde kwaliteitsverbetering. Er is enige mate van samenhang gevonden tussen deze twee, maar dit verband is niet significant ($p = 0,142$). Ondanks dat het verband niet significant is, is op basis van de beperkte aantallen in dit onderzoek wel te stellen dat er een indicatie is voor een verband. Verder vervolgonderzoek met grotere aantallen zal moeten uitwijzen of het verband significant is.

Discussie en beperkingen

Het onderzoek kent een groot aantal beperkingen. De beperkingen geven ruimte voor verder vervolgonderzoek waarbij dit

onderzoek mogelijk als voorbeeld kan dienen. De beperkingen zijn in het onderzoek zoveel mogelijk gemitigeerd naar een acceptabel niveau. De belangrijkste beperkingen zijn:

- Beperking in de definiëring van kernbegrippen als teamdiversiteit. De afbakening van de begrippen (alleen op geslacht en etniciteit) leidt tot minder generieke toepasbaarheid. In vervolgonderzoek zou onderzoek kunnen worden gedaan naar het effect van diversiteit in andere biografische kenmerken of bijvoorbeeld diversiteit in persoonlijkheden.
- De keuze om het onderzoek experimenteel te verrichten levert inherente beperkingen op: het kunstmatige karakter van het experiment en de vereenvoudiging in een experimenteel model.
- De onderzoekspopulatie is beperkt van omvang.
- De berekeningssystematiek en het professional judgement bij het toetsen van de antwoorden op basis van een standaardantwoordmodel leidt tot subjectiviteit.

Er is in dit onderzoek geen bewijs gevonden dat het veronderstelde elaborationproces bepalend is of teamdiversiteit wel positieve resultaten, in de vorm van kwaliteitsverbetering, oplevert. Wel is aangetoond dat er enige mate van positieve samenhang is tussen teamdiversiteit en de kwaliteitsverbetering van risicoanalyses. Dit verband is niet significant. Toch impliceert het onderzoek dat teamdiversiteit een positieve invloed kan hebben op het presteren, waaronder het uitvoeren van een risicoanalyse. De resultaten geven aanleiding om de invloed van teamdiversiteit op groepsprocessen niet te onderschatten, zeker niet in controleteams. □

Bronnen

- Jansen, P.G.W., *Organisatie en Mensen*, Soest, 2002.
- Knippenberg, D. van, Dreu, C.K.W. de, en A.C. Homan, A.C., 'Work group diversity and group performance: an integrative model and research agenda', *Journal of Applied Psychology*, 89, 2004, pag. 1008-1022.
- Nieuw Amerongen, C.M. van, 'De invloed van ervaring op de kwaliteit van het accountantsoordeel', *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, september 2007, pag. 378-387.
- Williams, K.Y. en C.A. O'Reilly, 'Demography and diversity in organizations: a review of 40 years of research', *Research in Organizational Behavior*, 20, 1998, pag. 77-140.



Jelmer Post is supervisor bij KPMG Accountants nv. Dit artikel is gebaseerd op zijn masterscriptie bij Nyenrode Business Universiteit die hij op 18 januari 2010 heeft verdedigd.

✉ mail@jelmerpost.nl

In de 'Estafettecolumn' schrijft een auditprofessional op persoonlijke titel 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 **Hans Stander**, auditor bij het ministerie van Justitie.

De rechtszaak, het slot en de deur



Het is 2011. Vorig jaar eindigde deze column in de Oekraïne. Ik wil de draad weer oppakken in Frankrijk. Daar werd eind 2010 geschiedenis geschreven in een rechtszaak die voor auditors het volgen meer dan waard was.

In oktober 2010 stond Jérôme Kerviel terecht voor de rechtbank in Parijs nadat hij als handelaar bij de bank Société Generale (SocGen) voor 50 miljard euro speculeerde op de beurs en de bank daarmee een verlies van 4,9 miljard euro bezorgde.

Kerviel verklaarde in het proces dat hij zonder toestemming veel te grote bedragen inzette en interne controles van de bank omzeilde. Maar ook dat zijn leidinggevenden van deze acties op de hoogte waren en dat hij zelfs aangemoedigd werd om dit te doen. De advocaat van Kerviel nam daarmee het standpunt in dat de leiding van de bank door de tekortschietende controle medeverantwoordelijk was voor het verlies.

De Franse rechter maakte korte metten met deze laatste redenering. Kerviel is schuldig bevonden aan fraude en misbruik van het vertrouwen van zijn werkgever. De tekortschietende interne controle, waarvoor SocGen in 2008 een boete kreeg, pleit Kerviel niet vrij van zijn verantwoordelijkheid.

Dit legt een interessant punt binnen ons vakgebied bloot: het belang van ethiek. In het COSO II-model vinden we dit terug bij 'internal environment', in de top van de kubus. Het internal environment beïnvloedt de werking van de andere elementen in de kubus, waaronder de 'control activities'. Deze laatste werkte bij SocGen aantoonbaar niet. Maar daarmee is de kous dus niet af. Een medewerker heeft een eigen verantwoordelijkheid, zelfs als het systeem van interne controles niet goed werkt. De medewerker is, met zijn eigen, persoonlijke ethiek, het slot op de deur van het systeem van interne controle.

Dat wisten wij auditors, met het COSO II-model onder ons nachtkussen, natuurlijk al lang! In dat opzicht vertelt de rechter in Parijs niets nieuws. Maar hoe is dit in Nederland geregeld? Zijn de banken, verzekeraars en overheidsorganisaties waarvoor wij werken zich bewust van het belang van dit slot op de deur? Wordt er bij de werving- en selectie gelet op de normen en waarden van de kandidaten? En wij? Toetsen wij de bekendheid van de 'kernwaarden' die elke zichzelf respecterende organisatie in zijn jaarverslag heeft staan? Is dit een vast onderdeel van ons referentiemodel voor het toetsen van de beheersing?

Begrijp me goed, ik pleit niet voor een normen- en waardenpolitiek met de auditor als politieagent. Maar we mogen onze ogen niet sluiten voor een ongebruikt slot op de deur zoals bij Kerviel het geval bleek!

In de rechtszaak tegen Kerviel is hierover het laatste woord nog niet gezegd, Kerviel is in hoger beroep gegaan. Als auditor ben ik benieuwd of de uitspraak van de rechter ook in hoger beroep standhoudt. En laten wij ondertussen niet vergeten het slot op de deur aan een nadere inspectie te onderwerpen! □

Voor een antwoord op deze vragen of een geheel nieuw onderwerp geef ik de pen graag door aan Marlinde Westland, auditor bij ASR.

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



Samen naar beter toezicht en risicobeheer

Er worden hele kleine stapjes gemaakt in de verbetering van het informatiegehalte en de kwaliteit van het verslag van de raad van commissarissen en de risicoparagraaf in jaarverslagen van Nederlandse beursfondsen. Dat is het beeld dat blijft na lezing van de recente vervolgonderzoeken die door de NBA (Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants) naar de stand van corporate governance in Nederland zijn gedaan. *Audit Magazine* vroeg NBA-onderzoekers Johan Scheffe en Tom Kooijman om een toelichting. Ook Josien van Cappelle, program manager Commissarissen en Toezichthouders aan de Erasmus Universiteit, schoof aan.

Interview: drs. J.F. Breedveld
Tekst: B. van Breevoort

Oorsprong NBA-onderzoeken

De (aangepaste) corporate governancecode heeft als uitgangspunt dat de in controlverklaring van het bestuur alleen betrekking heeft op de financiële verslaglegging. Door de toegenomen aandacht voor niet-financiële informatie hebben het NIVRA en Eumedion, het platform van institutionele beleggers in Nederland, twee jaar geleden aangedrongen op meer informatie over niet-financiële risico's en beheersingssystemen. Dit leidde tot het onderzoek naar de kwaliteit van de risicoparagraaf in de jaarverslagen van beursfondsen.

In 2010 heeft *het Financieele Dagblad*, dat al jaren de Sijthoffprijs uitreikt voor het beste jaarverslag, het NIVRA benaderd om onder andere nader onderzoek te doen naar de risicoparagraaf en naar het verslag van de raad van commissarissen van Nederlandse beursfondsen.

Scheffe: "Het was een hele klus. Jaarverslagen worden steeds dikker en de risicoparagrafen nemen ook in omvang toe. Daarnaast was het moeilijk om het integrale risico in te schatten, omdat de informatie over de risico's en de beheersing daarvan vaak verspreid door het hele verslag staan."

Kooijman: "Deze versnipperde behandeling van risico's zie je eveneens bij het verslag van de raad van commissarissen terug."

Scheffe: "Het is geen kwade opzet. Beursgenoteerde ondernemingen worstelen nog steeds met de toepassing van de risicoparagraaf. Ze hebben moeite om aan te geven wanneer ze in control zijn. Ze denken daarnaast wel twee keer na voordat ze openbaar maken dat ze op bepaalde onderwerpen niet in control zijn, uit angst voor de mogelijke risico's van bestuurdersaansprakelijkheid. Ook is men huiverig om de concurrentie te veel infor-



V.l.n.r.: Johan Scheffe, Tom Kooijman, Josien van Cappelle, Jolanda Breedveld.

Achtergrond gespreksdeelnemers

Johan Scheffe RA RO CIA is werkzaam als vaktechnisch medewerker, onder meer op het terrein van corporate governance, bij de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) die is voortgekomen uit de fusie tussen het NIVRA en de NOvAA.

Tom Kooijman is adviseur Financiën bij de provincie Utrecht. Zijn betrokkenheid bij de NIVRA-onderzoeken stamt uit zijn verleden als vaktechnisch medewerker corporate governance en auditing bij het NIVRA.

Josien van Cappelle is bij de Erasmus Universiteit Rotterdam manager van het programma voor commissarissen en toezichthouders, dat als doel heeft ervaren commissarissen nog beter uit te rusten voor hun taken als toezichthouder. Daarnaast is zij betrokken bij het Erasmus Commissarissen Panel dat onderzoek op het gebied van governance doet onder oud-deelnemers. Onderzochte onderwerpen zijn onder meer risicomanagement, pensioenen, fusies en overnames. Resultaten van die onderzoeken worden als artikelen in *het Financieele Dagblad* gepubliceerd en zijn terug te vinden op www.erasmuscommissarispanel.nl.



matie te verschaffen of is men bevreesd dat slechte resultaten of risico's in de bedrijfsvoering de beurskoers zal beïnvloeden.

De risicoparagraaf nader bezien

Bij de risicoparagraaf wordt soms de tactiek gehanteerd om alle risico's te benoemen zonder dat men de beheersingsmaatregelen vermeldt waarmee men de risico's tracht te verkleinen. Uit ander onderzoek is gebleken dat zowel beursfondsen als niet-beursgenoteerde ondernemingen moeite hebben om de belangrijkste risico's op helder en bruikbare wijze inzichtelijk te maken.

Van Cappelle: "Uit ons onderzoek van het Erasmus Commissaris Panel blijkt dat bij niet-beursgenoteerde ondernemingen de commissarissen op voorhand niet altijd de voordelen zien die een integrale risicoaanpak kan bieden en dus krijgt het een lage prioriteit. Bij de toezichthouders is de koppeling tussen de doelen van de onderneming en de daarbij behorende risico's dan onvoldoende helder."

Scheffe: "Het is natuurlijk een groeiproces. De Code Tabaksblat heeft zaken op de agenda gezet maar beursfondsen weten vaak niet hoe ze risicomangement adequaat in kunnen vullen. Regelgeving zou dit kunnen afdwingen, maar dat is wellicht niet de beste manier om met risicomangement te beginnen."

Naar een uniform format voor rapportage

Kooijman suggereert om meer richting te geven via een uniform format voor zowel de risicoparagraaf als het verslag van de raad van commissarissen. "Geef een kader aan waarbinnen de informatie verstrekt moet worden, met voldoende ruimte voor de branche-eigen problematiek. Dit zou de transparantie ten goede komen en maakt dat de onderlinge vergelijkbaarheid van de verslagen verbetert."

Van Cappelle: "Uit de onderzoeken proef je inderdaad dat men daar naar op zoek is. Een hele verbetering vind ik de zelfevaluaties die commissarissen doen onder begeleiding van bijvoorbeeld een externe accountant. Hiermee tonen ze aan de buitenwereld hoe ze omgaan met de dilemma's waar ze voor staan en of de individuele commissarissen wel voldoende toegerust zijn op hun taak en toegevoegde waarde bieden."

Kerntaken commissaris

De twee kerntaken van een commissaris zijn: toezicht houden en adviseren. Daarnaast vervullen zij de rol van werkgever naar de raad van bestuur. In de praktijk blijkt de klankbordfunctie het belangrijkste, terwijl het toezicht houden op de tweede plaats komt.

Scheffe: "Bij familiebedrijven kan ik mij dat voorstellen. Het is nogal wat als daar de raad van commissarissen de directeur/eigenaar naar huis zou kunnen sturen. Echter, bij beursgenoteerde ondernemingen zou het toezicht houden de primaire taak moeten zijn van de commissaris. Dit geldt ook voor de non-profitsector. Adviseren is gemakkelijker, omdat de commissaris zijn eigen ervaring en expertise meeneemt. Toezicht houden vereist echter hele specifieke vaardigheden. Op dit punt verwacht men tegenwoordig veel meer van commissarissen. Misschien ligt dat verwachtingspatroon wel te hoog. Ze komen maar een aantal



keren per jaar bij elkaar en zijn afhankelijk van de informatie die voornamelijk van de raad van bestuur komt."

Van Cappelle: "De commissarissen moeten deze informatieparadox doorbreken door meer zelfstandig op zoek te gaan naar informatie. Onderzoek toont aan dat commissarissen dat ook steeds meer doen, dat ze meer werk- en bedrijfsbezoeken in de lijn afleggen en ook onderling meer overleggen."

De toename in contactmomenten levert een groter tijdsbeslag op voor commissarissen. Hoe bereiken ze daarin de vereiste effectiviteit?

Scheffe: "De commissaris moet slimmer toezicht houden en ook informatie gaan halen bij de internal auditor en vooral de externe accountant. De NBA heeft recentelijk een plan van aanpak uitgebracht waarin het expliciet aangeeft dat externe accountants meer moeten samenwerken met de raad van commissarissen."

Moet de internal auditafdeling anders worden gepositioneerd binnen de onderneming?

Scheffe: "Mogelijk. Ze krijgen wellicht niet de ruimte of vinden dat ze niet deskundig genoeg zijn. Het is natuurlijk delicaat als je de tone at the top gaat onderzoeken. Daarom zou het initiatief voor een dergelijk onderzoek van de commissarissen moeten komen. De internal auditor is voor hen een uitstekende gesprekspartner, aangezien deze veel kennis heeft van het dagelijkse bestuur en het risicobeheer."

Diversiteit is beperkt

Volgens de nieuwe corporate governancecode moet het worden vermeld als er sprake is van een geringe diversiteit in de raad van commissarissen en moet worden aangegeven wat men daaraan gaat doen en op welke termijn. Vooralsnog wordt hier nauwelijks aan voldaan in de jaarverslagen. Dit zou kunnen veranderen als het wetsvoorstel wordt aangenomen dat in voorbereiding is en een evenredige verdeling van mannen en vrouwen in de raad van commissarissen voorstaat.



Aanbevelingen voor het RvC-verslag en de risicoparagraaf

Aanbevelingen voor het RvC-verslag:

- Werk vergaderonderwerpen inhoudelijk uit
- Geef aan hoe de RvC zelfstandig informatie heeft verzameld
- Bespreek de manier van zelfevaluatie en de aandachtsgebieden
- Hanteer concrete diversiteitsdoelstellingen

Aanbevelingen voor de risicoparagraaf:

- Beperk deze tot de belangrijkste risico's
- Verstrek informatie over risk-appetite
- Beschrijf de risico's met betrekking tot het beloningsbeleid
- Geef inzicht in de uitkomsten van de beoordeling door het bestuur van de risicomangementsystemen



Illustratie: Roel Ottow

Van Cappelle: "Diversiteit in samenstelling moet zich niet alleen uiten in geslacht maar ook in leeftijd en achtergrond. Het kan een mogelijke tunnelvisie en te veel gelijkgestemdheid helpen voorkomen. Dit betekent wel dat men uit de comfort zone moet komen. Met een breder samengestelde raad van commissarissen duurt besluitvorming wellicht langer, maar de kwaliteit wordt beter."

Kooijman: "Ik ben alleen geen voorstander van regelgeving die diversiteit verplicht."

Van Cappelle: "Ik begrijp je zorg. Aan de andere kant duurt het wel heel lang voor het verandert. In onze opleiding zien we nog veel te weinig vrouwen. Daarnaast speelt dat men bij voorkeur een commissaris wil met ervaring en er zijn relatief weinig vrouwen die daaraan voldoen, dus zonder regelgeving komt het nooit echt van de grond. Overigens, 'één vrouw in een raad is geen vrouw'. Dit geldt ook als je als enige vernieuwer binnenkomt in een verder conservatief ingestelde raad. Het bewerkstelligen van een cultuuromslag is dan lastig."

Moet een internal auditor een signaal afgeven als hij meent dat het gebrek aan diversiteit het functioneren van de raad van commissarissen en het bestuur van de onderneming parten speelt?

Scheffe: "Ik denk dat dit meer de verantwoordelijkheid van een externe accountant is vanuit zijn taak in het maatschappelijk verkeer. Hij moet naast de beoordeling van de jaarrekening in toenemende mate kijken naar de werking van corporate governance. Toch heeft de internal auditor daar ook een verantwoordelijkheid. Ik realiseer mij echter dat deze daarin meer kwetsbaar is dan een externe accountant die alleen een commercieel belang te verliezen heeft."

Welke ontwikkelingen vallen er verder te verwachten?

Scheffe: "De verbeteringen in toezicht en risicobeheersing gaan langzaam, wellicht te langzaam. Zo hebben de aandeelhouders van Shell onlangs het beloningsbeleid afgekeurd nadat de raad van commissarissen dat op de agenda had gezet. Verder is er meer publieke mobilisatie gaande, waarbij bedrijven door stake-

holders worden afgestraft op onverantwoorde bedrijfsrisico's of niet duurzaam beleid. De media spelen daarin een grote rol. En de internal auditorfunctie is in opkomst, want ongeveer 60 procent van de beursvennootschappen is er inmiddels mee uitgerust. De focus ligt niet louter meer op financiële deskundigheid. Auditors worden tegenwoordig multidisciplinair opgeleid. Dat maakt de functie divers en hun invloed groeit door de bredere expertise. Tegelijkertijd zie je teleurstellend weinig verandering in de financiële sector waar het nu juist faliekant is misgegaan op het terrein van risicobeheersing. Echter, crises zullen zich blijven voordoen. We moeten alleen proberen te voorkomen dat deze dezelfde ingrijpende effecten hebben als de afgelopen kredietcrisis."

Welke vervolgonderzoeken staan gepland?

Scheffe: "De NBA heeft recentelijk een plan van aanpak gepubliceerd waarin onder andere concrete voornemens staan om de poortwachterfunctie van de controlerende accountant te verbreden. Dit is mogelijk door hem niet alleen naar de jaarrekening te laten kijken, maar ook een verklaring te laten afgeven over de gerapporteerde risico's en beheersmaatregelen. We zijn daartoe uitgedaagd door leden van de Tweede Kamer."

Wat is de afsluitende wens voor de toekomst?

Scheffe: "Internal auditors, externe accountants en commissarissen dienen allemaal hetzelfde doel en moeten veel beter gaan samenwerken. Bij financiële instellingen gebeurt dit al. Bij zowel beursfondsen als niet-beursfondsen moet dat sterk verbeteren."

Van Cappelle: "Raden van commissarissen geven hun verslag een dusdanige vorm en inhoud dat de lezer vertrouwen heeft in de wijze waarop de commissarissen hun rol als werkgever, toezichthouder en klankbord hebben vervuld." □

De NBA onderzoeksverslagen zijn te downloaden vanaf de website van de NBA: www.nba.nl.

Jolanda Breedveld is redactielid van *Audit Magazine*. Daarnaast werkt zij bij de Erasmus School of Accounting & Assurance (ESAA) als program manager van de postinitiële opleidingen Internal-/Operational Auditing en IT-Auditing. ESAA is een onderdeel van de Erasmus Universiteit Rotterdam.



Een logische stap in de carrière van **Scott Cheung** (35) was wellicht een volgende baan geweest in het auditvak. Sinds 1997 heeft hij al diverse functies in auditland vervuld, maar twee maanden geleden is hem gevraagd om chief risk officer (CRO) te worden bij Credit Europe Bank, waar hij sinds 2002 werkt. “Er liggen de komende jaren mooie uitdagingen die ik met veel plezier aanga.”

U vertelt over vele ervaringen als auditor sinds de start van uw loopbaan. Wat is de meest memorabele herinnering?

“Met stip op 1 staat toch mijn stage in 1996 in Hongkong. Daar viel het me op dat alle managers – als gevolg van de hoge werkdruk – letterlijk sprintjes trokken naar het kopieerapparaat. Voor ik het wist deed ik hieraan mee. Duidelijke culturele verschillen dus. Dat bewustzijn helpt me nu bij Credit Europe Bank nog steeds. Wij zijn op dit moment actief in elf landen en dat brengt verschillen met zich mee.”

Hoe vertaalt dit internationale speelveld zich naar de inhoud van Internal Audit?

“In 2006 bezocht ik voor het eerst Rusland en daar bleek men een hele andere opvatting te hebben over het auditvak. Veel eerder als een vorm van verbijzonderde interne controle, in tegenstelling tot mijn (West-Europese) opvatting van ons vak.”

De bank is druk met ‘ondernemen’ en zo voelt het voor mij ook

U vertelt nog steeds met passie over het auditvak, vanwaar de overstap?

“Ik ben gevraagd om de functie van chief risk officer te vervullen. Het betreft een nieuwe functie binnen de raad van bestuur. Mijn werk wordt fors verbreed. Ik word zowel verantwoordelijk voor het financiële als het niet-financiële risicomanagement. In 2002 heb ik de auditfunctie opgezet binnen Credit Europe Bank en nu sta ik voor een soortgelijke uitdaging. De bank is druk met ‘ondernemen’ en zo voelt het voor mij ook.”

Hoe gaan mensen binnen de organisatie merken dat ondernemerschap u in het bloed zit?

“De volwassenheid en het integrale beeld van risicomanagement zal de komende jaren een aandachtsgebied vormen. Daar wil ik graag stappen zetten. Daarom is het mooi dat zowel de finan-

ciële als niet-financiële risico’s vanuit één risicofunctie worden beschouwd.”

Wat vindt het thuisfront van de overstap?

“In mijn loopbaan als auditor was ik door het internationale werkterrein van mijn werkgever veel op pad. De support van mijn vrouw en dochtertje betekent veel voor me. Zij steunen mij volledig. Wel stelde mijn vrouw nog de vraag of ik in mijn nieuwe functie meer zou gaan vliegen, waarmee ze bedoelde dat het fijn zou zijn als ik niet meer zo vaak weg zou zijn. De overstap is gemaakt, dus het thuisfront heeft een ‘go’ gegeven.”

Wat zouden collega’s weten als ze u goed kennen?

“Dat ik een gedreven persoon ben, graag doelen stel en ze nog veel liever haal. Verder zouden zij weten dat ik zeker een keer per week op tijd naar huis ga omdat ik samen met mijn dochtertje van drieënhalp pianoles heb. Een prachtige ervaring om samen met haar zo’n gezamenlijk leerproces door te maken.”

Nog een toegift aan de lezers: de internal auditor en de nabije toekomst?

“Uit ervaring kan ik zeggen dat het beroep uitdagender is geworden en deze ontwikkeling zet zich door. Door bijvoorbeeld de commissies De Wit en Scheltema is aangegeven dat de internal auditfunctie meer op de voorgrond zou mogen treden. Voor het ‘schaap met vijf poten’ is het van belang dat de taal van het management wordt gesproken. Daar is nog een slag te slaan, zeker in de top van organisaties. Ik wil mezelf graag betitelen als een niet-traditionele auditor. Mijns inziens gaat de internal auditor met een onconventionele aanpak een mooie toekomst tegemoet.”

Klantgericht en gestructureerd auditen:

een update van Auditmethodologie

In 2002 publiceerden we voor de eerste keer in *Audit Magazine* onze zienswijze op het ontwerpen van internal audits (Otten, e.a., 2002¹). Op hogescholen en universiteiten werd Auditmethodologie een belangrijk vak. Veel auditdiensten verankerden deze methodologie in hun auditaanpak en namen het op in hun handboeken. Nu is het tijd om de ontwikkelingen op een rij te zetten. Dit artikel gaat in op twee van de door ons doorgevoerde aanpassingen in ons oorspronkelijke auditraamwerk, in de verwachting dat we opnieuw een bijdrage leveren aan methodologisch goed ontworpen en uitgevoerde audits.

J.H.M. Otten
R. de Korte

Eind vorige eeuw maakten we ons zorgen over de deugdelijkheid van wat in die tijd nog vooral bekend stond onder de naam operational audits.² In de jaren negentig werden referentiemodellen als KAD (Hartog, e.a., 1992) en COSO-IC (1994) aangeduid als auditmethoden. Denkrampen of management frameworks werden toentertijd als auditstandaarden uitgerold om beperkt geschoolde auditors enig houvast te geven in dit jonge vakgebied. Opvallend was echter dat wel werd nagedacht over de keuze van het referentiemodel, maar vrijwel niet over de methodologische aspecten van deugdelijk onderzoek. Het ontbreken van een methodologie om deugdelijke methoden te ontwerpen was ons eerste zorgpunt. Het management, accountants en bedrijfskundige onderzoekers haalden in veel gevallen hun schouders op over de 'prestaties' van de operational auditors. En dat was helaas nogal eens terecht! Een tweede belangrijk zorgpunt was dat veel auditresultaten niet bruikbaar waren in de ogen van het management. Niet alleen omdat de uitkomsten niet werden vertrouwd, maar ook omdat de auditors naar aspecten van het bedrijf keken die het management niet voldoende relevant en/of urgent vond. In veel gevallen wist het management de uitkomst al. Het gevolg was dat de audits weinig opvolging kregen en de rapporten veelvuldig in de beruchte onderste lade van het bureau terecht kwamen. Waar audits werden opgepakt als maatwerkonderzoeken, verbeterde de praktijk. En wij hebben natuurlijk ook niet stilgezeten. We hebben ons allereerst gericht op de verdere ontwikkeling van ontsluitingstechnieken en de bijbehorende vaardigheden die

nauw aansluiten bij Auditmethodologie. Denk hierbij aan interview- en observatietechnieken, de surveyconstructie, dossieronderzoek, et cetera. Verder hebben we methoden ontwikkeld voor gegevensverwerking en oordeelsvorming. Nu is het dan ook tijd voor een update.

Het auditresultaat moet onzekerheid bij het management wegnemen en tot actie aanzetten

Praktijkproblemen

Hier en daar stuitte we tijdens de audits op praktijkproblemen. Enthousiaste studenten en afgestudeerden wezen ons ook zo nu en dan op onvolkomenheden en op een wat te theoretische benadering. We kregen hier en daar ook panklare oplossingen voor maatwerksituaties aangereikt. Mede op basis daarvan beschrijven we twee aanpassingen op Auditmethodologie. De eerste aanpassing is een wijziging van de drie oorspronkelijk door ons onderscheiden audittypen (probleemsignalerend, diagnostisch en ontwerpgericht). De tweede aanpassing betreft een wijziging in het technisch ontwerp.

Vereenvoudiging van de type audits

Om de gebruikswaarde van het auditresultaat zo groot mogelijk te maken, moet de audit aansluiten bij wat het management

relevant en urgent vindt. Het auditresultaat moet onzekerheid bij het management wegnemen en tot actie aanzetten. Vanuit de gedachte dat een manager ten aanzien van elk managementaspect op een bepaald niveau van interveniëren (lees: fase in de managementcyclus) kan verkeren, kwamen we indertijd, ondersteund door Verschuren & Doorewaard, tot de gedachte dat er drie audittypen onderscheiden moeten worden:

- de probleemsignalerende audit, deze beantwoordt de vraag of er een (beheers)probleem bestaat;
- de diagnostische audit, deze beantwoordt de vraag of de diagnose voor het geconstateerde probleem juist is; en
- de ontwerpgerichte audit, deze beantwoordt de vraag of een bepaalde oplossing voldoende effectief is om de gediagnosticeerde oorzaak van het geconstateerde probleem op te lossen en of deze oplossing voldoet aan formele eisen, zoals wet- en regelgeving.

Tijdens de contextanalyse is het van groot belang dat de auditor het juiste interventieniveau weet te achterhalen om een zo relevant mogelijk auditresultaat voor het management te kunnen leveren. Zoals in Auditmethodologie uitgebreid is beschreven, is het onderscheiden van deze audittypen ook belangrijk voor het vervolg van het auditontwerp. Bij elk van deze audittypen horen immers specifieke methodische keuzen. Het meest in het oog springende gevolg is de constructie van de auditoptiek, ofwel de normstelling voor de audit.

Voor de eerste twee interventieniveaus konden we de verschillen in de auditoptiek gemakkelijk duidelijk maken. Voor probleem-signalerende audits hebben we een zogenaamde procedurele optiek nodig. In de meest eenvoudige vorm kan men zich een dergelijke optiek voorstellen als een opsomming van eisen waar-

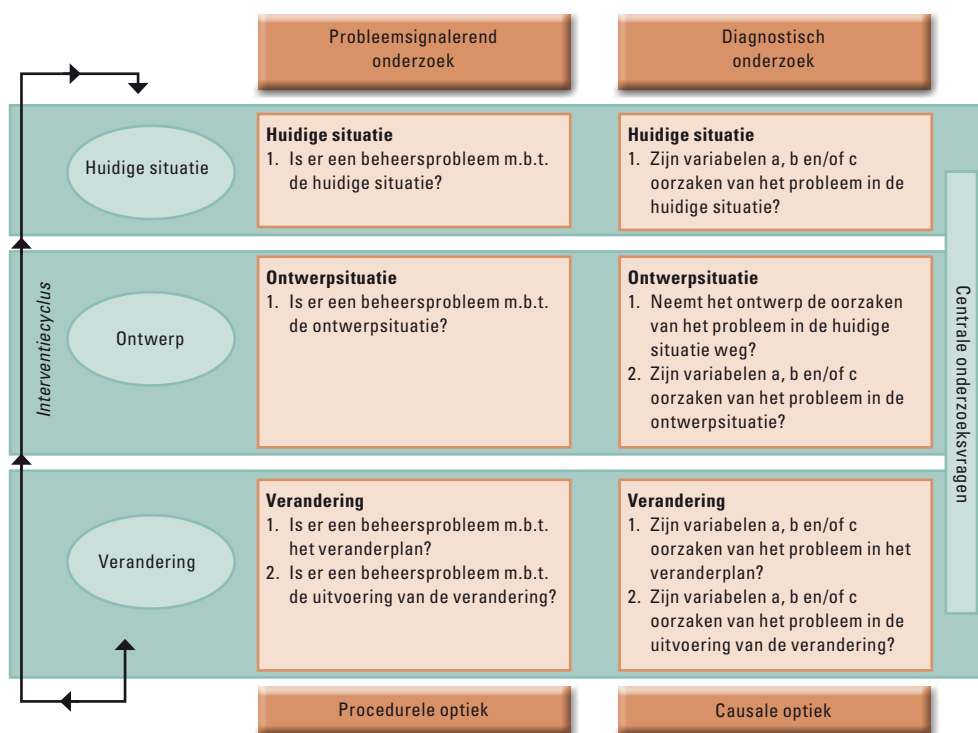
aan de werkelijkheid moet voldoen. Een diagnostische audit moeten we voorzien van een auditoptiek waarin causale relaties zijn opgenomen. We spreken dan van een causale optiek. Maar de optiek van een ontwerpgerichte audit is afhankelijk van de specifieke vraagstelling en kan zowel procedureel als causaal zijn.

In de internal auditpraktijk worden maar weinig ontwerpgerichte audits uitgevoerd. Bovendien zien we dat auditors die volgens ons stramien audits ontwerpen en uitvoeren, de koppeling van het audittype en de interventiecyclus gemakkelijk loslaten. Het werd voor ons echt een probleem toen we constateerden dat onze ideeën soms als argument worden gebruikt om als auditor weg te blijven uit een organisatie(onderdeel) in verandering. Terwijl juist in deze staat de organisatie kwetsbaar is, het management veel onzekerheden heeft en juist dan de auditor veel toegevoegde waarde kan leveren. Het is om de hiervoor genoemde redenen dat we onze typologie van audits hebben aangepast (zie *figuur 1*). In de eerste plaats gaan we uitdrukkelijk uit van de fase van verandering als onderdeel van de interventiecyclus van het management en zijn diens onzekerheden in deze interventiefase een mogelijk auditonderwerp. Verder maken we alleen nog onderscheid in probleemsignalerende en diagnostische audits, ieder met hun eigen type optiek. Per combinatie van audittype en interventiefase ontstaan zo een of meer basisonderzoeksvragen die kenmerkend zijn voor toetsend onderzoek. Zij bieden de auditor een concreet handvat om een eigen, op de specifieke situatie toegepaste, centrale onderzoeksvraag te formuleren. We denken met deze wijzigingen ten opzichte van onze oorspronkelijk opzet zowel beter aan te sluiten bij onze eigen auditpraktijk als bij die van alle collega's in auditdiensten die deze manier van denken de laatste jaren hebben geadopteerd.

Bovendien hopen we hiermee de auditors (methodologisch) op weg te helpen die zich nadrukkelijker bezig willen houden met audits in fasen van ontwerp en verandering.

Het technisch ontwerp

De tweede verandering betreft de auditstrategie. Praktijkervaringen geven aan dat we toe zijn aan een meer genuanceerde uitleg van de relatie tussen de auditstrategie en de aard van de onderzoeksvraag. In het oorspronkelijke auditraamwerk hebben we bij de auditstrategie, een onderdeel van het technisch ontwerp van de audit, onderscheid gemaakt tussen een zogenaamde breedte- en een dieptestrategie. De breedtestrategie zou meer passen bij



Figuur 1. De interventiecyclus in relatie tot het audittype en de bijbehorende optiek



een probleemsigalerende audit en de dieptestrategie bij een diagnostische audit.

Deze beide strategieën houden nauw verband met zogenaamde kwantitatieve en kwalitatieve onderzoeksmethoden. Zo zou een diagnostische audit met een dieptestrategie gebruik moeten maken van bijvoorbeeld interview- en observatietechnieken. Bij dit uitgangspunt past ook de gedachte dat bij een diagnostische audit de selectie van gegevensbronnen strategisch moet geschieden. Bij een probleemsigalerende audit zou men moeten kiezen voor een aselechte steekproef.

De praktijkervaringen bevestigen dat deze uitgangspunten als vuistregels kloppen, maar dat hiermee in de uitwerking genuanceerd moet worden omgegaan. Zo werd ons nog niet zo lang geleden gevraagd een diagnose te onderzoeken waarbij de vraag aan de orde was of een bepaalde manier van instrueren er de oorzaak van was dat zich ongevallen voordeden in het bedrijf. We hebben gekozen voor de surveymethode en de vragenlijst uitgezet onder een groot aantal medewerkers van het bedrijf. Door statistische analyses (pearsons-r en multiple regressie-analyse) konden we de diagnose bevestigen.

Deze casus is een voorbeeld van een diagnostische audit waarbij gebruikgemaakt is van een breedtestrategie (een groot aantal aselekt gekozen respondenten) en een kwantitatieve ontsluitingstechniek (een schriftelijke vragenlijst) met een statistische verwerking van de gegevens. Zo gezien in strijd met onze oorspronkelijke vuistregels, maar uiteindelijk met een bijzonder waardevol resultaat voor onze opdrachtgever. Deze en andere ervaringen geven aan dat de praktijk zich onvoldoende door de vuistregels laat vangen.

De hierna genoemde voorbeelden van praktijksituaties als het gaat om onderzoeksstrategieën bij een probleemsigalerende audit, lichten dit nader toe.

- Breed en kwantitatief: met een integraal onderzoek of op basis van een wiskundige aselechte steekproef een uitspraak doen over de juistheid en tijdigheid van de dossiervorming. De resultaten worden verwerkt met behulp van een statistische analyse.
- Diep en kwalitatief: de dossiers die samen 80 procent of meer van de geldwaarde vertegenwoordigen worden geselecteerd om een uitspraak te doen over de beheersing van het financieel risico. Bij dit voorbeeld gaan we ervan uit dat het slechts enkele dossiers betreft die diepgaand onderzocht moeten worden.

Voorbeelden van onderzoeksstrategieën bij een diagnostische audit:

- Breed en kwantitatief: zie de hiervoor beschreven casus van het survey-onderzoek met statistische verwerking van de gegevens.
- Diep en kwalitatief: door diepte-interviews met een beperkt aantal, zorgvuldig en strategisch geselecteerde medewerkers wordt onderzocht of de te onderzoeken diagnose voor het maken van fouten juist is.

Ten slotte

Met deze update van de in 2002 gepubliceerde Auditmethodologie hebben we hopelijk een passend antwoord gegeven op de vragen waarmee we zelf en veel van onze collega's bij de diverse auditdiensten de afgelopen jaren werden geconfronteerd. We denken dat ons auditraamwerk hiermee weer enkele jaren vooruit kan en veel auditors een handvat biedt voor het ontwerp en de uitvoering van hun audits. We nodigen u echter graag uit op deze aanpassingen te reageren naar aanleiding van uw ervaringen in de praktijk. Het kan ons helpen een volgende stap te zetten op weg naar een volwassen auditvakgebied. De uitgebreide versie van dit artikel is te vinden op www.Auditing.nl. Daar kunt u ook op de wijzigingen reageren. □

Noten

1. Google op Auditmethodologie Otten Hartog.
2. Om aan te geven dat wat ons betreft alle aspecten van de management- of PDCA-cyclus onderwerp van audit kunnen zijn, spreken we liever van management control audit (De Korte, 2005).

Literatuur

- Committee of Sponsoring organizations of the Treadway Commission, Internal control-Integrated framework, Jersey City, American Institute of Certified Public Accountants, 1994.
- Hartog, P., Molenkamp, A. en J. Otten, *Kwaliteit van administratieve dienstverlening*, Kluwer, 1992.
- Korte, R. de, 'Aandacht voor de relevantie van Operational audits dicht de verwachtingskloof', *Controller Journaal*, 2005.
- Otten, J., Hartog, P.A. en A. Babeliowsky, 'Auditmethodologie, metatool voor klantgericht auditen', *De Operational auditor*, nr. 1, december 2002.
- Verschuren, P. en H. Doorewaard, *Het ontwerpen van een onderzoek*, Lemma, Utrecht, 1988.



Jan Otten is managing partner van ACS en als kerndocent van de postinitiële masteropleiding Internal/Operational Auditing van ESAA met name verantwoordelijk voor de module Auditvaardigheden.



Ron de Korte is program director van de postinitiële masteropleiding Internal/Operational Auditing van ESAA, kerndocent van de ITA-opleiding en managing partner van ACS in Driebergen.

Dit artikel is tot stand gekomen in nauwe samenwerking met onder andere Peter Bos, Peter Hartog en Alexander Babeliowsky.



In *Audit Magazine* 1-2010 stond een artikel over het onderscheid tussen interne accountancy en internal auditing. Er werd stilgestaan bij de opvatting die sommige externe accountantsorganisaties huldigen, namelijk dat de externe accountant bij haar cliënt ook de internal auditfunctie zou kunnen vervullen. In dit artikel werken we de stelling dat interne accountancy en internal auditing volstrekt andere instrumenten zijn, nader uit.

Over het kaf en het koren...

N. Arif RO EMIA
A. Molenkamp RO

In het vorige artikel betoogden wij dat de combinatie dat de externe accountant bij de cliënt ook de internal auditfunctie zou kunnen vervullen, uit een oogpunt van onafhankelijkheid en maatschappelijke verantwoordelijkheid, volstrekt onacceptabel is. De geloofwaardigheid van de externe accountant wordt daarmee geweld aangedaan omdat de indruk kan bestaan dat commerciële belangen te veel de opvattingen en het handelen van de externe accountant beïnvloeden.

We menen in het vorige artikel ook te hebben aangetoond dat er in de beleving van de (externe) accountant onderliggend sprake is van een onderschatting van de kennis en ervaring die nodig is om het management de spiegel te kunnen voorhouden op het gebied van sturing en beheersing van de organisatie. Het niet erkennen of niet zien van het onderscheid tussen accountancy en organisatiekunde is ook de rode draad die de laatste vijftien jaar de ontwikkeling van de internal auditfunctie heeft belemmerd.

sprake gebracht. Een treffend voorbeeld daarvan is het artikel van de hand van Marcel Pheiffer.¹ Naar onze opvatting verliest een dergelijk exposé, waarin reacties van diverse accountants en accountantsorganisaties zijn verwerkt, haar kracht omdat een denkfout ook daar aan de basis van de redeneringen ligt. Het principiële uitgangspunt dat Internal Audit, ofwel toetsend organisatieonderzoek, en interne accountancy volstrekt andere onderzoeksinstrumenten zijn, wordt immers niet gemaakt. Deze laatste stellingname, dat interne accountancy en internal auditing volstrekt andere instrumenten zijn, werken we in dit artikel nader uit. Daarvoor gaan we eerst in op het beginsel van three lines of defence. Vervolgens richten we ons op het begrip en de positionering van het instrument interne controle en behandelen we de spectaculaire opkomst van de fenomenen compliance en risk management. Daarna trachten we de vraag te beantwoorden waarom internal auditing als aanvullende zekerheidsstelling binnen banken niet of nauwelijks voorkomt. Ten slotte dragen we een aantal oplossingen voor de ontstane situatie aan.

De body of knowledge van een accountant sluit nu eenmaal niet aan bij de breedte van sturing en beheersing (management control) van een organisatie

In het bijzonder geldt dat voor de financiële sector. De voorgenomen transformatie van interne accountantsdienst naar internal auditafdeling kwam en komt daardoor in deze sector niet goed van de grond.

Hardnekkig misverstand

Het onderscheid tussen interne accountancy en internal auditing wordt in veel publicaties ten stelligste ontkend dan wel niet ter

verondersteld. Het gegeven is niet nieuw, wel is de vernieuwde aandacht voor dit indelingsprincipe van betekenis voor de wijze van besturing van de hedendaagse organisatie en de bijzondere plaats die daarin voor de internal auditfunctie is weggelegd. Een plaats die aan betekenis wint als zoveel mogelijk activiteiten in de eerste en tweede lijn worden ondergebracht. Ook 'nieuwe' en aan de controller gelieerde activiteiten als compliance en risk management dienen een plek te krijgen. Afhankelijk van het

Three lines of defence

Het principe van de drie verdedigingslijnen² is simpel en mag onder internal auditors inmiddels als bekend worden

besturingsmodel behoren deze functies in de eerste dan wel in de tweede lijn te worden opgenomen.

De tweede lijn is ondersteunend aan de eerste lijn en verstrekt het organisatiesysteem haar primaire zekerheid op het gebied van bijvoorbeeld risicomanagement, compliance, personeelszorg en productkwaliteit. Interne accountantscontrole (zo dat nog aan de orde is binnen een organisatie) is een verbijzonderde controlefunctie.

Zoals bekend is de derde lijn 'gereserveerd' voor internal auditing, een functie die de lijn aanvullende zekerheid verstrekt over de kwaliteit van de beheersing van de doelstellingsrealisatie.

Het verstrekken van zekerheid aan het maatschappelijk verkeer

comités voor risk management en compliance) als op het niveau van decentrale directies (in operational risk managementafdelingen (ORM)), lijkt in deze sector tot kunst te zijn verheven. Bovendien is er veel ervaring opgedaan met het decentraliseren van bevoegdheden en taken en zijn het ook juist de banken die tot op zekere hoogte gedecentraliseerde besluitvorming hebben ingevoerd. Dat laatste voorziet ook in een aanpak van zogenaamde in control statements, waarbij frequent verantwoording wordt afgelegd over (onder meer) de wijze waarop met de risico's op het niveau van directies en afdelingen wordt omgegaan.

Het hiervoor genoemde geldt onverkort ook voor het element compliance. Ook hiervoor is de organisatie vanaf het topma-

agement tot aan de basis aangepast aan de verwachtingen van stakeholders. Deze compliancefuncties hebben qua bemensing de afgelopen jaren dan ook een explosieve groei gekend. Het heeft er zelfs alle schijn van dat er zoveel tijd en energie wordt gestoken in deze vormen van de tweede verdedigingslinie, dat de eerste linie (het lijnmanagement) zich daarvan gaat distantiëren met de veronderstelling dat het 'wel goed zit' met risk management en compliance. Deze belangrijke onderwerpen heeft men dus veelal als vanzelfsprekend 'geparkeerd' in de staven; daarmee de indruk doen postvatten dat een lijnmanager ook nauwelijks bij die processen is betrokken. De uitspraak 'voor risk management hebben we de afdeling risk management', geeft aan dat lijnmanagers onvoldoende doordrongen zijn van hun eigenaarschap van de risico's. Kenmerkend is ook het resultaat van een onlangs gehou-

den studieconferentie met risk managers van een aantal divisies van prominente banken en verzekeringsmaatschappijen. Men kwam daar tot de uitspraak: 'het grootste risico van een organisatie is het concerncomité risk management'. De argumentatie daarvoor was dat er op beleidsniveau in een organisatie bijna uitsluitend aandacht is voor de eisen en wensen van toezichhouders en het proces van externe verantwoording dat het gelijk van de organisatie op dit punt moet aantonen.³

Risk management en compliance in de financiële sector

De wereldwijde economische crisis is begonnen in de financiële sector. Dit terwijl deze sector sinds jaar en dag een reputatie heeft op de toepassing van geavanceerde systemen en een hoog ontwikkeld instrumentarium voor het opsporen en determineren van risico's. Ook het organisatorisch vormgeven van risk management, zowel op beleidsbepalend niveau (in concern-

den studieconferentie met risk managers van een aantal divisies van prominente banken en verzekeringsmaatschappijen. Men kwam daar tot de uitspraak: 'het grootste risico van een organisatie is het concerncomité risk management'. De argumentatie daarvoor was dat er op beleidsniveau in een organisatie bijna uitsluitend aandacht is voor de eisen en wensen van toezichhouders en het proces van externe verantwoording dat het gelijk van de organisatie op dit punt moet aantonen.³

Wij pleiten voor het zoveel mogelijk versterken van de eerste linie, te weten het lijnmanagement. Elke lijnmanager zou in beginsel risicomanager en compliance officer moeten zijn.





Lijnmanagers zijn immers primair verantwoordelijk voor het realiseren van de, van de strategie afgeleide, doelen.

Internal auditing in de financiële sector

De internal auditfunctie is gedoodverfd om als derde linie te fungeren. De IAF stelt onafhankelijk, objectief en onpartijdig vast of de eerste twee linies goed op elkaar zijn ingespeeld en geeft de leiding van de organisatie daarover aanvullende zekerheid. De auditplanning van de IAF weerspiegelt in haar planning, als het goed is, de grootste zorg- of risicogebieden van de organisatie. Internal audits dienen dus betrekking te hebben op alle functies en taken die de sturing en beheersing (control) van de organisatie omvatten. IAF pakt ook wel eens activiteiten van de tweede linie op, zoals bij de introductie van Sarbanes-Oxley maar al te vaak aan de orde was. Ook de introductie van control selfassessment (CSA) lijkt een geliefde activiteit van de internal auditfunctie te worden. Om de toegevoegde waarde van de IAF te blijven garanderen zouden dergelijke rollen niet mogen voorkomen dan wel van tijdelijke aard moeten zijn.

Kenmerkend voor de financiële sector is de traditioneel grote omvang van de internal auditfunctie. Deze afdelingen vinden kennelijk hun basis nog steeds in zowel de interne accountancy als in de interne controle. Het uitvoeren van Internal Audit ofwel organisatieonderzoeken, komt daarbij zelfs in het gedrang. Met name als de beschikbare capaciteit, bijvoorbeeld vanuit externe druk, uitsluitend voor de financial audits moet worden aangewend. Ook houdt deze afdeling zich wel bezig met risk managementactiviteiten in de veronderstelling dat het inschatten van risico's tot de competentie van de auditor behoort. Een dergelijke opvatting is mogelijk vanuit de traditie van de accountancy verklaarbaar, maar is beslist niet meer te rijmen met het beginsel van three lines of defence, bovendien fungeert Internal Audit dan niet als zuiver feedbackmechanisme.

We zouden de conclusie kunnen trekken dat de interne auditdiensten van de financesector zich vooral hebben beziggehouden, en soms nog bezighouden, met taken die evengoed of juist beter in de tweede lijn zouden moeten worden uitgevoerd. De omvang van deze internal auditdiensten zou aanzienlijk kunnen worden teruggebracht door het afstoten van accountancy- en interne controleactiviteiten. Het accent kan daarna komen te liggen op het verstrekken van aanvullende zekerheid door het uitvoeren van die onderzoeken waarvan de organisatie heeft vastgesteld daaraan, gezien het risicoprofiel, behoefte te hebben.

Rol IAF in relatie tot de crisis

Diverse vakgenoten^{4, 5} hebben de afgelopen tijd terecht vraagtekens geplaatst bij de rol en taak (functioneren) van de IAF. Hebben de internal auditors wel opgelet? Hebben ze wel gedaan wat zij behoorden te doen? Waar was hun toegevoegde waarde als derde linie? Wij doen een voorzichtige poging om tot een nadere analyse te komen.

Ten eerste zou het de waarheid geweld aan doen om de problemen van de banken een-op-een te relateren aan het (dis)functioneren van de internal auditors. De interne governance haperde natuurlijk op veel meer punten. Bovendien zijn externe (macro)-

economische en/of monetaire factoren bij veel organisaties van invloed geweest.

De kernvraag is of de IAF's van de banken zich wel echt bezighielden met de volle breedte van interne beheersing. Of waren dat defacto *interne accountantsdiensten* die zich vooral richtten op de betrouwbaarheidsaspecten van de jaarrekening? Waren alle noodzakelijke disciplines vertegenwoordigd op de IAF's? Waren er voldoende bedrijfskundigen, bestuurskundigen en *managementkundige* auditors werkzaam? Werden de IAF's geleid door managers die qua opleiding, deskundigheid en ervaring *internal auditors* waren? Als het antwoord op deze vragen ontkennend is, wat heeft de beroepsorganisatie van de internal auditors dan ondernomen om hiertegen stelling te nemen?

De toegevoegde waarde van IAF neemt toe als de eerste en tweede linie worden versterkt

Lessons learned

Het is interessant om achteraf vast te kunnen stellen in welke mate de auditdiensten bij banken en verzekeringsmaatschappijen oog hadden voor onderwerpen als 'het functioneren van de managementcyclus op het punt van risk management'. Het lijkt immers een belangrijke taak van een IAF om de consistentie van de managementcyclus te toetsen aan de geformuleerde uitgangspunten en 'spelregels' van de bedrijfsvoering. Onderwerpen die dan aan de orde komen, zijn onder meer:

- het vaststellen of de gevoerde financiële producten getoetst zijn aan de gewenste risicobereidheid van de desbetreffende bank;
- onderzoeken of er te veel risico werd gelopen buiten het expliciet gedefinieerde en geoperationaliseerde risk appetite;
- het vaststellen van de mate waarin het gevoerde beleid overeen kwam met de eigen kernwaarden ('de klant staat centraal') en
- toetsen op het zich mogelijk voordoen van negatieve gedragseffecten als gevolg van een bepaalde beloningsstructuur.

Het is exemplarisch dat commissie-Maas in haar advies de rol van Internal Audit, in eerste instantie, vergat te noemen.⁶ Achteraf gaf Maas (tijdens een door het NIVRA georganiseerd debat op 23 juni 2009) toe dat zijn commissie 'iets had moeten zeggen over de rol van de *interne accountant*'. Het feit dat Maas hier de term interne accountant in de mond nam, illustreert ironisch genoeg precies het probleem. In eerste instantie gewoon vergeten en vervolgens niet de internal auditor, maar de interne accountant noemen. Maas heeft binnen de Nederlandse financiële sector een prominente staat van dienst, maar kennelijk heeft hij alleen interne accountants meegemaakt in zijn bestuurdersbestaan. Blijkbaar heeft hij als bankbestuurder geen ervaring

met internal auditors en is hij daarom niet op de hoogte wat deze managementkundige, onafhankelijke organisatiespecialist kan betekenen in het kader van good governance en een beheerste bedrijfsvoering.

Controleren versus het management de organisatiekundige spiegel voorhouden

Na en tijdens de crisis werden door mensen buiten en binnen de internal auditprofessie vraagtekens geplaatst bij de rol van de IAF's. Daarmee is in feite de toegevoegde waarde van een IAF in twijfel getrokken. Het heeft er ook alle schijn van dat de bedrijfskundige/managementkundige benadering binnen de IAF's van de financiële sector nooit tot wasdom is gekomen. De internal auditors bij banken koesterden mogelijk hun comfort zone, namelijk het vaststellen van de betrouwbaarheid van de financiële informatie, al dan niet gericht op de jaarrekeningcontrole. Dat is ook niet zo verwonderlijk want de IAF's werden bijna zonder uitzondering geleid door mensen die hebben geleerd vooral vanuit één invalshoek te redeneren: die van de financiële betrouwbaarheid. In feite liggen hun roots bij de interne accountancy en niet bij internal auditing. Populair gezegd: internal auditors van banken waren bezig met het tellen van de knikkers en niet met de vraag 'wordt het spel wel zuiver gespeeld?'

Kortom, het verwijt dat internal auditors wel wordt gemaakt is gericht aan die internal auditors die zich blijvend bevinden in de 'accountancymodus' en die zich niet verbreed of ontwikkeld hebben naar een bedrijfskundige internal auditor die gewend is de interne beheersing in al haar aspecten te beoordelen.

Uiteraard is het zo dat het management ook wel open moet staan voor een dergelijke 'spiegel'. Vonden de bankbestuurders het mogelijk wel voldoende dat de IAF zich alleen stortte op de interne accountancy? Eventuele hiaten in de interne beheersing kwamen daarmee niet aan het licht. Mogelijk is er nog een wereld te winnen, bestuurders weten nog niet waarvoor zij de internal auditor kunnen inzetten. Het lijkt erop of men elkaar in een houdgreep heeft. Die van de financial audit...

Mogelijke oplossingsrichtingen

Welke stappen moeten helpen om de noodzakelijke transformatie van IAF te bewerkstelligen? In dit opzicht kunnen banken veel leren van industriële bedrijven. Financial audit is daar uitbesteed, de interne controle wordt als tweedelijnsactiviteit gezien en men past het kweekvijverbeginsel toe. Ook kan de beroepsorganisatie, want daar verwachten we dan toch initiatieven van,

te rade gaan bij die organisaties die sinds een aantal jaren een internal auditfunctie hebben ingesteld 'vanuit het niets'. Deze afdelingen zijn niet belast met het zo rule-based accountancyverleden en daarom geheel op de risk-based en proactieve rol van audit gefocussed.

Wij wensen de beroepsorganisatie en haar leden veel wijsheid...

Noten

1. Pfeiffer, 'Combinatie van de in- en externe auditfunctie: een droompaar?', *MAB*, 84, (x), 2010, p. 340-361.
2. HM Treasury, 'Good Practice Guide: the internal audit role in information Assurance', *Public Sector Information*, 2010.
3. Molenkamp, A., 'Is corporate risk management zelf een risico?', *Tijdschrift Controlling*, april 2010, 25, (4).
4. Molenkamp, A., 'Waar waren de internal auditors?; de beroepsorganisatie is niet klaar voor het debat', *MCA*, (1), 2009, p. 22-32.
5. Paape, L., 'De grote recessie: het is angstwekkend stil rondom internal auditors...', *MCA*, (8), 2010, p. 43-44.
6. 'Interne accountant ten onrechte onbelicht in ons rapport', www.accountant.nl, 24 juni 2009.



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 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

advertentie



Blijf niet rondlopen met uw vragen over kanker

Bel de KWF Kanker Infolijn:

☎ 0800-022 66 22 (gratis)

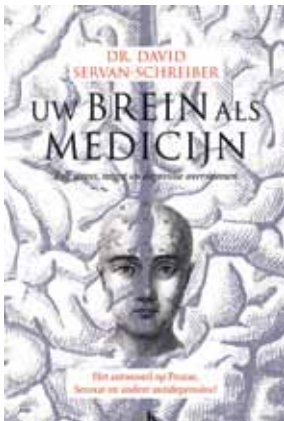
Als u met kanker te maken krijgt, heeft u al genoeg zorgen. Blijf daarom niet rondlopen met vragen of onduidelijkheden over uw ziekte, maar bel ons. Wij helpen u graag verder.

Samen voorop in de strijd



Uw brein als medicijn

Dr. David Servan-Schreiber • Kosmos • ISBN 9789021538495 • € 23,50



Diep in de hersenen bevindt zich een onderdeel dat een grote rol speelt bij het welbevinden van mensen. Gevoel, humeur, gedrag, bloeddruk en het immuunsysteem staan onder andere onder 'toezicht' van dit onderdeel: het emotionele brein, ofwel, het limbisch systeem. Het is een diepliggend deel van de hersenen. Dit systeem hebben we gemeen met de zoogdieren en voor sommige onderdelen, met de reptielen. Door controle te krijgen over dit deel van de

hersenen is het mogelijk om stoornissen die voortkomen uit stress, angsten of depressie zelf te genezen.

Vanuit deze nieuwe opzienbarende benadering beschrijft dr. David Servan-Schreiber zeven natuurlijke behandelwijzen die uitgaan van de eigen genezende kracht van de hersenen. Zijn methode is gebaseerd op baanbrekend onderzoek in het Shadyside Hospital van de gerenommeerde Universiteit van Pittsburgh en biedt een alternatief voor vaak langdurige en ingrijpende behandelingen als psychoanalyse en antidepressiva.

Vergeetboek

Douwe Draaisma • Historische Uitgeverij • ISBN 9789065544773 • € 27,50



Waarom hebben we zo'n slecht geheugen voor dromen? Bestaat verdringen? Wat gebeurt er met gedeelde herinneringen als degene waar je die herinneringen mee deelde er niet meer is? Hoe kan het dat een collega wel uw idee heeft onthouden, maar vergeten is dat het *uw* idee was? De lastigste vragen die je over het geheugen kunt stellen gaan niet over het herinneren maar over vergeten, schrijft Douwe Draaisma in *Vergeetboek*.

Waarom bestaat er eigenlijk geen vergeettechniek? Waarom hebben portretten de neiging onze herinneringen aan gezichten te wissen? Wat gaat er mis in de hersenen van iemand die geen gezichten kan onthouden?

In het denken over vergeten wordt zichtbaar wat we van onze herinneringen hopen of vrezen. De 'eerste herinnering' markeert niet alleen het begin van ons geheugen, maar onderstreept tegelijk de vergeten jaren die daaraan vooraf zijn gegaan. Ons goede geheugen voor 'eerste keren' herinnert ons ook aan al die keren die er op volgden en die we zijn vergeten. En zelfs mensen met een goed geheugen voor gezichten hebben een pover geheugen voor de geschiedenis van gezichten. Wie kan met de hand op zijn hart verklaren zich – los van foto's – te herinneren hoe zijn dierbaren er tien jaar geleden uitzagen?

In dit boek voert Draaisma de lezer langs de theorieën over waarom het geheugen pas zo laat op gang komt, de oorzaken voor het vergeten van dromen en de verklaring voor 'onbewust plagiaat'. Hij stelt ons voor aan Henry M., die door een geheugendefect leefde in een 'nu' ter breedte van een halve minuut en aan soldaat S. die zelfs zijn eigen gezicht niet kon onthouden. Draaisma schrijft over trauma en verdringing, over het vergeten dat zichzelf onzichtbaar maakt en over het herschrijven van je herinneringen bij het ouder worden.

• **P.J. Moelker** is van het ministerie van VROM naar het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties overgestapt.

• **J. van der Vlugt** is werkzaam bij Eureko Gars/Group Internal Audit Services (GIAS). Hij komt van Noordbeek bv.

• **A.R.H. Elenga** was werkzaam bij Rabobank Amsterdam en is overgestapt naar Elenga Advies.

• **A.H.R. Kleine** is overgestapt van KPMG Advisory nv naar Royal Bank of Scotland.

• **M.G. de Graaf** versterkt de ING Bank. Voorheen was hij werkzaam bij ConQuaestor.



Corporate governanceontwikkelingen en -codes hebben internationaal een positieve invloed op de beslissing om een Interne Audit Dienst (hierna IAD) in te stellen bij beursfondsen. Is dit in Nederland eveneens het geval?

De internal auditor bij Nederlandse beursfondsen

J. Scheffe

Op 15 december 2010 publiceerde de Monitoring Commissie Corporate Governance Code (commissie-Streppel) haar tweede rapport over de naleving van de Nederlandse corporate governancecode. Uit het rapport blijkt dat er jammer genoeg geen onderzoek is gedaan naar de naleving van de best practice bepalingen inzake internal auditors, terwijl daar wel voldoende reden voor was. Een nadere uitwerking van deze constatering.

Corporate governance en Internal Audit in Nederland

De eerste corporate governancecode in Nederland is in 2003 door de commissie-Tabaksblat opgesteld. Weliswaar waren al in 1997 de veertig aanbevelingen van de commissie-Peters verschenen, maar die waren niet wettelijk verankerd en werden derhalve onvoldoende opgevolgd. In de Code Tabaksblat wordt in tegenstelling tot de aanbevelingen van Peters, ook aandacht geschonken aan de internal auditor.

Principe V.3 Interne auditfunctie stelt dat 'de interne accountant, die een belangrijke rol kan spelen in het beoordelen en toetsen van interne beheersings- en controlesystemen, functioneert onder de verantwoordelijkheid van het bestuur'.

Best practicebepaling V.3.1 bepaalt vervolgens 'dat de externe accountant en de auditcommissie betrokken worden bij het opstellen van het werkplan van de interne accountant. Zij nemen ook kennis van de bevindingen van de interne accountant'.

Uit de vanaf 2005 uitgevoerde onderzoeken door de Monitoring Commissie (voorzitter Frijns) blijkt dat deze onderdelen uit de Code goed werden nageleefd. Onduidelijk bleef echter in hoeverre de Nederlandse beursfondsen ook daadwerkelijk een IAD hadden. Hier werd in de jaarverslagen van de beursfondsen vaak (ondanks het comply or explainprincipe van de Code) geen informatie over verstrekt. De Monitoring Commissie ging er dan (vaak ten onrechte) van uit dat er een IAD bestond.

In 2008 kreeg de commissie-Frijns het verzoek om de Code Tabaksblat aan te passen. Oorspronkelijk was de commissie-Frijns niet voornemens om de bepalingen inzake de IAD te betrekken in deze aanpassing. Uit de toelichting bij de conceptcode blijkt dat de commissie zich hierbij met name baseert op de rol van auditors

bij de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving. De meeste IAD's in Nederland hebben een bredere opdracht.

Zowel IIA Nederland als het NIVRA hebben in hun reacties op de conceptcode aangedrongen op een significantere rol van de internal auditor. Er worden door de stakeholders zwaardere eisen gesteld aan commissarissen en een effectieve IAD kan die commissarissen ondersteunen mits zij een rechtstreekse rapportagelijijn hebben naar de commissarissen. Het IIA stelde zelfs een harde verplichting voor die inhield dat alle beursfondsen een IAD in moesten stellen. Het NIVRA stelde voor dat de auditcommissie periodiek de noodzaak van een IAD evalueert en, indien wordt besloten om geen IAD in te stellen, gemotiveerd aangeeft welke overwegingen daarbij leidend waren.

Aangepaste Code Frijns

De reacties van IIA Nederland en het NIVRA bleken effect gesorteerd te hebben.

In de definitieve aangepaste Code Frijns zijn twee best practicebepalingen toegevoegd aan de code:

- V.3.2 De interne auditor heeft toegang tot de externe accountant en tot de voorzitter van de auditcommissie.
- V.3.3 Indien een interne auditfunctie ontbreekt, evalueert de auditcommissie jaarlijks of er behoefte bestaat aan een interne auditor. Aan de hand van deze evaluatie doet de RvC hierover, op voorstel van de auditcommissie, een aanbeveling aan het bestuur en neemt deze op in het verslag van de RvC.

Uit de motivatie voor deze omslag van de Monitoring Commissie blijkt onder andere dat de Monitoring Commissie er inderdaad van uitging dat iedere beursvennootschap een interne auditor heeft. De motivatie van de commissie is als volgt:

- In de reacties op de consultatie is ervoor gepleit de rol van de interne auditfunctie nadrukkelijker in de code tot uitdrukking te brengen. In de gedachtegang van de Commissie heeft in beginsel iedere beursvennootschap een interne auditor op grond van best practicebepaling V.3.1. De Commissie heeft principe V.3 aangepast om ondubbelzinnig vast te stellen dat



de interne auditor functioneert onder de verantwoordelijkheid van het bestuur. In de opvatting van de Commissie moet worden voorkomen dat de interne auditor wordt beschouwd als een buitenstaander in het eigen bedrijf. De (voorzitter van de) auditcommissie draagt zorg voor de communicatie tussen de auditcommissie en de interne auditor. Dit blijkt uit de best practicebepalingen V.3.1 en III.5.4. Daarnaast is in een nieuwe best practicebepaling V.3.2 expliciet gemaakt dat de interne auditor in het kader van zijn taakvervulling toegang heeft tot de externe accountant en de voorzitter van de auditcommissie. De Commissie heeft in haar nalevingsrapportages geconstateerd dat met name lokale beursvennootschappen geen interne auditfunctie hebben. De Commissie heeft daarom in V.3.3 bepaald dat indien een interne auditfunctie ontbreekt, de auditcommissie jaarlijks evalueert of er behoefte bestaat aan een interne auditor. De RvC doet hierover, op voorstel van de auditcommissie, een aanbeveling aan het bestuur en neemt deze op in het verslag van de RvC. Ten slotte is naar aanleiding van de reacties op de consultatie de term 'interne accountant' vervangen door 'interne auditor'.

Hiermee ontstaat de mogelijkheid om vast te stellen hoeveel Nederlandse beursfondsen een IAD hebben en wat de achterliggende redenen van commissarissen zijn om er geen in te stellen. Hoewel de code puur formeel niet vereist dat de motivatie van de RvC om geen IAD in te stellen wordt gepubliceerd, ligt het vanuit transparantie voor de hand om hier wel melding van te maken in het verslag van de RvC.

Onderzoek naar de praktijk in Nederland

Onderzoeksaanpak en -populatie

In het onderzoek naar de praktijk in Nederland stonden de volgende twee onderzoeksvragen centraal:

1. Heeft de onderneming een interne auditor?
2. Zo niet, blijkt dan uit het verslag van de RvC welke motivatie hier aan ten grondslag ligt (op basis van de aangepaste corporate governancecode die met ingang van 2009 geldt)?

In het voorjaar van 2010 telde Nederland ruim 110 beursfondsen. Het onderzoek heeft zich gericht op de jaarverslagen van de ondernemingen die zijn opgenomen in de AEX-, AMX- en AScX-index van Euronext Amsterdam. Dit zijn veelal de grotere ondernemingen waarvan aangenomen mag worden dat die de code zo goed mogelijk naleven.

Bij de start van het onderzoek maakten 73 ondernemingen deel uit van de drie hiervoor genoemde indexen. Hieronder bevonden zich tien buitenlandse ondernemingen (zoals bijvoorbeeld Shell en Logica) waarvoor de Nederlandse corporate governancecode niet van toepassing is. Desondanks zijn ook deze ondernemingen betrokken in de beantwoording van de eerste onderzoeksvraag. Voor de beantwoording van de tweede onderzoeksvraag is van 63 Nederlandse beursfondsen het verslag van de RvC onderzocht, waarbij met name aandacht is geschonken aan de wijze waarop invulling werd gegeven aan de best practicebepalingen met betrekking tot de interne auditor.

In aanvulling hierop zijn ook de verslagen van de raad van bestuur (waaronder de risicoparagraaf en indien aanwezig het corporate governancehoofdstuk) in het onderzoek betrokken. Ervaring heeft namelijk uitgewezen dat ook hier vaak informatie wordt verstrekt over een IAD, indien aanwezig. Bij onvoldoende duidelijkheid zijn tevens de websites van de betreffende beursfondsen betrokken in het onderzoek.

Indien de jaarverslagen en websites geen enkele voor het onderzoek relevante informatie bevatten, is tot slot getracht om aan de hand van het NIVRA-ledenregister en de ledenlijst van het IIA een antwoord te vinden op de eerste onderzoeksvraag.

Belangrijkste bevindingen

- Slechts 62 procent van de onderzochte populatie heeft een IAD.
- De motivatie om geen IAD in te stellen houdt meestal verband met de beperkte omvang van de onderneming of het reeds bestaan van andere maatregelen, waaronder externe accountantscontrole.
- De verslagen van de raden van commissarissen geven niet altijd duidelijkheid over de naleving van best practicebepaling V.3.3. Met andere woorden, het is lang niet altijd mogelijk om aan de hand van deze verslagen vast te stellen of, in geval van het ontbreken van een IAD, de noodzaak om er een in te stellen door de RvC is geëvalueerd. Het is derhalve jammer dat de Monitoring Commissie in haar recent gepubliceerde onderzoek geen aandacht heeft geschonken aan de naleving van deze codebepalingen.
- De motivatie om geen interne afdeling te hebben wordt bij een aantal Nederlandse beursfondsen niet opgenomen in het verslag van de RvC maar in het verslag van de raad van bestuur of op de website.
- Het lijkt erop dat een groot aantal raden van commissarissen de waarde van een IAD voor een deugdelijke corporate governance nog onvoldoende (h)erkent.

Twee onderzoeksvragen in detail beantwoord

Heeft de onderneming een interne auditor?

Uit het onderzoek blijkt dat 45 (62 procent) van de 73 beursfondsen inderdaad een IAD heeft. Dit percentage verschilt aanzienlijk per index: bij de AEX-fondsen gaat het om 84 procent, bij de AMX-fondsen is het 70 procent en bij de AScX-fondsen slechts 32 procent. Aangenomen mag worden dat dit percentage bij de circa 35 lokale fondsen (niet betrokken in het onderzoek) nog lager zal liggen.

Indien de vraag wordt beantwoord voor de 63 beursfondsen die de Nederlandse corporate governancecode dienen na te leven dan geeft dat vrijwel hetzelfde beeld: slechts 40 (63 procent) van de 63 Nederlandse beursfondsen heeft een IAD. (AEX: 86 procent, AMX 68 procent en AScX 35 procent).

Zo niet, blijkt dan uit het verslag van de RvC welke motivatie hier aan ten grondslag ligt?

Zoals blijkt uit de beantwoording van de eerste onderzoeksvraag hebben 23 (37 procent) Nederlandse beursfondsen geen IAD. Het is dan interessant om kennis te nemen van de motivatie achter



deze keuze. Zoals eerder beschreven is dat vanaf 2010 aan de hand van de jaarverslagen 2009 mogelijk. Op basis van best practicebepaling V.3.3 in de aangepaste code mag worden verwacht dat het verslag van de RvC hier informatie over bevat. Het is enigszins teleurstellend om vast te stellen dat slechts 11 van de 23 raden van commissarissen daadwerkelijk informatie verstrekt over deze keuze. Meestal is deze informatie zeer beperkt.

Acht beursfondsen verstrekten de motivatie in de risicoparagraaf, in het corporate governancehoofdstuk of op de website en bij vier beursfondsen wordt geen enkele informatie verstrekt. Het lijkt alsof een aantal raden van commissarissen zich niet verantwoordelijk voelt voor de afweging om al dan niet een IAD in te stellen aangezien zij de bijbehorende verantwoording over laten aan de raad van bestuur. Met name de bouwsector en de vastgoedsector blijken geen behoefte te hebben aan een IAD. Dit is opmerkelijk, aangezien ook in deze sectoren toch soms aanzienlijke risico's voorkomen. Nader onderzoek naar deze sectoren is gewenst. De meeste raden van commissarissen of bestuur motiveren het ontbreken van de IAD door te verwijzen naar de omvang van de onderneming. Kennelijk speelt de aard en de omvang van de risico's geen rol in de afweging om al dan niet een IAD in te stellen. Enkele voorbeelden (in XXX) van aangetroffen informatie met betrekking tot Interne Audit, inclusief commentaar van de schrijver van dit artikel, zijn:

- De RvC heeft kennisgenomen van de jaarlijkse evaluatie van de auditcommissie over het ontbreken van de interne auditfunctie binnen de Groep. Gezien onder meer het projectmatige karakter van de activiteiten van een bouwconcern en het grote aantal projecten in uitvoering door onderdelen van de Groep in binnen- en buitenland is ervoor gekozen om het auditproces uit te laten voeren door de externe accountant in samenwerking met de medewerkers van de centrale afdeling financiën en de controllers bij de werkmaatschappijen. Deze samenwerking waarover duidelijke afspraken bestaan, heeft ook in 2009 tot tevredenheid gewerkt. Een en ander is voor de RvC aanleiding geweest om de raad van bestuur aan te bevelen de bestaande wijze van uitvoering van het auditproces te continueren.'

(Bron: verslag RvC AEX-fonds)

Deze motivatie is ook interessant in het licht van de discussie die in Nederland in 2009 werd gevoerd naar aanleiding van het besluit van Rentokil in de UK om de interne en externe accountantsdiensten onder te brengen bij hetzelfde accountantskantoor. Bij dit Nederlandse AEX-fonds is dit kennelijk al jaren goed gebruik. IIA Nederland stelt zich op het standpunt dat commissarissen uiterst terughoudend moeten zijn bij het uitbesteden van de interne auditfunctie aan de externe accountant. De NBA is van mening dat de externe accountant alvorens de opdracht te accepteren, de risico's zorgvuldig af moet wegen. Met name in het geval hij de verantwoordelijkheden van de ondernemingsleiding overneemt, is er sprake van bedreiging van zijn onafhankelijkheid en moet hij de opdracht weigeren.

- In this meeting the Audit Committee also evaluated the need for an internal audit department with the Management Board

and the external auditor. Considering the nature of XXX's operations throughout Europe it was concluded that a better cost/benefit can be achieved by:

1. strong administration and management information systems, centrally specified and monitored by regional financial controllers;
2. continuing regular visits from regional and central management;
3. more intensive external audits using locally based native-speaking audit personnel.

The matter was discussed by the full Supervisory Board and the opinion and proposal of the Audit Committee were approved.

Deze motivatie wordt zelfs in exact dezelfde bewoordingen door twee beursfondsen verstrekt! Dit lijkt een bevestiging te zijn van het vermoeden dat deze verslagen niet worden geschreven door de commissarissen zelf maar door de secretaris/jurist van de vennootschap. Ook bij deze ondernemingen wordt een deel uitbesteed aan de externe accountant.

- The Supervisory Board has reviewed the need of a separate Audit Committee and is of the opinion that in view of the *limited* size of the company this is not appropriate.

(Bron: verslag RvC AScX -fonds)

Kennelijk kent deze RvC het verschil niet tussen een interne afdeling en een auditcommissie.

- Binnen XXX is geen aparte interne afdeling. Gezien de beperkte complexiteit van de dagelijkse transacties en de korte interne lijnen wordt de afwezigheid van een interne afdeling vanuit risicomangement acceptabel geacht.

(Bron: hoofdstuk Risicomangement AMX-fonds en een AScX-fonds met hetzelfde management maar met een verschillend samengestelde RvC)

- XXX heeft thans geen interne auditor. Naar het oordeel van de RvC is een interne auditor thans niet nodig, gezien het feit dat de directie van XXX eveneens directeur is van de OG houdstermaatschappijen in de diverse landen, gezien de rechtstreekse managementrapportages vanuit de deelnemingen en het geïntegreerde managementinformatiesysteem waarop alle deelnemingen zijn aangesloten.

(Bron: CG document op de website van een AEX-onderneming)



Johan Scheffe is werkzaam als vaktechnisch medewerker, onder meer op het terrein van corporate governance, bij de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) die is voortgekomen uit de fusie tussen het NIVRA en de NOvAA. Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven.

The IIA Experience 2011



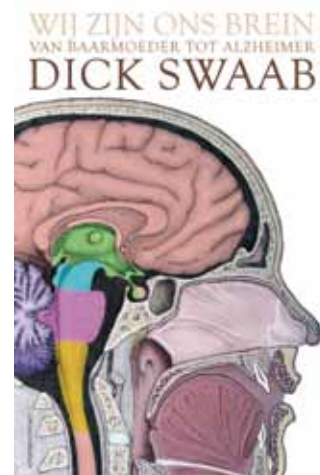
20 - 21 juni 2011
Efteling Kaatsheuvel

Meer informatie: www.iaa.nl



De geniale prater

Dick Swaab • Wij zijn ons brein • Contact • ISBN 978-90-254-3522-6



R.J. Klamer*

Dit boek deed mij denken aan een gesprek dat ik vele jaren geleden voerde met een paar van mijn vrienden. We waren net begonnen met studeren en alle ideeën over nadenken, wetenschap bedrijven, intelligentie en meer van dergelijke belangwekkende zaken, waren nieuw en indrukwekkend. Ik herinner me dat iemand toen beweerde dat onze hersenen vooral chemische reacties waren en onze gedachten dus niets anders dan afgeleiden van toevallige reacties van toevallig voorkomende stofjes. Ik weet de lijn van zijn betoog niet meer, wel dat het indrukwekkend was en ook wel een beetje ingewikkeld en lastig om mee om te gaan.

Dat heb ik ook met dit boek. Het is indrukwekkend: 480 pagina's, heel veel stof, heel veel leeswerk en heel veel denkwerk. Alles over het brein. Nou ja, alles? Dat weet ik niet, want ik heb er geen verstand van. Ik weet eigenlijk niks van mijn brein. Na dit boek gelezen te hebben weet ik iets meer. Maar of het volledig is? En dat is precies mijn belangrijkste kritiek op dit boek. Het boek is een enorme stapeling van kennis.

Swaab lijkt wel een beetje op die verre neef op een verjaardagsfeestje of die onbekende consultant op een zakelijke

netwerkbijeenkomst die in eerste instantie een heel erg interessant verhaal vertelt en je helemaal geboeid laat luisteren naar zijn theorieën, uitvindingen en gedachten. Je kunt er letterlijk geen speld tussen krijgen. Maar na een tijdje begin je toch wel erg te verlangen naar het einde (we hebben inmiddels geboorte, tienerleeftijd en jonge volwassenheid gehad en je weet dat je nog een half leven door moet). Kan iemand alsjeblieft een drankje brengen? Dus leg je het boek even weg. Om het toch maar weer op te pakken. En alsof je niet bent weggeweest gaat de neef verder met zijn eindeloze verhaal.

Natuurlijk is het een goed geschreven boek. Natuurlijk is het intrigerend. Soms geniaal. Het lijkt alsof het is opgebouwd uit losse onderdelen. En sommige hoofdstukken zijn wel heel erg vergelijkbaar met vorige. Overigens, dat moet gezegd, er wordt wel op doorgegaan. Maar door de herhaling lijkt Swaab dan veel op een oude professor die zijn punt wil maken. En nogmaals wil beklemtonen dat hij echt wel gelijk heeft.

Swaab laat zien dat veel, zo niet alles, van ons handelen voortkomt uit het brein. Vaak onbewust, soms bewust.

Dat hij daarbij Darwins ideeën dat alles een evolutionair voordeel moet hebben, aanhangt, is een standpunt waar hij steeds meer bewijs voor aandraagt en waardoor hij mij op den duur kwijtraakt. Het wordt dan wat te veel 'beating on the same drum'.

Het is populair wetenschappelijk geschreven met gebruikmaking van alle Latijnse namen voor de diverse delen van de hersenen. Omdat die namen mij niet veel zeggen, raak ik de draad dan nog wel eens kwijt. Ik vraag mij dan af of de materie zo moeilijk is dat er geen gewonemensentaal voor is. Toch blijft het een goed leesbaar boek met lekker veel voorbeelden.

Al met al een boek van een geniale prater. Maar soms moet ook die even zijn mond houden. Dan is het tijd voor eigen denkwerk en eigen creativiteit.

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





IIA Activiteitenkalender 2011

IIA Nederland verzorgt ieder jaar een uitgebreid pakket aan activiteiten waarin de professionele ontwikkeling van de internal auditor centraal staat. Een belangrijk onderdeel hiervan is het aanbieden van opleidingen en trainingen. Deze zijn ook dit jaar weer gebundeld in een inspirerend overzicht. Het resultaat hiervan hebben alle leden per post ontvangen: de IIA Activiteitenkalender 2011.

Voor de laatste ontwikkelingen, eventuele wijzigingen of aanvullende informatie verwijzen wij u naar de website

van IIA Nederland: www.iaa.nl. Mocht u vragen hebben, dan kunt u uiteraard contact opnemen met het secretariaat van IIA Nederland: iaa@iaa.nl of tel.: 088-0037100.

Jaarverslag 2010

Tijdens de Algemene Ledenvergadering (ALV) op 24 maart aanstaande wordt het IIA-jaarverslag 2010 aangeboden. Mocht u niet aanwezig kunnen zijn op de ALV dan kunt u via het secretariaat een exemplaar opvragen: iaa@iaa.nl of tel.: 088-0037100.



Nieuw in de IIA-bibliotheek

De volgende publicaties zijn toegevoegd aan de bibliotheek van IIA in Naarden:

- Auditing Human Resources (second edition)
- CGAP Exam study questions
- Effective sizing of Internal Audit Activities for Colleges and Universities
- Effective sizing of Internal Audit Departments
- Planning, performing and presenting IT-audits
- System Development Projects: how internal auditors can improve success rates

Meer informatie over de IIA-bibliotheek: www.iaa.nl/vaktechniek/bibliotheek. Om een publicatie aan te schaffen gaat u naar de bookstore www.theiaa.org/bookstore.

Kwaliteitsonderzoeken

Het IIA toetst vanaf 2011 de kwaliteit van internal auditafdelingen mede namens het NIVRA (nu NBA). Hierdoor is voorkomen dat internal auditafdelingen onnodig tweemaal getoetst worden.

Al vele jaren onderschrijven het IIA en het NIVRA het belang van kwaliteitstoetsingen namens de beroepsverenigingen. Doordat zevenhonderd registeraccountants ook lid zijn van het Instituut van Internal Auditors (IIA) bestond de mogelijkheid dat het systeem van kwaliteitsmanagement van de internal auditafdelingen waarvoor zij werken namens beide organisaties afzonderlijk getoetst zouden worden.

Voorkomen dubbele toetsing

Het overleg om deze dubbele toetsing te voorkomen heeft enkele jaren geduurd, maar op 22 december 2010 is het IIA door het NIVRA geaccrediteerd om deze onderzoeken ook namens het NIVRA uit te voeren.

“Dit is een belangrijke mijlpaal in de geschiedenis van het IIA”, aldus Sander Weisz, voorzitter van het IIA. “Dubbele toetsingen zijn inefficiënt en kosten daardoor veel geld. Het IIA beschikt over een aantal toetsers die hun sporen als leidinggevende binnen een internal auditafdeling hebben verdiend. Daarbij hebben zij ook goede kennis van de Internationale Standaarden voor de beroepsuitoefening van Internal Audit.” Het IIA verwacht jaarlijks zo'n 25 kwaliteitstoetsingen uit te voeren.

Algemene Ledenvergadering 24 maart 2011

Op 24 maart 2011 vindt de jaarlijkse Algemene Ledenvergadering (ALV) van het IIA plaats. De ALV begint om 15.30 uur en is om 17.00 uur afgelopen. U kunt zich aanmelden via de website www.iaa.nl. De agenda, de jaarrekening en het verslag van de vorige algemene ledenvergadering vindt u ook op de website. De ALV vindt plaats bij Robeco, Coolsingel 120 in Rotterdam.



The IIA Experience 2011

Het IIA-jaarcongres heeft een metamorfose ondergaan: van een congres naar een experience. Hiermee geven wij invulling aan de behoefte van de leden en deelnemers aan meer diepgang en interactie: meer discussie over het direct praktisch toepassen van inspirerende ontwikkelingen. Natuurlijk zorgen wij ervoor dat het goede uit de vorige congressen blijft behouden. Beleef het mee en kom inspiratie opdoen.

Data

20 en 21 juni 2011

PE-punten

12

Inhoud

Het jaarlijkse evenement voor alle Nederlandse internal auditors, met actuele onderwerpen en toonaangevende sprekers

Omschrijving

De volgende stromen zijn onder voorbehoud voorzien:

1. Reputatiemanagement (directeuren-stream)
2. Social controls
3. Strategische audit
4. Onzichtbaar overtuigen
5. Creativiteit in advisering en presenteren

Locatie

De Efteling in Kaatsheuvel

Prijs

€ 1250 – voor vroege vogels
 € 1350 – leden
 € 1650 – overigen
 € 1150 – voor groepsinschrijvingen (minimaal acht personen uit één bedrijf)

Doelgroep(en)

Directeuren Internal Audit, internal auditors, risicomanagers

Sprekers

Wordt op de congreswebsite bekend gemaakt (begin april)

Vooraanmeldingen

Het is nu al mogelijk om u aan te melden. Stuur een e-mail naar: congres2011@iia.nl en vermeld naam, adres en telefoonnummer



Activiteitenkalender 2011

Maart

- 15-16 Training Control self assesment: facilitation skills
- 21 Seminar Rol van de internal auditor bij strategic alignment
- 24 Algemene Ledenvergadering IIA
- 24 Seminar Projecten – de menselijke factor
- 28 t/m 30 Training Quality assurance review

April

- 6-7 Training Governance, risk management & compliance
- 7 Seminar Overtuigende audit-professionals
- 14 Seminar Continuous auditing – uitgangspunten en best practices
- 19 Seminar De constructie en verwerking van vragenlijsten
- 21 Seminar Frauditing II
- 26 Workshop De relatie tussen de internal auditfunctie en GRC
- 28 Beeldtraining 'Verborgene boodschappen'

Mei

- 5-6 CEE conference Vienna 2011
- 10 Seminar Auditaanbevelingen
- 12 Training IIA toolbox voor interne auditdiensten
- 23-24 Training Beginning auditor tools & techniques
- 26-27 Training Practical coaching

Juni

- Training Introductie in SAP internal control auditing
- 8-9 Training Waarderend auditen
- 20-21 IIA Jaarcongres
- 29-30 Training Leiderschap bij misleiding



UNIVERSITEIT VAN AMSTERDAM

Lid Programme Board wordt voorzitter financiële waakhond van Europa

Steven Maijoor, lid van de Programme Board van onze opleiding, is verkozen tot voorzitter van de nieuwe Europese toezichthouder op financiële markten ESMA. Dit heeft de European Securities and Markets Authority (ESMA) donderdag 13 januari 2011 bekendgemaakt. Onder voorbehoud van bekrachtiging door het Europees Parlement zal Maijoor op korte termijn aantreden als voorzitter. Maijoor is op dit moment als directeur binnen de AFM verantwoordelijk voor onder meer het toezicht op financiële verslaggeving, accountantsorganisaties, de integriteit van financiële markten en een deel van de bedrijfsvoering.

Buluitreiking Executive Internal Auditing Programme

Op 29 oktober 2010 hebben de volgende studenten hun bul gehaald. De lijst met namen en onderwerpen is als volgt:

Evonne Kamphuis	Het uitbesteden van vermogensbeheer door pensioenfondsen; de toegevoegde waarde van de internal auditfunctie
Lia Tesselaar	De beheersing van een organisatie per fase van ontwikkeling
Marc Leliveld	Klanttevredenheidsonderzoek. Beoordelen of oordelen?
Martien de Groot	De kracht van een persoonlijkheidsassessment als beheersmaatregel
Carla van Eerd	Auditing in de politiek-bestuurlijke realiteit – de invloed van de politiek-bestuurlijke omgeving op auditing bij de Rijksoverheid
Edwin van der Burg	Invloed van cultuur op de controleomgeving en kan er een uniform beleid worden gevoerd?
Wouter Mocking	Projectassurance binnen het internal auditdepartment
Christine Out	Soft controls óf auditen van integriteit
Marloes de Jong	Onder welke voorwaarden kan een internal auditor een prestatie-afhankelijke beloning krijgen zonder dat zijn objectiviteit en onafhankelijkheid wordt aangetast?
Ewout Bouwman	Het managen en auditen van het imagerisico
Jaap-Jan Daverschot	Continuous auditing bij de Rabobank: fantasie of werkelijkheid?
Karina van Seijen	Effectiviteit programmaonderdeel bevolkingsdaling
Dennis Mes	Beheersing van M-compliance: wat valt er te leren?
Maria de Graaf	Projectvalkuilen bij de implementatie van NEN7510
Renze Munnik	Aansprakelijkheid van internal auditors
Richard Vennik	Het efficiënter en effectiever opstellen van het 'risk based' auditjaarplan. De theorie en praktijk van het auditjaarplan binnen de financiële sector.
Richard Bakker	De Nederlandse code voor goed openbaar bestuur. Een referentiekader voor en door de internal auditor bij de lokale overheden
Harm-Jan Pietersen	Risico's op het gebied van social compliance – en de aandachtsgebieden voor de internal auditafdeling
Robert Hendriks	Effectmeting & internal auditor – 'De heilige graal'?
John van der Hoeven	De bijdrage van de interne auditor aan het vergroten van het lerend vermogen van een organisatie
Mischa Engel	Perceived audit quality – hoe positief onderscheidend te zijn
Fransje Krabbendam	Een in control statement bij de verantwoording door Nederlandse beursgenoteerde ondernemingen; eenduidige richtlijnen introduceren of zelfregulerend karakter handhaven?
Marieke van Buul	Successful Strategy Implementation – A job for the internal auditor?
Rob van der Pol	Supply chain auditing. Aanbevelingen voor een risk-basedaanpak
Bart Eijgenraam	Aan een 'bevinding' te stellen eisen

Verlenging accreditatie SVRO

Tenminste eenmaal per drie jaar evalueert de Commissie van Toelating van de Stichting Verenigde Register Operational Auditors (SVRO) de door haar erkende opleidingen. In het najaar van 2010 heeft deze evaluatie weer plaatsgevonden. Op basis van het onderzoek is de accreditatie van de opleiding wederom verlengd voor de volgende termijn van drie jaar. Studenten die de opleiding succesvol hebben afgerond en voldoen aan de inschrijvingsvereisten van de SVRO, kunnen worden ingeschreven in het Register van Operational Auditors. U mag dan de beschermde beroeps- en deskundigheidsaanduiding 'Register Operational Auditor' (RO) voeren.

Inschrijving kopjaren Internal/Operational Auditing en IT-Auditing

De kopjaren gaan in augustus 2011 van start met een precourse. Aansluitend starten de colleges begin september 2011. RE's, RA's (tot en met het theoretisch examen), RC's en CPC's kunnen instromen in het kopjaar van de opleiding Internal/Operational Auditing, wat betekent dat de studie in één jaar kan worden afgerond.

RO's en RA's kunnen vergelijkbaar instromen in het kopjaar IT-Auditing. RC's en CPC's kunnen worden toegelaten tot het kopjaar IT-Auditing na afronding van een efficiëntieprogramma op het gebied van Auditing en Informatiemanagement.



Accreditatie door SVRO verlengd

De Commissie van Toelating van de Stichting Verenigde Operational Auditors (SVRO) heeft in het najaar de opleiding geëvalueerd. Op basis hiervan is de accreditatie verlengd voor de komende termijn (drie jaar).



Nieuwe brochures Internal/Operational Auditing en IT-Auditing

De nieuwe brochures van onze opleidingen staan op www.esaa.nl of zijn aan te vragen via esaa-ioa@ese.eur.nl en esaa-it@ese.eur.nl.

Keuzemodule (PE-punten)

Aan het eind van de opleiding Internal/Operational Auditing wordt de keuzemodule gegeven. Deze module wordt ingevuld aan de hand van actuele thema's uit het vakgebied. De keuzemodule staat ook open voor alumnistudenten. De colleges worden op vrijdag gegeven in de periode 6 mei t/m 17 juni 2011. Het laatste college op 17 juni 2011 staat open voor alle bazen en collega's van studenten. Meer informatie vindt u op www.esaa.nl.

Alumnivereniging ITA en I/OA

De alumnivereniging van de ITA en de I/OA-opleiding zoekt nieuwe leden. De taak van de vereniging is het helpen organiseren van een drietal bijeenkomsten per jaar, gericht op netwerken en kennisoverdracht. Het bureau van de opleidingen ondersteunt deze bijeenkomsten met het regelen van een locatie en het versturen van de uitnodigingen. Wanneer u hier een of enkele jaren aan wilt bijdragen of eerst wat meer informatie wilt ontvangen, meldt u dan bij Mirella Stander, stander@ese.eur.nl of via tel.: 010-4082217.

Financieel management voor commissarissen en toezichthouders

Voor (aankomende) commissarissen en toezichthouders heeft de Erasmus Universiteit Rotterdam een programma Financieel Management op academisch niveau ontwikkeld. Tijdens deze driedaagse opleiding wordt diepgaand ingegaan op financiële vraagstukken rond investeringen, pensioenen, fusies en overnames. Voor meer informatie: mw. drs. M.J. van Cappelle RA, tel.: 010-4082866, e-mail vancappelle@ese.eur.nl. Zie ook www.esaa.nl.

Het brein kan het niet alleen

Meer inzicht in de oorsprong van het menselijk gedrag geeft steun bij het beoordelen van het handelen van anderen en van uzelf als bestuurder of toezichthouder. In een nieuwe cursus (van zes bijeenkomsten) wordt vanuit het brein de verbinding gelegd naar de psychologie en filosofie. En van daaruit naar de dagelijkse praktijk van bedrijf en bestuur. Meer informatie volgt binnenkort op www.esaa.nl. Geïnteresseerden kunnen zich alvast opgeven bij Saskia van Vlaanderen-Kanij; kanij@ese.eur.nl of via tel.: 010-4082980.

Voorlichtingsavond woensdag 8 juni 2011

Woensdag 8 juni 2011 vindt vanaf 19.00 uur een voorlichtingsavond plaats. De opleidingen IT-Auditing en Internal/Operational Auditing verzorgen deze avond een presentatie en staan u persoonlijk te woord. Voor het programma en aanmelding zie www.esaa.nl/voorlichtingsavond.

IntrOspectie

Dr. J.R. van Kuijck*

Onlangs sprak ik iemand die het werkterrein van internal auditing had verruild voor een functie in de business. Hij gaf aan dat hij als internal auditor van audittees wel eens de opmerking had gekregen dat het goed zou zijn als hij eens aan de andere kant van de tafel zou gaan zitten. Auditors krijgen nogal eens het verwijt de neiging te hebben om eigen beelden tot werkelijkheid te verheffen zonder het totale, meer genuanceerde beeld te beschrijven of zelfs te zien. Soms is ook sprake van een muur van onbegrip over de aandacht voor in de ogen van de audittee triviale processen. Daarom vroeg hij mij om in deze column eens aandacht te besteden aan deze thematiek.

Probleem 1: auditprofessionals zijn vaak bezig met het beschrijven van problemen en de setting waarin deze zich afspelen. We proberen de werkelijkheid zo goed mogelijk te beschrijven en een adequaat beeld te scheppen voor analysedoeleinden. Daarbij laten we bepaalde details van het object van onderzoek weg als we die niet belangrijk vinden, niet begrijpen of zelfs niet waarnemen. Soms voegen we juist elementen toe waarvan we menen dat die belangrijk zijn of die tot een betere verklaring lijken te leiden. Observaties die vermengd worden met kennis, interpretaties, verwachtingen en illusies. Uiteraard waken we als auditor natuurlijk voor een gekleurd beeld van de gestileerde werkelijkheid.

Maar we weten dat de percepties en manier van denken tussen mensen nogal eens verschillen van elkaar. Hier schuilt dan ook het gevaar dat er een vertekend beeld ontstaat en bijgevolg de analyse tot verkeerde conclusies leidt. Ook is het mogelijk dat mensen de door de auditor beschreven feitelijkheid niet herkennen. Even los van een gedegen opleiding in een breed spectrum van de organisatiekunde en het bezitten van audit skills, is kennis van intermenselijke relaties en psychologie in deze cruciaal. Auditors zouden in de praktijk beter moeten luisteren naar audittees en nadrukkelijker moeten spiegelen. Dit kan door het bezigen van taalgebruik dat naadloos aansluit bij de mensen die aan de slag moeten met de bevindingen. Daarnaast is het zinvol kennis te nemen van de wetten van de Gestaltpsychologie. Zij

helpen ons om te begrijpen hoe mensen dingen waarnemen en welke fouten zij onbewust maken.

Probleem 2: auditors focussen veelal op de dingen die in een organisatie niet goed gaan en beter kunnen. De buitenwacht ziet het vaak als een negatieve grondhouding; een vergrootglas op dat wat fout gaat en geen oog voor zaken die goed gaan. Of aspecten die in het licht van het grotere belang misschien marginaal zijn en de aandacht weghalen van meer belangrijke issues.

Toch moeten auditors hun werk nimmer laten bagatelliseren door audittees. Als alle managers in de business alwetend zouden zijn en auditors erop zouden kunnen vertrouwen dat zij hun werk feilloos doen, dan zouden auditors overbodig zijn. Maar in de praktijk zien we maar al te vaak dat die vlieger niet opgaat. Er vinden veel ongelukjes plaats met soms desastreuze gevolgen. Ook de recente geschiedenis heeft laten zien dat een kritisch oog van auditors noodzakelijk is. Daarnaast kunnen fouten in een proces – hoe klein ook – een enorme imagoschade opleveren. Denk bijvoorbeeld aan de schade die de ‘vrolijke burgeroorlog’ van de twitterende cabaretier Youp van 't Hek bracht aan T-Mobile als gevolg van problemen met de bereikbaarheid en het functioneren van de klantenservice.

Auditors kunnen werken aan hun tekortkomingen.

Psychologische en sociologische inzichten helpen om effectiever te opereren in de praktijk. En laat je als auditor vooral niet kisten!



* Actief in SERUM Consultancy BV (www.serum.nl) en LIME TREE Research & Education (vankuijck.bob@hetnet.nl).

BWise benoemd tot leider door onafhankelijk onderzoeksbureau in Enterprise GRC



Take control Stay ahead

Sinds haar start in 1994, is BWise uitgegroeid tot de wereldwijde marktleider op het gebied van Governance, Risicomanagement en Compliance (GRC) software. Met BWise software kunt u voor uw onderneming de risico's in kaart brengen en beheersen. Daarnaast zet u BWise in om eenvoudig en efficiënt te voldoen aan wet- en regelgevingen, ook als de wetgevingen veranderen. Bovendien biedt BWise een geïntegreerde, beveiligde omgeving voor internal audit waardoor u de zo belangrijke 'third line of defence' in werking stelt.

Inmiddels zorgt BWise ervoor dat honderden grote en middelgrote ondernemingen in meer dan tachtig landen hun risico's en governance structuur onder controle hebben. Mede daarom hebben al verscheidene onderzoeksbureaus BWise benoemd tot leider in de markt voor Enterprise GRC.

Graag toont BWise aan hoe ook uw organisatie een verbeterde grip op risico's krijgt, een transparanter intern controleproces realiseert en aanzienlijk kosten reduceert bij het voldoen aan wet- en regelgeving.

Door middel van een vrijblijvend gesprek brengen we u in één keer op de hoogte van de mogelijkheden van onze risicomanagement- en internal audit software in het algemeen en in het bijzonder hoe u met BWise efficiënt kan blijven voldoen aan wetgeving zoals SOx, Solvency II, de code voor informatiebeveiliging en Code Tabaksblat. Wilt u weten hoe u uw 'business in control' krijgt? Vraag een gesprek aan via 073-6464915 of www.bwise.nl en ontvang uw eigen exemplaar van het Gartner* rapport.

Gartner

*Gartner's Magic Quadrant for Enterprise Governance, Risk and Compliance Platforms, Q3 2010

BWise
BUSINESS IN CONTROL

www.bwise.nl

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