

AUDIT

magazine

Magazine voor internal en operational auditors

nummer 1 maart 2013 jaargang 12

thema:

Relatie IA en externe accountant



Samen een olifant leren dansen



Over een rapport dat NIET over internal auditing gaat



GRC bij ARCADIS: van rule based naar principle based



BUSINESS GROWTH IS HUMANLY POSSIBLE

Experis Risk Advisory Services

Wij voegen waarde toe door onze relaties te helpen risico's te identificeren en te beheersen en gelijktijdig werken we aan de verbetering van de bedrijfsresultaten en de beheersing van de kosten. Onze onafhankelijke professionals leveren strategische risk management oplossingen. Door onze gedegen aanpak en opgedane kennis nemen uw inkomsten toe en blijven kosten onder controle.

Business model Experis Risk Advisory Services

Met onze jarenlange beproefde aanpak leveren wij lokaal en mondiaal gedegen kwaliteit. Wij zijn een onafhankelijk en hoogwaardig alternatief voor traditionele accountantskantoren en adviesbureaus. Met net zo veel expertise boeken wij uitzonderlijke resultaten. Ervaar hoe: www.experis.nl/ras of neem contact op met Michiel van Gemert, Practice Leader Finance, via michiel.van.gemert@experis.nl of bel 06 270 617 50.

Diensten Experis Risk Advisory Services

Onze professionals leveren toegevoegde waarde op de volgende gebieden:

- Enterprise Risk Assessment and Management
- Internal Audit Strategic Sourcing
- Internal Control Optimization
- Sarbanes-Oxley Regulatory Compliance
- Business Continuity Management
- Fraud Risk Assessment and Management
- Information Technology Audit



Experis™
Finance
ManpowerGroup

De relatie tussen de internal auditor en de externe accountant



Laszlo Nagy
voorzitter



Taco Boeven



Jolanda Breedveld



Lisette Eggermont



Nicole Engel



Willem van Loon



Arjan Man



Björn Walrave



Gert Jan Willig

Voor u ligt de eerste editie van *Audit Magazine* van 2013. In deze editie staat de relatie tussen de internal auditor en de externe accountant centraal, een veelbesproken onderwerp en onderwerp van discussie. Wat is de relatie en wat zou deze moeten zijn?

We praten met verschillende internal auditors over hun samenwerking met de externe accountant. U leest hoe deze relatie en de samenwerking in de praktijk is vormgegeven en onder welke omstandigheden deze waarde toevoegt aan de organisatie. Ook het perspectief van de externe accountant zelf komt aan bod. Hans Gortemaker geeft samen met Ingrid Doerga, mede vanuit het perspectief van ABP, een visie op samenwerking en communicatie tussen de internal auditor en de externe accountant.

Een veelbesproken onderwerp in dit kader is outsourcing van internal audittaken aan de externe accountant. We besteden hieraan aandacht in een essay over de uitkomsten van een onderzoek naar de standpunten van betrokken partijen in Nederland. Daarnaast een reactie op het NBA/IIA-rapport *Impact op Governance* en de best practices voor de samenwerking tussen de internal auditor en de externe accountant. Verder in deze editie aandacht voor de ontwikkelingen bij de kleine auditfunctie en de rol van PAS daarbij.

Ook hebben we dit jaar in *Audit Magazine* een nieuw, terugkerend onderwerp. We doen verslag van de functionaliteit van tools die door auditors kunnen of worden gebruikt. Dit keer staat de functionaliteit van SurveyGizmo centraal.

Voor degenen die het nog niet weten: *Audit Magazine* is naast hard copy sinds het vorige nummer ook via de IIA-website beschikbaar als bladermodule voor de tablet. Naar wij hopen een mooie en welkome aanvulling voor onze lezers!

Ten slotte willen wij Ton van den Hof bedanken voor zijn enthousiaste inzet en bijdrage de afgelopen jaren aan *Audit Magazine*.

Het thema voor het komende nummer betreft de zorgketen. Indien u wilt bijdragen, neem dan contact op met de redactie.

Veel leesplezier!

De redactie van *Audit Magazine*





Winst is een beloning voor het nemen van risico's

Een goed rendement vraagt dan ook om helder zicht op risico's en om goede maatregelen om risico's te beheersen. Wie dat optimaal in de vingers heeft, neemt een voorsprong op de concurrentie. Dat is waar FSV Risk Advisory elke dag mee bezig is bij een breed scala van organisaties.

We opereren op drie terreinen met een sterke onderlinge verbinding:

- Internal Audit, waaronder **Quality Assessment Review & Support**
- Risk Management, waaronder **Control Framework Improvement**
- Financial Management

Onze ervaren professionals werken met u samen binnen deze drie 'lines of defence'. Uitgangspunt in onze dienstverlening is het Governance Risk Control model waarin de lines of defence met elkaar verbonden zijn.

Meer weten? Bel ons op nummer 0418 57 96 89, of bezoek onze website:

www.fsvriskadvisory.nl



thema Relatie IA en externe accountant

Samen een olifant leren dansen

pag 8 Ingrid Doerga (APG) en Hans Gortemaker (EU) over de samenwerking van internal auditors en externe accountants én over het rapport *Impact op Governance*.

Over een rapport dat NIET over internal auditing gaat

pag 11 Najaar 2009 verscheen het rapport *Impact op governance*, een publicatie van de NBA en IIA. Het rapport is echter vooral door de NBA opgesteld en het onderwerp is juist niet internal auditing, aldus Arie Molenkamp en Naeem Arif.

Effectief en efficiënt samenwerken voor een betere governance!

pag 15 Wil een onderneming in deze turbulente tijden overleven dan speelt zij in op nieuwe ontwikkelingen en kansen, terwijl zij blijft voldoen aan de toenemende regelgeving. Geen gemakkelijke opgave, vinden Carlo Pietersma en Leon Jansen (BDO).

Outsourcing IA-functie aan externe accountant: mogelijk en gewenst?

pag 18 Bij het outsourcen van de interne auditfunctie aan de externe accountant ontstaat er een mogelijk gevaar voor de onafhankelijkheid. Zijn er voldoende waarborgen die dit gevaar kunnen mitigeren? Sandra van der Meer-Buitelaar (Mondelēz International) gaat hier dieper op in.

pag 7 De lezer over de relatie tussen de IA en de externe accountant

pag 21 Internal Audit en de externe accountant

Hoe Audit Magazine zich aanpast

pag 6 *Audit Magazine* staat niet stil. De veranderingen op een rij.

Kleine auditfuncties: klein in omvang, groot in aantal

pag 27 Hoe zit het met de ontwikkeling en de uitdagingen van kleine auditfuncties? *Audit Magazine* sprak met Arie Molenkamp en Leo Schreuders van de commissie PAS (Professionele Audit Solisten).

Behavioural auditing: het onderzoeken van gedrag in organisaties - I

pag 33 De laatste jaren zijn ook auditors en accountants zich meer bewust geworden van de impact van menselijk gedrag op de beheersingsvraagstukken in organisaties, aldus Inge van der Meulen en Jan Otten (ACS). Deel 1 van een tweeluik.

GRC bij ARCADIS: van rule based naar principle based

pag 39 Hoe gaat het internationale ingenieursbureau ARCADIS om met het vraagstuk GRC? Wat zijn de achtergronden, aanpak en structuur en welke valkuilen en tips & tricks zijn er? Laszlo Nagy en Johan Tijhuis (Arcadis) maken u wegwijs.

De waker, de slaper en de dromer, maar wie droomt er?

pag 43 Huub van Hout (ABN AMRO) over de three lines of defence (3LoD).

Rubrieken

pag 31 De overstap

pag 32 Introductie nieuw redactielid

pag 36 Tool review: SurveyGizmo

pag 38 De estafettecolumn: Alhonso Sandez

pag 44 Personalia

pag 45 Boekalert

pag 46 Verenigingsnieuws

pag 48 Nieuws van de universiteiten

pag 50 Column Bob van Kuijk

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: laszlo.nagy@conquaestor.nl. **Jaargang:** 12 **Redactie:** drs. L.Z. Nagy EMIA RO (voorzitter), W.T. Boxem RO EMIA, drs J.F. Breedveld, drs. N.J. Engel-de Groot RA, drs. L. Eggermont RA, drs. W.A.J. van Loon RA CIA, drs. J.A. Man CIA, B. Walrave RO, drs. G.J. Willig RA 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: iia@iia.nl, internet: www.iia.nl **SVRO:** Postbus 5135, 1410 AC Naarden, e-mail: iia@iia.nl, internet: www.iia.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: iia@iia.nl. **Abonnementen:** IIA Nederland, Postbus 5135, 1410 AC Naarden, tel.: 088-0037100, fax: 088-0037101, e-mail: iia@iia.nl (zie ook de website: www.iia.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 vervoelvuldigd (waaronder begrepen het opslaan in een geautomatiseerd gegevensbestand) en/of openbaar gemaakt door middel van druk, fotokopie, microfilm of op welke andere wijze dan ook, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. De bij toepassing van art. 16b en 17 Auteurswet 1912 wettelijk verschuldigde vergoedingen wegens fotokopieën, dienen te worden voldaan aan de Stichting Reprerecht, 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 Reprerecht, 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.

© 2013 VM uitgevers, Postbus 2096, 8203 AB Lelystad
ISSN: 1570-856X



Bij *Audit Magazine* staan we niet stil. Dat kan ook niet; de wereld om ons heen verandert immers. En snel ook! Bij die verandering kijken we goed naar de wereld om ons heen: onze vereniging, onze beroepsgroep, onze leden en onze eigen omgeving. En dan zien we een aantal belangrijke veranderingen.

Hoe Audit Magazine zich aanpast

De eerste verandering zien we bij IIA Nederland, waar in samenspraak met de belangrijkste stakeholders een nieuwe strategie is ontwikkeld, getiteld 'Accelerating the relevance of Internal Audit'. Een belangrijke pijler in die strategie is 'Advocacy', waarbij Internal Audit sterker op de kaart moet worden gezet richting de buitenwereld. In lijn daarmee zijn we bij *Audit Magazine* begonnen om in 2013 voor twee (van de vier) nummers een thema te kiezen dat zich richt op de wereld buiten Internal Audit. Ook zullen meer mensen in *Audit Magazine* aan het woord worden gelaten die vanuit de buitenwereld, bijvoorbeeld als opdrachtgever of aanpalende beroepsgroep, een mening hebben over Internal Audit. Dit soort veranderingen stelt IIA vervolgens in staat om ons mooie magazine actiever te gaan distribueren naar belangrijke stakeholders om ons heen. Daarbij valt te denken aan de pers, aanverwante beroepsverenigingen, toezichthouders, regelgevers, commissarissen en, niet te vergeten, de sponsors.

Digitalisering

De tweede verandering zien we in de onmiskenbare ontwikkeling op het gebied van digitalisering. Eerst alleen van boeken, maar sinds de introductie van de tablet in 2010 overwegen velen om ook magazines te digitaliseren. Binnen IIA hebben we deze afweging de afgelopen maanden ook gemaakt. Daarbij is een aantal zaken duidelijk geworden. Om te beginnen is *Audit Magazine* een van de weinige producten van onze vereniging die je nog kunt vasthouden. Er moet dus goed worden onderzocht waar de behoeften van onze leden en sponsors liggen in de keuze tussen papier en digitaal. Deze zaken zullen de komende maanden verder vorm krijgen en worden onderzocht. Toch willen we alvast tegemoet komen aan de toenemende vraag naar een digitale bladermodule. Deze bladermodule is binnen korte tijd geïmplementeerd en te benaderen via de IIA-website. Als u er nog geen gebruik van heeft gemaakt, probeer het dan eens uit. Redactie en bestuur ontvangen graag uw feedback!

Enquête

Na het verschijnen van nummer 2 van *Audit Magazine* (vlak voor de zomervakantie) ontvangt u een enquête over *Audit Magazine*. Er wordt gevraagd naar uw mening over onder andere de inhoud, de uitstraling en de digitalisering van *Audit Magazine*. We hopen uiteraard dat u dan massaal uw mening geeft! Natuurlijk kunt u onafhankelijk van de enquête altijd uw mening en suggesties kenbaar maken aan ons.

Laszlo Nagy
Voorzitter redactie *Audit Magazine*

Sander van Oosten
Bestuur IIA

De lezer over de relatie tussen de IA en de externe accountant

Stelling 1

De belangen van de externe accountant en de internal auditor zijn tegengesteld

1. Helemaal mee eens	4%
2. Mee eens	0%
3. Neutraal	7%
4. Mee oneens	61%
5. Helemaal mee oneens	28%

Stelling 2

Er is ruimte voor een goede relatie en samenwerking tussen de internal auditor en de externe accountant wanneer het om niet-certificerende werkzaamheden gaat

1. Helemaal mee eens	25%
2. Mee eens	46%
3. Neutraal	4%
4. Mee oneens	14%
5. Helemaal mee oneens	11%

Stelling 3

De externe accountant kan zonder col-lusiegevaar de werkzaamheden van een interne auditor uitvoeren, zolang deze werkzaamheden maar niet door dezelfde personen worden uitgevoerd

1. Helemaal mee eens	0%
2. Mee eens	22%
3. Neutraal	21%
4. Mee oneens	29%
5. Helemaal mee oneens	29%

Stelling 4

Er dient een strikte scheiding te zijn tussen het werkveld van de externe accountant en het werkveld van de internal auditor

1. Helemaal mee eens	4%
2. Mee eens	25%
3. Neutraal	18%
4. Mee oneens	46%
5. Helemaal mee oneens	7%

Via de IIA-website hebben we weer een aantal stellingen aan u, lezer van *Audit Magazine*, voorgelegd. Dit keer over de relatie tussen de internal auditor en de externe accountant. We ontvingen 28 reacties.

De mening over hoe intensief de internal auditor en de externe accountant met elkaar zouden moeten samenwerken, is afhankelijk van met wie je hierover praat: de internal auditor of de externe accountant. Zwart-wit gesteld veronderstelt de externe accountant een samenwerking, redenerend vanuit het uitgangspunt dat de internal auditor een certificerende functie heeft en de externe accountant kan steunen op diens werkzaamheden. Een internal auditor veronderstelt deze samenwerking in beginsel niet. Dit is duidelijk te zien wanneer de stellingen van Naem Arif en Arie Molenkamp (pag. 11) worden vergeleken met de ervaringen van Hans Gortemaker en Ingrid Doerga (pag. 8). Maar maakt dit uit voor de beantwoording van onze stellingen?

Het overgrote deel van u is het eens met de stelling dat er ruimte is voor een goede relatie en samenwerking tussen de internal auditor en de externe accountant wanneer het om niet-certificerende werkzaamheden gaat. Overigens merkt een van u op dat de internal auditor en externe accountant moeten samenwerken vanuit beider eigen verantwoordelijkheid. Hier is de stelling dan ook niet beantwoord vanuit het uitgangspunt dat de internal auditor een certificerende functie heeft waarbij de externe auditor steunt op de werkzaamheden van de internal auditor.

Een bescheiden meerderheid (53%) is het niet eens met de stelling dat er een strikte scheiding dient te zijn tussen het werkveld van de externe accountant en het werkveld van de internal auditor. Daarbij merkt een lezer op dat de werkzaamheden veelal gescheiden zijn, maar dat deze zeer goed op elkaar afgestemd kunnen worden en dat men waar nodig op elkaars werkzaamheden kan steunen.

Over de stelling of de samenwerking tussen de internal auditor en de externe accountant voldoende is gereguleerd zijn de meningen verdeeld. Er bestaat geen wetgeving die de samenwerking reguleert en een van de respondenten vindt dat ook niet nodig. Meer dan 25% van de respondenten is van mening dat nadere wet- en regelgeving wenselijk is.

Tot slot, dat 'slechts' 28 mensen hebben gereageerd op de stellingen geeft te denken. Is dit wellicht omdat, zoals een van de lezers vermeldde, de discussie minder relevant wordt bij een niet-traditionele rol van de auditor en dit aangeeft dat de rol van de internal auditor zich inmiddels verder ontwikkeld heeft?

De gelukkige winnaar van deze ronde is **Ariane Wieringa**. Van harte gefeliciteerd, we wensen u veel leesplezier! Wilt u uw mening geven over het komende thema 'Zorgketen' en daarbij kans maken op een boekenpakket? Houd dan de IIA-website in de gaten!

Samen een olifant leren dansen

Ze hadden elkaar al enige tijd niet gezien: Ingrid Doerga en Hans Gortemaker. Hun samenwerking dateert uit de tijd dat Doerga directeur was van de interne accountantsdienst van ABP en Gortemaker daar de huisaccountant was. Beiden waren ook betrokken bij het rapport *Impact op Governance* van NBA/IIA (2009), Doerga als voorzitter van de vakgroep Interne Accountants van het NIVRA, Gortemaker zat in de eindredactie. *Audit Magazine* praat met hen over de samenwerking van internal auditors en externe accountants en over het rapport *Impact op Governance*.

Drs. L. Eggermont RA CPA
B. Walrave RO

Hoe verliep jullie samenwerking?

G “Onze samenwerking dateert van eind jaren negentig, toen ik de accountant was van ABP en met Ingrid samenwerkte in het kader van de jaarrekeningcontrole. We deden in die tijd een ‘joint audit’, waarbij Ingrid de interne jaarrekening certificeerde en wij de externe verantwoording. Door gezamenlijk op te trekken liepen we in die tijd voor op de ontwikkelingen.”

D “Onze samenwerking was zo goed, omdat deze ons hielp bij het ontwikkelen van de interne beheersing in onze organisatie. In die tijd hadden we hulp nodig bij het verder brengen

van de interne beheersing. ABP was destijds een ambtelijke organisatie die moest kantelen. De samenwerking met onze externe accountant in het kader van de jaarrekeningcontrole hielp daarbij. Vanuit de ketengedachte gebruikten we de risk basedcontrole als uitgangspunt bij het verbeteren van de interne beheersing. De jaarrekeningcontrole is een van de methoden om zwakke plekken in de interne beheersing in kaart te brengen en daarop te acteren. Daarmee geef je de interne beheersmechanismen van een bedrijf vorm.”

G “Niet alleen het auditen, maar ook de adviesfunctie die de accountant had was in die fase van belang. We hielpen de ‘olifant leren dansen’. De combinatie controle en advies hielp daarbij. Daarnaast was er ook een andere noodzaak tot samenwerken. In die tijd moesten we ook steunen op de IAD, omdat de accountantskosten omlaag gebracht moesten worden. Dat heeft de inrichting van de internal auditfunctie wel beïnvloed. En dat kan alleen wanneer je goed met elkaar samenwerkt.”

D “Mijn opdracht was om de interne beheersingskaders voor ABP op te zetten. Daarom richtte ik me toen vanuit de natuurlijke adviesfunctie van internal auditor voornamelijk op het ontwikkelen van de beheersmechanismen en het helpen bij het opzetten van het risicobeheersingsmodel.”

G “En dat was ook waar wij elkaar vonden. In die tijd ontwikkelden wij als accountantsorganisatie een risk based audit-aanpak en konden ons zo richten op de risico’s die key waren voor ABP. Onze externe audit liep daardoor parallel met de werkzaamheden van de interne accountantsdienst van ABP. Wanneer je kijkt naar de best practices in het rapport, dan zie je dat wij onze praktische ervaring op het gebied van de risk basedaanpak hebben ingebracht.”



Drs. Ingrid Doerga RA werkt bij APG (uitvoeringsorganisatie van het ABP) als directeur Corporate Internal Audit APG Groep nv. Zij was tot voor kort lid van de board van de IFAC en is als voorzitter van de Ledengroep Intern en Overheidsaccountants van de NBA betrokken geweest bij de publicatie van het rapport *Impact op Governance*.



Prof. Hans Gortemaker RA is hoogleraar aan de Erasmus Universiteit en was bestuurslid bij PwC. Hij was eindredactielid van het rapport *Impact op Governance*.



Waarom was jullie relatie zo goed?

G “Als eerste, samenwerken op het gebied van risicoanalyse en auditplanning. Ten tweede, niet elkaars vliegen proberen af te vangen. En als laatste, gezamenlijk rapporteren aan de directie en toezichthouder. Dat is een aantal succesfactoren van onze samenwerking. Vooral het gezamenlijk rapporteren aan de toezichthouder is belangrijk. Dat wij samen optraden creëerde waarde voor de toezichthouder.”

D “Helemaal mee eens. Maar ik wil hieraan toevoegen: het leren van elkaar. Dat is ook een heel belangrijk aspect. Daardoor konden we succesvol zijn in het veranderen van de organisatie. Ik heb bij het ombuigen van de internal auditororganisatie veel gehad aan de opmerkingen die van de kant van de accountant kwamen.”

Is het toeval dat deze ook in het rapport *Impact op Governance als best practices* genoemd worden?

G “Natuurlijk hebben wij onze praktijkervaringen als input gebruikt voor het rapport. Denken vanuit een gezamenlijke risicogedachte is zelfs het uitgangspunt geweest van het rapport.”

U beschrijft de samenwerking gestoeld op de controle van de jaarrekening als een gezamenlijk belang. Maar wat nu als dit gezamenlijk belang ontbreekt? Kan samenwerking dan ook succesvol zijn?

G “De uitgangspunten zijn bedoeld voor samenwerking bij een gemeenschappelijk doel. De jaarrekeningcontrole, maar ook de certificering van andere subject matters. Op alle gebieden waar organisaties veranderen zal een gemeenschappelijk raakvlak ontstaan voor de externe accountant en interne auditor om samen te werken. We moeten die gebieden alleen nog zien te onderkennen.”

D “Dat je een gezamenlijk doel ervaart is belangrijk. Wij hebben onze eigen werkterreinen, waarvan de jaarrekeningcontrole slechts een onderdeel was. Bij onze andere werkzaamheden betrekken wij de externe accountant wel, maar op een andere wijze. Bijvoorbeeld door het delen van rapportages en auditbevindingen. Dat is dan meer een passieve vorm van communiceren en samenwerken.”

Betekent dit dan ook dat de samenwerking tussen de internal auditor en de externe accountant zich in de loop der jaren heeft ontwikkeld, anders is geworden?

D “Jazeker. Nu zie ik de jaarrekeningcontrole als een ‘commodity’. De betrokkenheid van Internal Audit hierbij levert het bedrijf weinig extra’s op. Dat moet je overlaten aan de externe accountant, zodat wij met andere dingen bezig kunnen zijn. Toentertijd had het zijn nut dat wij samen de jaarrekening controleerden, omdat we de organisatie daarmee hebben kunnen helpen ontwikkelen. Wanneer de organisatie eenmaal staat, moet je de jaarrekeningcontrole overlaten aan de externe accountant. De internal auditor kan zich vervolgens op andere zaken richten: de risico’s en processen. Niet alleen met betrekking tot de financiële verantwoording, maar ook met betrekking tot compliance en operational audits.”

G “Ik vind niet dat de jaarrekeningcontrole een commodity is, maar ik herken wel wat Ingrid zegt. Ik kan me daarom ook goed voorstellen dat de samenwerking met de externe accountant bij ABP is veranderd. Maar vanuit het gemeenschappelijk startpunt van de jaarrekeningcontrole zie ik wel mogelijkheden voor toekomstige samenwerking. Daarbij denk ik in het bijzonder aan de ontwikkelingen naar continuous assurance en integrated reporting. Vanuit die behoefte ontstaat weer een nieuw gezamenlijk belang, een nieuw startpunt voor samenwerking tussen de internal auditor en de externe accountant.”

D “Dit zien we terug bij de andere externe controles, bijvoorbeeld het *ISAE 3402 rapport*. Hier ontstaat weer een vorm van samenwerking. Het merendeel van het auditwerk verrichten wij vanuit Internal Audit zelf en de externe accountant doet de rest.”

Dus de samenwerking verplaatst zich van de jaarrekening als gezamenlijk startpunt naar andere subject matters. Wat betekent dit voor de toekomst?

G “De jaarrekening blijft van belang, maar ik geloof in een toekomst van integrated reporting. Er is meer dan alleen financiële data. Ik denk aan alle andere gebieden die nu in het directieverslag worden opgenomen. Hier bestaan goede kansen om samen met Internal Audit zaken op te pakken. Er zullen altijd andere subject matters zijn waarbij assurance moet worden gegeven en die dus vragen om samenwerking tussen Internal Audit en de externe accountant. Ook zullen er subject matters zijn waarvoor de kennis van met name Internal Audit benodigd is, maar die de externe accountant moet certificeren. Ook de beweging naar real time informatie en assurance kan niet zonder een samenwerking tussen Internal Audit en de externe accountant.”

D “Vanuit mijn rol in de board van de IFAC zie ik ook mogelijkheden tot samenwerking op het gebied van integrated audit. Dat heb ik hier bij APG opgezet. Ik zet nu verschillende disciplines in om een audit uit te voeren. Daarmee heb je meer toegevoegde waarde, omdat je kijkt naar de combinatie van onder meer data, systemen en procesbesturing; maar ook naar legal, compliance en risk management.”

G “De behoefte aan integrated reporting komt vanuit de interne en externe stakeholders. Er is dus niet langer behoefte aan audits op deelgebieden maar aan audits die alle processen raken. Ook real time reporting is daarvan een voorbeeld. Zo willen pensioenverzekerden hun uniforme pensioenoverzichten (UPO's) raadplegen wanneer zij dat willen. Individueel, up-to-date en ieder op een ander moment. Real time informatie dus. Betrouwbare informatie vraagt ook hier weer om samenwerking tussen de internal auditor en de externe ac-

verlengstuk is van de externe accountant. Wij zijn gelijkwaardige partners en zoeken bij een gezamenlijk doel naar het optimaliseren van onze samenwerking. Internal auditors en externe accountants hebben een eigen positie en de een is niet ondergeschikt aan de ander. Beide partijen hebben hun eigen werkterrein. De internal auditor richt zich meer op de interne processen, gaat twee spaden dieper. De jaarrekening is niet het hele verhaal over een bedrijf, we doen meer. Maar wij werken samen bij het toetsen van interne beheersing voor zover van belang voor de jaarrekening.”

G “Je noemt nu een belangrijk punt. Dit rapport is geschreven voor de situatie waarin de werkterreinen van de externe accountant en internal auditor samenkomen. Hierbij helpen de best practices die zijn beschreven in het rapport. Bij de gebieden waarin de internal auditor dominant is, komt de externe accountant niet of veel minder aan bod. Maar waar je samenwerkt, moet je zoeken naar een zo effectief mogelijke samenwerking. Dit kan door te streven naar het zo goed mogelijk samenbrengen en benutten van kennis over interne processen en verslaggevingsstandaarden.”

D “Ik ben registeraccountant, net zoals Hans. Als Internal Audit zijn wij third line of defense. Internal auditors kennen verschillende rollen: een certificerende, een adviserende en een ondersteunende. Wanneer je de titel auditor draagt heb je per definitie een toetsende rol en deze mag niet ondergeschikt zijn aan de andere rollen die je hebt als internal auditor. Anders word je een tandeloos monstertje.”

G Ik ben het 200% eens met Ingrid. Als internal auditor moet je ook kunnen adviseren. Maar pas wel op! Ook voor de internal auditor is het conceptueel framework van toepassing: onpartijdig, onafhankelijk en deskundig. Je advieswerk moet je assurancerol niet in de weg staan.”

Betekent dit dan dat je als IA uitsluitend een assurancefunctie hebt?

D “Nee, ik heb verschillende functies: assurance, advies, overige opdrachten. Eigenlijk vormt de internal auditdienst het geweten van het bedrijf. Ik ben een auditor, heb als zodanig ook een natuurlijke adviesfunctie en daar hoort een breed scala aan verantwoordelijkheden bij. Ik draag bijvoorbeeld ook bij aan compliance- en risicomanagement. Maar de onafhankelijke rol en deskundigheid geeft je de waarborg die je nodig hebt om je internal auditfunctie goed te kunnen invullen.”

G “Mee eens.”

Lisette Eggermont is redactielid van *Audit Magazine* en internal auditor bij Mediq nv.

Björn Walrave is redactielid van *Audit Magazine*, senior auditor bij CZ en geeft als gastdocent colleges over Operational Auditing aan Avans Hogeschool.

Je moet een gezamenlijk belang hebben als basis voor een goede samenwerking

countant. Je vindt elkaar dus met name wanneer nieuwe rapportagebehoefte en -standaarden ontwikkeld worden en de interne organisatie daarop moet worden ingericht.”

D “Je moet er eigenlijk naar willen streven het werk van accountants tot de kern terug te brengen. Dat is afhankelijk van de kwaliteit van de eerste en tweede lijn. Is de kwaliteit goed, dan kan de noodzakelijke toetsing door de derde lijn, Internal Audit, en de vierde lijn, de externe accountant, ook op een efficiënte manier plaatsvinden. Daardoor vind ik dat je de samenwerking niet kunt vastpinnen. Organisaties zijn in beweging en vragen elke keer weer om een andere focus van de internal auditor en samenwerking met de externe accountant.”

Als de samenwerking tussen de internal auditor en externe accountant aan verandering onderhevig is, kun je dan wel best practices op het gebied van samenwerking opstellen?

D “De best practices zijn niet bedoeld als normenkader, maar als hulpmiddel om de samenwerking succesvol in te vullen. Je kunt geen normenkader bedenken over hoe je moet samenwerken. Een normenkader voor de samenwerking tussen Internal Audit en de externe accountant is een wat ouderwetse gedachte en het opleggen van een normenkader is niet nodig.”

G “Ik ben het niet helemaal eens met de stelling dat de samenwerking veel is veranderd. De subject matters zijn veranderd, maar het proces blijft hetzelfde. Ook al heb je een iets andere scope, je blijft toch auditgerelateerde zaken met elkaar delen.”

Er is vanuit de IA-hoek kritiek op het rapport *Impact op Governance* (zie pag. 11). Het zou een vrijbrief zijn voor de externe accountant om invloed op de IA-functie uit te oefenen.

D “Ik vind het belangrijk om te stellen dat Internal Audit geen

Najaar 2009 verscheen het rapport *Impact op governance*; een publicatie van de NBA en IIA. De ondertitel *Interne en externe auditors; samen een nog sterkere bijdrage aan de governance* doet vermoeden dat er overeenstemming bestaat over de onafhankelijke posities die IIA en de NBA naar de ondernemingsleiding innemen. Niets is minder waar. Het rapport is vooral door de NBA opgesteld en het onderwerp is juist *niet* internal auditing.

Over een rapport dat **NIET** over internal auditing gaat

N. Arif RO EMIA
A. Molenkamp RO

De vraag is natuurlijk hoe dit rapport heeft kunnen verschijnen, maar ook waarom het niet over internal auditing gaat. Bij navraag bleek dat het toenmalige IIA-bestuur, bij monde van haar voorzitter, te kennen heeft gegeven het niet eens te zijn met de inhoud. Uit dien hoofde heeft men ook geprobeerd om verschijning van het rapport te verhinderen. Voor wat betreft het onderwerp ligt het voor de hand te veronderstellen dat externe accountants denken en schrijven in termen van samenwerking met interne accountants; de inhoud van het boek bevestigt deze premisse.

Hoewel het rapport niet over internal auditing gaat, wordt het door vertegenwoordigers van de NBA wel veelvuldig als zodanig aangehaald. Bijvoorbeeld tijdens de dit jaar georganiseerde expert meetings binnen de publieke sector. Omdat ook in eigen IIA-kringen wel naar het rapport wordt verwezen en er onlangs zelfs werd geopperd om bij de review van auditfuncties door IIA het bewuste rapport mede als norm te hanteren, mag een kritische beoordeling van het rapport niet uitblijven. Wij hebben de handschoen opgepakt en belichten zowel de opzet als de inhoud van het rapport vanuit de optiek van de internal auditor.

Betrokkenen

Hoewel aangekondigd als een gezamenlijke studie van IIA en het NIVRA (nu de NBA) zijn de betrokkenen uitsluitend afkomstig van externe accountantsorganisaties dan wel voeren ze de RA-titel. Dit geldt voor alle leden van de eindredactie, de redactieraad en de projectgroep; er is slechts één uitzondering.¹ De ondertitel van het rapport zou, alleen al op grond van de herkomst van de vertegenwoordigers, kunnen luiden: 'Over de invloed die de externe accountant wil uitoefenen op de strate-

gie, de inrichting en de uitvoering van auditing management control'.

Belangenverstrengeling

Strikt genomen zou doorvoering van de aanbevelingen van het rapport een vrijbrief zijn voor de externe accountant om onbeperkt invloed te kunnen uitoefenen op de interne auditfunctie. Onder het mom van afstemming over de aanpak van en actieve participatie in onderzoeken, kan de externe accountant zeer betrokken raken bij de besluitvorming binnen de organisatie op zowel operationeel, tactisch als strategisch niveau. Een externe accountant die de onderneming als het ware mede bestuurt.

Als men de uitkomsten van het rapport extrapoleert, wordt IIA in feite 'een subset' van de NBA

Daarnaast ontpopt de externe accountant zich, onder het motto (conform het rapport) 'dat de externe accountant de jaarrekeningcontrole verricht en eventueel ook aanvullende dienstverlening biedt op het terrein van de governance voor de stakeholders' als een partij met dubbele agenda's. Het is genoegzaam bekend dat bij enkele externe accountants de intentie leeft om de internal auditfunctie over te nemen. De casus Rentokil leidde ruim twee jaar geleden tot veel discussie.

sie binnen en buiten de gelederen van de NBA. Wat speelde er ook alweer bij Rentokil? De externe accountant van dit Britse beursgenoteerde bedrijf wilde naast de positie van externe accountant ook de internal auditfunctie gaan vervullen...

Het rapport *Impact op governance* gaat verder dan Rentokil; het gaat nu niet over één casus. Nee, het betreft hier het vakgebied internal auditing als geheel. En dit heeft geen wenkbrouwen van onze commissie Vaktechniek doen fronzen?

De valse start

Uit de samenvatting blijkt al onmiddellijk dat het rapport een zodanige valse start kent dat niet verwacht kan worden dat het onderzoek tot constructieve en verantwoorde inzichten en onderzoeksresultaten kan leiden. Men leze: 'De interne auditor en externe accountant hebben als gemeenschappelijke stakeholders vooral de raad van bestuur en auditcommissie. Bovendien hebben zij gelijk georiënteerde functies. Hierdoor is een duidelijke rolverdeling vereist en mogen de stakeholders ook verwachten dat beide auditors efficiënt en effectief samenwerken.'

Deze 'definitie' gaat voorbij aan:

- de noodzaak van countervailing power binnen bijvoorbeeld het audit committee; te weten een zekere belangentegenstelling, noem het functiescheiding, dus tussen de internal auditor en de externe accountant;
- de ontkenning door de externe accountant dat zijn belangrijkste stakeholder het maatschappelijk verkeer is. Ook hier blijkt weer dat de externe accountant de beruchte en veelvuldig bekritiseerde 'verwachtingskloof met het maatschappelijk verkeer' zelf creëert en in stand houdt;
- het feit dat internal auditing en accountancy qua rol, taak, verantwoording en object volstrekt andere grootheden zijn.² De raad van bestuur verwacht van de internal auditor aanvullende zekerheid over de kwaliteit en de risico's die samenhangen met de beheersing van de doelstellingenrealisatie. De internal auditor verzorgt bedrijfskundige feedback op de hele sturing en beheersing van de organisatie. Van de externe accountant verwacht de raad van bestuur dat hij zijn wettelijke taak (lees: publieke rol) naar behoren vervult en een oordeel uitspreekt over de betrouwbaarheid en rechtmatigheid van haar externe verantwoordingsverslagen.

De verschillen tussen de vakgebieden accountancy en internal auditing zijn erg groot en genoegzaam bekend. We noemen slechts dat we het over een andere doelgroep hebben, dat het object van onderzoek verschilt, dat we met andere opdrachtgevers te maken hebben, dat er sprake is van een andere tijddimensie, dat de benodigde 'body of knowledge' verschillend is, dat de ervaringseisen anders zijn en dat andere gedragsvaardigheden nodig zijn. Het niet onderkennen van deze essentiële verschillen door de onderzoekers maakt het vervolg van de samenvatting in het rapport tot een opsomming van zaken en conclusies die geheel uit haar verband is getrokken. Het is bijvoorbeeld ontluisterend te lezen dat de externe accountant de (door hem zelf geformuleerde) 'kwaliteitseisen

voor de internal auditfunctie onderschrijft en deze ook voorwaardelijk acht voor een efficiënte en effectieve samenwerking'. Dit is de wereld op zijn kop zetten. Deze uitspraak kan alleen maar geldig zijn als er sprake is van een interne accountantsfunctie.

Willig en naïef management?

De eerste conclusie die in het rapport wordt getrokken luidt: 'De governance stakeholders zoals de raad van bestuur, raad van commissarissen en het audit committee worden steeds beter ondersteund door een brede totale auditscope en een heldere rolverdeling tussen externe accountant en de internal auditor'.

Naast dat deze formulering een willig, naïef en empathisch management veronderstelt, biedt het kennelijk ook de vrijbrief om te stellen: 'de internal auditor biedt toegevoegde waarde op het brede interne governanceterrein..., naast het traditionele ondersteunen van de externe accountant'.

Onjuiste premissen

De vele uitspraken en best practices uit het rapport projecteren wij hierna op de volgende door de auteurs van het rapport vooronderstelde uitgangspunten:

1. Er zou geen onderscheid zijn tussen (interne) accountancy en internal auditing.
2. Er zou geen belangentegenstelling zijn tussen de externe accountant en de internal auditfunctie.
3. De internal auditfunctie zou een instrument zijn van de raad van commissarissen.
4. De natuurlijke counterpart voor de externe accountant zou de internal auditfunctie zijn.

Ad 1 – Er zou geen onderscheid zijn tussen accountancy en internal auditing

De citaten uit het rapport die deze premisse ondersteunen zijn:

- Het waarborgen van effectieve totale auditdekking en audit-impact (pag.10).
- Het verder bevorderen van een efficiënte werkkuitvoering (pag.10).
- Het gebruikmaken van dezelfde auditmethodologie, -technieken, -tools en -terminologie (pag.10).
- Het afstemmen van rapportages inclusief de gehanteerde normeringen en oordeelsvorming (pag.10).
- Het gezamenlijk opstellen van een plan om de effectiviteit en efficiency van de samenwerking te verbeteren (pag.11).

Het hardnekkige misverstand dat uit de hiervoor genoemde premisse blijkt hebben we in eerdere publicaties geprobeerd





Illustratie: Roel Ottow

te ontcrachten. De verschillen zijn evident: de externe accountant voorziet de raad van bestuur, en daarmee het hele maatschappelijke verkeer, van *primaire zekerheid* over de jaarrekening. De internal auditor biedt als third line of defence additionele zekerheid over management control.

De internal auditfunctie doet onderzoek naar management controlobjecten, afhankelijk van strategische, tactische of operationele risico's. De doelstellingen en KSF'en van de organisatie vormen daarbij het uitgangspunt. Internal auditing is een managementkundige en multidisciplinaire aangelegenheid gericht op *aanvullende zekerheid* die bijdraagt aan het leervermogen van de organisatie. De internal auditor heeft in de regel te maken met multi-aspectmatige audits. De internal auditor maakt doorgaans per audit een op maat gesneden plan van aanpak. Expliciete keuzen worden daarbij gemaakt over het te gebruiken (control)model, het te hanteren normenkader en een onderzoeksmethode die afgestemd is op de te ontsluiten bronnen.

Hiertegenover staat de (wettelijke) jaarrekeningcontrole van de accountant die altijd te maken heeft met hetzelfde auditobject: de jaarrekening. De controle van de jaarrekening is een mono-aspectmatige activiteit. Het gaat namelijk om het aspect *betrouwbaarheid (of rechtmatigheid)*. Het primaire doel is: een oordeel uitspreken over de verantwoording over de achterliggende periode. De te hanteren normen zijn gestandaardiseerd en vastgelegd in (inter)nationale afspraken (IFRS). De onderzoeksmethode is gestandaardiseerd en vervat in gedetailleerde werk- of controleprogramma's.

Ad 2 – Er zou geen belangentegenstelling zijn tussen de externe accountant en de internal auditfunctie

De citaten uit het rapport die deze vooronderstelling ondersteunen:

- Het gezamenlijk uitvoeren van daarvoor in aanmerking komende onderzoeken (pag.10).
- De opdrachtbevestigingen (externe accountant) c.q. plannen van aanpak (IAD's) wederzijds laten goedkeuren, voordat de opdrachtgever daarover besluit (pag.10).
- Een door beiden gedragen visie ontwikkelen op de meest effectieve en efficiënte wijze van samenwerking zoals de mate van ondersteuning, gezamenlijke onderzoeken, gezamenlijke rapportages, et cetera (pag.10).
- Het gezamenlijk opstellen van één managementletter, onder behoud van ieders verantwoordelijkheid.

Ook hier weer een onjuiste vooronderstelling. Er is wel degelijk sprake van een belangentegenstelling tussen de externe accountant en de internal auditfunctie. De externe accountant dient een ander belang, namelijk dat van 'het publiek'. Dat is ook precies de reden dat de RA-titel wettelijk verankerd is. Anders gesteld, de externe accountant voert een publieke taak uit. Het is dan ook bijzonder te noemen dat het gecontroleerde bedrijf de factuur van de accountant betaalt.³ De externe accountant wordt doorgaans door de aandeelhouders of door de raad van commissarissen aangesteld. Overigens zijn er veel meer stakeholders in het maatschappelijk verkeer die moeten kunnen vertrouwen op de handtekening van de publieke accountant. Wat dat betreft geeft het Amerikaanse equivalent van de RA-titel de essentie beter weer: Certified Public Accountant (CPA). De externe accountant vervult een belangrijke en verantwoordelijke taak, het gaat om de *primaire zekerheid* over de getrouwheid van de jaarrekening, zodat het bestuur verantwoording kan afleggen over het achterliggende boekjaar. De internal auditfunctie voorziet de directie van *aanvullende zekerheid* over de mate waarin de onderneming in control is. De internal auditfunctie vormt daarmee een onderdeel van de checks en balances in het kader van behoorlijk bestuur (corporate governance).

Deze vooronderstelling is overigens wel juist als er sprake is van een interne accountantsfunctie. De interne accountant en de externe accountant hebben immers een en hetzelfde doel: het controleren van de jaarrekening. De externe accountant kan daarbij steunen op het werk dat door de interne accountant is uitgevoerd. Maar dan is er dus weer sprake van een interne accountantsfunctie en niet van een internal auditfunctie.

Ad 3 – De internal auditfunctie zou een instrument zijn van de raad van commissarissen

De citaten uit het rapport die deze premisse ondersteunen:

- Het aan de Auditcommissie presenteren van een geïntegreerde auditaanpak en auditplanning (pag.11).
- Het vooraf afstemmen van de in de auditcommissie in te brengen conceptstukken door de IAD en de externe accountant (pag.11).

- Het versterken van de relatie met – en optimaal ondersteunen van – de auditcommissie (pag.11).

Dit punt is door de toenmalige voorzitter van het IIA, Sander Weisz, uitstekend weerlegd toen hij reageerde op het 10 Puntenplan van Leen Paape.⁴ Hoewel we ons realiseren dat de raad van commissarissen in toenemende mate de internal auditfunctie op het netvlies heeft, zijn wij van mening dat de internal auditfunctie primair een instrument is van de raad van bestuur of het audit committee. Als de RvC de primaire opdrachtgever zou worden van de internal auditfunctie, doet zich

heid over de betrouwbaarheid van de jaarrekening verkrijgt zou een object van onderzoek kunnen zijn van de internal auditor.

Ter afsluiting

Het vakgebied internal auditing wordt in het rapport *Impact op Governance* beschouwd als het verlengstuk van (interne) accountancy. Als men de uitkomsten van het rapport extrapoleert, wordt IIA in feite 'een subset' van de NBA. Het moge duidelijk zijn dat deze visie niets van doen heeft met de moderne opvattingen over internal auditing. Het zet de klok daarmee twintig jaar terug.

Wij pleiten natuurlijk wel voor een goede samenwerking en verstandhouding met de NBA, maar dan vanuit de onafhankelijke, zelfbewuste en krachtige positie die we als jonge en snelgroeiende beroepsgroep van internal auditors inmiddels innemen.

De auteurs hebben er alle vertrouwen in dat de nieuw uitgezette koers van het huidige IIA-bestuur, waarin advocacy een van de speerpunten is, deze samenwerkingsgedachte zal schragen.⁶

Noten

1. Eindredactie: drs. Marcel Bongers RE RA CIA CFE, prof. Hans Gortemaker RA, Hans Nieuwlands RA CIA CGAP CCSA. Redactieraad: prof. drs. P. Bouw, prof.dr. R.J.M. Dassen RA, prof.em.mr. L. Koopmans, prof. dr. J.P.J. Verkrujssse RE RA, prof.dr. Ph. Wallage RA. Projectgroep: Bob van Berkel RA, drs. Leonard Boogers RA CIA, drs. San Croonenberg RA, Hans Nieuwlands RA CIA CGAP CCSA, Leen van der Plas RA, Johan Scheffe RA RO CIA, drs. Sander Weisz RO CIA CCSA, Gerard Wolswijk RA.
2. Strikwerda, H., *De Nederlandse Corporate Governance Code, ingeleid, toegelicht en becommentarieerd*, Van Gorcum, 2012.
3. Hoogleraar accountancy en een vooraanstaande criticus van de eigen beroepsgroep Marcel Pheijffer noemt dit 'dé weeffout in de opzet van het accountantsberoep die nimmer is gerepareerd' ('Terug naar de kern', *Het Financieele Dagblad*, juni 2011).
4. Weisz, S., 'Voor wie het horen wil...', *MCA*, 2011, 16, (1), p. 24-25.
5. Bruin, M. de, *Zicht op toezicht, over de rol van internal audit bij het toezicht op lokale Rabobanken*, 2012.
6. De auteurs stellen het zeer op prijs om naar aanleiding van dit artikel commentaar en aanvullingen te ontvangen.

Doorvoering van de aanbevelingen van het rapport zijn een vrijbrief voor de externe accountant om onbeperkt invloed te kunnen uitoefenen op de interne auditfunctie

de vraag voor in hoeverre we dan nog kunnen spreken van 'internal' audit. De internal auditfunctie wordt dan immers een verlengstuk van de toezichhoudende RvC. In feite hebben we het dan over een heel ander instrument.⁵

Ad 4 – De natuurlijke counterpart voor de externe accountant zou de internal auditfunctie zijn

De citaten uit het rapport die deze premisse ondersteunen:

- Het coördineren van de interne en externe auditactiviteiten vanuit de organisatie door de IAD (pag.11).
- Het evalueren van de urenbesteding en -begroting van elkaar (pag.11).
- Het wederzijds informeren over ontvangen klachten of suggesties tot verbetering (pag.11).
- Het structureel hebben van voldoende frequente overlegvergaderingen tussen IAD en externe accountant om de samenwerking te monitoren, de voortgangsbewaking uit te voeren en actuele informatie in de auditplanning en auditscope mee te kunnen nemen (pag.11).

Deze premisse gaat volstrekt voorbij aan de verantwoordelijkheid van het management en vooral van die van de CFO. Met deze vooronderstelling hebben het management en de CFO in feite het nakijken. In onze visie is de concerncontroller of de CFO de natuurlijke counterpart van de externe accountant. Dit vanwege het feit dat de externe accountant primaire zekerheid verstrekt aan het verantwoordelijke management, dus de first line of defence. De internal auditfunctie als derde lijnfunctie is de facto geen partij als het om jaarrekeningcontrole gaat. Ergo, de wijze waarop het management haar primaire zeker-



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



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

✉ naeem.arif@xs4all.nl

Effectief en efficiënt samenwerken voor een betere governance!

Wil een onderneming in deze turbulente tijden overleven dan speelt zij in op nieuwe ontwikkelingen en kansen, terwijl zij blijft voldoen aan de toenemende regelgeving. Geen gemakkelijke opgave. De rol van de interne en externe accountant wordt binnen dit speelveld steeds belangrijker. Hoe zorgen deze partijen voor een optimale samenwerking zodat ze voldoen aan de eisen en wensen van zowel het ondernemersbestuur als het maatschappelijk verkeer?

L. Jansen RA
Drs. C.C.A. Pietersma RE

De afgelopen jaren nam het verifiërende en signalerende belang van de interne auditor toe. Deels omdat de wijze waarop ondernemingen intern de risico's beheersen meer aandacht krijgt. Ook geven ondernemingsbesturen steeds meer inzicht in hun risicobeheersings- en controlesysteem en houden zij om die reden nadrukkelijker toezicht op de kwaliteit ervan. Daarnaast zijn de eisen in wet- en regelgeving en op het gebied van corporate governance en extern toezicht beter zichtbaar. Parallel aan deze ontwikkeling loopt de vraag van het maatschappelijk verkeer naar een kritische externe accountant.

Hiermee lijkt het moment aangebroken voor een evaluatie van de samenwerking tussen de interne en externe accountant. De interne auditor heeft een diepgaande kennis van de onderneming en haar processen, de externe accountant kijkt over de grenzen van de onderneming heen en heeft specifieke verslaggevingskennis. Ondernemingen willen een efficiënt en effectief model, zonder overlap van werkzaamheden, waarbinnen de competenties van interne en externe accountant maximaal worden benut. Dit artikel gaat in op een praktijkervaring waarin BDO de rol van interne auditor voor een organisatie vervult en samenwerkt met de externe accountant (niet zijnde BDO). De samenwerking is gebaseerd op een van de verschillende samenwerkingsmodellen die in golfbewegingen in de tijd aan populariteit lijken te winnen of te verliezen. Hierbij stellen we de vraag: is het gehanteerde een model dat aan alle wensen en eisen kan (blijven) voldoen?

Verwachtingen van de interne auditor en externe accountant
De wet schrijft geen verplichte samenwerking tussen de in-

terne en externe accountant voor maar de Nederlandse corporate governance code geeft deze samenwerking wel aan in de vorm van best practices. In onze praktijk merken we dat deze best practices vooral in de financiële sector worden toegepast. Tegelijkertijd zien we bij andere branches interesse ontstaan voor de interne auditfunctie als spil in het op risico's gebaseerde beheersingsmodel.

Neem als interne afdeling voor lief dat de externe accountant in het eerste jaar reactief is en de planning van de interne auditor opvraagt

Interne beheersing is steeds meer corebusiness van organisaties om tijdig risico's of onbeheerste situaties te signaleren. Interne beheersing bij zowel grote als kleine ondernemingen wordt veelal ingericht conform het three lines of defence model. De interne auditfunctie spreekt zich als third line of defence uit over het gehele stelsel van beheersing en beoordeelt of deze voldoende is om de bedrijfsdoelstellingen en die van de stakeholders te behalen.

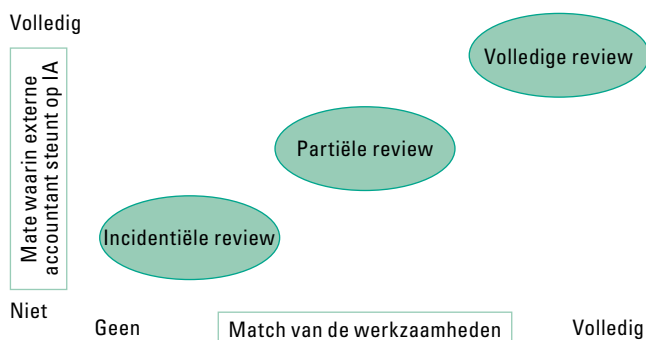
Van de maatschappelijke functie van de externe accountant wordt steeds meer verwacht. Naast de controleverklaring over de historische financiële cijfers wordt ook een uitspraak in de managementletter verwacht over de continuïteit. Best practice van de corporate governance code geeft daarbij duidelijk aan

dat aan onderwerpen van de interne risicobeheersings- en controlesystemen kan worden gedacht. De managementletter wordt steeds belangrijker, waarin de accountant aangeeft wat de kwaliteit is van de interne beheersing. Dit kan inzicht geven in de kans waarop een organisatie in risicovolle of onbeheerste situaties terecht kan komen.

Samenwerkingsmodellen

In de praktijk is een drietal samenwerkingsmodellen te onderscheiden (zie *figuur 1*):

1. Het volledige reviewmodel: de externe accountant steunt volledig op de interne auditor voor de controle van de jaarrekening.
2. Het partiële reviewmodel: de externe accountant steunt voor een deel van de werkzaamheden op de interne auditor.
3. Het incidentele reviewmodel: de externe accountant steunt in beginsel niet op de interne auditor, tenzij er een samenloop is van de werkzaamheden.



Figuur 1. De drie samenwerkingsmodellen

Voor het samenwerkingsmodel 1 en 2 is een integraal auditplan met bijbehorende planning en werkprogramma's cruciaal. Voor samenwerkingsmodel 3 is het alleen van belang elkaar te informeren over elkaars werkzaamheden.

Hoe werkt het samenwerkingsmodel in de praktijk?

Als externe aanbieder van de interne audit services hebben wij het partiële reviewmodel gehanteerd. De klant had namelijk behoefte aan een optimale samenwerking tussen de interne en externe auditor. Dubbele werkzaamheden brengen immers extra kosten met zich mee en belasten de organisatie onnodig. Het startpunt is het opstellen van een integrale planning, waarbij interne en externe auditwerkzaamheden op elkaar worden afgestemd. Hierbij liepen wij tegen de volgende hobbels aan:

- De risicobeelden ten behoeve van de jaarrekeningcontrole en die voor het auditjaarplan waren verschillend en niet op elkaar afgestemd. De risicobeelden zijn het startpunt voor het bepalen van de auditobjecten, prioriteit en auditfrequentie en uiteindelijk de auditwerkzaamheden en auditplanning. Interne Audit start vanuit een bedrijfsbrede risicoanalyse op strategisch, tactisch en operationeel niveau en omvat niet per se een risicoanalyse vanuit bijvoorbeeld materiële jaar-

rekeningposten en de bijbehorende onderliggende processen en systemen.

- De controledoelstellingen en de scope van beide auditors verschillen van elkaar. De externe accountant heeft veelal interesse in de jaarrekeningposten en bijbehorende financial audits, terwijl interne auditplannen veelal operationele audits bevatten (proces-, IT- en compliance-audits). Hierdoor bevat een intern auditplan wel de belangrijkste primaire processen die ook van belang zijn voor de externe accountant, maar het expliciete verband tussen deze interne auditwerkzaamheden en de jaarrekeningposten en bijbehorende beweringen ontbreekt.
- Informatie-uitwisseling tussen de interne auditor en externe accountant gaat soms stroef. De praktijk leert dat de interne auditor gemakkelijker de informatie deelt over het auditplan en de werkprogramma's dan de externe accountant informatie over zijn werkzaamheden deelt. De externe accountant vraagt eerst alles op en reageert daarop.
- De timing van het vaststellen van het budget speelt een rol. Staan beide budgetten al vast en wordt daarna opdracht gegeven voor samenwerking of wordt de eis van samenwerking voorafgaand aan het opstellen van het budget opgelegd? Bij een al vastgesteld budget wil de externe accountant maximaal op de interne auditwerkzaamheden steunen. Immers, dat levert een besparing op zijn controlebudget, maar het levert weinig besparing op voor de organisatie. Indien het controlebudget nog vastgesteld moet worden gaan de relevante werkzaamheden van de interne auditor ten koste van dit controlebudget en andersom. Dit gaat niet een op een. Doordat beide zeer afhankelijk van de kwaliteit en timing van de relevante werkzaamheden zijn, is budget nodig om dit te monitoren.

Hoe zijn wij hiermee om gegaan om aan de eisen en wensen van onze stakeholders te voldoen? Een toelichting op twee belangrijke stappen: de planningsfase en de uitvoeringsfase.

Stappen in de planningsfase

1. De interne auditor en externe accountant stellen beiden zelfstandig een plan op. Ieder vanuit zijn eigen doelstellingen en scope, en leggen deze vervolgens over elkaar heen. Hierbij wordt geanalyseerd waar de overeenkomsten en de verschillen zitten en hoe dat komt (doelstellingen, scope). Draai niet om elkaar heen. Neem daarbij als interne afdeling voor lief dat de externe accountant in het eerste jaar reactief is en de planning van de interne auditor opvraagt. Iemand moet de eerste stap zetten.
2. Bespreek gezamenlijk de door beiden opgestelde risicoafwegingen als basis voor de auditplanning. Dit zorgt bij de externe accountant voor een beter begrip van de organisatie en biedt de interne auditor meer inzicht in waar de planning van interne auditwerkzaamheden wel of niet aansluiten bij de behoefte van de externe accountant.
3. Sluit het interne auditplan expliciet aan op die van de externe accountant. Hier ontcom je er als interne auditor niet

aan om aanvullende analyses uit te voeren om de externe accountant duidelijk te maken waar deze wel of niet op kan steunen. Denk bijvoorbeeld aan:

- Pas de interne auditaanpak aan op de doelstellingen en de scope van de jaarrekeningcontrole. Houd in de planning rekening met financiële auditaspecten. Een interne audit op een operationeel proces zal meestal verder moeten gaan, tot en met bijvoorbeeld de aansluiting met het grootboek en de uitvoering van betalingen.
 - Maak het verband inzichtelijk tussen de interne auditwerkzaamheden en de jaarrekeningposten en geef aan welke beweringen de interne auditor met zijn werkzaamheden doet ten aanzien van de jaarrekeningposten (juistheid, volledigheid, waardering, et cetera).
4. Stem de werkzaamheden van interne auditor en externe accountant gezamenlijk af met alle stakeholders. Betrek het bestuur en de auditcommissie bij het opstellen van het gezamenlijke auditplan. Zij nemen namelijk ook kennis van de bevindingen van zowel de interne auditor als de externe accountant.

De uitvoeringsfase van de samenwerking

Voor een effectieve samenwerking zijn er vele best practices die wij hebben toegepast, waaronder:

- gebruikmaken van dezelfde auditmethodologie, -technieken, -tools en -terminologie;
- het door de interne auditor aanleggen van direct toegankelijke dossiers die ook aan de eisen van de externe accountant voldoen.

De regiefunctie en de rolverdelingen in het integrale auditplan zijn essentieel in de uitvoeringsfase voor het kunnen behalen van de efficiencyvoordelen en de minimale belasting van de organisatie. Wij hebben ervoor gekozen een regiefunctie te beleggen bij de interne auditor, die immers het overzicht heeft wat betreft de gezamenlijke scope en doelstellingen. Het is een effectieve manier om zicht te houden op alle auditwerkzaamheden en het kunnen voorkomen van dubbele werkzaamheden.

De rolverdeling heeft te maken met de expertise van de interne auditor en de externe accountant, maar ook de individuele verantwoordelijkheid van zowel de interne auditor als de externe accountant, waardoor beiden bepaalde controlewerkzaamheden zelf moeten uitvoeren.

Vanwege de veelal gegevensgerichte werkzaamheden op de financiële objecten hebben we de volgende rolverdeling toegepast:

- De interne auditor voert de operationele audits uit (inclusief compliancethema's en ICT-audits) maar ook voor een deel de financiële audits. Dat wil zeggen dat voor de relevante processen en systemen voor de materiële posten in de jaarrekening de scope van de audit reikt tot aan de betalingen en de verwerking in het grootboek. Daarnaast zijn bepaalde financiële objecten, zoals de financiële administratie, ook

Conclusie

Toepassing van de genoemde best practices kan behulpzaam zijn bij het versterken van de samenwerking tussen de interne auditor en externe accountant. Het is daarbij van belang om vooraf de diepgang van de samenwerking af te stemmen met de wensen van stakeholders, zoals de directie en auditcommissie.

Het partiële reviewmodel is bij de betreffende klant op dit moment het beste van beide werelden, waarbij ieder doet waar hij goed in is, dat recht doet aan de gevraagde efficiency en evengoed een bedrijfsbreed beeld geeft van het niveau van interne beheersing. Dat wil niet zeggen dat de rolverdeling zo zal blijven. De wensen van de organisatie kunnen veranderen en ook het aandachtsgebied van de interne auditor, mede ingegeven door maatschappelijke ontwikkelingen en recente schandalen. Wellicht schuiven we door richting het volledige reviewmodel.

object van onderzoek.

- De externe accountant steunt op de werkzaamheden van de interne auditor en voert de resterende benodigde werkzaamheden uit de integrale auditplanning uit, waaronder veel resterende financiële audits.

Het partiële reviewmodel heeft gewerkt naar tevredenheid van alle betrokkenen. Desondanks zien we nog twee verbeterpunten:

1. het toegankelijk maken van de relevante onderdelen van het dossier van de externe accountant voor de interne auditor;
2. het opstellen van een gezamenlijke managementletter.



Carlo Pietersma is senior manager bij BDO Risk Advisory Services en specialist op het gebied van interne beheersing bij financiële instellingen, met bijzondere aandacht voor Interne Audit bij verzekeraars. Hij leidt diverse opdrachten op het gebied van het inrichten van de interne auditfunctie, co- en outsourcing, ISAE 3402-trajecten en inrichting van IT-controls.



Leon Jansen is accountant in de algemene controlepraktijk van BDO, specialist in de financiële sector (vastgoed, beleggingen en pensioenfondsen) en heeft ervaring met kapitaalmarkttransacties. Tevens is hij docent controleleer aan de Universiteit van Tilburg.

Outsourcing IA-functie aan externe accountant: mogelijk en gewenst?

Vinden de interne auditors en de bestuurders de externe accountants bekwaam genoeg om de hele interne auditfunctie in te vullen? Bij het outsourcen van de interne auditfunctie aan de externe accountant ontstaat een mogelijk gevaar voor de onafhankelijkheid. Zijn er voldoende waarborgen die dit gevaar kunnen mitigeren?

S.R. van der Meer-Buitelaar Msc RA EMIA

Bedrijven realiseren zich tegenwoordig heel goed dat zij hun controle goed moeten regelen, maar tegelijkertijd letten ze ook scherp op de kosten. Een voorbeeld hiervan is het gunnen van zowel de externe als de interne audits aan KPMG door Rentokil Initial.¹ Dit zorgde voor een bezuiniging van een miljoen pond sterling op de kosten van accountantscontrole. Het uitbesteden van de interne audit aan dezelfde externe accountant die ook de externe audit doet, leidde tot discussies doordat de combinatie van interne auditwerkzaamheden en de externe jaarrekeningcontrole kan zorgen voor zelftoetsing van de auditor. Dit gevaar van zelftoetsing zorgt voor de bedreiging van de onafhankelijkheid van de externe accountant.² De onafhankelijkheid van de controlerend accountant staat hiermee weer in het middelpunt van de belangstelling. Dit voorbeeld leidde tot de volgende vraag: is outsourcing van de interne auditfunctie aan de externe accountant mogelijk en gewenst?

Om deze vraagstelling te kunnen beantwoorden is een verschillenanalyse uitgevoerd naar de visies en standpunten van de betrokken partijen in Nederland naar het onderwerp outsourcing van de interne auditfunctie aan de externe ac-

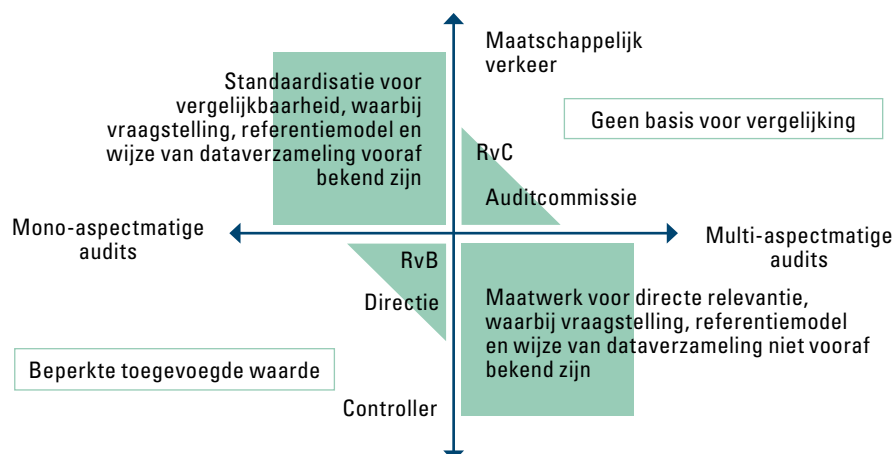
countant. Dit met het doel een oordeel te vormen of het outsourcen van de interne auditfunctie aan de externe accountant kan en mag, en zo ja, binnen welke randvoorwaarden. Hierbij is de discussie tussen interne auditors en externe accountants in kaart gebracht en aangevuld met de mening van CEO's en commissarissen.

Interne audits outsourcen

Voor deze analyse wordt onder Internal Audit verstaan: het geven van zekerheid door onafhankelijke, objectieve assurance-activiteiten en het geven van advies door consultingactiviteiten. Beide met de bedoeling waarde toe te voegen aan en verbetering te brengen in de operaties van een organisatie.³ Het outsourcen van deze interne auditfunctie kan zorgen voor een grotere focus op de core competenties en het terugdringen van de kosten.⁴ Maar er moet ook rekening worden gehouden met de risico's die afbreuk doen aan de kwaliteit en doeltreffendheid, met name door onbekwame medewerkers en het weglekken van bedrijfsinformatie. Wel dient de organisatie een volledige kostenanalyse te maken om na te gaan of het werkelijk prijsvoordeel oplevert, waarbij ook rekening wordt gehouden met de tijd- en geldinspanningen om bedrijfskennis over te dragen, het verlies van interne kennis en overige bijkomende kosten.⁵

Daarnaast is het belangrijk om in te zien dat door de verschillen in opdrachtgever, doel en reikwijdte, de competenties verschillend zijn voor het uitvoeren van interne en externe audits. Zo





Figuur 1. Mono- en multi-aspectmatige audits en toegevoegde waarde

zijn interne auditors eerder multidisciplinair geschoold met het doel audits uit te voeren voor het managementteam. Terwijl de externe auditor een mono-aspectmatige opleiding tot registeraccountant heeft voltooid om audits uit te voeren voor het maatschappelijk verkeer (zie *figuur 1*).⁶

Hierdoor heeft de externe accountant niet de juiste scope en competenties om de gehele interne auditfunctie uit te voeren. De externe accountant heeft in eerste instantie met name bekwaamheden op financieel-economisch gebied, aangevuld met kennis van risicomanagement en interne beheersing, wat hij vooral kan gebruiken voor het uitvoeren van financial audits en operationele audits gericht op interne beheersing. Echter, om interne audits uit te voeren is het noodzakelijk voor de externe accountant om in aanvulling op de genoemde competenties, diepgaande bedrijfskennis te verwerven. Dit dient te geschieden door intern in de organisatie aanwezig te zijn om op de hoogte te zijn van de recente ontwikkelingen en om belangrijke contacten te leggen om deze als bronnen te gebruiken in interne audits.

Behoud van four lines of defence

Volgens de interne auditors heeft de externe accountant niet de juiste scope en competenties om de *hele* interne auditfunctie uit te voeren.⁷ Echter, de interne accountancyfunctie (audits gefocust op de financiële resultaten en processen in de organisatie) zou evenwel door de externe accountant kunnen worden uitgeoefend door overeenkomende competenties, met het voordeel van de frisse blik van buiten de organisatie, ofwel het gebrek aan bedrijfsblindheid. Voorwaarde is wel dat de externe accountant bedrijfskennis opdoet voor het uitvoeren van deze werkzaamheden, aangezien voor sommige audits een grote mate van inlevingsvermogen en kennis van de organisatorische cultuur, systemen en processen nodig is.⁸

Daarnaast is vanuit de Nederlandse corporate governancecode en wet- en regelgeving vanuit de Amerikaanse toezichthouder SEC aanbevolen om de vier verschillende lines of defence in stand te houden. Waarbij de eerste veiligheidslijn wordt gevormd door het management, de tweede door assurancefuncties, zoals risk management en de compliancefunctie.

Interne audit stelt als derde line of defence onafhankelijk en objectief vast of de eerste twee verdedigingslijnes goed functioneren. Daarmee vormt Internal Audit een cruciale rol in de governance van de organisatie. Wanneer een externe accountant, als (externe) vierde line of defence, ook de rol van Internal Audit (gedeeltelijk) op zich neemt, ontstaat er zelftoetsing. Hiertegen dienen waarborgen te worden ingebouwd om de risico's met betrekking tot de onafhankelijkheid van de accountant en het publieke vertrouwen af te dekken.⁹ Het is aan

de outsourcingorganisatie om af te wegen of de genomen waarborgen de risico's als reputatieschade, het uitvoeren van extra werkzaamheden en boetes voldoende kunnen afdekken. Hierbij dient de outsourcingorganisatie zorg te dragen over de beschikbaarheid van voldoende gereedschap om de verantwoordelijkheid en aansprakelijkheid voor de naleving van wet- en regelgeving te dragen.

Voldoende waarborgen om onafhankelijkheid in stand te houden

Volgens de externe accountant heeft hij voldoende financieel-economische kennis, aangevuld met kennis van risicomanagement en interne beheersing en ervaring, om de kwaliteit van de interne controle binnen een organisatie te verstevigen en daarmee de beroepsuitoefening te verbeteren.^{10,11} Hierbij is het echter noodzakelijk dat de externe accountant voldoende geëquipeerd is om besluiten te nemen om opdrachten voor interne audits te accepteren, waarna zorgvuldig is nagedacht over de juiste opdrachtformulering en of deze opdracht past binnen de beroepsvoorschriften.¹² Hierdoor dient de externe accountant alleen werkzaamheden te accepteren als hij deskundig en zorgvuldig werk kan leveren. Daarnaast dient hij integer te handelen en geheimhouding te bewaren. Op deze manier worden de risico's die afbreuk doen aan de kwaliteit en doeltreffendheid gemitigeerd en wordt het risico tot het weglekken van bedrijfsinformatie afgedekt.

Daarnaast is het, om de bedreiging van zelftoetsing tegen te gaan en onafhankelijkheid te behouden, voor de accountant niet mogelijk om werkzaamheden uit te voeren die conflicteren met controlewerkzaamheden. Overige werkzaamheden, zoals financial en operational auditing, die auditgerelateerd (zoals advies over wet- en regelgeving of risico's in financiële en administratieve systemen) of neutraal (zoals belastingadvies of due diligence) zijn, kunnen wel worden uitgevoerd conform de beroepsregels. Na deze afweging nemen sommige accountants het besluit om geen interne audits uit te voeren door een onafhankelijk oordeel boven omzet te stellen.¹³ Andere accountants accepteren de audits indien de benodigde waarborgen ingebouwd kunnen worden om de onafhankelijkheid te verzekeren.¹⁴ Dit betreffen waarborgen zoals het scheiden van de verschillende teams, de beoordeling van de

controlewerkzaamheden door verschillende partners, een monitoringbalans tussen de verschillende omzetstromen en de uitvoering van vaktechnische richtlijnen en kwaliteitswaarborgen. Het is aan de toezichthouders om te oordelen of deze verantwoordelijkheid door de accountant is genomen bij de aanvaarding en uitvoering van de opdracht.

Hoge mate van aanwezigheid en diepgaande bedrijfskennis

De CEO's en commissarissen zijn nog niet aan het woord geweest in de huidige discussie, maar zijn wel de partijen die hiërarchisch of functioneel verantwoordelijk zijn voor de interne auditfunctie en primair afnemers zijn van auditdiensten. Bij het houden van verschillende interviews kwam naar voren dat de CEO's en commissarissen van mening zijn dat de controlerende externe accountant niet in staat is om de hele interne auditfunctie uit te voeren.¹⁵ Hoewel hij voldoende competenties en vaardigheden heeft, heeft hij volgens sommige CEO's en commissarissen niet voldoende bedrijfskennis met de juiste diepgang, waarover de interne auditor wel beschikt. En door het scheiden van de interne en de externe auditfunctie kan de toezichthouder hoor en wederhoor toepassen om de kwaliteit van het functioneren te toetsen bij beide partijen. Daarnaast wordt de externe invulling van de auditfunctie als duurder ervaren door het hogere tarief, in combinatie met een eis van een hoge mate van aanwezigheid. Verder is een intern belegde auditfunctie in staat sneller ad-hocvragen op te pakken doordat zij constant ter beschikking van het bestuur staat. Hierdoor is ook directe communicatie en samenwerking beter mogelijk.

Conclusie

Theoretisch gezien zou de externe accountant met zijn bekwaamheden op financieel-economisch gebied en kennis van risicomanagement en interne beheersing, verder aangevuld met bedrijfskennis, deskundig genoeg zijn om financial audits en operational audits gericht op interne beheersing te kunnen uitvoeren. Daarnaast zou hij volgens de beroepsregels overige auditgerelateerde en neutrale werkzaamheden kunnen uitvoeren, indien er voldoende waarborgen ingesteld zijn. Echter, in de praktijk worden de waarborgen door de interne auditors, sommige externe accountants, CEO's en leden van de raad van commissarissen niet voldoende geacht om de onafhankelijkheid overeind te houden en de schijn van afhankelijkheid tegen te gaan. Om deze reden zal bij outsourcing voornamelijk sprake zijn van het outsourcen van de interne accountancyfunctie, die in het verlengde van de jaarrekeningcontrole ligt, en overige werkzaamheden die het jaarrekeningproces niet raken door de externe accountant te laten uitvoeren. Maar ook hier dient per opdracht beoordeeld te worden of de externe accountant de juiste kwaliteit kan leveren tegen een goede prijs. Waarbij ook naar de invulling van de waarborgen gekeken moet worden om onafhankelijkheid te bewaren.

Vanwege wet- en regelgeving, waarin is aangegeven dat er geen conflicterend belang kan zijn tussen de accountant en de organisatie, kan niet de hele interne auditfunctie worden geoutsourced aan de controlerende externe accountant. Voor de auditgerelateerde werkzaamheden die wel uitgevoerd zouden mogen worden, vinden de CEO's en commissarissen de waarborgen niet voldoende om de onafhankelijkheid overeind te houden en de schijn van onafhankelijkheid tegen te gaan. Met betrekking tot de werkzaamheden van de interne accountancyfunctie, die wel door de externe accountant ingevuld kan worden, aangezien deze in het verlengde van de jaarrekeningcontrole liggen is het noodzakelijk om afstemming te krijgen met de interne afdeling en de auditcommissie. Voor overige (advies)werkzaamheden die geoutsourced kunnen worden, dient per opdracht bekeken te worden wie de beste kennis en vaardigheden in huis heeft. Indien dit de controlerende externe accountant is zal samen met de auditcommissie bekeken moeten worden of de opdracht de onafhankelijkheid aantast en of de eerder gestelde waarborgen aanwezig zijn of ingesteld kunnen worden. □

Noten

1. Onbekend, 'KPMG neemt externe en interne audit over bij Rentokil', de accountant.nl, 3 augustus 2009.
2. Onbekend, 'Engelse toezichthouder waarschuwt tegen gecombineerde in- en externe audit', de accountant.nl, 5 november 2009.
3. IIA (2010), 'Internal Auditor Competency Framework', 21 juni 2010, <http://www.theiia.org/guidance/additional-resources/competency-framework-for-internal-auditors/>
4. Lamb, N.P.A.H., 'Risico's bij outsourcing', auditing.nl, 2005.
5. Bryce, D.J. en M. Useem, 'The Impact of Corporate Outsourcing on Company Value', *European Management Journal*, jaargang 16, nummer 6, pagina 635-643, 1998, Pergamon, Elsevier Science Ltd.
6. Korte de, R.W.A., 'Fighting Windmills', college, 18 juni 2010.
7. Arif, N, en A. Molenkamp, 'De internal auditor aan het woord....', *Audit Magazine*, maart 2010.
8. IIA, 'Cosourcing internal audit vraag om maatwerkafwerking', Roundtable Co-en Outsourcing Internal Audit, 27 november 2008.
9. Nieuwlands, H., 'Internationale internal auditors tegen combinatie interne en externe audit', de accountant.nl, 12 augustus 2009.
10. Majoor, prof.dr. B., 'Strikte regelgeving verlamt ethiek in accountantsberoep', *Het Financieele Dagblad*, 1 oktober 2009.
11. Majoor, prof.dr. B., 'Dreiging afhankelijkheid accountant zwaar overschat', *Het Financieele Dagblad*, 1 oktober 2009.
12. Majoor, prof.dr. B., 'Deloitte: Combinatie externe en interne controle is te overwegen', *Het Financieele dagblad*, 13 augustus 2009.
13. Dieleman, A., 'Externe accountant moet wegblijven bij internal auditdiensten', *de Accountant*, 7 december 2009.
14. Wijnen van, J.F., 'Meerderheid accountants is voor scherpere regels onafhankelijkheid', de accountant.nl, Amsterdam, 2009.
15. Voor deze analyse zijn de volgende personen geïnterviewd: H. de Haan RA – voorzitter audit committee ABN Amro, P. de Ruijter RA – directievoorzitter Staalbankiers, drs. E.M. Robbe RA – directeur NS, per 2011 directeur Financiën, drs. E.A.J. van de Merwe – onder andere voorzitter van de raad van commissarissen en audit committee van Staalbankiers nv en Achmea Bank Holding nv en lid van de raad van commissarissen Rabobank Nederland.



Sandra van der Meer-Buitelaar is sales controller Netherlands voor Mondelēz International. Hiervoor voerde ze als externe accountant voor Ernst & Young audits uit.
✉ sbuitelaar@mdlz.com

Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven naar aanleiding van het referaat voor de opleiding Internal/Operational Auditing van de ESAA.

Audit Magazine sprak met de Rabobank, Achmea, de Staatsloterij en ProRail over de samenwerking van Internal Audit met de externe accountant.

Internal Audit en de externe accountant

Drs. W.A.J. van Loon RA CIA
Drs. J.A. Man CIA



Rabobank

Rinus van der Struis, chief audit executive Audit Rabobank Groep (ARG)



Rinus van der Struis RA is Chief Audit Executive van Audit Rabobank Groep. Daarvoor was hij binnen Rabobank verantwoordelijk voor het directoraat Toezicht. Eerder werkte hij bij de Algemene Rekenkamer en bij De Nederlandsche Bank, waar hij verantwoordelijk was voor het toezicht op de financiële conglomeraten.

Kunt u iets meer vertellen over de taken en verantwoordelijkheden van Internal Audit?

“Wat ARG van veel andere internal auditfuncties onderscheidt is dat ARG een interne verklaring afgeeft bij de jaarcijfers. Een situatie die je vrijwel niet meer ziet in Nederland. Ernst & Young geeft uiteraard de verklaring af voor het publieke domein. Dit gaat ook heel formeel: eerst tekent de interne auditor en daarna tekent de externe. Hieruit blijkt al dat ARG heel nauw met de externe accountant samenwerkt.”

Op welke wijze wordt samengewerkt met de externe accountant?

“Het formele startpunt hiervan is het jaarlijkse Post Interim Event. Daar worden de plannen gemaakt en vastgesteld wie wat doet. ARG neemt een flink deel van de uitvoering van de werkzaamheden voor de controle van de jaarcijfers voor haar rekening. Beide partijen behouden ieder hun eigen verantwoordelijkheid. Zo maken zowel ARG als de externe accountant een eigen risicoanalyse, net als de business overigens.

Het audit comité krijgt op deze wijze drie risicoanalyses, die elk vanuit hun eigen invalshoek en discipline risico en control belichten. Maar de taken rondom de managementletter (de algehele bevindingen omtrent de interne beheersing) en het accountantsverslag (de toelichting op de jaarrekening) zijn verdeeld: ARG is in de lead bij het schrijven van de managementletter (waar de logo's van zowel Rabobank als Ernst & Young op staan – red.), terwijl de externe accountant het accountantsverslag schrijft. Deze samenwerking vindt al jaren naar wederzijdse tevredenheid plaats. Ook na de recente periodieke partnerwisseling bij Ernst & Young op het Rabobank-account is de kern van deze samenwerking hetzelfde gebleven. Naast de verklaring bij de jaarcijfers, geeft ARG nog meer verklaringen af die deels te maken hebben met de bijzondere structuur van de Rabobank. De kern van de Rabobank bestaat uit 138 lokale banken die elk een eigen directie en raad van commissarissen hebben, met een eigen jaarrekening en een eigen bankvergunning. Boven deze banken staat de ledenraad. De eigen jaarrekeningen van de lokale banken worden door

Kerngegevens IAD Rabobank

Branche: financiële dienstverlening

Omvang IAD: 360 auditors wereldwijd, inclusief alle dochterondernemingen, waarvan 195 werkzaam bij de Rabobank in Nederland

Soort werkzaamheden: zo'n 1200 financial, operational (inclusief IT) en compliance audits per jaar

Huisaccountant: Ernst & Young

Sinds: heel lang

Mate van samenwerking: intensief

Wijze van samenwerking: gezamenlijk plannen, veldwerk verrichten en rapporteren. De externe accountant steunt op het werk van ARG

ARG gecontroleerd en van een verklaring voorzien. De uitkomsten rapporteert ARG aan de lokale directie, de raad van commissarissen en de ledenraad. Verder heeft De Nederlandse Bank aan Rabobank Nederland het toezicht opgedragen op de naleving van de regels in de Wft van de lokale banken. De 1200 audits van ARG dragen in belangrijke mate bij aan de invulling van dit 'opgedragen toezicht'."

Wat is het grote voordeel van deze wijze van samenwerken?

"De Rabobank is goedkoper uit bij het gekozen model. En omdat ARG met zijn 1200 onderzoeken de organisatie heel goed kent, levert het ook een kwaliteitsimpuls op de totale uitvoering van de jaarrekeningcontrole. Daarnaast staan we sterker in het geval dat er bevindingen mochten zijn die op managementniveau gevoelig liggen; dan is het prettig om samen met de externe accountant op te kunnen trekken. Maar ook de drive en energie die bij het altijd zeer drukke en hectische jaarwerk hoort, heeft een positieve invloed op de andere werkzaamheden van ARG. En qua vaktechniek levert de samenwerking een kruisbestuiving tussen de partijen op. De externe accountant beoordeelt jaarlijks ARG, terwijl anderzijds jaarlijks het functioneren van de externe accountant wordt geëvalueerd in opdracht van de raad van commissarissen. In praktische zin betekent de samenwerking ook dat ARG het dossiervormingssysteem van Ernst & Young gebruikt. De samenwerking levert ook direct en indirect goede mogelijkheden voor opleiding van de medewerkers. Het verloop binnen

ARG is met zo'n 20% relatief hoog, maar het grootste deel van de vertrekkers blijft binnen de Rabo-organisatie werkzaam."

Hoe ziet de samenwerking tussen Internal Audit en de externe accountant er volgens u in de toekomst uit?

"De NBA en toezichthouders stellen steeds meer eisen aan de uitvoering van de accountantscontrole. Dat merkt ARG natuurlijk ook. Maar ARG staat middenin het vak, heeft een eigen afdeling Vaktechniek die ook actief is binnen de NBA en IIA. Ik ben geen voorstander van de opkomende wetgeving over de verplichte roulatie tussen accountantskantoren voor OOB (organisaties van openbaar belang, waar Rabobank toe behoort). Wel vind ik een verbod op het uitvoeren van adviesdiensten bij controleklanten een goed idee, omdat dit de commerciële prikkel die in nature bij elk commercieel accountantskantoor aanwezig is, wat beteugelt. Maar het kan niet zo zijn dat je als internal auditor niet goed samenwerkt met de externe accountant. De manier die Rabobank heeft gevonden werkt heel goed."

Arjan Man is redactielid van *Audit Magazine* en hoofd Internal Audit bij Exact. Hij heeft uitgebreide ervaring als internal auditor bij NYSE Euronext en als adviseur op het gebied van internal auditing bij KPMG en PwC.

Willem van Loon is redactielid van *Audit Magazine* en hoofd Internal Audit bij Triodos Bank nv.

achmea



**Henk Timmer, directeur Internal Audit
Achmea en bestuurslid van IIA**

B. Walrave RO
Drs. L.Z. Nagy EMIA RO

Kunt u iets meer vertellen over de taken en verantwoordelijkheden van Internal Audit?

"IA is primair gericht op het op onafhankelijke wijze beoordelen van de interne beheersing, waaronder het hele risicoma-

nagementsysteem en de governance van de organisatie. Daarnaast kenmerkt IA zich door haar proactieve houding, vooral in verandertrajecten. IA is bij dergelijke trajecten al vroeg betrokken. Hierbij wordt niet alleen gekeken naar de formele beheersing van projecten, maar ook naar de deliverables. Het doel van Achmea is om de meest vertrouwde verzekeraar te worden. Wij dragen bij door middel van operational audit ++. Operational audit dien je hierbij te zien in de breedste zin van het woord. De eerste plus staat voor ons gedegen begrip van de business. De tweede plus staat voor onze optimale samenwerking met de externe accountant."

Op welke wijze wordt samengewerkt met de externe accountant?

"Twee keer per jaar actualiseert IA samen met PwC de risicoanalyse. Deze wordt door mij, samen met de partner van PwC, gepresenteerd aan de RvB en de Audit & Risk Committee. Vervolgens wordt op basis van de risicoanalyse gezamenlijk het auditplan opgesteld. Hierbij verdelen we de werkzaamheden, om zo optimaal gebruik te maken van ieders expertise



Kerngegevens IAD Achmea

Branche: financiële dienstverlening (onder andere Interpolis, Zilveren Kruis, Agis, FBTO, Centraal Beheer, Avéro)

Omvang IAD: 85 fte

Soort werkzaamheden: operational audits, IT-audits, compliance audits, financial audits

Huisaccountant: PwC

Sinds: 2011

Mate van samenwerking: zeer intensief

Wijze van samenwerking: gezamenlijk plannen (risicoanalyse) en (op een aantal gebieden) gezamenlijk veldwerk verrichten (joint audits)

en met respect voor ieders eigen verantwoordelijkheid. Werkzaamheden worden, daar waar de scope van IA en PwC elkaar overlapt, soms ook gezamenlijk uitgevoerd. Op basis van de werkzaamheden stelt IA vervolgens het auditmemorandum (de interne managementletter) op. PwC stelt op basis van haar werkzaamheden de managementletter op. Ieder heeft dus zijn eigen rapportage. Hiervoor is bewust gekozen. De scope van het interne auditmemorandum is namelijk veel breder dan de scope van de externe managementletter. Daar waar de managementletter zich vooral richt op de financiële processen, richt het auditmemorandum zich ook op de niet-financiële processen. Daardoor is het auditmemorandum ook veel meer dan de managementletter een stuurinstrument voor het management. Uiteraard kennen we elkaar in elkaars product. We zorgen ervoor dat, waar van toepassing, de boodschap die we uitstralen eenduidig is. Gedurende het hele proces wordt regelmatig open en constructief met elkaar geëvalueerd. Evalueren is nodig om de onderlinge relatie goed te houden, maar ook om samen voortdurend te zoeken naar mogelijkheden tot verdere verbetering.

Naast het auditmemorandum stelt IA ook een opinie op over het internal control statement van de RvB. PwC is op dit moment (nog) niet betrokken bij de formulering van deze opinie, maar uiteraard nemen ze er wel kennis van. Ten slotte speelt IA ook een belangrijke rol in de coördinatie van de ISAE 3402-verklaringen vanuit en naar Achmea, waar naast PwC ook andere certificerende partijen bij betrokken zijn.”

Wat merkt de organisatie van deze samenwerking?

“Zo min mogelijk. Ze moeten er in ieder geval geen last van hebben. We proberen, door onze werkzaamheden vooraf af te stemmen met PwC, dubbele vragen zoveel mogelijk te voorkomen. Zoveel mogelijk het single auditprincipe toepassen dus. De hiervoor genoemde wijze waarop IA en de externe accountant samenwerken is onlangs in een document vastgelegd. Het samenwerkingsmodel geeft, naast de wijze waarop we onze werkzaamheden uitvoeren, duidelijk weer tot hoever onze werkzaamheden reiken en waar de externe accountant het

stokje van ons overneemt. Bovendien beschrijft het model hoe we elkaar op de hoogte houden. De organisatie wordt niet onnodig belast, juist doordat de werkgebieden van IA en de externe accountant duidelijk zijn afgegrensd. In essentie helpt het samenwerkingsmodel ons om auditmoeheid in de organisatie te voorkomen. Onze ervaringen met dit model zijn uitstekend.”

Hoe is het selectieproces van de externe accountant verlopen?

Wat waren belangrijke elementen?

“We hebben twee jaar geleden afscheid genomen van KPMG. Ik wil benadrukken dat de relatie met KPMG prima was. Ik vind echter dat, indien je besluit tot een aanbesteding, je dat op een gedegen en professionele wijze moet aanpakken. Dit betekent dat je vooraf objectieve criteria vaststelt en het aanbestedingsproces in een tenderdocument beschrijft. A priori is de uitkomst van de aanbesteding dus ook niet bekend. Het is zeer onverstandig – en ook frustrerend – om een dergelijk traject te starten, uitsluitend om de fee van de huidige accountant te drukken. Onderhandelen over de fee moet je op een andere wijze doen. In de toekomst zullen dit soort trajecten verplicht en veelvuldig voorkomen. Het is zaak dit een professioneel en objectief proces te laten zijn.

Evalueren is nodig om de onderlinge relatie goed te houden, maar ook om samen voortdurend te zoeken naar mogelijkheden tot verdere verbetering

In de proposities vonden wij een aantal elementen zeer belangrijk. Allereest de wijze van samenwerken met de externe accountant. Deze dient gelijkwaardig te zijn. IA mag niet verworpen tot een hulpsinterklaas van de externe accountant. Daarnaast is openheid een zeer belangrijk element. In beginsel deel je alles met elkaar. Uiteraard dient de externe accountant kennis van zaken te hebben; hij moet weten wat er in de markt speelt. Achmea is een vrij complex bedrijf met een brede productportfolio. De externe accountant moet binnen deze complexiteit wel als partner in business kunnen acteren. Hij moet meer kunnen bieden dan uitsluitend (traditionele) assurance. PwC is als winnaar uit het selectieproces gekomen. De stuurgroep, waarin onder meer de voorzitter van het audit committee, de CEO en de CFO vertegenwoordigd waren, waren ook unaniem akkoord met deze keuze. Rouleren van accountant is een vrij heftig proces. Ik heb jaren samengewerkt met KPMG. Je bent helemaal op elkaar ingespeeld en bovendien bouw je met deze mensen ook een persoonlijke band op. Tevens moet je behoorlijk investeren in een nieuwe relatie. Zo hebben we voor PwC workshops georganiseerd in de organisatie, waardoor ze op gedegen wijze kennis konden maken met Achmea.

Daarnaast hebben we gezamenlijk met de business het control framework expliciet gemaakt. Uiteindelijk zijn we erg tevreden over hoe het proces gelopen is. Het openstaan voor verandering en verbetering door de interne- en externe auditors heeft zowel tot een soepele transitie geleid als tot vernieuwing in de auditaanpak.”

Wat is het grote voordeel van deze wijze van samenwerken?

“Samenwerken is geworden tot samen werken: samen optrekken en elkaar beter maken. Daadwerkelijk als één auditfunctie beleefd worden door de Achmea-organisatie, dat is de gezamenlijke ambitie van IA en de externe accountant. Ik zie onze manier van samenwerken met de externe accountant als de meest optimale manier en ik kan deze dan ook van harte aanbevelen. Mijn advies daarbij is: maak de samenwerking zoveel mogelijk expliciet. Maak duidelijke werkafspraken, evalueer regelmatig en durf je ook kwetsbaar naar elkaar toe op te stellen.”

Hoe ziet de samenwerking tussen Internal Audit en de externe accountant er volgens u in de toekomst uit?

“We gaan door op de ingeslagen weg. Ik ben ervan overtuigd dat het beschrijven en expliciet maken van het samenwerkingsmodel en het control framework van de business een buitengewoon goede investering is. We zullen deze stukken periodiek updaten en waar nodig versterken. Op de lange termijn zullen we weer afscheid van elkaar moeten nemen. De tijd dat je decennia lang met één bepaald kantoor werkte, is voorbij. Wet- en regelgeving stelt daar nu paal en perk aan en op zich vind ik dat terecht. Acht jaar is daarbij een redelijke termijn.”

Laszlo Nagy is director Governance, Audit, Risk & Compliance bij ConQuaestor en voorzitter van de redactie van *Audit Magazine*. Björn Walrave is redactielid van *Audit Magazine*, senior auditor bij CZ en geeft als gastdocent colleges over Operational Auditing aan Avans Hogeschool.

Staatsloterij



Mark van den Berg, hoofd Internal Audit bij de Staatsloterij

Dr. N.J.Engel-de Groot

Kunt u iets meer vertellen over de taken en verantwoordelijkheden van Internal Audit?

“De werkzaamheden van Internal Audit liggen vooral op het vlak van operational audit. Daarnaast voeren wij interimwerkzaamheden uit op de processen die een impact hebben op de getrouwheid van de jaarrekening. We voeren ook compliance audits uit, IT-audits en bij projecten adviseren wij de organisatie over de projectbeheersing. Wij voeren geen certificeringswerkzaamheden uit bij de jaarrekening. Daarentegen hebben wij wel een rol om de processen, van invloed op de jaarrekening, te auditen. De planning van deze werkzaamheden stemmen wij af met KPMG. De

externe accountant steunt op de door IA uitgevoerde werkzaamheden.”

zaamheden. We vragen actief feedback van de externe accountant op de planning en, meer inhoudelijk, op het plan van aanpak van al onze andere auditwerkzaamheden. Hetzelfde geldt voor onze rapportages. Voordat wij deze uitbrengen leggen we de rapportages voor aan de externe accountant en vragen we om feedback. Wij willen dat zij kritisch zijn naar ons, dit houdt ons scherp. Tevens vinden wij het belangrijk dat de externe accountant goed zicht houdt op de organisatie. Zij

Het is belangrijk dat er sprake is van een dialoog waarbij je elkaar wat gunt

moeten weten wat er speelt en hoe IA hiernaar kijkt. De externe accountant leunt op de werkzaamheden van de IA en dat kan hij alleen als wij ons werk goed doen. En als wij ons werk goed doen, dan resulteert dit in een lagere audit fee. Het kan overigens ook zijn dat wij steunen op de werkzaamheden van de externe accountant. Dit was bijvoorbeeld het geval bij het gebruik van een IT-service provider voor de Staatsloterij. De externe accountant heeft, als onafhankelijk toetsende partij, de betrouwbaarheid van de processen van deze service provider getoetst. Daarnaast is voor mij in de samenwerking belangrijk dat er sprake is van een dialoog waarbij je open kunt zijn naar



Op welke wijze wordt samengewerkt met de externe accountant?

“De samenwerking is zeer intensief. Wij leggen de planning van de interimwerkzaamheden die een impact hebben op de jaarrekening aan de externe accountant voor. Maar we doen dit ook voor onze overige auditwerk-

Kerngegevens IAD Staatsloterij

Branche: Kansspelen (publieke sector)

Omvang IAD: 4 fte

Soort werkzaamheden: operational audits, IT-audits, compliance audits, adviesopdrachten

Huisaccountant: KPMG

Sinds: geruim aantal jaren

Mate van samenwerking: zeer intensief

Wijze van samenwerking: afstemming planning en rapportage

elkaar en elkaar wat gunt. Je moet geen vliegen van elkaar gaan afvangen.”

Wat merkt de organisatie van deze samenwerking?

“De organisatie wordt minder belast door de auditfunctie. IA en de externe accountant delen informatie waardoor relevante kennis aanwezig is en de organisatie niet dubbel bevraagd hoeft te worden.”

Wat is het grote voordeel van deze wijze van samenwerken?

“Een duidelijk voordeel zijn de lagere auditkosten. Daarnaast

bestaat er meer zicht bij de toezichthouder in brede zin (management, RvC, IA en externe accountant) over de organisatie omdat efficiënt kennis gedeeld wordt.”

Kent deze wijze van samenwerken ook nadelen?

“Omdat kennis gedeeld wordt en de externe accountant in grote mate steunt op de werkzaamheden van IA is het voor de externe accountant in de praktijk wel lastig om eer te behalen wat betreft de werkzaamheden. Als wij als IA ons werk goed doen dan zijn alle pijnpunten reeds boven gekomen. Het blijkt echter dat een punt verwoord door de externe accountant toch meer impact heeft dan wanneer deze wordt verwoord door IA. Dat is nu eenmaal realiteit.”

Hoe ziet de samenwerking tussen Internal Audit en de externe accountant er volgens u in de toekomst uit?

“Deze modus bevalt goed. Ik heb geen ambitie om deze wijze van samenwerking te veranderen.

Nicole Engel-de Groot is redactielid van *Audit Magazine* en werkt bij DNB waar zij verantwoordelijk is voor de bankbiljetteninkoop en voorraadbeheersing.

Dr. N.J.Engel-de Groot

ProRail

Reinier Kamstra, hoofd Corporate Audit van ProRail en verbonden aan de UvA als associate programme director van het Executive Internal Auditing Programme (EIAP)



Kunt u iets meer vertellen over de taken en verantwoordelijkheden van Internal Audit?

“Corporate Audit voert operational en IT-audits uit. Tevens voeren wij adviesopdrachten uit voor zover deze passen binnen het taakveld van audit. Wij doen geen financial audits. De certificering van de jaarrekening is geheel in handen van de externe accountant. Bijzonder bij ProRail is dat Corporate Audit ook een aantal audits uitvoert die voortkomen uit de afspraken die gemaakt zijn tussen het ministerie van Infrastructuur & Milieu en ProRail. Deze afspraken zijn vastgelegd in een beheerconcessie. De afspraken betreffen onder meer eisen ten aanzien van veiligheid, milieu en risicomanagement. In het kader van het afleggen van verantwoording door ProRail aan het ministerie hierover, is als uitvloeisel van de beheerconcessie een controleprotocol opgesteld. Hierin is vastgelegd welke toetsende werkzaamheden uitgevoerd dienen te worden. E&Y steunt op de door Corporate Audit uitgevoerde werkzaamheden en voert desgewenst aanvullende werkzaamheden uit.”

Op welke wijze wordt samengewerkt met de externe accountant?

“De samenwerking is vrij intensief. Bij het opstellen van ons jaarplan vragen wij input van de externe accountant en bepalen we samen of de

Kerngegevens IAD ProRail

Branche: infrastructuur (publieke sector)

Omvang IAD: 9 fte

Soort werkzaamheden: operational audits, IT-audits, adviesopdrachten

Huisaccountant: Ernst & Young

Sinds: geruim aantal jaren

Mate van samenwerking: zeer intensief

Wijze van samenwerking: gezamenlijk plannen en soms gezamenlijk veldwerk verrichten

planning voorkomt dat er overlap of lacunes ontstaan. In de fase van het uitvoeren van auditwerkzaamheden trekken we soms samen op. Corporate Audit kan bij een audit gebruikmaken van de specifieke expertise van de externe accountant, waarbij de audit wordt uitgevoerd door één team. Indien Corporate Audit gebruikmaakt van de inzet van de externe accountant in haar audits zal dit onder verantwoordelijkheid van Corporate Audit zijn en zal de rapportage in naam van en onder verantwoordelijkheid van Corporate Audit uitgebracht worden. In de praktijk zit ik maandelijks met de externe accountant om de tafel.”

Wat merkt de organisatie van deze wijze van samenwerken?

“Zij merkt dat op een zo efficiënt mogelijke wijze auditcapaciteit wordt ingezet. Daarnaast zal de organisatie merken dat zij niet twee maal over hetzelfde onderwerp bevraagd wordt.”

Wat is het grote voordeel van deze samenwerking?

“Deze wijze van samenwerking biedt een efficiënte en een effectieve wijze om de organisatie te verbeteren, daar waar nodig.”

De auditcapaciteit wordt zo efficiënt mogelijk ingezet

Hoe ziet de samenwerking tussen Internal Audit en de externe accountant er volgens u in de toekomst uit?

“Gezien de ambitie van de organisatie bij het geven van assurance bij duurzaamheidsverslaggeving en de rollen die Corporate Audit en de externe accountant daarbij kunnen vervullen, zal de samenwerking in de nabije toekomst nog intensiever worden.” □

advertentie

www.pwc.nl

Volgende stap in samenwerking

Internal Audit Services

Bas Wakkerman



pwc

Samenwerking tussen de internal auditor en de externe accountant lijkt vaak een logische keuze, maar is in de praktijk niet altijd even makkelijk. Vragen als wie neemt de lead, hoe rapporteren we aan het Audit Committee, op welke wijze werken we optimaal samen en welke uitgangspunten hanteren we, zijn de basis voor een succesvolle samenwerking. Lees meer hierover op www.pwc.nl bij Internal Audit Services of neem contact met mij op via +31 (0)88 792 64 32.

© 2013 PricewaterhouseCoopers B.V. (KvK 3412089) Alle rechten voorbehouden.

Het aantal kleine interne auditfuncties (IAF) is opvallend groot. Ze halen echter een stuk minder vaak de vakbladen en de zetels van de bestuurskamers van vakverenigingen. Toch moeten ze aan dezelfde regels als de 'grote jongens' voldoen. Hoe zit het met de ontwikkeling en de uitdagingen van kleine auditfuncties? *Audit Magazine* sprak met Arie Molenkamp en Leo Schreuders van de commissie PAS (Professionele Audit Solisten).

Kleine auditfuncties: klein in omvang, groot in aantal

Drs. L.Z. Nagy EMIA RO

Hoe zit het met die kleine auditfuncties, waar hebben we het over? Hoe klein, hoeveel?

S “De kleine IAF’s zijn er in groten getale. Wist je bijvoorbeeld dat, afgaande op het ledenbestand van IIA, zo’n 85% van via IIA-leden ‘aangesloten’ organisaties een kleine IAF heeft? Klein in de definitie van de praktijkgids voor kleine IAF’s, is maximaal 5 fte’s. Een definitie die ook door de PAS, een commissie van IIA, ter ‘wederzijdse’ ondersteuning van kleine IAF’s wordt gehanteerd. Vanuit Solvency 2, wetgeving voor verzekeraars, ligt er een verplichting om bij elke verzekeraar een onafhankelijke interne auditfunctie te hebben ingebed. Uit dien hoofde zijn er nu behoorlijk wat kleine IAF’s in die branche. In zijn algemeenheid geldt dat het overgrote deel van de IIA PAS-leden werkzaam is in de financiële sector. Daarnaast is er een behoorlijke groep werkzaam bij aan de overheid gerelateerde organisaties.”

Speelt de economische crisis en downsizing een rol?

S “In hoeverre downsizing van de IAF een rol speelt is moeilijk aan te geven, maar gevoelsmatig speelt het wel. Ook een bezoek afgelopen zomer aan de IIA-conferentie in Boston leverde veel indicaties op van deze ontwikkeling. Tijdens de conferentie was trouwens een van de vier ‘tracks’ geheel gewijd aan de kleine IAF, blijkbaar toch een serieus te nemen groep!”

Wat bedoelen jullie met de ontwikkeling van de kleine IAF?

M “Onder de ontwikkeling van de kleine auditfunctie versta ik dat deze auditfuncties in het algemeen zeer professioneel zijn bemand en in het Nederlandse auditwereldje een meer belangrijke plek zouden moeten innemen. Nu zijn de vertegenwoor-

digers van grote afdelingen aardig dominant binnen IIA. Dit terwijl vooral afdelingen van banken, ook al door hun afkomst als interne accountantsdienst, meer op controle dan op control zijn gericht. De ondervertegenwoordiging van de professionele auditsolisten wordt nog eens bevestigd als we de laatste cijfers van het IMF en de BIS erbij nemen.^{1,2} Die laten zien dat als meer dan 3,5% van de werkzame bevolking in de financiële sector werkt, dat een rem is op de economi-

PAS heeft zich als commissie van IIA ten doel gesteld om als een vaktechnische commissie voor de kleine IAF’s te werken

sche groei. Door de crisis is pijnlijk duidelijk geworden wat het betekent als deze sector, in het bijzonder in Nederland, te omvangrijk en te dominant in het economisch verkeer opereert. Als we een dergelijk verhoudingscijfer projecteren op de internal auditsector in Nederland, dan constateer ik dat binnen de beroepsorganisatie de financerepresentanten sterk zijn oververtegenwoordigd: vertegenwoordigers van het bank- en verzekeringswezen en de accountancy. Ik denk dat vanuit die commissies weinig affiniteit is met de vraagstukken van kleine afdelingen waar meer integraal geschoolde audit-professionals risk-based managerial auditing bedrijven. In de



Arie Molenkamp (l) en Leo Schreuders.

ontwikkeling van de kleine auditfunctie is het nu vooral van belang om zich te verenigen en gezamenlijk de verantwoordelijkheid te nemen voor het professionaliseren van management control auditing binnen kleine afdelingen.”

Hoe zit het met de verplichte certificering van interne auditfuncties, geldt dat ook voor de kleine? En zo ja, kunnen en willen ze dat ook?

S “Vorig jaar is de zogenaamde praktijkgids uitgekomen ter ondersteuning van de kleine auditfuncties bij het invullen van de IIA Standards. De praktijkgids is juist op dit punt helder: IAF’s, groot of klein, staan min of meer voor dezelfde uitdaging. In de inleiding van de gids wordt al aangegeven dat ook de kleine auditfuncties kunnen voldoen aan de IIA-standaarden. Grotere IAF’s hebben weliswaar dezelfde uitdagingen, maar de uitdagingen komen vaker voor bij kleine IAF’s en zijn voor hen moeilijker het hoofd te bieden. In de gids worden adviezen aangereikt hoe aan de uitdagingen tegemoet te komen. Het College Kwaliteitstoetsingen (CTK) is momenteel in gesprek met de commissie Vaktechniek van IIA. Een van de zes hot issues is hoe kleine IAF’s de standaarden kunnen naleven. Ik neem daarin deel vanuit PAS. We stellen nu vanuit PAS een werkgroep samen die, uitgaande van de tips uit de praktijkgids, verdere invulling gaat geven aan met name de compenserende maatregelen (safeguards) waarmee goed kan worden gewerkt door de kleine IAF’s. Om dit verder inzicht-

lijk te maken, hebben we met een aantal betrokkenen de ‘mate van uitdaging’ ten aanzien van bepaalde standards geanalyseerd (zie *figuur 1*).”

M “De vraag is of IIA in staat is om die certificering voor haar rekening te nemen. In een paar publicaties heb ik al betoogd dat IIA op verzoeken van de PAS-groep weliswaar is ingegaan, maar dat daaruit nog weinig concreets is voortgekomen. Dat laatste bleek vooral bij het vertalen van de praktijkgids en het niet openstaan voor het voorstel om tot vormen van ‘peer reviewing’ te komen.³

Door vast te houden aan de rule-basedopvattingen van IIA Inc, geeft IIA Nederland ook min of meer impliciet toe een dergelijk certificeren niet aan te kunnen. Men incorporeert onvoldoende maatregelen die de onafhankelijkheid van de kleine auditfunctie kunnen borgen, zoals toetsing door organisatieadviesbureaus, gebruikmaken van co-sourcing en het toepassen van guest auditing. Het hoogste goed in auditland lijkt nu te zijn om eenmaal in de vijf jaar door IIA te worden gecertificeerd, een situatie die kennelijk door de grote afdelingen als toereikend wordt ervaren. Dit in tegenstelling tot internal auditors van kleine afdelingen die immers continu door de organisatie worden aangesproken op hun brede kennis en hun zelfreflecterend, anticiperend, invoelend en confronterend vermogen. Of gaat het daar misschien niet over bij de beoordeling van de IAF?”

Hoe stel je eigenlijk vast dat een kleine auditafdeling volwassen is? Zijn daar criteria en normen voor?

M “Ja. We kunnen de volwassenheid van een kleine auditfunctie prima vaststellen, maar vanuit de huidige toetsing is dit onvoldoende goed ingeregeld. Uit de ervaringen die binnen PAS-bijeenkomsten zijn uitgewisseld en uit enig onderzoek blijkt dat succesvolle kleine auditafdelingen voldoen aan kenmerken als:

- het uitvoeren van risk-based onderzoeken;
- een multidisciplinaire samenstelling;
- de dominantie van de bedrijfskundige discipline;
- het beschikken over relevante materiekennis;
- het uitvoeren van onderzoeken op het vlak van strategieontwikkeling en planvorming;
- de toepassing van single page reporting;
- het kunnen inspelen op de tone at the top;
- fungeren als kweekvijver voor topmanagement.

Allemaal meetbare grootheden. Minder meetbaar, maar niet minder essentieel is het handelen van Audit naar het Europese model (meer principle based c.q. management control) versus de aanpak die ik als het VS-model beschouw (rule based c.q. interne controle). De vraag is hoe we toch die Brits-Nederlandse geaardheid bij het leveren van feedback of aanvullende

zekerheid aan het bestuur van de onderneming kunnen combineren met onderzoeksresultaten naar beheersings- en ontwikkelingsmodellen die ons vanuit het controle-driven IIA Inc. bereiken. Modellen die IIA Nederland naar mijn opvatting iets te kritiekloos volgt.”

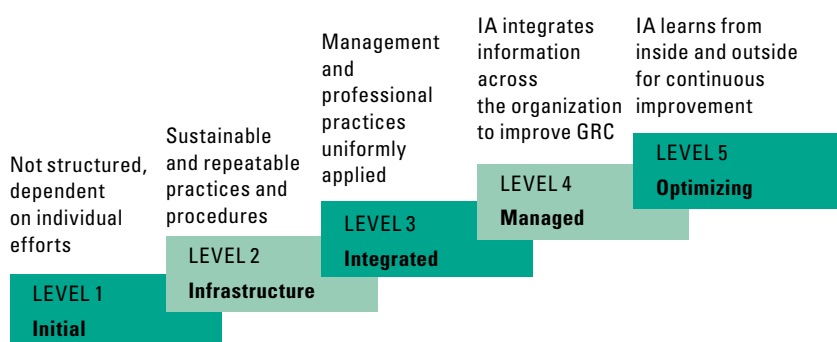
S “Vanuit de vaktechnische commissie van IIA bereid ik op dit moment een survey voor onder alle (kleine) IAF’s om de stand van Internal Audit in Nederland in kaart te brengen aan de hand van het Internal Audit Capability Model van IIA Inc. Dit model is in 2009 ontwikkeld en gevalideerd door zo’n driehonderd deelnemende leden van IIA uit de hele wereld. Uit een eerste ronde met een focusgroep komen interessante beelden, waaruit ook blijkt wat we in Nederland belangrijk vinden ten opzichte van de VS. De niveaus 1 tot en met 3 komen overeen met de IIA Standards. De niveaus daarboven tonen de ambitiegraad die behoort bij high class auditing. In het model worden de volgende elementen onderkend (zie figuur 2):

- Services and Role of IA;
- People management;
- Professional Practices
- Performance Management & accountability;
- Organizational Relationships & Culture;
- Governance Structures.

STANDAARD NR	OMSCHRIJVING	MATE VAN UITDAGING
1000	Doel, bevoegdheid en verantwoordelijkheid	L
1100	Onafhankelijkheid en objectiviteit	H
1200	Vakbekwaamheid en beroepsmatige zorgvuldigheid	M
1300	Programma voor kwaliteitsbewaking en verbetering	H
2000	Management van de internal auditfunctie	H
2100	Aard van het werk	M
2200	Planning van de opdracht	H
2300	Uitvoering van de opdracht	H
2400	Communicatie van resultaten	M
2500	Toezicht op de opvolging	M
2600	Het aanvaarden van risico’s door het senior management	M

■ = Laag ■ = Gemiddeld ■ = Hoog

Figuur 1. IIA Standards en de mate van uitdaging voor de kleine IAF



Figuur 2. Ontwikkelpad auditfuncties

Binnen deze elementen kan op vijf niveaus worden gescoord op bouwstenen die bij de niveaus behoren, zoals een op risico’s gebaseerde auditplanning ten opzichte van een op managementprioriteiten gebaseerde planning.”

Als je de kleine auditafdelingen vergelijkt met de grote, wat zijn dan onderscheidende elementen?

S “De grootste uitdaging is waarschijnlijk de bemensing. Op de competenties, maar vooral de vaardigheden van de medewerkers van een kleine auditfunctie wordt een groot beroep gedaan. Er zijn schapen met vijf of meer poten gewenst. Dat schap moet vaktechnisch allround zijn, maar ook nog eens de cultuur goed aanvoelen, een goed luisteraar zijn en goed weten wanneer en hoe iets kan worden verkocht. Maar ook het behouden van medewerkers is belangrijker voor een kleine IAF dan voor een grotere IAF vanwege de kwetsbaarheid van de kleine omvang. Ten slotte is ook het efficiënt omgaan met de (schaarse) beschikbare tijd een uitdaging. Dit kan inhouden dat je bijvoorbeeld meer werkt met control self assessments, dat je bij tijd en wijle op projectbasis capaciteit inhuurt en dat je met de externe accountant werkafspraken maakt.”

M “Het meest kenmerkende verschil vind ik dat de kleine auditafdeling haar bestaansrecht en dus haar professionaliteit continu moet kunnen bewijzen. De leiding van de organisatie gaat niet uit van ‘in het verleden behaalde resultaten’ en schuwt nogal eens formele uitgangspunten zoals een auditcharter. De internal auditor wordt gezien als partner in business die in het belang van de organisatie de meest risicovolle processen aanpakt. De auditor zal korte doorlooptijden (moeten) hanteren en onderzoeksresultaten stante pede aan het management (moeten) melden in de vorm van bondige notities die in managementvergaderingen mondeling worden toegelicht. Het is onnodig om te stellen dat de geloofwaardigheid van die auditor is gestoeld op consequent en transparant gedrag alsmede op het vermogen zich positiefkritisch te kunnen opstellen. De internal auditor dus als de verbindende factor in een organisatie die elke dag maar weer met een enorme dynamiek de uitdagingen, spanningen en verstoringen het hoofd moet kunnen bieden.”

Hoe denken jullie over de toekomst van de kleine IAF? Horen we ooit nog wat van de commissie PAS?

M “Marcel Pheijffer gaf in een interview aan dat de IAF niet bestaat.⁴ Zijn uiteenzetting is even helder als confronterend. De auditfunctie zal zich in de praktijk nog moeten bewijzen. In deze tijd worden grote auditafdelingen onmiskenbaar afgeslankt. Men heeft de toegevoegde waarde daarvan veelal niet afdoende kunnen aantonen. Zowel in theoretische zin (het three lines of defence model veronderstelt een sterke interne controle in de eerste en tweede lijn), als in de praktijk (een-tweetjes met de externe accountant), zijn deze afdelingen niet voldoende in staat gebleken de handen van het topmanagement op elkaar te krijgen. De toekomst is onmiskenbaar aan de kleine auditfunctie. Een toekomst waaraan we tijdens de PAS-praktijkdagen proberen bij te dragen. Daarbij voortbordurend op wat in de PAS-groep al is bereikt en kennismemend van de ervaringen van die auditors die dag in dag uit de kleine auditfuncties in ondernemingsland bemannen en daar hun feedbackrol op een uitstekende wijze vervullen. De PAS-community zal dus zeker van zich laten horen!”

S “Het buzz word is inderdaad de ‘PAS-community’. De rode draad is verdere uitbouw en meer actieve participatie van de leden van PAS. We willen leden voor peer reviews en de uitwerking van best practices voor de kleine IAF’s mobiliseren. We willen ondersteunen door vaktechniek, zoals methoden en technieken, beschikbaar te stellen. Daar blijkt grote behoefte aan te bestaan, in ieder geval door van elkaar te horen en te zien hoe zaken zijn geregeld. Een aantal van die uitdagingen in het kwaliteitsbeheer kan juist goed in communityverband worden ingevuld. Dus elkaar waarschijnlijk meer in werkgroepverband ontmoeten en de professionele dialoog ook langs die kant bevorderen.”

Waarom hebben jullie een speciale dag voor de kleine IAF georganiseerd?

S “Zoals al gesteld, willen we kennis delen. Binnen de kleine internal auditfuncties speelt op het ogenblik het een en ander. Veel van de ontwikkelingen die spelen worden gecoördineerd door PAS, die zich als commissie van IIA ten doel heeft gesteld om als een soort vaktechnische commissie voor de kleine IAF’s te werken. Een deel van de kleine IAF’s heeft zich gemeld via de LinkedIn-site van PAS. Een vaste kern neemt jaarlijks deel aan de circa drie PAS-bijeenkomsten, waar een actueel onderwerp wordt besproken, zoals de three lines of defence, risicomangement en IT-controls. In 2013 organiseren we een aantal seminars met de titel ‘Hoe voegt een kleine IAF waarde toe aan de organisatie?’ Thema’s zijn het Internal Audit Capability Model en hoe kleine IAF’s tegemoet kunnen komen aan de IIA Standards. Verder worden de ontwikkelingen rond de kleine IAF’s geschetst.”

M “Het organiseren van deze PAS-dag is een nieuwe mijlpaal in het bestaan van de PAS-groep, we bestaan al sinds 2005. Mogelijk dat er met de start van deze eendaagse bijeenkomsten wederom sprake is van een mijlpaal in de ontwikkeling van de kleine auditfunctie. Nu lijken we echt meters te gaan maken.” □

Noten

1. Internationaal Monetair Fonds.
2. Bank voor Internationale Betalingen.
3. ‘Praktijkgids en peerreviewing...’, *Audit Magazine*, december 2011.
4. ‘De IAF bestaat niet’, *Audit Magazine*, juni 2012.

advertentie



Powerful Insights. Proven Delivery.

protiviti.nl

Scheiding Audit en Advies? Bel Protiviti!

Voor advies op het gebied van Financiële processen, Risicomanagement, IT, Compliance en Internal Audit neem contact met ons op via +31 (0)20 346 0400 of via contact@protiviti.nl.

protiviti[®]
Risk & Business Consulting.
Internal Audit.

© 2013 Protiviti B.V. PRO-0213

Peter Hartog stapte half september vorig jaar over van externe adviseur bij ACS naar clustermanager binnen de Audit Dienst (AD) van de Sociale Verzekeringsbank (SVB). “We willen meer risicogericht, proactief en integraal werken om zo onze toegevoegde waarde nog verder te vergroten.”

Dr. J.F. Breedveld

Waarom bent u overgestapt?

“Als adviseur had ik weliswaar een heel afwisselende en daarmee uitdagende klant- en opdrachtportefeuille, maar stond ik toch altijd een beetje aan de zijlijn, ik had geen echte verantwoordelijkheid voor de veranderingen waarover ik adviseerde. Als clustermanager heb ik die continue betrokkenheid en verantwoordelijkheid wel.”

Welke nieuwe uitdagingen ziet u?

“Zowel de SVB als de AD zijn sterk in verandering. Op het gebied van sociale zekerheid gebeurt veel, we hebben als SVB, en dus ook als AD, net een taakstelling van 30% gehad. Daarnaast zijn we in een transitie van accountantsdienst naar auditdienst. Die transitie betekent meer risicogericht, proactief en integraal werken, met aandacht voor alle, gezien de strategie van de SVB, relevante aspecten. Bijzondere aandachtspunten daarbij zijn de implementatie van het three lines of defence model binnen de SVB en het evenwicht tussen enerzijds het willen vergroten van de toegevoegde waarde voor de RvB en directeuren en anderzijds het blijven opereren als overheidsaccountant, die zelf verklaringen afgeeft bij de jaarrekeningen en de rechtmatigheid van de uitkeringen. Wij menen dat we juist door die combinatie op efficiënte wijze veel toegevoegde waarde kunnen bieden.”

Wat wilde u als jongetje worden?... En waarom dan toch auditor?

“Profwielrenner, maar zoveel talent had ik niet. Wel is wielrennen, ondanks alle dopingperikelen, nog steeds mijn passie. Ik heb eerlijk gezegd heel lang niet geweten wat ik precies wilde worden. Na mijn studie (bedrijfs)economie wilde ik graag managementtrainee of consultant worden, ook met het idee dat je na de universiteit nog lang niet alles weet. Beide functies leken me ook veel afwisseling te bieden. Ik ben toen als consultant bij KPMG begonnen. Met de auditwereld ben ik door toeval in aanraking gekomen. Binnen KPMG had ik samen met Arie Molenkamp en Jan Otten een boek over het KAD-model geschreven. Wij gebruikten KAD vooral om organisaties te helpen hun inrichting en beheersing te verbeteren. Tegelijkertijd kwam operational auditing als nieuwe auditvorm op. Daar waren destijds maar weinig normenkaders voor en KAD bood wel een normatief model voor de beheer-



ing van processen. Zo ben ik met het KAD-model de auditwereld ingerold.”

Hoe reageerde uw omgeving (het thuisfront) op uw overstap?

“Eindelijk toch!?” Ik heb wel vaker de gedachte gehad om het adviesvak te verlaten, maar vroeg me steeds af: als ik er een jaar zit, ben ik er dan niet op uitgekeken? Voor mijn kinderen is het wel iets concreter geworden wat ik nu doe.” Lachend: “De verwachting van de familie dat ik wat minder uren zou maken, is echter nog niet uitgekomen.”

Hoe bent u aan deze baan gekomen?

“Karin Hubert, directeur van de AD, had mij al in een vroegtijdig stadium als adviseur ingeschakeld om de transitie van de AD te begeleiden. Ik was dus al langere tijd betrokken en sta inhoudelijk ook helemaal achter de transitie. Dus toen de kans zich voordeed... Daarbij kende ik de mensen en de organisatie en zij kenden mij. Wat dat betreft heb ik een lange proeftijd gehad.”

Hebt u een opdracht meegekregen vanuit de directie?

“Mijn opdracht is nu vooral het, samen met de andere MT-leden, implementeren van de transitie, waarbij de ‘winkel wel open moet blijven’. Uiteindelijk moeten we onze auditopdrachten met minder capaciteit en met meer toegevoegde waarde uitvoeren. Als AD willen we meer aandacht besteden aan de besturende en ondersteunende processen alsmede aan de projecten. Als clustermanager ben ik daar de trekker van.”



U bent inmiddels de honderd dagen voorbij in uw nieuwe functie.

Hoe gaat het, waar staat u nu en waar staat de organisatie?

“Ik vond die ‘eerste honderd dagen’ altijd wel erg lang klinken, maar merk nu hoe snel deze voorbij zijn. Als afdeling zijn we een eind op weg: in aansluiting op de nieuwe strategie staat het team er nu vrijwel, hebben we twee heel goede en leuke heidagen gehad, zijn de nieuwe organisatie en procedures vastgesteld en hebben we de eerste goede ervaringen met meer risicogericht, proactief en integraal optreden en auditen. De transitie zal echter heel 2013 doorgaan. Zelf ben ik de organisatie nog aan het leren kennen en ben ik nog dagelijks bezig de voor mij toch nieuwe rol als manager te ontdekken. Bijvoorbeeld minder in de inhoud, meer op het proces en de relaties. Ik heb er een goed gevoel bij.”

Wanneer vindt u uw overstap succesvol?

“We willen zoals gezegd meer risicogericht, proactief en integraal werken om zo onze toegevoegde waarde nog verder te vergroten. Ik vind het daarom belangrijk dat onze klanten zeggen dat te ervaren, het team daarover enthousiast is en dat ik een duidelijke rol heb gespeeld in de ontwikkeling van het team en de teamleden.”

Jolanda Breedveld is redactielid van *Audit Magazine* en werkt bij de Erasmus School of Accounting & Assurance (ESAA) als program manager van de opleidingen Internal Auditing & Advisory en IT-Auditing & Advisory.

Even voorstellen

Nieuw redactielid

Met plezier introduceer ik mijzelf, Gert Jan Willig, als nieuw lid van de redactie van *Audit Magazine*. Inmiddels heb ik een eerste redactievergadering achter de rug en de meeste andere leden ontmoet.

Sinds 2007 werk ik als director Internal Audit bij ASM International (ASM), met als belangrijkste eerste klus het vormgeven van een internal auditafdeling. ASM is een producent van zeer complexe machines die worden gebruikt bij de productie van IC/chips, die weer een weg vinden naar smartphones, (tablet)computers en vele andere toepassingen. Nederland heeft historisch gezien belangrijke spelers in de semi-conductorindustrie voortgebracht en kent nog steeds een aantal vooraanstaande bedrijven in deze sector (ASML, BESI, NXP, ASM). Vanaf 2010 vindt de productie door ASM voornamelijk plaats in Singapore en wordt sindsdien een belangrijk aantal functies van daaruit centraal aangestuurd en uitgevoerd. Dit houdt in dat ik regelmatig die kant op reis om zowel het lokale auditteam als de mensen uit de organisatie in levende lijve te ontmoeten (naast de vele calls).

Niet verrassend is te melden dat ik van reizen houd en in het bijzonder van het samenwerken met zeer verschillende culturen. Als voorbeelden kan ik kort generaliserend schetsen: de basis voor control in Japan (veel nadruk op senioriteit, vertrouwen, aanzien) is anders dan in Amerika (harde controls volgens de letter), wat toch weer verschilt van de Nederlandse (veel eigen invulling) of de (nette) Singaporese controlcultuur. Voorafgaand aan ASM heb ik onder meer elf jaar bij PwC gewerkt in de audit-, risk management- en adviespraktijk. In het bijzonder advisering gericht op enterprise risk management, Sarbanes Oxley en internal audit services. Bij veel grote ondernemingen heb ik mee kunnen bouwen aan risk & control frameworks.



Naast het werk en het vele reizen speel ik graag een partijtje tennis of spreek ik af met vrienden, familie of oud-collega's. In de zomer varen we regelmatig in onze sloep door de Amsterdamse grachten, de Amstel of de Westeinderplassen, al dan niet onder het genot van een wijntje en hapjes.

Verder probeer ik naast het werk op de hoogte te blijven van alles wat met de beurs en beleggen te maken heeft en probeer ik steeds weer de markt te verslaan door het uitdenken van slimme beleggings- en optiestrategieën, geheel in lijn met de principes van de Amerikaanse econoom Benjamin Graham (leuk om te googelen) en natuurlijk de integriteitsclausule van ASM.

Ik woon in het centrum van Amsterdam samen met mijn vriendin Amber en dochtertje Charlène (14 maanden). Een belangrijk deel van mijn tijd gaat, sinds de komst van Charlène, naar het vervullen van mijn rol als huisvader, waaronder eten geven met ondertussen Mickey Mouse op de iPad, het oneindig duwen van een loopautootje door de woonkamer, boekjes voorlezen of het bouwen van torens met blokken.

Voldoende over mijzelf. Ik kijk graag uit naar leuke en inspirerende auditartikelen en een plezierige samenwerking met de redactie!

Het onderzoeken van gedrag in organisaties was tot voor kort vooral het domein van organisatie- en sociaalpsychologen, organisatiekundigen en, meer recent, ook organisatieantropologen. De laatste jaren echter zijn ook auditors en accountants zich meer bewust geworden van de impact van menselijk gedrag op de beheersingsvraagstukken in organisaties waarmee zij zich bezighouden.

Behavioural auditing: het onderzoeken van gedrag in organisaties - I

I. van der Meulen
J. Otten



Geheel in lijn met het door de beroepsgroepen gehanteerde vakjargon spreken auditors en accountants in dit verband over soft controls. Onder soft controls wordt meestal zoiets verstaan als de informele organisatie (Roth, 2010) of de niet-tastbare gedragsbeïnvloedende factoren in een organisatie die van belang zijn voor het realiseren van de organisatiedoelstellingen (Wallage & Kaptein, 2010). Dit in tegenstelling tot de zogenaamde hard controls. De theorievorming over soft controls zit al enige tijd in een impasse. Auditors en accountants worstelen met deze materie en weten ook niet goed hoe zij gedrag op een deugdelijke manier kunnen onderzoeken.

Geheel in lijn met het door de beroepsgroepen gehanteerde vakjargon spreken auditors en accountants in dit verband over soft controls. Onder soft controls wordt meestal zoiets verstaan als de informele organisatie (Roth, 2010) of de niet-tastbare gedragsbeïnvloedende factoren in een organisatie die van belang zijn voor het realiseren van de organisatiedoelstellingen (Wallage & Kaptein, 2010). Dit in tegenstelling tot de zogenaamde hard controls. De theorievorming over soft controls zit al enige tijd in een impasse. Auditors en accountants worstelen met deze materie en weten ook niet goed hoe zij gedrag op een deugdelijke manier kunnen onderzoeken.

Obstakel

In een eerdere publicatie (Van der Meulen & Otten, 2011) hebben wij vastgesteld dat het juist de term soft controls is die een obstakel vormt voor verdere theorievorming en het verwerven van nieuwe inzichten in de weg staat. In plaats van het wiel opnieuw uit te vinden pleiten wij ervoor om als auditors te leren van de vakdisciplines die bij uitstek deskundigheid op dit terrein hebben ontwikkeld. Dat vraagt om een paradigmashift van zowel auditors als accountants. Niet alleen in conceptueel denken, maar ook in de onderzoeksmethodologie. Niet iedereen zal dat kunnen, maar wie eenmaal die omslag in denken heeft durven en kunnen maken weet hoeveel nieuwe inzichten dat kan opleveren. Een goed voorbeeld van een dergelijke paradigmashift is te vinden in het werk van Tversky en Kahneman, die met hun studies over besluitvormingsprocessen het denken over de (ir)rationele homo economicus definitief hebben veranderd en aan de wieg stonden van de gedrags-

economie, een discipline die daarvoor niet bestond (onder andere Tversky & Kahneman, 1974).

Net als eerder behavioural economics is behavioural auditing een nieuwe discipline, maar dan binnen het vakgebied auditing. Een behavioural audit (in Amerikaans-Engels: behavioural audit) is een neutraal en deugdelijk onderzoek dat erop gericht is inzicht te krijgen in het gedrag van organisatieleden en daarover te rapporteren met als doel het beïnvloeden van het sociaalpsychologische klimaat en de organisatiecultuur. Deze onderwerpen zijn op zichzelf niet nieuw voor auditors. Wel nieuw is de framing in een afzonderlijke auditdiscipline, met bijbehorende theorievorming én onderzoeksmethodologie en -training. Behavioural auditing combineert theorie en onderzoeksmethoden uit de gedrags- en sociaal-culturele wetenschappen op een voor de beroepsgroep nieuwe manier en is daarmee een interdiscipline. Hierna wordt een aantal verschillen en overeenkomsten besproken tussen de tot nu toe gebruikelijke auditpraktijken en behavioural auditing, zoals wij die voorstaan.

Auditors en soft controls

Vanouds houden auditors zich vooral bezig met performance en compliance-achtige onderzoeken. Het vertrekpunt daarvoor zijn de regelgeving en de procedures die voor de organisatie van toepassing zijn. Aan de hand van dossiercontroles wordt vastgesteld of organisatieleden zich aan de voorschriften hebben gehouden. Er zijn ook auditors die zich richten op meer systemische onderzoeken. De auditvraag is daarbij of de organisatie beschikt over voldoende effectieve beheersmaatregelen om haar doelstellingen te realiseren. Hiervoor hanteert men referentiekaders die betrekking hebben op beheersing en beheersmaatregelen van en in de organisatie. Deze referen-

tiemodellen bevatten allerlei technisch-organisatorische constructies die het gedrag van organisatieleden zodanig moeten beïnvloeden dat zij binnen de gewenste kaders blijven acteren. Auditors die dit type onderzoek uitvoeren gebruiken hiervoor onderzoeksmethoden als inhoudsanalyse (bijvoorbeeld dossieronderzoek) in combinatie met het voeren van onderzoekende gesprekken of interviews.

Sinds een aantal jaren constateren we bij steeds meer auditors een groeiende behoefte aan verandering. Nationale en internationale affaires waarbij gedrag van topmanagers en hun naaste medewerkers desastreuze gevolgen hadden, niet alleen voor organisatie zelf maar ook voor alle stakeholders, schokten het vertrouwen in de toezichthouders. Auditors begonnen te twijfelen aan de robuustheid van bestaande auditmethoden.

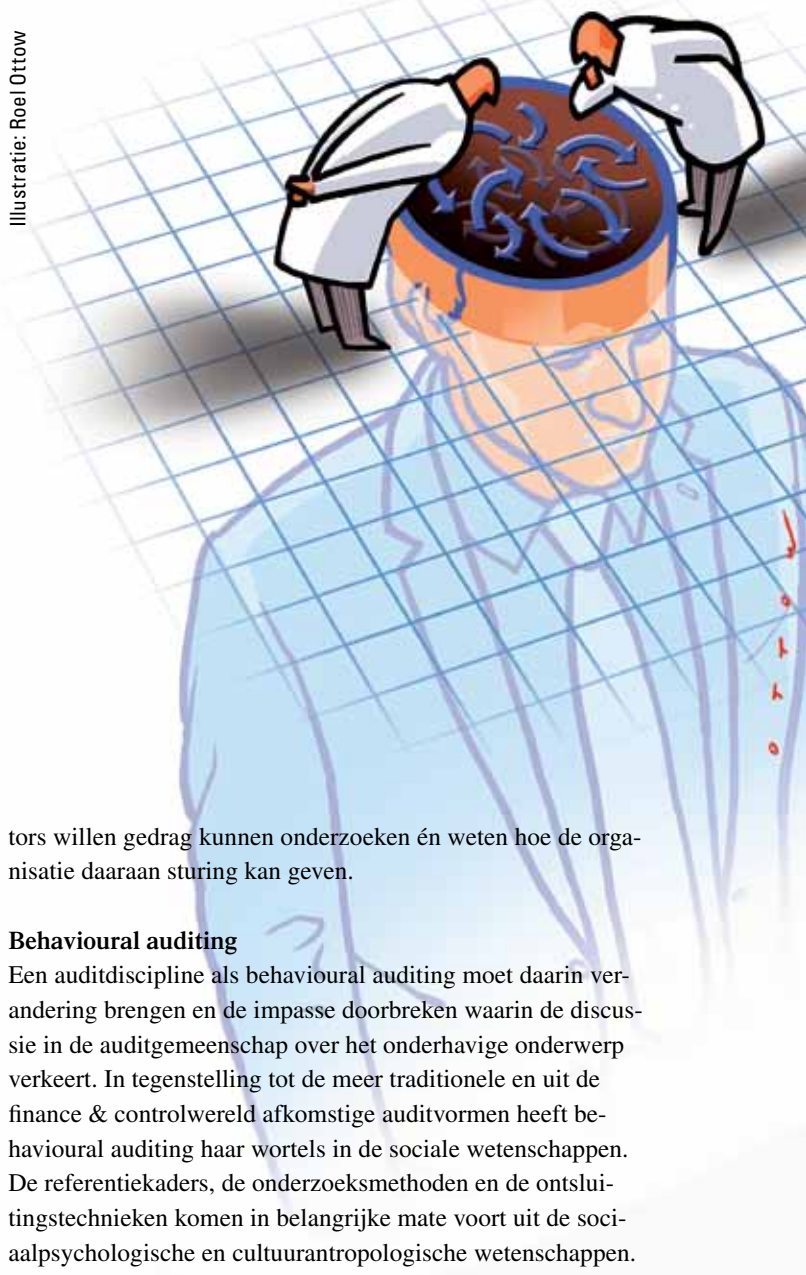
Een van de eersten die dit openlijk deed was een autoriteit op auditterrein: James Roth. In een interview in de *Internal Auditor* (1998) pleitte hij voor meer aandacht voor wat hij noemde de 'soft, intangible areas' in de organisatie en introduceerde hij de term soft controls. Soft controls als begrip is intussen gemeengoed geworden binnen de auditgemeenschap. De relevantie daarvan staat niet meer ter discussie.

Hoewel het aantal artikelen in de vakbladen hierover inmiddels aanzienlijk te noemen is, staat de theorievorming over soft controls nog altijd in de kinderschoenen. Een eenduidige definitie bijvoorbeeld ontbreekt. Voor de ene auteur zijn soft controls 'niet-tastbare, moeilijk te objectiveren drijfveren voor gedrag' (Wallage & Kaptein, 2010). Anderen omschrijven soft controls als 'maatregelen die van invloed zijn op bijvoorbeeld de motivatie, loyaliteit, integriteit, inspiratie en normen en waarden van medewerkers' (De Heus en Stremmelaar, 2000). Nog weer andere auteurs wagen zich niet eens aan een definitie.

James Roth (IIA Masterclass 2011) veronderstelt bijvoorbeeld dat iedereen inmiddels wel het verschil tussen hard en soft controls begrijpt. Hij neemt de control environment van het COSO ERM-model als uitgangspunt en houdt het op zeven verschillende soft controls: competence, trust, shared values, strong leadership, high expectations, openness, en 'high ethical standards'. Een KPMG-onderzoek onder hoofden IAD van honderd grote bedrijven in Nederland (Kaptein en Wallage, 2010) resulteerde in een lijst met de tien meest genoemde voorbeelden van soft controls. In volgorde van afnemende belangrijkheid zijn dat: tone at the top, mogelijkheden om incidenten te rapporteren, integriteit van het bestuur, openheid om issues te bespreken, leiderschap, verantwoordelijkheidsbesef, voorbeeldgedrag van middenmanagement, bewustzijn, vertrouwen en, ten slotte, betrokkenheid en loyaliteit. Bij het KPMG-onderzoek wordt niet duidelijk of het gaat om beheersmaatregelen of om de effecten van maatregelen.

De moeilijkheid met deze uiteenlopende benaderingen is dat zij meer vragen oproepen dan antwoorden geven. Afgezien daarvan is het uiterst merkwaardig om over control te spreken in samenhang met woorden als informeel, subjectief en niet-tastbaar. Hoe uiteenlopend de verschillende benaderingen echter ook zijn, er is een gemeenschappelijke noemer: audi-

Illustratie: Roel Ottow



tors willen gedrag kunnen onderzoeken én weten hoe de organisatie daaraan sturing kan geven.

Behavioural auditing

Een auditdiscipline als behavioural auditing moet daarin verandering brengen en de impasse doorbreken waarin de discussie in de auditgemeenschap over het onderhavige onderwerp verkeert. In tegenstelling tot de meer traditionele en uit de finance & controlwereld afkomstige auditvormen heeft behavioural auditing haar wortels in de sociale wetenschappen. De referentiekaders, de onderzoeksmethoden en de ontsluitingstechnieken komen in belangrijke mate voort uit de sociaalpsychologische en cultuurantropologische wetenschappen. Sociaal- en organisatiepsychologen onderzoeken het gedrag in organisaties en verklaren dit vanuit het individu en zijn sociale omgeving. Antropologen laten zien hoe betekenissen, symbolen, voorstellingen en waarden en de patronen daarin menselijk handelen in organisaties sturen en coördineren.

Organisaties zijn erop gericht om de kansen die men ziet zoveel mogelijk uit te nutten en bedreigingen te voorkomen. Risicomanagement is het antwoord van de organisatie op mogelijke bedreigingen. Risico's kunnen een menselijke en een niet-menselijke bron hebben. Een goed voorbeeld van de tweede categorie zijn natuurrampen als overstromingen, maar ook 'kleinere' risico's als blikseminslag of vorstschade behoren tot deze categorie. Verreweg de meeste risico's in organisaties hebben echter menselijk gedrag als oorsprong. Daarbij gaat het om opzettelijk of per ongeluk foutief of ongewenst handelen door organisatieleden. De standaardreactie daarop is het inperken van de handelingsvrijheid. Fysieke maatregelen, geboden en verboden in de vorm van regels, procedures, voorschriften en protocollen, perken de bevoegdheden in. Al deze

maatregelen moeten voorkomen dat organisatieleden afwijkend gedrag vertonen en dus 'in de fout' gaan. Auditors doen onderzoek naar dit type maatregelen, beoordelen de effectiviteit ervan en doen suggesties voor mogelijke verbeteringen. Het inperken van de handelingsvrijheid van medewerkers als vorm van 'risicomanagement' is niet nieuw. Begin vorige eeuw slaagde Henri Ford er al in om op een uiterst efficiënte wijze ongeschoolde medewerkers voor die tijd kwalitatief zeer goede auto's te laten produceren. Daartoe maakte hij gebruik van het gedachtegoed van Taylor. Het hele productieproces werd zowel horizontaal (de uitvoering) als verticaal (de aansturing) in bijzonder kleine, routinematig te verrichten handelingen opgesplitst. Een lopende band zorgde ervoor dat deze handelingen op het juiste moment en in het juiste tempo werden uitgevoerd.

In veel organisaties zijn de ontwerpprincipes van Taylor tot op de dag van vandaag – geheel of ten dele – terug te vinden. Er is echter een wezenlijk verschil met de situatie van een eeuw geleden. Veel ongeschoold werk is verplaatst naar de zogenaamde lage lonen landen. Daarbij komt dat organisatieleden tegenwoordig veel hoger opgeleid zijn. Behalve een goede beloning verwachten zij ontplooiingsmogelijkheden. Het werk moet ook in dat opzicht bevrediging geven.

De vervreemdende werkomstandigheden in fabrieken als die van Henri Ford zijn voor de meesten van ons nauwelijks meer voor te stellen. Onze organisaties zijn tegenwoordig niet meer die gedisciplineerde, formeel gestructureerde en rationeel functionerende systemen, die voornamelijk taakgericht en op basis van concrete regels worden aangestuurd. Snel veranderende omstandigheden alsook de eisen die mensen aan hun werk stellen, noodzaken organisaties om doelgericht en meer op basis van algemene richtlijnen en regels te gaan sturen. Van organisatieleden wordt meer en meer verwacht dat zij de doelstellingen en kernwaarden van de organisatie internaliseren en op basis daarvan zelfstandig invulling geven aan hun werk. De voordelen van een dergelijk besturingsprincipe ten opzichte van taakgericht sturen met een sterk beperkte handelingsvrijheid zijn evident. Maar deze insteek kent ook nadelen. Deze vorm van sturing werkt alleen goed als het internaliseren van doelen en kernwaarden is geslaagd en organisatieleden over voldoende competenties beschikken om alle in hun werk voorkomende vraagstukken adequaat aan te pakken en op te lossen.

Intrinsieke wil

Het is de taak van afdelingen om vast te stellen of aan deze voorwaarden wordt voldaan. De relevante auditvraag is dan of organisatieleden de intrinsieke wil hebben en over de juiste kwaliteiten beschikken om zich te gedragen in lijn met wat de organisatie van hen verwacht.

Met deze vraag zijn we weer aangeland bij het werkdomein van behavioural auditors. Het beantwoorden van deze en hiervan afgeleide onderzoeksvragen behoort immers tot hun kerntaak. Er zijn veel factoren die van invloed zijn op het denken en doen van mensen in organisaties. De onderzoeken van behavioural auditors zijn dan ook niet eenvoudig en wij-

ken vanwege de aard van de onderzoeksvragen op een aantal belangrijke punten af van die van een 'gewone' auditor. Onderzoeken van behavioural auditors zijn meestal kwalitatief van aard en gericht op het verkrijgen van inzicht: hoe en waarom denken en handelen organisatieleden op de manier waarop zij dat doen? Ook de rapportagevormen wijken vaak af van de voor auditors tot nu toe gebruikelijke. Het uiteindelijke doel van een audit is mensen in beweging krijgen en dat geldt al helemaal voor een behavioural audit. Rapportages worden geschreven met het doel een dialoog tot stand te brengen met en tussen de betrokkenen waardoor zij in beweging komen. Belanghebbenden als klanten, collega's, managers, toezichthouders en anderen, moeten erop kunnen vertrouwen dat de vrijheid die organisaties hun leden bieden, terecht is. Het gaat hier echter niet om blind vertrouwen. Vertrouwen moet ergens op zijn gebaseerd. Het onderzoekswerk van behavioural auditors is hiervoor van onschatbare waarde.

In het komende nummer van *Audit Magazine* het vervolg van deze tweeluik over behavioural auditing. De auteurs zetten dan uiteen hoe een behavioural audit kan worden uitgevoerd. □

Referenties

- Roth, J., 'Best Practices: Evaluating the Corporate Culture', *Auditrends*, 2010.
- De Heus, R.S. en M.T.L. Stremmelaar, *Auditen van Soft Controls*, 2000.
- Kaptein, M. en Ph. Wallage, 'Assurance over gedrag en de rol van soft controls: Een lonkend perspectief', *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfsconomie*, 2010.
- Meulen, I. van der en J. Otten, 'Assurance over gedrag; een (on)mogelijke opgave?', In: Korte, R., Meulen, I. van der en J. Otten, *Management control auditing. Bijdragen aan assurance en consultingactiviteiten*, 2011.
- 'Soft, dangerous, essential', an interview with Jim Roth, *Internal Auditor*, 1998.
- Tversky, A. en D. Kahneman, 'Judgement Under Uncertainty: Heuristics and Biases', *Science*, 1974.
- COSO Enterprise Risk Management – Internal Framework, 2004.
- Meer informatie: www.behaviouralauditing.nl.



Inge van der Meulen studeerde cum laude af als cultureel antropologe aan de Vrije Universiteit in Amsterdam. Na een aantal jaren als onderzoeker te hebben gewerkt kwam zij in de consultancy terecht met als focus menselijk gedrag in organisaties. De dot.com crisis wekte haar belangstelling voor beheersingsvraagstukken in relatie tot gedrag. Zij verzorgde trainingen voor de Vera-Nivra en geeft college aan de postnitiële opleiding Internal/operational auditing aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en is als partner verbonden aan ACS in Driebergen.



Jan Otten studeerde arbeids- en organisatiepsychologie en bedrijfskunde. Hij is organisatieadviseur en partner bij ACS en als docent verbonden aan de postnitiële opleidingen Internal/Operational en IT-auditing aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.



In de rubriek Tool review neemt *Audit Magazine* ieder kwartaal een (digitaal) stuk gereedschap voor de auditor onder de loep. Wat zijn de sterke en zwakke punten en is de tool het aanschaffen waard? Dit keer SurveyGizmo.

Tool Review: SurveyGizmo

B. Walrave RO

SurveyGizmo is een cloudapplicatie voor het ontwerpen en uitzetten van digitale enquêtes. Samen met SurveyMonkey behoort SurveyGizmo op dit gebied tot de grootste spelers in de wereld. SurveyGizmo heeft klanten in meer dan zestig landen en verwerkt dagelijks miljoenen ingevulde enquêtes. We toetsen SurveyGizmo op de volgende vijf aspecten: ontwerpen, testen, uitzetten, rapporteren en gebruikersondersteuning.

Ontwerpen

Het ontwerpen van een enquête is met SurveyGizmo vrij gemakkelijk. De eerste stap is het aanmaken van een of meerdere pagina's. Op deze pagina's kunnen vervolgens objecten worden geplaatst, zoals instructieteksten of vragen. Aan zowel pagina's als vragen kan logica worden meegegeven. Hierdoor kan ervoor worden gezorgd dat respondenten op basis van de gegeven antwoorden bijvoorbeeld extra vragen voorgelegd krijgen, worden uitgesloten van verdere deelname aan de enquête of naar bepaalde pagina's worden doorgeleid.

Gebruikers kunnen met SurveyGizmo tientallen soorten vragen aanmaken. De gebruikelijke, zoals textboxes, essays, radio buttons, checkboxes en dropdown menu's, maar ook wat meer ongebruikelijke. Met 'star ranking' kunnen respondenten een vraag beantwoorden door het toekennen van sterren. De 'slider' is een schuifbalk waarmee respondenten een bepaalde score kunnen toekennen. Met 'image choice' kan respondenten zelfs gevraagd worden een keuze te maken tussen een of meerdere afbeeldingen. Verreweg de meeste auditors zullen aan het aantal soorten vragen dat SurveyGizmo biedt voldoende hebben.

Uiteindelijk dient de enquête nog in een mooi jasje gestoken te worden. Er kan gekozen worden uit een aantal standaardontwerpen, maar er kan ook voor worden gekozen om een heel nieuw ontwerp te maken (die bijvoorbeeld aansluit bij de 'look and feel' van de eigen organisatie).

Testen

SurveyGizmo beschikt over een 'diagnostic wizard', waarmee een enquête kan worden gecontroleerd op fouten. Bovendien

geeft de diagnostic wizard waardevolle informatie over onder meer de complexiteit, toegankelijkheid en geschatte lengte (in minuten) van de enquête. Daarnaast kan met SurveyGizmo fictieve testdata gegenereerd worden. Uiteraard is het ook mogelijk de enquête te laten testen door anderen. Hiervoor kan een (test)link aangemaakt worden. Helaas kunnen testers hun opmerkingen niet direct in de testomgeving vastleggen. De van testers ontvangen data wordt gekenmerkt als testdata en kan achteraf eenvoudig worden verwijderd.

Uitzetten

Enquêtes kunnen met SurveyGizmo op verschillende manieren worden uitgezet. Zo kan gekozen worden voor een algemene link, die ook direct op diverse social media kan worden geplaatst of naar een QR-code kan worden omgezet. De algemene link kan via het beveiligde (HTTPS-)protocol worden uitgezet. Bij gebruik van dit protocol worden gegevens op versleutelde wijze verzonden, zodat een derde hier geen misbruik van kan maken. Daarnaast kan de enquête via een e-mailcampagne worden uitgezet. Hierbij ontvangen genodigden via e-mail een (indien gewenst gepersonaliseerde) uitnodiging. Met behulp van de e-mailcampagne kan met één druk op de knop een herinneringsmail worden verstuurd aan alle genodigden die de enquête nog niet hebben ingevuld. Dit komt de response rate natuurlijk ten goede! SurveyGizmo staat 500.000 e-mails per maand toe. Dit zal voor het werk van de meeste auditors niet tot beperkingen leiden.

Het maximale responsaantal is onbeperkt. Respondenten kunnen enquêtes bovendien niet alleen op hun computer invullen, maar ook op hun tablet of smartphone. Hierdoor kan SurveyGizmo ook gebruikt worden als stemkaststelsel bij bijvoorbeeld control self assessments. Het is hiervoor natuurlijk wel noodzakelijk dat alle deelnemers beschikken over een tablet of smartphone. Een andere mooie functionaliteit is dat respondenten hun voortgang kunnen opslaan en op een later tijdstip de enquête kunnen hervatten. Mocht een respondent vergeten een opgeslagen enquête verder in te vullen, dan stuurt SurveyGizmo automatisch een herinneringsmail.

SurveyGizmo slaat verzamelde data naar keuze op in een datacentrum in Amerika (Boulder, Colorado) of in Engeland. Op deze data is dan ook andere privacywetgeving van toepassing dan op data die op Nederlandse servers is opgeslagen. Vooral de Amerikaanse 'patriot act', die de FBI de mogelijkheid geeft om (ex parte en zonder opgaaf van redenen) privacygevoelige data op te vragen en in te zien, boezemt menig auditor en compliance officer angst in.

Rapporteren

Met SurveyGizmo kan een aantal voorgedefinieerde rapporten worden gegenereerd. Hiermee kan snel een beeld van de uitslag van een enquête worden gevormd. Voor nadere analyse kan het best gebruik worden gemaakt van pakketten die hiervoor meer geschikt zijn, zoals Excel en SPSS. Data kunnen met behulp van SurveyGizmo snel en eenvoudig in dergelijke formaten worden geëxporteerd.

Gebruikersondersteuning

Mocht het ontwerpen (of uitzetten) van de enquête onverhoopt niet lukken, dan kan contact worden opgenomen met de helpdesk van SurveyGizmo. Deze helpdesk is bereikbaar via zowel telefoon als e-mail. E-mails worden gemiddeld genomen zeer snel (binnen een dag) beantwoord. De helpdesk bevindt zich in Amerika. Dit is voor Nederlandse gebruikers natuurlijk een nadeel, de helpdesk is pas vanaf circa 14.00 uur Nederlandse tijd bereikbaar.

Eindoordeel

SurveyGizmo is een uitstekende tool voor het ontwikkelen en uitzetten van enquêtes. Bovendien is SurveyGizmo scherp geprijsd (\$ 810 per jaar, 25% korting voor non-profitorganisaties). Kortom, werkt u nog regelmatig met papieren enquêtes of bent u van plan om in de toekomst met enquêtes te gaan werken? Dan is SurveyGizmo mogelijk iets voor u.



- Gebruikersvriendelijk
- Veel mogelijkheden
- Goede prijs/kwaliteitsverhouding
- Goede en snelle helpdesk

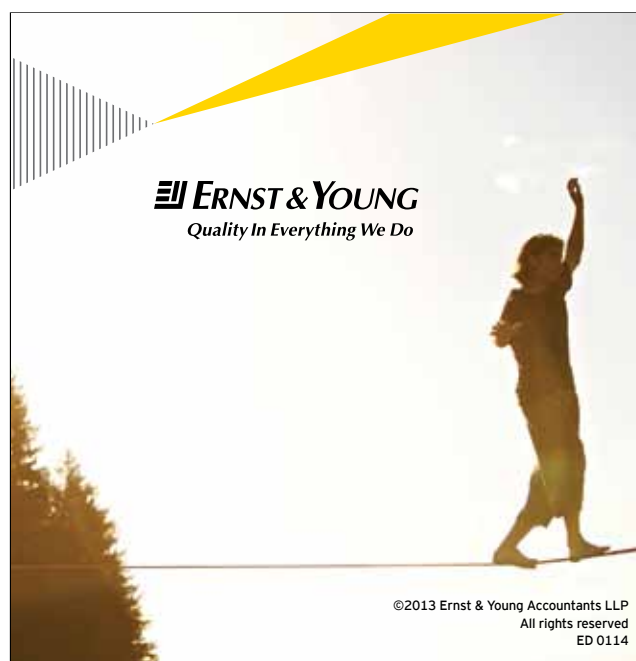


- De helpdesk bevindt zich in Amerika
- Testers kunnen hun opmerkingen niet direct in de testomgeving vastleggen
- Data worden opgeslagen in Amerika of Engeland



Hebt u een suggestie voor de rubriek Tool review, mail dan naar: bjorn.walrave@outlook.com.

advertentie



©2013 Ernst & Young Accountants LLP
All rights reserved
ED 0114

Smart Control

Discovering pain points in your control environment

There is a common fail to recognize controls as key contributors to cost.

- Our experience indicates that up to 30% of the cost of business processes relates to controlling activities
- Despite this spend, 50% of responding organizations had gaps in their risk coverage*

Ernst & Young's Smart Control approach is a well-defined work plan that helps companies reduce the cost of controls, enable growth and keep the business safe.

For more information, visit www.ey.com/nl

* Based on a study by the Economist Intelligence Unit

Tonny Dekker
Risk Advisory Leader
+31 (0)88- 407 10 04
tonny.dekker@nl.ey.com

Amaya Anton
Process and Controls Lead
+31 (0)88-407 18 73
amaya.anton.gago@nl.ey.com



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 **Alphonse Sandez**, internal audit & risk managementspecialist bij financiële instellingen en non-profitorganisaties. Hij is momenteel werkzaam bij MN Services.

Auditors on ice



Ik houd niet van noren, zeker niet in combinatie met wedstrijdschaatsen. Veel te rechttoe rechtaan. Echter, door het simplisme, is het wel heel gemakkelijk te begrijpen. De kaders en regels zijn duidelijk: wie als eerste over de finish is (en

binnen de bandbreedte van de schaatsbaan heeft geschaatst), heeft gewonnen. 'IJshelder, een beetje zoals External Audit.

In Frankrijk is het een familietraditie om tijdens de kerstvakantie naar kunstschaatswedstrijden te kijken. Het levert altijd zeer gepassioneerde gesprekken op. Want ondanks de invoering van allerlei soorten toetsingsmethodieken voor het ranken van de kunstschaatsers door de jaren heen, blijft het lekker subjectief. En dus krijgen wij vervolgens geanimeerde discussies over wie de echte winnaar is. En niemand heeft gelijk, want hoe goed onderbouwd iemand ook zijn mening geeft, het blijft subjectief. De kaders zijn nu eenmaal minder hard dan de bandbreedte van een schaatsbaan. Het is niet zo zwart-wit. Eigenlijk een beetje zoals Internal Audit.

Dit verschil in toetsingsmethodiek van deze twee verwante sporten is niet veel anders dan die bij External en Internal Audit. Bij de een geef je een oordeel over de betrouwbaarheid, juistheid en volledigheid van de financiële gegevens aan de hand van unanieme normen. Bij de ander geef je een zo gefundeerd mogelijk oordeel over dat wat binnen een organisatie plaatsvindt, aan de hand van minder unanieme normen. Dit is wat de jury van kunstschaatsen doet met hun steeds 'verbeterde' jureringssystemen waar alsnog veel subjectiviteit overblijft. Auditors zijn eigenlijk net als juryleden: vanaf de zijlijn, zonder ooit op het ijs te moeten lopen, oordelen wij over hoe hoog of laag de organisatie springt. Saaie mensen die auditors, toch?

In Nagano in 1998 kreeg de Française Surya Bonaly een negatieve scoring voor het maken van haar beroemde en unieke bakflip, waarbij zij landde op één schaats. Een verboden sprong! Waarom was deze sprong illegaal en werd deze dus negatief gescoord? Omdat de toetsingsinstanties het te *risicovol* vonden! Niemand die deze kunstschaatswedstrijd heeft gezien, weet meer wie de uiteindelijke winnares was. Maar iedereen kan zich deze verboden bakflip nog goed herinneren.

Waar gaat dit over, vraagt u zich nu wellicht af? Dit gaat over het kunnen herkennen en erkennen van bijzondere prestaties en het out of the box kunnen denken. Als de internal auditor te veel zijn oordeel richt op de voorbedachte toetsingsnormen mist hij wellicht datgene wat daadwerkelijk plaatsvindt in een organisatie. Met als risico dat wij ons als auditor verwijderen van ons auditobject en onze stakeholders.

Wat doe ikzelf om dit risico te mitigeren?

- Een paar keer op het ijs lopen door bijvoorbeeld het uitoefenen van vrijwilligersfuncties of interim-management. Dat viel niet mee! Ik liep in dezelfde valkuilen die ik vaak bij mijn audittees zie en heb daardoor een beetje nederigheid geleerd.
- Tijdens het auditwerk vraag ik mij af hoe het zou zijn als ik op de schaatsen van de audittee zou moeten staan. Ik heb gemerkt dat door oprechte empathie te voelen en te tonen, het ijs en de af- en weerstand doen smelten.
- Ik kijk regelmatig in de (ijs)spiegel.

Ik wacht alweer vol spanning of er een Elfstedentocht komt komende winter. Ik hoop dat dat het niet om de noren zal gaan maar puur om de Hollandse glorie. Als buitenlander weet ik dat goed te waarderen.

De volgende column wordt door mijn tegenpool geschreven, een Nederlander in het buitenland, Henk Huisman.

GRC bij ARCADIS: van rule based naar principle based

Hoe gaat het internationale ingenieursbureau ARCADIS om met het vraagstuk GRC?

Wat zijn de achtergronden, aanpak en structuur en welke valkuilen en tips & tricks zijn er?

Drs. L.Z. Nagy EMIA RO
Drs. J.J. Tijhuis RA

De rol van de group auditor is een brede GRC-rol in de organisatie. De group auditor is namelijk niet alleen verantwoordelijk voor de internal auditfunctie, maar is ook lid van het risk management committee, co-lead op het gebied van governance en risk management bij de acquisitie en integratie van nieuwe bedrijfsonderdelen, en 'non-voting' lid van de stuurgroep voor de uitrol van ERP en Business Intelligence. De rol in de stuurgroep is met name die van kritisch bevrager, inhoudelijk en procesexpert en bewaker van het proces. Een eerste start als finance en SOx-manager is dan ook een uitstekende basis gebleken om de business en de business rules goed te begrijpen. Die business en business rules zijn andersom weer waardevol gebleken voor de initiatieven om tot continue verbetering van het auditproces en de afdeling te komen, bijvoorbeeld door het gebruik van soft controls en data-analyse, teneinde gerichter en effectiever te auditen en de organisatie en de processen beter te doorgronden.

Wereldwijde speler

Het internationale ingenieursbureau ARCADIS is in 1888 als Heidemaatschappij opgericht met als doel 'ontginning van woeste gronden'. In 1997 werd de naam Heidemij veranderd in ARCADIS, afkomstig van 'Arcadia', volgens de Griekse mythologie de prettigste plaats op aarde om te leven. De naam vertegenwoordigt het doel om systematisch met klanten samen te werken aan een beter milieu voor mensen om in te leven en om in te werken. Inmiddels werken wereldwijd zo'n 22.000 medewerkers samen om dit doel te verwezenlijken. De kernwaarden integriteit, ondernemerschap en alertheid dienen als toetssteen voor hun dagelijkse werkzaamheden. Deze kernwaarden zijn in de GRC-structuur verweven, onder andere in de business principles van de organisatie. ARCADIS is als organisatie voortdurend aan het veranderen en verbeteren. Momenteel bevindt het zich in een transitie van internationaal conglomeraat van operating companies (opco's) in vijftien landen naar een internationale transnationale orga-

nisatie op vijf continenten. Deze verandering heeft vanzelfsprekend impact op de wijze waarop het risicomanagement wordt vormgegeven en de rol van Group Audit. In deze transitie hebben de huidige CEO (Neil McArthur) en CFO (Renier Vree) als bestuurders en tone at the top een belangrijke rol en brengen ze waardevolle kennis, ervaring en principes mee vanuit de internationale ondernemingen Philips en Booz waar ze voorheen hebben gewerkt. Een belangrijk doel van de tran-

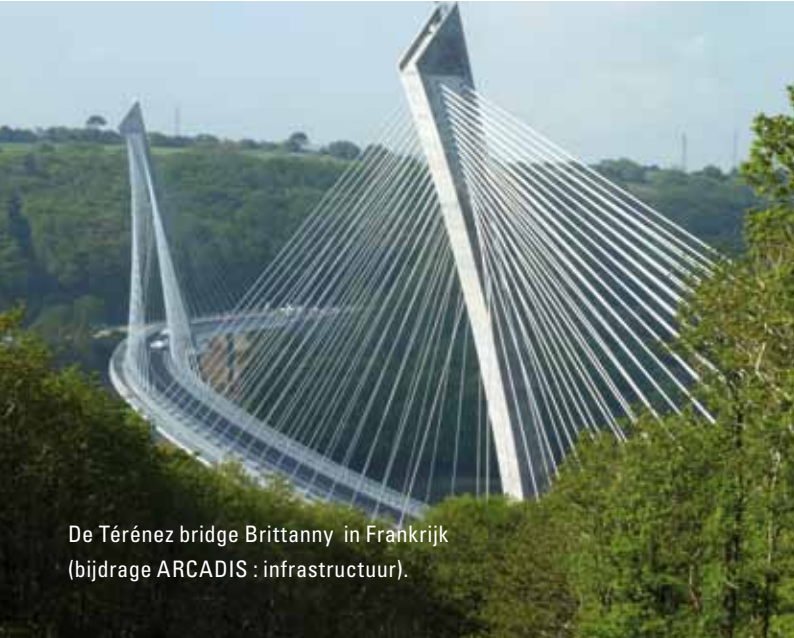


Het Chengzheng New Pudong Hospital in China
(bijdrage ARCADIS: architectuur).

sitie is mede het robuuster en meer geaccepteerd krijgen van het risk management systeem in alle delen en uithoeken van de organisatie.

Via SOx naar vrouwelijk zakendoen

In een interview met *Het Financieele Dagblad* in mei 2012 sprak voormalig bestuursvoorzitter Harrie Noy over 'vrouwelijk zakendoen' als pluspunt. Dit komt bij ARCADIS tot



De Térénez bridge Brittany in Frankrijk
(bijdrage ARCADIS : infrastructuur).

uitdrukking doordat veel aangekochte bedrijven – binnen kaders en regels – relatief autonoom kunnen blijven acteren. “Bedrijven zijn succesvol, anders kopen we ze niet. Waarom zou je dan een winnend team vervangen? Ze waren en blijven verantwoordelijk om hun eigen broek op te houden. Alleen dan nu onder het motto ‘vrijheid in gebondenheid’. Een basisset aan corporate guidelines, vervat in onder meer het ARCADIS Business Control Framework (ABC), geldt voor alle opco’s. Zo kijken wij bijvoorbeeld mee met risicoprojecten en projecten met een bepaalde omvang. Die guidelines zijn helder en duidelijk, de business principles rotsvast en niet marchandabel.”

Ten tijde van de implementatie van SOx in de periode van de beursnotering van ARCADIS aan de NASDAQ (beëindigd in 2007) ging de aandacht voornamelijk uit naar de financial

Zonder alle informatie op tafel kun je nooit de juiste beslissing nemen

reporting risks & controls bij de opco’s. Al snel ontstond bij het management de behoefte om een breder risicospeelveld te bestrijken. Voorwaarde en katalysator daarbij was dat de organisatie van een rule based benadering naar een meer principle based insteek wilde overstappen, zonder daarbij het goede van de SOx-implementatie teniet te doen. Waar mogelijk zijn rule based elementen weggehaald, is business risk management toegevoegd en is tegelijkertijd meer invulling gegeven aan eigenaarschap. Het eigenaarschap is nu belegd bij het lokale management en de divisieleiding, waarbij zij zelf kunnen bepalen welke risico’s en controls voor hun business het meest

relevant zijn. Hierover leggen zij vervolgens verantwoording af en voert Group Audit periodieke reviews uit.

In het model van implementatie, monitoring en review hebben naast het management zowel Group Audit als Group Control een belangrijke rol. De nadruk in dit proces ligt op signaleren, uitleggen en herstellen van de afwijkingen en er wordt breed in de organisatie de juiste invulling van de corporate guidelines gemonitord. Control hierbij wat meer voor het scorebord, audit wat meer voor het spel. Belangrijk hierbij is het uitleggen aan de business wat de achterliggende gedachte is bij de gehanteerde definities, dit kweekt meer begrip, bewustzijn en betrokkenheid bij de (project)managers. Die uniforme definitieset is voor een projectenbedrijf als ARCADIS essentieel. Het gaat bijvoorbeeld om een definitieset voor het model hoe projecten worden belast. Die definitieset bestaat, maar vergt wel vasthoudendheid in het monitoren van de toepassing ervan. Als je niet blijft uitleggen en monitoren, bestaat het risico dat werkmaatschappijen vanuit hun lokale omstandigheden een andere invulling geven aan hoe projecten worden belast. Een onwenselijke situatie.

Inzicht

Beheersing is niet enkel een proces voor ‘buiten’ in termen van verantwoording. Ook de interne sturingsbehoefte om met name strategische beslissingen te ondersteunen maakt dat de dwarsdoorsnedes van de informatieset groeien. Waar ooit informatie over landen en opco’s voldoende was, is het nu meer relevant om de onderliggende processen en uitkomsten beter te begrijpen. Dit bijvoorbeeld om acquisities te beoordelen, bezettingsgraden te doorgronden, werkvoorraden te managen en te analyseren op welke soorten projecten wordt verdiend en waardoor op andere projecten soms de marge achterblijft. Die dwarsdoorsnedes zijn veelal ook product-marktcombinatie (PMC) gedreven, waarbij de opgedane kennis gedeeld wordt tussen de divisies Infra, Water, Milieu en Gebouwen. We gaan toe naar steeds meer concentratie in de IT-infrastructuur, aangezien het ontsluiten van de beschikbare informatie bij een veelheid aan IT-systemen, infrastructuren en applicaties per definitie een uitdaging is. Het kennen van de waardeketen is van essentieel belang. Het soort contracten bijvoorbeeld wijzigt van basic design naar meer projectmanagement en geïntegreerde projecten. Hierdoor verandert ook het risicoprofiel en de verdien capaciteit van de opdrachten. De uitrol van SAP bij de Europese entiteiten is mede bedoeld om de complexiteit aan dwarsdoorsnedes te ondersteunen teneinde het gewenste inzicht voor het management te vergroten.

Risicobeheersing start bij bewustwording

Het grootste risico voor een ingenieursbureau, een commerciële dienstverlener dat alles onder één naam heeft gelabeld, is het reputatierisico. Daarbij komt dat ARCADIS voor circa 85% local for local projecten uitvoert. Een goede en smetteloze reputatie is essentieel voor het verkrijgen van nieuwe opdrachten. In de beheersing van dit risico spelen de 22.000 medewerkers een cruciale rol. Zij vertegenwoordigen en zijn ARCADIS, ook

op communicatiefora en andere social media. De reikwijdte hiervan is dan ook breder dan alleen lokaal. Dit werkt niet als er alleen maar, in zakelijk opzicht, regels worden gesteld over het gebruik van deze media. De medewerkers zullen veel meer principle based moeten begrijpen en ervan doordrongen moeten raken wat er wel en wat er niet van hen verwacht wordt in de communicatie met de buitenwereld. Dit geldt ook voor de beheersing, het gecontroleerd gebruik van informatie en ICT: deze is verschoven van infrastructuur naar eindgebruiker. Werken aan bewustwording vergt maatwerk omdat awareness en gedragsbeïnvloeding in bijvoorbeeld de VS anders aangevlogen moet worden dan in Nederland, Azië of Brazilië.

Dit is ook een reden waarom ARCADIS in de uitvoering van interne audits veelal ook auditors uit de regio inschakelt. Zij begrijpen de lokale cultuur en kunnen de vertaalslag maken

Problemen, uitloop, verliezen en claims moet je aan de voorkant zien te voorkomen, niet alleen aan de achterzijde managen

naar de gewenste invulling van de 'corporate guidelines'. Het gaat dan verder dan enkel het in huis halen van de juiste inhoudelijke expertise, het gaat hier ook om de vorm.

Om het eigenaarschap van het realiseren van de doelstellingen en tegelijkertijd het beheersen van de risico's te bevestigen, gebruikt ARCADIS vanuit de opco's een 'Document of Representation' (DOR). Dit is een samenvoeging van de 'Letter of Representation' (LOR) en het interne in control statement die de opco's jaarlijks aan de Executive Board (raad van bestuur) afgeven die op zijn beurt daarmee de externe in control statement afgeeft. Doordat de holding meer 'op afstand' opereert, worden in een DOR elementen meegenomen waarover ARCADIS in het betreffende jaar additionele zekerheid wil hebben. Bijvoorbeeld over het treffen van projectvoorzieningen en dat dit in lijn met de geldende richtlijnen gebeurt. Door Group Audit worden de aangeleverde DOR's tegen het licht gehouden, besproken met het lokale management en afgezet tegen andere periodieke rapportages, businessinformatie en uitgevoerde audits. Group Audit beoordeelt de DOR's ook door de testactiviteiten van het lokale management te reviewen. Het lokale management is namelijk zelf verantwoordelijk en ontwerpt haar eigen teststrategie en -plan en voert vervolgens deze self tests uit op de grootste risico's. Welke dat precies zijn bepalen zij enerzijds zelf en anderzijds aan de hand van een 55-tal control points (key risk areas) die binnen het ARCADIS Business Control Framework (ABC) als relevant zijn aangemerkt.

Breder denken

Het zal niemand verbazen dat deze ABC-controls direct of indirect verbonden zijn aan de gang van zaken in de projecten, de key business c.q. het primaire proces van ARCADIS. De go/no gobeslissing om op projecten in te tekenen werkt als belangrijke sluis voor het binnenhalen van passende projecten. Bij het intekenen is een kernvraag of je voor deze klant wil en mag werken (sommige staan op een blacklist waar je bijvoorbeeld vanuit wetgeving geen werkzaamheden mag verrichten) maar ook of je de juiste inhoudelijke kwaliteit kan leveren tegen de beschreven condities. Problemen, uitloop, verliezen en claims moet je aan de voorkant zien te voorkomen, niet alleen aan de achterzijde managen.

Wanneer een project gestart is, voert het management zelf project reviews uit. Aanvankelijk gebeurde dit op alle projecten, maar daarbij komt de vraag boven of dit wel de gewenste waarde toevoegt. Nu is meer afhankelijk van het risicoprofiel van het project in welke mate het management een review uitvoert. De effectiviteit van de hele set aan controls is sterk afhankelijk van de rol die de projectmanager inneemt. Het instrumentarium aan beheersmaatregelen staat hem, al dan niet verplicht, ter beschikking. Houding, voorbeeldgedrag, elkaar aanspreken op acties en transparantie in risico's bepalen uiteindelijk het meest het succes van het project. Zonder alle informatie op tafel kun je nooit de juiste beslissing nemen! Door in de (project)beheersing te partneren met andere interne partijen en afdelingen, maar ook met Group Audit en Group Control die als een second/third line of defence acteren, ontstaat een gesloten cirkel.

Lessons learned, tips & tricks

Een auditor die niet reflecteert en geen advies geeft, is geen goede auditor. Daarom vanuit de ervaring bij ARCADIS enkele tips & tricks waar anderen hun voordeel mee kunnen doen.

Tips voor een succesvolle aanpak

1. Concentreer je op principle based implementatie van GRC, geef vertrouwen.
2. Beperk de set verplichte beheersmaatregelen.
3. Leg uit wat het belang van de maatregel is, in de taal van de betrokkenen.
4. Denk in het belang van de keten en niet alleen in eigen belangen.
5. Betrek een brede groep bij de implementatie.
6. Blijf continu aanpassen en uitleggen in een veranderende omgeving: de kracht van de herhaling.

Valkuilen

1. Te snel willen gaan.
2. Uit de ivoren (Nederlandse) toren werken en werkmaatschappijen niet betrekken dan wel verantwoordelijkheid geven.
3. Te veel rule based opereren in een mensenbedrijf.

Het resultaat van deze aanpak is dat, ondanks de local for localbedrijfsvoering, mensen van elkaar leren. Doordat Group Audit gebruikmaakt van een auditpool met medewerkers uit de lijn die, onder de vlag, aansturing en verantwoordelijkheid van Group Audit, business audits uitvoeren, ontstaat meer in de breedte een olievlek van leermomenten. Deze ‘tijdelijke’ auditors delen namelijk weer hun eigen kennis en doen zelf ook weer nieuwe kennis op. Iets soortgelijks is het idee van de ‘talent pool’ waarbij medewerkers, vroeg in hun carrière, een jaar of twee onderdeel uitmaken van Group Audit. Zij doen dan brede business- en beheerskennis op die ze later weer in hun lijnfunctie goed kunnen toepassen. “Daarnaast kweek je ook een hoop ambassadeurs voor de beheersboodschap.”

Vertrouwen kweken door afstemming

Belangrijk bij de auditaanpak is een maximale transparantie en betrokkenheid. Auditrapportages worden op verschillende momenten gedeeld. Zowel met de opco's zelf, als met de CEO, CFO en verantwoordelijke leden in de raad van bestuur. Het wordt ook gedeeld met business control, de lokale business analyst, de group treasurer, de head of tax en de externe accountant. Uiteraard is een rapportage primair goed afgestemd met de auditee c.q. het lokale management. Een rapportage is door deze te delen niet zozeer een ‘afrekenmechanisme’ maar veel meer een middel om gezamenlijk tekortkomingen gezamenlijk op te lossen. Dit kweekt meer vertrouwen bij de divisies en operating companies, waardoor het elkaar kritisch bevragen weer gemakkelijker wordt.

GRC-traject

De rol van de group auditor in relatie tot de risk managementrol is onlangs omschreven in de governance charters

voor de internal auditfunctie en de risk managementfunctie. Daarmee vormt deze formele documentatie een bevestiging van een principle basedbenadering van de GRC-structuur bij een ‘mensen’bedrijf. Door te willen en kunnen vertrouwen op zo'n 22.000 medewerkers, is de holding in staat om een florerend bedrijf te kunnen aansturen. Maar het valt of staat met begrip en commitment. De leden van de board en de group auditor doen dan ook regelmatig road shows om alles nog eens opnieuw uit te leggen, niet in de laatste plaats vanwege het grote aantal nieuwe kernspelers in deze continu veranderende organisatie. □



Johan Tijhuis begon in 2006 als finance en SOx-manager bij ARCADIS Nederland. In 2009 maakte hij de stap naar group auditor.

Laszlo Nagy is director Governance, Audit, Risk & Compliance bij ConQuaestor en voorzitter van de redactie van *Audit Magazine*.

advertentie

advies
opleidingen
interimopdrachten

Management Audit Services

MAS is gespecialiseerd in Internal Auditing Services, bijzondere onderzoeken, BIV-AO projecten en trainingen. Ruim 10 jaar verzorgen wij met succes CIA examentrainingen. Met onze trainingen hebben wij veel auditors, risk managers, controllers én hun organisaties geholpen.

Bent u geïnteresseerd en kiest u voor ervaring en kennis, neem dan contact op met Jack Davidsz.



Jack Davidsz

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

MAS

De waker, de slaper en de dromer, maar wie droomt er?



Three lines of defence (3LoD) is een concept dat ertoe dient om risk management

(risk ownership, risk control and risk assurance) effectief in te richten.

Drs. H. van Hout RA

In het septembernummer 2012 van *Audit Magazine* ben ik ingegaan op de three lines of defence en dan met name binnen banken.¹ Hierbij worden de three lines of defence (3LoD) dikwijls gedefinieerd zoals weergegeven in *figuur 1*.

Ik heb toen ook de 3LoD vergeleken met dijkbewaking. Immers, Nederland kent het concept van drie dijken al erg lang in haar strijd tegen het water: de waker, de slaper en de dromer. De eerste dijk dekt zoveel mogelijk de risico's af. Daarnaast is de kans klein dat alle drie dijken tegelijk doorbreken en de levensvatbaarheid van de organisatie bedreigen.

Het concept van 3LoD wordt over het algemeen beschreven als een intern risicobeheersingssysteem. Dat wil zeggen dat alle drie de lijnen worden ingevuld door medewerkers van de organisatie zelf. Doorgaans rapporteren de medewerkers van de eerste lijn uiteindelijk aan de raad van bestuur, wat ook geldt voor medewerkers van de tweede lijn of defence (bijvoorbeeld aan de CRO). De derde lijn heeft een wat bijzondere positie, omdat deze rapporteert aan de managing board en vaak via een audit committee aan de supervisory board. Ook ben ik in mijn artikel kort ingegaan op het bestaan van de vierde (externe accountant), de vijfde (regulator) en tot slot de zesde lijn of defence (aandeelhouder). De kwaliteit van de dijken neemt meestal af naarmate de defencelijn verder weg staat van de business. De kans op preventie, ontdekking en bijsturing is het grootst in de eerste lijn.



Figuur 1. Three lines of defence



Jumbo

In *GRC Today* van januari 2013 (een KPMG-uitgave²) wordt de Jumbo Supermarkets casus behandeld. Jumbo is een bv en een familiebedrijf en heeft recentelijk de C1000-keten overgenomen. In dit artikel wordt ook ingegaan op de three lines of defence en ook hier wordt de analogie met dijken en bescherming tegen het water gebruikt, waarbij de supervisory board alles overziet vanuit een vuurtoren.

Jumbo versus banken

De invulling van de eerste lijn komt goed overeen met hoe banken dit benaderen, 'processes and line management'. De tweede lijn komt maar ten dele overeen, aangezien het hier de risk en (internal) auditfunctie betreft. De invulling van de derde lijn wijkt in belangrijke mate af want deze wordt inge-

vuld door de externe accountant 'responsible for providing an independent assessment of the design and operating effectiveness of internal controls, including risk management activities performed by functions in both the first and second lines of defense'.

Nu zijn banken wettelijk verplicht om een (interne) auditfunctie in te richten waardoor de derde lijn per definitie door de organisatie zelf moet worden ingevuld en outsourcing geen

Wie geeft invulling aan de 3LoD, de interne of de externe accountant?

keuze is. Ook weet ik niet of in het geval van Jumbo de externe accountant tevens de jaarrekening controleert en in hoeverre hierdoor belangen door elkaar kunnen gaan lopen.

Het 3LoD-model is niet gebaseerd op een eenduidige theorie of regelgeving waardoor verschillende implementaties een logisch gevolg kunnen zijn. Noushin Baghbani gaat in haar scriptie in op de derde lijn bij banken en concludeert onder andere dat de regelgeving inzake 3LoD nog niet zo duidelijk is en dus kan leiden tot verschillen tussen de banken.³ Deze verschillen zijn echter veel kleiner vergeleken met de invulling bij Jumbo Supermarkets.

Terugkomend op de titel: wie droomt er? In het 3LoD model vormt normaliter de internal auditfunctie de rol van de third line of defence (de dromer). Bij Jumbo echter wordt deze rol ingevuld door de externe accountant. De beschreven situatie



Huib van Hout is audit director bij Group Audit binnen ABN AMRO Bank. Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven. Reacties of vragen naar aanleiding van dit artikel kunnen worden gestuurd naar vanhout2003@yahoo.com.

bij Jumbo maakt mij nieuwsgierig naar hun motieven. Ik doe hierbij een oproep aan KPMG/Jumbo om een toelichting te geven op het gekozen model en een oproep aan alle internal auditfuncties die het 3LoD-model op een andere manier invullen. Iedereen kan immers dromen. □

Noten

1. 'Three Lines of Defense: een kwestie van dijkbewaking', *Audit Magazine*, 3-2012.
2. *GRC TODAY* is een uitgave van KPMG Advisory nv, 'Jumbo in control due to a holistic internal control framework', pag 1-3.
3. Noushin Baghbani, Noushin, *Internal audit functie en de optimale invulling van het three lines of defence-model*, RO scriptie Sept. 2012.

Personalia

Berichten kunt u mailen naar iia@iia.nl

Wie	Uit dienst van	In dienst van
Drs. F.L.M. Wijtenburg EMIA RO	ABN AMRO Group Audit	De Nederlandsche Bank nv
R.J. van Leijden MSc EMIA RO	ConQuaestor	Syntrus Achmea
Ir. J.E. Bistervels RE CRISC	CZ	Rabobank Helmond
R.O. Langelaar RO	Denion Consulting	Ministerie van Defensie
Drs. M.J.J. van den Nieuwelaar RO	Douane Zuid	ASML Nederland bv
S. Demoulin	Ernst & Young Accountants	Heineken International bv
M.C.J. Dijkman RA	Ernst & Young Business Risk Services	Heineken International bv
Drs. G.M. ter Hart-Gokke RO	Ernst & Young EDP Audit	Galan Groep
Drs. I. Veerman RA RO	Faber Halbertsma Groep	Lentink Audit bv
A.H.M. van den Hof RO	Finext Risk, Huis 'De Werve'	V&D bv
Drs. R.L.L.M. Gottmer EMIA CIA RO	Gottmer Audit & Risk Management	Cooperatie VGZ UA (gr)
D.H.H. Veldhuyzen RA RO	Koninklijke Vopak nv/SVRO	HAL Investments bv
Drs. J.A. Man CIA	PWC Advisory	Exact Holding nv
Drs. B. Eijgenraam BICT RO	Theodoor Gilissen Bankiers nv	Anthos Amsterdam
Ir. A.Ph. Breedijk CMA CFM CIA	-	Shell International bv
N. Haal	-	Ernst & Young
Drs. S. Luttk RE	-	De Nederlandse Spoorwegen nv
K. Meinhardt MSc	-	ING Groep
S. Schelhaas MSc	-	Rabobank Nederland
Drs. R.A. Soerjoesing RA	-	ING Groep
Mr. J.P.H.S. Steenbergen	-	Rabobank Nederland
E. Uguccioni BSc	-	Ashland Services bv
W. Vries BSc	-	Volkswagen Pon Financial Services
R. de Wit MSc RA	-	Ernst & Young

Wie heeft mijn kaas gepikt?

Spencer Johnson en Kenneth Blanchard • Business Contact
• ISBN 9789047000334 • € 19,95



Veranderingen gaan snel tegenwoordig en komen vaak onverwacht. Hoe gaat u daarmee om? Ziet u een verandering als een uitdaging of wordt u erdoor verlamd? De vier personages in dit boek worden geconfronteerd met ingrijpende veranderingen: iedereen reageert anders als zijn kaas plotseling op is. Die kaas is een metafoor voor wat we in het leven nastreven en waaraan we ons hechten: een interessan-

te baan, een warme relatie, geld, een eigen huis, gezondheid, spiritueel evenwicht, et cetera.

Hebben we onze kaas gevonden, dan is de neiging groot ons eraan vast te klampen. Maar de kaasvoorraad is niet onuitputtelijk: een bedrijf reorganiseert, een partner gaat ervandoor, ziekte slaat toe, zekerheden vallen weg.

De auteurs laten u met deze populaire en aansprekende parabel zien welke angsten verandering teweegbrengen, hoe u die angsten met succes kunt overwinnen en hoe u uit verandering nieuwe kansen schept, zowel thuis als op het werk.

De kracht van duurzaam veranderen

Anne-Marie Rakhorst • Scriptum • ISBN 9789055942244 • € 29,95



Duurzaamheid is noodzaak geworden. Het lineaire groeimodel maakt plaats voor een circulaire economie. Organisaties die zich volledig weten aan te passen aan de eisen van de nieuwe tijd, worden beloond. Met betere rendementen, effectievere ketensamenwerkingen en loyalere werknemers, klanten en aandeelhouders.

In dit boek biedt de auteur organisaties de helpende hand. Ze voerde gesprekken met CEO's van nationale en internationale bedrijven, met visionairs uit overheid en wetenschap en met economen. Aan de hand van hun visies, aansprekende voorbeelden, oplossingen en best practices beantwoordt zij de centrale vraag: hoe verduurzaam ik mijn organisatie?

Met overtuigende cases van Desso, Bavaria en DSM tot Marks & Spencer, Unilever en de EU brengt zij oplossingen in kaart die mensen helpen om hun doelen te bereiken. Zodat ook hun medewerkers, klanten, leveranciers en aandeelhouders er enthousiast voor worden en actief gaan meewerken. Op weg naar het einddoel: een duurzame, multi committed organisatie.

Verbale intelligentie, de kracht van het woord

Jeffrey Wijnberg • Scriptum • ISBN 9789055941551 • € 18,95



Lichaamstaal mag dan veelzeggend zijn, woordkunst is toch vaak de effectiefste manier om mensen te overtuigen, privé of op het werk. Niemand staat graag met zijn mond vol tanden of trekt in conflicten aan het kortste eind omdat hij zijn standpunten niet goed weet te verwoorden.

Psychotherapeut Jeffrey Wijnberg reikt u in dit boek een twintigtal gesprekstechnieken aan om beslis-

send te zijn in het contact. Als professioneel gespreksvoerder heeft hij in de loop der jaren een rijk arsenaal aan verbale vaardigheden ontwikkeld. Zo leert u hoe u gesprekken met meer diepgang voert, hoe u anderen kunt overtuigen en motiveren en hoe u klagers de baas kunt zijn.

Een aanrader voor iedereen die meer wil halen uit zijn contacten en niet omver geblazen wil worden door het verbale geweld van de ander.

De slimme organisatie • De toekomst van werk, leiderschap en innovatie

Menno Lanting • Business Contact • ISBN 9789047005278 • € 24,95



Mensen zijn vaak sneller dan organisaties met het adopteren van digitale technologie. Die technologie stelt ze in staat om meer te weten, sneller te reageren, beter samen te werken en meer en betere ideeën, producten en diensten te bedenken. Dit boek laat zien hoe bedrijven ook slimmer kunnen worden en hun cultuur en organisatie kunnen verbeteren met behulp van de

nieuwste technologie. Met veel praktische tips en voorbeelden van onder meer NASA, Google en Philips die laten zien wat je kunt doen: van virtuele teams en crowdsourcing tot serious games en feedbacksystemen.

Wat kunt u zelf morgen al direct aanpakken? Welke langetermijnstrategie is er nodig? Elke leidinggevende, professional of ondernemer moet zich deze vragen stellen. De auteur geeft antwoord en maakt de toekomst helder en bereikbaar. Dit boek is het sluitstuk van de trilogie over digitalisering, leiderschap en organisatie. Eerder verschenen *Iedereen CEO* en *Connect!*. Dit laatste boek werd door Managementboek uitgeroepen tot Managementboek van het Jaar 2011.

Certificaat kwaliteitstoetsing voor Menzis en voor MN

IIA heeft een kwaliteitstoets uitgevoerd van de internal auditfunctie van Menzis. Frans Wolf, voorzitter College Kwaliteitstoetsingen, overhandigde het certificaat aan Ton den Balvert, hoofd Internal Audit bij Menzis. Ton den Balvert: "We zijn hier hartstikke trots op en zien het tevens als ondersteuning om de auditfunctie van Menzis verder door te ontwikkelen."

Waardering

Hans Manson, hoofd Internal Audit MN: "Het was een zeer bevredigend einde van 2012: op 20 december ontvingen wij het positieve oordeel van IIA naar aanleiding van de uitgevoerde kwaliteitstoets. Een bevestiging voor MN en een bekroning voor het hele team voor de kwaliteit van de afdeling die de afgelopen twee jaar is neergezet. Het was een nuttige ervaring zelf eens auditte te zijn en ik wil mijn waardering uitspreken voor het toetsteam: het heeft energie opgeleverd en niet gekost!"



Audit Magazine nu ook digitaal via bladermodule!

Vanaf het laatste nummer van *Audit Magazine* van 2012, kunt u het magazine online lezen. Hiervoor heeft IIA een bladertool op de website geplaatst. Ook dit nummer kunt u digitaal bekijken op: www.ii.nl/actualiteit/audit-magazine.



Activiteitenkalender

Training Quality Assurance Review – Herman Baars

22 en 27 mrt.

Training Introductie Appreciative Inquiry – Loubna Zarrou

5 apr.

Training Update Kwaliteitstoetsing – Marcel Bongers/Aad Vincenten

16 apr.

Training Governance, risk management & compliance (GRC) – Marinus de Pooter

23 en 24 apr.

Training De kracht van non-verbale communicatie – Loubna Zarrou

3 mei

Training Leiderschap bij misleiding – Linda v.d. Lans/

Jeanette Stoelwinder

7 en 8 mei

Training Modelleren: opleiding tot vaardigheidsanalist voor kennisprocessen – Loubna Zarrou en Max Herold

16 mei

Training Auditen soft controls – Marty van den Nieuwelaar

11 en 12 juni

Training Introductie NLP – Loubna Zarrou en Myrna Bensink

14 juni



Save the date

IIA Congres
maandag 24 en dinsdag 25 juni 2013
Nederzandt in Noordwijk

Gefeliciteerd! Nieuwe CIA's sinds 1 november 2012

Drs. M.F. Bisschop CI	ING Groep
C.L.J. Harwig CIA CISA, CISSP-ISSAP	ING Groep
W.A. Blume CIA	ING Groep
Drs. S.A. Schuiling RE RA CI	ING Groep
Drs. M.M. Jentjens CIA	ING Groep nv (CAS)
G.H. Angelo CIA	GE Capital – Working Capital Solutions
Drs. T.W. Dekker RA CIA	Ernst & Young
W. Stuffers Msc CIA	ING Groep
Drs. P.J.N. van Herpen CIA	Nv Nuon Energy
Drs. E.C. van Zetten RA CI	ING Groep
A. Kawde MMS CISA CIA	NXP Semiconductors
Drs. J. Olierook CIA	Ministerie van Justitie
V.S. Buitelaar BSc MSc BA MA RO CIA	Rabobank Nederland
De heer J. Parris CIA	Kuwait Petroleum (Nederland) bv

Nieuw in de bibliotheek

- The Marketing Strategy: A Risk and Governance Guide to Building a Brand
- The Audit Committee and the CAE Sustaining a Strategic Partnership
- Combined Assurance: Case Studies on a Holistic Approach to Organizational Governance

Bovenstaande boeken zijn onlangs opgenomen in de bibliotheek van IIA. U kunt deze inzien op het IIA-bureau in Naarden.



Buluitreiking EIAP

Elf studenten van het Executive Internal Auditing Programme (EIAP) mochten 2 november vorig jaar hun bul in ontvangst nemen. Na een introductie door programme director Jan Driessen en een presentatie door Michel Vlak namens IIA, waren de studenten aan de beurt. Iedere student lichtte kort de inhoud van de scriptie toe, waarna het felbegeerde document getekend mocht worden. De afstudeerders en hun referaatonderwerpen:

Catherine Veldkamp	Hoe kan de internal auditor bijdragen aan organisatieverandering?
Brenda van der Stroom	Het Nieuwe Werken en de rol van Internal Audit
Dagmar van Steenbrugge	Knowledge management en audit
Anita Heijkoop	Toekomstvoorspellende waarde van het auditoordeel
Ab Ayad	Auditen van infrastructurele projecten in de voorbereidingsfase
Ilhan Tekir	Audit en risicomanagement bij gemeenten
Susan Citroen	Uitgangspunten voor invoering van self assessments door belastingplichtigen
Arne Lambert	Effectief rapporteren; kenmerken van auditbevindingen
Peter van Schaik	De auditor; rem of katalysator voor innovatie?
Fenna Wegman	Organizational control and the role of internal audit at MIVS
Danielle Goossens	Vertrouwen en de internal auditor



V.l.n.r. achterste rij: Dagmar van Steenbrugge, Brenda van der Stroom, Susan Citroen, Anita Heijkoop. V.l.n.r. voorste rij: Peter van Schaik, Ab Ayad, Danielle Goossens, Ilhan Tekir. Niet op de foto: Catherine Veldkamp, Arne Lambert, Fenna Wegman.

IT Auditing binnen ABS

De Amsterdam Business School (ABS) van de Universiteit van Amsterdam biedt een belangrijk aantal post-initiële en masteropleidingen waaronder die voor het verkrijgen van beroepskwalificaties als RA, RO, RC en RE. Juist het bieden van dit opleidingspalet met de toenemende synergie tussen deze opleidingen, maakt ABS uniek.

Synergie wordt onder meer bereikt door het delen van docenten en opleidingsmodulen, waardoor de onderwijskwaliteit sterk wordt bevorderd. Mede daardoor bestaan verkorte trajecten om na het afronden van een opleiding versneld een vervolgopleiding binnen ABS te kunnen voltooien. Dit synergie-effect vinden wij immers ook in de praktijk juist in het in teamverband uitvoeren van uiteenlopende beoordelings-

en adviesopdrachten, in zowel profit- als non-profitorganisaties. Dit wordt in het bijzonder bereikt binnen de RE-gerelateerde (en dus door de Nederlandse Orde van Register EDP Auditors geaccrediteerde) opleiding: Amsterdam IT Audit Programme (AITAP). AITAP richt zich op beginnende en ervaren IT-auditprofessionals met een in beginsel maar niet uitsluitend academische opleiding. Daarnaast is het curriculum ook van belang voor een breed scala aan IT-functies, gelet op de gedoeerde beheersingsproblematiek rondom de ontwikkeling en exploitatie van (geautomatiseerde) informatiesystemen.

Onderscheidende elementen
Enkele onderscheidende elementen

Amsterdam Business School

Erik van de Merwe toegetreten tot Programme Board EIAP



Erik van de Merwe

Erik van de Merwe is toegetreten tot de Programme Board van het Executive Internal Auditing Programme (EIAP). Van de Merwe heeft een aantal commissariaten, waaronder Achmea en Rabobank.

De Programme Board van EIAP fungeert als een toetsend en adviserend orgaan ten behoeve van de opleiding en is zodanig samengesteld dat het complete werkgebied van internal auditing wordt afgedekt. Naar functie zijn de leden werkzaam als toezicht- houder, voorzitter van een audit committee, CEO, CFO of CRO en hoofd Internal Audit. Ook een hoogleraar op het vakgebied maakt deel uit van de Programme Board.

in AITAP zijn aandacht voor: business- en IT-alignement; bestuurlijke informatieverzorging/-administratie organisatie op landelijk niveau; soft controls en governance risk & compliance; ERP; projectbeheersing en -sourcing; audit- en adviesvaardigheden alsook onderzoeksmethodologie.

Juist de combinatie van studenten die recent zijn begonnen en ervaren professionals alsook docenten uit de wetenschappelijke richting en uit de praktijk, maken de colleges inspirerend, theoretisch gefundeerd en praktisch van nut. Mocht er meer belangstelling bestaan voor aanvullende en meer gedetailleerde informatie over deze IT-auditopleiding, neem dan contact op met Estela Gonzalez van de ABS, tel.: 020-5254074 en/of raadpleeg aitap@uva.nl.



Diploma-uitreiking

In 2012 ontvingen 28 studenten van de IAA-opleiding hun diploma. Tweemaal per jaar wordt dit feestelijk gevierd tijdens de gezamenlijke diploma-uitreiking met de IT-auditoren. De afstudeerders met hun onderwerpen:

Jeroen Pruyt	Woningcorporaties met een Balanced Scorecard presteren beter!
Hans Wichards	De cruciale rol van communicatie in het werkveld van de auditdienst
Marc van der Veen	Gaan internal en external audit samen? De relatie tussen Internal Audit en external audit bij de beheersing van organisaties
Danielle Bloemers	Geloof de auditor in sprookjes? Over de mogelijkheden van het gebruik van verhalen bij internal auditing
Robert Gossen	Focus op de onbewuste oordeelsvorming door internal auditors: en hoe dit te beheersen
Mira Wolters	Meten effectiviteit internal auditfunctie
Ben Rigter	Samenwerking tussen de 2e en 3e lijn 'retoriek of realiteit?'
Victor Buitelaar	Modelauditors in beeld
Sabine Hoogstad	De faciliterende auditor
Hakan Honders	Overtuig(en)d communiceren
Maarten de Witt	De invloed van holistische modellen op Internal Audit
Michael Regenboog	Diepgang in leren: tussen constructie en systeem!?
Stijn den Hartog	De beheerste bedrijfscultuur
Petra de Groot	Het meten van de toegevoegde waarde van internal auditafdelingen
Pedro Couwenberg	De motivatie van de internal auditor in overheidsdiensten om kwalitatief en kwantitatief hoogwaardig te presteren
Ian Kan	Imagomanagement Internal Audit beïnvloedt kwaliteitsperceptie?
Ayhan Calik	Keteninformatisering in de SUWI-keten
Remco Bervoets	Auditing Fraud Risk
Mirjam Hagoort	Netwerken gemanaged. Een onderzoek naar stuurfactoren voor netwerkeffectiviteit
Menno Halma	Transparant over beloningsbeleid – een oordeel op basis van nationale wet- en regelgeving
Cors Punt	Over mensen bij elkaar zetten. Een onderzoek naar de risicofactoren van communicatie bij projecten
Jacob-Hans Kingma	Process mapping als auditvorm, van ist naar soll
Michael Franzen	Aansluiten tussen persoonlijkheden
Jan Rodenburg	Rol van gedragsbeïnvloeding en leiderschap bij Agile softwareontwikkelingsprojecten
Arjen Dulfer	Percepties van Leiderschap. Onderzoek naar verschillen in percepties van leiderschap bij de internal auditor en het management
Rob Cornelisse	De interactieve Auditor 2. Professioneel gebruik van communicatie door de auditor
Annegien van Grootel	Hoe beheersen we DOT? Welke DOT-beheersmaatregelen moeten worden opgenomen in het managementcontrolesysteem?
Henk Koelewijn	Prestatiemeting van de internal auditfunctie bij Nederlandse banken



Kennismakingscolleges Kopjaren RE en RO

Op dinsdagavond 23 april 2013 worden er kennismakingscolleges gegeven voor de kopjaren RE of RO. Kandidaten met een R-opleiding kunnen instromen in een van de kopjaren RE of RO. In het college wordt verder ingegaan op de opleiding en de ontwikkelingen in het vakgebied. De colleges zijn van 18.00 tot 20.00 uur. Vooraf is er een inloop met broodjes. Na afloop is er een informeel gedeelte voor het beantwoorden van vragen. Aanmelding via www.esaa.nl. Voor meer informatie kunt u contact opnemen met Marco van de Meughevel, tel.: 010-4082217 of vandemeughevel@ese.eur.nl.

Aanschuifcolleges

De opleiding Internal Auditing & Advisory biedt geïnteresseerden regelmatig de mogelijkheid aan te schuiven bij een regulier college. Op www.esaa.nl vindt u hierover meer informatie.

De deugd in het midden

Dr. J.R. van Kuijk *

Na een congres in Madrid in 1992 bezocht ik het Museo del Prado. Destijds ben ik kennelijk achteloos voorbijgelopen aan het 16^e eeuwse werk van Jheronimus Bosch. In een tableau in olieverf beeldt Bosch de zeven hoofdzonden van de mens uit, te weten: hebzucht, woede, afgunst, onmatigheid, luiheid, wel lust, en ijdelheid. Door de verbeelding van dood, het laatste oordeel, hemel en hel alsmede een Christusfiguur, krijgt het werk een religieuze inslag. Waarom vermoei ik u hiermee? Niet dat ik sterk godsgelovig ben en u langs slinkse weg wil bekeren, maar het is naar mijn idee nuttig om in deze tijd aandacht te besteden aan de tekortkomingen van de mens. Welke deugden moet een manager bezitten om te voorkomen dat hij zich zondig gedraagt? De zonden zijn immers de aanleiding voor fraude en misstanden.

Wijsheid, rechtvaardigheid, zelfbeheersing en moed zijn de kardinale deugden die het slechte in de mens in bedwang moeten houden. Plato en Aristoteles zijn nauw verbonden met dit gedachtegoed. Het christelijke geloof heeft er nog drie aan toegevoegd, de zogenaamde christelijke deugden: geloof, hoop en liefde. Maar wat is een zonde en wanneer is sprake van een bepaalde deugd? Bij gebrek aan een fysiek aanwezige goddelijkheid wordt dit toch echt bepaald door de mens zelf. Dat dit een lastige materie is, mag duidelijk zijn. Menig filosoof heeft zich hierover gebogen. En het aardige is dat de visie op aard en omvang van zonden in bepaalde omstandigheden zelfs verandert. In oorlogstijd is doden bijvoorbeeld geaccepteerd, in vreedstijd not done. Er bestaat zelfs discussie over zelfdoding. Daarnaast zien we het fenomeen van de zogenaamde 'schuivende panelen'. Dat wil zeggen dat mensen op verschillende momenten in de tijd, andere normen hanteren voor wat een zonde wordt geacht. Denk bijvoorbeeld aan het vraagstuk van euthanasie, kartelvorming in de bouw of het immigratiebeleid in de loop van de tijd.

Ook kan er sprake zijn van samenloop van zonden. Laat ik een actueel voorbeeld geven. Uit cijfers van het CBS (2012) blijken de loonkosten per gewerkt uur over de periode 2001-2011 in Nederland met 33% te zijn gestegen. Van alle sectoren was de financiële sector de hoogste stijger met maar liefst een

stijging van 50%. Nu is er de afgelopen jaren een discussie ontstaan over de beloningen in deze sector. Zouden de hoge bonussen in de financiële sector wijzen op de hebzucht en onmatigheid van bankiers? Of is het de afgunst en woede bij de mensen die bezwaar maken tegen de hoge beloningen? Immers, het is vreemd dat in een maatschappij waar we gewend zijn aan een scheve inkomensverdeling juist nu deze discussie is opgelaaid. Naar mijn idee is de overheidssteun, die veel Europese banken overeind heeft gehouden, de trigger voor de jaloezie. Dat de bankiers zich nu lijken te matigen is in ieder geval geen overbodige luxe; een ware deugd!

Mocht u meer willen lezen over zonden en deugden, weg van de moderne tijd, neem dan de tijd voor het (her)lezen van prachtliteratuur. Onder het genot van een goed glas wijn kunt u genieten van *Divina Commedia*, *Decamerone* of de *Canterbury Tales* van respectievelijk Dante, Boccaccio en Chaucer. Zij bieden aanknopingspunten om te reflecteren op ons huidige functioneren. Hoe we minder zondig door het leven kunnen gaan en onze professioneel kritische houding kunnen vergroten. En dat is in veel gevallen broodnodig!



* Actief in Serum Consultancy (www.serum.nl), Orange Executive Search (www.orangesearch.nl) en Lime Tree Research & Education (bvk@limetree-research.nl).

Refreshing Advise

Internal Audit 3.0



When looking at the business environments of our clients, we have noticed some severe challenges. Business conditions have become more complex and unpredictable, whilst information technology available is rapidly developing, leading to big data volumes and even new digital business models. Boards are reconsidering their top priorities, seeking for new business opportunities and managing the risks they are facing. In these uncertain times, there is a need for a partner who can provide assurances and assistance in their responses to a continuously evolving environment.

Our aim is to take our internal audit services and fundamentally make a difference to the organisations we partner with. We reframed the internal audit methodology and now have a different perspective and approach. We believe that getting insights into data using advanced data analytic techniques can assist organisations in achieving real outcomes and impact from internal audit.

By applying a different way of thinking we achieve a paradigm shift in internal audit. Adding new skills, tools, and techniques substantially improves the focus and effectiveness of the Internal audit function and will radically change the required effort put in at each stage of the internal audit methodology.

Internal Audit 3.0 will lead to several advantages: increased relevance and insights into high risk populations and value areas, better targeting and more coverage.

For more information, please contact Deloitte Risk Services,

Wim Eysink
+31 (0) 651 417 099
weysink@deloitte.nl

Rob de Leeuw
+31(0) 652 048 367
rdeleeuw@deloitte.nl



cutting through complexity

From looking back to looking ahead

Forward checking. Turning risk into advantage

The world is changing. The world is changing fast. Existing courses are changed more often and more rapidly. Other strategic directions bring other risks, and these new risks bring new opportunities.

The new World demands a more dynamic way of internal control. To act on changes more flexible and pro-actively. The internal audit function will have more added value by helping to navigate instead of looking back all the time. Because the issue with control is: will the standards of today be the standards of tomorrow?

Visit kpmg.com/nl/internalaudit to see our video on dynamic control and dynamic audit

Contact

Bart van Loon
vanloon.bart@kpmg.nl

Ronald Jansen
jansen.Ronald2@kpmg.nl

Tel. 020 656 8160

