

AUDIT

MAGAZINE

VAKBLAD VOOR DE INTERNAL AUDITOR
NUMMER 1 2017 JAARGANG 16

THEMA
Externe Accountant
versus
Internal Auditor

Drie CAE's die hun mening niet
onder stoelen of
banken steken

*CZ en VGZ kiezen voor
intern certificeren*

Twee sporen, dezelfde
eindbestemming

IIA Quality Assessment Review

veel ervaring
veel toegevoegde waarde



R I S K A D V I S O R Y

www.fsvriskadvisory.nl

COLOFON

Audit Magazine wordt uitgebracht namens het Instituut van Internal Auditors Nederland (IIA Nederland) en de Stichting Verenigde Operational Auditors (SVRO).

Bijdragen kunnen worden gemaïld aan:
auditmagazine@iia.nl

Redactie

Drs. Laszlo Nagy EMIA RO (voorzitter)
Naeem Arif EMIA RO
Ir. Gezina Atzema RO
Sander Diks CIA
Drs. Nicole Engel-de Groot RA
Drs. Margot Hovestad RO
Drs. Huub van Hout RA CIA
Jip Olierooek MSc RO CIA
Björn Walrave RO CIA
Raymond Wondergem MSc RO
Drs. Paul van der Zwan EMIA RO



E-mail

auditmagazine@iia.nl

IIA Nederland

Burgemeester Stramanweg 102A, 1101 AA
Amsterdam
Postbus 22657, 1100 DD Amsterdam
tel.: 088-0037100
iia@iia.nl, www.iia.nl



Burgemeester Stramanweg 102A, 1101 AA
Amsterdam
Postbus 22657, 1100 DD Amsterdam
iia@iia.nl, www.iia.nl

Bureau redactie

Ria Harmelink Journalistieke Producties

Uitgever

VM uitgevers, Gees Wymenga
info@vm-uitgevers.nl
tel.: 030-2271677

Vormgeving

ViaMare grafisch ontwerp, Marijke Maarleveld

Druk

Senefelder Doetinchem

Advertenties en abonnementen

IIA Nederland, Postbus 22657, 1100 DD Amsterdam
tel.: 088-0037100
iia@iia.nl (zie ook de website: www.iia.nl).

IIA-leden ontvangen Audit Magazine uit hoofde van hun lidmaatschap gratis. Andere geïnteresseerden kunnen losse nummers en/of een abonnement gratis aanvragen bij het IIA.

Audit Magazine verschijnt vier maal per jaar.

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

© 2017 VM uitgevers, Postbus 1100 3980 DC Bunnik
ISSN: 1570-856X

IA versus EA: loodgieter versus timmerman?

De afgelopen jaren zijn er in auditland aardig wat interessante ontwikkelingen en felle discussies geweest. Accountants versus internal auditors, internal auditors versus interne accountants, AA's versus RA's, RO's versus CIA's, grote IAD's versus eenpitters, et cetera.

De vraag is of die discussies op open wijze worden gevoerd of dat vooral de eigen, onwrikbare, standpunten worden verdedigd. Gaat het om objectief beschouwen of om partijpolitieke standpunten? Zijn hoor en wederhoor aanwezig en wordt de discussie op een fatsoenlijke manier gevoerd? Kijken we verder naar de mens, naar de professional, of gaat het alleen om de titel? En houden we het belang van de opdrachtgever van de audits wel in de gaten in plaats van alleen het eigenbelang van de beroepsgroep? Of doen we het voor onszelf?

We kunnen daarnaast natuurlijk uitgebreid de nadruk leggen op wat er allemaal nog niet is, we kunnen echter ook blij zijn met wat er allemaal wel is gerealiseerd de afgelopen decennia. Het vakgebied Internal Audit, en het onderwerp interne beheersing, staan in de volle breedte in de belangstelling van onze klanten en stakeholders. Moet onze missie niet zijn om onze klanten op een goede manier verder te helpen? Opbouwend in plaats van afkrakend. En zijn we dan geen 'partners in control' met alle eerdergenoemde beroepsgroepen? Zijn niet zowel de loodgieter als de timmerman belangrijke spelers bij de bouw en het onderhoud van een huis? Beiden hebben hun eigen specialiteit en tegelijkertijd kunnen beiden bepaalde zaken even goed. En beiden zijn nodig voor de bouw en het onderhoud van het huis. Als gelijkwaardige partners, die een is niet beter of belangrijker dan de ander.

Aangezien we niet in dienst zijn van een beroepsgroep, maar van een (klant)-organisatie, moeten we het belang van die laatste voorop stellen en kijken hoe we die, binnen de grenzen van de wet, beroepsregels en ethiek, optimaal van dienst kunnen zijn met onze kennis, kunde en vaardigheden. Samenwerking is dan essentieel. Laten we samen een mooi huis bouwen.

Veel leesplezier!

De redactie van *Audit Magazine*



THEMA: EA VERSUS IA



Drie CAE's die hun mening niet onder stoelen of banken steken

Hoe denken Alessio Miranda (ING), Rudi Kleijwegt (Rabobank) en John Bendermacher (ABN AMRO) over de samenwerking met de externe accountant, het auditen van cultuur en gedrag, de kwaliteit van de IAF en meer? **Pag. 6**

“We zijn kritisch naar elkaar en houden elkaar scherp”

Wim Geerts (ministerie van Defensie), Bas Wakkerman (Algemene Rekenkamer) en Adrie Kerkvliet (ADR) over de in- en externe auditfunctie en de relatie tussen de eerste, tweede, derde én vierde lijn. **Pag. 26**

CZ en VGZ kiezen voor intern certificeren

Een gesprek met Maureen Vermeij-de Vries (CZ) en Joop Winterink (VGZ) over waarom er gekozen is voor het zelf certificeren van financiële verantwoordingen. **Pag. 12**

Twee sporen, dezelfde eindbestemming

NS Audit gaf in het verleden op verschillende manieren de taakafbakening tussen de interne en externe auditfunctie vorm. Directeur NS Audit George de Booij over de huidige rolverdeling en samenwerking. **Pag. 16**

Hoe kunnen CAE's de samenwerking tussen IAF en EA het best inrichten?

Hoe kom je tot een effectieve en duurzame samenwerking? Antoine van Vlodrop beschrijft twee relevante invalshoeken. **Pag. 32**



IA en EA: bondgenoten in good governance

Wat zegt de herziene Nederlandse Corporate Governance Code over de wijze waarop internal auditors en externe accountants kunnen bijdragen aan goede corporate governance? En hoe werken ze samen? **Pag. 34**



De herziene code: winst voor Internal Audit?

Audit Magazine interviewde hoogleraar Hans Strikwerda en Arie Molenkamp: hoe zit het met de positionering en taakstelling van de interne auditfunctie in de herziene Code? **Pag. 20**

De verschillende gezichten van de IAF

Dé IAF bestaat niet. Afdelingen die zichzelf duiden met het concontainerbegrip IAF verschillen van elkaar. Soms als dag en nacht. **Pag. 38**



Strategisch alignmentonderzoek: wat, hoe en waarom?

Internal Audit van Coöperatieve VGZ won de Internal Audit Innovation Award 2016 met de aanpak voor strategisch alignmentonderzoek. Wat houdt de meting in en hoe is deze uitgevoerd? **Pag. 42**

De toegevoegde waarde van leugendetectie binnen audit

Gerard van den Berg (De Leugenacademie) over waarom leugendetectie kan helpen bij waarheidsvinding. **Pag. 45**



Privacy: mens en organisatie vragen voortdurend aandacht

Paul Bloemen (Gasunie), Ivo Kouters en Ad Meeuwesen (KoutersVanderMeer) over hoe privacygevoelige gegevens beschermd en financiële en reputatieschade voorkomen kunnen worden. **Pag. 54**



Evaluatie Europese anti-witwasrichtlijn

Ondanks alle inspanningen lijken de inspanningen om witwassen te beteugelen tot nu toe weinig effectief, aldus Peter Steenwijk. In 2017 wordt in Nederland de vierde Europese anti-witwasrichtlijn ingevoerd. **Pag. 46**

Auditen op basis van dialoog

Zorginstellingen werken steeds meer samen. Toch blijkt in de praktijk dat de kwaliteit van de zorg en de veiligheid van de cliënt niet goed geregeld zijn. Hoe kan dit? **Pag. 50**

Wat kun je als auditor met systemisch werken?

Tijd voor de auditor om kennis te maken met systemisch werken. Een andere en aanvullende manier van naar de werkelijkheid kijken, zegt organisatieadviseur Theresia Gommans. **Pag. 58**

Rubrieken

- 11** Van het bestuur
- 15** De lezer over
- 19** Column Walter Swinkels
- 24** PAS op de plaats: René Zendijk
- 31** Vijf vragen aan de commissaris
- 37** Boekbespreking
- 53** Column Michael Tophoff
- 60** Verenigingsnieuws
- 61** Nieuws van de universiteiten
- 62** Column Willem van Loon

Drie CAE's die hun mening niet onder stoelen of

Hoe denken de CAE's van de drie Nederlandse grootbanken over de samenwerking met de externe accountant, het auditen van cultuur en gedrag, de kwaliteit van de IAF en meer? *Audit Magazine* vroeg het aan Alessio Miranda (ING), John Bendermacher (ABN AMRO) en Rudi Kleijwegt (Rabobank).



banken steken



Alessio Miranda (l), Rudi Kleijwegt (m) en John Bendermacher (r)

Feiten

Voor dat de discussie start stellen we de CAE's een aantal korte vragen en nemen we wat feiten door (zie ook *tabel 1*).

Op welke niveau geeft u oordelen?

Miranda: "Oordelen worden gegeven per audit en eenmaal per jaar op business- en groepsniveau. Voor onze oordelen gebruiken we een vierpuntsschaal, van 'strong' tot 'unsatisfactory'."

Bendermacher: "Ook wij geven oordelen per audit en daarnaast per kwartaal een oordeel per businessunit en voor de bank als geheel. Dit doen wij aan de hand van een vijf-punts-schaal."

Kleijwegt: "Het verschil met ABN AMRO en de ING is dat wij geen oordeel geven voor de bank als geheel. Wel geven wij per audit een oordeel en per jaar over specifieke onderwerpen. Daarnaast gebruiken wij een vierpuntsschaal voor redelijke mate van zekerheid en een tweepuntsschaal voor beperkte zekerheid."

Welke soort audits voert u uit?

Miranda: "Wij voeren risk-based audits uit bij de verschillende processen. Wat wij niet doen is zekerheid geven bij financiële gegevens."

Bendermacher: "Onze werkzaamheden komen overeen met die van ING. Meer en meer stijgen we boven de processen uit met governance en cultuur en gedrag als objecten van audit."



	ABN AMRO	Rabobank	ING
Totale grootte IAF	165	300*	390
IAF in Nederland	140	200	140
IAF in Buitenland	25	100	250
Totale grootte bank	22.000	40.000	52.000
Landen IAF werkzaam	5	10	20
Auditors per 100 medewerkers	0,7	0,7	0,7

* inclusief circa 35 financial audit fte

Tabel 1. De verschillen tussen de IAF's van de drie grootbanken

Kleijwegt: "Ook hier verschillen wij van de andere twee banken. Wij tekenen intern ook de jaarrekening voor de Rabobank Groep af. Daartoe werken we goed samen met de externe accountant. Daarnaast voeren wij risk-based operational en compliance audits uit."

Hoe vaak spreekt u de externe accountant?

Miranda: "Minimaal één keer per kwartaal, maar vaker in de periode van het vaststellen van de jaarcijfers en de SOx-aftekening".

Bendermacher: "De externe accountant spreek ik zeker maandelijks."

Kleijwegt: "Ik spreek de externe accountant gedurende het jaar één keer per zes weken. Tijdens de financiële controles (jaarrekening en halfjaarcijfers) spreken we elkaar frequenter, een of twee keer per week."

Discussie

Na het delen van deze feiten reageren de CAE's met ja of nee op de vijf voorgelegde stellingen (zie *tabel 2*). Bij de vraag of een IAF verplicht moet worden wijkt de mening van Bendermacher af, maar hier speelt mogelijk mee dat hij ook voorzitter is van IIA NL. De CAE's zijn nu opgewarmd en gaan met elkaar in discussie aan de hand van vragen.

De doelen van een IAF en externe accountants zijn verschillend. Moeten we meer samenwerken of ons beperken tot het delen van bevindingen en rapporten?

Kleijwegt: "De doelstellingen kunnen verschillend zijn. Echter werkzaamheden die bij de externe accountant liggen kunnen ook door een IAF worden uitgevoerd, zoals werkzaamheden ten behoeve van de jaarrekeningcontrole. Het is natuurlijk belangrijk dat er een discussie is over wie welke werkzaamheden uitvoert. Uiteraard beslist uiteindelijk het bestuur hierover."

Bendermacher: "De externe accountant heeft meer afstand van de organisatie dan de IAF. Dit is een van de redenen dat de herziene Corporate Governance Code bepaalt dat de IAF en externe accountant moeten samenwerken. Daarnaast maakt de COS 610 samenwerken lastig, immers, directe ondersteuning van de externe accountant is niet meer toegestaan."

Miranda: "De IAF en externe accountant vullen elkaar aan en moeten samenwerken om de problemen in de organisatie op te lossen. Voor beiden is 'sustainability' van de organisatie een langetermijndoelstelling."

Het auditen van cultuur en gedrag maakt integraal onderdeel uit van het werk van een IAF

Heeft de nadruk die de herziene Corporate Governance Code legt op cultuur en gedrag impact op de samenwerking tussen de internal auditor en externe accountant?

Kleijwegt: “Dit zal geen invloed hebben op de samenwerking. Banken zijn gereguleerde organisaties en daar staat cultuur en gedrag al langer op de kaart. Het is voor ons en voor onze externe accountant geen nieuw onderwerp. Onze externe accountant heeft al veel werk inzake cultuur en gedrag gedaan en hun rapportage daarover was voor mij heel herkenbaar. Tevens heeft binnen de Rabobank cultuur en gedrag veel aandacht van de eerste, tweede en derde lijn, zoals bij HR en Compliance. Het bestuur vindt het ook een belangrijk onderwerp en ik ben hierover met hen in gesprek. We nemen het onderwerp ook in onze audits mee en de bevindingen op dit gebied worden per thema gegroepeerd.”

Bendermacher: “Ik denk dat de samenwerking wel gaat veranderen. Volgens de nieuwe Code moet het bestuur gaan rapporteren over cultuur en gedrag. Hier moeten de IAF en de externe accountant zich een mening over gaan vormen. Tevens moet de externe accountant meer tijd gaan besteden aan cultuur en gedrag. Eén keer per jaar toetsen is te weinig. De IAF kan dit gedurende het hele jaar doen. Zo worden onze auditors nu allemaal getraind op het auditen van cultuur en gedrag, waarna dit onderwerp in iedere audit meegenomen moet worden. Vervolgens worden de bevindingen opgerold. Daarnaast hebben wij samen met de afdeling Compliance al een aantal thematische reviews uitgevoerd op dit onderwerp.”

Miranda: “Bij ING is de externe accountant al betrokken bij cultuur en gedrag. Het staat ook al langer in de belangstelling van de ECB en de DNB. Ik denk wel dat er meer aandacht

en tijd aan besteed gaat worden. Ook zijn wij binnen ING al langer bezig met cultuur en gedrag en hebben we recent een nieuwe aanpak geïntroduceerd. Vanaf 2017 worden in iedere audit engagement de cultuur- en gedragsaspecten meegenomen. Deze bevindingen worden vervolgens gebruikt om een dwarsdoorsnede te maken van cultuur en gedrag binnen ING. Daarnaast voert Compliance ook cultuuronderzoeken uit. Het is erg belangrijk dat het bestuur de IAF steunt bij het rapporteren van bevindingen ten aanzien van cultuur en gedrag.”

Is een IAF geschikt om cultuur en gedrag te auditen?

Bendermacher: “Nu misschien nog niet helemaal. Maar over een paar jaar maakt het auditen van cultuur en gedrag integraal onderdeel uit van het werk van een IAF. Als je het dan niet kunt heb je als IAF een probleem.”

Kleijwegt: “Niet iedere auditor is al voldoende geschikt om cultuur en gedrag te auditen. Het onderwerp is niet gemakkelijk te onderzoeken. We moeten dat niet onderschatten.”

Miranda: “Klopt, het is gemakkelijker om te zeggen dat een proces niet werkt dan dat je collega's aanspreekt op gedrag, dan wordt het al snel persoonlijk. Auditors moeten het enkel in processen denken loslaten en de durf hebben om bevindingen terug te geven over gedrag die deze processen beïnvloeden. Binnen ING hebben wij een specialist aangesteld op seniorniveau die zich alleen bezighoudt met het stimuleren en samenbrengen van bevindingen wat betreft cultuur en gedrag. Daarnaast is het in een multinational bedrijf belangrijk dat een auditor die de lokale cultuur kent deel uitmaakt van het auditteam.”

De externe accountant heeft ook een oordeel over cultuur en gedrag binnen een organisatie. Loopt u hiermee het risico van tegengestelde meningen?

Bendermacher: “Dat is juist voor mij een reden om bij dit onderwerp de samenwerking op te zoeken. Door de nieuwe Corporate Governance Code moet de externe accountant zijn mening geven over cultuur en gedrag zoals opgenomen in de rapportage van het bestuur.”

Kleijwegt: “Je zult met de externe accountant in gesprek gaan over de bevindingen. In mijn ervaring is er meestal geen sprake van tegengestelde meningen, maar hooguit van nuanceverschillen. Het belangrijkste is dat je een discussie voert over de bevindingen van de IAF en de externe accountant met het bedrijf. Hier leert zowel de auditor als de auditee van.”

Miranda: “Mijn ervaring is dat er geen materieel verschil van inzicht bestaat tussen de IAF en de externe accountant over

Over...

Rudi Kleijwegt is sinds 2016 directeur Audit Rabobank. Daarvoor was hij directeur Toezicht & Compliance bij de Rabobank en bekleedde hij diverse functies bij de DNB.

John Bendermacher is sinds 2013 directeur Group Audit bij ABN AMRO. Daarvoor werkte hij onder andere bij SNS REAAL, Robeco, NIBC en DNB. Bendermacher is voorzitter van IIA Nederland.

Alessio Miranda is sinds 2014 general manager Corporate Audit Services bij ING. Daarvoor werkte hij onder andere bij Lloyds Banking Group, AIB, Barclays en de Italiaanse Centrale Bank.

	Bendermacher	Miranda	Kleijwegt
Ieder beursgenoteerd bedrijf moet een IAF hebben	Ja	Ja	Ja
De rol van de externe accountant moet wettelijk verplicht blijven en niet worden overgelaten aan de organisaties zelf en/of de markt	Ja	Ja	Ja
Een IAF moet wettelijk verplicht worden en niet worden overgelaten aan de organisaties zelf en/of de markt	Ja	Nee	Nee
Een IAF moet meer en meer de nadruk leggen op niet-financiële risico's	Nee	Nee	Nee
Internal audits zijn niet tijdgebonden en rapporten lopen daardoor soms uit. De waarde daalt dan snel. Beter geen internal auditrapport dan een te laat rapport?	Nee	Nee	Nee



Tabel 2. Stellingen

cultuur en gedrag. Voor mij gaat het erom dat je als IAF de organisatie wilt verbeteren en daarbij speelt cultuur en gedrag een belangrijke rol. Het gaat er niet om of bijvoorbeeld de ECB of de Governance Code dit voorschrijft.”

De kwaliteit van het auditwerk neemt in belang toe. Hoe en door wie wil je hierop beoordeeld worden en hoe kun je dit het best waarborgen?

Kleijwegt: “Door ons wordt veel tijd besteed aan kwaliteit, door middel van QA-werkzaamheden en ook in het auditproces zelf. Een aantal van mijn auditors vindt dat het allemaal wel erg ver gaat. Het wordt soms als bureaucratische rompslomp ervaren. Wij willen graag innoveren in methodologie, je moet de vrijheid voelen om te doen wat je moet doen als auditor. De kwaliteitstoets van het IIA één keer per vijf jaar vind ik te weinig. In 2017 laten wij voor een aantal kernprocessen tussentijds de kwaliteit extern beoordelen. Daarnaast wordt je natuurlijk op kwaliteit beoordeeld door de externe accountant, ECB en vinden in ons proces checks plaats onder andere door self assessments.”

Miranda: “Wij hebben een QA-functie ingericht die niet zozeer kijkt naar formalistische zaken. Nemen de auditors valide beslissingen, ofwel, snijdt het hout? Het gaat meer om een leidraad. De auditors moet blijven nadenken. Door de QA-functie worden tien tot twaalf audits per jaar beoordeeld. Ik bemoei me hier nadrukkelijk niet mee. De QA-functie stelt een rapport met bevindingen op dat zonder inhoudelijke aanpassingen met het bestuur en de auditcommissie wordt gedeeld. Ook ik vind de frequentie van de IIA-toetsing niet genoeg. Zoals al eerder gezegd zijn de banken gereguleerd en zijn onze standaarden strenger dan die van het IIA. Daarnaast geldt dat bij ieder onderzoek van de ECB ook wordt gekeken naar de kwaliteit van het auditwerk. Alles wat mij helpt om de kwaliteit te verbeteren is welkom.”

Bendermacher: “In 2013 zijn wij door DNB beoordeeld, nu loopt een beoordeling door de ECB. De IIA-toetsing één keer per vijf jaar is niet genoeg. Binnen ABN AMRO voeren wij daarom jaarlijks self assessments uit. En de externe accountant moet aangeven wanneer de kwaliteit van de IAF onvoldoende is.”

Hoe ziet de IAF eruit in 2020?

Bendermacher: “Dan wordt er veel gebruikgemaakt van proces- en datamining (inclusief data-analyse). Als je dat als IAF niet doet heb je geen toekomst. De werkzaamheden moeten efficiënter en slimmer.”

Kleijwegt: “Als IAF heb je een grotere diversiteit aan medewerkers. Multidisciplinair. De een weet meer af van data-analyse en de ander meer van het auditen van cultuur en gedrag. Het wordt diverser.”

Miranda: “Ik ben het eens met de beide collega's. Daarnaast geldt dat er veel op ons gaat afkomen zonder dat de auditcapaciteit wordt uitgebreid. De kwaliteit en toegevoegde waarde moeten omhoog. Investeren in mensen, diversiteit van vaardigheden, data-analyse en cultuur en gedrag is daarbij key.” <<

*Auditors moeten het
enkel in processen
denken loslaten*



Van het bestuur

Met het thema 'Internal Audit versus externe accountant' heeft de redactie van *Audit Magazine* opnieuw een zeer belangrijk en actueel onderwerp gekozen. Immers, in de begeleidende teksten van de Monitoring Commissie bij de herziening van de Corporate Governance Code werd de internal auditor terecht complementair aan de externe accountant genoemd.

Gezamenlijk dienen de internal auditor en de externe accountant over het totale gebied van governance, risicomanagement en interne beheersing assurance te verlenen, elk vanuit hun eigen opdracht en hun eigen 'publiek'. Ik vertaal het meestal naar assurance over financiële informatie (FI) voor de externe accountant en over non-financiële informatie (NFI) voor de internal auditor. Maar zo eenvoudig is het in de praktijk natuurlijk niet. Er zit namelijk nogal wat overlap tussen beide. Zo is de (risk) governance van groot belang voor de besluiten die leiden tot FI en dienen veel IT-systemen als basis voor belangrijke FI-data. En denk eens aan het groeiende belang van assurance over, of op zijn minst inzicht in de impact van, cultuur en gedrag. Waarom zou je dat niet gezamenlijk onderzoeken?

Zelf werk ik vanaf 1999 als chief audit executive (CAE) samen met de externe accountants die ik trof in de bedrijven waarvoor ik werkte: KPMG, PwC en EY. Met alle kantoren kon goed worden samengewerkt. In alle gevallen werden de rapporten gedeeld, was er regelmatig overleg waarin formeel

en informeel informatie werd gedeeld, was er onderlinge input voor de jaarlijkse risicoanalyse en planning, en werden onderwerpen voor de jaarlijkse management letter besproken. Bij NIBC werd ook een gezamenlijk kredietonderzoek gedaan en bij Robeco werd de management letter zelfs volledig gezamenlijk opgesteld, iets waar ik zelf groot voorstander van ben. Bij SNS REAAL werd de jaarlijkse governance assessment gezamenlijk uitgevoerd, in mijn ogen zeer nuttig en overtuigend.

Helaas kunnen deze zaken niet alle meer als gevolg van de 'Nadere voorschriften controle- en overige Standaarden' (COS) 610 die de NBA enkele jaren geleden bepaalde, onder druk van de politiek en de AFM. Directe ondersteuning van de externe accountant mag niet meer in verband met diens onafhankelijkheid. Wel kan de externe accountant een zelfstandig onderzoeksrapport van de internal auditor gebruiken, uiteraard na review. Ik zou denken dat een externe accountant beter op de kwaliteit van de verrichte werkzaamheden kan toezien als de bewuste internal auditor directe leiding van hem ontvangt, maar in een politiek spel is dat kennelijk minder belangrijk. Een nare bijvangst van COS 610 is dat een zogenaamde 'buitensstage' bij je 'eigen' externe accountant ook niet meer mogelijk is.

Nu in de herziene Corporate Governance Code de bestuursverklaring is uitgebreid naar NFI en het bestuur daarbij specifiek moet rapporteren over cultuur en gedrag, is

de samenwerking tussen de internal auditor en de externe accountant nog belangrijker geworden. Het is simpelweg onmogelijk voor de externe accountant om iets zinvols te zeggen over het jaarverslag en over cultuur en gedrag, zonder samen te werken met en gebruik te maken van het werk van de internal auditor. De auditcommissie heeft in de nieuwe Code de rol om hier nadrukkelijk op toe te zien. Dit betekent voor ons internal auditors dat we samen met de externe accountant een nieuw evenwicht moeten vinden. We moeten elkaar ondersteunen, gezamenlijk onze belangrijke rollen in de governance spelen en het bestuur en de commissarissen faciliteren, zodat een voor het maatschappelijk verkeer betrouwbare rapportage gewaarborgd is.

Veel leesplezier!



John Bendermacher is
voorzitter van het IIA.

CZ en VGZ kiezen *voor intern certificeren*

Zorgverzekeraars CZ en VGZ certificeren zelf financiële verantwoordingen. Een gesprek met Maureen Vermeij-de Vries, directeur IAD van CZ, en met Joop Winterink, directeur Internal Audit van VGZ over waarom hiervoor is gekozen, wat de gevolgen zijn voor de samenwerking met de externe accountant en de voor- en nadelen voor de auditafdelingen.

Kunnen jullie kort iets vertellen over de auditafdeling en de werkzaamheden?

Vermeij-de Vries: “Wij beschikken over 27 fte waarvan 25 fte auditcapaciteit en voeren financial, operational, IT- en compliance audits uit. Veel van onze werkzaamheden gebeuren in de ondersteunende processen van de jaarrekening en daar zijn alle auditdisciplines bij betrokken. Daarnaast voeren we audits uit op risk management, governance en een breed scala aan IT-audits.

Naast het intern certificeren van de jaarrekening, certificeren wij gegevensaanleveringen en verantwoordingen aan diverse toezichthouders. Dit hebben we bereikt na heel hard werken en met jarenlang aantoonbaar hoge kwaliteit van de auditdossiers en de inzet van deskundige auditors. De NZa en ZiNL moesten toegroeien naar de situatie waarin een steeds grotere rol van de IAD is voorzien.^{1,2} Voor DNB moeten nog wel verklaringen door de externe accountant worden afgegeven. Wij zijn nu bezig DNB ertoe te bewegen om ook intern certificeren mogelijk te maken.”

Winterink: “Bij ons zijn 24 fte werkzaam. We geven net zoals CZ assurance bij verantwoordingen en gegevensaanleveringen voor onze toezichthouders. Ook geven wij assurance bij in control statements (ICS) die binnen VGZ worden afgegeven. Dit doen we door audits op kritische bedrijfsprocessen, waarbij belangrijke auditbevindingen door het management moeten

worden opgenomen in het ICS. Verder voeren wij thema-audits uit op belangrijke strategische doelen van VGZ, waarbij we samen met de business tot een normenkader komen. Wat wij niet doen is de controle van de jaarrekening, dit wordt gedaan door onze externe accountant. De interimcontrole ten behoeve van de jaarrekening voeren wij wel uit, waarbij de externe accountant onze werkzaamheden reviewt. Dit vergt een goede communicatie en afstemming tussen ons en de externe accountant.”

Wat zijn de voordelen van het zelf uitvoeren van relatief veel financial audits?

Vermeij-de Vries: “De lijnen naar de business en toezichthouder zijn korter, we bouwen intern kennis op en het is goedkoper. Door zelf te certificeren schrap je een stap in de reviewketen: de review van de externe accountant. Als IAD ben je flexibeler en voor de organisatie is dat gemakkelijker schakelen. Een ander voordeel is dat we in staat zijn een goede relatie te onderhouden met de toezichthouders. De toegankelijkheid van de dossiers is voor de toezichthouders eenvoudig. Ze kunnen op afstand onze elektronische dossiers reviewen. Dus minder formeel dan wanneer je met een externe accountant te maken hebt. We proberen de toezichthouders optimaal te faciliteren om efficiënt hun rol uit te kunnen voeren. Dat betekent dat we

goed moeten weten waar toezichthouders behoefte aan hebben. We proberen heel objectief bevindingen te rapporteren, maar werken ook binnen een bepaalde context. Het is belangrijk om ons daar continu van bewust te zijn. Ontwikkelingen bij ziekenhuizen en in de geestelijke gezondheidszorg (GGZ) gaan soms gewoon niet zo snel; dat moeten we wel aanvoelen. Daarnaast zijn de externe accountants de afgelopen jaren heel voorzichtig geworden. In mijn optiek hoef je echt niet altijd voor een acht of negen te gaan. Tot slot is het veel goedkoper om zelf de certificering te doen. Het budget dat we als CZ kwijt zijn aan de externe accountant is enorm gedaald.”

Winterink: “De voordelen zitten met name bij de business. Wij zijn een directer, prettiger en gemakkelijker aanspreekpunt en ze hebben maar met één aanspreekpunt te maken. Ze stellen onze werkzaamheden op prijs, de klanttevredenheid is hoog. Het bedrijfs onderdeel Financiën heeft in het kader van de jaarrekeningcontrole wel direct contact met de externe accountant. Een ander voordeel is dat wij de expertise en kennis hebben van de processen binnen VGZ en onvolkomenheden tijdiger signaleren, zodat deze nog gerepareerd kunnen worden. Het derde voordeel is dat wij de werkzaamheden aanzienlijk goedkoper kunnen uitvoeren. In navolging van CZ heeft de NZa aan ons gevraagd of ook wij assurance willen geven bij de verantwoordingen en de gegevensaanleveringen. Ze vinden ons werk kwalitatief beter en hebben direct toegang tot onze dossiers, daar starten hun werkzaamheden, en ze beschikken daarmee over meer informatie. Als de externe accountant certificeert dan begint de toezichthouder bij het eigen dossier van de externe accountant. Bij verdere vragen gaan ze vervolgens naar de dossiers binnen VGZ. Daarnaast merken we dat de toezichthouders makkelijker contact met ons hebben en wij kunnen de vragen richting de business afvangen, ze hebben te maken met één aanspreekpunt. De externe accountant verwijst in het algemeen de toezichthouder bij vragen naar verschillende medewerkers in de business.”

CZ en VGZ trekken wat betreft certificering samen op richting toezichthouder. Speelt onderlinge concurrentie nog een rol?

Vermeij-de Vries: “In eerste instantie ben je elkaars concurrent. VGZ zag dat de IAD van CZ steeds krachtiger werd ten opzichte van de externe accountant. Ook als IAD moet je goed kijken naar de auditkosten in relatie tot de toegevoegde waarde. Het is dan ook de uitdaging om ervoor te zorgen dat de samenwerking met de externe accountant wordt geoptimaliseerd. Elkaar in hun kracht zetten. Hierdoor konden wij een forse reductie van externe accountantskosten realiseren. Door (goedkopere) interne certificering heb je meer mogelijkheden om je interne organisatie vaktechnisch goed op peil te houden.

De IAD CZ liet continu aan de NZa zien dat de externe accountant niets toevoegde in de controleketen. VGZ zag dit en heeft hier ook van geprofiteerd. Andersom heeft CZ ook steun gehad aan VGZ om haar objectiviteit richting toezichthouders te versterken. CZ en VGZ zijn op zoek naar winst situaties richting toezichthouder. Daarbij proberen we het concurrentieaspect buiten de deur te houden.”



Wat zijn de nadelen van het zelf uitvoeren van relatief veel financial audits?

Vermeij-de Vries: “Ik zie geen echte nadelen. Voor de externe accountant is het certificerend werk op basis van het reviewen van onze werken niet meer zo leuk. Onze huidige externe accountant wist vanaf het begin dat ze in de review-rol zouden zitten.”

Winterink: “In het tweede kwartaal wordt er een groot beslag gelegd op onze capaciteit, er moet veel werk worden verzet met de beschikbare capaciteit. Onze volledige capaciteit is dan alleen bezig met financiële verantwoordingen. Hierdoor kunnen we weinig tot geen andere audits uitvoeren. We zijn de laatste jaren bezig om de verantwoordingen efficiënter uit te voeren door bijvoorbeeld het toepassen van data-analyse.”

Vermeij-de Vries: “Ik herken wel dat er een grote druk ligt op de IAD in de periode maart/april/mei. We zitten dan met een groot deel van het team vast in de certificerende werkzaamheden.”

Heb je een bepaalde samenstelling van medewerkers nodig?

Vermeij-de Vries: “Het liefst heb ik voor het grootste deel medewerkers met een RA-opleiding die zich daarna gaan verbreden met een RE- of RO-opleiding. Daarnaast heb ik een aantal medewerkers met alleen RO of RE. Er draait ook wel eens een RO mee in de jaarrekeningcontrole. Het is goed om te kijken hoe dat proces gaat en wat er bij komt kijken.”

Winterink: “Wij hebben veel auditors met een financiële en RA-achtergrond. Deze kennis is nodig om in het tweede kwartaal de werkzaamheden uit te kunnen voeren. Idealiter zou ik graag een gelijke verdeling zien tussen auditors met een RA-, RE- en RO-achtergrond. Wij hebben nu weinig RO's.”

Vertrouwen gaat echter te paard... het is dus heel belangrijk dat ons kwaliteitssysteem op orde blijft

Hoe verloopt de samenwerking met de externe accountant?

Vermeij-de Vries: “De samenwerking verloopt goed. Het voordeel is dat wij bij onze externe accountant altijd een vaktechnische back-up hebben. Qua controleplan werken we intensief samen waarbij het vervolgens CZ-specifiek wordt gemaakt door de IAD. Daarnaast schrijven we samen de managementletter en zitten we samen in het tripartiete overleg met DNB.

We zijn op zoek naar onderlinge toegevoegde waarde. Vaktechnisch kunnen we het niet helemaal op eigen kracht doen. In het offertetraject met de externe accountant staat dan ook heel duidelijk wat we in dat opzicht verwachten. Het gaat namelijk om een discussie op inhoud. Dit jaar gaat CZ over op KPMG. We zullen opnieuw een goede samenwerking moeten opbouwen, maar daar heb ik heb alle vertrouwen in.”

Winterink: “Het feit dat wij zelf verklaringen afgeven is geen onderwerp van discussie geweest met de externe accountant. Op het moment dat dit speelde was VGZ net bezig met het wisselen van externe accountant. Hierdoor was het geen probleem voor de toenmalige externe accountant en een voldongen feit voor de nieuwe externe accountant, het was bij de aanbesteding bekend dat zij deze werkzaamheden niet hoefde uit te voeren. Daarnaast hebben wij net zoals bij CZ samen met de externe accountant een jaarlijks tripartiet overleg met DNB.”

Welke risico's loop je als afdeling bij het uitvoeren van deze werkzaamheden?

Vermeij-de Vries: “In het geval we een keer een misser maken, dan hoop en verwacht ik dat we voldoende goodwill bij de toezichthouder hebben opgebouwd dat een foutje gemaakt mag worden. Vertrouwen gaat echter te paard... het is dus heel belangrijk dat ons kwaliteitssysteem op orde blijft.”

Winterink: “Het risico zou kunnen zijn dat je minder onafhankelijk en kritisch bent. Naar mijn mening zijn wij voldoende kritisch. De controleprotocollen van de NZa en ZiNL dwingen ons daar ook toe. Door de jaren heen zijn wij kritischer geworden. Ons interne kwaliteitssysteem is onlangs met positief resultaat door het IIA getoetst; we kunnen de kwaliteit van ons werk waarborgen.”

Is sprake van een interne auditfunctie of een interne accountantsdienst?

Vermeij-de Vries: “We zijn begonnen als een interne accountantsdienst maar hebben ons ontwikkeld tot een interne

auditdienst. Onze invulling is immers veel breder. We werken als IAD ook veel met data-analyse. Daarmee kunnen we de businesscontrollers en analisten ook inspireren. Ze zien allerlei mogelijkheden voor hun eigen managementinformatie en ze gebruiken deze informatie voor hun eigen managementdashboard. Verder hebben we binnen de IAD iemand met veel kennis van informatiebeveiliging en het hacken van computers. Hij heeft voor ons een opleiding ‘hacking voor auditors’ ontwikkeld en geeft deze training nu ook via het IIA.”

Winterink: “Ik zie het primair als een interne auditfunctie. Doordat wij ‘klassieke’ auditwerkzaamheden goed oppakken, krijgen we de ruimte en kans om andere audits uit te voeren zoals governance, cultuur en gedrag. De raad van bestuur waardeert onze bredere rol. Vrij recent hebben we een audit naar het strategische alignment binnen VGZ uitgevoerd, waarmee we hebben bewezen dergelijke audits aan te kunnen. Belangrijk is dat wij de kans van het bestuur krijgen om die bredere rol in te vullen. Vragen waar ik nog mee zit zijn: hoe zet je de afdeling goed neer om de toegevoegde waarde duidelijk te maken? Hoe krijg ik een goede balans tussen financiële en andere audits? Is er nog een afdeling nodig als de bedrijfssonderdelen een in-controlsituatie hebben bereikt? Ik ben van mening van wel. Je kunt als afdeling immers bevestigen dat het goed gaat. De verwachting van de klant is vaak dat je ‘iets moet vinden’. Een afdeling kan echter ook gericht zijn op verbeteren. De nieuwe Governance Code biedt hiervoor gelukkig aanknopingspunten. Het is van belang om binnen de beroepsgroep de dialoog hierover te voeren en elkaar te faciliteren en te inspireren om ons vak continu te verbeteren.” <<

Noten

1. Nederlandse Zorgautoriteit.
2. Zorg Instituut Nederland.

Over...



Maureen Vermeij-de Vries RA is sinds 2011 directeur van de IAD van CZ. Tevens is zij bestuurslid van het LIO, lid van het accountancyplatform, lid van het NBA-platform Zorg en curatoriumlid van de post-master accountancyopleiding van de Universiteit Tilburg.



Joop Winterink RA RE werkt sinds 2007 als directeur Internal Audit bij VGZ. Tevens is hij commissaris bij de Rabobank Peelland Zuid en werkgeverbestuurslid van Rabobank Pensioenfonds.

De lezer over

EA versus IA

Audit Magazine legde via de website en het lezerspanel de lezer vijf stellingen voor over de interne en externe auditfunctie. In totaal reageerden 85 lezers.

De meer traditionele opvatting dat het bestaansrecht van de interne auditfunctie toch met name de kostenbesparing ten aanzien van de jaarrekeningcontrole van de externe accountant betreft, kan linea recta naar de prullenbak worden verwezen: niemand van de respondenten was het hier helemaal of überhaupt mee eens.

De respondenten zijn meer verdeeld over de vraag of de interne auditfunctie zich met repeterende onderzoeken bezig moet houden of niet. Een meerderheid is van mening dat de interne auditfunctie zich hier wel degelijk mee moet bezighouden, maar een aanzienlijk deel van de respondenten, bijna een derde deel, staat daar neutraal tegenover.

De meningen zijn zeer uitgesproken over de vraag of de aanduiding interne accountant en de aanduiding interne auditor als synoniemen gezien kunnen worden. Dit zijn, naar de mening van de lezers, duidelijk verschillende functies en moeten zeker niet met elkaar worden verward. Dit is in lijn met de uitkomsten van de eerste stelling.

Dat er duidelijke verschillen bestaan tussen beide functies wil niet zeggen dat de externe accountant per definitie meer onafhankelijk opereert dan de interne auditor. Meer dan de helft van de respondenten vindt dat deze niet per definitie meer onafhankelijk is dan de interne auditor. Ook hier geldt overigens dat bijna een derde deel van de respondenten er geen uitgesproken mening op nahoudt.

Met de laatste stelling is geïnformeerd of de interne auditfunctie pas goed tot haar recht komt als ze niet is belast met voorbereidende werkzaamheden voor de controle van de jaarrekening. Dit wordt door een meerderheid bevestigd en door een minderheid (24%) ontkend.

De verhouding van de externe accountant tot de interne auditor is een thema dat leeft. Daarbij wordt vooral duidelijk dat het afzonderlijke disciplines zijn en dat beide zeker niet door elkaar gehaald moeten worden.

De redactie bedankt iedereen voor zijn inbreng!

één

Het voornaamste bestaansrecht voor de interne auditfunctie is de kostenbesparing ten aanzien van de jaarrekeningcontrole

1. Helemaal mee eens	0%
2. Mee eens	0%
3. Neutraal	4%
4. Mee oneens	28%
5. Helemaal mee oneens	68%

twee

Een interne auditfunctie zou niet of nauwelijks repeterende onderzoeken moeten uitvoeren

1. Helemaal mee eens	1%
2. Mee eens	27%
3. Neutraal	28%
4. Mee oneens	43%
5. Helemaal mee oneens	1%

drie

De aanduidingen interne accountant en interne auditor kunnen nagenoeg als synoniemen worden gezien

1. Helemaal mee eens	2%
2. Mee eens	11%
3. Neutraal	7%
4. Mee oneens	41%
5. Helemaal mee oneens	39%

vier

De externe accountant is per definitie onafhankelijker dan de interne auditor

1. Helemaal mee eens	5%
2. Mee eens	21%
3. Neutraal	29%
4. Mee oneens	32%
5. Helemaal mee oneens	13%

vijf

De interne auditfunctie komt pas goed tot haar recht als ze niet is belast met voorbereidende werkzaamheden voor de controle van de jaarrekening

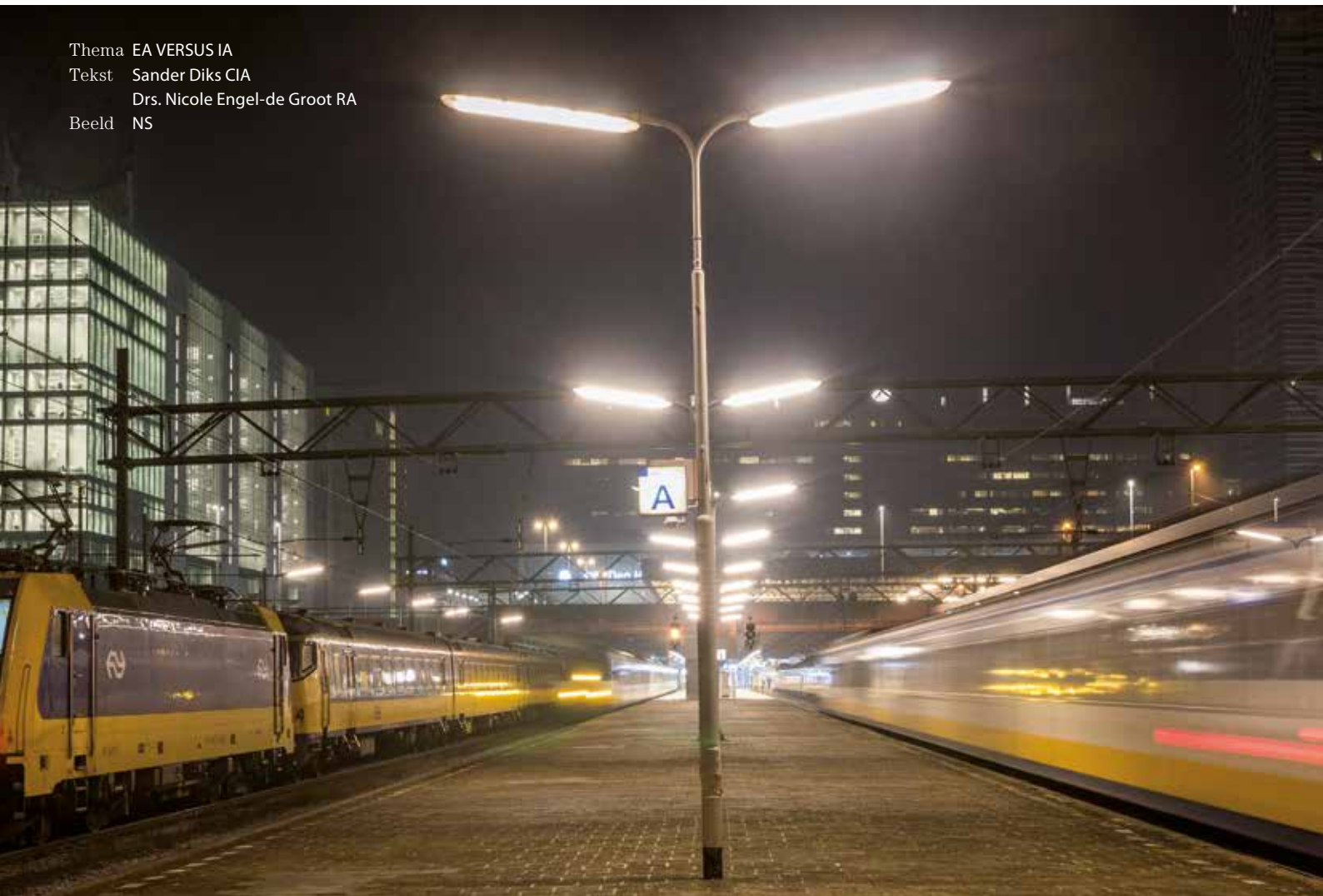
1. Helemaal mee eens	25%
2. Mee eens	32%
3. Neutraal	19%
4. Mee oneens	20%
5. Helemaal mee oneens	4%

NS Audit heeft in het verleden op verschillende wijzen de taakafbakening tussen de interne en externe auditfunctie vormgegeven.

Audit Magazine sprak met George de Booij, directeur NS Audit, over veranderingen, de huidige rolverdeling en samenwerking en hoe ieders rol te optimaliseren.

Twee sporen, dezelfde eindbestemming

Thema EA VERSUS IA
Tekst Sander Diks CIA
Drs. Nicole Engel-de Groot RA
Beeld NS



Er bestaat geen magisch recept of one-size-fits-all-oplossing. Het blijft immers mensenwerk

Hoe ziet de huidige rol en omvang van NS Audit er uit?

“Wij bestaan uit 17 fte. Dat zijn naast management en secretariaat 10 operational auditors, waarvan 4 auditors zich specifiek richten op Abellio, de buitenlandse dochter van NS en 4 IT-auditors. Wat wij doen is niet verrassend voor een afdeling: wij ondersteunen de raad van bestuur en de lijnorganisatie door aanvullende zekerheid te bieden over de beheersing van de primaire processen, programma's en projecten. Daarnaast geven we gevraagd en ongevraagd advies. Ik ben directeur van NS Audit sinds 2010. Voor mijn tijd, maar ook tijdens mijn dienstverband bij NS, is Internal Audit veranderd. Dat heeft te maken met een veranderende omgeving, wisseling van de externe accountant en niet te vergeten met onze eigen opvatting over de optimale invulling is van de rol van Internal Audit. Ook dat laatste is namelijk aan verandering onderhevig.”

Welke ontwikkelingen heeft Internal Audit doorgemaakt?

“Voor 2005 lag de nadruk van de werkzaamheden van de auditdienst van NS op financial audits. Het aantal auditors was ook aanzienlijk groter, zo werkten er rond 1975 zo'n tachtig medewerkers binnen de toenmalig interne accountantsafdeling. In 2005 is besloten een duidelijke knip te maken tussen de externe accountant en Internal Audit. Alle werkzaamheden rondom de financiële processen zijn toen 'afgestoten' naar de externe accountant. Tegelijkertijd ging Internal Audit zich volledig richten op operational audits. Een aantal financiële 'die hards' zagen dit niet zitten en hebben toen de overstap van Internal Audit naar de financiële afdeling van NS gemaakt. Op zich ook niet gek omdat er echt andere vaardigheden en mindset werden gevraagd dan louter diepgaande financiële kennis. Enerzijds was deze verandering in lijn met de tijdgeest, waarbij er nog rekening werd gehouden met een mogelijke beursgang van NS. NS ging zich daardoor ook meer spiegelen aan het bedrijfsleven waar operational audits duidelijk in opkomst waren. Ook was er binnen NS een sterke behoefte om meer naar de primaire processen te kijken. Daarnaast speelde het terugbrengen van het aantal auditors en daarmee de kosten, ook een rol. NS heeft veel activiteiten en verschillende typologieën in haar organisatie, variërend van het onderhoud van treinen, aanschaf van nieuwe treinen en de daarmee samenhangende certificering en toelatingseisen, exploitatie van stations, vastgoedbeheer, logistiek, verzekeringen tot aan een leaseorganisatie. Daarnaast is wet- en regelgeving en compliance met de concessievoorwaarden van de Nederlandse overheid enorm belangrijk. Dit maakt dat er een grote behoefte is aan een internal auditfunctie die aanvullende zekerheid biedt over een adequate beheersing van deze processen. In dit licht is de beslissing van toen heel goed te plaatsen.”

En is deze invulling nog steeds actueel?

“Het is gezond om periodiek je eigen rol en de samenwerking met de externe accountant tegen het licht te houden. De complexiteit van de omgeving neemt toe en automatisering wordt steeds belangrijker. Dit beïnvloedt rolinvulling en samenwerking met de externe accountant. Onze raad van bestuur, raad van commissarissen én de externe accountant vinden het relevant om te weten dat de processen rondom financiële stromen adequaat beheerst worden. Internal Audit wil zich hier niet afzijdig van houden. Als de externe accountant adviezen uitbrengt aan onze raad van bestuur dan creëert dit ook weer een vraag richting Internal Audit. De afgelopen jaren zijn we daarom weer meer naar de financiële processen gaan kijken, maar dan met een 'operational audit blik'. De RA's, RE's en RO's die we binnen onze afdeling hebben, zijn hier ook toe in staat.

Doordat we deze disciplines in huis hebben kunnen we ons goed profileren en onze stakeholders ook goed bedienen. Dit betekent echter wel dat Internal Audit en de externe accountant goede afspraken moeten maken. Dit hebben we dan ook gedaan, een goed voorbeeld zijn de afspraken die we hebben gemaakt op het gebied van de IT-controls. De externe accountant zal zelf jaarlijks de general IT controls beoordelen die gerelateerd zijn aan de jaarrekening. Internal Audit richt zich op de general IT-controls binnen de grote programma's en projecten. Zo vullen we elkaar aan zonder dat we dubbel werk doen. Als Internal Audit het voornemen om meer gebruik te maken van big data in de nabije toekomst gaat concretiseren, dan is dit relevant voor de externe accountant die ook deze beweging maakt. Er zal dan opnieuw een moment komen dat Internal Audit en de externe accountant afspraken zullen maken over rolinvulling en samenwerking om er voor te zorgen dat we complementair aan elkaar blijven.”

In hoeverre steunt de externe accountant op het werk van Internal Audit?

“Niet. Regelgeving voor de externe accountant, waaronder de COS 610, vereist van hen dat aan strikte voorwaarden voldaan moet worden om te kunnen steunen. Er zal bijvoorbeeld een uitgebreide review moeten plaatsvinden, waarbij de externe accountant veel herhaalwerkzaamheden zal moeten verrichten. Dit komt dan al snel neer op twee keer de hoofdwas doen. Het is voor ons een betere keus om ons te richten op de primaire en financiële processen en te zorgen

dat deze verbeteren. Dit op een kwalitatief hoogstaande manier doen, conform de IIA Standards, moet voor ons leidend zijn, niet de eisen voor de externe accountant om op ons werk te kunnen steunen. De externe accountant richt zich op de werkzaamheden die nodig zijn om een verklaring bij de jaarrekening af te kunnen geven. Uiteraard informeren we elkaar wel over de werkzaamheden die we verrichten. Zo ontvangt de externe accountant standaard al onze auditrapporten en vice versa.”

Beperkt de externe accountant zich tot de financiële cijfers en de jaarrekening?

“Uiteraard kijken ze anno 2016 ook naar de risicoparagraaf en het bestuurverslag. De externe accountant heeft een maatschappelijke functie en geeft een verklaring af over de financiële verantwoording. Met een professioneel-kritische houding onderzoekt onze externe accountant de financiële processen in het kader van de jaarrekeningcontrole en rapporteert hierover aan de RvB en de RvC. Tegelijkertijd is ook het niet-financiële veld van belang voor de externe accountant. Het belang van niet-financiële KPI's zoals bijvoorbeeld klanttevredenheid, zitplaatskans en CO₂-uitstoot



is toegenomen en onze externe accountant rekent dat expliciet tot haar aandachtsgebied. Zo kennen de concessievoorwaarden voor de hoofdrailnetconcessie bijvoorbeeld allerlei niet-financiële KPI's waaraan NS moet voldoen. De externe accountant zal ook daarvan kennis moeten nemen. De externe accountant reflecteert ook op ons auditplan. Ze kijken met extra interesse naar de audits die extra kleuring geven aan de werkzaamheden die zijzelf uitvoeren. Denk bijvoorbeeld aan de IT-audits die wij uitvoeren en de audits bij Abellio. Je kunt ons zien als partners in business maar dan ieder met een eigen focus: die van de externe accountant ligt bij het maatschappelijk verkeer, de focus van Internal Audit op de klant van NS en daarmee op de primaire processen. Het eiwit en eigeel is zogezegd goed gescheiden. De risk- en auditcommissie van NS vraagt dit ook nadrukkelijk van ons: wees complementair aan elkaar, voorkom hiaten en dubbelures. Er moet een symbiose ontstaan waar je elkaar kunt vinden. De verhoudingen zijn ook weer niet in ijzer gegoten, er moet ruimte zijn om te veranderen. Innovaties komen,

wetgeving verandert, big data zal invloed hebben. Verander waar nodig en houd het praktisch werkbaar voor nu.”

Hoe ver kan het werk van de externe accountant gaan?

“Het gebeurt nu in sommige organisaties dat de externe accountant internal auditwerkzaamheden overneemt. Dit snap ik als er een tekort aan mensen is of omdat bepaalde expertise nodig is. Buiten deze redenen om ben ik er geen voorstander van. Het maakt het voor de externe accountant lastig assurance te geven als ze ook de internal auditfunctie vervullen. Daarnaast kun je je afvragen wie er het best voor is geëquipeerd. Het voordeel van een internal auditfunctie is nu juist dat binnen de muren van de organisatie auditors het hele jaar hun werk doen en daardoor weten wat er speelt. Internal Audit is bij uitstek in staat net iets dieper te gaan en advies te geven als het gaat om de NS-processen dan de externe accountant.”

Welke wensen hebt u nog voor de samenwerking?

“Niet veel. We kunnen elkaar goed vinden en wisselen informatie goed uit. Wat overigens ook goed werkt is dat Internal Audit een puur inhoudelijke relatie heeft met de externe accountant en geen logistieke rol heeft in het jaarrekeningproces. De finance-afdeling van NS is praktisch aanspreekpunt in termen van budgetten en alle operationele aspecten. Internal Audit kan zich daardoor beperken tot het zijn van een counterpart. Waar we op kunnen verbeteren zit meer in de samenwerking tussen de verschillende functies binnen NS zoals legal, risk en IT en integriteit & compliance. De wens van de externe accountant is dat we in toenemende mate kijken naar financiële processen. Dit is een ontwikkeling die al gaande is.”

Is er een optimaal recept voor samenwerking?

“Nee, zowel de mate waarin Internal Audit een natuurlijke adviesfunctie heeft binnen de organisatie, de mogelijkheden en onmogelijkheden die wet- en regelgeving bieden en de kosten, zijn alle drie relevant in de overweging ten aanzien van de taakverdeling externe accountant versus internal auditor. Dit kan per organisatie verschillen. Er bestaat geen magisch recept of one-size-fits-all-oplossing. Het blijft immers mensenwerk.” <<

Over...

George de Booij is sinds 2010 directeur NS Audit, sinds 2012 bestuurslid van het Spoorwegpensioenfonds en vanaf 2017 commissielid van het Toezichtsorgaan op de Kwaliteitstoetsingen (TKT) van IIA Nederland. Voor zijn NS-periode vervulde hij een reeks senior managementfuncties bij ABN AMRO binnen Internal Audit, Finance en Compliance in binnen- en buitenland.



Relatie IA en EA: verschil in perceptie en werkelijkheid

Volgens mij zit het internal auditvakgebied de laatste jaren stevig in de lift naar boven qua erkend belang en zit de externe accountant al een tijdje in de lift naar beneden. Is dit perceptie of werkelijkheid? Het thema Internal Audit versus externe accountant biedt de mogelijkheid ons hier eens in te verdiepen.

De externe accountant heeft het zwaar met zijn bestaansrecht en reputatie, een Monitoring Commissie Accountancy die niet overtuigd is van vorderingen in de sector, een strenge toezichthouder die de kwaliteit van dienstverlening niet voldoende acht en een blijvende stroom aan incidenten bij klanten die de rol van de externe accountant niet versterkt. PwC geeft daarnaast al aan dat de basis van de externe accountant (de jaarrekening) gaat verdwijnen.

Het internal auditvakgebied begint in 2017 goed met de nieuwe corporate governance code. Het vakgebied wordt, in tegenstelling tot de oude code, niet meer als onderdeel van de financiële verslaggeving en de externe accountant genoemd. Het is nu een onderdeel van langetermijnwaardcreatie. Dit succes komt mede door het goede advocacywerk van IIA Nederland en de internationale IIA-organisatie. De laatste bestaat al sinds 1941 en doet veel aan onderzoek en marketing.

Hoe wordt in de wetenschappelijke literatuur over de relatie tussen Internal Audit en de externe accountant geschreven? Een recent artikel in de *Journal of international accounting research* geeft het verbluffende beeld dat er relatief beperkte onderzoeks aandacht is voor Internal Audit in relatie tot de externe accountant.¹ Tevens wordt gesteld dat Internal Audit niet zijn potentieel benut! Een ander recent artikel suggereert dat de externe accountant een negatieve perceptie heeft van de professionaliteit en werkomgeving van internal auditors en (als topcompliment) dat alleen gemiddelde in plaats van topstudenten interesse hebben voor internal auditing.² Daarnaast kwam uit mijn eigen eerdere analyse al naar voren dat de link tussen Internal Audit en de externe accountant vooral vanuit het perspectief van de externe accountant wordt beschreven, waarbij de artikelen ingaan op de wijze waarop de internal auditkennis en -werk gebruikt kunnen worden ter reductie van het werk en de kosten van de externe accountant. Dit is natuurlijk een erg eenzijdige invalshoek.

Echter, in Nederland gaat nu 'noblesse oblige' gelden voor het internal auditvakgebied. We passeren straks de externe accountant als belangrijke governancepilaar en moeten dit ook op de lange termijn wel waar blijven

maken. Vanuit de wetenschap is het van belang om het internal auditdiscours in deze wereld te verbreden. Via opleiding en onderzoek zal er een nieuwe realiteit kunnen worden gezocht voor de eenzijdige artikelen van de externe accountant over Internal Audit. Dit kan bijvoorbeeld starten met omgekeerd onderzoek naar de toegevoegde waarde van de externe accountant voor de internal auditor. En tot slot, waarom is er nog geen internal auditprofessor buiten het accountancydomein, als aanjager van het vakgebied? Nog veel te doen om het vakgebied in brede zin goed te borgen en de percepties versus de werkelijkheid meer op een lijn te krijgen.

Noten

1. Wood, D.A., 'Discussion of Correlates of External Quality Assessment and Improvement Programs in Internal Auditing: A Study of 68 Countries', *Journal of International Accounting Research*, 15:2, 2016, p. 73-77.
2. Bartlett, G.D., Kremin, J., Saunders, K. en D.A. Wood, 'Attracting Applicants for In-House and Outsourced Internal Audit Positions: Views from External Auditors', *Accounting Horizons*, 30:1, 2016, p. 143-156.

Walter Swinkels is group director Governance Risk Compliance bij Royal BAM. Hij is tevens verbonden aan het Executive Internal Audit Program van de Universiteit van Amsterdam.

De herziene code: winst voor Internal Audit?

In gesprek met Hans Strikwerda, hoogleraar aan de Universiteit van Amsterdam, en Arie Molenkamp, boegbeeld en auteur op het gebied van internal auditing in Nederland. Strikwerda schreef in maart 2016 een uitgebreide reactie op de concepttekst van de op 8 december vorig jaar gepubliceerde herziene Corporate Governance Code (de herziene Code), waar hij onder meer ingaat op de taakstelling en positionering van de interne auditfunctie.

Bent u tevreden over de formulering van de taakstelling en positionering van IAF in de herziene Code?

Strikwerda: “Nee, de IAF wordt in de herziene Code neergezet als verlengstuk van de externe accountant. Daarmee is de herziene Code niet gebaseerd op de karakteristieken van de moderne onderneming, waarvan de waarde wordt bepaald op basis van toekomstige kasstromen en niet op basis van de balanswaarde. Op dit punt is de Monitoring Commissie niet consistent. Ze stelt namelijk langetermijn-waardecreatie centraal. Vraagstukken omtrent capabilities development, business model innovation en het adaptief vermogen van het bestuur zijn daarbij belangrijker dan de getrouwheid van de jaarrekening. In de herziene Code wordt de IAF echter neergezet als onderdeel van de toezichtfunctie, waar economisch gesproken Internal Audit onderdeel is van het systeem van double loop control in het besturen van de onderneming. Zoals voor werknemers geldt dat die recht hebben op self control, geldt dit ook voor de raad van bestuur (RvB) of liever: de bestuursvoorzitter. Bovendien, in de moderne economische opvatting moet Internal Audit gezien worden als onderdeel van de lerende organisatie.”

Molenkamp: “Het valt mij op dat de meeste commissieleden nog steeds denken in termen van controle in plaats van control, hoewel zich een kentering aftekent. Het is dan ook wrang te moeten constateren dat juist de functie van management controller in de herziene Code niet is opgenomen. Terwijl die controller bij uitstek de functionaris is die het management bijstaat bij het inrichten en het doen functioneren van de onderneming, alsmede bij het afleggen van verantwoording over de wijze waarop de onderneming wordt bestuurd. Het is immers ook de controller die er zorg voor draagt dat de juiste interne controlemaatregelen in de eerste lijn worden belegd en dat waar nodig verbijzonderde interne controlemaatregelen worden getroffen. Wel is het winst dat in de herziene Code meer nadruk wordt gelegd op de eigen verantwoordelijkheid van het bestuur. De functie van Internal Audit, zoals geduid in de herziene Code, is daarmee echter nog niet in overeenstemming. Wat de Monitoring Commissie kennelijk heeft opgebroken, is de verwarring die bestaat over de taakstelling van de IAF. Ik ben het volstrekt eens met de bestuurskundige invulling van Internal Audit zoals door Hans wordt geschetst. In de praktijk, in het

bijzonder binnen de financiële sector, komt het helaas regelmatig voor dat de IAF fungeert als interne accountant.”

In uw reactie, mijnheer Strikwerda, geeft u aan dat de herziene Code de IAF in een tweeslachtige positie plaatst, als verlengstuk van de externe accountant en als instrument van de auditcommissie. Kunt u dit toelichten?

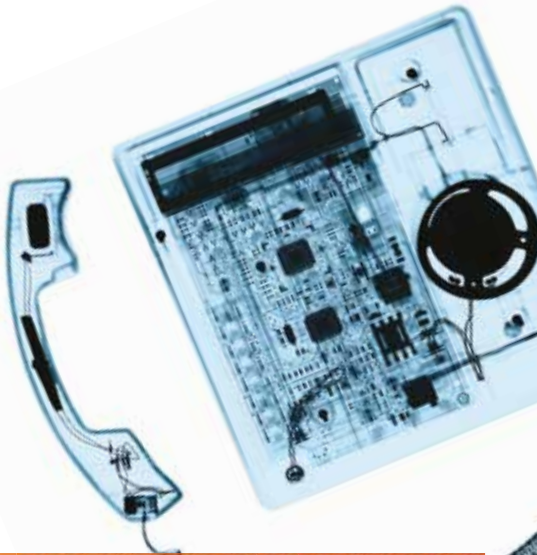
Strikwerda: “De uitdrukking ‘interne risicobeheersing- en controlesystemen’ verwijst naar de AO/IC zoals nodig voor een betrouwbare jaarrekening. De jaarrekening is geen managementinformatie. Dus wordt de IAF buiten een voor het besturen van de onderneming belangrijk domein geplaatst. Bijgevolg wordt de IAF gereduceerd tot werktuig van de externe accountant. Er is daarmee geen check op de kwaliteit van managementinformatie, waardoor een groot risico ontstaat. De herziene Code stelt daarnaast dat de raad van commissarissen (RvC), via de auditcommissie (AC), toezicht houdt op de IAF. Dit in combinatie met de

De IAF wordt in de herziene Code neergezet als verlengstuk van de externe accountant

preoccupatie in de herziene Code voor de jaarrekening en het feit dat volgens de wet een financieel deskundige – in de praktijk doorgaans een RA – in de AC móet zitten, zal in de praktijk betekenen dat de IAF zich beperkt tot financial control en dat business control onvoldoende aandacht krijgt. Door deze verenging wordt de noodzakelijke innovatie in de financiële functie geremd. Dat remt vervolgens weer de ontwikkeling van de kennisproductiviteit. Voorgaande steekt, temeer omdat de nieuwe businessmodellen, zoals die zich ontwikkelen, in toenemende mate om multidimensionale informatie vragen en om het scheiden van managementinformatie van verantwoordingsinformatie. Immers,



Internal Audit, Risk, Business
& Technology Consulting



HOE REALISEREN
ORGANISATIES TOEGEVOEGDE
WAARDE IN INTERNAL AUDIT,
RISK EN IT?

ZIJ BELLEN ONS!

Protiviti is onafhankelijk,
pragmatisch en internationaal.

Klanten vragen ons bij het combineren
van mensen, kennis en techniek. We zijn
daarin succesvol. Wilt u ook toegevoegde
waarde realiseren?

Neem contact met ons
op via +31 20 3460400
of via contact@protiviti.nl

protiviti.nl

protiviti[®]
Face the Future with Confidence

Interne accountancy en Internal Audit kunnen niet gecombineerd worden in één functie

managementinformatie mag niet worden afgeleid uit systemen voor verantwoordingsinformatie.”

Molenkamp: “Wellicht dat aan die tweeslachtigheid in toekomstige versies van de Code een einde komt. Meer en meer wordt ingezien dat de Corporate Governance Code hoort te gaan over control. Pluspunt is dat zelfs leden van de Monitoring Commissie zich publiekelijk uitspreken dat er een eind moet komen aan het controlekarakter van de Code. Maar zover zijn we nog niet. Dat vindt ook het Nederlands Centrum voor Directeuren, getuige haar reactie dat controledrift de overheersende factor is.”

De herziene Code legt nadruk op de afstemming tussen de IAF en de externe accountant. Zo dient de IAF de externe accountant te betrekken bij het opstellen van haar werkplan en de externe accountant te informeren over haar bevindingen. Hoe kijkt u hier tegenaan?

Molenkamp: “Ik ben van mening dat bestuurskundige principes een feedbackfunctie in de organisatie noodzakelijk maken. Derhalve zou de IAF ook als zodanig in de Code moeten worden gepositioneerd. Het is kennelijk een kwestie van tijd totdat de rede gaat zegevieren. Mijn standpunt is altijd geweest dat de externe accountant via de bestuursvoorzitter overleg dient te voeren met de controller dan wel de functionaris die verantwoordelijk is voor de maatregelen die op het terrein van interne controle en verbijzonderde interne controle zijn getroffen. De externe accountant heeft bij de internal auditor in beginsel niets te zoeken. Het valt ook niet te begrijpen dat het IIA in een reactie op het concept van de herziene Code heeft voorgesteld de externe accountant samen met de interne auditor een verklaring te laten afgeven over het interne controle- en risicomanagementsysteem van de onderneming. Over een onafhankelijk oordeel gesproken.”

Strikwerda: “Het werkplan van de IAF moet zijn afgeleid van de aard van het businessmodel, de daarin besloten risico's en onzekerheden, et cetera. Denk bijvoorbeeld aan de kritische rol van het middelenallocatieproces. Als de Monitoring Commissie hecht aan de waardecreatie op langere termijn, dan moet worden gekeken naar dat middelenallocatieproces en naar issues als een zich ontwikkelende dominant logic. Dat zijn aspecten die bij een focus op de betrouwbaarheid van de jaarrekening niet aan bod komen. Als de IAF haar werkplan moet afstemmen met de externe accountant ontstaat druk om dergelijk aspecten, die voor de externe accountant niet relevant zijn, van de agenda af te houden. Kortom, de IAF moet haar werkplan absoluut niet afstemmen met de externe accountant, noch moet zij de externe accountant informeren over haar bevindingen.”

In uw reactie, mijnheer Strikwerda, stelt u ook dat de IAF niet beperkt moet worden tot 'een bijwagen' van de externe accountant. Kunt u dit toelichten?

Strikwerda: "Ik bedoel hiermee dat de IAF allerlei handwerk doet voor de externe accountant met als doel om de kosten van de externe accountant te drukken. Hierbij moet worden aangetekend dat voor de moderne investeerder de jaarrekening geen voornaamste bron meer is voor assurance, dus geen bron meer is van informatie voor investeringsbeslissingen. De investeerder kijkt tegenwoordig naar de kwaliteit van plannen, de kwaliteit van strategy execution, de kwaliteit van projectmanagement, de kwaliteit van (toekomstgerichte) managementinformatie en kwaliteit van managers."

Molenkamp: "In het bank- en verzekeringswezen is een andere verklaring dat de ondernemingsleiding zo onzeker is over de mogelijke uitkomst van onderzoeken dat men liever een interne accountant de verklaringen laat opstellen dan een extern accountantskantoor. Toezichthouders zouden beter moeten weten."

Het IIA stelt dat de samenwerking tussen de internal auditor en externe accountant extreem belangrijk is om het totale auditveld af te dekken. Hoe kijkt u hiertegen aan?

Strikwerda: "Vanuit bedrijfskundige logica begrijp ik deze uitspraak niet. Zaken als het beoordelen van de integriteit van de organisatie, de kwaliteit van managementinformatie, de juistheid van het ontwerp en werking van het middelenallocatieproces, vooral bij project- en procesmanagement, komen niet aan bod bij de externe accountant. Ik denk dat de beroepsgroep van internal auditors niet is geholpen met deze stellingname."

Molenkamp: "Het IIA afficheert zich daarmee schijnbaar als een organisatie van interne accountants. En dat is, zoals ik altijd gevonden heb, een tweedelijnsfunctie met een andere taak en verantwoordelijkheid. Internal Audit gaat onder andere over het vaststellen of de organisatie haar interne controle op orde heeft, maar maakt hier geen onderdeel van uit."

Kunnen de vakgebieden (interne) accountancy en Internal Audit dan niet gecombineerd worden?

Strikwerda: "Ik vind dat dit absoluut niet kan. Het zijn wezenlijk verschillende functies. Bedrijven en instellingen moeten veel meer aandacht besteden aan de kwaliteit van business control. De IAF moet onafhankelijk blijven van welke functie dan ook in de organisatie."

Molenkamp: "Volstrekt mee eens. In dit kader merk ik op dat een prominente externe accountantsorganisatie plotseling de weg kwijt lijkt te zijn. Zij adviseert ondernemingsleidingen om de linies 'verbijzonderde interne controle', 'interne accountantscontrole' en 'internal auditing' samen te voegen."

Hoe zou u de taakstelling en positionering van de IAF in de Nederlandse Corporate Governance Code opnemen?

Strikwerda: "Mijn suggestie voor principe 1.3 is: de internal auditafdeling heeft tot taak de integriteit van de organisatie te beoordelen voor wat betreft het ontwerp van systemen en processen in de organisatie, de toepassing en de werking

daarvan en het effect van die systemen en processen op gedrag van medewerkers, en heeft tot taak van bestuurders, medewerkers en personen waarmee de onderneming zaken doet of van plan is te gaan doen hun intentioneel en feitelijk handelen op integriteit te beoordelen, waaronder begrepen het omgaan met gemaakte aannamen. Daarnaast onderzoekt Internal Audit de kwaliteit en juistheid van het middelenallocatieproces, vereiste managementinformatie, in het bijzonder in het geval van multidimensionaliteit."²

Molenkamp: "Daarmee ligt ook het profiel vast waarmee de opleidingen aan de slag kunnen om de instromende bedrijfskundigen, juristen, technici, gedragswetenschappers en financiële deskundigen tot internal auditor op te leiden. "Ik ben overigens van mening dat de tweede lijn op zo'n wijze dient te zijn ingericht dat zij de integriteit van haar leveranciers en cliënten kan beoordelen. Indien nodig kan de IAF onderzoeken of de organisatie ook daadwerkelijk als zodanig is geëquipeerd." <<

Noten

1. 'Samenwerking tussen internal auditor en externe accountant is essentieel', *Inform Magazine*, oktober 2016.
2. Commentaar op enkele voorstellen tot verbetering van het voorstel voor herziening De Nederlandse Corporate Governance Code, Strikwerda, J., maart 2016.

Over...



Prof. dr. Hans Strikwerda is organisatieadviseur en hoogleraar Internal Governance & Change aan de Universiteit van Amsterdam. Hij is docent Internal Governance en Corporate Governance in het Executive Internal Auditing Programme van de UvA.



Arie Molenkamp RO is zelfstandig gevestigd organisatieadviseur, auteur, opleider en coach. Hij geldt als nestor van het vakgebied internal auditing en werd hiervoor in 2016 gedecoreerd door de Koning als Ridder in de Orde van Oranje-Nassau.

“Ik krijg veel informatie via de *wandelgangen*”

PAS op de plaats is een nieuwe rubriek waarin auditors van kleine auditdiensten aan het woord komen. René Zendijk, auditor van levensverzekeraar Legal & General, trapt af.

Welke meerwaarde heeft de internal auditdienst voor de organisatie?

“Mijn doelstelling is om de organisatie een spiegel voor te houden. Ik ben niet bij de processen betrokken en kan daardoor de opdrachtgever nieuwe inzichten geven. Dit is ook wat ik terugkrijg van de opdrachtgever. Onlangs heb ik een enquête uitgezet bij het management over het functioneren van Internal Audit. Hieruit kwam naar voren dat de verwachtingen van het management aansluiten bij hetgeen Internal Audit levert. Het is belangrijk om als auditor, zeker van een kleine afdeling, toegevoegde waarde te leveren. Geef de organisatie geen rapporten met alleen bekende informatie.”

Welke type onderzoeken voert de interne auditdienst uit?

“De interne auditdienst (IAD) voert operational audits (geen financial audits) uit op de processen en projecten, zoals bijvoorbeeld het uitkeringsproces.”

Hebt u tweedelijns taken in uw takenpakket?

“Nee, er ligt een hele strikte scheiding tussen tweede- en derdelijns werkzaamheden. Legal & General heeft een goed werkend risicobeheersingssysteem, waardoor geen verdere ondersteuning noodzakelijk is. Bovendien is een strakke scheiding vanuit Solvency 2 verplicht.”

Wat is uw relatie met de externe accountant?

“Ook de jaarrekeningcontrole is een taak van de tweede lijn. Tijdens de interimcontrole werk ik wel samen met de externe accountant op het gebied van interne beheersing. Daarnaast stuur ik mijn auditrapporten naar hen op. Zij hebben overigens geen invloed op mijn auditplanning, al wordt deze wel met ze afgestemd.”

Met welke uitdagingen krijg je als kleine auditdienst te maken?

“Door de beperkte capaciteit is het de uitdaging om te kiezen voor de juiste auditonderwerpen en de audits met passende diepgang uit te voeren. Deze inschatting doe ik op basis van een risicoanalyse. Voor specialistische onderwerpen, zoals ICT, huur ik externe capaciteit in. Tevens is de kwaliteitsborging een uitdaging. Ik heb voor het reviewen

Algemene informatie

Aantal fte organisatie	Circa 165
Aantal fte IAD	1,6 (inclusief 0,6 inhuur)
Rapporteert aan	Directie en auditcommissie
Relatie RvB/RvC	IAF valt onder directie (er is geen RvB)

Toon vooral je toegevoegde waarde voor je organisatie aan

van mijn audits een poule van 'collega-auditors' (van andere organisaties) voorgesteld in de auditcommissie. De leden van de auditcommissie zijn van mening dat deze werkwijze te veel van onze auditcapaciteit vergt en zij twijfelen of de collega-auditors voortdurend dezelfde inzet blijven tonen. Een andere oplossing is om de review te beleggen bij de externe accountant. Het grote nadeel van deze opzet is dat de externe accountant periodiek wijzigt. Ik vind het positief dat de auditcommissie heeft aangegeven toe te willen werken naar een externe kwaliteitstoetsing door het IIA."

Wat haalt u uit de PAS-commissie en het IIA?

"Als PAS-commissielid vind ik het leuk om contact te hebben met andere auditors, want intern heb ik geen auditornetwerk, ik ben de enige. Ik steek veel op van ervaringen van andere auditors."

Wat maakt het werken in een kleine auditfunctie leuk?

"Dat je als auditor breed inzetbaar bent en de hele organisatie ziet. Legal & General heeft een open cultuur, ook voor audit. Zij zien mijn audits als toegevoegde waarde om de processen te verbeteren, zelfs bij kritische actiepunten."

Wat is de ambitie van de interne auditfunctie op langere termijn?

"Over het algemeen mezelf en de interne auditfunctie overbodig maken. Voor de auditfunctie is dit niet helemaal mogelijk. De organisatie heeft namelijk behoefte aan onafhankelijke kritische ogen en oren. Als een belangrijke ontwikkeling zie ik de rol van de interne auditfunctie in relatie tot de toezichthouder. Ik denk dat de toezichthouder in de toekomst steeds meer gaat steunen op de interne auditfunctie. Hierdoor kan ik in een spagaat komen wat betreft de eisen van de toezichthouder en de wensen van de organisatie."

Hebt u adviezen voor kleine interne auditfuncties?

"Ik vind het belangrijk om goed samen te werken met de organisatie terwijl je ook objectief kritisch moet blijven. Vandaag lunch je met een collega, terwijl je morgen een bevinding met dezelfde collega bespreekt. Toon daarnaast je toegevoegde waarde voor de organisatie aan." <<

Voor meer informatie over kleine auditdiensten kunt u terecht bij de commissie PAS op de website van het IIA.

Hoe zorgt u ervoor dat u op de hoogte blijft van actuele informatie?

"Ik heb intern iedere twee weken een bila met mijn algemeen directeur. Hij houdt me op de hoogte van de actuele ontwikkelingen, zowel intern als extern. Periodiek spreek ik het management en ik krijg veel informatie via de wandelgangen. Dat is het voordeel van een kleine organisatie. En ik ben geabonneerd op een aantal nieuwsbrieven, lees ik kranten en volg het nieuws. De ontwikkeling op het gebied van auditing volg ik via de PAS round tables, *Audit Magazine* en de IIA-website. Bovendien benut ik mijn PE-verplichtingen om mijn kennis op bepaalde gebieden actueel te houden."



Over...

René Zendijk is auditor bij Legal & General en lid van de PAS-commissie.

Thema EA VERSUS IA
Tekst Ir. Gezina Atzema RO
Jip Olierock MSc RO CIA
Beeld NFP Photography



Bas Wakkerman (l), Adrie Kerkvliet (m) en Wim Geerts (r)

“We zijn kritisch naar elkaar en houden elkaar scherp”

Wim Geerts (secretaris-generaal ministerie van Defensie),
Bas Wakkerman, onderzoeksdirecteur Algemene
Rekenkamer) en Adrie Kerkvliet (directeur Auditdienst Rijk)
over de interne en externe auditfunctie binnen het Rijk
en over de relatie tussen de eerste, tweede,
derde én vierde lijn.

Eerst een algemene vraag: hoe zien de taken en verantwoordelijkheden van de Auditdienst Rijk en de Algemene Rekenkamer er in grote lijnen uit?

Kerkvliet: “De Auditdienst Rijk vervult de interne auditfunctie van alle ministeries. Daarbij verschaffen wij zekerheid bij de financiële overzichten in het departementale jaarverslag en onderzoeken wij het gevoerde financieel en materieel beheer en de totstandkoming van niet-financiële (beleids)informatie. Daarnaast verricht de Auditdienst Rijk op verzoek van de departementen onderzoeken met betrekking tot de beleids- en bedrijfsvoering en daarbij geven wij bevindingen en eventuele aanbevelingen (op basis van onderzoek) op het terrein van onder meer ICT, governance, toezicht, informatiebeveiliging en op het gebied van organisatorische vraagstukken. De secretaris-generaal van het betrokken ministerie heeft hierbij de rol van opdrachtgever. De Algemene Rekenkamer onderzoekt jaarlijks de financiële verantwoordingen van het Rijk en rapporteert daarover aan de Staten-Generaal (de Eerste en Tweede Kamer). Voor haar werkzaamheden maakt de Algemene Rekenkamer gebruik van de uitkomsten van de onderzoeken van de Auditdienst Rijk.”

Wakkerman: “Richting de private sector is de constructie binnen de Rijksoverheid altijd lastig uit te leggen. Het is een bijzonder construct, ook in accountantsland. Wat het bijzonder maakt is dat er een interne accountant is (de Auditdienst Rijk) die een certificerende functie heeft met een rapportage daarover aan de minister. De rol van de Rekenkamer is de certificerende rol richting de Eerste en Tweede Kamer. We gebruiken dus ook de bevindingen van de Auditdienst Rijk, maar we oordelen in onafhankelijkheid. De Rekenkamer geeft oordelen over de financiële verslaggeving, de stand van de bedrijfsvoering van departementen en over de kwaliteit van de beleidsinformatie die de minister aan het parlement verstrekt. Dat is in de Grondwet en Comptabiliteitswet allemaal goed geregeld, maar het is toch een bijzondere situatie.”

Kerkvliet: “Waarbij ik dan altijd uitleg dat we wel meer doen dan alleen het certificeren van de verantwoording. Wij kijken ook naar de bedrijfsvoering op het departement, naar het financieel en materieel beheer en wij doen vraaggestuurd veel onderzoeken ter ondersteuning om het functioneren van het departement te verbeteren.”



Wat is belangrijk bij een dergelijke constructie?

Geerts: “Het is belangrijk dat er onderling goed wordt samengewerkt en dat we elkaar proactief opzoeken. Dat we goed van elkaar weten wat er speelt en welke partij met welke audits van start gaat. We hebben goede werkrelaties met contacten op alle niveaus. Daarmee voorkomen we verrassingen en kunnen we op elkaar steunen. Dit vergt een open en coöperatieve houding van alle partijen: uiteindelijk hebben we immers een gemeenschappelijk belang, namelijk vanuit ieders eigen rol en verantwoordelijkheid bijdragen aan een organisatie die slagvaardig, competent en in control is.”

Wakkerman: “Het is inderdaad heel belangrijk dat je kunt steunen op andermans werkzaamheden. Daarmee voorkomen we dat we dubbel werk doen.”

Met de oprichting van de Auditdienst Rijk zijn de diverse afdelingen van de ministeries overgegaan naar één centrale auditdienst (Auditdienst Rijk). Wat is er in die zin voor Defensie veranderd?

Geerts: “De auditors van Defensie zijn relatief laat overgegaan naar de Auditdienst Rijk. Al met al zijn we tevreden over hoe dit proces is verlopen. Het is niet zo dat de auditfunctie met deze overgang te ver van het departement is af komen te staan. Het grootste deel van de auditors zit fysiek nog binnen het departement, maar ze opereren onder een ‘andere vlag’. Daardoor is de specifieke departementale kennis en betrokkenheid zeker niet afgenomen.”

Kerkvliet: “Wat hierbij aardig is om op te merken, is dat met de oprichting van de Auditdienst Rijk de departementen het best wel spannend vonden dat de auditfuncties uit de departementen werden gehaald en onder de leiding van het ministerie van Financiën werden geplaatst. Dit is ook logisch omdat hiermee het idee kan ontstaan dat de controle voor een deel uit handen wordt gegeven. Uit een onlangs verrichte evaluatie is echter duidelijk geworden dat deze angst geen werkelijkheid is geworden. Het evaluatierapport is dan ook niet voor niets getiteld: *De Auditdienst Rijk, een kritische vriend*. Overigens rapporteert de Auditdienst Rijk altijd aan het verantwoordelijke departement. Niet aan het ministerie van Financiën, waar we onder ‘opgehangen’ zijn. Daarmee wordt benadrukt dat de Auditdienst Rijk een interne auditfunctie is en geen externe controleur of een inspectiedienst van Financiën.”

Verloopt de samenwerking met andere ministeries hetzelfde als met het ministerie van Defensie?

Wakkerman: “Samenwerking is mensenwerk. En dat is bij elk ministerie anders. Bijvoorbeeld de inrichting van de tweede lijn. Als dit minder is ingericht, dan moet de Auditdienst Rijk vaak meer doen.”

Kerkvliet: “De manier waarop de interne beheersing is ingericht verschilt per departement. Het is goed dat de Auditdienst Rijk fysiek bij de organisatie zit, maar ik wil ook graag dat mensen van de Auditdienst Rijk mobiel zijn en na een aantal jaren naar een ander departement gaan. Op die manier kunnen ze extra toegevoegde waarde leveren door eerdere ervaringen, opgedaan bij een ander departement, in te brengen. Het zorgt voor een frisse blik. Daar hebben we al hele goede ervaringen mee.”

De Algemene Rekenkamer verricht zogenoemde verantwoordingsonderzoeken. Wat houdt dit precies in?

Wakkerman: “Het jaarlijkse verantwoordingsonderzoek van de Algemene Rekenkamer bevat drie centrale thema’s: 1) zijn overheidsmiddelen conform de regels besteed?, 2) is de bedrijfsvoering op orde?, 3) heeft het gevoerde beleid het gewenste effect gehad? In het verleden ging de meeste tijd op aan het beantwoorden van de eerste vraag. We merken echter dat de interne beheersing binnen de departementen steeds meer op orde is. Dit maakt het mogelijk meer te focussen op de bedrijfsvoering, op het primaire proces en op de vraag of het gevoerde beleid de gewenste effecten heeft. Het is goed dat deze verschuiving mogelijk is, de vraag of gevoerd beleid ook daadwerkelijk voldoende effect heeft is natuurlijk zeer relevant.”

Geerts: “Ik constateer dat de Rekenkamer breder is gaan kijken dan bedrijfsvoering, jullie kijken ook naar primaire processen. Zo heeft de Rekenkamer in het verantwoordingsonderzoek kritisch gekeken naar de beschikbaarheid van onze reserveonderdelen en de gereedheid van onze wapensystemen. Ofwel, in hoeverre we in de praktijk daadwerkelijk kunnen ‘vliegen, rijden en varen’. Het rapport van de Rekenkamer heeft bijgedragen aan het gevoel van urgentie om verbeteringen te realiseren van de beschikbaarheid van onze voorraden en van de leverbetrouwbaarheid.”

Hoe ziet de samenwerking tussen Auditdienst Rijk en Rekenkamer eruit bij deze onderzoeken naar de primaire processen?

Geerts: “Dat is iets waarvan ik me afvraag hoe Auditdienst Rijk en Rekenkamer dat zien. Er wordt bijvoorbeeld nu door de Rekenkamer gekeken naar IT-beheer. Hoe voorkom je dat dingen dubbel worden gedaan?”

Wakkerman: “De samenwerking is in eerste instantie gericht op de financial audit. Voor wat betreft de overige onderzoeken geldt dat als de Rekenkamer een bepaald onderzoek wil opstarten, we dan ook kijken wat de Auditdienst Rijk op dat terrein heeft gedaan of gaat doen. Niet vanuit het reviewmodel, maar wel omdat we gebruik willen maken van elkaars resultaten. Wat betreft de bredere beleidseffecten zoekt de Rekenkamer veel meer de samenwerking met universiteiten en onderzoeksinstellingen.”

Kerkvliet: “Ten opzichte van de Rekenkamer kijkt de Auditdienst Rijk inderdaad minder naar de effecten van beleid. Maar ook voor de Auditdienst Rijk zijn er verschillende ontwikkelingen. Bijvoorbeeld dat IT steeds belangrijker wordt. Daar zitten echt nog wel punten waar departementen verbeteringen kunnen aanbrengen. Daar zoeken we elkaar op via bijvoorbeeld gezamenlijke bijeenkomsten. De BIR-onderzoeken zijn daarvan een mooi voorbeeld.¹ Als Auditdienst Rijk maken we steeds meer gebruik van

IT-tooling, zoals data-analyse en dat vergt meer samenwerking met de tweede lijn en soms zelfs met de eerste lijn, bijvoorbeeld om te kijken waar risico’s binnen processen zitten. Daar is de Auditdienst Rijk al druk mee bezig, ook richting de Rekenkamer. Sowieso is de link tussen ICT, bedrijfsvoering en primair proces heel sterk geworden. Het is eigenlijk één geheel, je kunt het niet meer opknippen. Dat is voor de auditors ook een reden om er een bredere kijk op na te houden.”

Met een nieuwe beleidslijn van het kabinet is geregeld dat rapporten van de Auditdienst Rijk standaard openbaar worden gemaakt. Leidt dit ertoe dat departementen terughoudender zijn met aanvragen bij de Auditdienst Rijk voor vraaggestuurde onderzoeken?

Geerts: “Wat het ministerie van Defensie betreft zijn er nog meer ervaringscijfers nodig om zicht te krijgen op de eventuele impact op lange termijn. Wel is belangrijk dat binnen de betreffende rapporten de anonimiteit van het personeel wordt gewaarborgd in de zin dat binnen het rapport uitkomsten niet te herleiden zijn naar specifieke personen.”

Kerkvliet: “Aanleiding voor de beleidslijn was onder meer het toenemend aantal Wob-verzoeken.² Dat werd zo omvangrijk dat het efficiënter was om alle rapporten voortaan actief openbaar te maken. De Auditdienst Rijk ervaart tot op heden niet een vermindering van het aantal vraaggestuurde onderzoeken. De enige aarzeling die wij op dit vlak bemerken, bevindt zich meestal op de lagere niveaus binnen de ministeries. De top van de organisaties aarzelt echter niet, ook al worden rapporten openbaar.”

Wakkerman: “Rapporten van de Algemene Rekenkamer zijn al standaard openbaar. Wat wij op dit gebied geleerd hebben is dat je het rapport moet schrijven met een brede doelgroep in het achterhoofd zodat de inhoud voldoende toegankelijk is. Ook moet er voldoende aandacht uitgaan naar de beschrijving van de context van het onderzoek. Dit zodat de lezer de informatie ook op waarde weet te schatten. Daarbij is het ook belangrijk om niet enkel de onvolkomenheden te benoemen, maar juist ook de positieve bevindingen. Wat bovendien kan helpen is het opnemen van een bestuurlijke reactie in het rapport, zodat men ook kan zien dat er verbeteracties worden opgestart. Overigens is de impact van een onderzoek meer dan het rapport.”

De manier waarop de interne beheersing is ingericht verschilt per departement

De dialoog die met de onderzoeken gepaard gaat is op zichzelf al waardevol.

De impact is meer dan het rapport?

Geerts: “De dialoog die met de onderzoeken gepaard gaat, is op zichzelf al waardevol. Door elkaar kritisch te bevragen houd je elkaar scherp. Het dwingt je om kritisch te kijken of je met de goede dingen bezig bent. En het vroegtijdig elkaar opzoeken kan helpen in het verdere traject. Doe je dat niet, dan kun je er later in het traject last van krijgen. Liever dingen in een vroeg stadium vaststellen, dat draagt uiteindelijk bij aan de beste resultaten. Dat geldt voor zowel de contacten die wij hebben met de Rekenkamer, met de Auditdienst Rijk als met de IRF.³ Daarbij voorzie ik ook winst als we vroeg binnen onderzoekstrajecten eventuele problemen met elkaar bespreken, zodat wij niet tot de oplevering van het eindrapport moeten wachten voordat met verbeterinitiatieven kan worden gestart.”

Wakkerman: “Precies. Wacht niet tot het concepteindrapport, maar zoek elkaar eerder op! Het komt veelvuldig voor dat een departement al verbeteringen inzet terwijl het Rekenkameronderzoek nog loopt”.

Kerkvliet: “Dat herken ik wel. Wij koppelen tegenwoordig ook eerder de bevindingen terug. Het rapport komt pas later, en voor een deel wellicht een beetje als ‘mosterd na de maaltijd’, maar dat is niet erg. Het heeft zijn werking voor een groot deel al eerder gehad.”

advertentie

nieuwe economie nieuwe perspectieven

Ontdek nieuwe mogelijkheden om uw cyber security te verbeteren

In een tijd van big data, internet of things en digitalisering liggen de kansen voor het oprapen. Maar er zijn ook risico's, zoals cybercrime. Als je je hier als onderneming succesvol tegen wilt weren, helpt het om wendbaar te zijn. Corporate agility, noemen we dat bij BDO. BDO helpt u om snel en effectief te reageren én anticiperen op cybercrime. Dit doen we door u nieuwe inzichten en mogelijkheden te bieden om risico's te verkleinen en schade te beperken. Zo bieden we u ook op het gebied van cyber security nieuwe perspectieven.

Lees meer over cyber security in de nieuwe BDO Scope op bdo.nl

BDO

Hoe ziet de toekomst voor de samenwerkingsrelatie er uit?

Wakkerman: “Zoals aangegeven wordt de scope van de Algemene Rekenkamer steeds breder. Waar in het verleden nog de nadruk op controle van de financiële verantwoording centraal stond, komt er nu steeds meer aandacht voor het primaire proces en de effectiviteit van beleid. Dit vraagt om nieuwe onderzoeksmethoden en normen. Zowel de departementen, de Auditdienst Rijk en de Rekenkamer kunnen elkaar hierbij ondersteunen en van elkaar leren. In die zin zal de samenwerking naar verwachting intensiveren.”

Kerkvliet: “De Auditdienst Rijk is positief over de huidige wijze waarop de samenwerking loopt. Wij herkennen ook de trend waarbij er meer ruimte is verder te kijken dan de financiële controles. Daarbij zoeken we elkaar al op om methoden en instrumenten te delen. Denk bijvoorbeeld aan de BIR-onderzoeken waarbij we elkaar bewust hebben opgezocht. Ik verwacht dat dit alleen maar zal toenemen en dat we elkaar ook steeds meer aan de voorkant gaan opzoeken, zodat we van elkaar kunnen leren en zaken, zoals toe te passen normeringen, op elkaar kunnen afstemmen.”

Geerts: “Ook wij zijn positief over de onderlinge samenwerking. De contacten met zowel de Auditdienst Rijk als de Rekenkamer zijn goed en de samenwerking verloopt professioneel. Door met elkaar te sparren en kritisch naar elkaar toe te zijn houden we elkaar scherp. We hebben immers alle drie een gedeeld belang.” <<

Noten

1. Baseline Informatiebeveiliging Rijksdienst (BIR).
2. Wet openbaarheid van bestuur (Wob).
3. Inspectie der Rijksfinanciën van het ministerie van Financiën (IRF).

Over...

Drs. Wim Geerts is sinds juni 2016 secretaris-generaal van Defensie. Daarvoor had hij verschillende functies bij de ministeries van Buitenlandse Zaken en Algemene Zaken.

Adrie Kerkvliet RA RE is accountant en IT-auditor en sinds 1 januari 2016 directeur bij de Auditdienst Rijk. Naast Defensie heeft hij Financiën/Belastingdienst en IT in zijn portefeuille. Hiervoor bekleedde hij diverse managementfuncties binnen de rijksdienst en was hij werkzaam bij EY.

Drs. Bas Wakkerman RA MGA is sinds maart 2016 onderzoeksdirecteur bij de Algemene Rekenkamer. Daarvoor werkte hij onder meer bij PwC. Hij is gespecialiseerd op het gebied van Internal Audit binnen de publieke sector.



Vijf vragen aan...

één

Wat kenmerkt een goede commissaris?

“Een goede commissaris staat open voor signalen van binnen en buiten de organisatie, begrijpt de belangen en rollen van de verschillende

stakeholders, weet goed op welke punten en momenten bijgestuurd moet worden en is een effectieve sparringpartner voor de bestuurders. Ik vind het belangrijk om continue te blijven nadenken over mogelijke kansen en bedreigingen voor de organisatie en deze met de bestuurders te bespreken. Het is daarbij essentieel om oog te houden voor de verschillende rollen, als commissaris moet je niet op de ‘stoel van de bestuurder’ gaan zitten. Het voornaamste doel als toezichthouder is een optimaal functionerend bestuur dat de belangen van alle stakeholders goed afweegt en daarin de juiste keuzen maakt.”

twee

Beschikt u binnen uw commissariaten over een interne auditfunctie? Zo ja, hoe is de relatie tussen de RvC en de IAF?

“Bij drie van mijn commissariaten is sprake van een aparte afdeling. De relatie tussen deze RvC's en de auditafdelingen is goed. Er is regelmatig contact, zowel binnen als buiten de vergaderingen om en het belang van de auditafdeling wordt regelmatig benadrukt. Buiten de vergaderingen bespreek ik met de internal auditor in ieder geval het auditjaarplan, maar ik vind het ook belangrijk om van de internal auditor te horen hoe de reacties van de mensen in de organisatie op de audits zijn. Dat is een belangrijke indicator voor de risicocultuur in de organisatie.”

drie

Is een commissaris vooral een controleur of juist een adviseur?

“Een commissaris is een toezichthouder. In de rol van toezichthouder moet je soms dingen controleren en kun je soms adviseren. Adviseren is leuker dan controleren, maar beide zijn nodig voor een goede vervulling van je taak. Vooral belangrijk is dat je door het stellen van vragen de bestuurders na laat denken over hun eigen besluitvorming en de mogelijke biases daar in. Hebben ze voldoende nagedacht over de verschillende scenario's en de gevolgen daarvan voor de diverse stakeholders?

Beschikken ze over de juiste informatie en zijn de vereiste competenties en vaardigheden aanwezig in de organisatie? Welk voorbeeldgedrag geven ze aan de medewerkers in de organisatie?”

vier

Wat moet verbeteren aan het toezicht in Nederland? Of, wat moeten de RvC's in Nederland beter doen?

“Het toezicht is de afgelopen tien jaar veranderd, de toezichthouders zijn zich meer bewust van hun verantwoordelijkheid. We moeten echter als toezichthouders ook kritisch naar onszelf blijven: is ons toezicht effectief, hoe kan het beter? Hoe versterken we de dialoog tussen bestuur en RvC? Een continue reflectie is noodzakelijk: wat zou ik kunnen verbeteren in mijn toezichthoudende rol? Een steeds terugkerende vraag is welke informatie je als RvC wilt ontvangen en op welk niveau. Ik merk dat commissarissen daar verschillend over denken. Ik vind het niet erg om veel documenten te lezen, het geeft een beter beeld van wat er gebeurt. Sommige documenten lees ik heel gedetailleerd, andere lees ik minder grondig, afhankelijk van de mogelijke impact.”

vijf

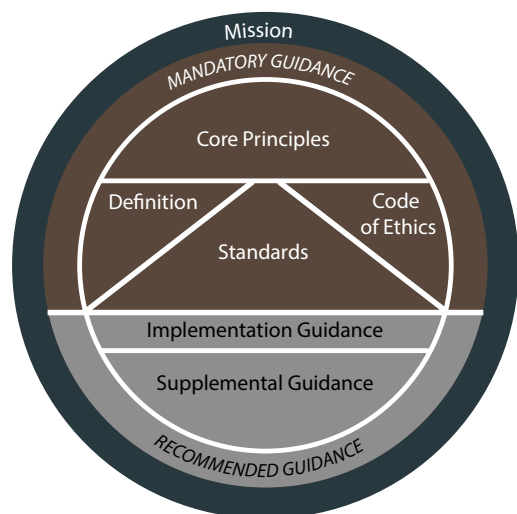
Hoe ziet u de rol van commissaris zich de komende jaren ontwikkelen?

“Ik denk dat het toezicht effectiever wordt. Dat betekent ook dat het meer tijd gaat kosten, om de belangrijke signalen binnen en buiten de organisatie op te vangen moet je veel lezen en luisteren. We moeten ons er ook echter van bewust blijven dat we een andere rol hebben dan de bestuurder, als commissaris nemen we die taak niet over. De kwaliteit wordt vooral bepaald door de samenstelling én diversiteit van de leden. In een crisissituatie kost een commissariaat veel tijd. Die tijd moet je ook kunnen vrijmaken, je moet er zijn voor de bestuurders en andere stakeholders. Na de crisis moet je er ook op letten dat je ‘terugschaalt’. Ik vond het leerzaam om zo'n periode mee te maken.”

Hoe kunnen CAE's de samenwerking tussen IAF en EA het best inrichten?

Hoe richt de CAE de samenwerking tussen de internal auditfunctie (IAF) en de externe accountant (EA) in om te kunnen komen tot een effectieve en duurzame samenwerking?

Hiertoe zijn in elk geval twee invalshoeken relevant: welke verwachtingen zijn er vanuit de maatschappij en wat schrijven de internal auditstandaarden voor?



Figuur 1. International Professional Practice Framework

In de Nederlandse Corporate Governance Code (hierna: de Code), die zich richt op de governance van beursgenoteerde vennootschappen, krijgt de IAF pas bij de update in december 2008 door de Commissie Frijns een belangrijke plaats. Als best practice is onder meer opgenomen dat 'de openbare accountant wordt betrokken bij het opstellen van het werkplan van de IAD'. In verschillende governancecodes, zoals voor banken en verzekeraars, heeft de IAF ook een meer prominente rol.

Apart principe

De wijziging van de Code in december 2016 door de Commissie Van Manen bevat voor het eerst een apart principe (1.3), volledig gewijd aan de IAF.¹ In de Code is bepaald dat de IAF bij het opstellen van haar jaarplan (werkplan) de EA vraagt om input. Daarnaast is bepaald dat de IAF bij uitvoering van haar werkzaamheden directe toegang heeft tot de EA. Ten slotte schrijft de Code voor dat de IAF de EA informeert over de belangrijkste onderzoeksresultaten. De CAE's van Nederland moeten principe 1.3 in de Code nu waar gaan maken!



Naar aanleiding van de updates van de Code in 2008 en 2016 zijn door IIA en NBA LIO een tweetal onderzoeken uitgevoerd over de impact op de governance en de samenwerking van de auditcommissie (AC), de IAF en de EA. Het rapport *Impact op Governance – Interne en externe auditor; samen een nog sterkere bijdrage aan de governance* gepubliceerd in 2009, trekt de conclusie dat de samenwerking IAF en EA een gevarieerde intensiteit heeft en in de praktijk goed is, maar zowel qua effectiviteit als efficiency nog verder kan worden verbeterd.² Het rapport geeft ook een heldere opsomming van een groot aantal best practices in de samenwerking IAF en EA.

Nieuwe benadering

Het onderzoek *Bondgenoten in Governance 2.0; Op weg naar een duurzame relatie tussen de Auditcommissie en de Internal Auditfunctie* uit 2016 trekt de conclusie dat de samenwerking tussen de IAF en de EA een nieuwe benadering dient te krijgen, draaiend om de vraag waar ze elkaar treffen en aanvullen in het totaalveld van financiële en niet-financiële informatie.³ Het optimaliseren van de relatie tussen de IAF en de EA en kansen om in complementariteit de governance van de organisatie te verbeteren, dient op de agenda van de AC te worden geplaatst.

Kortom, werk aan de winkel voor CAE. Gelukkig bieden de IIA-standaarden en richtlijnen, zoals vastgelegd in de nieuwe IPPF-standaarden 2017 en de Implementatie Richtlijnen 2017 (voorheen Practice Advisories) en Aanvullende Handreikingen (voorheen Practice Guides), voldoende aanknopingspunten voor de inrichting van een duurzame samenwerking tussen IAF en EA.^{4,5} In volgorde van de IPPF-nummering zijn hierna de relevante standaarden en de implementatierichtlijnen, die relevant voor een duurzame samenwerking van IAF en EA, nader toegelicht.

Samenwerking

De conclusie die getrokken kan worden op basis van uitgevoerd onderzoek van IIA en NBA LIO naar de samenwerking van de IAF en de EA is dat er in het algemeen sprake is van een goede samenwerking, maar dat deze wel verder verbeterd kan worden. De verwachtingen ten aanzien van deze samenwerking zijn mede door de gewijzigde Corporate Governance Code in 2016 sterk toegenomen. De Code, de IPPF-standaarden en de implementatierichtlijnen bieden de CAE's een goede basis voor het inrichten van een effectieve en duurzame samenwerking tussen de IAF en de EA. De best practices, zoals verwoord in het rapport uit 2009, zijn hierbij nog steeds relevant. <<

Noten

1. <http://www.commissiecorporategovernance.nl/document/?id=3364&download=1>
2. [https://www.nba.nl/Documents/Vaktechnisch-thema/Corporate%20Governance/Impact%20on%20governance%20\(IAF%20en%20EA\).pdf](https://www.nba.nl/Documents/Vaktechnisch-thema/Corporate%20Governance/Impact%20on%20governance%20(IAF%20en%20EA).pdf)
3. https://www.nba.nl/Documents/Publicaties-downloads/2016/LIO/Rapport_Bondgenoten_Sept16.pdf
4. <https://global.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf>
5. <https://www.ii.nl/SiteFiles/Downloads/2017-Implementation-Guides-ALL.pdf>

Antoine van Vlodorp is bestuurslid van het IIA. Hij heeft een achtergrond als internal auditor en CAE binnen de financiële sector. Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven.

Relevante standaarden

Standaard 1210 inzake vakbekwaamheid geeft aan dat bij het verwerven van vakkundig advies en ondersteuning gebruikgemaakt mag worden gemaakt van de specifieke kennis, ervaring en vaardigheden van de EA en andere interne en externe assurance providers en adviseurs als de eigen interne auditstaf bepaalde kennis, ervaring, technische- of sociale vaardigheden mist om een opdracht uit te kunnen voeren. De CAE moet vaststellen of de ingeleende accountants en adviseurs de gewenste kennis, ervaring en vaardigheden bezitten om het IAF-team te kunnen complementeren. De eindverantwoordelijkheid voor de opdracht blijft bij de IAF.

Standaard 1320 inzake rapportering over het kwaliteitsbewakings- en verbeterprogramma (QAIP) adviseert om de resultaten van interne en externe kwaliteitstoetsingen te delen met de EA. De EA kan mede op basis van de resultaten beoordelen of gesteund kan worden op de werkzaamheden van de IAF, zoals in het kader van COS610.

Standaard 2050 inzake coördinatie schrijft voor dat de CAE informatie dient te delen en activiteiten moet coördineren met andere interne assurance providers, de EA en externe adviseurs, om een adequate dekking van interne beheersing van de risico's te verzekeren en het dubbel uitvoeren van werk tot een minimum te beperken. De IAF mag gebruikmaken van de werkzaamheden van de EA ten aanzien van activiteiten en processen, om te komen tot een adequate dekking. Hiertoe moet de CAE wel kennis nemen van de aard, omvang, diepgang, methodiek en timing van de uitgevoerde werkzaamheden van de EA. Om inzage te krijgen in de werkzaamheden van de EA moeten (aanvullende) afspraken gemaakt worden tussen IAF en EA. Om het voor beide partijen mogelijk te maken om te steunen op elkaars werkzaamheden, kan het efficiënt zijn als beide teams gebruikmaken van vergelijkbare audittechnieken, -methoden en -terminologie. De IAF-rapportages, inclusief managementreactie en toegezegde acties, kunnen, daar waar van toepassing, worden gedeeld met de EA. Deze rapportages vormen mede input voor de EA voor de bepaling van de aard, omvang en timing van hun werkzaamheden. De CAE ontvangt dan weer de presentaties en management letters van de EA die zijn gedeeld met de RvB en AC. De CAE heeft hierbij een verantwoordelijkheid om de samenwerking en coördinatie tussen IAF en EA periodiek te evalueren.

Standaarden 2110 en 2120 schrijven voor dat de IAF evaluaties moet uitvoeren en passende aanbevelingen moet formuleren om respectievelijk de governanceprocessen en risk-managementprocessen van de organisatie te verbeteren, inclusief de coördinatie van de activiteiten van de RvB, de EA, de IAF en het management. De afgelopen jaren hebben diverse IAF's, gebaseerd op deze standaarden, het proces van wisseling van de EA binnen hun organisatie gecoördineerd of zijn daar intensief bij betrokken geweest.

Standaard 2330 inzake dossiervorming schrijft voor dat de CAE expliciet goedkeuring moet verlenen aan de EA om inzage te krijgen in IAF dossiers en dat een procedure wordt opgesteld op welke wijze de EA inzage verkrijgt. Deze procedure moet voldoen aan de richtlijnen van de organisatie en met alle toepasselijke regelgeving of andere vereisten.

Standaard 2500 ten slotte moet de IAF conform standaard 2500 toezicht houden op de opvolging van auditresultaten, adviezen en verbeteracties, zoals gecommuniceerd aan het management. Dit betreft het toezicht op de opvolging van zowel de auditresultaten en adviezen van IAF als EA, toezichthouders en andere interne en externe assuranceproviders.

IA en EA: bondgenoten in good governance

8 december 2016 publiceerde de Monitoring Commissie Corporate Governance Code (hierna commissie Van Manen) de aangepaste Nederlandse Corporate Governance Code (hierna de Code). Wat zegt de Code over de wijze waarop internal auditors en externe accountants kunnen bijdragen aan goede corporate governance? Op welke wijze werken ze samen?



De verwachting is dat steeds meer Nederlandse beursfondsen besluiten om een IAF in te stellen

Al in het eerste Nederlandse corporate-governancerapport van de commissie Peters (1997) werd gesteld dat de accountantscontrole van de jaarrekening een van de hoekstenen van een goed systeem van corporate governance vormt (aanbeveling 36). De internal auditor is eveneens een belangrijke speler in corporate governance. Om die reden besteedden eerdere governance codes (Tabaksblat/Frijns) ook aandacht aan de internal auditfunctie (IAF), zij het op een redelijk bescheiden wijze. De commissie Van Manen lijkt daar verandering in aan te brengen.

Wat opvalt in de nieuwe Code is dat de IAF een prominere plaats heeft gekregen. Volgens Van Manen is dit niet om deze beroepsgroep te plezieren maar om de raad van commissarissen beter in staat te stellen hun toezichhoudende functie uit te oefenen. Hierdoor krijgt de IAF meer te maken met deze raad. Datzelfde geldt voor de externe accountant die in het kader van zijn onafhankelijkheid intensiever samenwerkt met de commissarissen.

Uitgangspunt van de commissie Van Manen is dat in beginsel iedere beursgenoteerde onderneming beschikt over een IAF. Uit de resultaten van de monitoringactiviteiten door dezelfde commissie Van Manen blijkt echter dat 41% van de beursfondsen (nog) niet over een IAF beschikt. De achterliggende argumenten voor het ontbreken van een IAF zijn onder andere de geringe omvang van de onderneming en het feit dat de bedrijfsactiviteiten niet complex zijn. De Code bepaalt dat de auditcommissie beoordeelt of er alternatieve maatregelen zijn getroffen waarmee de taak van de IAF op een adequate wijze wordt ingevuld. En dat hierover wordt gerapporteerd in het verslag van de raad van commissarissen. De verwachting is dat steeds meer Nederlandse beursfondsen besluiten om een IAF in te stellen.

Complementariteit

De Commissie van Manen publiceerde eerder in 2016 al voorstellen om de Code te herzien. In deze voorstellen werd onder andere aandacht geschonken aan de IAF en de samenwerking met de externe accountant. Van Manen stelde in de toelichting op zijn herzieningsvoorstellen dat “de functie uitoefening van de interne auditfunctie en de externe accountant complementair aan elkaar zijn”. Niet geheel duidelijk is wat de commissie Van Manen hiermee bedoelde. Nu de Code

definitief is vastgesteld kunnen we nagaan hoe deze complementariteit nader is ingevuld in de aangepaste Code.

Uitgangspunt bij de commissie Van Manen is dat de externe accountant nauw samenwerkt met de internal auditor. Uit eerder onderzoek van de NBA en IIA blijkt dat deze samenwerking een gevarieerde intensiteit heeft en in de praktijk goed is, maar zowel qua effectiviteit als qua efficiency nog verder kan worden verbeterd.¹

Jaarrekeningcontrole

Internal auditors en externe accountants hebben veel met elkaar te maken maar hebben verschillende verantwoordelijkheden. De externe accountant werkt voor het maatschappelijk verkeer en dient een oordeel te geven bij de jaarrekening van de onderneming. De internal auditor werkt primair voor de onderneming en dient onderzoek te doen naar de kwaliteit van de interne beheersing en governance. In tegenstelling tot de externe accountant is het beroep van internal auditor niet wettelijk vastgelegd.

De externe accountant kan voor het oordeel dat hij geeft bij de jaarrekening gebruikmaken van de IAF. Onder bepaalde voorwaarden kan hij steunen op het werk van de IAF en zijn eigen werkzaamheden verminderen. In de praktijk heeft dat vooral effect op het aantal (tijdsintensieve) gegevensgerichte werkzaamheden. Die voorwaarden zijn beschreven in Standaard 610 van de NBA, die recentelijk is aangescherpt.



De mate van complementair zijn ligt op niet-financiële informatie lager dan bij de financiële verslaglegging

De accountant evalueert jaarlijks of hij kan steunen op de IAF waarbij hij het volgende nagaat:

- de mate waarin de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de IAF de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen;
- het competentieniveau van de IAF;
- of de IAF een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, inclusief kwaliteitsbeheersing.

Mochten deze randvoorwaarden niet gelden dan is Standaard 610 niet van toepassing en dient de externe accountant zelf meer werkzaamheden te verrichten. Overigens geldt dat ook wanneer wel kan worden gesteund op de IAF de externe accountant altijd aanvullend een bepaalde hoeveelheid eigen testen moet uitvoeren (reperformance).

Stakeholders hechten naast de jaarrekening steeds meer belang aan het bestuursverslag waarin onder andere belangrijke informatie over maatschappelijk ondernemen, governance en risicomanagement is opgenomen. Dit verslag wordt tot nu toe niet gecontroleerd maar slechts marginaal getoetst door de externe accountant. De NBA ziet hier in de toekomst een belangrijke rol weg gelegd voor de externe accountant. Dit impliceert een intensieve samenwerking met de IAF omdat deze doorlopend onderzoek doet naar de adequate opzet en werking van governance binnen de organisatie. Goede governance zou voldoende waarborgen moeten geven voor een betrouwbaar bestuursverslag.

Onderzoek naar de praktijk

IIA en NBA-LIO hebben in 2016 onderzoek gedaan naar de samenwerking tussen de IAF en de externe accountant.² Hierna worden per relevante best-practicebepaling (bpb) in de Code de onderzoeksresultaten weer gegeven. In de Code wordt ingegaan op de wijze waarop het werkplan van de internal auditor tot stand komt. In bpb 1.3.3 staat dat naast het bestuur en de auditcommissie ook de externe accountant wordt betrokken in dit proces. De Code stelt daarnaast dat in het werkplan aandacht wordt besteed aan de interactie met de accountant. Het onderzoek 2016 laat zien dat circa 80% van de internal auditors in de toelichting op hun auditplan aan de auditcommissie aandacht besteedt aan de afstemming met de externe accountant. Het auditplan van de internal auditor is gebaseerd op een risico-analyse. Verwacht mag worden dat de externe accountant wordt betrokken in de totstandkoming van deze analyse. Het onderzoek toont echter aan dat dit slechts in 37% van de onderzochte populatie ook daadwerkelijk gebeurt. Vooral de semipublieke sector scoort hier onder het gemiddelde. Hier valt nog veel in te verbeteren.

Ook is onderzocht in hoeverre de werkzaamheden van de internal auditor complementair zijn aan die van de externe accountant. Het blijkt dat de mate van complementair zijn op niet-financiële informatie (zoals het bestuursverslag en de daarbij behorende risicoparagraaf) lager ligt dan bij de financiële verslaglegging.

Samenwerking betekent ook regelmatig overleg. De internal auditor heeft in ruim 70% van de onderzochte populatie een periodiek voortgangsoverleg met de externe accountant. Hier lijkt ook nog ruimte voor verbetering te zijn.

Zowel de externe accountant als de internal auditor zijn aanwezig bij de vergaderingen van de auditcommissie (bpb 1.5.2). Overleg en onderlinge afstemming van aanpak en bevindingen voorafgaand aan die vergaderingen is dus aan te bevelen.

De internal auditor heeft direct toegang tot de externe accountant (bpb 1.3.4) en informeert het bestuur, de auditcommissie en de externe accountant over zijn onderzoeksresultaten (bpb 1.3.5) waaronder tekortkomingen in de opvolging van aanbevelingen van de internal auditor. Het onderzoek 2016 laat zien dat de meeste externe accountants (87%) de rapporten van de internal auditor ontvangen. De commissie Van Manen gaf in de concept-Code de internal auditor ook een rol in de opvolging van de aanbevelingen van de externe accountant.³ In de praktijk blijkt dat nog lang niet altijd gebruikelijk te zijn. In circa 60% van de onderzoekspopulatie informeert de internal auditor de auditcommissie over deze opvolging en de oorzaken daarvan. De externe accountant wordt in 66% van de onderzoekspopulatie betrokken in de beoordeling van de IAF door de auditcommissie. Andersom vraagt de auditcommissie in 54% aan de internal auditor naar zijn mening over de externe accountant.

Hand in hand

De rollen van de internal auditor en de externe accountant dienen hand in hand te gaan. Heldere positionering, optimale samenwerking en kennisdeling is daarbij zeer belangrijk. Alleen op deze wijze kunnen beide beroepsgroepen als bondgenoten in governance optimaal waarde toevoegen aan de onderneming. <<

Noten

- Impact op governance. Interne en externe auditor; samen een nog sterkere bijdrage aan de governance, 2009.
- Bondgenoten in governance 2.0, september 2016.
- In de definitieve Code is dit weer vervallen. LIO had enige bedenkingen bij dit voorstel aangezien sommige aanbevelingen van de externe accountant betrekking kunnen hebben op waarderingskwesaties waarbij een diepgaande kennis van IFRS wordt vereist. Niet iedere IAF beschikt over deze kennis.

Johan Scheffe is coördinator Internal Audit en secretaris Ledengroep Intern en Overheidsaccountants (LIO) van de NBA. Voorheen werkte hij als extern accountant en internal auditor. Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven.

Professioneel *veranderen*

Toen ik ongeveer tien jaar geleden het boek *Leren veranderen* van De Caluwé en Vermaak las ging er een wereld voor mij open. Niet alleen werd een heel aantal modellen en ideeën over verandermanagement gepresenteerd, maar ook herkende ik mijzelf direct in de witte denkwereld uit hun vijfkleurenmodel van veranderintenties. Hoewel de kleurenleer van genoemde auteurs niet geheel strookt met de kleurentyperingen van DISC Insights, is het een zeer werkbare manier om omgaan met veranderingen bij personen en in groepen in beeld te brengen.

Toen ik dit najaar las dat er een boek was verschenen over het eerdere standaardwerk over veranderen wilde ik dat dan ook graag lezen. Het heeft bijna de omvang van twee bakstenen en het is ook nog eens rijkelijk voorzien van internetverwijzingen (door middel van ondersteuning door een eigen website) en scancode's die voor een directe verwijzing naar bijvoorbeeld YouTube-filmpjes zorgen. Al met al een heel rijk boek.

Dat is volgens de redacteuren ook de bedoeling. Men heeft in feite een heel groot aantal best practices verzameld van allerhande professionele veranderaars die op een of andere manier in de praktijk de inhoud van *Leren veranderen* hebben toegepast en ervan hebben geleerd. En door die kennis door te geven aan de lezer van dit boek worden wij als lezers (en gebruikers) ook weer beter.

Door de professionele aanpak hebben de oorspronkelijke auteurs ook hun medewerking verleend en zijn diverse veranderaars in gesprek gegaan met hen, waardoor De Caluwé en Vermaak nog beter konden uitleggen wat ze hebben bedoeld en op welke manier dat het best kan worden toegepast. Een mooi voorbeeld daarvan is de uitwerking van het causaal diagram in twee hoofdstukken. Stap voor stap wordt uitgelegd hoe het causaal

diagram kan worden opgesteld en welke valkuilen moeten worden voorkomen. Door het goed toe te passen wordt duidelijk op welke plekken in de organisatie interventie het meest effect zal hebben en waar een interventie alleen maar invloed zal hebben op het meten van effecten (zonder de oorzaak daadwerkelijk aan te pakken).

Het maken van een dergelijke analyse lijkt wel op de Cause and Effect Tree uit de *Theory Of Constraints* van Goldratt, maar is in de geschetste uitwerking gemakkelijker toe te passen. Dit omdat wordt aanbevolen maar een beperkt aantal factoren uit te werken en niet de grote hoeveelheid die Goldratt lijkt te propageren.

De video's (nogmaals, onderdeel van het boek, door middel van scancode's gemakkelijk te bereiken) waarin Vermaak minicolleges geeft over de vormgeving van veranderingen, lichten mooi toe hoe je als veranderaar zou kunnen werken. Veel praktische inzichten in hoe je als professional aan de slag kunt.

Ik werd bij het lezen regelmatig jaloers op de manier van werken van de aangehaalde professionals. Ik zou wel willen dat ik zoveel tijd en energie zou kunnen stoppen in de voorbereiding en uitvoering van de interventie. Als professional heeft het mij tegelijkertijd ook gesterkt in de gedachte dat veranderen een echt vak is. Waar je op kunt studeren en voor moet studeren, bekijken en beoordelen. Nadenken over het advies en de interventie. Degelijk werk.

Dit boek helpt daarbij. Maar is wel een investering, vooral in studietijd. Gelukkig hoeft je door de praktische opzet niet alles achter elkaar te lezen en kun je het (net als *Leren veranderen*) ook uitstekend als naslagwerk aan je bibliotheek toevoegen. Om op een rustige zaterdagmiddag tijdens een wat moeilijker veranderingsproces nog eens na te lezen hoe de andere professionals zo iets aanpakken. Professioneel veranderen dus. Zeer aan te bevelen!



Werken met Leren Veranderen

Onder redactie van Hanna Boersema-Vermeer en Gertjan de Groot

Vakmedianet

ISBN 9789462760752

€ 39,50

Dit boek is verkrijgbaar bij
www.managementboek.nl

Renze Klamer, verandermanagement
Sentle bv (www.sentle.nl)

De **verschillende** gezichten van de IAF

Dé IAF bestaat niet.¹ Het lijkt een goed bewaard geheim, maar afdelingen die zichzelf duiden met het containerbegrip IAF verschillen van elkaar, zowel in taak- en samenstelling als in afdelingscultuur. En soms zoveel als dag en nacht.





Wilt u weten of u werkzaam bent voor een interne auditfunctie of een interne accountantsfunctie? Beantwoord onderstaande vragen en u weet het!

1. Wie is de belangrijkste opdrachtgever van uw afdeling?

- A. Het management
- B. De raad van bestuur
- C. De raad van commissarissen

2. Hoe intensief is de samenwerking tussen uw afdeling met de externe accountant?

- A. Niet intensief, er is niet of nauwelijks contact met de externe accountant
- B. Redelijk intensief, de externe accountant wordt op de hoogte gesteld van de auditplanning en/of de belangrijkste bevindingen
- C. Zeer intensief, de externe accountant wordt betrokken bij het opstellen van de auditplanning en/of maakt gebruik van de werkzaamheden van mijn afdeling

3. Relatief hoeveel financial audits worden uitgevoerd?

- A. Minder dan 33,3%
- B. 33,3% tot 66,6%
- C. Meer dan 66,6%

4. Uit relatief hoeveel medewerkers bestaat uw afdeling?

- A. Uit minder dan 0,4% van alle medewerkers die voor mijn organisatie werkzaam zijn
- B. Uit tussen 0,4% en 1% van alle medewerkers die voor mijn organisatie werkzaam zijn
- C. Uit meer dan 1% van alle medewerkers die voor mijn organisatie werkzaam zijn

5. Relatief hoeveel medewerkers van uw afdeling zijn accountant?

- A. Minder dan 25%
- B. 25% tot 50%
- C. Meer dan 50%

A = 1 punt, B = 2 punten, C = 3 punten. Tel het aantal punten bij elkaar op. Hebt u minder dan 10 punten? Dan werkt u waarschijnlijk op een interne auditfunctie. Hebt u 10 punten of meer? Dan is het waarschijnlijker dat u werkzaam bent voor een interne accountantsfunctie. Mogelijk moet het naambordje van uw afdeling worden vervangen!

Keer op keer blijkt dat onze stakeholders – managers, bestuurders, commissarissen, externe accountants en toezichthouders – niet of nauwelijks bekend zijn met de verschillende gedaanten waarin de IAF zich vertoont. En dat is niet zo vreemd, aangezien we onszelf niet eens voldoende bewust zijn van de verschillen, althans zo lijkt het. Hoog tijd dus voor een nadere definiëring.

Divers landschap

Het landschap van IAF's in Nederland is zeer divers. We kennen IAF's die zich volledig richten op de jaarrekening, IAF's die zich juist helemaal richten op management control en IAF's die tegelijkertijd beide objecten in beschouwing proberen te nemen. We kennen grote, middelgrote en kleine IAF's. We zien bovendien grote verschillen als we kijken naar de persoonskenmerken en achtergronden van de professionals die voor IAF's werkzaam zijn. Vijftig tinten grijs dus. Toch kunnen we, zo blijkt uit onderzoek, al deze vormen reduceren tot twee archetypen IAF's: de interne accountantsfunctie en de interne auditfunctie.²

De interne accountantsfunctie

Dit type IAF kent als primaire taak de controle van de jaarrekening. Hiertoe voert zij niet enkel gegevensgerichte controles uit, maar beoordeelt zij tevens de beheersmaatregelen in de financiële procesgang (de zogenoemde interimcontrole, vakjargon ontleend aan de externe praktijk). De werkzaamheden liggen daarmee in lijn met die van de externe accountant en de interne accountantsfunctie kan dan ook worden beschouwd als diens vooruitgeschoven post. Belangrijke andere stakeholders zijn de auditcommissie (AC) van de raad van commissarissen (RvC) en de raad van bestuur (RvB). Het (hogere) management fungeert in de regel als auditee en zij zien de interne accountantsfunctie dan ook vaak als controleur. Het werk dat door dit type IAF's wordt uitgevoerd, is voor een groot deel repeterend van aard. En dat is niet zo gek, daar de interne accountantsfunctie alle (processen die leiden tot) zogenoemde materiële posten op de jaarrekening ieder jaar weer opnieuw in beschouwing neemt. Het moet dan ook raar lopen wil de uitkomst van de jaarrekeningcontrole door de externe accountant voor de organisatie nog als een verrassing komen. En daar zit voor de organisatie dan ook gelijk de winst. Doorgaans kent dit type IAF's een omvangrijke populatie, gedomineerd door routinematige professionals met een achtergrond in de accountancy. Weliswaar aangevuld met een aantal IT-auditors, die normaliter de rol spelen van de onderaannemer van de interne accountant. De afdelingscultuur laat zich, conform de cultuurdimensies van Hofstede, het best beschrijven als procesgericht, werkgericht, gesloten, normatief en met een strakke vorm van controle en is daarmee, vertaald naar de cultuurtypologieën van Quinn & Cameron, meer hiërarchisch van aard.³

De interne auditfunctie

Een ander type IAF, de interne auditfunctie, houdt er een meer managementkundige benadering van internal auditing op na. Dergelijke IAF's richten zich primair op management

control, dat wil zeggen het geheel aan maatregelen dat moet waarborgen dat de door het management gestelde doelen worden bereikt. De internal auditors van dergelijke IAF's voeren voornamelijk niet-repeterende onderzoeken uit naar uitsluitend die zaken waar management en directie additionele zekerheid over wensen (lees: zich zorgen over maken), als ware zij diens sportarts. Hiertoe ontwerpen zij steeds weer een referentiemodel op maat, aan de hand van bijvoorbeeld erkende standaarden en bij andere organisaties gebleken effectieve werkmethoden, en brengen daarmee continu nieuwe kennis in de organisatie. De internal auditors nemen hierbij, in toenemende mate, ook zachtere aspecten als leiderschap, cultuur en integriteit in beschouwing. Interne auditfuncties zijn niet of nauwelijks gebaat bij samenwerking met de externe accountant. De aard en het niet-repeterende karakter van haar onderzoeken lenen zich er simpelweg niet voor. Doorgaans bestaat dit type IAF's uit slechts een handjevol internal auditors. Innovatieve professionals met uiteenlopende achtergronden, van bedrijfskundigen tot sociologen (en ja, ook accountants en IT-auditors). Gebruikmakend van de eerder aangehaalde cultuurdimensies van Hofstede laat de afdelings-



Risk & Control Analytics

“With large amounts of data available, it is becoming more important than ever for organizations and internal audit departments to use analytics to address current and emerging risks quickly, drawing conclusions that can help to take action more confidently and with deeper insight”

Where insights lead.

Deloitte's Process X-ray and our other fact-based analytical solutions capture what really happens in an end-to-end process, providing full transparency and unmatched intelligence from your data. This gives factual and immediate insight in the as-is end to end process execution, exception handling, compliance to key controls and risks that actually have materialized.

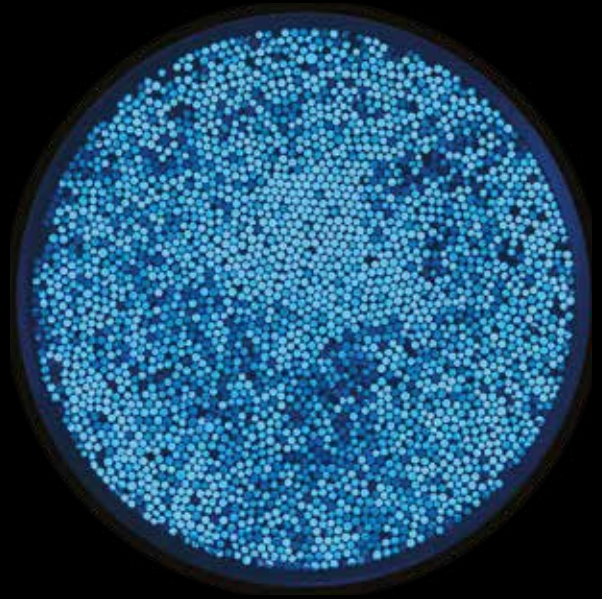
For more information, please contact us:

Rob de Leeuw

Rdeleeuw@deloitte.nl

Olaf Helmond

Ohelmond@deloitte.nl



© 2017 Deloitte The Netherlands

www.pwc.nl

PwC Internal Audit. Expect More.

Internal Audit Services

Vishan Makhaising

Telefoon: +31 88 792 36 28

vishan.makhaising@nl.pwc.com



pwc

Technologische disruptieve ontwikkelingen zorgen voor verhoogde verwachtingen van Internal Audit als het gaat om het leveren van vertrouwen, zekerheid en comfort. Bedreigingen op het gebied van cybersecurity, zoals de diefstal van klantinformatie en de opkomst van de georganiseerde cybercriminaliteit verhogen de verwachtingen van de stakeholders op het gebied van privacy en veiligheid. Daarnaast vragen de ontwikkelingen op het gebied van sociale media en cloudoplossingen om een scherp inzicht van de technologische risico's.

Internal Audit kan hierin een belangrijke rol spelen, bijvoorbeeld door het uitvoeren van IT activiteiten. Deze activiteiten kunnen variëren van IT risk assessments tot real-time IT project assurance. Zo helpen wij mee bij het vinden van oplossingen die bijdragen aan zekerheid, maar ook aan mogelijkheden voor groei en innovatie.

©2017 PricewaterhouseCoopers B.V. (KvK 3412089) Alle rechten voorbehouden.

Aspect	Interne accountantsfunctie	Interne auditfunctie
Opdrachtgever	(AC van) RvC en/of RvB	RvB en/of management
Primair object van onderzoek	Jaarrekening	Management control
Referentiemodel	Gestandaardiseerd	Maatwerk
Aard van de werkzaamheden	Repetierend	Niet-repetierend
Samenwerking met de externe accountant	Intensief	Beperkt
Aantal medewerkers	Veel	Weinig
Achtergrond medewerkers	Voornamelijk accountancy	Zeer divers
Type medewerkers	Routinematige professionals	Innovatieve professionals
Imago	Controleur	Sportarts
Afdelingscultuur	Meer hiërarchisch	Meer adhocistisch

Tabel 1. Verschillen tussen de interne accountantsfunctie en de interne auditfunctie

cultuur van de interne auditfunctie zich het best beschrijven als resultaatgericht, mensgericht, open, pragmatisch en met een losse vorm van controle. Vertaald naar de cultuurtypologieën van Quinn & Cameron is de afdelingscultuur van de interne auditfunctie meer adhocistisch van aard en verschilt hiermee dus enorm van de afdelingscultuur van de interne accountantsfunctie.³

Het hiervoor genoemde is weergegeven in *tabel 1*.⁴ Hieruit blijkt ook direct de problematiek waar afdelingen tegenaan lopen, wanneer zij beide functies proberen te verenigen. Dit lijkt onbegonnen werk, gegeven de grote verschillen die op diverse aspecten tussen de functies bestaan.

Keer op keer blijkt dat onze stakeholders niet of nauwelijks bekend zijn met de verschillende gedaanten waarin de IAF zich vertoont

Naamsverwarring

Het lijkt erop dat de interne auditfunctie de afgelopen jaren aan populariteit heeft gewonnen. Veel van oorsprong als interne accountantsfunctie opererende afdelingen hebben hun afdeling inmiddels omgedoopt tot interne auditfunctie. Het zijn van een interne accountantsfunctie lijkt helemaal uit de mode, het is simpelweg niet goed genoeg meer. Stakeholders verwachten meer van hun IAF, zo luidt het argument. Inmiddels is er in Nederland al bijna geen interne accountantsfunctie meer te vinden. Of toch wel? Als we verder kijken dan de naam bordjes van de afdelingen en hun taak- en samenstelling in beschouwing nemen, ontstaat ineens een heel ander beeld. De interne accountantsfunctie bestaat nog steeds. Zij is in het landschap van IAF's zelfs dominant aanwezig. Het lijkt de interne auditfunctie te zijn die aan het verdwijnen is. Behalve in naam dan.

Verschillende gezichten

Dit artikel is niet bedoeld als pleidooi voor de interne auditfunctie noch voor de interne accountantsfunctie. Het is aan organisaties zelf om te bepalen welk type IAF zij het meest passend vinden. Die discussie moet vooral gevoerd worden aan de tafels van de raden van bestuur en (auditcommissies van) de raden van commissarissen. Echter, dat interne accountantsfuncties te pas en te onpas worden aangeduid, en zichzelf aanduiden, als interne auditfuncties (of Internal Audit) en dat ook nog eens stelselmatig wordt ontkend dat verschil bestaat tussen de taakstelling van beide type IAF's, draagt op z'n zachtst gezegd niet bij aan deze discussie. We moeten er als beroepsgroep voor zorgen dat onze omgeving bekend raakt met de verschillende gezichten van de IAF. Ik roep u dan ook op dit artikel te delen met de managers, bestuurders, commissarissen, externe accountant en toezicht-houders van de organisatie waarvoor u werkzaam bent en de strekking ervan met hen te bespreken. Zodat ze zelf kunnen bepalen welk type IAF zij wensen: de interne accountantsfunctie of de interne auditfunctie. <<

Noten

1. Prof.dr.mr. M. Pheijffer RA stelde dit eerder. Zie Arif, N. en A. Molenkamp, 'Dé IAF bestaat niet', *Audit Magazine*, 11(2), 2012, p. 34-36.
2. Zie onder meer Walrave, B., 'De cultuur van auditafdelingen', *Audit Magazine*, 13(3), 2014, p. 44-47 en recent onderzoek door A.G.A.M. Laurensen-de Jager, waarvan de onderzoeksresultaten naar verwachting medio 2017 zullen worden gepubliceerd. Hartog en De Korte beschreven in hun model 'Het kruis' eerder al de diverse soorten audits die door een IAF kunnen worden uitgevoerd. Zie hiervoor Hartog, P.A. en R.W.A. de Korte, 'IT-Audit en Operational Audit: Eenmanszaken of Maten?', *EDP-Auditor*, (2), 2005, p. 20-27.
3. Zie Walrave, B., 'De cultuur van auditafdelingen', *Audit Magazine*, 13(3), 2014, p. 44-47 en Walrave, B., 2011, 08-11, 'Cultuur van auditafdelingen', geraadpleegd op 1-8, 2017, van Auditing.nl: <http://www.auditing.nl/bibliotheek/2011-walrave-b/>.
4. Arif en Molenkamp beschreven eerder de verschillen tussen accountancy en internal auditing. Zie hiervoor Arif, N. en A. Molenkamp, 'De interne auditor aan het woord....', *Audit Magazine*, 9(1), 2010, p. 10-13.

Björn Walrave is zelfstandig gevestigd organisatieadviseur, docent, trainer en coach en daarnaast redactielid van *Audit Magazine*.

Strategisch alignmentonderzoek: wat, hoe en waarom

Internal Audit van zorgverzekeraar Coöperatie VGZ heeft de Internal Audit Innovation Award 2016 gewonnen met de innovatieve aanpak voor het strategisch alignmentonderzoek. In dit artikel wordt uitgelegd wat de meting inhoudt, hoe deze is uitgevoerd en staan we stil bij de rol van Internal Audit hierbij.

Strategisch alignment betreft het gedeelde beeld en gemeenschappelijk begrip van de strategie van een bedrijf. Alignment is belangrijk omdat het aangeeft of en in welke mate medewerkers achter de gekozen strategie staan en hoe goed de strategie gezamenlijk wordt uitgevoerd. Als de strategie goed wordt uitgevoerd, wordt een bedrijf beter in staat gesteld om maximale resultaten te boeken.

Hoe is strategisch alignment gemeten?

Het strategisch alignmentonderzoek binnen Coöperatie VGZ (VGZ) is uitgevoerd door de afdelingen Internal Audit en Corporate Affairs in samenwerking met S-ray diagnostics aan de hand van hun S-ray scan.¹ Deze samenwerking kwam tot stand doordat VGZ in contact is gekomen met S-ray diagnostics, hun tools en werkwijze. Een tweede aanleiding was de wens van VGZ om een strategie-audit uit te voeren. Vervolgens is het onderzoek opgepakt door Internal Audit en Corporate Affairs. Corporate Affairs heeft het verhaal van de strategie verteld en Internal Audit heeft gemeten en inzicht gegeven of wat VGZ vertelt, ook in de praktijk plaatsvindt.

Strategisch alignmentmeting binnen VGZ

In 2015 is de eerste meting uitgevoerd, de nulmeting. Vervolgens is begin 2016 een vervolgmeting uitgevoerd en wordt tot en met 2019 ieder jaar een volgende meting uitgevoerd. Iedere medewerker van VGZ heeft een uitnodiging gekregen om mee te doen aan de meting door middel van het invullen van een online vragenlijst. In deze vragenlijst wordt de persoonlijke mening over de strategie van VGZ uitgevraagd. Hierbij moet de medewerker aangeven wat hij denkt dat het best is voor VGZ in zijn geheel, dus voor de hele organisatie en niet wat het best is voor de medewerker persoonlijk of zijn eigen team.

In de vragenlijst wordt onderscheid gemaakt naar het wat, hoe en waarom:

- Wat wil VGZ bereiken: de doelen.
- Hoe kan VGZ haar doelen bereiken: de keuzen.
- Waarom doelrealisatie belangrijk is voor VGZ: de waarden.

Door Corporate Affairs is de strategie van VGZ onderverdeeld naar 10 doelen en 10 keuzen. De waarden die zijn gebruikt in het onderzoek zijn de 10 bedrijfswaarden (zie tabel 1).

Presentatie van de resultaten

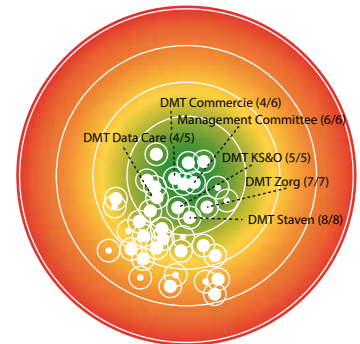
De resultaten worden op vier manieren gepresenteerd voor zowel de doelen, keuzen en waarden.

1. *Totaal alignment map* – *alignment tussen teams* toont de alignment tussen de teams (zie *figuur 1*). Het visualiseert hoe de teams ten opzichte van elkaar staan in hun strategische opvattingen over de doelen, keuzen en waarden. Het bestuur van VGZ, het MC, staat centraal. Elk team wordt weergegeven met een bol en deze bol heeft een zekere vulling. Een lege(re) bol is een team met lage(re) team alignment. En een volle(re) bol is een team met een hoge(re) team alignment.
2. *Team alignment map* toont de alignment *binnen* een team (zie *figuur 2*). Het visualiseert hoe individuele teamleden ten opzichte van elkaar staan in de strategische opvatting over de doelen, keuzen en waarden. Elk teamlid wordt weergegeven door middel van een lijn. Hoe verder de lijnen uit elkaar staan hoe lager het team alignment. Daarnaast wordt in deze map het alignment weergegeven door een percentage tussen de 0% (disalignment) en 100% (volledig alignment). Een percentage van 75% of hoger duidt op een sterk alignment.
3. *Team alignment content map* toont de *inhoud* van het team alignment (zie *figuur 3*). Het visualiseert over welke prioriteitstelling van doelen, keuzen en waarden de teamleden het onderling het meest eens zijn. Het gaat om een gemiddelde teammening.
4. *Totaal alignment map – trekkkrachten* geeft de belangrijkste 'krachten' die de gemeten alignment verklaren weer (zie *figuur 4*). Dit zijn de doelen, keuzen en waarden die maken dat teams op afstand liggen van het MC (centrum). Hoe langer een pijl hoe sterker het doel, de keuze of de waarde de teams uit elkaar trekt en op afstand brengt. Het zijn deze pijlen die aangeven waarover de meningen het sterkst verschillen en het minst verbinden.

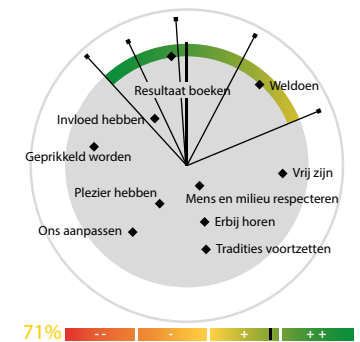
Uiteindelijk deed in 2016 72% van medewerkers (2015: 60%) aan de meting mee. De meting laat zien dat zowel op de doelen, keuzen en waarden de teams in 2016 dichter bij elkaar liggen. Dit betekent dat het alignment tussen de teams verbeterd is, wat duidelijk wordt doordat de bollen in *figuur 1* dichter bij elkaar liggen. Echter, het alignment met het MC (centrum) is gelijk gebleven en VGZ is nog niet voldoende verbonden met be-

10 strategische doelen	10 strategische opties	10 universele waarden
• Verbeterde zorgkwaliteit	• Zorgkosten te verlagen	• Geprikkeld worden
• Betaalbare zorg	• Bedrijfskosten te beheersen	• Plezier hebben
• Financieel resultaat	• Langdurige zorg te integreren	• Resultaat boeken
• Herwonnen vertrouwen	• Zorg te innoveren	• Invloed hebben
• Verhoogde klantloyaliteit	• Producten te standaardiseren	• Erbij horen
• Ambitieuze zorginkoop	• Portfolio te sturen	• Ons aanpassen
• Gereduceerde zorgconsumptie	• Verzekerden te digitaliseren	• Tradities voortzetten
• Bewezen compliance	• Klanten te activeren	• Weldoen
• Versterkt marktaandeel	• Reputatie te verstevigen	• Mens en milieu respecteren
• Concurrerende premie	• Dienstverlening te verbeteren	• Vrij zijn

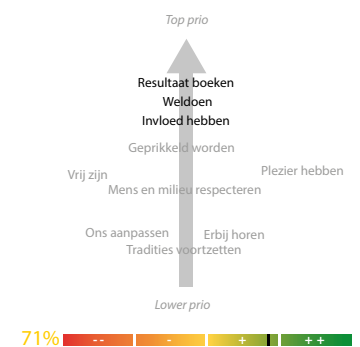
Tabel 1. 10 doelen, keuzen en waarden



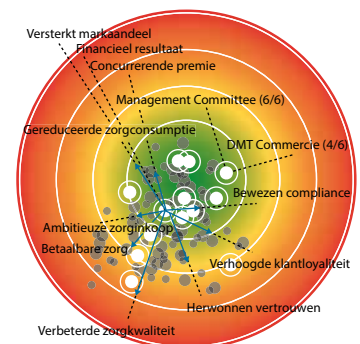
Figuur 1. Totaal alignment map



Figuur 2. Team alignment map



Figuur 3. Team alignment content map



Figuur 4. Trekkkrachten

De doelen, keuzen en waarden worden verschillend geïnterpreteerd

trekking tot de doelen. Over de opties waarmee VGZ de strategie moet behalen zijn de teams verdeeld. En over de waarden zijn de teams het onderling redelijk eens.

Delen van de resultaten

Door Internal Audit is organisatiebreed inzicht gegeven in het strategisch alignment door het analyseren, rapporteren en presenteren van de resultaten. De resultaten zijn met het management gedeeld dat vervolgens de resultaten met haar eigen medewerkers heeft gedeeld. Er is inzicht gegeven in:

- De mate van alignment binnen het eigen team.
- De afstand tussen teams binnen een divisie, bedrijfsonderdeel of afdeling en ten opzichte van het MC (centrum).
- De wijzigingen in de mate van alignment tussen de jaren waarin metingen zijn verricht.

Tijdens de presentaties zijn de managers met elkaar in gesprek gegaan over de resultaten. Kunnen ze de resultaten verklaren? Wat betekenen de resultaten? Welke acties gaan ze ondernemen?

Een andere vorm van terugkoppeling die een aantal malen heeft plaatsgevonden, met alleen het hogere management, was de dialoogsessies. Hierbij zijn door de leden van het managementteam de antwoorden op eigen verzoek met elkaar gedeeld en besproken. Door Internal Audit zijn de antwoorden van de twee managers die het meest van elkaar verschillen naast elkaar gepresenteerd waarna zij met elkaar in gesprek zijn gegaan over de keuzen die zij hebben gemaakt. Bij de terugkoppeling van de resultaten hebben wij in zijn algemeenheid gezien dat de doelen, keuzen en waarden verschillend

worden geïnterpreteerd. Ook zien we terug dat medewerkers een antwoord hebben gegeven dat sterk gekoppeld is aan de werkzaamheden die ze uitvoeren binnen VGZ. Medewerkers die bijvoorbeeld veel met klanten werken hebben vaak doelen en keuzen met betrekking tot klanten gekozen als belangrijk voor het succes van VGZ. Daarnaast bleek dat een doel dat voorheen werd gecommuniceerd als een zeer belangrijk doel, vaak werd gekozen als een van de belangrijkste doelen.

Door deze constatering wordt het management aangezet tot scherpere strategievorming (het voorkomen van interpretatieverschillen) en leiderschap (het helder communiceren van de strategie).

Ervaringen Internal Audit

Het was voor Internal Audit een interessante en nieuwe manier om bevindingen en inzichten terug te geven aan de organisatie. We werden spontaan gevraagd om de resultaten te komen toelichten en presenteren. In 2017 wordt de meting opnieuw uitgevoerd en zullen we zien of de ingezette acties naar aanleiding van de meting in 2016 succesvol zijn geweest. Het maken van de rapportages die zijn gedeeld binnen VGZ kostte in 2016 veel tijd. Daarom is Internal Audit samen met S-ray diagnostics een meer effectieve manier van rapporteren aan het ontwikkelen waarmee de resultaten van 2017 sneller gedeeld kunnen worden. <<

Noot

1. S-ray Diagnostics is een onafhankelijk kennisbedrijf van de Erasmus Universiteit Rotterdam en gespecialiseerd in strategisch alignment-vraagstukken.

Margot Hovestad werkt sinds 1999 bij VGZ, waar zij als auditmanager vanuit Internal Audit de divisie Commercie en de stafafdelingen Risk, Compliance, Juridische & Veiligheidszaken en Corporate Affairs als aandachtgebieden heeft. Zij is lid van de redactie van *Audit Magazine*.

Joop Winterink werkt sinds 2007 als directeur Internal Audit bij VGZ. Tevens is hij commissaris bij de Rabobank Peelland Zuid en werkgeverbestuurslid van Rabobank Pensioenfonds.

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

e] info@mas-online.nl

p] Postbus 1473

3600 BL Maarssen

MAS

De toegevoegde waarde van leugendetectie binnen audit

Young Professionals sprak met Gerard van den Berg CIE QPP over leugendetectie en de relatie hiervan met audit.

Gerard van den Berg geeft sinds 2010 trainingen op het gebied van waarheidsvinding en menselijk gedrag. Hij doet dit vanuit zijn eigen bureau De Leugenacademie. Daarnaast is hij eigenaar van een particulier recherchebureau.

Wordt er in Nederland veel op het vlak van leugendetectie gedaan?

“Ik ben van mening van niet. Ik vind zelfs dat er veel te weinig aan wordt gedaan. Doordat er relatief weinig gecontroleerd wordt kunnen leugens vrij gemakkelijk stand houden. Hierdoor is de kans dat een leugenaar betrapt wordt vrij klein.”

Kunt u enkele voorbeelden van leugendetectie benoemen?

“Je hebt leugendetectie op basis van non-verbale communicatie bij een gesprekspartner, micro expressies, leugendetectie in geschrift en leugendetectie in stem. Bij non-verbale communicatie beoordelen we of de afgegeven signalen consistent zijn met hetgeen iemand zegt. Als deze signalen inconsistent zijn, dan is er mogelijk iets aan de hand. Bij micro-expressies kijken we naar de emoties die in een fractie van een seconde in het gezicht van de gesprekspartner te zien zijn en beoordelen we of deze emoties passen bij hetgeen wordt verteld. Bij leugendetectie in geschrift maken we gebruik van de SCAN-methode (Scientific Content analysis) en CBCA (Criteria Based Content Analysis). Hierbij zoeken we naar indicatoren in de tekst die kunnen duiden op bijvoorbeeld misleiding. Deze indicatoren kunnen ons meer vertellen over de schrijver van de tekst. Bij leugendetectie in de stem maken we gebruik van software die de emoties in de stem van de gesprekspartner analyseert. De software berekent hierbij een risicoprofiel dat direct zichtbaar is in het scherm. Overigens, wanneer je een inconsistentie ziet hoeft dit niet te betekenen dat iemand liegt. Je kunt in dat geval de inconsistentie gebruiken om je gesprekspartner uit te nodigen meer open te zijn.”

Is leugendetectie een bekend onderwerp binnen het auditvakgebied?

“Ik denk dat het juist een onderbelicht onderdeel is binnen audit. Er zijn ook maar weinig auditors die deelnemen aan onze opleidingen en trainingen.”

Wat kan de toegevoegde waarde voor auditors en accountants zijn om leugendetectie toe te passen?

“Auditors dienen onderbouwde oordelen te geven. Deze oordelen geef je op basis van de informatie die je krijgt. Des te betrouwbaarder de informatie des te gefundeerder het oordeel zal zijn. Bepaalde technieken, zoals leugendetectie, kunnen je helpen bij waarheidsvinding. Het is daarbij belangrijk om aan te geven dat het detecteren van misleiding geen doel op zich is, maar een bijkomstigheid van het nauwkeurig observeren en analyseren van je gesprekspartner.”

Wat omvat een opleiding tot certified interrogation expert (CIE) bij de Leugenacademie?

“De opleiding begint bij het analyseren van tekst, waar je vervolgens vragen uit kunt formuleren die je kunt toetsen. Hierbij kun je mogelijk tekenen van bedrog waarnemen. Je leert ook hoe je de ander kunt verleiden tot het vertellen van de waarheid. En ten slotte leer je hoe je op een gestructureerde manier aantekeningen maakt.”

Hebt u nog een tip voor de lezers?

“Als je gesprekspartner iets bevestigend vertelt en een klein beetje ‘nee’ schudt met het hoofd, vraag dan altijd door over het onderwerp.”

Dit jaar vindt een IIA Young Professional event plaats over leugendetectie. Gerard van den Berg zal daarbij aanwezig zijn. Houd de IIA-agenda in de gaten om je aan te melden!

Evaluatie Europese **anti-witwasrichtlijn**

In 2017 wordt in Nederland de vierde Europese anti-witwasrichtlijn ingevoerd. In dit artikel wordt ingegaan op de toepassing van de risicogerichte benadering als evaluatie-instrument om vooraf inzicht te verschaffen in de werking en de effecten van het nieuwe anti-witwasbeleid.



Met de regelmaat van de klok pakt wetgeving achteraf anders uit dan door de beleidsmakers was voorzien

Witwassen is een vorm van misdaad die zich bezighoudt met het omvormen van crimineel verkregen geld tot ogenschijnlijk legitiem verworven inkomsten. Omdat witwassen criminelen in staat stelt om de vruchten te kunnen plukken van hun illegale activiteiten is het een belangrijke drijfveer voor de onderliggende, gewone criminaliteit. De omvang van deze illegale geldstromen is zeer groot. De totale instroom van crimineel geld in Nederland wordt geraamd op 94 miljard euro op jaarbasis, waarvan rond de 18 miljard euro ook daadwerkelijk wordt witgewassen.¹

Door de omvang vormt deze illegale geldstroom een bedreiging voor de integriteit voor de Nederlandse economie. Het heeft bovendien een corrumperende invloed op het maatschappelijke en politieke stelsel, omdat het als vliegwiel fungeert voor onder meer terrorisme en georganiseerde misdaad.^{2, 3} Witwassen vormt een ernstig maatschappelijk probleem dat door de overheid krachtig en effectief dient te worden bestreden.

Nieuwe anti-witwasrichtlijn

Sinds het begin van de jaren negentig van de vorige eeuw wordt het Nederlandse anti-witwasbeleid grotendeels bepaald door Europese anti-witwasrichtlijnen. Ondanks alle inspanningen lijken de resultaten van het Europese anti-witwasbeleid tegen te vallen.⁴ Ook de Nederlandse inspanningen om witwassen te beteugelen zijn weinig effectief; slechts een klein deel (minder dan 0,2%) van de illegale geldstroom wordt achterhaald.⁵ Daarnaast wordt steeds duidelijker dat de huidige aanpak gepaard gaat met een aantal onwenselijke bijeffecten, zoals de toenemende administratieve en financiële belasting van bedrijven, risico's met betrekking tot de privacy van burgers en het gevaar van uitsluiting van met name derde wereldlanden die niet kunnen voldoen aan de strenge Europese anti-witwas regelgeving.^{6, 7}

Om deze knelpunten op te lossen heeft de Europese Commissie een nieuwe, vierde, Europese anti-witwasrichtlijn vastgesteld, die vanaf 2017 door Nederland en de andere lidstaten moet zijn omgezet in nationale wetgeving. De nieuwe richtlijn is nadrukkelijk bedoeld om een succesvolle en flexibele bestrijding van witwassen mogelijk te maken en tegelijkertijd de ongewenste neveneffecten (kosten, administratieve belasting en privacy) te beperken. Een belangrijk element van de nieuwe richtlijn is dat het beleid voortaan bepaald wordt door het feitelijke risico op witwassen in een sector of beroepsgroep. Dit maakt het mogelijk om flexibel in te kunnen spelen op de ontwikkeling van bijvoorbeeld nieuwe betalingstechnologieën en fraudetechnieken.⁸

Falende wetgeving

Met de regelmaat van de klok pakt wetgeving achteraf anders uit dan door de beleidsmakers was voorzien. Zo leidde het kroonjuweel van minister Asscher, de Wet werk en zekerheid, niet tot meer, maar juist tot minder vaste banen. Recentelijk

werd de invoering van de Wet deregulering arbeidsrelaties (DBA) voorlopig uitgesteld omdat werkgevers – uit voorzorg – massaal zzp'ers op straat zetten, terwijl juist beoogd was de positie van deze groep te versterken. Ook was staatssecretaris Wiebes gedwongen om op het scheiden van de markt een wetsvoorstel in te trekken nadat was gebleken dat het de Staat, ongezien en ongewild, miljarden euro's zou kunnen kosten.⁹ Aangezien de drie voorgaande Europese anti-witwasrichtlijnen richtlijnen kennelijk niet het gewenste resultaat hebben opgeleverd, is de vraag gerechtvaardigd of de nieuwe richtlijn wel aan de verwachtingen zal voldoen. Daartoe dient onderzocht te worden op welke aannamen de nieuwe richtlijn is gebaseerd, hoe aannemelijk het is dat de beoogde resultaten zullen worden gerealiseerd en onder welke voorwaarden de nieuwe, risicogerichte aanpak met succes kan worden invoerd.

Valkuilen bij evalueren

Evalueren betekent letterlijk het bepalen van de waarde. Een evaluatie van beleid en wetgeving toetst of de achterliggende beleidstheorie en de gekozen interventiemechanismen tot het gewenste resultaat leiden, dan wel hebben geleid. In het eerste geval gebeurt dat vooraf (ex ante). In het tweede geval achteraf (ex post). Een goed uitgevoerde wetsevaluatie draagt bij aan transparantie en verantwoording over gevoerd beleid, de kosten en de opbrengsten. Daarnaast versterkt het het lerende vermogen van de betrokken organisaties en geeft het inzicht in de werking van de causale mechanismen die ten grondslag liggen aan wetten en regels. Artikel 20 van de comptabiliteitswet verplicht daarom ministers sedert 2001 om hun beleid te achteraf te evalueren en daarover verantwoording af te leggen aan het parlement.

Omdat het doelmatiger is vooraf te evalueren heeft de Ministerraad in 2014 besloten dat alle beleid en wetgeving ex ante moet worden getoetst aan het zogenoemde Integrale Afwegingskader (IA).¹⁰ Het kader formuleert zeven vragen die vooraf door de wetgever dienen te worden beantwoord. De vragen hebben betrekking op de aanleiding, probleemdefinitie, actoren, interventiedoel, interventierechtvaardiging, instrumentarium en resultaten van het betreffende wets- of beleidsvoorstel. In zijn algemeenheid is het echter niet gemakkelijk om vooraf effecten te meten. Wetgeving is algemeen en digitaal van aard, terwijl de werkelijkheid analoog is en wordt bepaald door de contextgebonden interactie tussen mensen. Het evalueren van anti-witwaswetgeving wordt bemoeilijkt

door definitiekwesties (wat is witwassen), causaliteitsproblemen en de invloed van sociale context. Bovendien is resultaatbereiking moeilijk te meten en ontbreekt een bewezen evaluatiemethodiek.¹¹ Het huidige evaluatieonderzoek beperkt zich daarom in de meeste gevallen tot evaluatie van wetgeving, technische aspecten en processen. Het zijn vrijwel zonder uitzondering ex-post-studies met weinig aandacht voor de achterliggende beleidsmaatregelen en de feitelijke effectiviteit.

Risicogericht evalueren

Artikel 7 van de vierde richtlijn verplicht de lidstaten om hun anti-witwasbeleid aantoonbaar te baseren op de uitkomst van het identificeren, beoordelen, begrijpen en mitigeren van de nationale witwasrisico's. De achterliggende gedachte van de Europese wetgever is dat de juiste toepassing van de risicobenadering logischerwijs leidt tot beleid dat zowel effectiever (minder witwassen en minder onderliggende criminaliteit) als doelmatiger (minder kosten, minder ongewenste bijeffecten) zal zijn. De ambitieuze internal auditor die zijn minister vooraf wil informeren over de mogelijke effecten van het nieuwe beleid slaat met behulp van de toolbox van risicomanagement twee vliegen in een klap. Hij toetst of is voldaan aan een van de fundamenten van de nieuwe richtlijn, terwijl hij tegelijkertijd inzicht verschafft in de mogelijke effecten van het nieuwe beleid.

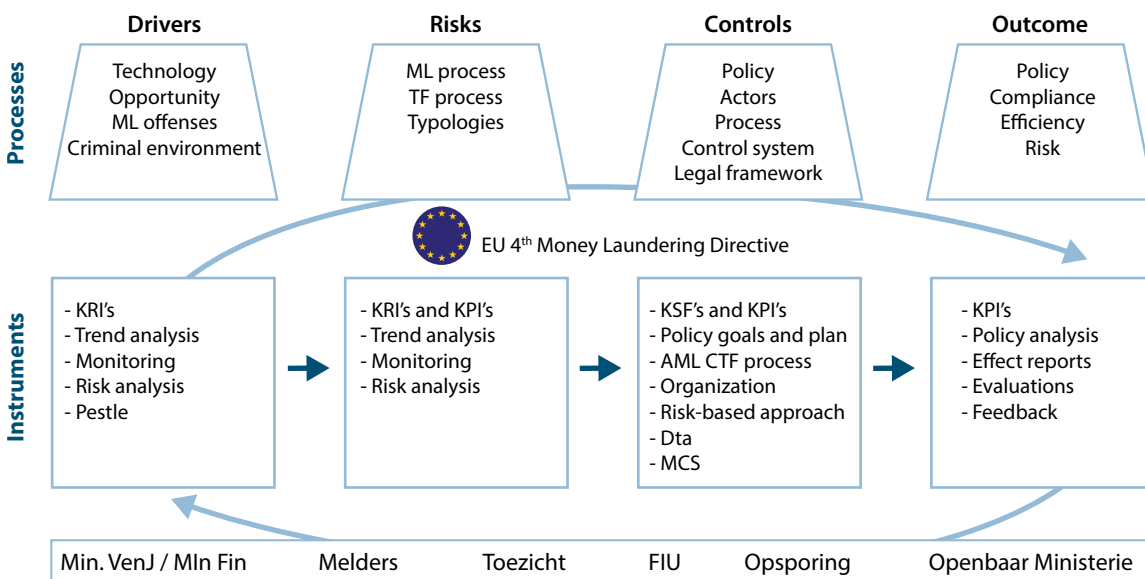
Anti-money laundering risk and control model

De richtlijn schrijft niet voor op welke wijze de risicogerichte benadering dient te worden toegepast en laat het, voorlopig, aan de lidstaten over op welke manier aan deze verplichting wordt voldaan. In het kader van mijn onderzoek naar risicoge-

richte witwasbestrijding heb ik een model ontwikkeld dat kan worden gebruikt voor de zowel de implementatie als de toetsing van de risicogerichte benadering. Het anti-money laundering risk & control framework (MRCF), zoals weergegeven in *figuur 1*, bestaat uit vier processtappen voor de ontwikkeling en uitvoering van risicogericht nationaal anti-witwasbeleid; vierde richtlijnproof. De stappen worden hierna kort toegelicht. Aan de onderkant van het model zijn de organisaties weergegeven die gezamenlijk verantwoordelijk zijn voor het uitvoeren en beheersen van het witwasbeleid (de anti-witwas-keten). Door de processtappen aan de bovenkant te koppelen aan de activiteiten van de anti-witwas-keten wordt inzichtelijk gemaakt op het welke manier het beleid geïmplementeerd dient te worden om de beoogde resultaten op doelmatige wijze te kunnen realiseren.

Stap 1. Drivers – In stap 1 worden relevante ontwikkelingen en issues geïdentificeerd die zich in potentie kunnen ontwikkelen tot nieuwe, opkomende, witwasrisico's. Het is noodzakelijk dat deze drijfveren nauwlettend worden gemonitord en geanalyseerd, door de interne en externe omgeving van een land af te speuren op relevante economische, sociale, criminologische en technologische ontwikkelingen en trends.

Stap 2. Risico's – Vervolgens worden de eigenlijke witwasrisico's geïdentificeerd. Na het inventariseren, waarderen en prioriteren vormen de factoren de bouwstenen voor zowel



Figuur 1. Het anti-money laundering risk & control framework (MRCF)

De internal auditor die zijn minister vooraf wil informeren over de mogelijke effecten van nieuw beleid slaat met de toolbox van risicomangement twee vliegen in een klap

het nationale witwasprofiel, de feitelijke blootstelling aan witwasrisico's, als het gewenste risiconiveau, de risk appetite. De verschillenanalyse tussen het feitelijke en nagestreefde risiconiveau vormt de input voor de discussie over de te volgen risicobeheersingsstrategieën in de volgende stap.

Stap 3. Controls – Beheersingsmaatregelen hebben tot doel de kans of de impact van de risico's terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau en in lijn met de geformuleerde beleidsdoelstellingen. In de meeste gevallen betreft het impliciete of expliciete doelstellingen met betrekking tot het terugdringen en voorkomen van witwassen en de onderliggende criminaliteit.

Stap 4. Outcome – In de laatste stap worden de resultaten (bijvoorbeeld verminderde instroom van crimineel vermogen, betere naleving van anti-witwasvoorschriften, reductie van de onderliggende misdaad, verbeterde kosten-batenratio's of een combinatie van deze elementen) geanalyseerd en afgezet tegen de geformuleerde doelstellingen. De confrontatie tussen gepland en gerealiseerd beleid levert de input op voor de kalibratie en modificatie van de beheersingsstrategie.

Voordelen van het MRCF

Ten opzichte van de huidige voornamelijk regelgerichte benadering biedt het MRCF een aantal duidelijke voordelen. Het is een flexibele en overzichtelijke modellering van het nationale anti-witwasbeleid conform de eisen van de vierde richtlijn. Het maakt het mogelijk het beleid aan te passen en

in te vullen, zodat het naadloos aansluit aan de specifieke omstandigheden van een lidstaat. Het voorziet de beleidsmakers op nationaal niveau van het juiste instrumentarium om het witwasrisico door de gehele keten heen op eenduidige en consistente wijze aan te sturen. Het voorziet ook in een gemeenschappelijk idioom voor de rapportering en afstemming binnen de keten.

Door de gemaakte beleidskeuzen aan de bovenkant van het model te vertalen naar data- en implementatiemodaliteiten op het niveau van de uitvoerende organisaties aan de onderkant van het model, zullen lidstaten meer grip krijgen op de beheersing van witwasrisico's, de uitvoering en de resultaten van hun risicobeheersing. Het model faciliteert tevens het maken van onderbouwde afwegingen met betrekking tot de kosten en de baten van de gekozen beheersingsmaatregelen. <<

Referenties

- 1 Unger, B., et al., *The economic and legal effectiveness of the European Union's anti-money laundering policy*, Cheltenham, UK ; Northampton, MA, USA: Edward Elgar. x, 256 pages, 2014.
- 2 UNODC, UNODC and IMF Model-Legislation on Money-Laundering and Financing of Terrorism 2005.
- 3 Council, E., (2013/0025 (COD) Position of the Council at first reading with a view to the adoption of a directive of the European Parliament and of the Council on the prevention of the use of the financial system for the purposes of money laundering or terrorist financing, amending Regulation (EU) No 648/2012 of the European Parliament and of the Council, and repealing Directive 2005/60/EC of the European Parliament and of the Council and Commission Directive 2006/70/EC. 2015.
- 4 Eurostat, Money Laundering in Europe Report of work carried out by Eurostat and DG Home Affairs, by Cynthia TAVARES & Geoffrey THOMAS (Eurostat) Mickaël ROUDAUT (DG Home Affairs) Luxembourg Publication Office of the European Union, 2010.
- 5 Rekenkamer, A., Bestrijden witwassen: stand van zaken 2013, 2014.
- 6 Deloitte, Final study on the application of the Anti-Money Laundering Directive 2011: Diegem.
- 7 "International banks, poor correspondents", *The Economist*, 14 juli 2014.
- 8 Commission, E., Commission Staff Working Document accompanying the document Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on the prevention of the use of the financial system for the purpose of money laundering, including terrorist financing and Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council on information accompanying transfers of funds, SWD - 22, 2013.
- 9 Kok, L., 'Wiebes ontsnapt aan miljardenstrop', *Algemeen Dagblad*, 2016.
- 10 Kamerstukken, brief van 14 april 2014, Kamerstukken II 2010/1129515, nr. 330, 2014.
- 11 Nelen, H., *Merci Mecenas! Witwassen in het professionele voetbal, in Orde van de Dag*, Wolters Kluwer. p. 44-52, 2015.

Peter Steenwijk is jurist en bedrijfskundige en docent risicomangement. Hij doet onderzoek naar witwassen en terrorismefinanciering aan de The Hague School of Applied Sciences.

Auditen op basis van **dialoog**

Zorginstellingen werken in toenemende mate samen binnen het publieke domein. Er ontstaan steeds meer samenwerkingsverbanden tussen zorg en onderwijs, arbeidstoeleiding en wonen. In de praktijk blijkt dat in deze samenwerkingsverbanden de kwaliteit van de zorg en de veiligheid van de cliënt niet goed geregeld zijn. Hoe kan dit?

Samenwerken in de zorg gaat steeds meer over instellingsgrenzen heen. Instellingen op het gebied van de GGZ, verslavingszorg, jeugdzorg, ouderenzorg, woningcorporaties en schuldhulpverlening werken samen met wijk- en gebiedsteams binnen gemeenten en in regionaal verband. Samenwerken wordt steeds meer in de horizontale dimensie gezocht, terwijl veel organisaties hun management- en verantwoordingsystemen verticaal (top-down) hebben ingericht. De auditors van organisaties zijn van oudsher intern gericht en hebben geen instrumenten beschikbaar om voldoende zicht te krijgen op de toenemende en divergerende samenwerkings- en netwerkverbanden.

Door de Inspectie voor de Volksgezondheid zijn de afgelopen jaren diverse incidenten onderzocht, waaruit blijkt dat het juist op het gebied van ketenkwaliteit en veiligheid mis kan gaan. Zo overleed in 2015 een achtjarig meisje uit Drenthe na een val van een flatgebouw. Meer dan tien instellingen waren bij het gezin betrokken, waarbij werd gewerkt volgens algemeen geldende protocollen. De focus lag echter te veel bij de ouders. Het kind was maar beperkt in beeld en informatie werd onvoldoende gedeeld, zo oordeelde de Inspectie.

Verslavingszorg Noord-Nederland (VNN)

Verslavingszorg Noord-Nederland (VNN) bevindt zich ook in het veranderende zorglandschap waarbinnen allerlei samenwerking- en netwerkverbanden ontstaan. Auditors van VNN hebben onderzoek uitgevoerd naar de samenwerkingscontracten en de naleving ervan. Uit dit onderzoek blijkt dat VNN ongeveer 120 samenwerkingscontracten heeft. De auditors stelden vast dat de kwaliteit van die contracten soms te wensen overlaat. Er is van tevoren niet goed onderzocht wat de financiële haalbaarheid is van de samenwerking. Taken, verantwoordelijkheden en bevoegdheden, de manier waarop informatie-uitwisseling moet plaatsvinden en de gevolgen van contractbreuk zijn niet goed overeengekomen en onvoldoende vastgelegd. Bovendien hebben de contracten een statisch

Het auditen door middel van dialooggestuurde sessies en miniconferentie vormt de kern van dit vernieuwende instrument

karakter, terwijl samenwerkings- en netwerkverbanden juist dynamisch zijn. Deze zaken kunnen risico's met zich meebrengen voor de kwaliteit en veiligheid van zorg aan cliënten. Vanuit de visie dat ketensamenwerking van toegevoegde waarde is voor de cliënt, ontstaat de noodzaak tot samenwerking vaak op tactisch en operationeel niveau. Immers, cliënten en zorgprofessionals weten het best hoe kwalitatief hoogstaande en veilige zorg eruit moet zien en wat hiervoor nodig is. Maar zij hebben vaak niet de middelen en het overzicht om dit goed in te regelen in de ketensamenwerking. Tegelijkertijd willen raden van bestuur zekerheid hebben over zowel de kwaliteit van zorg binnen het samenwerkingsverband als de bijbehorende omzet.

Dialooggestuurde ketenkwaliteit en veiligheid

VNN heeft samen met consultancy-organisatie IJsselvliet Strategie & Realisatie een instrument ontwikkeld: dialooggestuurde ketenkwaliteit en veiligheid' (DKV). Het auditen aan de hand van een nieuw instrument met bijbehorend normenkader door middel van dialooggestuurde sessies en miniconferentie vormt de kern van dit vernieuwende instrument.

Het auditteam, samengesteld uit auditoren van de samenwerkende organisaties, stuurt, faciliteert, stimuleert en verbindt het auditproces en draagt zorg voor een plan, ontwikkelagenda en rapportage. Er wordt hierbij een groter beroep dan voorheen gedaan op de sociale vaardigheden van auditoren, in het bijzonder op het gebied van het begeleiden van gesprekken tussen meerdere gesprekspartners met ieder hun eigen beleving en jargon.

Op basis van gelijkwaardigheid gaan betrokkenen, te weten cliënten, medezeggenschapsraden, professionals, managers en raden van bestuur, in gesprek over het samenwerkingsverband:

wat gaat goed en wat kan beter? Deze gesprekken vinden plaats op de locaties. Er wordt teruggekeken, voorvallen en incidenten worden besproken en verbetermogelijkheden worden doorgenomen. Dit leidt soms direct tot verbeteringen. Eventueel vinden verdiepende een-op-eengesprekken plaats. De audit wordt afgesloten met een miniconferentie. Daar presenteren auditoren de bevindingen aan de deelnemers. Opgedane ervaringen en bevindingen worden door de deelnemers besproken. De deelnemers zijn direct op de hoogte van de bevindingen en inherente acties. Dit leidt tot een ontwikkelagenda.

Het instrument

Het instrument is gebaseerd op de vijf fasen van het INK-model. Er worden in de ontwikkeling van een samenwerking vijf opeenvolgende fasen onderkend (zie tabel 1). De ambitie van de samenwerking, zoals geformuleerd in de overeenkomst of benoemd door de raad van bestuur, bepaalt naar welke fase men streeft: activiteit, proces, systeem, keten of excellentie en transformatie.

Aan de hand van vier standaarden kan het niveau van de samenwerking worden getoetst. Deze worden verdeeld in aspecten en bijbehorende typische vragen. De eerste standaard is de ambitie van het samenwerkingsverband. De tweede is hoe regie gevoerd wordt op het samenwerkingsverband. De derde standaard gaat over de concrete uitvoering van de samenwerking. De vierde en laatste standaard is de wijze waarop ontwikkeling van het samenwerkingsverband is geborgd. In tabel 2 zijn per

Nr	Fase	Beschrijving	Voorbeeld
1	Activiteiten	Intentie tot samenwerking is aanwezig. Activiteiten worden apart uitgevoerd.	Organisaties maken samen gebruik van een pand
2	Proces	Activiteiten worden samen uitgevoerd, als onderdeel van een proces dat is beschreven. Verantwoordelijkheden en bevoegdheden zijn vastgesteld, doelstellingen zijn bepaald en de mate van realisatie wordt gemeten.	Organisaties delen een baliefunctie
3	Systeem	Niet alleen in het operationele, maar ook in ondersteunende en mogelijk besturende processen wordt samengewerkt. Men werkt systematisch en structureel aan verbetering van procesvoering in het kader van ketenkwaliteit en veiligheid.	Een onderdeel van de behandeling wordt samen uitgevoerd, zoals re-integratie
4	Keten	Gehele zorgketen valt onder de samenwerking. In alle opzichten: operationeel, ondersteuning, sturing en beleid. Horizontaal management wordt expliciet toegepast. Er wordt ingezet op basis van expertise. Er vinden op systematische basis gezamenlijke en gestructureerde evaluaties van de samenwerking plaats. Verbetering en vernieuwing staan op de agenda.	De totale behandeling wordt samen uitgevoerd
5	Excellentie en transformatie	Het samenwerkingsverband wil tot de beste behoren en wordt als zodanig herkend en erkend. Expertise wordt actief gedeeld met maatschappelijk ecosysteem. Er wordt vroegtijdig ingespeeld op trends en ontwikkelingen en deze worden soms zelf geïnitieerd.	Gezamenlijke voorlichting aan scholen over de gevaren van gebruik van middelen

Tabel 1. Fasen in de samenwerking





Standaard	Aspecten	Typische vragen
Ambitie	Bedoeling Doelstelling	Wat is de visie van betrokken partijen op de verlening van de zorg? Hoe wil men door samenwerking deze visie realiseren? Wat gaat er beter voor de cliënt als men gaat samenwerken?
Regie	Overzicht Beleid Organisatie Verantwoording	Hoe houdt men overzicht over de samenwerking? Wat is daarbij de gemeenschappelijke beleidslijn? Hoe heeft men de regie georganiseerd? Hoe stelt men vast in hoeverre de visie ook wordt gerealiseerd?
Uitvoering	Cliënt Zorgprofessional Interventie Organisatie	Wordt de zorg doeltreffend en doelmatig verleend? Is ketenkwaliteit en veiligheid op voldoende niveau? Is het duidelijk wie binnen de samenwerking waarvoor verantwoordelijk is? Zijn de kaders en de wijze waarop de zorg wordt verleend voor iedereen duidelijk?
Borging	Evaluatie zorg Evaluatie samenwerking	Hoe werkt men in de samenwerking aan verbetering?

Tabel 2. De vier standaarden

standaard de aspecten en typische vragen weergegeven. In *tabel 3* staan de belangrijkste verschillen tussen de klassieke audit en dialooggestuurde audit.

De auditoren van het samenwerkingsverband toetsen achteraf de opzet, bestaan en werking van de vier standaarden. Dit doen zij aan de hand van de uitkomsten van de dialooggestuurde sessies, de miniconferentie en het dossier- en documentonderzoek. Zij stellen uiteindelijk vast in welke fase het samenwerkingsverband zich bevindt en, indien van toepassing, wat gedaan kan worden om de gewenste fase te bereiken. Ook deze bevindingen krijgen een plek in de ontwikkelagenda.

Deze werkwijze biedt de volgende voordelen: cliënten, medezeggenschap, zorgprofessionals, manager en raden van bestuur worden als deskundigen benaderd en gaan op gelijkwaardige basis met elkaar in gesprek. Zij kunnen proactief problemen signaleren en suggesties doen voor oplossingen. Dit zorgt voor meer bewustwording en onderling begrip, waardoor oorzaken van problemen gemakkelijker kunnen worden weggenomen. Betrokkenen richten zich minder op het systeem van beleid, processen en documenten en meer op de concrete realiteit, de feitelijke situatie komt scherper in beeld. De auditoren toetsen achteraf in hoeverre het samenwerkingsverband zich bevindt in de (gewenste) fase en in hoeverre contractafspraken, wet- en regelgeving en procedures werken en waar verbeteringen noodzakelijk zijn.

Klassieke audit	Dialooggestuurde audit
Verticaal binnen de organisatie	Horizontaal door de hele keten en netwerken met samenwerkingspartners
Auditen over diegenen die het betreft (auditee)	In dialoog en gelijkwaardigheid met degenen voor wie de samenwerking is bedoeld
Auditoren leiden	Betrokkenen in het samenwerkingsverband leiden
Documentenstudie en interviews	Documentenstudie (achteraf), proactieve dialooggestuurde sessies met betrokkenen
Rapportage op bestuurlijk niveau, bevindingen worden geschieden van de uitvoering bedacht	Samen opstellen van knelpunten en oplossingen met verantwoordelijken voor de uitvoer
Eerst rapporteren, dan actie	Tijdens de dialooggestuurde sessies en miniconferentie kan direct worden besloten verbeteringen door te voeren

Tabel 3. Klassiek versus dialooggestuurd

De praktijk

Wij hebben het geschetste traject in de praktijk doorlopen. Hierbij ging het om een samenwerking tussen VNN en een instelling die zich bezighoudt met werk- en dagbesteding. Tijdens het onderzoek zijn dialooggestuurde sessies gehouden en het onderzoek is afgesloten met een miniconferentie, waarbij gedane ervaringen werden uitgewisseld en verbetermogelijkheden in kaart werden gebracht. Dit leidde tot een ontwikkelagenda die de komende tijd wordt uitgevoerd. De dialooggestuurde sessies en de miniconferentie brachten verschillende zaken aan het licht. Samenwerken is mensenwerk en heeft 'gewoon' tijd nodig. Men moet aan elkaar wennen en het vertrouwen moet groeien. Oude gewoonten in bestaande relaties blijken daarbij hardnekkig. De kwaliteit van bestaande, professionele contacten bepaalt in hoge mate wie met wie waarover spreekt. Bij elkaar op werkbezoek gaan zal eraan bijdragen om dit te doorbreken. Evaluatiemomenten, zoals in de dialooggestuurde sessies, werden als zeer waardevol ervaren. Dit vraagt om een actieve en open houding van allen die bij de samenwerking betrokken zijn, ieder vanuit zijn eigen rol en verantwoordelijkheid.

Tot slot

Met behulp van het hiervoor geschetste model kan meer zicht worden verkregen op de professionaliteit van samenwerkingsverbanden. Naast het klassieke – meer systeemgerichte – auditen, wordt veel tijd in dialooggestuurd auditen gestoken. Hiermee wordt de leefwereld van de cliënt en professional getoetst aan ervaringen en meningen over de ketenkwaliteit en veiligheid. Dit levert niet alleen een goed beeld op, maar ook een reeks praktische adviezen die van 'onder op' geformuleerd worden. Het auditen met de samenwerkingspartners en de ondersteuning van IJsselvliet is als zeer waardevol ervaren. VNN zal al zijn samenwerkingsverbanden periodiek op deze wijze onder de loep gaan nemen. <<

Paula Wolthers is manager AO/IC en internal auditor bij VNN.

Drs. Margreet van der Meer-Jansma is teammanager Kwaliteit Innovatie Centrum bij VNN.

Michelle Eggermont BA is adviseur bij IJsselvliet Strategie & Realisatie.

Drs. Hidde van der Wal is adviseur en partner bij IJsselvliet Strategie & Realisatie.

Prof.dr. Gabriël Anthonio is bestuurder van VNN en hoogleraar aan de RUG.



Leiderschap & *compassie*

Leiderschap en compassie... in een adem genoemd? Leiderschap verwijst naar de boardroom. Compassie ruikt naar religie en ontwikkelingshulp. Voorwaar, strange bed fellows...

Volgens recent onderzoek is slechts 10% van de werknemers in Nederland echt gemotiveerd. De rest verlangt vooral naar weekend, vakantie en pensioen. Kan het zijn dat leiderschapsgedrag hierbij een rol speelt?

De grote Van Dale definieert leiden als 1. *doen gaan*; 2. *de weg wijzen*. Bij de definitie van leider wordt als enige voorbeeld gegeven: *'Zij vertrouwden geheel op hun leider'*. Wat hier direct opvalt is het verschil tussen onderwerp en lijdend voorwerp. De een (de *leider*) doet de ander (het *lijdend* voorwerp) gaan. De werknemer als lijdend voorwerp? Zo ziet het er dikwijls uit. Vertrouwen in leiderschap? Dat ontbreekt steeds meer. Niet alleen op corporate maar ook op politiek niveau. Lage motivatie is dan verzekerd.

Het verschil tussen onderwerp en lijdend voorwerp, tussen 'ik' en 'de ander' is hier het onderliggende probleem. Het ik is vertrouwd en, psychologisch gezien, dichtbij. De ander is minder vertrouwd en op afstand. Ook op groepsniveau: wij tegenover hen. Vrijwel altijd gaat deze splitsing gepaard met een waardeoordeel, de goeden (wij) versus de slechten (zij). Deze fatale splitsing, die we ook op politiek niveau dagelijks

tegenkomen, stoelt op de foutieve aanname dat het ik als een solide en stabiele entiteit bestaat. In feite is het ik niet meer dan een concept, in voortdurende transformatie en versmolten met de omgeving. Op het moment dat we ons dit realiseren, bemerken we ook de illusie van de gescheidenheid van ik en de ander. Als we in staat zijn om deze illusie los te laten – beslist geen gemakkelijke opgave – is de basis van een gelijkwaardige verbinding met de ander(en) in principe gegeven. Dan kan er een 'wij' ontstaan, een eerste vereiste voor *verbindend leiderschap*, waarvan compassie het belangrijkste bestanddeel is.

Gelukkig worden we bij dit proces geholpen door de natuur, in dit geval: door ons brein. Hangend op de bank, bijvoorbeeld, volgen we op tv de spits van onze favoriete voetbalclub, die onder het gejuich van de fans bezig is met een schitterende aanval – en schijnbaar als vanzelf stijgt onze hartfrequentie. Bepaalde neuronen in ons brein 'spiegelen' de emoties van de ander(en), en als zodanig verbinden ze ons op de meest innige manier met de buitenwereld. Hier ligt de basis van *empathie*. Empathie is de voorwaarde van *compassie*.

Empathie is het meevoelen en herkennen van emoties bij de ander(en), en het in staat zijn onszelf in de ander te verplaatsen, *alsof* we de ander zijn. Ondanks de neurofysiologische basis

is empathisch vermogen helaas niet gelijkelijk over de mensheid verdeeld, zoals iedereen uit eigen ervaring, bijvoorbeeld met bepaalde leidinggeevenden, weet. Empathie is overigens wel degelijk te trainen en te ontwikkelen, vooropgesteld dat de noodzakelijke motivatie daarvoor expliciet aanwezig is.

Compassie gaat een stap verder; compassie is *empathie-in-actie*. Compassie omvat zorg voor de ander die niet egogestuurd is, maar die het geluk van de ander centraal stelt en die het lijden van de ander vermindert. De leidinggevende dient dus allereerst te beschikken over empathisch vermogen, een essentiële persoonlijkheidscompetentie. In staat tot een voor de ander(en) voelbare communicatie hiervan, vertaalt zij vervolgens empathie in operationele termen naar compassiegestuurde actie. Deze actie sluit ten nauwste aan bij de werkelijke behoeften van de ander. Deze voelt zich op zijn beurt erkend en gewaardeerd. Ongemotiveerdheid kan plaats maken voor arbeidsvreugde.

Michael Tophoff is klinisch psycholoog en verbonden aan de UvA Business School (Executive Internal Audit Program), waar hij personal skills doceert. Hij werkt voor ondernemingen als trainer en coach.

PRIVACY:

mens en organisatie vragen voortdurend aandacht

De afgelopen jaren zijn we geconfronteerd met verschillende grote privacy-incidenten, zoals de Panama Papers, WikiLeaks en Diginotar. Hoe kunnen we adequaat onze privacygevoelige gegevens beschermen en financiële en reputatieschade voorkomen? In dit artikel aandacht voor de organisatorische en menselijke componenten hierbij.

Naast eerdergenoemde spectaculaire privacy-incidenten hebben zich herhaaldelijk kleinere vormen van datalekken voorgedaan, waarbij persoonsgegevens bewust of onbewust openbaar zijn gemaakt. Voor de getroffen organisaties, eigenaar van de gegevens, was de schade vaak beperkt. Dit leidde tot onvoldoende aandacht voor het voorkomen van privacy-incidenten. De schade voor de getroffen personen is echter vaak groot en maatschappelijk gezien zeer ongewenst.

Dit heeft per 1 januari 2016 geleid tot een aanpassing van de Wet bescherming persoonsgegevens (Wbp). Deze is namelijk aangevuld met de meldplicht datalekken, als onderdeel van het afhandelen van een incident. Deze aanvulling op de wet loopt vooruit op de Europese verordening gegevensbescherming die in 2018 van kracht wordt.

In Nederland is de Autoriteit Persoonsgegevens (AP) belast met de handhaving van de Wbp. Zij geeft richtlijnen over de aard van datalekken en hoe ermee om te gaan. De AP is tevens het meldpunt voor de datalekken. Zij is bevoegd boetes op te leggen als blijkt dat een datalek niet tijdig is gemeld en als blijkt dat de voorzieningen om datalekken te voorkomen onvoldoende waren. Ten slotte is de AP bevoegd om zelfstandig onderzoek bij een organisatie te doen en aanwijzingen ter verbetering te geven.

Inbedding noodzakelijke maatregelen

Veel maatregelen die nodig zijn voor de bescherming van privacygevoelige gegevens zijn ook noodzakelijk tegen andere typen bedreigingen van de informatievoorziening. Daarom kan de aanpak voor het omgaan met privacygevoelige gegevens het best onderdeel uitmaken van informatiebeveiliging. Basis voor de organisatie en de inhoud van informatiebeveiliging is onder andere te vinden in ISO 27001, privacy maakt hier deel van uit. Aanvullende aspecten komen met name voort uit de Wbp en de nog in te voeren Europese verordening gegevensbescherming.

Bij informatiebeveiliging vormt de risicoanalyse de belangrijkste inbreng voor de te nemen maatregelen. Deze maatregelen



worden opgenomen in het informatiebeveiligingsbeleid van de organisatie. Onderdelen van het beleid zijn controle en rapportage met betrekking tot het functioneren van de maatregelen. Op deze manier is het organisatorische bouwwerk van informatiebeveiliging ook van toepassing op privacy.

Twaalfvlak privacygevoelige gegevens

Om de beschreven maatregelen voor privacy te waarborgen, wordt invulling gegeven aan enerzijds de aspecten organisatie, mensen en techniek en anderzijds aan de aspecten preventief, detectief, repressief en correctief. Dit levert een twaalfvlak-model op voor alle relevante privacy maatregelen (zie *figuur 1*). Wat hierbij opvalt is de veelheid aan maatregelen voor de aspecten organisatie en mens. Voor privacy ligt hier het zwaartepunt. Met behulp van dit twaalfvlak kan een organisatie nagaan of en in hoeverre zij een evenwichtige set aan maatregelen getroffen heeft.

Organisatie

In kaart brengen – Om de noodzakelijke maatregelen te bepalen, moeten de privacygevoelige gegevens van een organisatie in kaart gebracht worden. Dit kunnen zowel formele als informele gegevensverzamelingen zijn: formele gegevens maken deel uit van toepassingen, veelal opgeslagen op centraal beheerde servers. Informele gegevens worden door gebruikers zelf beheerd, bijvoorbeeld in spreadsheets of lijsten op een laptop, tablet, smartphone of USB-stick. Formele en informele gegevens kunnen ook opgeslagen zijn in de cloud, deze verdienen daarom bijzondere aandacht.

Eigenaar – Alle privacygevoelige gegevens moeten een formele eigenaar hebben die aangesproken kan worden op de inhoud, het gebruik en het beheer van de gegevens. Er zijn verschillende eigenaren voor de verschillende gegevensverzamelingen in verschillende businessprocessen. Aangezien een eigenaar deel uitmaakt van een businessproces heeft hij vaak onvoldoende voeling met de specifieke privacyproblematiek en de technische aspecten van het beheer van de gegevens. Daarom is het verstandig de benodigde werkzaamheden aan te laten sturen door een security- of privacyspecialist, waarbij de besluiten door de data-eigenaren genomen worden. Een voorbeeld hiervan is de privacy risicoanalyse en de daaruit voortvloeiende besluitvorming over de maatregelen.

Beperkte toegang – Duidelijk moet zijn wie toegang heeft tot privacygevoelige gegevens. Deze toegang moet beperkt worden op basis van de noodzaak voor de bedrijfsprocessen. Hieronder vallen ook regels voor het gegevenstransport. Dit kan zowel binnen de organisatie, tussen verschillende organisaties als tussen de organisatie en privépersonen plaatsvinden. Voor het transport van privacygevoelige gegevens dienen strenge voorwaarden te gelden, met name voor privégebruik en voor communicatie met externe organisaties.

IT – Wat betreft IT-voorzieningen en -processen, kun je stellen dat die adequaat moeten worden beheerd. Indien de beheerswerkzaamheden door een externe (cloud)organisatie worden uitgevoerd, verdient het extra aandacht. Het is dan zelfs wettelijk verplicht om met deze organisatie een zogenaamde bewerkersovereenkomst af te sluiten. Onderdelen hiervan zijn aansprakelijkheid, eisen voor het authenticatie- en autorisatiebeheer en het functioneren van de technische voorzieningen.

Organisatie

Preventief

- Inventarisatie van privacygevoelige gegevensverzamelingen plus eigenaarschap
- Risicoanalyse privacy
- Inventarisatie opslagplaatsen van de gegevens
- Toegangsbeheer gebruikers van de gegevens
- Toegangsbeheer beheerders van de gegevens
- Beheer hoge rechten voor beheer infrastructuur
- Inventarisatie transport van de gegevens
- Bepaling toegestaan transport van de gegevens
- Bewerkersovereenkomsten met externen
- Beheer van IT-middelen

Detectief

- Controle en rapportage over rechten en technische voorzieningen
- Incident management en afhandeling
- Criteria voor melden datalekken aan AP en aan de getroffen personen
- Periodieke ethical hack

Repressief

- Incidentafhandeling - schadebeperking

Correctief

- Incidentafhandeling - herstel

Mens

Preventief

- Privacy binnen alle voorlichtingsvormen van informatiebeveiliging
- Gedragscode van de organisatie
- Periodieke basistraining voor alle medewerkers
- Formele toets met meetbare resultaten voor de trainingen van gebruikers
- Speciale voorlichting voor managers en eigenaren van privacygevoelige gegevens
- Opleiding technische hulpmiddelen beheerders
- Speciale thema-acties privacy

Detectief

- Opleiding incidentafhandeling voor beheerders
- Opleiding melding van datalekken voor beheerders
- Opleiding gebruik en beheer van Intrusion Detection System (IDS) en Security Incident and Event Management (SIEM)

Repressief

- Opleiding beheerders over procedurele en technische schadebeperking
- Voorlichting betrokkenen over incident, gewenste handelwijze

Correctief

- Opleiding beheerders aangaande de technische voorzieningen
- Evaluatie incident met betrokkenen, lessons learned

Techniek

Preventief

- Geëncrypte communicatie netwerkverkeer, VPN en HTTPS
- Firewalls
- Geëncrypte opslag gegevens op laptops, tablets, smartphones, USB-sticks
- Authenticatie- en autorisatievoorzieningen
- Voorzieningen voor beheer van hoge rechten

Detectief

- Intrusion Detection System (IDS)
- Security Incident and Event Management (SIEM)

Repressief

- Aanpassing technische voorzieningen, bijvoorbeeld aanpassing rechten

Correctief

- Herstel of aanpassing technische voorzieningen
- Opvolging resultaten ethical hack, periodieke rapportage over voortgang

Audit Manager

Corbulo is het exclusieve carrière en interim management platform dat carrières van financials verbindt met duurzame organisatie doelstellingen. Corbulo is trusted partner in search en interim management van financial talent en executives. Wij werken al meer dan 10 jaar succesvol voor financials en organisaties met ambitie.

Corbulo
dedicated to financials
executive search | talent search | interim management

Voor diverse opdrachtgevers zoeken wij momenteel talentvolle Audit managers

Functie omschrijving

De primaire focus van de interne audit functie is gericht op de effectiviteit van de (interne controle op) management informatie en financiële rapportages. Daarnaast ligt de focus op:

- Evaluatie van de kwaliteit en effectiviteit van de interne controle en identificatie van mogelijkheden ter versterking van de interne controle op management- en financiële rapportage processen;
- Evaluatie van de betrouwbaarheid en integriteit van management- en financiële informatie en de middelen die worden gebruikt om deze informatie te identificeren, meten, classificeren en rapporteren;
- Evaluatie van interne controle activiteiten op het naleven van relevante interne plannen, richtlijnen en procedures, alsmede wet- en regelgeving welke een belangrijke invloed kan hebben op de financiële positie van de onderneming;
- het uitdragen van 'best practices' en het actief bijdragen aan het verbreden/verdiepen van relevante kennis van de financiële functie binnen de organisatie.

Vereisten

- Certified Internal Auditor/ RO bij voorkeur met een aanvullende post doctorale titel;
- Minimaal 5 tot 10 jaar relevante werkervaring in een complexe en internationale omgeving en / of bij een van de 'big four' organisaties;
- Kennis van informatietechnologie, office systemen, ERP-systemen en data management;
- Kennis van en ervaring met (moderne) audit technieken, risk management, (administratieve) organisatie en (interne) controle.

Meer informatie?

Neem contact op met Feddo Heintz op 070-3197090 of 0646390690 of f.heintz@corbulo.net

Kijk op onze website www.corbulo.net voor de volledige functieomschrijvingen en voor andere mogelijk interessante posities.

Westeinde 4 • 2275 AD Voorburg

Telefoon: 070 - 319 70 90 • www.corbulo.net



IIA Jubileumcongres The Next Generation 15 & 16 juni 2017 Flint Amersfoort



Jitske Kramer



Gijs Scholten van Aschat



Rens de Jong



Rene Boender



Instituut van
Internal Auditors
Nederland

www.iaa.nl/congres2017

Twee aspecten van het beheer van IT-middelen vragen bij privacygevoelige gegevens bijzondere aandacht: het vervangen van apparatuur en het uit dienst treden van medewerkers. Hierbij moet voorkomen worden dat de gevoelige informatie in verkeerde handen valt. Van alle betrokken apparatuur dienen de gegevens op een niet te herstellen manier verwijderd te worden voordat de apparatuur wordt verkocht of aan andere medewerkers ter beschikking wordt gesteld.

Incident management – Incident management is een cruciaal proces om de detectie en afhandeling van incidenten te sturen. Zeker nu bij een inadequate afhandeling van privacy-incidenten een hoge boete geriskeerd wordt, is het van belang dit proces op orde te krijgen en te houden. Een belangrijk aspect bij het afhandelen van datalekken is de tijdige melding (binnen 72 uur) van het incident bij de AP en, in specifieke gevallen, bij de getroffen personen. Dit moet dus vooraf goed georganiseerd worden door middel van een meldingstraject dat deel uitmaakt van het reguliere proces voor het afhandelen van incidenten.

Ethical hack – Een periodieke ethical hack is raadzaam voor het boven tafel krijgen van mogelijke technische kwetsbaarheden. Het vormt een proef op de som op de effectiviteit van het geheel van getroffen maatregelen. Als social engineering hier deel van uitmaakt, komen bovendien de menselijke kwetsbaarheden boven tafel. De ervaring leert dat het verschillende ethical hacks vergt om de infrastructuur en de organisatiecultuur op een voldoende niveau van beveiliging te krijgen en te houden.

Mensen

Houding en gedrag – Aangezien mensen van nature geen belangstelling hebben voor informatiebeveiliging en privacy maatregelen, zijn zij een zwakke schakel in het totaal aan maatregelen. Er moet dus expliciet aandacht geschonken worden aan het vormen van de gewenste houding en gedrag. Uitgangspunt hierbij is bewustwording van het management voor risico's en noodzakelijke maatregelen. Dit levert draagvlak op voor de nodige gedragsregels voor gebruikers en beheerders van privacygevoelige gegevens. Een belangrijke gedragsregel is bijvoorbeeld het geheimhouden van de eigen wachtwoorden. Een andere gedragsregel is het voorkomen van verlies en diefstal van apparatuur. Het is belangrijk laptops, tablets, smartphones en USB-sticks adequaat te beveiligen en bij je houden.

Training – Het best kan houding en gedrag worden beïnvloed door middel van training. Deze is gericht op alle medewerkers, waarbij het onderscheid tussen eigen medewerkers en inhuurmedewerkers van belang is. De inhuurmedewerkers hebben initieel niet zo'n band met de organisatie, zijn ook niet vertrouwd met de regels en gewoonten en verdienen dus extra aandacht. Bij de training van medewerkers zijn de volgende aandachtspunten van belang:

- belang van gegevensverzamelingen;
- risico's met betrekking tot de gegevensverzamelingen;
- gewenst gedrag gebaseerd op een gezond wantrouwen;
- ongewenst gedrag gebaseerd op onkunde en desinteresse;
- sancties voor de organisatie en medewerkers.

Een basistraining kan plaatsvinden in de vorm van reguliere e-learning. Raadzaam is de training dan te voorzien van een toetsmodule, zodat aantoonbaar is dat de training gevolgd en voldoende begrepen is. Het is handig als zo'n toetsmodule gekoppeld is aan het hrm-systeem, waardoor de toetsresultaten van de training gerapporteerd worden aan de managers, die erop toezien dat al hun medewerkers de toets positief afronden. Medewerkers moet duidelijk gemaakt worden welke incidenten met betrekking tot privacygevoelige gegevens gemeld

moeten worden en dat dit tijdig en volgens een afgesproken meldingstraject moet gebeuren. Medewerkers hebben de neiging problemen zelf op te willen lossen, maar juist in het geval van privacy moet de organisatie voor het afhandelen van incidenten zo snel mogelijk geïnformeerd worden.

Gedragscode en afspraken – Andere formele manieren om privacy onder de aandacht van de medewerkers te brengen zijn het opnemen van privacy in de Gedragscode van de organisatie, met een getekende verklaring van medewerkers dat zij deze gelezen en begrepen te hebben. En aspecten van privacy deel laten uitmaken van afspraken in de hr-cyclus. De ritueelwerking ervan is groot omdat medewerkers hierop beoordeeld worden.

Tweede natuur – Het is raadzaam om geregeld aandacht te schenken aan privacy, gecombineerd met andere aspecten van informatiebeveiliging. Door afwisseling in inhoud en presentatievorm beklift de inhoud beter. Het veilig omgaan met privacygevoelige gegevens wordt dan meer een tweede natuur. De meeste impact heeft het aangaan van de dialoog en het leren van incidenten, bijvoorbeeld:

- speciale voorlichtingscampagnes in de vorm van een spel, of bespreking van dilemma's, waarbij de interactie tussen medewerkers wordt gefaciliteerd;
- lessons learned van incidenten, deze kunnen bijvoorbeeld op het intranet aan de medewerkers medegedeeld worden. Hierdoor beseffen de medewerkers dat incidenten niet alleen bij andere organisaties plaatsvinden en dat er voortdurend aandacht voor moet zijn.

Levend houden kennis – Het is raadzaam de kennis en kunde levend te houden. Bij het beheer van privacygevoelige gegevens gaat er namelijk zelden iets fout. Beheerders lopen daarom de reële kans om na verloop van tijd minder aandacht voor de bedreigingen te hebben en bij hun werkzaamheden onbewust risico's te nemen. Bij de opleiding van beheerders is het daarom belangrijk om steeds aandacht te schenken aan die risico's en voorbeelden aan te dragen waar het fout is gegaan. Daarnaast kan ook controle en rapportage zorgen voor het scherp blijven van de beheerders.

Conclusies

Het voorkomen van datalekken vergt een inspanning op meerdere fronten: het totaal aan maatregelen, inclusief controles en rapportages, vormt een samenhangend geheel waardoor het mogelijk falen op een bepaald gebied elders wordt opgevangen. Goed functionerende en aantoonbare maatregelen zorgen voor het voorkomen van hoge boetes door de AP, mocht zich onverhoopt toch een incident hebben voorgedaan. Maar wat waarschijnlijk belangrijker is, zij beperken mogelijke reputatieschade. Het succesvol voorkomen van datalekken blijkt vooral afhankelijk te zijn van mensenwerk: de organisatie van de processen en houding en gedrag van medewerkers. Het startpunt is de besluitvorming op managementniveau om de omgang met privacygevoelige gegevens serieus op te pakken en op niveau te brengen en te houden. De mens vraagt daarbij voortdurend aandacht. <<

Paul Bloemen is expert op het gebied van informatiebeveiliging en heeft ruim dertig jaar ervaring op het gebied van informatiebeveiliging als information security officer bij Gasunie.

Ivo Kouters en Ad Meeuwesen werken bij KoutersVanderMeer, bureau voor prestatieverbetering. Zij hebben studie verricht naar de vraag hoe bedrijven informatiebeveiliging organiseren en invloed kunnen uitoefenen op menselijk gedrag.

Wat kun je als auditor nou met *systemisch werken*?

Al eens gehoord van systemisch werken, familieopstellingen of organisatieopstellingen? Deze kijk op organisaties krijgt steeds meer bekendheid. Tijd voor de auditor om kennis te maken met systemisch werken: wat is het en hoe kun je er als auditor gebruik van maken?

Systemisch werken is met name bekend geworden door de methode van familieopstellingen. Het is ontstaan vanuit psychodrama en ontwikkeld voor therapeutische familie vraagstukken. Vanuit de methode van opstellen zijn de systemische uitgangspunten en principes helder geworden en is de theorie ontwikkeld. Het is een jong vakgebied en nog volop in ontwikkeling. Dat het werkt, ook binnen organisaties, lijkt steeds duidelijker te worden. Wetenschappelijk onderzoek heeft aangetoond dat de systeemopstelling een goed instrument is voor managers om probleemsituaties en interventiemogelijkheden daarbinnen te verhelderen.

Wat is het?

Systemische werken, ook wel fenomenologisch kijken, is de kunst en kunde verborgen patronen en dynamieken in systemen boven water te krijgen en hanteerbaar te maken. Een familie of organisatieopstelling is een manier om deze patronen en dynamieken zichtbaar en voelbaar te maken. Een opstelling is een ruimtelijke weergave van een familie of organisatie, waarin 'representanten' van familieleden, medewerkers, afdelingen, klanten, producten of doelen in de ruimte worden opgesteld in verhouding tot elkaar. Door het herpositioneren van de representanten ontstaat inzicht in oplossingsmogelijkheden van het ingebrachte probleem.

Het is niet noodzakelijk een opstelling te doen. Het vergroten van het systemisch bewustzijn draagt al bij aan het anders benaderen van problemen binnen organisaties en het komen tot effectieve interventies. Systemisch werken is een andere en aanvullende manier van naar de werkelijkheid kijken, net zoals je organisaties vanuit financieel, sociologisch of psychologisch

oogpunt kunt bekijken. Systemisch werken kent de volgende uitgangspunten en principes.

1. Het gaat over levende systemen

Bij systemisch werken wordt een organisatie (onderdeel) gezien en benaderd als een levend systeem. Een levend systeem is gericht op behoud en stabiliteit. Dat maakt meteen helder waarom een audit weerstand kan oproepen. Immers, de uitkomsten van de audit vragen meestal om verandering en verandering leidt tot instabiliteit, terwijl het systeem stabiliteit nastreeft. Een ander kenmerk van een levend systeem is dat het geheel anders reageert dan de som der delen. De wetmatigheden in een organisatie bepalen dus voor een groot deel het gedrag van medewerkers. Dit kan verklaren waarom er medewerkers zijn die zeer actief zijn in het verenigingsleven, maar op het werk geen verantwoordelijkheidsbesef lijken te hebben.

2. Fenomenologisch waarnemen

Bij fenomenologisch waarnemen neem je afstand en kijk je met een open blik zonder oordeel. Je kijkt naar het fenomeen. Je vraagt je af wat het fenomeen te vertellen heeft. Dit in tegenstelling tot de analytische benadering waar je focust en naar details kijkt. Bij fenomenologisch waarnemen ga je bijvoorbeeld een fraudezaak niet tot de bodem uitzoeken, maar vraag je je af welk onrecht de fraudeur is aangedaan, waar de fraude een oplossing voor is of welk effect de fraude op de afdeling heeft.

3. Veranderen begint met de wereld te nemen zoals die is

Een belangrijk uitgangspunt dat hieraan ten grondslag ligt is dat met het onder ogen zien van de werkelijkheid en niet de

projecties van verwachtingen en wensen, de kans op succesvolle verandering wordt vergroot. Je wilt graag dat jouw directeur zijn gedrag verandert, daar heb je alleen geen invloed op. Accepteren dat het zo is geeft ruimte om op zoek te gaan naar alternatieven.

Vier systemische principes

Een systeem gedraagt zich volgens principes of wetmatigheden, die zorgen dat organisaties krachtig kunnen opereren. Als deze principes worden verstoord ontstaan in de organisatie klachten, zoals een hoog ziekteverzuim, lagere productiviteit of besluiteloosheid bij het management. Organisatiesystemen kennen vier principes.

1. Organisaties willen hun bestemming bereiken

Organisaties willen iets bewerkstelligen in de maatschappij en hebben dus een richting, ze willen scheppen en creëren.

Als een organisatie haar bestemming heeft bereikt, houdt zij op te bestaan. Op dit moment zie je veel winkels verdwijnen en andere winkels verschijnen, denk bijvoorbeeld maar eens aan V&D en Blokker. Er worden pogingen gedaan de bestemming of hoe er invulling aan te geven te veranderen om zo het voortbestaan te garanderen. De vraag is of deze winkels nog bestaansrecht hebben in een tijd dat je de producten ook via internet kunt kopen.

2. Organisaties zoeken naar en gedijen bij een intrinsieke ordening

Bij ordening gaat het om rangorde. In de meeste organisaties is er een formele ordening, waar de directeur gaat voor de manager en de manager voor de beleidsmedewerker. Naast deze formele ordening bestaan er in organisaties ook andere ordeningsprincipes, zoals leeftijd, expertise, dienstjaren en de bijdrage die je levert aan het voortbestaan van de organisatie als geheel. Als de ordening helder is en wordt gerespecteerd, zijn zowel het systeem en de mensen in het systeem krachtig. Er is dan geen gedoe over je plek in het organisatie en het zorgt voor een zekere rust.

3. Binding: iedereen heeft evenveel recht op een plek

Recht op een plek betekent dat alle mensen die er werken erbij horen, gezien worden en evenveel waard zijn. Dit geldt ook voor mensen die in het verleden belangrijk zijn geweest, zoals de oprichters. Dit principe geldt ook voor andere elementen, zoals een afdeling, een doelstelling, een oud logo, organisatiewaarden, et cetera. Erbij horen is wat anders dan functioneel of disfunctioneel zijn voor de organisatie. Een afdeling kan zeker disfunctioneel worden, maar dat betekent nog niet dat iets een plek ontzegt kan worden. Op het moment dat je dat doet sluit je iets buiten en kan de organisatie klachten krijgen. Zo verliep een implementatie van het nieuwe financiële pakket uiterst moeizaam. Er was veel aandacht geweest voor al het mooie dat dit nieuwe pakket zou brengen. Maar pas op het moment dat onder ogen werd gezien dat het ook betekende dat een aantal mensen hun baan zou verliezen, verliep de implementatie weer vlot.

4. Er moet een balans zijn tussen geven en nemen

Als je iets krijgt, voel je de natuurlijke neiging iets terug te geven. Zo wordt de balans tussen geven en nemen bewaakt. Een organisatie floreert als er een goede uitwisseling is tussen geven en nemen. Binnen de organisatie, maar ook tussen de organisatie en de buitenwereld. Het balanceren in geven en nemen is een kunst en vraagt aandacht. Het gaat om het ont-

vangen van de beloning die past bij het werk dat je doet. Beloning is dan niet alleen salaris, maar ook het mogen doen van die leuke audit of waardering krijgen van het auditcomité.

Wat kun je als auditor met systemisch denken?

Het systemisch gedachtegoed is geschikt om de onderstroom zichtbaar te krijgen en om handreikingen te doen waarmee patronen kunnen worden doorbroken. Met name de vier systemische principes helpen de auditor effectiever te opereren in de auditpraktijk. Uit ervaring weet ik wat het oplevert om je bij het uitvoeren van een audit meer bewust te zijn van je eigen plek in de organisatie. Het gaat dan nadrukkelijk niet om de formele plek, maar om de plek die je inneemt in de ordening



en het leren ervaren wat dit doet. Daarnaast levert het nuttige inzichten op om vanuit de systemische blik vragen te stellen en zo inzicht te krijgen wat er speelt. Bijvoorbeeld door na te gaan wat maakt dat die ene aanbeveling in het rapport steeds niet wordt opgepakt.

Op dit moment spelen in de accountancy nogal wat zaken waar de sector zelf mee aan de slag moet. Vanuit een wetenschappelijke en analytische manier wordt gezocht naar de oplossing. Hier zou het systemisch werken aanvullend kunnen zijn door het accountancyberoep in de grotere context te bezien en vragen te stellen als: heeft het accountantsberoep zoals wij dat nu kennen zijn bestemming bereikt? Welke realiteit hebben wij onder ogen te zien? Bij deze vragen gaat het niet om goed of fout, maar om het (h)erkennen van het fenomeen, erkennen van wat er is. <<

Literatuur

- Holizka, M. en E. Remmert, *Systemische organisatieopstellingen*, Panta Rhei uitgevers, 2004.
- Stam, J.J., *Het verbindend veld*, Het Noorderlicht, 2009.
- Stam, J.J., *Vleugels voor verandering*, Het Noorderlicht, 2012.
- Stam, J.J., B. Schreuder, *Systemisch coachen*, Het Noorderlicht, 2016.
- Thiecke, M. en B. van der Zeeuw, *systemisch transitie management*, Boom Nelissen, 2014.
- Weber, G., *Het succes van organisatieopstellingen*, Altamira, 2011.

Theresia Gommans is organisatieadviseur en coach. Ze begeleidt organisaties en de mensen in organisaties bij verandertrajecten. Haar focus ligt op verandertrajecten in de bedrijfsvoering van organisaties. In haar werk maakt ze onder andere gebruik van systemisch werken en organisatieopstellingen.

Met het IIA het nieuwe jaar in

De nieuwjaarsreceptie van het IIA op vrijdag 20 januari 2017 is goed bezocht door leden, bestuur, commissievoorzitters, partners en leden van de raad van advies. Voorzitter John Bendermacher keek terug op een succesvol 2016, met voor het eerst een uitverkocht jaarcongres en eindelijk erkenning voor Internal Audit in de Corporate Governance Code. Bendermacher blikte ook vooruit op 2017. IIA Nederland groeit door, zowel met een extra medewerker als met extra trainingsruimte. Bovendien bestaat het IIA in 2017 maar liefst twintig jaar, een jubileum! Veel om te vieren en veel om naartoe te werken. Wij wensen iedereen, ietwat verlaat, een zeer gelukkig nieuwjaar!



Nieuwe reglementen IIA Nederland

Op de laatste ALV in december 2016 zijn veel knopen doorgehakt. Zo zijn de Statuten van IIA Nederland vernieuwd, net als het huishoudelijk reglement en het Reglement Permanente Educatie Register Operational Auditors. Daarbij zijn het Reglement van Tucht en Reglement Externe Kwaliteitstoetsing nieuw opgesteld. Zorg dat u op de hoogte bent.

<https://www.iaa.nl/iaa/missie#reglementen>



Save de dates

Zet de grote jaarlijkse evenementen vast in uw agenda of meld u direct aan!

08-05-2017	ALV
15-06-2017	IIA Congres
25-09-2017	PwC Summercourse
09-10-2017	Commissarissen Symposium
02-11-2017	PAS Conferentie
23-11-2017	RO Masterclass

Trainingen Agile Scrum

Meer en meer organisaties gaan met hun projecten over op Agile-ontwikkeling: op een zeer efficiënte manier oplossingen creëren van zeer hoge kwaliteit. Scrum is een van mogelijke tools om Agile te werken. Scrum kent multidisciplinaire teams die in korte sprints werkende resultaten opleveren.

Hoewel de theorie van Scrum simpel is, loopt men in de praktijk toch snel tegen uitdagingen en valkuilen aan. Hierbij wordt stilgestaan tijdens de training 'De Agile Scrum-manier van werken uitgelegd' op 24 mei 2017. De training 'Agile Scrum in Prince2 Projecten of in de lijn' op 18 april 2017 geeft inzicht in de verschillende projectmanagementmethoden en hoe u de Agile-werkwijze met Scrum kunt toepassen in projecten en in de lijn. <http://bit.ly/iiakal>

Uitgegeven certificaten Kwaliteitstoetsing

De interne auditafdelingen van de volgende organisaties ontvingen het afgelopen kwartaal een Certificaat Kwaliteitstoetsing: Achmea, FMO, Fugro, Coöperatie VGZ, Delta Lloyd, de Nederlandse Voedsel- en Warenautoriteit, PGGM, Philips Lighting, Royal Boskalis Westminster, Royal Philips, Royal Vopak en Univé Services.

IIA feliciteert de geslaagden

Nieuwe RO's: Hendrie van 't Ende
Nieuwe CIA's: Hugo Essink, Simone Hoonakker, Willem Salij, Delmer Simon

Diploma-uitreiking

Eind november was er weer een gezamenlijke diploma-uitreiking van de post-masteropleidingen Internal Auditing & Advisory en IT-Auditing & Advisory. De studenten kregen hun diploma uit handen van Arno Nuijten en Jolanda Breedveld. Namens de studenten bedankte Thomas Beekman (ITAA-student) de opleidingen voor hun onderwijs en ondersteuning. De volgende studenten hebben in de periode april tot en met november 2016 hun IAA of ITAA slotexamen afgelegd.

Afgestudeerden IAA

Arnaud van Dijk Smarter Sustainability Risk Management | Jeroen-Paul Haasnoot Het meten van tone of voice in Nederlandstalige geschreven tekst | Bas van der Vlist ORSA en de rollen van Internal Audit & Riskmanagement | Siebe de Jager Dansen in de jungle. Een onderzoek naar de vraag hoe om te gaan met ambiguïteit in organisatiegedrag | Marlon Arnhem Beelden vormen | Sandra van Hinthum Influence of national culture on disclosure of risk appetite by listed companies | Franco Curiël Sturing van de toezichthoudende medewerker binnen toezichthoudende organisaties. Sturen met de juiste balans

Afgestudeerden ITAA

Maaïke Janssen De samenwerking tussen de accountant en de IT-auditor | Leonie Heijink De Corporate Governance Code, soft controls en uitbestedingsrelaties | André Ruud Dijkstra Hoe goed combineert COBIT5 innovatiemanagement? | Jasper Schutte en Sylvester van der Giesen SAP in control. De ontbrekende schakel | Jim Krezmien en Martijn van Zanten De onderschatte waarde van Cyber Data Analytics | Satiesh Bajnath Kapitaalvereisten voor operationele risico's | Ralph Vermeiren De aanpak met data-analyse getoetst in de praktijk | Mark Schröder Praktijkonderzoek naar de beoordeling van kwaliteitseisen voor datasets | Miranda Hesselink Cultuur & Het Auditproces | Nico Rijn Implicaties op de jaarrekeningcontrole door wijzigen in het IT-landschap | Thomas Beekman Auditing Information Security in Mobile Device-Enabled Infrastructures.



Amsterdam Business School

Actualiteiten

Per 1 januari 2017 is de herziene Nederlandse Corporate Governance Code van kracht geworden. De UvA en het IIA hebben bij de totstandkoming van de Code een actieve bijdrage geleverd. In de Code heeft de internal auditfunctie (IAF) nog meer dan het geval was, erkenning gekregen in het corporate governancespectrum. De organisatiefunctie is daarmee een onmiskenbaar onderdeel geworden van Good Governance.

Om ook daadwerkelijk een goede rol te kunnen vervullen is een gedegen opleiding van groot belang. Eind 2013 is het Executive Internal Auditing Programme (EIAP) gestart met het nog verder verbeteren van de kwaliteit van de opleiding. Als sluitstuk van dit proces vraagt de opleiding nu dan ook de NVAO-accreditatie aan om het MSc-karakter te onderstrepen. Recentelijk hebben Academische Zaken

en de decaan van de faculteit, alsmede het curatorium positief geadviseerd de opleiding te laten accrediteren door de NVAO. Het is de verwachting dat de erkenning in de loop van 2017 wordt verkregen, waardoor afgestudeerden de titel Executive Master of Science of Internal Auditing (EMIA) mogen voeren.

Amsterdamse Internal Auditors en nieuwjaarsborrel

Op donderdag 12 januari 2017 heeft de alumni-organisatie van de EIAP-opleiding (Amsterdamse Internal Auditors) wederom een succesvol seminar georganiseerd, met als thema 'Waarom goede voornemens zo vaak mislukken?'. Externe sprekers Marlies Ypma (ADR) en Frits Engel (UWV) inspireerden op een boeiende wijze de deelnemers voor het nieuwe jaar.

Het seminar werd afgesloten met een nieuwjaarsborrel van de EIAP-opleiding in een sfeervolle ambiance in De Plantage bij Artis.

Algemene informatie

Het Executive Internal Auditing Programme (EIAP) leidt op tot Register Operational auditor (RO) en is een parttime executive programma voor ambitieuze internal auditors. Het verwerven van de internationaal erkende CIA-titel is geïntegreerd in het eerste jaar. Voor RA's, RE's en RC's is er een versneld programma dat de mogelijkheid biedt om in één tot anderhalf jaar RO te worden.

Interesse

Bezoek onze website www.abs.uva.nl en start de uitdagende opleiding op 1 september of 1 februari. U kunt ook of per telefoon 020-525 4020

Wie draagt welk masker?

Het thema van dit nummer is er een dat al jaren in de top van de hitlijsten van het auditvak staat: de samenwerking tussen de internal auditor en de externe accountant.

Soms lijkt het wel of dit thema zijn eigen bestaansrecht rechtvaardigt door de chaos die het creëert. De gehanteerde termen worden in één zin zonder nadere duiding met elkaar in verband gebracht. En wie chaos creëert, blijft vaak meester over het geheel. Een vergelijking is gemakkelijk te maken met willekeurig welk thema in de pers waar juist onduidelijkheid, onbegrip en spraakverwarring zichzelf zodanig voeden dat er weken en maanden over geschreven kan worden zonder daadwerkelijk wat te zeggen. Of het nu presidentsverkiezingen betreft, nepnieuws of sjoemeldiesel.

Zolang onduidelijkheid bestaat over wat werkelijk wordt bedoeld met 'internal auditor' en 'externe accountant' en ieder zich blijft verschuilen achter een van deze maskers, wordt het lastig een sluitende discussie te voeren. En dan heb ik het nu nog enkel over de termen op zich.

Laten we eens kijken wat er achter die maskers schuilgaat. Zo zorgen de termen 'intern' en 'extern' al voor de nodige verwarring; het lijkt vaak te suggereren dat de externe partij onafhankelijker is dan de interne. Maar zolang die externe partij betaald wordt door de te toetsen onderneming, dan verwordt échte onafhankelijkheid van een afdwingbare norm tot een persoonlijk integriteitsvraagstuk.

Nu ken ik mensen die vinden dat de internal auditor onafhankelijker is dan de externe auditor, omdat deze eerste niet gedreven zou zijn door commercie. Maar ook dat is een misvatting als commercie breder wordt opgevat. Immers, als de internal auditor niet met enig commercieel gevoel zijn boodschap verkondigt, verliest deze de aansluiting met de business en kan minder effectief toegevoegde waarde leveren. Als tijdens een sollicitatieronde voor een internal auditfunctie (IAF) kandidaten aan tafel zitten die graag bij een IAF willen werken omdat het commerciële van de externe accountant hen niet meer aanstaat, zou het gesprek in principe vrij kort kunnen duren.

De termen 'auditor' en 'accountant' zorgen eveneens voor verwarring. Welke maskers moeten daar gelicht worden? Is een accountant niet gewoon een auditor? Althans, zolang men geen verwarring zaait met de Engelse term 'accountant'? En is een externe accountant niet gewoon een financial auditor met certificerende bevoegdheid ten aanzien van de jaarrekening? En is een internal auditor niet gewoon een operational auditor die specifiek naar processen, IT, compliance, governance, strategie en fraude kijkt? Alle zaken die zich in de operationalisering van de onderneming manifesteren.

Zo! Als we het zo benaderen dan blijft er nog maar weinig over waar we het lang over hoeven te hebben. Een operational auditor heeft een eigen werkveld met een afgebakende verantwoordelijkheid, evenals een financial auditor. Althans, zolang er geen mensen meer opstaan die de term IAD uitschrijven als 'interne accountantsdienst'. Immers, als dat gebeurt begint de hele discussie weer opnieuw.

In de Griekse mythologie is het juist Chaos waar de goden uit voortgekomen zijn. In dat godenrijkdom werd toch een en ander goed geordend en kreeg ieder zijn plaats. Van tijd tot tijd werden de nodige ruzies gevoerd en weer bijgelegd. Dat leidde uiteindelijk toch tot een rijke geschiedenis. Misschien moeten we de hiervoor genoemde verwarring niet willen ontrafelen en kunnen we beter Chaos zijn werk laten doen.

Willem van Loon is als docent en examinator verbonden aan het Executive Internal Audit Program van de Universiteit van Amsterdam. Daarnaast is hij hoofd Internal Audit van Triodos Bank nv en bestuurslid van IIA NL.



Is risk still risky when your people see it coming?

EY believes that an organization's internal controls are only as good as the Risk Culture: the behavior of all employees within the organization that influences risks and outcomes.

Our approach to internal controls enables you to engage your employees in changes, stimulate a culture that promotes desired behavior and encourages employees to act with integrity. For more information please contact Will Weerts (will.weerts@nl.ey.com, +316 52 46 59 34).



The better the question. The better the answer.
The better the world works.



Building a better
working world

Hoe kan Internal Audit het verschil maken, nu en in de toekomst?

Nu Internal Audit een prominente plek in de Corporate Governance Code heeft verkregen, moet zij meer dan ooit haar toegevoegde waarde laten zien. Kan er worden voldaan aan de hooggespannen verwachtingen van het bestuur en de auditcommissie? En hoe creëer je een optimale samenwerking met toezichthouders, tweedelijnsfuncties en de externe accountant? Heeft de IAF de laatste kennis en inzichten om data & analytics en soft controls in de interne audits toe te passen? Vragen die hoog op de agenda zullen staan.

Als één van de marktleiders in Internal Audit, adviseert KPMG onafhankelijk en deskundig. Nu en in de toekomst. Internal Audit of the Future.

Meer weten?

Bart van Loon
+31 20 656 7796
vanloon.bart@kpmg.nl

Huck Chuah
+31 20 656 4501
chuah.huck@kpmg.nl

www.kpmg.nl

