

Audit magazine

Magazine voor
internal en operational
auditors

NUMMER 2
JUNI 2005

THEMA:
Auditing 2005-2010

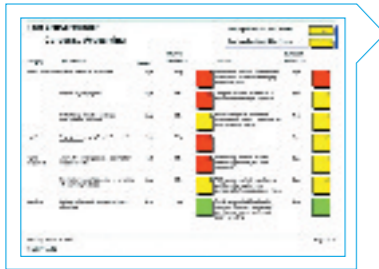
**De internal auditfunctie in 2010:
“Een kwestie van ambitie”**

**De auditfunctie van de
rijksoverheid: hoe nu verder?**

**IA: de relevantie van een
relatieve ‘buitenstaander’**



TEAMMATE
AUDIT MANAGEMENT SYSTEM



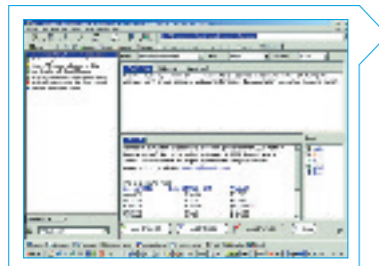
TEAMRISK

een uitgebreide en flexibele tool die u, middels een op risico-analyse gebaseerde aanpak, helpt bij het opstellen en uitvoeren van uw auditjaarplan.



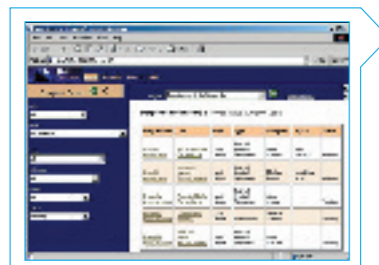
TEAMSCHEDULE

een indrukwekkende nieuwe tool voor de planning van audits en auditors.



TEAMMATEWP

een veelomvattend en op unieke wijze geïntegreerd systeem voor het elektronisch vastleggen van dossierstukken.



TEAMCENTRAL

een web-based systeem voor het bewaken van gerapporteerde uitzonderingen en het opstellen van managementrapportages over uitgevoerde audits.

teammate, de keuze van ruim 25.000 internal auditors*

Het bekroonde en brede productaanbod van TeamMate, van auditplanning, risico-analyse tot het bewaken van gerapporteerde uitzonderingen, is wereldwijd de keuze van ruim 25.000 internal auditors. Voor meer informatie over de modules van TeamMate kunt u contact opnemen met Cuno de Witte, e-mail: cuno.de.witte@nl.pwc.com, telefoon: (020) 568 63 92 of met Maarten Hage, e-mail: maarten.hage@nl.pwc.com, telefoon: (030) 219 13 13.

van de redactie

De auditfunctie in 2010

Een aantal lezers van *Audit Magazine* haalt sinds een paar maanden weer opgelucht adem omdat de deadline voor de SOx 404-verklaringen is uitgesteld. Misschien biedt hen dat, net als onze andere lezers, de mogelijkheid om met enige distantie te kijken naar hun afdeling en na te denken over de koers die de internal auditfunctie de komende jaren zal gaan varen. In dit nummer van *Audit Magazine* staan we met het thema 'De auditfunctie in 2010' stil bij de vraag wat de impact is van de verscherpte aandacht voor control op de visie en missie van de internal auditfuncties. Zullen IAD'en zich massaal richten op activiteiten als SOx testing, Operational Risk Management, ondersteuning bij SAS 70 compliance en allerlei voorbereidende werkzaamheden voor de financial audit? Of blijft het toekomstbeeld overeind van integrale audits door joint auditteams met aandacht voor verbetering van de management control?

Bij het maken van keuzen voor de inrichting van de management control is veel bedrijfs(tak)afhankelijk. Corporate governance-codes bieden nog steeds veel keuzemogelijkheden. Toezichhouders spelen meer op zeker. Wie werkt bij een onderneming met een notering aan de beurs van New York, kan al snel denken dat hij geen keuzen heeft. In dit nummer geven de hoogleraren Kor Mollema en Gert van der Pijl hun visie op de toekomst van de functie. Zij stellen dat keuzen maken een kwestie van durf is en wie niet durft, zal niet overleven.

Bart Bruins, Peter Hartog en Arie Bast zijn de mening toegedaan dat de toegevoegde waarde van de internal auditdiensten in Nederlandse beursgenoteerde ondernemingen in het kader van corporate governance kan worden vergroot.

Wessel Ganzevoort daagt de stand der operationale auditors uit een rol te spelen bij de oplossing van de paradox tussen de roep om entrepreneurship en 'in control-statements'. Bij VNU, legt Sytse Breedveld uit, is gekozen voor een praktische oplossing. Welke, dat leest u in dit artikel.

Voor de auditfunctie van de rijksoverheid zijn de keuzen al gemaakt, maar nog niet overal geïmplementeerd. Peter Pennekamp en Peter Vlasveld gaan in hun bijdrage in op de stand van zaken met betrekking tot de transitie van de traditionele accountantsfunctie naar een moderne, brede rijksfunctie, en voorts op de uitdaging voor de komende jaren.

Een toekomstverwachting zegt vaak meer over de tijd waarin die is uitgesproken dan over de toekomst zelf. Ook in auditland bestaat er zoiets als de tijdgeest. Op het IIA-voorjaarscongres van eind april jl. is de te grote aandacht van auditors voor consultancy uit de jaren negentig verklaard als een verschijnsel horend bij die tijd van groei, fusies en overnames en vertrouwen in de toekomst. We leven nu in een ander economisch klimaat dat andere eisen stelt aan de organisaties waarvoor we werken en dus andere eisen aan de invulling van onze werkzaamheden. Advisering blijft nodig zo is de algemene opinie, maar Leen Paape denkt er het zijne van.

Wat betreft onze persoonlijke toekomstverwachting? Uw redactie bestaat uit veel multicertificeerden. Wij gaan gewoon door met auditen en magazines maken. Zo veel verandert er nu ook weer niet.

De redactie van *Audit Magazine*



Arjen van Nes
(voorzitter)



Montiano Blom



Ronald Jansen



Bob van Kuijck



Ronald de Ruiter



Sander Weisz



Johan Hundertmark

Audit Magazine wordt uitgebracht namens Het Instituut van Internal Auditors Nederland (IIA Nederland), tevens eigenaar van het magazine, en de Vereniging van Register Operational Auditors (VRO).

De redactie nodigt lezers uit een bijdrage te leveren aan *Audit Magazine*. Bijdragen kunnen worden gemaald aan: a.van.nes@hccnet.nl

Redactieraad: drs. W.J. Bos RO, Th. Smit RA CIA (voorzitter IIA Nederland), G.M. van Gameren RA RO (voorzitter VRO)

Redactie: drs. A. van Nes RO (voorzitter), M. Blom CIA, drs. J.P.M. Hundermark, RA, CIA, drs. R.H.J.W. Jansen RO, dr. J.R.H.J. van Kuijk RA RC, drs. R. de Ruiter RE RA CISA, drs. S.J.J. Weisz RO

Verenigingsnieuws VRO en Nieuws van de Opleidingen: drs. P.J. Moelker RO RE

Verenigingsnieuws IIA Nederland: Drs. D.J.N. van der Hoop

IIA Nederland:
Postbus 7918, 1008 AC Amsterdam,
tel.: 020-3010366, fax: 020-3010392,
e-mail: iia@iia.nl, internet: www.iia.nl

VRO:
Postbus 505, 9200 AM Drachten,
e-mail: secretariaat@vronet.nl, internet: www.vronet.nl

Bureauredactie: R. Harmelink, info@dialoguitgevers.nl

Uitgever: drs. J.Y. Groenink, jeannette@dialoguitgevers.nl

Opmaak: M. Maarleveld

Advertenties: voor informatie over tarieven kunt u terecht bij Bureau IIA Nederland, tel.: 020-3010366, e-mail: iia@iia.nl.

Abonnementen: IIA Nederland, Postbus 7918, 1008 AC Amsterdam, tel.: 020-3010366, fax: 020-3010392, e-mail: iia@iia.nl (zie ook de website: www.iia.nl). Abonnementen kosten € 75 per jaar, losse nummers € 25. Leden van IIA en VRO ontvangen *Audit Magazine* uit hoofde van hun lidmaatschap gratis. Abonnementen hebben telkens een looptijd van een jaar en gelden tot wederopzegging tenzij anders overeengekomen. Partijen kunnen ieder schriftelijk opzeggen tegen het einde van de abonnementsperiode, met inachtneming van een opzegtermijn van twee maanden. *Audit Magazine* verschijnt viermaal per jaar.

Alle rechten voorbehouden. Behoudens de door de Auteurswet 1912 gestelde uitzonderingen, mag niets uit deze uitgave worden vervoelvoudigd (waaronder begrepen het opslaan in een geautomatiseerd gegevensbestand) en/of openbaar gemaakt door middel van druk, fotokopie, microfilm of op welke andere wijze dan ook, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

De bij toepassing van art. 16b en 17 Auteurswet 1912 wettelijk verschuldigde vergoedingen wegens fotokopieëren, 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.

© Dialoog uitgevers, 2005
Spelderholt 3, 7361 DA Beekbergen
ISSN: 1570-856X

DIALOOG  UITGEVERS

THEMA

Auditing 2005-2010

De internal auditfunctie in 2010: "Een kwestie van ambitie"

4

Kor Mollema en Gert van der Pijl, beiden hoogleraar EDP-Auditing en program director EDP-Auditing aan de Erasmus Universiteit Rotterdam, schetsen een toekomstbeeld van de internal auditfunctie. In hun ogen verdwijnt die functie als internal auditors verzuimen ambitie te tonen.

De auditfunctie van de rijksoverheid: hoe nu verder?

8

De auteurs Peter Pennekamp (ministerie van BZK) en Peter Vlasveld (ministerie van Financiën) gaan in op de stand van zaken met betrekking tot de transitie van de traditionele accountantsfunctie naar een moderne, brede rijksauditfunctie, en voorts op de uitdagingen voor de komende jaren.

Internal auditor: de relevantie van een relatieve 'buitenstaander'

14

Sytske Breedveld (VNU), leidt een projectgroep die een Business Control Framework ontwierp en dat nu implementeert binnen het VNU-concern. Ze licht de voordelen van een goed control framework toe en betreft daarbij haar persoonlijke visie op de huidige en toekomstige rol van de internal auditdienst.

Verder in het thema:

Column van Wessel Ganzevoort	7
Internal auditors: het speekwartier is voorbij!	18
De toekomst van internal auditing in Korea	21

Position paper: 'De internal auditor in Nederland'

22

Het IIA heeft na een periode van hard werken een position paper uitgegeven waarin IIA Nederland en het overlegorgaan INTAC van het Koninklijk NIVRA gezamenlijk hun visie geven over de rol en positie van internal audit in Nederland.

Audit committee en interne accountantsdienst

24

Het audit committee heeft een belangrijke rol als interne toezichthouder in een organisatie. Corporate governance-regels kennen het audit committee op dit gebied cruciale taken toe. Maar is het audit committee wel voldoende toegerust voor haar taak? Hans van Hoogenhuijze en Elsbeth Prins vertellen het u op basis van de jaarlijkse GAIN-dag.

Corporate governance: de toegevoegde waarde van de internal auditor

28

Alle spelers in het corporate governance-model worden in publicaties en discussies uitvoerig besproken, behalve de internal auditor. Maar welke rol en positie neemt de internal auditor hierbij eigenlijk in? Bart Bruins, Peter Hartog en Arie Bast vatten voor u het door de VRO en het IIA Nederland gezamenlijk uitgevoerde onderzoek, samen.

Het Cultuur Competentie Advies Model

36

Over 'cultuur & advies en cultuur & de invloed op de internal auditor' is weinig geschreven. Om inzichtelijk te maken wat de relaties zijn tussen cultuur, de internal auditor en zijn advies, gebaseerd op de resultaten van een audit, is het Cultuur Competentie Advies Model (CCAM) opgezet. Rotgert Mulder legt uit hoe het werkt.

Assurance en advies: ieder zoekt zijn eigen grens

40

Dit was de slotconclusie op het IIA-voorjaarscongres van donderdag 21 april jl., met het thema 'Auditor of adviseur, een onmogelijke combinatie of een gezond spanningsveld?' Een verslag van Marieke Meijer (Ahold), Sander van Oosten (ACS) en Saniye Äzer (zelfstandig adviseur).

RUBRIEKEN

Column van de sponsor	27
De overstap	33
Verenigingsnieuws	43
Nieuws van de opleidingen	47

De totstandkoming van dit magazine is mede mogelijk gemaakt door:

Deloitte.

thema

Toekomstvisie op de internal auditfunctie in 2010

“Een kwestie van ambitie”

Interview: Arjan van Nes

Tekst: Bas van Breevoort

Kor Mollema en Gert van der Pijl, beiden hoogleraar EDP-Auditing en program director EDP-Auditing, spraken zich al eerder uit over toekomstige ontwikkelingen met betrekking tot het beroep van accountant. *Audit Magazine* zocht ze op aan de Erasmus Universiteit Rotterdam om ze ook een toekomstbeeld te laten schetsen van de internal auditfunctie. In hun ogen verdwijnt die functie als internal auditors verzuimen ambitie te tonen, en passant wordt deze uitspraak gevolgd door een pleidooi voor het afschaffen van de verplichte accountantscontrole. Genoeg stof dus voor discussie.

Mollema: “Momenteel is er een herleefde belangstelling voor interne beheersing door het management en bij de accountant. Jarenlang bestond er met name bij de accountantscontrole een vernauwde financiële focus van de audit waar een hoge tol voor is betaald. De recente financiële schandalen tonen aan dat er ook oog moet zijn voor wat er achter die prachtige cijfers in mooi uitgevoerde boekjes schuilgaat. Nu zie je met de hernieuwde belangstelling voor beheersing dat accountants eigenlijk beloond worden voor hun slechte gedrag, omdat ze hierin een zwaardere verantwoordelijkheid krijgen. De rol van de internal auditor in dit geheel blijft wat vaag, zeker in de Sarbanes-Oxley-regelgeving.”

Hoe ontwikkelt zich dit de komende vijf jaar?

Van der Pijl: “Sarbanes-Oxley legt met heel veel regel drift interne beheersing op, gecombineerd met externe beheersing via de aandeelhouders en het maatschappelijk veld. Het is lastig om te voorspellen wat dat over een paar jaar gaat betekenen. Nieuwe financiële schandalen zullen aantonen dat Sarbanes-Oxley ook niet de oplossing biedt voor een goede interne beheersing van de organisatie. En die schandalen komen zeker.”

Mollema: “Inderdaad, het gedrag en de mentaliteit van het ondernemingsbestuur en externe accountants is niet wezenlijk veranderd.”

Waaruit valt dat af te leiden?

Van der Pijl: “Waarom zou die mentaliteit veranderd zijn? Bij nadere bestudering van de grote schandalen werd duidelijk dat ze niet voorkomen hadden kunnen worden met een beter stelsel van internal control. Het

had hooguit tot een eerder waarschuwingssignaal geleid. De belangrijkste oorzaak ligt in de beloningsstructuur, met name in de top van de organisaties. Zolang men puur op resultaat wordt beloond, verandert er niets.”

Mollema: “Bij elk schandaal blijkt dat een variëteit aan zaken is misgegaan en het houdt ook niet op, want er komen nog steeds lijken uit de kast. De symptomen zijn niet veranderd. Aan de top heerst een onveranderde graaicultuur waarbij het management haar medewerkers op de nullijn zet en zichzelf bonussen geeft. Het mag juridisch, maar het is ethisch niet verantwoord en leidt niet tot beter gedrag van het personeel. Integendeel.”

Wat betekent dit voor de internal auditor?

Mollema: “Het goede nieuws is dat de regelgeving leidt tot meer expliciet risicomanagement, meer self-assessments en dergelijke. De internal auditor kan een meer waardevolle rol in afgeslankte vorm krijgen. Denk daarbij aan een hoogopgeleide club mensen die het management assisteert op bijna strategisch niveau en adviseert over het overleven van grote veranderingen. Alignment is in dit verband niet voldoende omdat de ontwikkelingen tegenwoordig zo turbulent zijn dat ze niet vanaf de zijlijn aan te passen zijn.”

Van der Pijl: “Hieruit volgt een belangrijke keuze voor de komende jaren: waar positioneer je de internal auditor in de onderneming? Moet de beoordeling van de werkzaamheden van het management tot het takenpakket van internal audit gaan behoren, zodat zij de ‘tone at the top’ beïnvloedt? Tabaksblat biedt hier momenteel

geen houdbare structuur voor, omdat het de internal auditor in feite laat rapporteren aan de directie en niet aan het audit committee of de raad van commissarissen (RvC).”

Hoe verhoudt het rapporteren aan de RvC zich met internal audit als compacte, hoogwaardige groep professionals die de strategie bewaakt en daarop spiegelend is?

Mollema: “Die twee specialismen staan los van elkaar. Het gaat erom de internal audit daar in te zetten waar ze het meeste nut heeft. Rapportage aan directie of RvC is een theoretische discussie.”

Maar is het niet zo dat de adviescomponent in de auditwerkzaamheden kleiner wordt naarmate men hoger rapporteert?

Mollema: “Een internal auditor heeft het volledige vertrouwen van de CEO nodig. Daarnaast moet het audit committee volgens mij een stem krijgen in de benoeming en het ontslag van een internal auditor. Daarmee wordt de neutraliteit van de internal auditor gewaarborgd.”

Van der Pijl: “Rapportage aan de RvC is wellicht ook een waarborg voor de onafhankelijkheid van de internal auditor. Alleen, het onafhankelijkheidsbegrip is slecht gedefinieerd en niet behulpzaam in de discussie. Het geheel overziend is de externe accountant het minst afhankelijk, maar hij is voor zijn omzet toch afhankelijk van de bedrijven die hem de controle gunnen. En hij is beïnvloedbaar gebleken. Daarom vraag ik mij af of onafhankelijkheid mogelijk is. Het gaat om de objectiviteit van het oordeel, wat ook niet absoluut is. Het is alleen beter in te vullen dan het wat vage begrip onafhankelijkheid. Als je dat centraal stelt, ben ik het met Mollema eens dat het niet uitmaakt of je aan de CEO of RvC rapporteert.”

Wat is in jullie ogen de taak van de internal auditor?

Mollema: “De internal auditor moet grip hebben op de strategie en zich richten op het veranderingsproces in een bedrijf.”

Van der Pijl: “De internal auditor moet de risicoanalyse centraal stellen. Het management is gericht op de strategie en het gebruik van kansen in de markt. De internal auditor moet bij die kansen wijzen op de bedreigingen in de markt en de consequenties voor de marktpositie en de bedrijfsvoering.”

Mollema: “De internal auditor is wat mij betreft de bewaker van het goede spel van corporate governance, dat vraagt om een realistische strategie, een bepaalde robuustheid tegen veranderingen, open en eerlijke rapportage, duidelijk personeelsbeleid, riskmanagement.”

Van der Pijl: “Hij moet kijken naar de interne en externe consistentie van de strategie en of deze past in de onderneming en in overeenstemming is met de wensen van de stakeholders. Hij moet op de langere termijn garanderen dat de organisatie levensvatbaar blijft, intern en extern. Dus het gaat breder dan alleen de financiële verantwoording en wat COSO aangeeft over interne beheersing.”

Hebben internal auditors de instrumenten om de ‘tone at the top’ te auditen?

Mollema: “‘Tone at the top’ komt naar voren bij bijvoorbeeld winststuring, waarbij men net niet over de grens gaat. Het gaat er dan om dat de internal auditor de rugengraat heeft om daar wat van te zeggen. Een voorbeeld. Een lid van de raad van bestuur dat in een auto mag rijden van maximaal € 200.000 en er een neemt van € 199.000 is een slechte manager, want hij moet uitstra-

De toekomst is aan de positief kritische internal auditor die zich niet laat beïnvloeden door de heersende cultuur

len dat de grenzen er niet zijn om op te zoeken. Hij moet weten dat als hij tot het randje gaat, de rest van het personeel dat ook doet. Dat is ‘tone at the top’”

Van der Pijl: “‘Ethical auditing’ is in dit verband een veel duidelijker term dan ‘tone at the top’. Het leerstuk verdient meer aandacht in het management en in de managementopleiding. Er is reeds een eerste boek met artikelen over ethical auditing verschenen op basis van interviews met toppers uit het internationale bedrijfsleven. Dus ook al ontbreken er instrumenten voor ethical auditing, er zijn in de literatuur wel inzichten te vinden op basis waarvan je met gezond verstand audits kan doen.”

De afgelopen drie jaar heeft de nadruk bij interne audit sterk gelegen op interne controle. Is daarmee een stap terug gedaan in de ontwikkeling van internal auditors?

Mollema: “Die toegenomen nadruk op interne controle is van voorbijgaande aard, want dat heeft te maken met de huidige druk om nieuwe wetgeving zoals Sarbanes-Oxley en de Code Tabaksblat te implementeren. Als dat eenmaal is gebeurd, is er ook weer tijd voor andere werkzaamheden.”

Valt in de toekomst te verwachten dat internal auditors een grotere rol opeisen in ondernemingen?

Mollema: "Ik betwijfel of internal auditors het gaan waarmaken, want het ontbreekt ze dikwijls aan ambitie om op niveau te werken."

Van der Pijl: "Inderdaad. Er is ambitie voor nodig om een richtinggevende positie te claimen in de organisatie.

Men belijdt het vaak met de mond, maar doet het niet. Het management ziet de internal auditor ook niet meteen in de rol van de strateeg in de organisatie. Die positie moet men opeisen en verdienen."

Mollema: "Anders verdwijnt de internal auditfunctie in de toekomst. Verder hangt de positie van internal audit af van de externe controle. Ik vermoed dat externe controle wordt vervangen door een vrijwillig ratingsysteem dat een bredere scope heeft dan de kwaliteit van de verslaggeving en een meer genuanceerd oordeel toelaat dan de huidige. Te vergelijken met bijvoorbeeld creditrating.

Noem mij één iemand die beweert dat beleggers warme gevoelens krijgen van een accountantsverklaring

Men kan het accountantsberoep in stand houden met regeltjes, maar als niemand erin gelooft, heeft het geen bestaansrecht. De professie is nu als een feniks uit haar as herrezen, maar ik zie de accountants hun schone beloften niet waarmaken, omdat de kennis en kunde ontbreekt. Ondernemers klagen nu al steen en been over de accountantskosten en de macht die accountants zich toe-eigenen. Mocht de huidige externe accountant verdwijnen, dan zal er meer ruimte ontstaan voor de internal auditor. In dat geval zal het nieuwe ratinginstituut in belangrijke mate het interne spel beoordelen, met inbegrip van de rol van interne audit. De huidige gemiddelde RA bezit niet de kwaliteiten om deze nieuwe ratingfunctie uit te oefenen."

Van der Pijl: "Een andere factor is de voortgaande toename van complexiteit in de bedrijfsvoering, waardoor de interne beheersing van de processen steeds meer aandacht vergt. De behoefte aan sturingsmechanismen en -modellen is groot. Daar ligt een kans voor de internal auditor die beter kan analyseren dan bijvoorbeeld een extern ratings agency."

Mollema: "De toekomst is aan de positief kritische internal auditor die zich niet laat beïnvloeden door de heersende cultuur en tijdig risico's signaleert als plannen zwak zijn onderbouwd. In dit verband is het lastig om mensen zodanig op te leiden dat ze precies weten hoe ze in de toekomst moeten acteren. Er is afstemming nodig tussen het opleidingsprofiel, de uitrusting en de beroepspraktijk."

Van der Pijl: "Er ligt nu een goede theoretische basis en er is genoeg materiaal beschikbaar over hoe je bepaalde controleprocessen moet inrichten, maar feit blijft dat de internal auditor met de nieuwe ontwikkelingen moet meegroeien."

Kortom, het is geen kwestie van de juiste tools geven, maar het komt meer aan op ambitie en competentie.

Mollema: "Zet maar een dikke streep onder ambitie. Als het management zich explicieter met risicobeheersing gaat bezighouden, wordt het belangrijk dat de internal auditor als eerste de aanwezigheid en deugdelijkheid van een systeem van risicobeheersing vaststelt."

Van der Pijl: "Als de internal auditor meer op strategisch niveau actief wordt, moet de instroom van de bestaande opleiding op de helling, want momenteel studeren hele jonge mensen af met weinig praktijkervaring. Het lijkt mij beter dat men pas na een aantal jaren praktijkervaring de opleiding volgt die dan veel intensiever, korter en duurder mag zijn. Noem het een post-experience opleiding."

Mollema komt tot besluit nog terug op zijn eerder verkondigde vermoeden dat de externe controle wordt vervangen door een rating ingesteld door beleggers. Hij is voorstander voor een dergelijk vrij krachten spel en ziet zelfs heil in afschaffing van de verplichte accountantscontrole. "Ik ben ervan overtuigd dat de markt van investeerders in beursgenoteerde ondernemingen de publieke verantwoordingsplicht zelf kan regelen via een ratingsysteem. Bovendien is al aangetoond dat een accountantsverklaring weinig zekerheid biedt en duur is. Noem mij één iemand die beweert dat beleggers warme gevoelens krijgen van een accountantsverklaring. Het systeem van verplichte accountantscontrole is ontstaan toen kapitaalverschaffing en management uit elkaar werden getrokken en is tegenwoordig allang gerijpt naar een transparante structuur. Het huidige stelsel is heel bevoogdend. Dat geldt ook voor het toezicht door bijvoorbeeld de Autoriteit Financiële Markten en de NMa. Het zijn bureaucratische machtsstructuren waarvan niemand ooit de toegevoegde waarde heeft aangetoond. Er is zelfs nooit onderzoek naar gedaan. Een systeem van marktwerking zorgt voor zelfregulering. Dan blijkt vanzelf of een beroepsgroep van internal auditors, externe accountants of EDP-auditors levensvatbaar is."

Waartoe zijn er operational auditors?

Prof. drs. Wessel Ganzevoort

Als ik iemand vertel dat ik wel eens colleges geef aan operational auditors, ontstaat er bij beleefde mensen meestal een wat glazige blik. Mensen die eerlijk zijn vragen me wat operational auditors zijn. Ik leg dat dan zo goed en zo kwaad als het kan, uit. Maar als ik helemaal eerlijk ben, stel ik mezelf ook de vraag waarvoor ze eigenlijk zijn, die operational auditors. Wat ze doen is me wel aardig duidelijk, maar waarvoor ze het doen minder.

Die vraag houdt me des te meer bezig omdat ik in allerlei trainingen en advieswerk graag de *purpose-vraag* op tafel leg. Wat is de functie, de waarde die jouw organisatie heeft voor zijn klanten en andere belanghebbenden, wat is jouw individuele *purpose* eigenlijk? Niet in de hoogdravende zin van 'waartoe zijn wij op deze aarde?', maar wel in de praktische zin van 'wat maakt het zinvol dat deze organisatie, of jij binnen deze organisatie bestaat?' En daarom dus ook de vraag: 'waartoe zijn er operational auditors?' Ik ben er niet om het antwoord te geven, maar daag een ieder uit, niet alleen om zelf het antwoord te zoeken, maar die vraag vooral voor te leggen aan mensen voor wie operational auditors werken. En wie zijn dat eigenlijk? Meestal is het antwoord daarop: de ondernemingsleiding of de leiding van de instelling. Maar voor wie bent u er nog meer?

Het boek 'Trends en ontwikkelingen in Operational auditing' (PDOOA/UvA 2004) geeft een rijk beeld van wat er allemaal zou kunnen in OA-land, maar nog geen duidelijke antwoorden. De thema's vliegen u om de oren: integriteit, gedragscodes, social auditing, soft controls, cultuuraudits. Doet u dat, kunt u dat? Voor wie doet u het en wat hebben die mensen er aan? Begrijp me goed, ik ben een groot voorstander van het fenomeen operational auditor en ik ben een voorstander van een brede taakopvatting, maar u hebt uzelf zo slecht duidelijk gemaakt naar de mensen voor wie u werkt of zou kunnen werken. U hebt een positioneringsprobleem, een imago-probleem, een marketingprobleem en misschien wel een identiteitsprobleem.

Over dat laatste kan ik natuurlijk niet echt oordelen, maar meestal beginnen problemen met de buitenwereld (positionering, imago) met een tekort aan duidelijkheid in de binnenwereld. Wat bij de oplossing kan helpen is dat uw broeders en zusters van de financial auditing

hoe langer hoe benauwder worden hun handen te branden aan andere zaken dan de financial audit. Daar liggen dus kansen, maar dan moet u ze wel grijpen, u kwalificeren en aan de buitenwereld duidelijk maken dat u een belangrijke rol hebt te spelen.

Ik denk dat het huidige klimaat bij uitstek geschikt is om op te staan en uw rol en positie te verduidelijken. Er doet zich namelijk een buitengewoon lastige paradox voor. Ik stel dat de operational auditor een belangrijke rol kan vervullen bij het oplossen van die paradox. Zoals is bekend is een paradox een schijnbare tegenstrijdigheid, dat wil zeggen: er valt iets op te lossen. Wat is die paradox?

De afgelopen jaren is er een aantal instituties gevormd, of ze waren er al en zijn meer op de voorgrond getreden, die zich bezighouden met toezicht: AFM, DNB, PVK, OPTA en zo meer. Daarenboven zijn er wetten, regels en richtlijnen uitgevaardigd. Te denken aan Sarbanes-Oxley, Tabaksblat, IFRS, Bazel2 enzovoort. Mede naar aanleiding van deze institutionele ontwikkelingen, maar ook op eigen initiatief, hebben ondernemingen en overheidsorganisaties hun interne regelgeving aange-

Prof. drs. Wessel Ganzevoort

Wessel Ganzevoort trad in 1970 in dienst bij KPMG als organisatieadviseur. Hij studeerde bedrijfskunde, economie en gedragswetenschappen. Sinds 1982 bekleedde hij binnen KPMG diverse managementfuncties, zoals directievoorzitter van de Nederlandse consulting, voorzitter van KPMG Consulting Europa en vice-voorzitter wereldwijd. In de jaren negentig was hij tevens voorzitter van de Raad van Organisatieadviesbureaus. Van 1996 tot 1999 leidde hij KPMG Inspire Foundation, het innovatiecentrum van KPMG. Sinds 1998 is hij hoogleraar Organisationsdynamiek en Innovatie aan de UvA. Hij verliet KPMG in januari 2000 en bekleedt sindsdien een aantal voorzitterschappen en lidmaatschappen van raden van commissarissen en besturen. Zijn werkerreinen zijn strategie, leiderschap, topstructuur en organisatieontwerp vanuit een humaan perspectief.

vervolg van pagina 7

schertpt. Van de ondernemingsleiding wordt gevraagd te verklaren dat ze 'in control' zijn.

In tal van ondernemingen zijn mensen bezig om procedures en instrumenten in kaart te brengen. Maar de vraag; wat is 'in control', is eigenlijk nog niet beantwoord. Het zal zeker niet betekenen dat de ondernemingsleiding van alles op de hoogte is, het zal ook niet betekenen dat alle systemen en processen foolproof zullen zijn, maar het zal wel betekenen dat de ondernemingsleiding volle verantwoordelijkheid draagt voor alles dat enige materialiteit heeft. Bij de overheid ligt deze situatie niet principieel anders.

Hoe verhoudt dat zich tot een ontwikkeling die al jaren op gang is? De andere zijde van de paradox is namelijk dat er al lange tijd een roep is om intrapreneurship, sturen 'at arm's length', autonomie van de operaties, differentiatie naar lokale behoeften, zelfsturende teams, decentralisatie, privatisering, empowerment en ga zo maar door. Kort samengevat: we kunnen en willen in grote organisaties niet alles meer beheersen en zijn op zoek naar alternatieven voor total control. Ik heb nog niemand de oplossing van deze paradox horen geven en ik daag de stand der operational auditors uit, niet alleen om oplossingen aan te dragen maar om daadwerkelijk een rol te gaan spelen.

Ik ga er vanuit dat de externe of interne financial auditor slechts een rol kan spelen als het om financiële processen gaat. Zoals ik hiervoor al stelde, zullen ze waarschijnlijk niet happig zijn om die rol uit te breiden. Tegelijkertijd geeft de Code Tabaksblat (Best Practice-bepaling II.1.3 dat in de onderneming een 'op de vennootschap toegesneden risico- en beheersingssysteem aanwezig moet zijn..... en dat in het jaarverslag verklaard moet worden (II.1.4.)) aan dat dit adequaat en effectief is.

Er rijst dus een groot aantal vragen en ik leg er maar een paar aan u voor: is de operational auditor de sleutelfiguur bij de inrichting en het doen functioneren van die risicobeheersings- en controlesystemen? Hebben we het dan over alle risico's? Is de operational auditor onafhankelijk genoeg om deze te monitoren en hierover te rapporteren? En hoe gaat u dan om met de paradox die ik hiervoor schetste? Gaat u er voor zorgen dat alles onder controle komt of hoeven we de ontwikkelingen van de afgelopen jaren niet terug te draaien?

Ik wens u wijsheid en daadkracht.

thema

De auditfunctie van de rijksoverheid: hoe nu verder?

Drs. P.B.H. Pennekamp en drs. P.J.J. Vlasveld RA CIA

In december 2004 publiceerde *Audit Magazine* het artikel 'Auditing binnen de overheid: gebeurt er nog wat?' In navolging hiervan wordt in dit artikel door de auteurs, verantwoordelijk voor het onlangs afgeronde project 'Kwaliteitsplan auditfunctie Rijksdienst', ingegaan op de stand van zaken met betrekking tot de transitie van de traditionele accountantsfunctie naar een moderne, brede rijksauditfunctie, en voorts op de uitdagingen voor de komende jaren.

De projectorganisatie 'Kwaliteitsplan auditfunctie Rijksdienst' is in maart 2002 ingesteld om de afzonderlijke ministeries en in het bijzonder de departementale accountantsdiensten zoveel mogelijk te ondersteunen bij de door te voeren veranderingen. Dit is gedaan voor een groot aantal activiteiten, zoals:

- onderzoek naar ontwikkelingen binnen en buiten de rijksoverheid en hieraan gekoppeld verstrekking van informatie en aanbevelingen aan betrokkenen, onder meer met diverse (voortgangs)rapportages;
- organisatie van bijeenkomsten, waaronder diverse conferenties, rondetafels en workshops;
- onderzoek naar rijksbrede organisatievormen voor auditspecialismen zoals forensic en milieu auditing;
- ondersteuning en ontwikkeling van voorstellen voor interdepartementaal personeelsbeleid;
- pilotprojecten op diverse gebieden, zoals begeleiding bij de opzet en uitvoering van non-financial audits en communicatie en relatiemanagement;
- stimulering en facilitering toepassing benchmark-instrument GAIN;¹
- periodieke publicatie van transitie magazine *ZIEN*, een blad voor en door rijksauditors en het management binnen de ministeries.

Bij een aantal activiteiten is op uiterst prettige wijze samengewerkt met het IIA en een aantal van haar leden uit het bedrijfsleven. Dit was onder meer het geval bij de organisatie van de internationale conferentie voor government auditors in mei 2004. Deze samenwerking

leidde er ook toe dat de afgelopen jaren steeds meer auditors van het Rijk lid zijn geworden van het IIA.

'Kwaliteitsplan auditfunctie Rijksoverheid'

Het 'Kwaliteitsplan auditfunctie Rijksoverheid' kwam in de tweede helft van 2001 tot stand onder verantwoordelijkheid van het ministerie van Financiën als nadere uitwerking van het rapport 'De auditfunctie in het VBTB-tijdperk' van de commissie Kordes.² Op 1 februari 2002 is dit kwaliteitsplan door het toenmalige kabinet vastgesteld, hetgeen tevens het startsein was voor het realiseren van een aantal doelstellingen:

1. de audit committees van de ministeries moeten een actieve borgende regierol krijgen met betrekking tot de gehele auditfunctie, bestaande uit de accountantscontrole en de onderzoeken naar de bedrijfs- en beleidsvoering;
2. de departementale accountantsdiensten moeten zich verbreden tot departementale auditdiensten. Naast financial auditing moeten ook andere auditvormen, zoals operational en IT-auditing een volwaardige plaats hierin krijgen;
3. gegeven de vorige doelstelling zijn extra investeringen noodzakelijk in human resource management;
4. nader onderzoek dient plaats te vinden naar de mogelijkheden voor interdepartementale poolvorming voor auditspecialismen.

In het kwaliteitsplan is voorzien dat de doelstellingen uiterlijk ultimo 2004 moeten zijn gerealiseerd c.q. dat dan op alle departementen sprake moet zijn van volwaardige, brede auditfuncties. Daarom is het interessant om juist nu te bezien wat van al deze voornemens terecht is gekomen. Dit wordt gedaan aan de hand van de eindrapportage van het project 'Kwaliteitsplan auditfunctie Rijksdienst' met daarin de conclusies en aanbevelingen voor de komende jaren.³

Audit committees

Vrijwel alle audit committees hebben de scope van hun activiteiten verbreed tot minimaal de gehele auditfunctie (inclusief onderzoeken naar de bedrijfsvoering), waardoor gesteld kan worden dat het kwaliteitsplan is nageleefd.

De audit committees binnen de overheid zijn andersoortig dan die uit het bedrijfsleven. Er is meer sprake van

een 'bedrijfsvoeringscomité' dan van een onafhankelijk toetsend orgaan. Wel zijn er - in vergelijking met de private sector - andere waarborgen voor toezicht, zoals het controlerecht van de Kamer en de rol van de Algemene Rekenkamer en het ministerie van Financiën.

De projectorganisatie doet in haar eindrapport voor de korte termijn een aantal aanbevelingen om de effectiviteit van de audit committees bij de departementen te vergroten, door bijvoorbeeld één of meer externen op te nemen. Bij enkele departementen zijn hiermee de afgelopen jaren al positieve ervaringen opgedaan.

Een aantal andere departementen heeft onlangs externe leden geworven voor het audit committee of heeft het voornemen dit op korte termijn te doen. Deskundige en onafhankelijke buitenstaanders met affiniteit met het openbaar bestuur 'dwingen' het topmanagement van departementen tot scherpte met betrekking tot de bedrijfs- en beleidsvoering. De externen ondersteunen hiermee ook het politieke management (minister, staatssecretaris) die niet dagelijks bezig kunnen zijn met de processen op hun departement, maar hier wel politieke verantwoordelijkheid voor dragen. Tevens is een kort trainingsprogramma ontwikkeld voor de audit committees

Drs. P.B.H. Pennekamp en drs. P.J.J. Vlasveld RA CIA

Drs. P.H.B. (Peter) Pennekamp (voormalig directeur-generaal Welzijn en Sport op het ministerie van VWS) was vanaf maart 2002 tot ultimo 2004 werkzaam als projectmanager Kwaliteitsplan auditfunctie Rijksdienst. Inmiddels is hij werkzaam als kwartiermaker ABD Interim, verantwoordelijk voor de personele invulling van tijdelijke projecten binnen de top van de Rijksoverheid.

Drs. P.J.J. (Peter) Vlasveld RA CIA is als projectleider werkzaam bij de directie Coördinatie Auditbeleid Departementen van het ministerie van Financiën en gedurende de genoemde periode ingezet voor het project. Daarvoor was hij secretaris van de commissie Kordes en schreef hij het Kwaliteitsplan auditfunctie Rijksoverheid. Per 1 mei 2005 stapte hij over naar de auditdienst van het ministerie van Financiën. Beiden schrijven dit artikel op persoonlijke titel.

teneinde zich in hun niet alledaagse verantwoordelijkheid te kunnen laten bijscholen.

Controlfunctie en evaluatiefunctie

De auditfunctie (in het bijzonder de departementale auditdienst) en de controlfunctie (in het bijzonder de directie FEZ) werken overal goed samen en trekken gezamenlijk op om de kwaliteit van de bedrijfsvoering te verbeteren. Een voorbeeld is de samenwerking bij de risicoanalyse, die overigens - ook met betrokkenheid van het lijnmanagement - op veel ministeries nog meer handen en voeten dient te krijgen.

Er is nergens (meer) sprake van een competentiestrijd tussen audit en control met betrekking tot de uitvoering van onderzoeken. Naar de mening van de projectorganisatie dienen beleidsevaluatieonderzoeken naar de (verwachte) maatschappelijke effecten van beleid binnen de managementcontrolcyclus te worden belegd. Het is niet aan de auditdiensten om beleidsevaluatieonderzoeken te verrichten. In het kwaliteitsplan was dit wel als optie opgenomen. Ook in de praktijk blijkt dat de auditdiensten geen beleidsevaluatieonderzoeken verrichten naar de beleidseffecten. Wel verrichten de meeste departementale auditdiensten terecht audits naar het proces van beleidsontwikkeling en beleidsevaluatie.

Instelling van departementale auditdiensten

Gesteld mag worden dat alle voormalige accountantsdiensten nagenoeg zijn getransformeerd tot auditdiensten. De nieuwe auditdiensten hebben hun werkzaamheden verbreed en verdiept met andersoortige audits dan de traditionele accountantscontrole.

De transitie is echter op veel departementen nog niet voltooid. De voorziene termijn in het kwaliteitsplan, dat stelt dat ultimo 2004 op alle departementen sprake is van volwaardige multidisciplinaire departementale auditdiensten, is niet realistisch gebleken. Mede door de druk van de bezuinigingen op personeelsgebied hebben auditdiensten keuzen moeten maken. De accountantscontrole en de daaruit voortvloeiende afgifte van een accountantsverklaring, vergt een bepaalde minimum

aan capaciteit van de auditdienst. Daardoor hebben bij een aantal auditdiensten andersoortige audits, die vallen binnen de zogenaamde 'onderzoeksfunctie' nog niet veel prioriteit gekregen.

Dit blijkt ook uit de uitkomst van de met GAIN uitgevoerde benchmark, waar de gemiddelde capaciteitstoerekening naar de diverse auditsoorten van de rijksauditdiensten is afgezet tegen gemiddelden van andere groepen auditdiensten (zie tabel 1).

Volwaardige plek

Om tot brede auditdiensten te komen die bijdragen kunnen leveren aan de effectiviteit en efficiency van het openbaar bestuur, acht de projectorganisatie het van belang dat ook de onderzoeksfunctie en in het bijzonder de operational auditfunctie een volwaardige plek krijgt binnen de auditdienst. Afnemers binnen het departement kunnen deze functie als tool of management benutten voor de verbetering van hun processen, waardoor de ondersteunende taak van de auditdienst ten aanzien van de doelstellingenrealisatie volledig tot z'n recht komt. Het belang van deze functie van de auditdiensten is ook - o.i. terecht - benadrukt door Rob de Heus in zijn artikel van afgelopen december in *Audit Magazine*.

Gezien de samenhang tussen de accountantscontrole en de onderzoeksfunctie is gedurende de komende jaren van het verdere verloop van het transitieproces een geïntegreerde benadering en ontwikkeling van belang. Nadat het transitieproces tot volwaardige brede auditdiensten volledig is voltooid, kan opnieuw worden overwogen of het op dat moment wenselijk is de afgifte van de accountantsverklaring, dat gezien moet worden als sluitstuk van een jaarcyclus, te laten plaatsvinden door een organisatie buiten de departementen. Voor het beeld naar het maatschappelijk verkeer (Tweede Kamer, burgers) acht de projectorganisatie - mede in het licht van de recente discussies over onafhankelijkheid van het accountantsberoep - een dergelijke heroverweging op termijn gewenst.

Overigens betekent een eventuele afgifte van de accountantsverklaring door een andere organisatie niet dat het overgrote deel van de werkzaamheden op het gebied van

'financial auditing' uitbesteed zou moeten worden. Juist de genoemde samenhang tussen financial auditing en operational auditing leidt er naar de mening van de projectorganisatie toe dat het uit oogpunt van efficiency en kwaliteit gewenst is dit intern te laten plaatsvinden. Voorts zou het uitbesteden van de certificerende functie niet moeten leiden tot extra controlelasten. Een nauwe afstemming tussen de interne auditdienst en de externe controleur is hierbij van belang.

Auditspecialismen

Uit onderzoek door het projectmanagement in samenwerking met het IODAD (Interdepartementaal Overlegorgaan Departementale Auditdiensten) in het najaar van 2002 bleek dat er verschillende specialismen zijn te onderkennen, waaronder IT-auditing, forensic auditing

Bij een tweetal pilotprojecten bleek het nodige te schorten aan de communicatie tussen opdrachtgevers en managers

en milieu auditing. Het IT-auditspecialisme is, naast 'vaste' capaciteit binnen een aantal auditdiensten, voor het grootste deel reeds geclusterd binnen de zogenaamde EDP Auditpool. Deze pool levert, vaak op verzoek van de departementale auditdiensten, IT-audit services aan alle ministeries.

De departementale auditdiensten hebben ten aanzien van de andere auditspecialismen behoefte aan een intercollegiale ondersteuning boven het creëren van een formele structuur. Gedacht wordt aan een virtuele audit pool van specialisten, waarbij deze in dienst blijven van hun ministerie, maar ook ingezet kunnen worden bij opdrachten op andere ministeries. Dit geldt onder meer voor specifieke departementale en interdepartementale

onderzoeken, waarvoor snel capaciteit beschikbaar moet komen. Bovendien leidt een dergelijke werkwijze in vergelijking met uitbesteding aan derden doorgaans tot een kostenbesparing.

In 2003 is de organisatie van een virtuele pool opgezet. Concreet resultaat hiervan is een database met auditspecialisten binnen de rijksoverheid en met uitgevoerde en voorgenomen specialistische audits. Het is van belang om deze database, als onderdeel van het in te stellen digitale kenniscentrum voor rijksauditors, blijvend te onderhouden en in voorkomende gevallen te benutten.

Personeelsbeleid

De auditdiensten staken tijdens het transitieproces vooral energie in structuurverandering en de uitbreiding, respectievelijk verdieping van het productenaanbod. De auditmedewerkers zijn in het verlengde hiervan met name vakinhoudelijk bijgeschoold. In de eerste fase van het project was er minder aandacht voor het bewerkstelligen van een houding- en gedragsverandering bij de medewerkers, respectievelijk de cultuur van de nieuwe dienst in zijn totaliteit. Dit werd manifest naarmate de nieuwe taken en de uitvoering daarvan daadwerkelijk in de praktijk zijn gebracht. Onder meer bleek er bij een tweetal - door de organisatie Auditing & Consulting Services in de praktijk begeleid - pilotprojecten het nodige te schorten aan de communicatie tussen opdrachtgevers en managers. Tijdens roundtable-bijeenkomsten met de profitsector bleek dat de ontwikkeling van communicatieve vaardigheden en relatiemanagement verhoudingsgewijs weinig aandacht krijgen. In dit opzicht is het transitieproces dus nog niet afgerond. In samenwerking met de organisatie Zin is een specifiek programma opgezet voor leidinggevenden om ze bewust te maken van hun rol en mogelijkheden bij het transitietraject.

Vervolgens zijn de komende jaren meer acties noodzakelijk die er voor zorgen dat er daadwerkelijk sprake zal zijn van volwaardige multidisciplinaire auditdiensten, dat wil zeggen: diensten met managers en medewerkers met verschillende deskundigheden en achtergronden.

GAIN: capaciteitsverdeling (gemiddelden in %)				
	Financial auditing	Operational auditing	IT auditing	Overig (incl. training en verlof)
Departementale auditdiensten	40	12	10	38
Nederland: alle deelnemers	18	29	15	38
Overheid: alle deelnemers wereldwijd	19	28	8	45
GAIN: alle deelnemers wereldwijd	15	33	11	31

Tabel 1. GAIN: capaciteitsverdeling

Gemiddelde ervaring personeel (gemiddelden in jaren)				
	Internal auditing	Public auditing	Non-auditing	Totaal
Departementale auditdiensten	13.7	4.9	2.9	21.5
Nederland: alle deelnemers	8.5	3.6	3.9	16.0
Overheid: alle deelnemers wereldwijd	9.5	3.5	9.6	22.4
GAIN: alle deelnemers wereldwijd	7.8	2.5	6.1	16.4

Tabel 2. Gemiddelde ervaring personeel

Uit tabel 2, de uitkomst van de GAIN benchmark, blijkt dat - ook in vergelijking met andere groepen - vooralsnog sprake is van personeel met relatief weinig ervaring buiten de auditprofessie.

Onontgonnen terrein

Binnen de ministeries blijkt de kennis over de mogelijkheden binnen de auditdiensten voor bijvoorbeeld management development en de benutting van de capaciteiten van auditmedewerkers een onontgonnen terrein. De eerste stappen om dit te veranderen zijn inmiddels gezet. Ook zou meer mobiliteit tussen de departementale auditdiensten onderling en de beleidsdirectie Coördinatie Auditbeleid Departementen van het ministerie van Financiën kunnen bijdragen aan verdere kwaliteitsverhoging van het personeel.

Naar de externe arbeidsmarkt toe dienen de voordelen van de rijksauditprofessie, zoals betrokkenheid bij maatschappelijk relevante vraagstukken in een politieke omgeving die voortdurend in beweging is, nog duidelijker te worden gecommuniceerd. Het handelen van de overheid staat voortdurend in de schijnwerpers en de politieke aspecten en gevoeligheden vormen absoluut een extra dimensie voor auditors ten opzichte van de beroepsgenoten in de private sector.

Vervolgtraject

Met de publicatie van het eindrapport is het project formeel beëindigd. De projectorganisatie heeft een functie gehad in het op gang brengen en ondersteunen van belangrijke veranderingen. Nu is het moment bereikt dat de toegevoegde waarde van extra stimulerende activiteiten vanuit een bovendeportementale projectorganisatie niet langer opwegen tegen de hiermee samenhangende lasten.

Het transitieproces naar een brede auditfunctie is echter nog niet volledig afgerond. Dit proces dient de komende jaren volop door te gaan, waarbij rekening moet worden gehouden met andere relevante ontwikkelingen binnen en buiten de rijksoverheid. Gedacht kan worden aan de discussies over onafhankelijkheid, de toenemende mate waarin risicomanagement binnen het Rijk wordt toegepast en de gevolgen voor de auditfunctie van de verklaring van het ambtelijk topmanagement inzake de bedrijfsvoering en rechtmatigheid.⁴ De betrokkenen dienen zich de komende jaren in te spannen voor een goed functionerende brede auditfunctie. Primair zijn de departementen hiervoor zelf verantwoordelijk. Daarnaast heeft het ministerie van Financiën een belangrijke coördinerende verantwoordelijkheid inzake de sturing van het transitieproces. Activiteiten die in dit kader naar de mening van de projectorganisatie passen

zijn onder meer het opzetten van een visitatiesysteem, de ontwikkeling van een kenniscentrumfunctie, het verder bezinnen op het gemeenschappelijke personeelsbeleid en het onderling blijven benchmarken. Ook in interdepartementaal verband, bijvoorbeeld door het IODAD, kunnen belangrijke bijdragen worden geleverd aan het vervolgtraject.

Stimuleren verbetercultuur

In relatie tot het vervolg van de transitie is in het bijzonder de noodzaak van het blijvend stimuleren van een verbetercultuur van belang. Het zichtbaar maken en managen van risico's en het doeltreffend en doelmatig handelen, moeten tot het natuurlijke aandachtsveld gaan behoren van alle betrokkenen. Dat is niet alleen relevant voor de auditdiensten, maar strekt zich uit over alle actoren. Het past ook bij het VBTB-gedachtegoed, dat gekenmerkt wordt door koppeling tussen beleid, bedrijfsvoering en middelen en waarbij de samenwerking en afstemming tussen alle betrokkenen van groot belang is. Dit betreft binnen het departement - naast de auditdiensten - het top- en lijnmanagement (waaronder de beleidsdirecties) en de verantwoordelijken voor de control- en evaluatiefunctie. Buiten het departement gaat het in het bijzonder om de diverse schakels in de controleketen c.q. de Kamer en de Algemene Rekenkamer.

Parallele stappen van en nauwgezette afstemming tussen de betrokkenen binnen en buiten het departement is belangrijk voor daadwerkelijke cultuurverandering. Transitieprocessen van afzonderlijke schakels, waaronder de departementale auditdiensten, kunnen niet geïsoleerd plaatsvinden.

Last but not least, is naast de reeds lang bestaande relatie met het NIVRA, een blijvende samenwerking met het IIA en haar leden uit de private sector van groot belang. De afgelopen jaren is gebleken dat kennisuitwisseling over en weer een absolute verrijking is voor de eigen trajecten.

Noten

1. Ter illustratie zijn enkele uitkomsten van GAIN opgenomen in dit artikel.
2. Op verzoek van het kabinet heeft de commissie Kordes onder voorzitterschap van voormalig president van de Algemene Rekenkamer F.G. Kordes RE, een visie ontwikkeld op de gevolgen van het in 1999 geïntroduceerde begrotings- en verantwoordingsstelsel VBTB (Van Beleidsbegroting Tot Beleidsverantwoording) voor de Rijksauditfunctie.
3. De complete eindrapportage kunt u opvragen bij drs. P.J.J. Vlasveld RA CIA, p.vlasveld@minfin.nl
4. Expliciete toepassing van risicomanagement en de introductie van het managementstatement is in het najaar 2002 door de projectorganisatie in een voortgangsrapportage aanbevolen. Met genoegen constateert de projectorganisatie dat deze twee punten een belangrijke plaats hebben gekregen in het ultimo 2004 verschenen eindrapport van de IBO-werkgroep verantwoordelijk voor het onderzoek naar de Regeldruk en controletoren.

De mens
achter
Fortis?



Dat kun
jij zijn!

Fortis Audit Services (Senior) Auditors en Assistant Audit Managers



Ons bedrijf

Fortis Audit Services geeft "assurance" aan het management van Fortis omtrent beheersingsvraagstukken als corporate governance, risk management en internal control. FAS voert op pro-actieve basis integrated audits uit, die bestaan uit een combinatie van operational, ICT en financieel audit werkzaamheden.

Auditor als business partner

Binnen FAS doe je in teamverband onderzoek naar de effectiviteit en efficiëntie van (financiële) bedrijfsprocessen, de kwaliteit van de informatieverstrekking en risico-beheersing binnen de organisatorische eenheden en je rapporteert hierover (regelmatig in het Engels). Daarnaast wordt (functieafhankelijk) van je verwacht (senior) auditors te begeleiden, op te leiden en aan te sturen. Je standplaats wordt Rotterdam, Utrecht of Amsterdam.

Indicatie van onze verwachtingen

HEAO RA/AC of BE of universitair bedrijfseconomie • Werkervaring bij een van de grote accountantskantoren, een audit afdeling van een financiële instelling of in een relevant aandachtsgebied bij een financiële instelling • Sterk analytisch vermogen, uitstekende communicatieve en rapportage vaardigheden en een goede beheersing van Engels • Bezigt met het volgen van een opleiding RO, RE of RA, of bereidheid om een van deze opleidingen te (ver)volgen.

Uitnodiging

Roelie Haasbroek (030 – 226 3780) kan je meer informatie verstrekken. Een schriftelijke reactie kun je sturen aan Roelie Haasbroek, Fortis Audit Services (U01.07.15), Postbus 2049, 3500 GA, Utrecht. E-mail: roelie.haasbroek@nl.fortis.com.

Fortis is een geïntegreerde financiële dienstverlener in bankieren en verzekeren. Met een marktkapitalisatie van EUR 23,6 miljard (30/06/2004) en ruim 52.000 medewerkers behoort zij tot de 20 grootste financiële instellingen van Europa.

In haar thuismarkt, de Benelux, neemt Fortis een toonaangevende positie in met een breed pakket financiële diensten voor haar particuliere, zakelijke en institutionele klanten. Vanuit de expertise in de thuismarkt ontplooit zij haar Europese ambities via groeiplatforms. Fortis opereert ook in geselecteerde activiteiten met een wereldwijd bereik. In specifieke Europese en Aziatische landen maakt zij met succes gebruik van haar knowhow en ervaring in bankverzekeren.

Fortis is genoteerd aan de beurzen van Amsterdam, Brussel en Luxemburg en heeft een gesponsord ADR programma in de Verenigde Staten.



FORTIS

Solid partners, flexible solutions

thema

Internal auditor: de relevantie van een relatieve 'buitenstaander'

Interview: Johan Hundertmark, Ronald de Ruiter
Tekst: Bas van Breevoort

Sytske Breedveld van informatieconcern VNU leidt sinds eind 2003 een projectgroep die een Business Control Framework ontwierp en dat nu implementeert in de bedrijven binnen het VNU-concern. Aanleiding hiervoor was het voldoen aan de Code Tabaksblat en aan de Sarbanes-Oxley-regelgeving, maar ook de standaardisatie van de interne processen. Breedveld licht de voordelen van een goed control framework toe en betreft daarbij haar persoonlijke visie op de huidige en toekomstige rol van de internal auditdienst.

Breedveld begon haar 'auditleven' bij de toenmalige Rijksaccountantsdienst. Vervolgens maakte ze de overstap naar VNU en werd daar als register accountant verantwoordelijk voor financial audits binnen de interne accountantsdienst. Toen VNU eind jaren negentig een grootscheepse verandering doormaakte en er steeds meer buitenlandse bedrijven overnam, werd de financial auditfunctie uitbesteed aan externe accountants. Breedveld ging zich bezighouden met de opzet en inrichting van de operational auditfunctie binnen VNU. In 2003 verliet ze de operational auditafdeling om zich volledig te concentreren op de opzet en implementatie van een Business Control Framework voor VNU. Naast haar werkzaamheden daar is ze tevens actief in het bestuur van het IIA.

Zijn internal auditors klaar voor ontwikkelingen als corporate governance en Sarbanes-Oxley?

"Het is in ieder geval een belangrijk moment voor internal auditors om een positie te claimen in corporate governance. Daarbij is van belang dat internal auditors duidelijk maken wat hun toegevoegde waarde is. Het IIA heeft aan de commissie Tabaksblat laten weten dat er in de code te weinig aandacht is besteed aan de internal auditfunctie. De reactie was dat men geen duidelijk beeld heeft van de IAD. Dat klopt natuurlijk, omdat de internal auditfunctie in elk bedrijf anders is ingericht, ook al zijn er op hoofdlijnen veel overeenkomsten. Daarnaast bestaat er binnen de beroepsgroep ook verschil van inzicht over de invulling van de functie.

Daarom hebben we nu binnen het IIA een 'position paper' gemaakt die aan bedrijven en derden in begrijpelijke taal duidelijk maakt wat de internal auditfunctie is en wat het kan betekenen."

En wat zou de internal auditfunctie volgens jou moeten betekenen?

"De IAD kan een heel belangrijke ondersteunende rol spelen voor het management door het objectieve oordeel dat het geeft over de beheersing van de processen binnen een bedrijf. De kracht van de internal auditfunctie is dat je als relatieve buitenstaander andere dingen waarneemt dan de mensen die dagelijks met het proces bezig zijn. Het management blijft natuurlijk eindverantwoordelijk voor de interne beheersing van de bedrijfsprocessen, maar het kan de IAD er uitstekend over raadplegen. Ik vind overigens dat de IAD zich niet met de inrichting van de processen moet bemoeien, omdat het anders niet zuiver en objectief kan oordelen over diezelfde processen.

Toen we binnen VNU het Business Control Framework opzetten, hebben we een projectteam samengesteld met medewerkers met auditervaring, waaronder ikzelf. Alleen ben ik toen wel teruggetreden uit de IAD, omdat ik vind dat je die twee taken niet gezamenlijk moet uitoefenen. Naar de organisatie moet je functie duidelijk zijn en dat is het niet als je eerst een model gaat inrichten en het vervolgens gaat auditen. Pas als de implementatie van het model is afgerond, kan de IAD hierop audits uitvoeren. Maar ik besef dat er niet binnen elk



bedrijf zo over wordt gedacht. Overigens kan de IAD wel een rol spelen bij het toetsen van de kwaliteit van de controldocumentatie. Ook het toetsen van de kwaliteit van de door het management uitgevoerde self assessments en peer reviews zie ik als een taak voor internal audit."

Kan de opzet en implementatie van het Business Control Framework uitbesteed worden aan derden?

"Nee, zeker niet. De inzet van eigen mensen is mijns inziens het beste. In onze projectgroep zitten allemaal medewerkers met een financiële en of auditachtergrond. Zij komen uit de bedrijven die onder de paraplu van VNU hangen. We richten het model bewust met eigen mensen in en niet met derden, omdat we vinden dat het management zelf de verantwoordelijkheid heeft om de interne processen op orde te brengen. Kennis van binnenuit is daarbij onontbeerlijk en dan nóg is het heel moeilijk om de beheersing van processen meer expliciet te maken dan voorheen. Bij VNU hebben we er aan het begin van het project wel externe adviseurs bij betrokken, maar dat was om ons te helpen met de opzet van het project en ons team te trainen. Daar hebben we veel aan gehad, maar de roll out in de bedrijven doen we zelf. Continuïteit en opbouw van kennis en ervaring is heel belangrijk."

Is het wel raadzaam dat operational auditors zich met financiële processen bezighouden? Moet dat niet overgelaten worden aan de external auditor?

"Het hangt er vanaf wat precies wordt verstaan onder financial audit en wat de auditor daarin verricht. De aandacht voor financiële processen lijkt mij niet verkeerd. Destijds is een hele strikte scheidslijn getrokken: operational auditors doen geen financial audits. Achteraf bezien vind ik dat niet geheel juist. De operational auditor moet wel degelijk kijken naar de financiële aspecten voorzover het te maken heeft met het verloop van het proces en de controls daarop. De externe accountant is er dan om naar de uitkomsten van het proces kijken. Op die manier vindt er geen dubbel werk plaats."

Is bij VNU de IAD een interessant speelveld voor de toekomstige ontwikkeling van jonge managers?

"In beginsel wel. Je komt bij alle bedrijven over de vloer en leert hoe beheersingsprocessen verlopen, wat je later als manager ook in de vingers moet hebben. In de praktijk is het echter moeilijker in te vullen. VNU heeft een relatief kleine IAD en heeft daardoor te weinig capaciteit voor voldoende begeleiding."

Welke modellen en regels gebruikt VNU voor het Business Control Framework?

"Omdat we een Nederlands beursfonds zijn, is de Code Tabaksblat voor ons van toepassing. Daarnaast passen we voor de financial control de Sarbanes-Oxley-regelgeving toe, ook al zijn wij daar formeel niet toe verplicht. Als Business Control Framework (BCF) hanteren we COSO II. VNU had nog geen gestructureerd systeem voor risk management. Elke werkmaatschappij hanteerde een eigen risicosysteem. De projectgroep heeft de diverse componenten van COSO uitgewerkt en die worden nu geïmplementeerd bij de divisies en werkmaatschappijen."

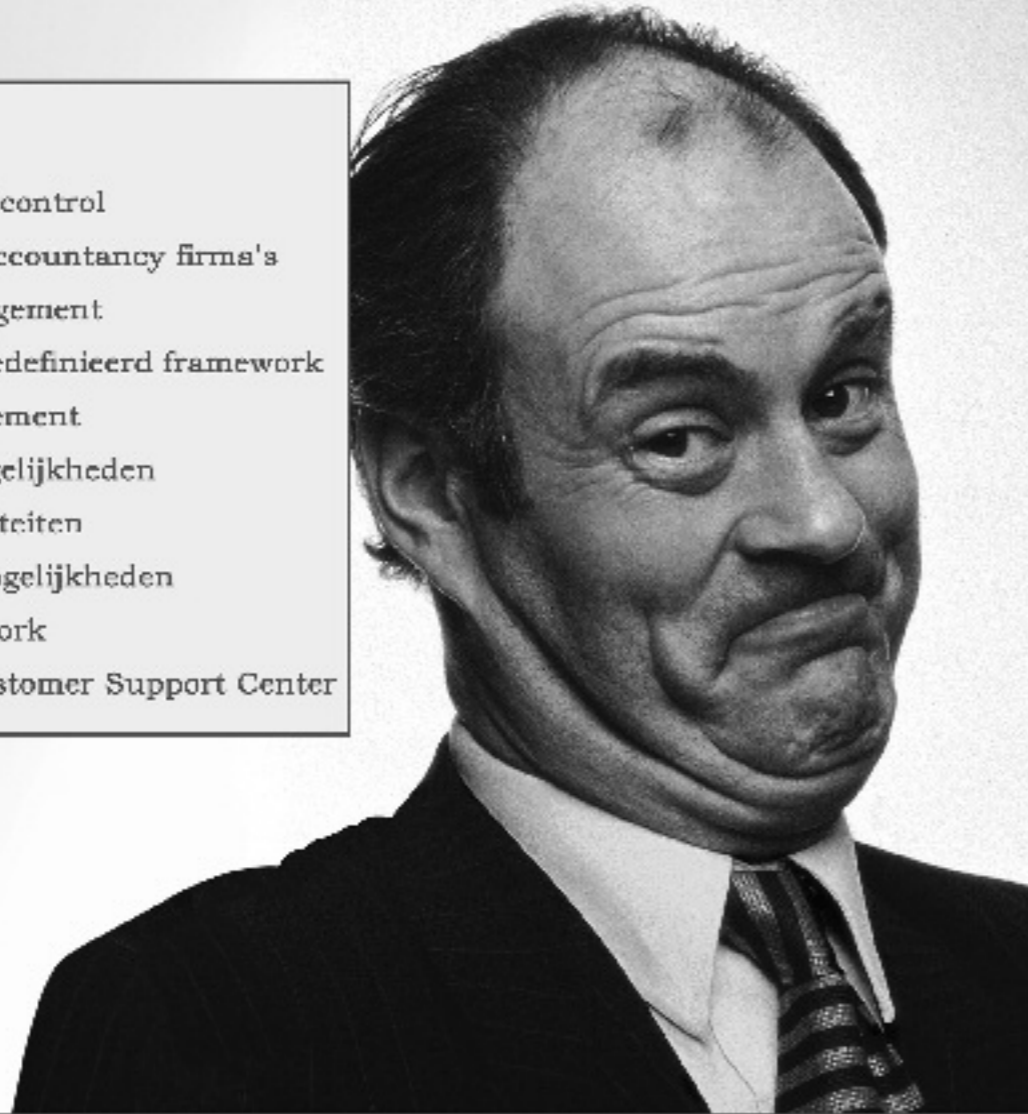
Speelt de IAD in dit implementatietraject nog een rol?

"Het management is in beginsel verantwoordelijk voor het implementeren en onderhouden van het BCF. De IAD is bewust buiten het implementatietraject gehouden. Hoe kan zij anders het management erop wijzen dat het systeem niet goed functioneert? Wel put het projectteam BCF uit het materiaal van de operational auditafdeling, zoals referentiemodellen. Deze modellen zijn ooit gemaakt in samenwerking met de werkmaatschappijen die een auditproces hebben doorlopen. Door die eerdere afstemming en toetsing kunnen we voortborduren op de ervaringen die we per werkmaatschappij hebben opgedaan."

Niemand ontkomt aan meer interne controle

Waarom B Wise icSO?

- ✓ 10 Jaar ervaring in internal control
- ✓ Ondersteunt methodieken accountancy firms's
- ✓ Gebaseerd op Process Management
- ✓ Snelle implementatie: voorgedefinieerd framework
- ✓ Geïntegreerd Project Management
- ✓ Document Management mogelijkheden
- ✓ Risk Assessment functionaliteiten
- ✓ Verschillende rapportage mogelijkheden
- ✓ Gebaseerd op COSO framework
- ✓ 24/7 ondersteuning van Customer Support Center



De SOX en Tabaksblat oplossing van B Wise

B Wise is een innovatief Nederlands softwarebedrijf dat oplossingen levert voor de beheersing van strategische prestaties van een organisatie. Meer dan 1200 bedrijven en overheidsinstanties in binnen- en buitenland gebruiken de B Wise-oplossing.

B Wise Tel: +31 - (0)73 - 6464914, info@bwise.nl, www.bwise.nl

B Wise

Business in Control

Het lijkt erop dat de procesbeheersingsmodellen een meer integraal onderdeel worden van het bedrijf dan voorheen. Wordt het daarmee ook gemakkelijker geaccepteerd?

“Dat is nu nog moeilijk te zeggen, maar ik verwacht van wel. In feite hebben de procesbeheersingsmodellen een normenkader geschapen waaraan men kan toetsen. In operational audit werden deze modellen al gebruikt. De verwachting is dat managers de modellen nu ook gaan gebruiken om zelf vast te stellen dat ze hun processen voldoende beheersen. Als onderdeel van het BCF organiseert het management nu zelf ook de door de IAD geïntroduceerde risk assessment workshops. Noem het kruisbestuiving.”

Leidt het tot meer teamvorming in plaats van een afreken-cultuur?

“Bij VNU heeft nooit een afrekencultuur geheerst. Een ‘politieagentenmodel’ ligt niet in onze aard. In Amerika denken ze daar anders over en vinden ze ons daarin af en toe te voorzichtig. Toch geloof ik meer in het objectieve oordeel en het benoemen van risico’s die onvoldoende worden beheerd, die vervolgens door het management worden omgezet in actieplannen ter verbetering. Als goed wordt gecommuniceerd over het auditproces ondervind je minder weerstand. Zo rapporteert de operational auditafdeling altijd eerst aan het management van de werkmaatschappij. Nadat overeenstemming is bereikt met het management wordt het definitieve rapport gestuurd naar het divisie management en de raad van bestuur.”

Bekijkt men het integrale proces in de operational audit of per onderwerp?

“Wij bekijken het proces altijd van het begin tot het einde. Zo worden alle verschillende functies meegenomen die in het hele proces ingrijpen. We focussen wel op een onderdeel als er belangrijke risico’s in zitten. Maar het element human resources ontbreekt bijvoorbeeld nooit.”

Wat zijn de aandachtspunten voor het Business Control Framework en de implementatie?

“Het tijdsbeslag is groot. Het is de eerste keer dat medewerkers het interne beheersingsproces zo gedetailleerd moeten documenteren. Deze activiteiten moeten gedaan worden naast het dagelijkse werk. Dit komt ook doordat VNU vindt dat de eigen mensen het zelf moeten implementeren en daarin niet afhankelijk wil zijn van externe consultants. Door eigen mensen in te schakelen bestaat de grootste kans dat het tussen de oren van de mensen komt te zitten. Een van de doelstellingen is dat er een standaardisatie optreedt binnen de organisatie, mede

omdat VNU zoveel verschillende werkmaatschappijen heeft. De standaardisatie heeft als bijkomend voordeel dat het onderlinge gegevensuitwisseling vergemakkelijkt en stimuleert.”

Als VNU haar oog laat vallen op potentiële acquisities, moeten deze dan dezelfde structuur hebben?

“Het heeft wellicht de voorkeur, maar het is natuurlijk de vraag of dat in de praktijk opgaat. Het zal in ieder geval nooit een reden zijn om af te zien van een acquisitie. Als het bedrijf eenmaal is overgenomen, moet het wel zo snel mogelijk het Business Control Framework adapteren.”

Wat verwacht je dat de ontwikkelingen rond corporate governance voor internal auditors gaan betekenen?

“Onder invloed van het IIA is in de Code Tabaksblat opgenomen dat een IAD deskundig is op het gebied van interne risicobeheersing en controlesystemen. Het IIA betreurt dat er geen verplichting is opgenomen dat beursgenoteerde bedrijven een IAD moeten hebben, zoals dat bijvoorbeeld wel het geval is voor bedrijven die genoteerd staan aan de New York Stock Exchange. Alleen is daar niet aangegeven hoe de IAD eruit moet zien. Het IIA moet daar een antwoord op hebben en daarom hebben wij het reeds gememoreerde position paper gepubliceerd, waarin we de onderwerpen benoemen waar een internal auditor mee bezig is en wat van de internal auditor verwacht mag worden.”

Zijn in dit verband financial auditing en internal auditing twee verschillende werelden?

“Ik denk dat mensen met een financial auditachtergrond goed geëquipeerd zijn voor internal auditwerkzaamheden. Nederland is uniek, omdat RA’s hier ofwel als interne accountant ofwel als externe accountant werkzaam kunnen zijn. Ik vind die mogelijkheid echter niet verkeerd. Ik denk wel dat internal auditors zich apart moeten profileren en duidelijk moeten maken waarin ze verschillen van externe accountants.”

Breedveld besluit het interview met de opmerking dat het IIA een contactgroep heeft opgericht voor bedrijven die bezig zijn met de implementatie van Sarbanes-Oxley en de Code Tabaksblat. “Binnen de contactgroep worden ervaringen uitgewisseld tussen vertegenwoordigers van verschillende bedrijven en leert men van elkaar. De reacties zijn onverdeeld positief. Op deze wijze wordt mede invulling gegeven aan het motto van IIA: Progress through sharing.”

thema

Internal auditors: het speelkwartier is voorbij!

Leen Paape RA RO CIA

Tijdens het voorjaarscongres van het IIA Nederland met als thema 'Auditor of adviseur?' stelde de dagvoorzitter de vraag of het speelkwartier voor internal auditors voorbij was. Ik antwoordde bevestigend. De toekomst voor internal auditors is veelbelovend. De vraag naar onze kennis en kunde is groot en de arbeidsmarkt overspannen. Maar de medaille kent ook een keerzijde. De ontwikkelingen voor het vak vanuit het perspectief van de 'rule based'- versus de 'principle based'-benadering geschetst.

Aan deze zijde van de Atlantische oceaan gaan wij er prat op meer te hechten aan de 'principle based'-benadering waarbij we principes belangrijker achten dan gedetailleerde regelgeving, dit laatste in tegenstelling tot de andere zijde van de oceaan waar het adagium van 'rule based' opgeld doet. Mijn betoog gaat er van uit dat de komende jaren 'rule based' de dominante vorm van denken wordt en maakt duidelijk wat dat voor het beroep betekent.

Rule based: waar hebben we het aan verdiend?

Zo maar een greep uit de krant van 16 maart 2005. *Het Financieel Dagblad* vermeldt dat topman Bernie Ebbers van Worldcom schuldig is bevonden en dat hem een straf van 85 jaar boven het hoofd hangt voor de door hem gepleegde malversaties. Die malversaties kostten de aandeelhouders gezamenlijk een ongekend bedrag van €185 miljard. Boontje komt om zijn loontje. Tegelijkertijd behaalt Elliot Spitzer, de openbaar aanklager in New York, zijn zoveelste succes en treedt Hank Greenberg af als de CEO van AIG, de grootste verzekeraar ter wereld. Ook daar waren malversaties de belangrijkste reden voor zijn aftreden. Kortom, het houdt maar niet op.

De Sarbanes-Oxley Act is een direct gevolg van schandalen als Enron en Worldcom. Tot Ahold en Parmalat dachten wij nog dat dergelijke schandalen zich hier niet voor zouden kunnen doen. Helaas, dat idee bleek enigszins naïef.

Leen Paape RA RO CIA

Leen Paape is partner bij PricewaterhouseCoopers Advisory NV en program director Internal/Operational Auditing aan de Erasmus University Rotterdam.
www.auditing.nl

Aan het einde van zijn periode als eurocommissaris moest Bolkestein melden dat een Europese variant van Sarbanes-Oxley ter hand zou worden genomen.

Inhaalslag

De corporate governance-codes zijn inmiddels aangescherpt en ook Nederland heeft een inhaalslag gemaakt met de Code Tabaksblat. Alle codes kenmerken zich door vergelijkbare tendensen; de macht meer naar de aandeelhouders, meer en betere 'checks and balances' en aandacht voor risicomanagement en interne beheersingsystemen, grotere onafhankelijkheid van toezichthouders en meer transparantie en openbaarheid. De wettelijke verankering van de codes krijgt ook meer en meer zijn beslag en het wachten is nu op de naleving en jurisprudentie inzake de toepassing ervan.

Of we willen of niet, rule based lijkt voorlopig de norm te zijn en het is mijn stellige overtuiging dat we daar de komende jaren mee hebben te leren leven. We hebben er zelf om gevraagd lijkt het wel.

De rol van de internal auditor

Opvallend is ook de aandacht in veel codes voor de internal auditor.¹ Zo'n tien tot vijftien jaar geleden kwam de internal auditor in de codes niet aan de orde. Inmiddels is dat beeld veranderd en wordt hij in toenemende mate genoemd. Die aandacht is niet verwonderlijk. Immers, toezichthouders kregen meer verantwoordelijkheden toebedeeld en zij zijn afhankelijk voor hun informatie van het hoogste management van de organisatie waar zij toezicht uitoefenen. Op hun zoektocht naar bronnen om die informatie op waarheidsgehalte te kunnen toetsen, is de internal auditor een mogelijke bron.

Er is - met uitzondering van de Listing Rules van de

New York Stock Exchange - geen wettelijk kader voor het hebben van een internal auditfunctie. Toch heeft een groot deel van beursgenoteerde bedrijven zo'n functie.² Niet beursgenoteerde bedrijven en publieke organisaties³ van enige omvang hebben ook vaak zo'n functie. Waarom is dat eigenlijk zo?

De agencytheorie leert dat er een principaal is die een agent zijn geld ter beschikking stelt en daarvoor verlangt dat hij zijn best doet om die investering te laten renderen en hem daarover op betrouwbare wijze te informeren. Daartoe stelt de principaal monitoren aan om dat vast te stellen; voorbeelden zijn de toezichthouders zoals commissarissen en externe accountants. De agent zelf is ook principaal ten opzichte van de onder hem werkende managers en doet iets vergelijkbaars. Als de organisatie enige omvang kent, wordt het steeds lastiger het overzicht te behouden en hij kan dan besluiten (interne) monitoren aan te stellen zoals de internal auditor. Door dat te doen, maakt hij zijn principaal duidelijk dat het hem ernst is en dat hij zijn best doet om ook intern de zaak goed te bewaken en te monitoren.

De internal auditfunctie was daarmee uitsluitend bedoeld om het hoogste management - en soms ook het lagere management - te voorzien van informatie waarmee ze zekerheid kregen dat de zaken gingen zoals ze wilden. De externe accountant daarentegen voorzag de toezichthouders van het hoogste management van belangrijke informatie en zekerheid. De balans tussen de internal en de externe auditor/accountant en wie aan wie rapporteerde en wie welke rol had, was daarmee ook duidelijk. Dankzij de corporate governance-codes is er nu op bijna sluipende wijze een verandering aan het optreden in die traditionele verdeling en de machtsbalans tussen principaal en agent.

De positie van de internal auditor

Dankzij de corporate governance-codes wordt toezichthouders gevraagd beter toe te zien op het wel en wee van de organisatie en zij krijgen daartoe de mogelijkheid, zelfs de plicht, contact te hebben met de internal auditfunctie. De traditionele rol en positie waarbij deze functie er uitsluitend was ten behoeve van het hoogste management veranderde daardoor. In simpele bewoordingen: aan het spel tussen het hoogste management en internal audit werd een belangrijke speler toegevoegd. Het kan niet anders dat deze speler ook mee wil doen en zich gaat

bemoeien met het spel. De machtsbalans wordt daardoor beïnvloed en de internal auditor wordt dan geconfronteerd met de vraag hoe hij met deze nieuwe verhoudingen om moet gaan.

De toezichthouders willen spreken over zijn taakopdracht en betrokken zijn bij zijn aanstelling, ontslag en soms ook beloning. Zij willen zich ook met hem verstaan, soms buiten de aanwezigheid van het hoogste management. De vraag dient zich dan aan: 'wie is nu eigenlijk de baas?' De internal auditor komt dan in een positie terecht waarbij hij meerdere belangen moet dienen en zich niet meer uitsluitend kan richten op zijn oorspronkelijke baas en zijn belangen. In het kader van onderzoek ten behoeve van mijn promotieonderzoek heb ik dit vraagstuk voorgelegd aan bestuurders, toezichthouders en auditors.

Internal audit is van mij

De antwoorden hoeven niet te verbazen maar zijn in ieder geval niet eensluidend. De bestuurders zijn duidelijk: internal audit is van mij en van niemand anders. Mocht zich een situatie voordoen dat de toezichthouder zich over hem gaat ontfermen dan richt ik wel een nieuwe functie in, uitsluitend ten behoeve van mijzelf. Toezichthouders vinden in overwegende mate ook wel dat de internal auditors des management zijn maar zijn uiteraard noodgedwongen meer ambigu in hun antwoorden. Zij wensen de internal auditor te spreken en invloed te hebben op de benoeming en ontslag en zeker ook op hetgeen hij uitvoert en rapporteert. Bestuurders begrijpen ook wel dat die contacten in toenemende mate niet te vermijden zijn. Leidt dat dan tot een spanningsveld? Desgevraagd geven bestuurders en toezichthouders aan dat een volwassen baas van internal audit daarmee moet kunnen omgaan. Dezelfde vraag aan de auditor leert dat zij dat spanningsveld natuurlijk wel degelijk ervaren. Of uiteindelijk toezichthouders de 'macht' zullen overnemen als het gaat om de vraag wie de baas is van internal audit valt af te wachten. Duidelijk is in ieder geval dat iedereen er wel van overtuigd is dat de wereld aan het veranderen is en dat de eenduidige lijnen die er vroeger waren tot het verleden behoren.

Taakopdracht internal auditor

Het afgelopen decennium kenmerkte zich vanuit het perspectief van de internal auditor door een majeure wijziging van de taakopdracht, waarbij financial audit sterk in

belang afnam en operational audit in belang toenam. Over 2004 werd gemiddeld zo'n 25% besteed aan financial audit en 35% aan operational audit. Als we daar IT-audits onder zouden scharen, loopt het percentage op naar 49. Aan advisering/consultancy werd ongeveer 10% van de tijd besteed. Aan compliance audits is 10% besteed. Daarmee is ongeveer 94% van de tijd besteed door internal audit-functies, verklaard. Om de trend nog even duidelijk te maken: in 1991 werd nog een kleine 50% van de tijd aan financial audit besteed.

Dankzij de corporate governance-codes en wetgeving zoals Sarbanes-Oxley in Amerika naar aanleiding van de schandalen van de laatste jaren, is de verwachting dat de betrouwbaarheid van financiële rapportages en daarmee van financial audit weer aan belang zal gaan winnen. Dit nu lijkt nog niet terug te vinden in de uitkomsten van mijn onderzoek. Sterker nog, gevraagd naar de verwachting voor de tijdsbesteding van internal audit in 2007, levert een licht lagere score op voor financial audit⁴. Operational audit blijft gelijk, evenals IT-audit. De enige significante verandering valt waar te nemen bij compliance audits, dat percentage stijgt tot 12. Het percentage voor advisering toont een lichte daling tot 8. Geen echt schokkende wijzigingen dus. Uiteraard spreken we over verwachtingen, de werkelijkheid kan straks anders zijn. Duidelijk is wel dat de oriëntatie op compliance wel groter wordt. Dat nu is een voor de hand liggende verwachting, gegeven het belang van toegenomen regelgeving.

Overige consequenties voor het beroep

Los van de bovenstaande ontwikkelingen voorzie ik nog enkele belangwekkende consequenties van de 'rule based'-benadering. 'Niet gedocumenteerd is niet gedaan', zo sprak een collega mij toe. Degenen die Sarbanes-Oxley helpen te implementeren, weten hoe waar die uitspraak is.

Dit betekent dat internal auditors veel meer zullen moeten gaan documenteren dan ze momenteel gewend zijn. De behoefte aan audit support software, met name workflow management software, zal toenemen. De voortgaande juridisering van het beroep en de druk vanuit regelgevers en toezichthouders om inzicht te krijgen in de werkzaamheden en de daarop gebaseerde conclusies van internal auditors, is onvermijdelijk. Internal auditors zullen vaker ter verantwoording worden geroepen en betrokken worden bij juridische procedures en tuchtrechtzaken.

De behoefte aan verdere verbetering van de kwaliteit van de dienstverlening neemt toe. Er zal meer gedaan gaan worden aan opleidingen en professionalisering van de beroepsuitoefening. Toezicht door regelgevers komt in

de plaats van de kwaliteitstoetsing die door 'peers' wordt uitgevoerd. Eigenrichting is niet meer mogelijk en externe (onafhankelijke) toetsing zal vaker worden verlangd dan de nu in de IIA Standards voorgeschreven periodiciteit van éénmaal per vijf jaar.

Contacten met alle spelers in het corporate governance-veld zoals commissarissen, bestuurders, toezichthouders, regelgevers, externe accountants, beroepsorganisaties, et cetera, zullen worden geïntensiveerd. De druk op de schaarse resources neemt toe en het streven naar een kweekvijverfunctie zal onder druk komen te staan. Professionalisering verdraagt zich slecht met dat idee.

Toenemend belang

Het belang van internal audit neemt toe, de regelgeving helpt daarbij. De respondenten op mijn survey hebben ook de verwachting dat dit zal leiden tot een hogere kwaliteit van de dienstverlening. Dat gaat vast niet vanzelf en vereist dan ook de nodige inspanningen op het gebied van opleidingen, zowel in vaktechnisch opzicht als vaardigheden, kwaliteitsmanagement binnen de functie en de wijze waarop relaties worden onderhouden met externe auditors, toezichthouders, regelgevers van buiten de organisatie, het hoogste management, en, o ja, degenen waar de audits werkelijk worden uitgevoerd.

Spanning zal er zeker komen, toezichthouders zullen steeds beter leren om te gaan met internal audit en de waarde ervan ontdekken en daarmee ook meer en meer vragen gaan stellen. Het beroep op de stuurmanskunst van de baas van de internal auditfunctie zal ook groter worden. Het is vooral zaak om verwachtingskloven tijdig te onderkennen en daarover helderheid te verschaffen. Wat mag wel en vooral wat mag niet van een internal auditor verwacht worden.

Ik denk dat er een mooie toekomst in het verschiet ligt. Of dat ertoe zal leiden dat er minder schandalen zullen optreden, is nog de vraag. Tot op heden kunnen internal auditors niet betogen op dat punt een overtuigend track record te hebben opgebouwd.

Veel succes in de komende mooie jaren. Het speelkwartier is inderdaad voorbij.

Noten

1. Geïnteresseerden kunnen het hoofdstuk 16 'Internal Audit's rising profile and more questions than answers' uit *20 Over... Internal/Operational Auditing* (een uitgave van VERA en de Erasmus) van de hand van uw columnist lezen. U kunt dit hoofdstuk ook vinden op de website www.auditing.nl
2. Voor aan de AEX genoteerde bedrijven bedraagt dat percentage 80, voor AMX zo'n 50 en de overige zo'n 20.
3. Percentages zijn niet bekend maar in Nederland kennen in totaal zo'n 250 organisaties een internal auditfunctie.
4. 23% om precies te zijn.

thema

De toekomst van internal auditing in Korea

Montiano Blom

Internal auditing ontwikkelt zich steeds verder. We lezen dat regelmatig in *The Internal Auditor* en we schrijven er dit keer veel over in *Audit Magazine*. Zo krijgen we een beter beeld van de ontwikkelingen in de Angelsaksische landen en in Nederland. Maar er is nog meer: hoe gaat het er bijvoorbeeld in Azië aan toe? Nieuwsgierig als we zijn, ging de redactie op 'werkbezoek' in Zuid-Korea om op deze prangende vraag een antwoord te krijgen.

Zuid-Korea, een land waar je na het noemen van je land van herkomst onherroepelijk enthousiast de naam van een Nederlandse voetbalcoach hoort, gevolgd door een Lee Towers-achtige imitatie van zijn zegevierende gebaar met de vuist. Maar ook een land met een historie van meer dan vijfduizend jaar. Een land waar de industriële revolutie eigenlijk pas vijftig jaar geleden begon (na de afloop van de Koreaanse oorlog). Een land waar de Amerikaanse militaire aanwezigheid met ambivalente gevoelens bekeken wordt: niet echt geliefd, maar wel noodzakelijk om de dreiging van Noord-Korea het hoofd te bieden. Een land met meer dan vijftig miljoen inwoners waarvan er meer dan tien miljoen in Seoul wonen. Deze prachtige metropool bestaat uit twee delen: het oude noorden met kronkelige straten en oude traditionele gebouwen en het hypermoderne dertig jaar jonge zuiden. Noord en zuid zijn gescheiden door de rivier Han. In het noordelijke deel van Seoul houdt het Korean Institute of Auditors (KIA) kantoor. Wij spraken met Yeong Gyo Choi (vertegenwoordiger KIA) en Sang Eun Park (editor KIA magazine) over de ontwikkelingen in internal auditing in Zuid-Korea. Min Woo Kwang van Ernst & Young nam ook deel aan het gesprek en zorgde voor de broodnodige vertalingen.

KIA is al in 1977 opgericht door vertegenwoordigers uit de industriële sector en kreeg in 1987 de officiële IIA-status. Vanaf 1993 publiceert men tweemaandelijks het *Management Audit Magazine*. Sinds 2004 is het zelfs maandelijks geworden: meer dan vijftig pagina's met veel kleurrijke foto's. De oplage van duizend stuks wordt volledig gedekt door middel van advertenties. Dit is opmerkelijk, aangezien KIA 'slechts' 347 leden telt. Eind 2005 moe-

ten dat er 450 zijn: de opmaat naar de IIA Azië-conferentie die in 2006 in Seoul gehouden wordt.

Vergelijkingen

Hoe verhoudt internal audit in Zuid-Korea zich nu tot de Nederlandse situatie? Een paar vergelijkingen... Internal audit wordt steeds belangrijker in Zuid-Korea. Volgens de Commercial Law van 1997 zijn alle bedrijven met meer dan honderd miljoen USD aan activa verplicht een internal auditor in dienst te hebben en de benoeming hiervan elke drie jaar op een aandeelhoudersvergadering te herzien of te bevestigen. De internal auditor moet jaarlijks ook een verklaring afgeven. In de wat kleinere bedrijven zie je vervolgens dat internal audit geen fulltime baan is. In de praktijk wordt de functie vaak gecombineerd met een andere managementfunctie. Ook zie je dat de functie in parttime dienstverband wordt uitgevoerd, vaak door een gepensioneerd manager die een goede relatie met de topman heeft. Dit levert niet altijd de bij ons zo benadrukte onafhankelijke positie op en de praktische en kwalitatieve invulling varieert dan ook enorm. Daarnaast is er geen sprake van een collegiale kwaliteitstoets zoals we die in Nederland aan het invoeren zijn.

In Zuid-Korea kent men nog geen specifieke internal auditopleiding. Een postdoctorale EMIA-opleiding is in ontwikkeling. De enige erkende certificering is de Certified Internal Auditor via het CIA-examen sinds 2001. Wellicht een kans voor EURAC en UvA om een internationaal uitwisselingsprogramma op te zetten?

Langetermijndoelstellingen KIA

Als tweede stap na de verplichting om een internal auditor te hebben, wil men ook een minimum kwaliteitsniveau introduceren bij de Zuid-Koreaanse ondernemingen. Allereerst door minimaal één CIA per afdeling te verplichten. En heel voorzichtig droomt Yeong Gyo Choi al van de introductie van een EMIA-studie. In 2015 wil men de wereldwijde IIA-conferentie binnenhalen. Dit zou een bekroning zijn op een intensief programma om internal audit in Zuid-Korea naar een niveau te brengen dat wereldwijd als 'top of the bill' wordt ervaren. Gezien het enthousiasme van mijn drie gesprekspartners zou het mij verbazen als het ze niet al eerder gaat lukken!



Position paper: 'De internal auditor in Nederland'

Nanning van der Hoop

Het IIA heeft na een periode van hard werken een position paper uitgegeven waarin IIA Nederland en het overlegorgaan INTAC van het Koninklijk NIVRA gezamenlijk hun visie geven over de rol en positie van internal audit in Nederland.

Tijdens het voorjaarscongres van het IIA werd het eerste exemplaar door Thijs Smit uitgereikt aan Jan ten Hoop, ondervoorzitter van de vaste Kamercommissie Financiën. Ten Hoop gaf tijdens zijn speech aan dat het position paper past in het huidige tijdsbeeld en benadrukte dat vertrouwen de basis voor de toekomst is. Hij onderstreepte het belang van internal audit voor de mate van vertrouwen in de bedrijfsvoering van organisaties. Volgens hem is het bij uitstek deze beroepsgroep die zorgt voor convergentie van beelden en feiten die in de samenleving het vertrouwen ondersteunt, waar die samenleving en ook de Tweede Kamer vaak onvoldoende zijn geëquipeerd om zelf objectief te toetsen wat er gebeurt en op basis daarvan goede keuzen te maken. Dit vertrouwen bouw je door het goed informeren van en communiceren met de samenleving over de rol van de beroepsgroep.

Eindeloos geduld

Smit bedankte de samenstellers van het document en complimenteerde met name penvoerder Jaap de Groot voor zijn schier eindeloze geduld. De totstandkoming van dit document had veel voeten in aarde en verliep bepaald niet gemakkelijk. De eerste aanzet werd gegeven in een gezamenlijk overleg tussen IIA en INAC in de nasleep van de eveneens gezamenlijk opgestelde reactie op de (toen nog concept) Code Tabaksblad, in de nazomer van 2003.

Directe aanleiding was het commentaar van Morris Tabaksblad dat internal audit niet in zijn code kon worden opgenomen omdat het een veel te diffuus beroep was dat overal op andere wijze werd ingevuld. Toen het NIVRA-bestuur zich in soortgelijke termen uitliet, werd besloten dat het hoog tijd was om de buitenwereld duidelijk te maken wat de basiswaarden van internal audit zijn. Basiswaarden die overal in het bedrijfsleven én in de publiek sector worden nageleefd en maken dat juist



Thijs Smit (r) overhandigt het position paper aan Jan ten Hoop.

internal auditors een hoofdrol kunnen spelen in de interne beheersing.

Werkgroep

Er werd een werkgroep samengesteld waarin internal audit zo breed mogelijk werd vertegenwoordigd (zowel financial als operational audit) en ook de voornaamste industriegroepen (inclusief overheid) waren vertegenwoordigd. De leden ervan waren Jaap de Groot RA (ING), drs. Jan Grooten RO CIA (DSM), drs. Friso Schellekens RO (ABN-Amro) en drs. Koos Vos RA (ministerie van Financiën).

De opzet van deze groep was om een stuk op te stellen volgens het stramien van de Code Tabaksblad (dus in de vorm van aanbevelingen waaraan internal auditors zouden moeten voldoen of anders uitleggen waarom ze afweken). Na ruim een half jaar kwam de werkgroep met een zeer doorwrocht stuk, dat echter als te lang werd beoordeeld voor lezers buiten de beroepsgroep (voor wie de position paper uiteindelijk immers bedoeld was). Voor de beroepsgroep zelf was het echter een uitstekend studierapport en als zodanig werd het op de website geplaatst (u kunt het daar nog steeds vinden). Welgemoed ging de groep op basis van dit stuk aan de gang om een document te schrijven dat wél geschikt was voor de buitenwacht.

Pandemonium

In het schrijfproces binnen de werkgroep was al gebleken hoe moeilijk het is om met vakgenoten over het eigen beroep op één lijn te komen. Toen het product van al die discussies aan de kritische blikken van eerst de opdrachtgevers (de besturen van IIA en INTAC) en een klankbordgroep, en daarna (via de website) de héle beroepsgroep werd blootgesteld, brak er pas echt een pandemonium los over de punten en komma's. Voor de zorgvuldigheid werd dit noodzakelijk geacht, maar het leverde de werkgroep een enorme hoeveelheid extra werk op en ongetwijfeld veel frustraties bij het lezen van alle vaak diametraal tegengestelde commentaren. Met name Jaap de Groot maakte een uitgebreide inventarisatie en op basis daarvan werd een definitief concept opgesteld. Dit werd, na goedkeuring door de opdrachtgevers, nog eens uitgebreid besproken in een gezamenlijke sessie met vertegenwoordigers van alle omliggende beroepsorganisaties (VRO, NIVRA, NOREA), waarbij overigens nog een aantal goede inhoudelijke punten naar voren kwamen.

Uiteindelijk kon op basis daarvan de tekst definitief worden vastgelegd en het boekje worden gedrukt. Tevens staat de integrale tekst alsmede een Engelstalige versie ervan, op de website. Het boekje is inmiddels aan alle leden van het IIA toegestuurd en, belangrijker, ook met een begeleidend schrijven verstuurd aan leden van raden van bestuur en raden van commissarissen, dat zijn immers de gebruikers van de diensten en producten van internal audit.

Daarmee zat het stugge werk van de werkgroep erop. Maar in feite is dit het begin van het werk van het IIA en de gehele beroepsgroep om, met dit boekje in de hand, naar buiten te treden en de cruciale waarde en het belang van het beroep binnen corporate governance aan de belangrijkste gebruikers ervan duidelijk te maken.

Schroom niet om uzelf eens bij uw voornaamste klanten in de schijnwerper te zetten en hen aan de hand van de position paper te vertellen hoe het (en u) werkt! Laat u uitdagen, vraag een exemplaar aan bij het bureau en zet uzelf ermee op de kaart.

De position paper in het kort

De taak en rol van de internal auditor in Nederland

Het wezenlijke van auditing is het toetsen van een gegeven aan een norm en het inschatten van het risico als die norm niet wordt gehaald. Een goed functionerende internal auditfunctie helpt het management om een organisatie met een goed stelsel van normen te beheersen.

Functie en taak van internal audit

Internal Audit geeft (intern) aanvullende zekerheid over de effectiviteit van de beheersing van de bedrijfsvoering door het uitvoeren van audits en de rapportage hierover. De scope hiervan strekt zich breed uit (financiële, operationele, IT- en maatschappelijke relevante processen), toegespitst op de activiteiten van de organisatie.

Deskundigheid en professionaliteit

Internal audit voldoet aan de normen en standaarden van een gezaghebbende beroepsorganisatie en zorgt voor naleving daarvan door een systeem van kwaliteitsbeheersing.

Positionering en objectiviteit

- Voor waarborging van een maximale objectiviteit is de internal auditfunctie zo hoog mogelijk in de organisatie verankerd. Het hoofd internal wordt benoemd door de hoogste bestuurder van een organisatie. Deze stelt, in samenspraak met de auditcommissie, de taakopdracht van het hoofd internal audit vast, op basis van het risicoprofiel van de organisatie. De taakopdracht en randvoorwaarden worden vastgelegd in een audit charter.
- De internal auditfunctie dient door haar interne positionering onafhankelijk te zijn van de te auditen objecten en afdelingen. Ook de beloningsstructuur mag niet van invloed zijn op de uitkomsten van de audits en het budget moet toereikend zijn om de functie naar behoren uit te voeren.
- De internal auditor heeft korte communicatielijnen met de auditcommissie en de raad van commissarissen.
- De internal auditor bevordert de invoering van zijn aanbevelingen zonder zijn objectiviteit te verliezen.

Toezicht op de internal auditfunctie

Auditplanning, -realisatie en rapportage worden periodiek besproken met bestuurder en auditcommissie.

De relatie met andere interne assurancefuncties

De internal auditor beoordeelt de opzet en werking van andere interne assurancefuncties.

De samenwerking tussen de internal auditor en de externe accountant

De internal auditor en de externe accountant werken optimaal samen. De externe accountant vermeldt in zijn management letter in welke mate hij gebruik heeft gemaakt van de werkzaamheden van de internal auditor.

De interne certificering

De bestuurder bepaalt of internal audit is betrokken bij financial audit en of en wanneer een interne accountantsverklaring wordt afgegeven.

Enkele GAIN-resultaten

Audit committee en interne accountantsdienst

Hans van Hoogenhuijze en Elsbeth Prins

Het audit committee heeft een belangrijke rol als interne toezichthouder in een organisatie. Zowel de nationale als de internationale regels op het gebied van corporate governance kennen het audit committee cruciale taken toe op dit gebied. Maar is het audit committee wel voldoende toegerust voor haar taak? En maakt zij voldoende gebruik van de kennis en kunde van de IAD?

Bij het opstellen van regels voor corporate governance gaan de internationale regelgevers er over het algemeen vanuit dat een onderneming beschikt over een audit committee. Dit comité speelt een belangrijke rol bij het toezicht op het systeem van interne controle. Ook de Nederlandse commissie Tabaksblat noemt als eerste taak van het audit committee 'het toezicht op het bestuur ten aanzien van de werking van de interne risicobeheersings- en controlesystemen'. Daarnaast bestaat de toezichthoudende rol van het comité uit het monitoren en evalueren van de effectiviteit van de interne afdeling. Andersom moeten interne afdelingen het audit committee van informatie voorzien over de interne beheersing in de organisatie. De New York Stock Exchange stelt dit nadrukkelijk in haar 'corporate governance rules'. Het audit committee kan voor haar taakvervulling dus gebruikmaken van de kennis en producten van de IAD.

Niet altijd een audit committee

Op basis van de enquêteresultaten kan voor een aantal organisaties vraagtekens worden geplaatst bij de mate waarin het audit committee als belangrijk orgaan is erkend en geëquipeerd voor haar rol als toezichthouder. Uit de GAIN-enquête blijkt namelijk allereerst dat lang niet alle deelnemende Nederlandse organisaties beschikken over een audit committee of een daarmee vergelijkbaar orgaan. Dit is onder de Nederlandse deelnemers veel minder dan wereldwijd het geval is (zie tabel 1). Dit gegeven verbaast des te meer omdat het hier gaat om organisaties die de interne controlefunctie wel zo belangrijk vinden dat er een IAD is ingericht. De verschillen tussen de drie in het onderzoek onderscheiden sectorgroepen zijn overigens groot: de overheids-IAD's beschikken alle over een audit committee, terwijl de branches Handel, industrie en dienstverlening, en de

Financiële instellingen niet verder komen dan respectievelijk 10 en 33 procent.

Onafhankelijke leden

Een tweede opvallend aspect betreft de samenstelling van de audit committee. Voor een effectief toezicht op het bestuur is onafhankelijkheid van belang. De leden van het audit committee moeten in staat zijn vrijuit kritisch te oordelen over het wel en wee van de interne controle. Een middel daartoe is het opnemen van onafhankelijke outsiders in het comité. Daarom is in het onderzoek de vraag opgenomen of er minstens drie onafhankelijke 'outside directors' deel van uitmaken. Dit blijkt bij slechts de helft van de Nederlandse deelnemers het geval, tegenover wereldwijd 74 procent. Ook op dit punt verschillen de Nederlandse sectorgroepen overigens onderling aanzienlijk.

Onderlinge bijeenkomsten

Een derde opvallende bevinding is dat een deel van de Nederlandse organisaties weliswaar over een audit committee zegt te beschikken, maar dat dit audit committee nooit onderlinge bijeenkomsten belegt, ook al is dit uiteraard geen overbodige luxe. Zes procent houdt nooit eigen bijeenkomsten. In de branche Handel en industrie is dat zelfs twintig procent (zie tabel 1). Het meest gebruikelijk zijn meetings een-

In dit artikel wordt verslag gedaan van enkele bevindingen rond het audit committee en de IAD die op de jaarlijkse GAIN-dag, die op 29 september 2004 werd gehouden, werden gepresenteerd. De cijfers zijn op basis van de volgende deelnemersaantallen tot stand gekomen:

- financiers (27 deelnemers, waaronder alle grote multinationals);
- overheid (13 deelnemers, ofwel de volledige centrale overheid);
- handel, industrie en dienstverlening (13 deelnemers, zowel grote multinationals als enkele kleinere ondernemingen).

Hoewel de bevindingen uitsluitend betrekking hebben op organisaties met een IAD en dus niet zonder meer gelden voor audit committees in het algemeen, is er geen reden om aan te nemen dat de gesignaleerde tekortkomingen wezenlijk anders zullen liggen in organisaties zonder IAD.

Audit committees en IAD's 2003/2004 (% deelnemers)	Financials	Handel, industrie, dienstverlening	Overheid	Alle deelnemers wereldwijd
Organisaties met een audit committee	33	10	100	86
Geen bijeenkomsten audit committee	4	20	0	1
Vertrouwelijk overleg tussen audit committee en hoofd IAD niet mogelijk of toegestaan	16	20	0	3
Informatie-uitwisseling IAD-audit committee:				
• geen IAD-rapportages, alleen beantwoording van vragen	8	20	0	2
• oordeel over het risico beheersingssysteem	63	60	75	78
• oordeel over de risicobeheersing	63	50	67	65
Communicatie over % auditplan gereed	74	60	100	86

Tabel 1. Audit Committees en IAD's

(Bron: GAIN 2003/2004)

maal per kwartaal (62 procent) of per halfjaar (24 procent). De audit committees van de deelnemende overheidsinstellingen komen het vaakst bijeen: 83 procent elk kwartaal.

Audit committee charter

Tot slot ontbreekt in 16 procent van de organisaties met een audit committee een geschreven 'audit committee charter'. Daar kleven gevaren aan. Enerzijds geeft dit een verhoogde kans op het ontbreken van een eenduidig en gezamenlijk beeld van de taken en verantwoordelijkheden, met mogelijk nadelige gevolgen voor het functioneren. Anderzijds is het voor de belanghebbenden, zoals aandeelhouders, lastiger om de leden van het comité aan te spreken op eventueel gebrekkig toezicht.

Vertrouwelijk contact tussen AC en Hoofd IAD

Om de informatie-uitwisseling over interne beheersing en compliance naar behoren te laten verlopen, is een goede communicatie tussen audit committee en interne accountantsdienst noodzakelijk. De IAD rapporteert aan het audit committee en moet zonodig vertrouwelijk overleg kunnen voeren met de leden daarvan. Hier doen zich enkele opvallendheden voor die vragen doen rijzen over het functioneren van het audit committee bij de deelnemende organisaties. In de eerste plaats vindt bij een groter dan verwachte groep Nederlandse deelnemers in het geheel geen rapportage van de IAD aan het audit committee plaats, wereldwijd is dat twee procent (zie tabel 1). In zo'n geval lijkt het lastig te voldoen aan een norm als 'het doorlopend voorzien van het audit committee van beoordelingen van risicomangement processen en van het systeem van interne controle'.

Daar komt bij dat bij een aantal van de organisaties in Nederland géén vertrouwelijk overleg tussen het hoofd van de IAD en het audit committee mogelijk is of is toegestaan (zie tabel 1). In de branche Handel, industrie en dienstverlening is dit zelfs twintig procent. Ruim ééndertig van de deelnemers heeft alléén op verzoek een vertrouwelijk overleg met het audit committee. Bij bijna de

helft ontmoeten de audit committee-leden het hoofd IAD in principe dus alleen in aanwezigheid van het management. Het is de vraag of het audit committee in zo'n situatie voluit haar verantwoordelijkheid kan dragen.

Besturing IAD of besturing onderneming?

Voor wat betreft de inhoud van de communicatie met het hoofd IAD blijkt een meerderheid van de audit committees geïnteresseerd in het oordeel over het risicobeheersingssysteem (66 procent) en de risicobeheersing (60 procent), overeenkomstig de taken en verantwoordelijkheden die het comité volgens de regelgeving heeft. Wat echter verbaast is dat niet alle audit committees deze interesse tonen, terwijl de oordelen van de IAD toch kunnen dienen als een belangrijke maatstaf voor de werking daarvan. Wanneer we kijken naar andere informatie-uitwisseling tussen de hoofden van de IAD en de audit committee, bijvoorbeeld over de IAD zelf, dan blijkt gemiddeld 78 procent van de audit committees zich te buigen over de mate waarin het auditplan gereed is. Met andere woorden: gemiddeld zijn meer audit committees geïnteresseerd in de mate waarin het auditplan gereed is dan in het IAD-oordeel over (het systeem van) risicobeheersing.

Tegen het licht

De resultaten van de IIA Benchmark rechtvaardigen de conclusie dat in meer gevallen een audit committee in het leven zou moeten worden geroepen en dat de intensiteit en inhoud van de communicatie tussen die comités en de hoofden IAD tegen het licht zou moeten worden gehouden. Nu aan deze toezichthoudende organen een toenemend belang wordt gehecht, is het van belang dat zij op een praktische wijze alle ter beschikking staande bronnen aanboren en gebruiken.

Hans van Hoogenhuijze en Elsbeth Prins

Hans van Hoogenhuijze is voorzitter van de werkgroep IIA Nederland die de jaarlijkse benchmarkronde organiseert. Elsbeth Prins is als internal auditor werkzaam bij AXA. Dit artikel is geschreven op persoonlijke titel.

Auditors are in demand

Royal Ahold is a leading international food retail and foodservice company, with major operations in the United States and Europe. The company has worldwide consolidated sales of Euro 56 billion and operates more than 5,000 stores with over 257,000 associates. Ahold has considerable food-service activities in the United States and Europe, servicing over 200,000 institutional accounts.

Ahold employs approximately 130 auditors worldwide. The internal audit staff is comprised of management control, financial and IT auditors.

Given the considerable ambitions of Ahold, which also translate into an increasing emphasis on audit and control, Ahold has job opportunities for a Manager Financial Audit, a Senior Internal Auditor and a (Senior) IT Auditor.

The main responsibilities of the **Manager Financial Audit** will be assisting in the design and further implementation of the Financial Audit function within Ahold. This also includes the planning, execution and reporting of periodic financial reviews at Ahold operating companies. Furthermore the Manager will be involved in monitoring closing procedures and cooperate closely with external auditors during quarterly reviews and annual audit procedures.

The Manager Financial Audit has a university degree in Economics (drs) and completed post-graduate audit education (RA/CPA), combined with strong technical accounting skills. He or she has at least 7 years of working experience in a financial audit environment.

The **Senior Auditor** will be involved in all aspects of the internal audit process. The ideal candidate has \pm 5 years experience and an (almost) completed post-graduate financial audit education.

The **(Senior) IT Auditor** will be part of an international IT Audit team of 25 colleagues. He or she will audit IT processes (using CobiT), IT projects and IT infrastructures and work in integrated teams, auditing financial and business processes. The ideal candidate has a degree in 'Bestuurlijke Informatiekunde' or a Technical University degree. The IT Auditor is either a starter in the field or has up to \pm 3 years experience. The Senior IT Auditor has an (almost) completed post graduate IT Audit education (RE) or is a CISA, and has \pm 5 years experience.

The ideal candidate for all positions has strong communication and reporting skills and is independent and proactive. He or she has a results-driven attitude and can meet deadlines. The successful candidate will function well in an international working environment and is willing to travel.

For more information please contact

- Kees Dekker on Financial Audit (tel. +31 (0)75 659 5827)
- Luc Steenvoorden on IT-Audit (tel. +31 (0)75 659 5713)

Please send your resume to Ahold-human-resources@ahold.com.



www.ahold.com



COLUMN VAN DE SPONSOR

Internal audit in 2010

Naeem Arif

Het internal auditvak maakte het afgelopen decennium in Nederland een stormachtige ontwikkeling door. Als je de ontwikkelingen vanaf 1992 goed beschouwt, realiseer je je dat er in de tussentijd veel is gebeurd in auditland.

De focus van internal audit voor de komende jaren wordt hoogstwaarschijnlijk bepaald door de opzienbarende ontwikkelingen van de afgelopen tijd die leidden tot publieke verontwaardiging alom. De bedrijfsschandalen en, als gevolg daarvan, de toenemende regelgeving op het gebied van corporate governance en externe financiële verslaggeving, kunnen in dit verband niet onvermeld blijven.

Transparantie is hét woord van deze en de komende tijd. Sturing en beheersing van organisaties wordt in toenemende mate een (publiek) issue. Het onderscheid tussen publieke en private sector en alles wat daar tussen zit, doet er in dit kader steeds minder toe. Als min of meer direct gevolg van diverse 'bedrijfsongelukken' (eufemisme) neemt het aantal externe regels fors toe. De komst van de wetgeving Sarbanes-Oxley en diverse corporate governance-codes, in Nederland de Code Tabaksblad, is de exponent van deze ontwikkeling. Hier en daar hoor je de roep om een equivalent van de Code Tabaksblad voor de (semi-)publieke sector. Naar aanleiding van de, in Nederlandse verhoudingen, meer dan riant beloningen van de top van een aantal nutsbedrijven was dit thema onlangs weer actueel. Dit onderwerp werd door journalisten onmiddellijk in verband gebracht met de kwaliteit van de geleverde diensten. Daarbij werd bedoeld op grote groepen ontevreden klanten van deze bedrijven. Het publiek kon de twee genoemde zaken niet met elkaar rijmen. Het hoeft dan ook geen verbazing te wekken als er op termijn een richtlijn voor behoorlijk bestuur voor de semi-publieke sector komt. Het gevolg van de toegenomen externe regelgeving zal ongetwijfeld zijn dat compliance meer aandacht zal vergen van het management en dat er meer compliance audits voor zullen komen op de auditplanningen van de internal afdelingen.

Het afgelopen decennium zagen we dat in Nederland de aandacht en inspanningen van internal afdelingen over het algemeen lagen op het vlak van operational audit en relatief minder op het vlak van financial audit. Als gevolg van diverse 'accounting scandals' van de laatste jaren zal het (hoger) management meer belang hechten aan assurance ten aanzien van de betrouwbaarheid van de (interne) financiële rapportages. Immers, de verantwoordelijkheid voor de betrouwbaarheid van de financiële informatie is door SOx explicieter gemaakt dan ooit tevoren. De professionele carrières en persoonlijke reputaties van CEO's en CFO's staan op het spel. En niet te vergeten: de enorme gevangenisstraffen als dikke stok achter de deur. De betrouwbaarheid van financiële informatie is één van de belangrijkste succesfactoren voor het topmanagement. Het ligt dan ook in de lijn der verwachting dat door internal auditfuncties meer energie en tijd zal worden besteed aan financial audits.

De relatief dure auditcapaciteit is een alternatief aanwendbaar en schaars goed. Het risico bestaat dat operational audits ergens onderaan de prioriteitenlijst worden 'geparkeerd'. De uitdaging voor audit executives in de nabije toekomst is het vinden van een optimum als het gaat om het verdelen van de auditcapaciteit tussen de verschillende typen audits. Je prioriteiten laten bepalen door de waan van de dag is nooit goed, en zéker niet als het om internal control gaat. De auditplanningen zouden dan ook het brede terrein van sturing en beheersing moeten weerspiegelen, uitgaande van een gedegen organisatiebrede risicoanalyse.

Naeem Arif is senior auditor bij Deloitte Enterprise Risk Services

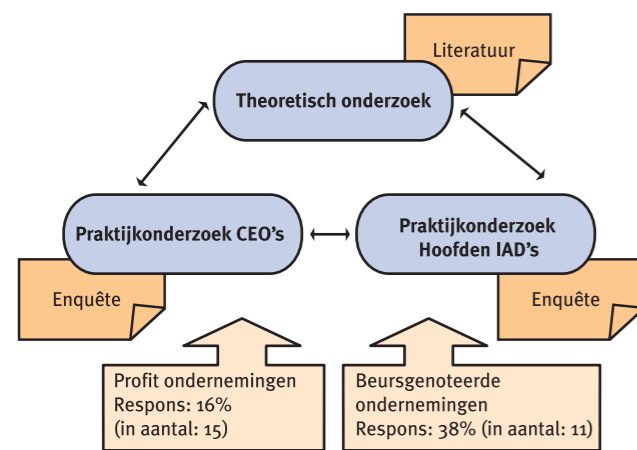
Deloitte.

Corporate governance: de toegevoegde waarde van de internal auditor

Bart Bruins, Peter Hartog en Arie Bast

Corporate governance is een veelbesproken thema, zowel nationaal als internationaal. Alle spelers in het corporate governance-model worden in publicaties en discussies uitvoerig besproken, behalve de internal auditor. Maar welke rol en positie neemt de internal auditor eigenlijk in of kan hij vervullen in de veranderende visie op corporate governance? De VRO en het IIA Nederland voerden hiernaar gezamenlijk een onderzoek uit.¹

Dit artikel is een samenvatting van een scriptie-onderzoek² waarin de gevolgen van de ontwikkelingen in corporate governance voor de rol en positie van internal auditor vanuit drie invalshoeken worden belicht (zie figuur 1). Namelijk vanuit de literatuur en vanuit twee praktijkonderzoeken, gehouden onder CEO's³ en hoofd- van internal auditdiensten. Overigens kunnen vanwege de geringe respons en het relatief lage aantal geënquêteerden aan de uitkomsten van beide praktijkonderzoeken geen harde conclusies worden ontleend, maar moeten deze als indicaties worden gezien. Na een korte schets van de ontwikkelingen op het gebied van corporate governance (de uitkomsten van het literatuuronderzoek), worden deze vervolgens vergeleken met de meningen van de CEO's en de internal auditors zelf. Het artikel wordt afgesloten met een handreiking om de toegevoegde waarde van de internal auditor in het kader van corporate governance mogelijk te vergroten.



Figuur 1. De onderzoeksmethode

1. Ontwikkelingen in corporate governance

Vóór de recente ontwikkelingen op het gebied van corporate governance had de internal auditdienst een relatief beperkte rol en positie in de corporate governance-structuur. Dit is te verklaren vanwege de intern gerichte blik

en het in belangrijke mate functioneren onder en ten behoeve van het management. Ook uit eerdere onderzoeken van het IIA⁴ is gebleken dat de aansturing van de internal auditdienst in de meeste ondernemingen alleen plaatsvindt door de raad van bestuur. Dat is gezien de kerntaak, namelijk het verschaffen van zekerheid over de kwaliteit van de interne risicobeheersingssystemen ten behoeve van de raad van bestuur, niet verwonderlijk. Ook onderhouden de meeste internal auditdiensten slechts in beperkte mate contacten met de raad van commissarissen/het audit committee. De samenwerking met de externe accountant verschilt per onderneming sterk, variërend van het uitbesteden van alle werkzaamheden in het kader van de financial audits aan de externe accountant tot een nauwe samenwerking bij alle audits.

Schandalen

Sinds de financiële schandalen in de Verenigde Staten en Europa zijn vele vragen gerezen over de wijze van besturing van en toezicht op met name beursgenoteerde ondernemingen. In reactie hierop is onder andere de Sarbanes-Oxley-wet ingevoerd en een nieuwe corporate governance-code van de commissie Tabaksblat gepresenteerd. Hoewel de internal auditor in beide documenten slechts beperkt wordt genoemd, hebben de maatregelen wel degelijk invloed op de rol en positie van de internal auditor. In tabel 1 worden de voor de internal auditor relevante punten, de inhoud en reikwijdte van de Sarbanes-Oxley wet en de code van de commissie Tabaksblat, met elkaar vergeleken.

Uit de analyse van beide documenten en het scriptie-onderzoek blijkt dat de internal auditor de raad van bestuur uitstekend kan ondersteunen bij het inrichten en beoordelen van de interne risicobeheersing- en controlesystemen ten behoeve van de verklaring(en) die het management daarover moet geven. Daarnaast zal de internal auditdienst het audit committee van onafhankelijke informatie kunnen voorzien, zodat het beter toezicht kan houden op de onderneming.

	Sarbanes-Oxley-wet	Code commissie Tabaksblat
Algemene kenmerken	Gedetailleerde regels, vastgelegd in de wet	Best practice-bepalingen op hoofdlijnen
	Rules based-benadering	Principle based-benadering
	Geldig voor alle beursgenoteerde ondernemingen in de VS	Geldig voor alle beursgenoteerde ondernemingen met een statutaire zetel in Nederland
Doel/ focus	Alle regels moeten worden toegepast	'Pas toe of leg uit'-regel
Doel/ focus	Herstel van vertrouwen en betrouwbare financiële verslaggeving	Versterken van de corporate governance-structuur (inclusief interne beheersing)
	Verklaring(en) (top)management	1. Per kwartaal, over de effectiviteit van de 'disclosure controls and procedures' (SOx 302)
Verklaring(en) (top)management	2. Jaarlijks, over de toereikendheid van de beheersingsmaatregelen met betrekking tot het totstandkomingsproces van de externe financiële verantwoording (SOx 404)	
	Verklaring externe accountant	Oordeel over verklaring 2 van het (top) management
Audit committee	Apart vennootschappelijk orgaan (verplicht)	Subcommissie van de raad van commissarissen (verplicht bij meer dan vier leden)
	Waarborgt de onafhankelijkheid van de externe accountant:	Betrokkenheid bij het waarborgen van de onafhankelijkheid van de externe accountant:
	• goedkeuring benoeming en bezoldiging • goedkeuring vereist voor andere werkzaamheden • toezicht op de werkzaamheden	• voorstel benoeming accountant aan de AvA • toezicht houden op de bezoldiging en niet-controle werkzaamheden
Internal auditfunctie	Bezien en beoordelen van de werkzaamheden van de internal audit dienst (via NYSE-regels)	Rol ten aanzien van de internal auditdienst is beperkt:
	Niet genoemd, via NYSE-regels verplicht	• toezicht houden op de rol en het functioneren; • betrokkenheid bij het werkplan; • Kennis nemen van de bevindingen.
		Niet verplicht (uitgezonderd financiële instellingen)

Tabel 1. Inhoud en reikwijdte van de Sarbanes-Oxley-wet en de code van de commissie Tabaksblat

De invloed van het audit committee op de (aansturing van de) internal auditdienst in Nederland is beperkt vergroot door de in de code van de commissie Tabaksblat genoemde betrokkenheid bij het opstellen van het werkplan, het kennis nemen van de bevindingen en het toezien op de rol en het functioneren van de internal auditdienst. Gesteld kan worden dat de rol van het audit committee wordt versterkt, maar dat dat met name betrekking heeft op de aansturing van de externe accountant. De ontwikkelingen hebben voor de meeste ondernemingen dus weinig directe gevolgen voor de aansturing van de internal audit dienst.

Ook de relatie van de internal auditor met de externe accountant is zowel in de Verenigde Staten als in Nederland formeel niet veel veranderd. De onafhankelijkheid van de externe accountant wordt door strengere regels c.q. bepalingen meer gewaarborgd, waardoor de adviserende taken van de accountant afgestoten moeten worden. Hier liggen ook kansen voor de internal auditor.

2. De mening van CEO's en hoofden internal auditdiensten

Het belang van de aanwezigheid van een internal auditdienst is volgens beide spelers toegenomen. Dit kan worden verklaard door de hiervoor beschreven rol in de versterking van corporate governance, het versterkte belang van een oordeel over de betrouwbaarheid van de financiële informatie en de informatievoorziening aan het audit committee.

Uit tabel 2 blijkt dat het audit committee als klant van de internal auditdienst ongeveer even belangrijk wordt gevonden als het decentrale management. Een aantal jaren geleden had het decentrale management nog een aanzienlijke voorsprong volgens de internal auditors.⁵ Zoals verwacht blijft de raad van bestuur de belangrijkste klant.

De vraag die opkomt is of de internal auditdienst bij een verdere versterking van de relatie met het audit committee dan wel de toezichhoudende rol, niet in een spagaat terecht komt. Enerzijds moet zij het bestuur dienen,

Klanten (gem. score)	Hoofden IAD's (gem. score)	CEO's
Chief Executive Officer Chief Financial Officer	1,4	1,5
Het decentrale management	2,1	2,3
De raad van commissarissen Het audit committee	3,2	2,3
Externe accountant Externe toezichthouders	2,7	3,5

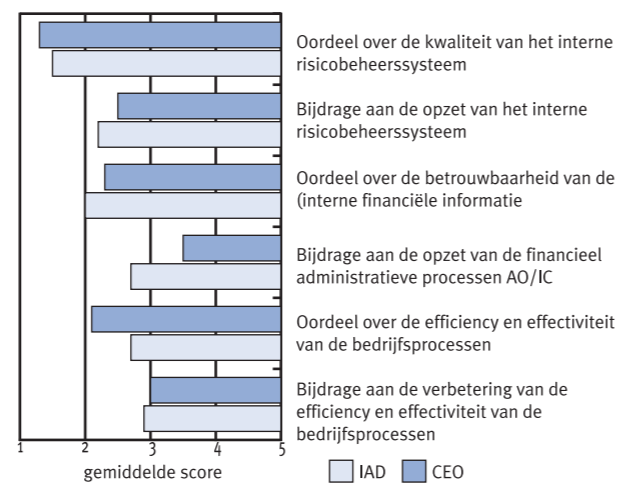
Tabel 2. Belangrijke klanten van de internal auditdienst volgens hoofden van internal audit diensten en CEO's (1: meest belangrijk - 5: minst belangrijk)

anderzijds de toezichthouder op dat bestuur. Het eerste vereist een zekere vertrouwensrelatie met de raad van bestuur, terwijl in het tweede de onafhankelijkheid ten opzichte van de raad van bestuur veel belangrijker is. Noch de meeste hoofden van internal auditdiensten, noch de CEO's zien deze spagaat echter als een probleem, zo blijkt uit de enquête. Wel heeft een beperkt aantal CEO's expliciet aangegeven het audit committee niet als klant van de internal auditdienst te zien.

Opvallend is dat de geconstateerde versterkte positie van het audit committee in het corporate governance-model tot uiting komt in de gewenste aansturing van de internal auditdienst. De internal auditdienst zal, in de ogen van de hoofden van met name de kleinere internal auditdiensten zelfs primair moeten worden aangestuurd door het audit committee. Deze drastische wijziging vergroot de onafhankelijkheid van de internal auditdienst ten opzichte van het management. De hoofden van grotere internal auditdiensten zien in de aansturing zowel een rol voor de raad van bestuur als voor het audit committee weggelegd, hetgeen meer aansluit bij de code van de commissie Tabaksblat en de mening van de CEO's. De hoofden van internal auditdiensten hebben in belangrijke mate dezelfde visie als de CEO's op het belang van de diverse taken van de internal auditfunctie. In *figuur 2* zijn de meningen met elkaar vergeleken.

Betrouwbaarheid informatie

Ten aanzien van de rol van de internal auditor wordt het geven van een oordeel belangrijker gevonden dan het leveren van een bijdrage aan of het adviseren over dezelfde taakgebieden. Voor de diverse taakgebieden geldt het volgende. Het object 'betrouwbaarheid van de (interne) financiële informatie' scoort bij CEO's hoger



Figuur 2. Het belang van de taken volgens hoofden van internal auditdiensten en CEO's (1 meest belangrijk - 5: minst belangrijk)

dan bij hoofden van internal auditdiensten, en ook hoger ten opzichte van een gelijke vraagstelling onder CEO's in 2000.⁶ Samen met de hoge score op het geven van een oordeel over de kwaliteit van het interne risicobeheerssysteem mag verwacht worden dat de relatie met de raad van bestuur zich zal versterken. Dit hangt samen met de ondersteuning van de raad van bestuur bij het initiëren van procedures om tot de vereiste verklaring(en) over de effectiviteit en adequaatheid van de interne beheersings- en controlesystemen te komen. Om in staat te blijven een onafhankelijk oordeel te vormen over de opzet en werking van deze systemen, dient de internal auditdienst daarbij de implementatie over te laten aan het management of een speciaal opgericht disclosure committee.

De adviserende rol in de vorm van 'audits op verzoek' van met name het decentrale management, zal door een concentratie op de gehele interne beheersingssystemen en de informatievoorziening aan het audit committee, naar verwachting onder druk komen te staan. Dat zal in versterkte mate gelden voor de ondernemingen die vallen onder Sarbanes-Oxley.

Onafhankelijkheidseisen

De onafhankelijkheidseisen ten aanzien van de externe accountant geven mogelijkheden voor de internal auditdienst, maar kunnen ook tegenstrijdigheden opleveren. Zo kan de internal auditdienst wellicht meer adviseren de taken van de externe accountant overnemen en kan de dienst voorwerk verrichten voor de verklaring over het control-systeem die de externe accountant inzake Sarbanes-Oxley moet geven. Ook de Code Tabaksblat pleit voor samenwerking in het opstellen van het werkplan en kennis nemen van de bevindingen. Anderzijds wordt dit beperkt als de internal auditdienst

het topmanagement ondersteunt bij het komen tot de verplichte verklaring die de externe accountant vervolgens moet beoordelen (met ondersteuning van diezelfde internal auditdienst).

Hier komt weer de eerder genoemde spagaat naar voren. Bij de hoofden van internal auditdiensten blijkt zelf ook enige terughoudendheid te bestaan wat betreft het intensiveren van de relatie met de externe accountant. Zo wordt aan het gezamenlijk optrekken richting de raad van bestuur en de raad van commissarissen/het audit committee relatief weinig belang gehecht. De omvang van de internal auditdienst zal volgens de CEO's naar verwachting met de huidige bezetting kunnen volstaan. Belangrijker vinden de CEO's de vergroting van de omvang in kwaliteit, hetgeen ook de internal auditors zelf beamen. Hierbij kunnen de beroepsverenigingen, zoals het IIA en de VRO, een belangrijke rol spelen.

3. De toegevoegde waarde van de internal auditor in corporate governance

Uit bovenstaande analyse blijkt dat de toegevoegde waarde van de internal auditdiensten in Nederlandse beursgenoteerde ondernemingen in het kader van corporate governance kan worden vergroot. Hiertoe zal de internal auditdienst zich op de volgende aspecten kunnen richten cq. de volgende consequenties in acht moeten nemen, gegeven de uitkomsten van het scriptieonderzoek:

- focussen op het beoordelen van het interne risicobeheersings- en controlesystemen;
- ondersteunen van de raad van bestuur bij het opzetten van procedures voor het traject om tot de benodigde managementverklaringen over het control-systeem te komen;
- ondersteunen van de raad van bestuur bij het onderbouwen van die verklaringen en het komen tot een beoordeling van de control-systemen;
- meer adviseren over aspecten en aanpassingen in de risicobeheersings- en controlesystemen;
- aannemen van een meer onafhankelijke houding ten opzichte van de raad van bestuur;
- versterking van de band met het audit committee;
- afzwakken van de sterk adviserende relatie met het decentrale management;
- gedeeltelijk overnemen van adviserende werkzaamheden van de externe accountant;
- mogelijk ondersteunen van de externe accountant in zijn verklaring inzake de Sarbanes-Oxley-wet;
- het vergroten van de kwaliteit van de internal auditors.

Spanningsveld

Om het potentieel aanwezige spanningsveld tussen het dienen als vertrouwenspersoon van de raad van bestuur en als onafhankelijke bron voor het audit committee te

Bart Bruins, Peter Hartog en Arie Bast

Drs. J.L. Bruins (bbruins@deloitte.nl) is in de zomer van 2004 afgestudeerd als econoom aan de Rijksuniversiteit Groningen. Sinds 1 september 2004 is hij in dienst van Deloitte. Drs. P.A. Hartog CIA (p.hartog@acs.nl) is lid van de CPP van het IIA en werkzaam als senior consultant bij ACS. Drs. A. Bast RO (a.bast@wessanen-hq.com) is lid van het bestuur van het VRO en werkzaam als hoofd Internal Audit bij Wessanen.

voorkomen, en om haar rol in de corporate governance-structuur daadwerkelijk te versterken, moet de internal auditdienst over haar rol en positie in corporate governance met alle betrokken partijen duidelijke afspraken maken. Afspraken die zijn afgestemd op de situatie en behoeften van de organisatie. Dit omvat afspraken over de gewenste rol en functie van de auditdienst, de wijze van betrokkenheid van het audit committee bij de aansturing van de internal auditdienst, het mogelijk gebruik van rechtstreekse communicatielijnen en het waarborgen van de onafhankelijkheid in de ogen van het audit committee en de externe accountant. Ook op het punt van de samenwerking met de externe accountant dienen afspraken gemaakt te worden over de verwachtingen en taken, om een dreigende overlap van werkzaamheden te voorkomen. Het is aan te bevelen de gemaakte afspraken en keuzen vast te leggen in een audit charter en deze vervolgens in de onderneming openbaar te maken. Dit zal de transparantie over de positie en rol van de internal auditdienst in de onderneming vergroten, de kans op een potentieel spanningsveld verkleinen en de verhoogde toegevoegde waarde van de internal auditdienst in corporate governance onderstrepen.

Als u geïnteresseerd bent in de volledige versie van de scriptie, kunt u die bij het IIA opvragen.

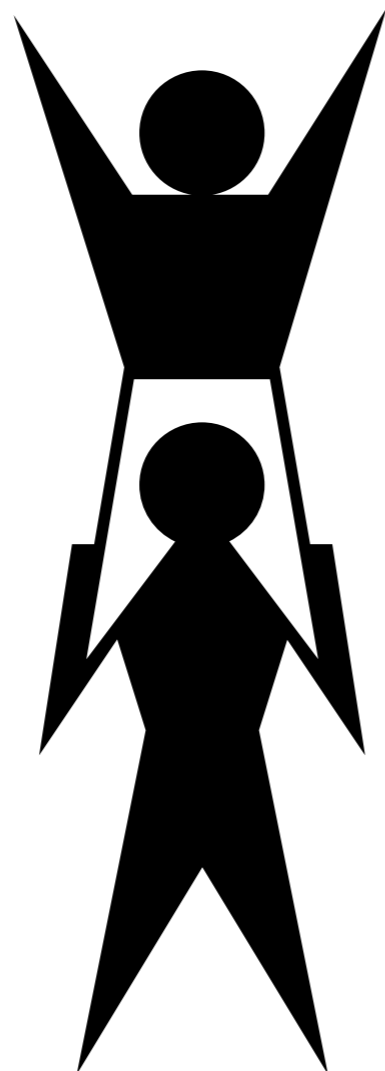
Noten

1. Het onderzoek is uitgevoerd door J.L. Bruins in het kader van zijn afstudeerscriptie aan de Rijksuniversiteit Groningen.
2. De voorlopige resultaten van het onderzoek zijn gepresenteerd op het voorjaarscongres van het IIA in april 2004.
3. Het onderzoek onder CEO's is van oorsprong een onderdeel van een groter onderzoek 'CEO's over de Internal (Operational) Auditor', uitgevoerd door het Instituut van Internal Auditors (IIA) Nederland en de Vereniging van Register Operational Auditors (VRO). De resultaten hiervan zijn beschikbaar op de websites van beide verenigingen.
4. Het Instituut van Internal Auditors Nederland, *De internal auditor en zijn rol ten aanzien van interne beheersing en verantwoording*, 2000 en van Kuijck, J. en E. van Zandvoort, *De inrichting van de internal audit functie in Nederland anno 2000, 2002*.
5. Van Kuijck, J. en E. van Zandvoort, *De inrichting van de internal audit functie in Nederland anno 2000, 2002*.
6. Bredius, K., P.A. Hartog, A.H. Meeuwissen, 'CEO's over de Internal (Operational) Auditor', *De Operational Auditor*, februari 2001.

Een perfect uitgevoerd 1-2tje blijft een bron van inspiratie.

Organisaties worden steeds meer geconfronteerd met de verhoogde aandacht voor toezicht en transparantie. Internal audit-afdelingen worden daarbij steeds vaker uitgedaagd om hieraan een actieve bijdrage te leveren. Specialistengroep Business Risk Services van Ernst & Young is de logische partner voor het beantwoorden van deze uitdaging. Business Risk Services biedt concrete oplossingen voor complexe vraagstukken. Dit past bij onze manier van werken: duidelijk, no-nonsense en gericht op resultaat. We zijn perfect op elkaar ingespeeld.

Wil je meer informatie over Business Risk Services of een gesprek over de mogelijkheden binnen onze organisatie? Surf dan naar www.ey.nl of bel met Wimjan Bos (partner Business Risk Services) 020-549 74 35.



Een nieuwe lente, een nieuwe rubriek:

De overstap

Arjen van Nes en Ronald de Ruiter

Waarom leest u een vakblad? Waarom leest u een verenigingsblad? Om wat te leren en om even op een andere manier met het vak bezig te zijn. Leren doe je door te experimenteren, te ervaren, maar ook door te kijken, te luisteren en te lezen.

Veel artikelen die in *Audit Magazine* verschijnen hebben een hoog 'how to'-gehalte. Voor de auditor die iets 'moet' met een bepaald onderwerp is dat direct nuttig. Voor anderen kan het later van pas komen. Echter, vakbladen worden vaak tot stofnesten in de studeerkamer. Betrokkenen zijn dan al lang de voor hen leerzame artikelen vergeten of kunnen ze niet meer terugvinden. We kunnen echter ook leren in een veel oudere traditie, die van de mondelinge overlevering. Mensen vertellen elkaar verhalen over hoe een (fictief) persoon met bepaalde problemen is omgegaan. Odysseus bijvoorbeeld. De redactie van uw vakblad heeft al enkele malen een oproep geplaatst voor de aanlevering van dit soort bijdragen.

Zelf dachten we aan rubrieken met titels als: 'Mijn grootste mislukking' of 'De beslissing die me mijn nachtrust kostte'. De animo daarvoor was niet groot, waarschijnlijk is onze beroepsgroep voor zo iets (nog) te ingetogen. We geven echter niet op. Voor dit nummer vonden we twee auditors bereid iets te vertellen over een belangrijke beslissing in hun leven. We noemen de rubriek 'De overstap'.

Deze twee auditors, Gertjan Kempers en Jan van Praat, vertellen waarom zij van baan gewisseld zijn. Misschien zet het u aan het denken over een volgende carrièrestap? Vacatures genoeg op dit moment. En als het zover gekomen is, laat ons dan weten welke overstap u hebt gemaakt en wat uw eerste ervaringen zijn.



Gertjan Kempers:
"Het is belangrijk om niet stil te staan in je ontwikkeling"

"Ik maakte de overstap van de auditdienst van het ministerie van Volksgezondheid naar DAF Trucks NV. Een drietal motieven gaf voor mij de doorslag om deze overstap te maken. Als eerste is de toegevoegde waarde die je

als bedrijfseconoom kunt leveren in het bedrijfsleven naar mijn mening iets hoger. Bij een ministerie zijn politieke argumenten veelal doorslaggevend dan de bedrijfseconomische die toch meer als randvoorwaarde gelden.

Daarnaast vond ik de combinatie van financial audit en operational audit bij de overheid niet erg gelukkig. Vanwege de wettelijke verplichting ging de aandacht toch vaak naar financial audit. Ook in de beeldvorming werd audit toch meer gezien als hoeder van de rechtmatigheid (compliance) dan als deskundige inzake de beheersing van (bedrijfs)risico's. Ten slotte miste ik de internationale dynamiek die ik bij PWC (mijn initiële werkgever) wel had. En... ik ben niet ongelukkig met de kortere woon-werkverkeer afstand omdat ik in Den Bosch woon en in Eindhoven werk. Dit laatste is wel relatief, aangezien mijn nieuwe functie 25% reizen met zich meebrengt.

Het reizen moet je natuurlijk uitvoerig bespreken met je partner voordat je jezelf hiertoe committeert. Maar

Op een bepaalde manier kan een korte afwezigheid ook weer nieuwe energie geven aan een relatie

omdat ik de weekenden wel thuis kan doorbrengen, was dat geen groot probleem. Hoe het in praktijk werkt, blijft natuurlijk een gok, maar tot nu toe ziet het er veelbelovend uit. Op een bepaalde manier kan een korte afwezigheid ook weer nieuwe energie geven aan een relatie."

Amerikaanse cultuur

"Het meest uitdagend in mijn nieuwe functie is de afstemming met de Amerikaanse moedermaatschappij (PACCAR). De Amerikaanse cultuur wil nog wel eens botsen met de Europese. Bij internal audit zit je hier middenin aangezien je wel onderdeel bent van de DAF-orga-

nisatie maar een rechtstreekse aansturing hebt vanuit de US.

Daarnaast is het omvormen van de auditaanpak een uitdaging: het veranderen van de auditmethodologie van een compliancegerichte naar een risicogerichte benadering met een nog sterkere focus op bedrijfsrisico's in plaats van op risico's vanuit de financiële verantwoording. Hierdoor wordt in mijn optiek de toegevoegde waarde van internal audit voor het management vergroot en de overlap met het Sarbanes-Oxley-werk verkleind.

Een belangrijk verschil tussen mijn oude en nieuwe werkplek is dat het ministerie gehuisvest is in een erg mooi gebouw met goede werkplekken. DAF is een meer industriële omgeving, waarbij het moeilijk is om te wennen aan het tijdklokken, dat ben je als professional niet echt gewend. Bij het ministerie bestaat er de mogelijkheid om te sporten tussen de middag. Dat mis ik op dit moment wel. Verder kon ik het in mijn oude functie goed vinden met de medewerkers van mijn afdeling en de directeur (inclusief zijn assistent). Deze goede werksfeer moet je toch weer op zien te bouwen in je nieuwe werkkring."

Op mijn plek

"Mijn overstap beschouw ik als een succes wanneer ik me bij mijn nieuwe werkgever op mijn plek voel. Zeker als je vanuit een accountantskantoor komt, ben je opgevoed met dynamiek en verandering van werkomgeving. Ik blijf die dynamiek en verandering ook zoeken in het 'reguliere' bedrijfsleven. DAF lijkt me daartoe voldoende gelegenheid te bieden gezien de grootte, de verscheidenheid en het internationale karakter.

Het is belangrijk om een uitdaging te houden en het gevoel te hebben dat je niet stilstaat in je ontwikkeling. Als je iets op de automatische piloot gaat doen, moet je verder. Bij DAF is het gebruikelijk om te rouleren, ook auditors bekleden de functie maar voor enkele jaren. Dit geeft mij de kans om een aantal jaren zeer brede ervaring op te doen. Daarna moet ik een overstap maken naar een functie buiten audit. Hoewel ik audit een erg aantrekkelijk gebied vindt, lijkt me een functie buiten audit goed voor mijn persoonlijke ontwikkeling.

Een nieuwe baan vergt altijd veel energie, waardoor de tijd voor hobby's op dit moment beperkter is. Zeker in een groot bedrijf moet je veel nieuwe mensen, processen, procedures en gebruiken leren kennen. Nu ik zo langzamerhand mijn draai gevonden heb, heb ik wel het idee dat ik een goede 'work-life balance' kan bewerkstelligen, met voldoende ruimte voor andere dingen. Het enige nadeel blijft dat door het frequente reizen een teamsport wat lastig is op te pakken."



Jan van Praat:
"Het werk is heel dynamisch"

"Ik werkte als EDP auditor bij ACS te Driebergen. Daarvoor werkte ik vele jaren bij de grotere accountantskantoren (met name KPMG en Ernst &

Young). In al deze functies verrichtte ik veel werkzaamheden voor de rijksoverheid. Gezien mijn grote affiniteit met de rijksoverheid heb ik de overstap gemaakt naar het ministerie van Justitie waar ik directeur ben van de Departementale Auditdienst.

De belangrijkste reden voor mijn overgang is dat ik steeds meer geloof in een geïntegreerde benadering van de auditfunctie. Als EDP auditor had ik steeds vaker het gevoel dat mijn technische kennis volstrekt onvoldoende is om een diepgaande technische audit uit te kunnen voeren. Wanneer het gaat om minder technische audits en dus de bedrijfsvoering meer centraal komt te staan, dan krijgt de audit een heel ander karakter."

Geïntegreerde benadering

"In feite gaat het dan om alle aspecten van de bedrijfsvoering: de samenhang tussen de organisatiestructuur, de processen die in een organisatie worden uitgevoerd, de manier waarop de processen worden ondersteund door informatiesystemen en de manier waarop de informatiesystemen kunnen functioneren in een goed beheerste technische infrastructuur.

Concreet betekent dit dat er sprake zou moeten zijn van een intensieve samenwerking tussen operational auditors, EDP auditors en financial auditors. In een groot aantal gevallen kan dit volgens mij samenkomen in één persoon: de auditor die voldoende zicht heeft op de

beheersingsproblematiek waar de manager zich voor geplaatst ziet. Met name de recente omvorming van accountantsdienst naar auditdienst is een uitstekende mogelijkheid om deze geïntegreerde benadering meer inhoud te kunnen geven.

Ik vind het ook een uitdaging de auditdienst om te vormen naar een dienst die gezien wordt als een kweekvijver van toekomstig managementtalent. Zeker jonge men-

sen die een aantal jaren op geïntegreerde wijze naar een organisatie hebben gekeken, hebben een zodanig brede ervaring opgedaan, met name waar het gaat om de beheersing van de bedrijfsvoering, dat ze ook van harte welkom zijn in de 'lijn'. Dit zou onder andere moeten leiden tot een aanzienlijke verjonging bij de auditdienst."

Gedegen opleiding

"In dit kader is het ook belangrijk dat nieuwe medewerkers een gedegen opleiding krijgen waar naast de auditvaardigheden ook kennis van het functioneren van de overheid een bijzonder punt van aandacht is. Ten slotte zie ik het als een uitdaging dat 'de klant' de auditdienst niet meer ziet als een *controleur*, maar als een *auditor* die een belangrijke bijdrage kan leveren aan de beheersing van de organisatie. In feite biedt de auditor zekerheid op maat, waarbij het niet alleen gaat om de cijfers, maar om alle aspecten van de bedrijfsvoering. Vandaar dat het jaarplan 2005 van de auditdienst de subtitel heeft 'niet bij cijfers alleen'.

Als externe EDP auditor werkte ik vaak als eenling. Ik was nauwelijks op kantoor en verrichtte werkzaamheden bij klanten. Het voordeel daarvan was dat ik overal kwam en veel heb gezien. Nu werk ik in principe voor één organisatie en ik moet eerlijk zeggen dat ik daar wel een beetje tegenop zag. Achteraf viel me dit overigens enorm mee. Er komen zoveel vraagstukken op me af, het werk is zo dynamisch, dat ik hier eigenlijk helemaal geen last van heb. Verder ben ik verantwoordelijk voor het functioneren van een dienst waar vijftig mensen werken. Deze verantwoordelijkheid gaat gepaard met veel overleg en ik heb het gevoel dat dit mij goed afgaat."

Hulplijn

"Ik beschouw de overstap als een succes wanneer binnen enkele jaren de auditdienst ook echt als een auditdienst wordt gezien. Dit betekent dat in het geval van onzekerheid bij de manager deze auditdienst wordt ingeschakeld als 'hulplijn' om mee te helpen de onzekerheidsgevoelens weg te nemen.

Uiteraard heb ik met mijn vrouw en ook met mijn kinderen over de overstap gesproken. Mijn kinderen reageerden soms wat cynisch, hun vader zou ambtenaar worden en dat zou je eigenlijk niet moeten willen. Overigens zijn ze er nu wel achter dat ook ambtenaren hard werken en dat er best sprake is van een dynamische werkomgeving. Mijn vrouw Anne-Marie was eigenlijk alleen wat onzeker over het feit of het mij wel zou bevalen om altijd naar dezelfde werkplek te moeten reizen en dat dan ook nog met de trein. Verder vond zij het belangrijk dat de toekomst er veel zekerder uit zou zien. Daarom heeft ze mij ook gesteund.

Onbedoeld kan ik nu nog meer met mijn grote hobby 'muziek' bezig zijn. Ik ben een grote cd-verzamelaar en heb momenteel een collectie van meer dan 8.500 cd's, waarbij ik er naar streef zoveel mogelijk complete series van artiesten te hebben. Vanuit mijn werkplek bevinden zich in een straal van één kilometer minstens zes cd-winkels (nieuw en tweedehands) zodat ik mijn 'verzameltek' alleen nog maar meer inhoud kan geven. In de trein heb ik voldoende tijd om mij te verdiepen in de achtergronden van musici door het lezen van boeken en tijdschriften over dit onderwerp. Al met al ben ik er duidelijk op vooruit gegaan."

Al met al ben ik er duidelijk op vooruit gegaan

advertentie

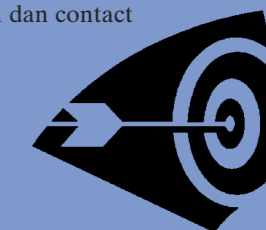


Management Audit Services

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

Jack Davidsz
Tel.: 0346 569738
Fax.: 0346 551246
E-mail: j.davidsz@hccnet.nl
Postadres: Postbus 1473
3600 BL Maarssen

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



Het Cultuur Competentie Advies Model

Rotgert Mulder

Internal auditors hebben vanuit het hoger management (directie/raad van bestuur) de opdracht om vast te stellen of de bedrijfsprocessen binnen de organisatie adequaat worden beheerst.

De internal auditor let op het beheersen van de risico's die horen bij deze bedrijfsprocessen en ook op de kwaliteit van de processen (uitvoering en resultaat). Naar aanleiding van de resultaten van een audit kan de internal auditor het management adviseren aanvullende beheersingsmaatregelen te treffen om de risico's te mitigeren. In de literatuur is veel beschreven over soorten advies, adviesvaardigheden, adviezen van auditors et cetera. Dit geldt ook voor organisatieculturen, cultuurveranderingen en theorieën over de ontwikkeling van organisatieculturen. Over de combinatie 'cultuur & advies en cultuur & de invloed op de internal auditor' is weinig geschreven. Om inzichtelijk te maken wat de relaties zijn tussen cultuur, de internal auditor en zijn advies, gebaseerd op de resultaten van een audit, is het Cultuur Competentie Advies Model (CCAM)¹ opgezet.

Cultuur Competentie Advies Model

Het Cultuur Competentie Advies Model (CCAM) is een geïntegreerd model. Hierin zijn de aspecten volgens het model van de concurrerende waarden van leiderschap, effectiviteit en organisatie-theorie per cultuurtype kort uitgewerkt in de betreffende kernwaarden (zie tabel 1).

Het CCAM is opgebouwd uit drie bouwstenen: cultuurvormen binnen organisaties; de competenties van de auditor; voorwaarden voor een goed advies. Hieronder een korte toelichting per bouwsteen.

Bouwsteen 1: cultuurvormen binnen organisaties

Iedere organisatie c.q. organisatieonderdeel heeft zijn eigen cultuur. Of zoals Edgar H. Schein aangaf: 'De bedrijfscultuur als ziel van de onderneming'. De cultuur² van een organisatie kan gedefinieerd worden als gezamenlijke normen en waarden die bestaan binnen de organisatie en die worden overgebracht op nieuwe werknemers. De cultuur behelst ook het algemene geloof en gevoelens, het reguleren van gedragsregels en een historisch proces van het tot stand komen van normen en waarden. Een bedrijfscultuur ontstaat door een groeiproces van jaren en kan sterk worden beïn-

vloed door de leiderschapsstijl van het hoger management binnen de organisatie.

Om de cultuur van een organisatie vast te stellen bestaan verschillende methoden en technieken, gekoppeld aan een verscheidenheid aan cultuurtypen. Zo hebben Cameron en Quinn gebruik gemaakt van het 'Organizational Culture Assessment Instrument' (OCAI).³ Met deze methodiek is het op relatief korte termijn mogelijk een beeld te krijgen van de cultuur binnen de organisatie. Daarnaast is het een praktisch model dat eenvoudig is te interpreteren als gevolg van de duidelijke uiteenzetting die Cameron en Quinn gaven.

De cultuurvormen die uit het OCAI komen zijn:

- **Familiecultuur:** deze wordt onder andere gekenmerkt door een zeer vriendelijke werkomgeving waar de mensen veel met elkaar gemeen hebben en die veel weg heeft van een grote familie. De leiders of hoofden van de organisaties binnen een familiecultuur worden beschouwd als mentoren en misschien zelfs als vaderfiguren.
- **Adhocratiecultuur:** een dynamische, ondernemende en creatieve werkomgeving, dat is één van de kenmerken

Hiërarchiecultuur (stabiliteit en interne gerichtheid)	
Type leider	<ul style="list-style-type: none"> • coördinator • bewaker • organisator
Effectiviteitscriteria	<ul style="list-style-type: none"> • efficiëntie • tijdigheid • soepel
Managementtheorie	• beheersbaarheid bevordert de efficiëntie
Competenties van de auditor:	
1. Kennis van de organisatiestructuur	
2. Diepgaande kennis van één of meer bedrijfsvoeringsaspecten;	
3. Organisatievaardigheden waaronder:	
<ul style="list-style-type: none"> • organisatiesensitiviteit • taakvervulling • managementvaardigheden 	
Rol van de auditor:	
inspecteur/evaluator	
Voorwaarden voor het advies:	
• Vanuit de SMART-gedachte dient het advies vooral specifiek (S) te zijn	

Tabel 1. Een voorbeeld van de uitwerking van het basis-CCAM

van de adhocratiecultuur. De mensen steken hun nek uit en nemen risico's, waarbij de leiders worden beschouwd als innovators en risiconemers.

- **Marktcultuur:** een resultaatgerichte organisatie waarin de grootste zorg uitgaat naar de afronding van werk, is kenmerkend voor de marktcultuur. De mensen zijn competitief ingesteld en doelgericht, waarbij de leiders opjagers, producenten en concurrenten tegelijkertijd zijn
- **Hiërarchiecultuur:** wordt onder meer gekenmerkt door een zeer geformaliseerde en gestructureerde werkomgeving. Procedures bepalen wat de mensen doen en de leiders zijn er trots op dat ze goede, op efficiëntie gerichte coördinatoren en organisatoren zijn.

Bouwsteen 2: de competenties van een auditor

De competenties van de auditor vormen de tweede bouwsteen voor het CCAM. De basis voor de (theoretische) achtergrond met betrekking tot de competenties van de auditor, is afgeleid van het 'Competency Framework for Internal Auditing' (IIA Nederland, 2001) en het boek 'Operational auditing, een managementkundige benadering' van Driessen, Van der Kerk en Molenkamp. Daarnaast vormen de colleges van Anna Kitselaar⁴ (voor het vak 'Inrichten van een Operational Auditfunctie') met betrekking tot de competenties van een auditor en haar visie betreffende de rollen van een auditor belangrijke input voor het referentiekader. Overigens zijn niet alle competenties volgens het IIA opgenomen in het CCAM. De competenties Theoretische Kennis, Technische Vaardigheden en Persoonlijke Vaardigheden zijn de basiscompetenties die een auditor altijd zou moeten hebben en aanspreken ongeacht de cultuur waarin de internal auditor werkzaam is. De competenties die de auditor in de praktijk nodig heeft, zullen gerelateerd worden aan het referentiekader en aan de vastgestelde organisatiecultuur.

Bouwsteen 3: voorwaarden voor een goed advies

De derde en laatste bouwsteen voor het CCAM wordt gevormd door de voorwaarden waaraan een goed advies moet voldoen. Immers, als auditor geef je naar aanleiding van een onderzoek aanbevelingen c.q. adviezen om de geconstateerde omissies in de beheersing van de organisatie en de daarbij behorende risico's te minimaliseren. Echter wanneer spreekt men dan van een goed advies? Ieder advies dient in ieder geval te voldoen aan

$E = f(K \times A \times M)$. Daarnaast dient het advies gebaseerd te zijn op de SMART-gedachte.

Een goed advies heeft toegevoegde waarde voor degene aan wie het advies gegeven wordt. En zoals Argyris⁵ aangaf moet een advies effectief zijn, dat wil zeggen dat het leidt tot een effectieve actie. Om dit laatste te kunnen meten geeft Argyris een drietal toetsstenen om de geldigheid van een advies te bepalen, te weten:

1. mits goed geïmplementeerd, leidt een valide advies tot de voorspelde gevolgen;
2. de effectiviteit duurt voort zolang er geen onvoorziene omstandigheden tussen komen;
3. het advies kan worden toegepast en getoetst in de praktijk van alledag.

Naast de voorgaande drie toetsstenen beschreef Argyris ook een viertal toetsstenen om de uitvoerbaarheid van een advies te bepalen. Deze zijn:

1. het advies moet een gedetailleerde beschrijving geven van het concrete gedrag dat nodig is om de beoogde resultaten te bereiken;
2. het advies moet opgesteld zijn in de vorm van modellen die causale beweringen bevatten;



J.R.J. Rotgert Mulder

Rotgert Mulder is werkzaam bij de internal auditdienst van Achmea Holding en ontwikkelde het Cultuur Competentie Advies Model (CCAM).

- mensen moeten de concepten en vaardigheden kennen die nodig zijn om deze causale beweringen te implementeren, dan wel in staat zijn die te leren;
- de context waarin het advies moet worden geïmplementeerd mag implementatie niet in de weg staan.

Het gebruik van het CCAM

De stappen die de internal auditor moet nemen om het CCAM te gebruiken zijn de volgende:

- vaststellen van het cultuurprofiel van de organisatie;
- inventariseren van de wensen, eisen en verwachtingen van het management (waaraan de internal auditor advies geeft/rapporteert);
- analyseren uitkomsten en CCAM organisatiespecifiek maken;
- toepassen van het CCAM in de praktijk.

Vaststellen cultuurprofiel van de organisatie

Het cultuurprofiel van de organisatie ten behoeve van het gebruik van het CCAM, wordt in principe bepaald door het management van die betreffende organisatie. Zij worden immers door de internal auditor geadviseerd dan wel aan hen legt de internal auditor verantwoording af door middel van auditrapportages, management letters et cetera. De internal auditor moet dus bepalen wie onderdeel uitmaakt van het management van de organisatie en dit management onderwerpen aan het cultuuronderzoek.

Om het cultuurprofiel vast te kunnen stellen, wordt gebruik gemaakt van het al eerder genoemde Organizational Culture Assessment Instrument. Dit instrument is in principe een enquête met verschillende uitspraken, verdeeld over een zestal categorieën, te weten:

- dominante kenmerken;
- de leiding van de organisatie;
- personeelsmanagement;
- het bindmiddel van de organisatie;
- strategische accenten;
- succescriteria.

Het is de bedoeling dat de lijst met in totaal 24 stellingen, verdeeld over de genoemde criteria, door het management⁶ van de organisatie ingevuld wordt. Het management dient vervolgens per categorie honderd punten te verdelen over vier stellingen, waarbij de stelling die het meest past bij de organisatie de meeste punten krijgt en de stelling waarmee nauwelijks enige overeenstemming is, het minste aantal punten. Van belang is dat het totaal bij elke categorie op honderd punten uitkomt. Tabel 2 geeft een voorbeeld van de categorie Dominante kenmerken.

Dominante kenmerken	
A	De organisatie heeft een zeer persoonlijk karakter. Ze heeft veel weg van een grote familie. De mensen lijken veel met elkaar gemeen te hebben
B	De organisatie is zeer dynamisch en er heerst een echte ondernemingsgeest. De mensen zijn bereid hun nek uit te steken en risico's te nemen
C	De organisatie is sterk resultaatgericht. Het werk af te zien krijgen is de grootste zorg. De mensen zijn erg competitief en gericht op het boeken van resultaten
D	De organisatie is strak geleid en gestructureerd. Formele procedures bepalen in het algemeen wat mensen doen
Totaal	100

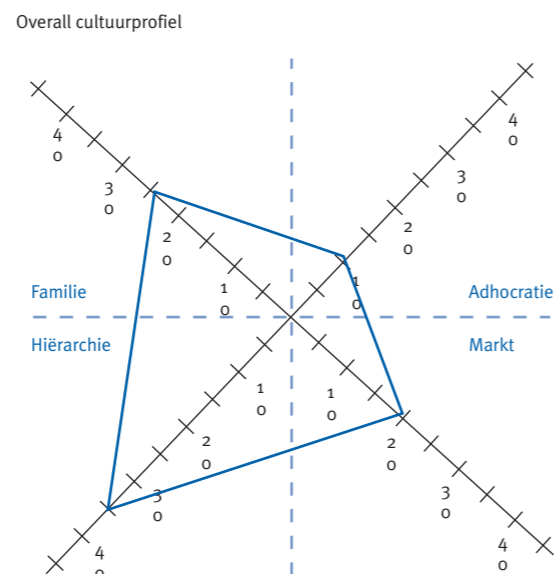
Tabel 2. De categorie Dominante kenmerken, onderdeel van het Organizational Culture Assessment Instrument

Als de enquêtes geretourneerd zijn, is het mogelijk om het organisatiecultuurprofiel te construeren. Eerst zal de gemiddelde score per uitspraak vastgesteld moeten worden en per categorie moeten worden aangegeven.

Daarna moeten de gemiddelde scores in een 'vliegergrafiek' verwerkt worden waarbij geldt dat per categorie:

- uitspraken A: vertegenwoordigen de Familiecultuur;
- uitspraken B: vertegenwoordigen de Adhocratiecultuur;
- uitspraken C: vertegenwoordigen de Marktcultuur;
- uitspraken D: vertegenwoordigen de Hiërarchiecultuur.

Figuur 1 laat zien dat het kwadrant met de hoogste score aangeeft welk cultuurtype het meest dominant aanwezig is binnen de organisatie. Belangrijk om te weten tij-



Figuur 1. Voorbeeld van een vliegergrafiek

dens deze cultuurprofielanalyse is dat er sprake moet zijn van culturele congruentie.⁷ Dit houdt in dat de verschillende categorieën dezelfde cultuurtypen benadrukken. Indien dit niet het geval is, dan bestaat er het risico van culturele incongruentie. Dit kan binnen de organisatie leiden tot verschillende zienswijzen, doelstellingen en strategieën.

Inventariseren wensen, eisen en verwachtingen

De tweede stap in het vooronderzoek is het interviewen van het management dat eveneens aan het OCAI heeft deelgenomen. De internal auditor dient heel gericht te vragen naar de wensen, eisen en verwachtingen van het management ten aanzien van de internal auditor c.q. de internal auditfunctie en natuurlijk ten aanzien van het advies van de internal auditor of de rapportage van de internal auditor.

Hierna volgt het analyseren van alle uitkomsten. De resultaten van het OCAI moeten goed bestudeerd worden om te kunnen vaststellen wat de karakteristieken zijn van de organisatie. En dit specifiek gemaakt naar de zes categorieën. Hiervoor dienen de definities van de verschillende cultuurprofielen ter hand genomen te worden, evenals de concurrerende waarden van leiderschap, effectiviteit en organisatie-theorie.

De uitkomsten van de interviews met het management moeten geclusterd worden en de gemene delers moeten worden vastgesteld. Na deze analyse is het zaak om het CCAM te verrijken en dan met name voor het cultuurtype dat bij de organisatie is vastgesteld.

De laatste stap is het daadwerkelijk toepassen van het model. Als een audit uitgevoerd moet worden binnen de organisatie of een organisatieonderdeel, zorg dan dat de auditors die vaardigheden aanspreken waarvan het management verwacht dat ze die hebben. De adviezen of rapportages die opgeleverd worden, zullen dus ook moeten voldoen aan hetgeen in het CCAM is aangegeven.

Samenvatting

In het Cultuur Competentie Advies Model is aangegeven op welke competenties de internal auditor specifiek een beroep moet doen en hoe hij een advies moet aankleden binnen een gegeven organisatiecultuur. Maar dit model is een algemeen model en dient voor gebruik eerst nog organisatiespecifiek gemaakt te worden door de internal auditor. Dit kan hij doen door het opvragen van de wensen en eisen die het management binnen die organisatie heeft inzake de competenties van de internal auditor en het advies dat deze geeft.

Het organisatiespecifiek gemaakte Cultuur Competentie Advies Model kan als een soort spiegel voor de internal auditor fungeren. Hij is hiermee in staat om zijn eigen

competenties en adviesvaardigheden te vergelijken met hetgeen wat van de internal auditor verwacht mag worden binnen de geconstateerde cultuur. Als er discrepanties zijn tussen de gewenste competenties en de aanwezige competenties dan kan de internal auditor, bijvoorbeeld door trainingen of cursussen, zijn vaardigheden ontwikkelen.

Dit geldt natuurlijk ook voor de audit manager die verantwoordelijk is voor de hele auditafdeling. Hij kan beoordelen of zijn internal auditors die competenties in huis hebben die nodig zijn binnen de organisatie. Ook hier heeft de audit manager de mogelijkheid om door trainingen, cursussen of het aantrekken van andere internal auditors, aan de wensen van de organisatie te voldoen.

Met het Cultuur Competentie Advies Model kan niet gepretendeerd worden dat de internal auditor, als hij de bewuste competenties aanspreekt en op de gegeven wijze het advies aankleedt, altijd succes heeft binnen de organisatie, maar het levert wel een belangrijke bijdrage aan de acceptatiegraad van het advies.

Wat van groter belang is, is dat de internal auditor zich bewust is van het feit dat de organisatiecultuur van invloed is op zijn functioneren en op de acceptatiegraad van het management op de door de internal auditor gegeven adviezen. Als de internal auditor zich hier terdege van bewust is, dan is de volgende stap die hij moet nemen, het bepalen van de cultuur binnen de organisatie. Vervolgens kan hij met behulp van het Cultuur Competentie Advies Model, in combinatie met aanvullende input vanuit het management, bepalen welke competentie hij specifiek moet aanspreken en waaraan een goed advies moet voldoen. Deze stappen kan de internal auditor in principe op elk niveau van de organisatie uitvoeren (van afdelingsniveau tot en met business unit niveau).

Hoe het model in de praktijk kan worden toegepast is te lezen in het boek 'Cultuur en Auditor', uit de reeks 'Auditing in de praktijk'.

Noten

- Mulder, Rotgert, *Cultuur en Auditor. Een relatie tussen cultuur, competenties en adviezen*, Kluwer, 2004 (1^e druk).
- Schein Edgar H., *De bedrijfscultuur als ziel van de onderneming. Zin en onzin over cultuurverandering*, Scriptum, 2001 (2^e druk).
- Cameron S. en Robert E. Quinn, *Onderzoeken en Veranderen van Organisatiecultuur*, Academic Service, Schoonhoven, 2002 (1^e druk, 2^e oplage maart 2002).
- Theorie ontleend aan Dingemans (1999), behandeld tijdens colleges van Anna Kitselaar voor het vak Inrichten van de Operational Auditfunctie aan de PDOOA / EMIA opleiding, Universiteit van Amsterdam/Amsterdam graduate Business School.
- Argyris C., *Management Advies*, Thema, Zaltbommel, 2000 (1^e druk).
- In dit kader het management waaraan de internal auditor adviezen geeft dan wel als opdrachtgever heeft.
- Cameron S. en Robert E. Quinn, *Onderzoeken en Veranderen van Organisatiecultuur*, Academic Service, Schoonhoven, 2002 (1^e druk, 2^e oplage maart 2002).

Assurance en advies:

Ieder zoekt zijn eigen grens

Marieke Meijer, Sander van Oosten en Saniye Āzer

Dit was de slotconclusie op het IIA-voorjaarscongres van donderdag 21 april jl., met het thema 'Auditor of adviseur, een onmogelijke combinatie of een gezond spanningsveld?'

In juni 1999 is er binnen het IIA Inc. een nieuwe definitie voor internal auditing vastgesteld. Daarin wordt gesproken over zowel 'assurance' als 'consulting activities'. Vooral in dat laatste ziet het management vaak de toegevoegde waarde van de auditdienst. Vast staat dat het bestaansrecht van een auditdienst afhankelijk is van de toegevoegde waarde voor de organisatie. Enige jaren na de toevoeging van het controversiële (consultancy)element aan de IIA-definitie lijkt het tijd voor bezinning. Waar ligt nu echt de grootste toegevoegde waarde van de auditdienst? Het leveren van assurance, advisering of een combinatie daarvan? En in hoeverre komt de onafhankelijkheid van de auditor in het gedrang, wanneer tot advisering wordt overgegaan?

Zienswijzen

Op deze vragen werd zeker geen eenduidig antwoord gegeven tijdens het IIA-voorjaarscongres, maar er werden wel degelijk interessante zienswijzen geponereerd. Alle sprekers waren het er in ieder geval over eens dat (a) adviseren moet en (b) audit en advies een gezond spanningsveld opleveren. Tijdens de presentaties passeerden verschillende verschijningsvormen van advies de revue. Door enkele sprekers werd een toename van het spanningsveld geconstateerd. Die toename kan met name aan de tijdgeest worden toegeschreven. De jaren negentig waren vol advies en 'added value', ingegeven door de grote economische groei. Door de uit de recente schandalen voortvloeiende, uitgebreide wetgeving lijkt er in de 21ste eeuw echter meer nadruk op assurance te komen. Daarnaast dient het spel van advies geven binnen de regels der kunst gespeeld te worden, hetgeen betekent dat de advieswerkzaamheden dichterbij de competenties van de auditdienst moeten liggen dan misschien enkele jaren geleden het geval was. Het spelen van projectleiderij en interimbaasje is geen vanzelfsprekend-

Marieke Meijer, Sander van Oosten en Saniye Āzer

Marieke Meijer is internal auditor bij Ahold. Sander van Oosten werkt als consultant bij ACS. Saniye Āzer is werkzaam als zelfstandig adviseur. De twee laatstgenoemden zijn binnen het IIA verantwoordelijk voor de organisatie van congressen.

heid meer. "Het speelkwartier van de internal auditor is over", zo gaf één van de sprekers aan. Hieronder volgen enkele highlights.

Verhoudingen verhardden zich

Thijs Smit (IAD Ahold) geeft aan dat door de nieuwe trends en wetgeving de verhoudingen in ondernemingen verhardden. De internal auditor moet er dan ook voor waken zich niet alleen in de assurancerol te laten drukken, maar ook advies te blijven geven! Wel waarschuwt Smit om de adviesrol van internal audit duidelijk te omschrijven en af te bakenen in het charter, met de aantekening dat de uitvoering van de adviezen van internal audit altijd de verantwoordelijkheid is van het management. Smit verbreedde voorts de invulling van het woord 'consultancy'; daaronder dient niet alleen het geven van aanbevelingen te worden verstaan, maar ook adviesactiviteiten zoals deelname in stuurgroepen, deelname aan projecten en advisering over de inrichting van de organisatie. Een belangrijke voorwaarde daarbij is, dat je je rol helder communiceert in je rapportages en zorgt voor de juiste expertise.

Definitievervuiling

Leen Paape (die de postdoctorale opleiding Internal/Operational auditing van de EURAC vertegenwoordigde) maakt zich zorgen over de definitievervuiling en afbakening van het begrip 'advies'. Paape vindt dat de advisering van de auditor zich veel meer aan de voorkant van de audit dient af te spelen. De oplossing hiervoor ligt wat hem betreft in:

- Het goed onderscheiden van verschillende soorten interventieniveaus van audits - probleemsignalerend, diagnostisch en ontwerpgericht (zie *figuur 1*, waarbij een passage uit de nieuwe position paper van IIA Nederland wordt aangehaald);

- het adviseren over het normenkader dat bij het gekozen interventieniveau van de audit past (waarbij de keuze en beslissing overigens wel uitdrukkelijk bij het management blijven liggen).

Daarmee pleitte Paape er vurig voor om de discussie over het concept onafhankelijkheid te laten varen: "Internal audit is per definitie namelijk niet onafhankelijk".

Position Paper: IA in Nederland

De audits kunnen verschillende doelstellingen hebben, die ieder een eigen aanpak vragen:

- probleemsignalerend: de auditor onderzoekt of er problemen zijn en zo ja, welke dit zijn;
- het stellen van een diagnose: de auditor onderzoekt wat de oorzaak van het probleem is;
- ontwerpgericht: de auditor onderzoekt of de organisatie van de processen, systemen, et cetera ertoe leidt dat de organisatie-doelstellingen kunnen worden gerealiseerd.

De auditor past naar gelang het object dat hij onderzoekt verschillende soorten audits toe.

Figuur 1. Passage uit de nieuwe position paper

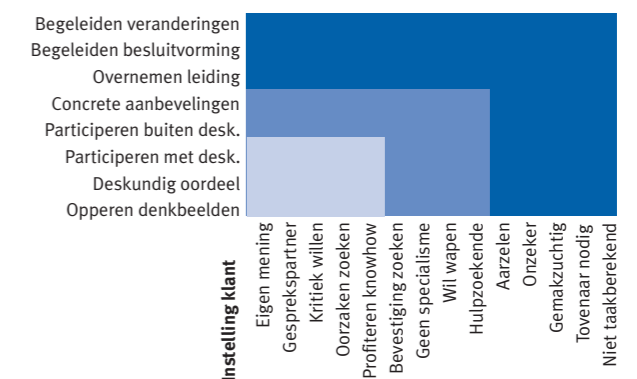
Logische functie

Jacques Koenen (IAD CZ en Universiteit Maastricht) vindt dat advisering per definitie een logische functie van de auditor is. Hij stelt dat een IAD zonder adviesfunctie geen bestaansrecht heeft. Er zijn wat hem betreft echter wel grenzen aan advisering en die liggen bij de deskundigheid van de auditor, in het collisiegevaar en bij de instelling van de klant.

Figuur 2 visualiseert het spanningsveld tussen advies en de instelling van de klant. In feite gaat het daarbij om de vraag: hoe sterk is de klant die je als auditor tegenover je hebt?



Soort advies



Figuur 2. Spanningsveld tussen advies en instelling van de klant

Forumdiscussie

Tijdens het afsluitende forum werd er uitgebreid gediscussieerd over de toegevoegde waarde van advies voor een IAD onder de alerte leiding van dagvoorzitter Wimjan Bos (Ernst & Young). Arie Molenkamp (UvA), Leen Paape, Jaap van Manen (PwC, commissie-Frijns) en Frits Eelkman Rooda (CFO OPG Groep BV) vormden een panel. Het panel vond advies zeker geen primaire functie van een IAD, maar een aanvullende waarde voor het management. Daarnaast werden er prikkelende stellingen verdedigd en aangevallen, zoals 'de IAD maakt het management lui door ze alles uit handen te nemen', 'de houdbaarheid van een IAD-baas is beperkt' en 'hoe sterker de positie van de auditor, hoe moeilijker het voor de auditor wordt om effectief te opereren'. Concluderend werd gesteld dat het speelkwartier van de auditor voorbij is. De IAD moet niet alles accepteren en bewust omgaan met verzoeken tot advies vanuit het management. Bovenal moet de internal auditor de rug recht houden! Advies heeft toegevoegde waarde voor audit, de twee aspecten kunnen niet zonder elkaar, maar binnen elke organisatie moet zelf bepaald worden hoe de verhoudingen en de grenzen liggen.

Uitnodiging

De discussie over het spanningsveld tussen audit en advies is hiermee zeker niet definitief afgerond. De lezers worden dan ook van harte uitgenodigd om voort te bouwen op de in dit artikel weergegeven verschillende zienswijzen op en verschijningsvormen van advies. Voor degenen die de presentaties van het IIA-voorjaarscongres erop willen naslaan, vermelden we ten slotte dat de presentaties van de sprekers zijn te downloaden van de IIA-website: www.iaa.nl.

Robert Half Finance & Accounting is specialised in recruiting financial professionals. Robert Half Finance & Accounting is part of the American group Robert Half International. This group was founded in 1948 and now has more than 330 offices worldwide in the USA, Canada, Europe, Australia and New Zealand.

At this moment we are looking to recruit:

Associate Manager Corporate Audit Services, Breda, Holland

Job responsibilities:

- Providing audit services designed to add value and improve the operations of the company
- Determining whether the company's networks of risk management, control and governance processes are adequate and functioning
- Assisting to effectively plan, coordinate, and conduct periodic audits of operational and financial areas in accordance with approved annual audit plans
- The position is new to be built

Who we are looking for:

- University degree, advanced certification (i.e., MBA, CPA, CISA or Six Sigma) is preferred
- 6+ years of audit experience (Big 4 and Fortune 500 internal audit would be a plus)
- Strong knowledge of auditing concepts and practices, both financial and operational
- Fluency in English and at least one other Western European language, German and French preferred
- Proficient in Microsoft Word, Excel and Power Point
- Willingness to travel (about 50%)

For more information, please contact Barbara Kollée. You can reach her at (010) 411 29 82 or send an email to rotterdam@roberthalf.nl

Business Auditors

An excellent opportunity has arisen for an auditor to work for a leading international company. The work is very much a risk based approach, as each audit is assessed for risk and looks at evaluation of controls to support management in decision making. You will have experience of auditing and will understand the documentation and importance of evidence. You will ideally be from one of the big 4 and have an RA or equivalent qualification. You will be well supported by senior management, and will have regular contacts with various Business Unit Directors within the group. Progression into senior finance roles is guaranteed either within the NL or overseas.

For more information, please contact Jeremie Godreche. You can reach him at (020) 470 90 11 or send an email to amsterdam@roberthalf.nl

To learn more about Robert Half Finance & Accounting and the jobs that we are recruiting for at this moment, please visit our website: www.roberthalf.nl



www.roberthalf.nl

0800 0999 000

A Robert Half International Company

Brussels - New York - Frankfurt - San Francisco - Paris - Toronto - Amsterdam - Montreal - London - Sydney



Bereikbaarheid secretariaat

Het secretariaat van de VRO is dagelijks bereikbaar via de e-mail, secretariaat@vronet.nl. Het secretariaat is ook telefonisch bereikbaar en wel op de volgende tijdstippen:

Dag	Tijdstip
Maandag	9:00-11:30 uur
Dinsdag	x
Woensdag	9:00-11:30 uur
Donderdag	9:00-11:30 uur
Vrijdag	9:00-11:30 uur

Tijdens de ledenvergadering van 26 mei jl. is ingegaan op de dienstverlenende activiteiten van het secretariaat. Deze presentatie is ook via de website te raadplegen www.vronet.nl

PEVRO

Voor een deel van de leden is de PEVRO niet verplicht. Om iedereen in de gelegenheid te stellen aan te geven welke educatieve activiteiten het afgelopen jaar zijn verricht, zal via de website een enquête beschikbaar worden gesteld. Deze enquête is alleen bestemd voor die leden die niet hoeven te voldoen aan PEVRO.

De resultaten PEVRO 2004 zijn tijdens de ledenvergadering van 26 mei toegelicht. Ook is in de ledenvergadering de evaluatie vanuit het bestuur gepresenteerd. Deze evaluatie is mede gebaseerd op de aanbevelingen vanuit de Commissie van Aanbevelingen, gedaan in december 2004.

Ledenraadpleging

De VRO is betrokken bij de position paper van het IIA, alsook de Commissie Pluriformiteit van het NIVRA. In het kader van deze voorliggende vragen, komende vanuit deze verenigingen heeft de VRO haar leden geraadpleegd. De resultaten van deze raadpleging zijn tijdens de ledenvergadering gepresenteerd en te raadplegen via de website.

Nieuwe leden

Naam	Organisatie	Datum
Ing. J. Bastemeijer MBA	Ministerie van Defensie	27-01-2005
Drs. S.T.M. Vorstermans-Kolder RA	Ministerie van Financiën	27-01-2005
Drs. G.D. Meijer	Ahold	27-01-2005
Mr. C. Timmers	ABN Amro Bank NV	27-01-2005
Drs. E. C. van Duijnhoven	ABN Amro Bank NV	27-01-2005
Drs. R. de Ruiters RA RE CISA EMIA	Ministerie van BZK	27-01-2005
P.A. van der Heijden	UWV	27-01-2005
Ir. J.J. de Vries	Nederlandse Spoorwegen	27-01-2005
H. Huisman	ABN Amro Bank NV	27-01-2005
Drs. E. van Minnen	Ministerie van Verkeer en Waterstaat	27-01-2005
Mr. B.W.L. Clercx	ABN Amro Bank NV	27-01-2005
Drs. M.P. van Lieshout RA	UWV	27-01-2005
Drs. M.J.M. Lokkers-'t Lam	Ministerie van Defensie	27-01-2005
A.F.G. Weel	VVAA Groep BV	27-01-2005
Ing. S. Westra EMIA	CJIB	27-01-2005
H.J.J. Lourens RA EMIA	Heineken Nederlands Beheer BV	27-01-2005
T. Coumans-van Gassel EMIA	Fortis Bank	27-01-2005
Drs. M.W.M. van Alphen	MeesPierson	27-01-2005
Drs. J.F. van Weldam RA EMIA	ING Groep	17-02-2005
Drs. M. Tolsma	ABN Amro Bank NV	17-02-2005
Drs. M.P.J. de Wit	Rabobank Nederland	17-02-2005
Ir. J.A. Caffé	Voedsel en Waren Autoriteit	17-02-2005
Drs. J.J. Morsch	UWV	17-02-2005
Mr.drs. B. van der Voort EMIA	Deloitte	17-02-2005
M.D. Jongejan RA	Connexion Holding NV	30-03-2005
W. Munsters	OPG Groep NV	30-03-2005
L.A.C.M. 't Hoen-van Heusden Bc.EMIA	Achmea	30-03-2005
C.H. Keizer	ABN Amro Bank NV	30-03-2005
Drs. P.J. van Nierop RA CISA	Sociale Verzekeringsbank	30-03-2005
Drs. R. Kest	Deli Services BV	30-03-2005
Drs. A.C.J. Bast	Hogeschool Inholland Alkmaar	30-03-2005
P.M.V.M. Denys	ABN Amro Bank NV	30-03-2005
Drs. C.M.P. Mintjens	Ernst & Young Business Risk Services	30-03-2005
F.J.W. Feijen QC EMIA	Keesing Shared Services BV	30-03-2005

Uitreiking Arie Molenkamp Award 2004

Op 27 april jl. vond voor de vierde keer in successie de uitreiking plaats van de Arie Molenkamp Award. De Arie Molenkamp Award is een initiatief van de Erasmus Universiteit en de Universiteit van Amsterdam tezamen met IIA en VRO. De prijs wordt jaarlijks toegekend aan een ieder voor bijzondere verdiensten op het vakgebied operational/internal auditing.

De bijeenkomst vond dit jaar plaats op de Universiteit van Amsterdam, waar zich een select gezelschap van coryfeeën uit het vakgebied had verzameld om vier genomineer-

den te ontvangen en alle lof toe te zwaaien. De genomineerden voor 2004, afkomstig van de UvA, waren Henk Huisman en Mark Zantman. De EUR stelde daar twee dames tegenover in de personen van Birthe van der Voort en Ariane Wierenga. De onafhankelijke jury bestaande uit Philip Wallage, Peter Bartholomeus en Thijs Smit was unaniem in haar oordeel.

Philip Wallage reikte als voorzitter van de jury de Arie Molenkamp Award uit aan Mark Zantman. Volgens het juryrapport scoort zijn referaat dat getiteld is

vervolg op pagina 45

Lawine van nieuwe leden

De versnelling die zich al eerder aankondigde heeft zich het afgelopen half jaar inderdaad in volle vaart voortgezet.

Allereerst zien we, na een aarzelend begin van het groepslidmaatschap een jaar geleden, nu met grote vreugde een ware lawine van nieuwe leden binnenkomen, die we natuurlijk van ganser harte verwelkomen. Juichten we in het vorige nummer over het passeren van de magische grens van duizend, nu zitten we al boven de 1250! Overigens is dat een internationaal verschijnsel, want waar begin dit jaar met veel tamtam het 100.000^e wereldwijde lid van IIA werd binnengehaald, zijn er daar in een paar maanden ook alweer 6000 bij gekomen.

Toename activiteiten

Gelukkig hebben wij al die nieuwe leden ook wat te bieden. De toename in activiteiten houdt gelijke tred met de groei in het aantal leden. Na een gedegen voorbereiding gingen de afgelopen maanden de eerste trainingen in nieuwe stijl van start, op basis van uitgebreid materiaal van IIA Inc., met de Nederlandse saus van ervaren trainers uit eigen kring. Inmiddels zijn er al vijf verschillende trainingen uitgevoerd (daarvoor waren dus voldoende inschrijvingen, want dat is doorslaggevend voor het al of niet doorgaan). Daarnaast waren er ook vier seminars en een zeer succesvol voorjaarscongres (waarover u elders kunt lezen). En in mei zaten natuurlijk ook weer enorm veel vakgenoten twee dagen lang te zwoegen op één of meer delen van het CIA-examen om de toch wel felbegeerde titel te behalen. En dat tempo van activiteiten blijft er, met hooguit een kleine onderbreking in de zomer, de rest van het jaar zeker in zitten.

Position paper

Over de tijdens het voorjaarscongres uitgereikte position paper, waarover u in alle vorige nieuwsrubrieken telkens weer wat las, wordt elders in dit nummer meer verteld. Zeker voor de opstellers ervan, maar ook voor het bestuur is dit een belangrijke mijlpaal. We hopen dat alle internal auditors de paper gebruiken waar hij voor bedoeld is: treed ermee naar buiten en zet de schijnwer-

per op het belang van het beroep!

Een andere mijlpaal die werd bereikt na heel veel voorbereidend werk, is de voorlopige accreditatie van het College Toetsing Kwaliteit - nu nog van het NIVRA, maar binnenkort een verzelfstandigde stichting onder de paraplu van de Autoriteit Financiële Markten - voor de kwaliteitstoetsing van internal auditors onder de verantwoordelijkheid van IIA.

De voorlopige accreditatie betreft de opzet en werd verleend op basis van het vorig jaar aangenomen reglement alsmede de uitgebreide en gedegen programma's en vragenlijsten van de Commissie Toetsing Kwaliteit Internal Auditors. Deze werden eerder dit jaar beproefd in twee pilots. Natuurlijk moeten naar aanleiding van de leermomenten daaruit nog vele aanpassingen worden gedaan. Na beproefing van de werking in nog drie pilots dit jaar, kan het CTK een definitieve accreditatie verlenen. Omdat dit, ook financieel gezien en qua aansprakelijkheid, een zeer omvangrijk project is waarvan de kwaliteit zonder twijfel geborgd dient te zijn, onderzoekt het bestuur op welke manier de uitvoering ervan het best kan worden opgezet.

Het Bureau

Eén punt waar de groei voorsnog is achtergebleven bij de aanwas van leden en activiteiten, is het Bureau. Het bestuur besloot weliswaar rond de jaarwisseling al dat uitbreiding absoluut noodzakelijk was om in ieder geval de administratieve ondersteuning van alle activiteiten op het gewenste niveau te houden, de uitvoering in de praktijk bleek weerbarstiger dan gehoopt. Pas zeer onlangs is Carolina Elferink aan haar inwerkperiode begonnen. De werkelijke ontlasting van Milka en Nanning (wat leidt tot de mogelijkheid meer aandacht te geven aan meer dan slechts de minimale basis) laat dus wat langer op zich wachten.

Inmiddels heeft het bestuur de leden tijdens de Algemene vergadering op 26 mei jl. in detail op de hoogte gebracht van de ontwik-

kelingen en heeft het bestuur verantwoordelijkheid afgelegd over het afgelopen jaar. Vanaf die datum versterken Fred Steenwinkel en Ron Alsen het bestuur. Rond die datum is ook de eerste aanzet gegeven voor een geheel nieuwe Commissie Relatiebeheer, die zich gaat richten op alle relaties en communicatie, zowel intern als extern.

Internationale Conferentie 2007

Ten slotte heeft eenzelfde stroomversnelling ook plaatsgevonden in de organisatie van de Internationale Conferentie 2007. De komende conferentie in Chicago (10 t/m 13 juli aanstaande) zal niet alleen flink promotie gemaakt worden voor 'onze' conferentie, maar moet ook goedkeuring verkregen worden voor een aantal belangrijke zaken, waaronder de opzet van het programma, het budget (dat het jaarbudget van IIA Nederland verre overstijgt), de branding en het marketingplan. Voorafgaand aan deze formele rapportage kwam in april jl. een zware delegatie van IIA Inc. op inspectietoer, om met eigen ogen te bekijken waar het over gaat als wij de RAI en het Okura hotel noemen. Ze kwamen naar eigen zeggen met een aantal grote zorgen (naar aanleiding van het feit dat wij een relatief erg jong, onervaren en klein instituut zijn om een dergelijk megaproject te organiseren), maar vertrokken opgelucht en met luide complimenten aan de betrokkenen.

Met alle beschreven versnellingen en uitbreidingen wordt de roep om meer vrijwilligers alleen maar groter. De vaart blijft er immers alleen in als er vele handen het werk licht maken. Hopelijk kan de veelheid aan activiteiten, zowel binnen IIA zelf als voor Amsterdam-2007, velen inspireren mee te doen aan de 'progress through sharing'. Schroom niet om het bureau hierover te bel-

Nanning van der Hoop



Mededelingen/wetenswaardigheden

(Commissie Professional Practices)

- De CPP heeft zich ten doel gesteld om aandacht te geven aan de ontwikkelingen en interpretatie van internationale en nationale auditingstandaarden zoals het 'Professional Practices Framework' en interpretatie van de exposure draft in dat kader van IIA Inc. Als specifieke activiteiten heeft het CPP in het jaarplan gekozen om in 2005 een tweetal vaktechnische onderwerpen te onderzoeken. Dit zijn 'Enterprise wide Risk Management (ERM)' en 'Beheersing outsourcing-risico's'.
- In oktober 2004 heeft de IFAC de 'Exposure draft Revised Code of Ethics for Professional Accountants' uitgebracht. De revised CoE geeft een nadere toelichting op de eis van onafhankelijkheid voor openbare accountants, die assurance-opdrachten uitvoeren. De nieuwe gedragscode voor registeraccountants is gebaseerd op deze Code of Ethics van de IFAC.
- De Internal Control Standards Committee van INTOSAI (International Organization of

Supreme Audit Institution/internationale organisatie van rekenkamers) heeft een update gemaakt van de 'Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector'. De standards beogen een aanbevolen handleiding te geven voor interne controle in de publieke sector. De Algemene Rekenkamer is de SAI-deelnemer van Nederland. De guidelines ondersteunen COSO volledig.
- COSO heeft project opgestart om kleinere bedrijven steun te bieden bij de implementatie van het COSO-framework in de vorm van een handleiding 'Implementing the COSO Control Framework in Smaller Businesses' (planning zomer 2005). Het project wordt uitgevoerd door het team van PwC (zelfde team als ERM Framework).
- De International Auditing and Assurance Board (IAASB) van de IFAC heeft de International Standard on Auditing (ISA) 700 inzake het auditors report geactualiseerd.

Educatieve activiteiten IIA 2005

Op de IIA-website (www.iaa.nl, onder de knop 'Activiteiten') wordt u alvast de mogelijkheid geboden om zich aan te melden voor de seminars die in de tweede helft van 2005 staan gepland. Dat kan geen kwaad, want het maximum aantal deelnemers per seminar is begrensd op 25, om de seminars zo interactief mogelijk te laten zijn. De onderwerpen voor seminars en congressen zijn mede tot stand gekomen op basis van de suggesties van de deelnemers aan de activiteiten in het afgelopen jaar. Er staan dus weer hele actuele en relevante onderwerpen tussen!

Onder (licht) voorbehoud ziet het programma er voor de tweede helft van 2005 als volgt uit:

- 15 september 2005: Seminar 'Hoe richt je een IAD in?'
- 20 oktober 2005: Seminar 'Rol van de auditor bij een reorganisatie'
- 24 november 2005: Seminar 'Relatie met het Auditcomité'
- 15 december 2005: Seminar 'Quality Assurance Review - kwaliteitstoetsing van IAD's'

Gezicht IIA Nederland

Hebt u zin om het gezicht van het IIA Nederland (mede) te bepalen? De Commissie Professional Development (CPD) organiseert seminars en congressen voor internal auditors. Daarmee vormt de CPD in belangrijke mate het gezicht van het IIA Nederland naar buiten toe. De commissie bestaat uit enthousiaste internal auditors die het leuk vinden om over de ontwikkelingen in het auditvakgebied te praten en daaraan zelf ook invulling te geven. Ben jij internal auditor en heb je zin om energie te steken in de organisatie van seminars of congressen, neem dan contact op met Sander van Oosten, tel.: 0343-524111.

vervolg van pagina 43

'Understanding ethical decision making in organizations; Towards a framework for internal auditors' hoog in actualiteit, originaliteit en praktische toepasbaarheid. Mark heeft over dit abstracte onderwerp de vraag durven stellen hoe organisaties kunnen zorgen dat medewerkers zich ethisch gedragen en hoe zij tot ethisch verantwoorde beslissingen kunnen komen. Maar de auteur is ook de discussie aangegaan over hoe de operational auditor hierin een rol kan spelen.

Oorkonde

Natuurlijk werden ook de andere genomineerden niet vergeten. Ariane Wieringa schreef over besluitvorming rondom risk response door het middenmanagement, Birthe van der Voort over horizontaal toezicht en Henk Huisman over de toegevoegde waarde van communicatiemiddelen voor een auditorganisatie. De naamgever aan de Award zette de onderwerpen van hun referaten uiteen, gaf zijn mening en zienswijze over de bevindingen en conclusies, waarbij hij in een enkel geval ook voor sommige referaatbegeleiders nieuwe aspecten met betrekking tot de referaatonderwerpen belichtte. Vervolgens overhandigde hij ook deze genomineerden hun oorkonde en bloemen.

Mocht Jan Driessen de bijeenkomst openen, de afsluiting was voor Leen Paape. Hij bedankte de verschillende betrokkenen, te weten de jury, de genomineerden en het IIA NL en de VRO. Leen Paape, wees als volleerd 'auditor en/of adviseur', het gezelschap daarbij nog op een naderend onheil: de populariteit van de Award onder de studenten is stijgend terwijl er nog maar één exemplaar beschikbaar is. In 2006 zal daarmee ook het laatste exemplaar van het schitterende kleinnood dat door kunstenaar Anja Roemer is gemaakt, worden uitgereikt. Een mooiere uitdaging is nauwelijks denkbaar. Zeker wanneer volgend jaar de Arie Molenkamp Award bijvoorbeeld op het voorjaarscongres van het IIA zou worden uitgereikt. De genomineerden verdienen het om voor een breed publiek in de schijnwerpers te worden gezet.

Ronald de Ruiter



Zie jij de eenvoud achter complexe opdrachten?

Oprechte interesse in het vak, de klant en de maatschappij: dat is wat KPMG'ers kenmerkt. Deze brede belangstelling is niet alleen doorslaggevend voor de kwaliteit van onze audits, adviezen en fiscale diensten. Maar ook voor de ontwikkeling van onze mensen. Inmiddels hebben we ruim 4000 medewerkers, verspreid over zo'n 20 kantoren.

Internal Audit Services (IAS) is een jong en snelgroeiend onderdeel van KPMG en dienstverlener op het gebied van internal auditing en risk management. Dankzij een uitgebreid netwerk en state-of-the-art methoden en technieken maken we de verwachtingen waar van klanten in binnen- en buitenland. Onze kracht ligt op drie fronten: inhoudelijke advieskwaliteit, markt- en klantfocus en ondernemerschap. De opdrachten zijn complex en worden vaak op directieniveau verkregen. Binnen IAS, gevestigd in kantoor Amstelveen, zijn zo'n dertig professionals werkzaam. Momenteel zijn we op zoek naar nieuwe collega's die met ons mee willen groeien.

Auditors en senior auditors

De functie: Als auditor/senior auditor voer je internal audit-opdrachten uit bij (inter)nationale klanten. Soms met KPMG-collega's, soms in audit teams voor klanten. Tegelijkertijd ben je betrokken bij product- en bij marktontwikkeling voor de IAS-praktijk. In deze functie ontwikkel je vakinhoudelijke kennis met commercieel besef en creëer je je eigen doorgroeimogelijkheden.

De eisen: Je beschikt over een kritische blik, schrikt niet terug voor weerstand en bent analytisch en sociaal sterk. Eigenschappen die je tot de ideale teamspeler maken. Wat betreft het opleidingsniveau denken we aan een academicus – een bedrijfskundige of een econoom – die ervaring heeft met internal auditing. Ten slotte beschik je over ten minste vier jaar werkervaring.

Voor meer informatie over deze functie kun je contact opnemen met Jan Driessen, telefoon (020) 656 76 52. Je kunt ook meteen per e-mail een sollicitatiebrief met c.v. sturen naar driessen.jan@kpmg.nl. Meer informatie over KPMG vind je op internet: www.kpmg.nl.



AUDIT ■ TAX ■ ADVISORY

Opleiding Executive Master of Internal Auditing

Op 29 april jl. ontvingen de volgende mensen hun bul van de opleiding Executive Master of Internal Auditing: Jacco ten Wolde, Martine de Zeeuw, Piet Koetsier, Louis de Wijs, Cyriel Mintjens, Paul Denijs en Fleur Moolenbeek.

Afstudeerscriptie en examenvoorbereiding

Om te voorkomen dat het schrijven van het afstudeerreferaat leidt tot vertraging in het afstudeerproces, wordt vanuit de EMIA-opleiding veel aandacht besteed aan de begeleiding van studenten bij het schrijven van het referaat. De EMIA-opleiding kan daarbij putten uit een kwalitatief hoogwaardige pool van zeer betrokken referaatbegeleiders. Tijdens de colleges die aan dit onderwerp zijn gewijd wordt onder meer ingegaan op hoe een referaat technisch in elkaar moet zitten en hoe deze tot stand komt.

Nieuw is dat met ingang van dit jaar in deze collegereeks ook expliciet aandacht wordt

besteed aan het overbrengen van de boodschap van de auditor aan het management. Hieraan wordt invulling gegeven door middel van debatingsessies, rollenspellen met ingehuurde acteurs en training door specialisten op het gebied van communicatie. Enerzijds dus om de student attent te maken op de wijze waarop de auditor zijn of haar ideeën zo goed mogelijk aan het management kan overbrengen, anderzijds om te zorgen dat de student op het slotexamen, waar hem of haar een kritische examencommissie wacht, goed beslagen ten ijs komt.

Module Management Control & Governance

In het vak Management Control & Governance (MCG) staan ontwikkelingen op het gebied van het sturen en beheersen van organisaties centraal. Daarbij wordt zowel aandacht besteed aan de verbreding van de vakgebieden interne controle, administratieve organisatie en management accounting als aan de meer management-driven ontwikkeling naar business controls. Ook komen daar de nieuwste inzichten op het gebied van compliance, zoals duurzaamheidscriteria en maatschappelijke acceptatie aan de orde.

Een afzonderlijke plaats is ingeruimd voor de vorderingen die op het gebied van het kwaliteitsdenken hebben plaatsgevonden en de standaardisatie die internationaal plaatsvindt op het terrein van corporate governance (Sarbanes-Oxley, Tabaksblat) en internal control (COSO, ERM-COSO, et

cetera). Ook wordt aandacht geschonken aan begrippen als doelmatigheidsonderzoeken en beleidsevaluaties alsmede aan de nieuwe eisen die zowel bij de overheid als binnen het bedrijfsleven aan de verantwoording aan de stakeholders worden gesteld. Het vak MCG kan worden gezien als de theoretische afsluiting van de opleiding. In de eerste colleges wordt ingegaan op de verschillende theoretische concepten (toezicht, in control statements, risk management, SOx en Tabaksblat). Het tweede gedeelte wordt verzorgd door gastdocenten vanuit de beroepsgroepen en vanuit de praktijk. Zo wordt door Arie Bast (VRO) en Nanning van der Hoop (IIA) aandacht besteed aan de regelgeving vanuit de beroepsgroepen. Vanuit de praktijk zijn onder meer vertegenwoordigd Peter Bartholomeus (directie Accountancy Rijksoverheid), Rob Sweitzer (ABN AMRO Bank), Sytske Breedveld (VNU

en Ronald Alsen (KLM). Tijdens het slotcollege staat het thema centraal wie welke rol vervult bij de totstandkoming, instandhouding en toetsing van het Management Control Framework, Internal Governance en Corporate Governance. Het onderwerp wordt behandeld door middel van een debat tussen de studenten enerzijds en vertegenwoordigers vanuit de overheid, handel en industrie, dienstverlening en de financiële sector anderzijds. De vertegenwoordigers vanuit de praktijk zijn zo gekozen dat de volgende functies bij het debat vertegenwoordigd zijn: de internal auditor, de externe accountant, de CFO, de controller, de risk manager, de board member, de vertegenwoordiger van het audit comité, de compliance officer en de toezichthouder.



EMIA-bullen

Afgestudeerden aan de Internal/Operational Auditingopleiding van de Erasmus universiteit zijn vanaf instroomcohort 1996/97 gerechtigd om de titel 'Executive Master in Internal Auditing' te voeren. U kunt uw bul aanvragen via e-mail: oskam@few.eur.nl of telefonisch 010-4082437.

Audit Executives Course 2005

Op 22 en 23 juni organiseren wij voor het derde achtereenvolgende jaar de Audit Executives Course (AEC). Het is een tweedaags programma geworden met een avondprogramma en een gezamenlijk diner. Doel van de AEC is de vernieuwing in de postacademische opleiding Internal/Operational Auditing aan te bieden aan het management van de studenten van onze opleiding.

- Het programma 2005 op hoofdlijnen:
- Wie wordt de baas van Internal Audit? (Leen Paape)
 - INK, instrument van de manager? (drs. Jan Otten)
 - Management van Integriteit (drs. Raoul Wirtz)
 - Cultuur en Communicatie (dr. Adriaan Olsthoorn)

De doelgroep (hoofden van afdelingen en hun mt-leden) wordt persoonlijk uitgenodigd. Mocht u geen uitnodiging hebben ontvangen en toch tot de doelgroep behoren, dan nodigen we u graag uit dit kenbaar te maken via de mail: oskam@few.eur.nl of telefonisch 010-4082437.

Dit programma zal tevens de basis vormen voor de Winter Course 2005. Deze is bedoeld voor de afgestudeerden (internal/operational audit en is gepland op 15 tot en met 17 november 2005. Nadere informatie kunt u vinden op de kennissite www.auditing.nl

Round table met werkgevers succes

Meer dan dertig hoofden van interne accountantsdiensten en andere werkgevers zaten maandag 25 april jl. om de tafel. Gezamenlijk werd gediscussieerd over de manier waarop de studenten optimaal kunnen worden voorbereid op hun toekomstige rol. Het als auditor kunnen samenwerken tussen de drie audit-bloedgroepen RA, RE en RO, werd door werkgevers als cruciaal gezien. De kopopleiding die de Erasmus biedt voor RA's en RE's om in een jaar RO te worden, voorziet dan ook duidelijk in een behoefte van de werkgevers. Dit

blijkt ook uit het aantal inschrijvingen tot nu toe. In januari jl. startten enkele RO's met het verkorte traject om RE te worden. Ook werd gediscussieerd over de mogelijkheden om met www.auditing.nl wetenschappelijk onderzoek op het gebied van internal auditing te stimuleren en te ontsluiten. Als mogelijke onderwerpen noemden de werkgevers fundamenteel onderzoek naar het begrip 'professional judgement' en onderzoek naar het effect van auditproducten in organisatie.

Summer Course

De Summer Course vindt dit jaar plaats op 7, 8 en 9 september 2005. Met de jaarlijks te organiseren Summer Course bieden wij u de mogelijkheid om recente ontwikkelingen in het vakgebied uit te diepen en over de gevolgen van deze ontwikkelingen voor uw beroepsuitoefening te discussiëren met professionele docenten die in de praktijk werkzaam zijn, dan wel hun sporen ruimschoots hebben verdiend in wetenschappelijk opzicht. De Summer Course biedt u derhalve gerichte permanente educatie. U ontvangt daartoe een certificaat van deelname. U kunt zich inschrijven via de mail: oskam@few.eur.nl.

SNS REAAL Groep zoekt **Versterking voor de Audit-afdeling**


SNS REAAL Groep zoekt **senior en junior Operational en ICT Auditors** voor onze vestigingen in Utrecht, Alkmaar en Den Bosch.

De afdeling onderzoekt de effectiviteit van onze organisatie en de toegepaste systemen en stelt vast of ze voldoen aan het groepsbeleid. Dat doen wij op basis van risicoanalyses. Op verzoek voeren we ook bijzondere onderzoeken uit. De audits vinden plaats binnen alle bedrijfssonderdelen van SNS REAAL Groep. Onze Raad van Bestuur en onze externe toezichthouders stellen steeds hogere eisen aan de kwaliteit van de Audit-afdeling. Wij zoeken vakbekwame mensen met ambitie om ons scherp te houden.

Wil jij hier een bijdrage aan leveren, kijk dan op

www.snsreaalgroep.nl

SNS REAAL Groep is een innovatieve retailbankverzekeraar met een balanstotaal van € 55 miljard en zo'n 6.000 medewerkers. Onze groep bestaat onder meer uit de hoofdmerken SNS Bank en REAAL Verzekeringen. Wij groeien omdat we financiële zaken op eigen wijze aanpakken. De klant staat hierbij altijd centraal. We willen hem of haar aangenaam verrassen.



Ondernemen is kansen benutten en verantwoord risico nemen.

Wij beheersen graag uw risico's.

De dynamiek van de moderne samenleving dwingt ondernemingen en overheidsinstellingen risico's bewust te managen. Als u wilt dat uw organisatie maximale prestaties levert dan zijn betrouwbaarheid en zekerheid de eerste vereisten. Zij vormen immers de basis voor een adequate sturing en controle. Deloitte heeft al haar activiteiten met betrekking tot informatiebeveiliging, risicomanagement en control gebundeld binnen Deloitte Enterprise Risk Services. Wilt u meer informatie ontvangen? Stuur dan een e-mail aan EnterpriseRiskServices@deloitte.nl of bel: (020) 454 70 00.

www.deloitte.nl

Deloitte.

Accountants • Belastingadviseurs • Consultants • Financieel Adviseurs •