

AUDIT magazine

Magazine voor internal en operational auditors

nummer 2 juni 2007

thema: Certificering



Wat zegt een titel, wat zegt een certificaat?



IIA-certificering mijlpaal in de kwaliteitsreis van Philips



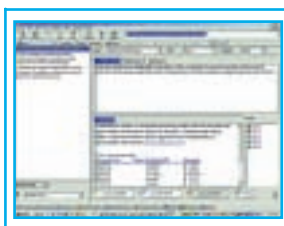
Kwaliteitsbeheersing en -toetsing van departementale auditdiensten

TeamMate, de keuze van ruim 50.000 internal auditors.*



TeamRisk

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



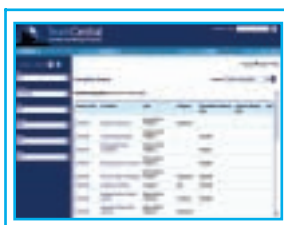
TeamMate^{EWP}

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



TeamSchedule

een indrukwekkende tool voor de planning van audits en auditors.



TeamCentral

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



TeamMate TEC

een web-based systeem dat u in staat stelt een uren- en kostenregistratie te voeren voor uitgevoerde audits.

TeamMate

Audit Management System



Het bekroonde en brede productaanbod van TeamMate, van risicoanalyse en auditplanning tot het bewaken van gerapporteerde uitzonderingen, is wereldwijd de keuze van ruim 50.000 internal auditors. Voor meer informatie over de modules van TeamMate kijkt u op pwc.com/teammate of neemt u contact op met Cuno de Witte, e-mail: cuno.de.witte@nl.pwc.com, telefoon: (020) 568 63 92 of Wim Mandemakers, e-mail: wim.mandemakers@nl.pwc.com, telefoon: (020) 568 73 74.

Certificering

Voor u ligt alweer het tweede nummer van *Audit Magazine* van 2007. Dit keer is het thema 'Certificering'. Van organisaties wordt transparantie verlangd en het kunnen aantonen dat men in control is.

Het toezicht op het functioneren van het management neemt toe en dat heeft consequenties voor de kwaliteit van bestuur en beheersing. Internal audit speelt hierbij een onmisbare rol. De internal auditor biedt het management tenslotte aanvullende zekerheid over de mate waarin de processen worden beheerst.

Dit betekent tegelijkertijd dat de internal auditfunctie en de internal auditor aan hoge eisen moeten voldoen. Organisaties besteden dan ook steeds meer aandacht aan de borging, monitoring en verbetering van de kwaliteit van de internal auditactiviteiten. Het IIA ondersteunt onder meer in de vorm van de 'Standards for the Professional Practice of Internal Auditing', de 'Code of Ethics', de 'practice advisories' en het ontwikkelen van praktische hulpmiddelen.

Vanuit de standards wordt verlangd dat auditafdelingen zichzelf zowel periodiek als 'ongoing' een spiegel voorhouden als het gaat om de inrichting en het functioneren van de afdeling. Het voorhouden van de spiegel gebeurt door het uitvoeren van self assessments en door het uitvoeren van assessments door externen.

Dit nummer gaat dan ook in op certificering van de auditdienst zelf. We nemen een kijkje bij de rijksoverheid om te zien

hoe kwaliteitsbeheersing en -toetsing is vormgegeven voor de departementale auditdiensten die binnen de rijksoverheid functioneren.

Ook het bedrijfsleven komt aan bod. *Audit Magazine* sprak met het hoofd Internal Audit van Philips International over certificering van de internal auditfunctie en de veranderende rol van internal audit.

Daar waar het gaat om de kwaliteit van de auditors zelf wordt aandacht besteed aan wat het nut en de noodzaak is voor het bestaan van de vele verschillende opleidings- en beroepstitels die we binnen het vakgebied kennen. Vanuit het College Kwaliteitstoetsing van IIA Nederland wordt de externe kwaliteitstoetsingsfunctie belicht en worden de verdere plannen van dit College besproken.

Het IIA is druk met de voorbereidingen voor de internationale IIA-conferentie 2007. Deze wordt in juli aanstaande in Amsterdam gehouden en heeft als thema 'Get into the flow'. Speciaal in het kader van deze conferentie zal een extra, internationaal nummer van *Audit Magazine* uitkomen. Dit nummer kunt u eind juni 2007 verwachten.

Wij wensen u veel leesplezier!

De redactie van *Audit Magazine*



Arjen van Nes, voorzitter



Ronald de Ruijter



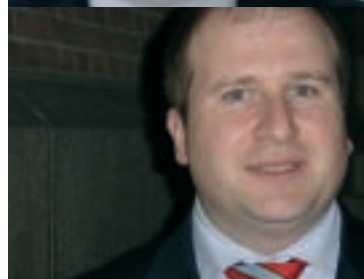
Reinier Kamstra



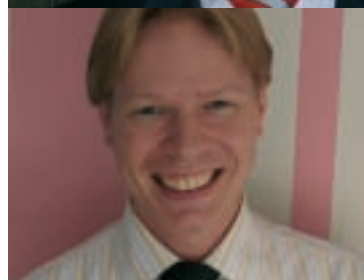
Ronald Jansen



Karin Laker



Laszlo Nagy



Rick Mulders



assurance²

Getting you there.

FORTIS 

Fortis is een internationale financiële dienstverlener op het gebied van bankieren en verzekeren. Wij bieden onze particuliere, zakelijke en institutionele klanten een breed pakket van producten en diensten via de eigen kanalen, in samenwerking met het verzekeringsintermediair en via andere distributiepartners. Fortis behoort tot de twintig grootste financiële instellingen van Europa.

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

Ben jij de **senior auditor / assistant audit manager** die assurance kan geven aan top management van Fortis?

Je functie

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

Wij bieden

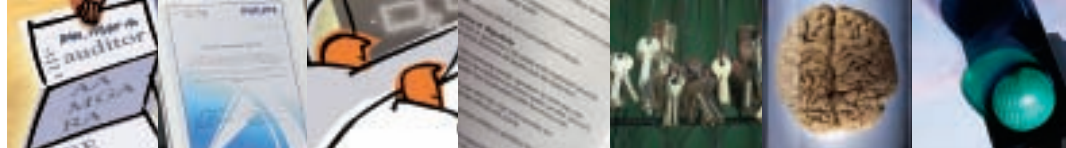
Je vindt bij FAS een plezierige werkomgeving die hoge eisen stelt, maar waarin je kwaliteiten en initiatieven goed tot hun recht komen. Daarnaast bieden wij je een uitdagende omgeving waarin professionaliteit centraal staat. Bij Fortis zijn voldoende mogelijkheden om door te stromen. Dit ondersteunen wij door de vele opleidingen die we bieden. De arbeidsvoorwaarden worden vastgesteld op basis van de Fortis Bank CAO met een aantrekkelijke honorering en een uitstekend pakket aan secundaire en tertiaire arbeidsvoorwaarden.

Je profiel

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 vaardigheden en een goede beheersing van het Engels. Bezig met het volgen van een opleiding RO, RE of RA, CIA, of bereidheid om een van deze opleidingen te (ver)volgen.

Interesse?

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.



thema **Certificering**

Wat zegt een titel, wat zegt een certificaat?

pag 6 Het wemelt tegenwoordig van de titelaanduidingen op visitekaartjes. In de beroepsgroep van auditors kom je in Nederland onder andere AA, MGA, RA, RE, RO, EMIA en RO tegen. Fred Steenwinkel van Equens over de waarde van een aan auditgerelateerde opleidings- en beroepstitel in het maatschappelijk verkeer.

"IIA-certificering is een mijlpaal in onze kwaliteitsreis"

pag 9 Een gesprek met Luvic Janssen, hoofd Internal Audit van Philips International, over de recente IIA-certificering en daarmee onvermijdelijk ook over de veranderende rol van Internal Audit. "Certificering van alleen de Nederlandse internal auditors zegt me niets."

Kwaliteitsbeheersing en -toetsing van departementale auditdiensten

pag 12 De toegenomen aandacht voor kwaliteitsbeheersing heeft ook invloed op de kwaliteitsbeheersing en -toetsing van departementale auditdiensten die binnen de rijksoverheid functioneren. Pieter van Nes (VWS), vertelt hoe het werkt bij de auditdiensten binnen de rijksoverheid.

Kwaliteitstoetsing: voor en door internal auditors

pag 16 In deze tijd van transparant verantwoording afleggen door organisaties, is het van belang dat de auditor kan aantonen dat zijn werkzaamheden voldoen aan de professionele standaarden, aldus Richard Tilman (interim-manager) en Freddie Vaags (Rabobank).

Het Strategisch Audit Model als alternatief

pag 21 J. van Dooren over de effectiviteit en efficiency van het Strategisch Audit Model

Een zuiver oordeel, een illusie?

pag 24 Petra van Niekerk belicht of onbewuste vertekeningen de oordeelsvorming van internal auditors beïnvloeden.

Klokkenluiders vogelvrij?

pag 29 Klokkenluiders komen er onterecht vaak niet zonder kleerscheuren af, aldus Fedde Kuperus (Equens).

De invloed van de Wet Openbaarheid van Bestuur (WOB)

pag 32 Heeft de WOB invloed op de werkzaamheden en de 'kracht' van de (operational) auditor bij de (rijks)overheid? Deze vraag stelt Marja van de Burg (ministerie van LNV).

Praktische handreikingen voor de jaarlijkse Control Self Assessment

pag 37 Hoe het instrument CSA, zonder gebruikmaking van allerlei geavanceerde geautomatiseerde tools, effectief kan worden ingezet, aldus Naem Arif en Roel Groenestein.

Auditplanning binnen grote complexe organisaties: een top-downaanpak

pag 50 Fraude en de meerwaarde van de internal auditor

rubrieken

pag 19 Boekalert

pag 41 De overstap

pag 46 De mens achter de auditor

pag 55 Column van de sponsor

pag 56 Verenigingsnieuws

pag 57 Personalía

pag 58 Nieuws van de universiteiten

pag 61 Boekbespreking

pag 62 Column Bob van Kuijk

COLOFON *Audit Magazine* wordt uitgebracht namens Het Instituut van Internal Auditors Nederland (IIA Nederland), tevens eigenaar van het magazine, en de Vereniging van Register Operational Auditors (VRO). De redactie nodigt lezers uit een bijdrage te leveren aan *Audit Magazine*. Bijdragen kunnen worden gemaild aan: a.van.nes@hccnet.nl **Redactieraad:** Th. Smit RA CIA (voorzitter IIA Nederland), G.M. van Gameren RA RO (voorzitter VRO) **Redactie:** drs. A. van Nes RO (voorzitter), drs. R.H.J.W. Jansen RO, drs. R. Kamstra, drs. K. Laker, drs. H.A. Mulders RA, drs. L.Z. Nagy RO EMIA, drs. R. de Ruiter RE RA RO CISA **Verenigingsnieuws VRO en Nieuws van de Opleidingen:** N. Arif RO **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 **Bureau redactie:** R. Harmelink, info@vm-uitgevers.nl **Uitgever:** drs. J.Y. Groenink, jeannette@vm-uitgevers.nl **Vormgeving:** 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 geautomatiseerde gegevensbestand) en/of openbaar gemaakt door middel van druk, fotokopie, microfilm of op welke andere wijze dan ook, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. De bij toepassing van art. 16b en 17 Auteurswet 1912 wettelijk verschuldigde vergoedingen wegens fotokopieën, dienen te worden voldaan aan de Stichting Reprerecht, Postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, tel.: 023-7997810. Voor het overnemen van een gedeelte van deze uitgave in bloemlezingen, readers en andere compilatiewerken op grond van art. 16 Auteurswet 1912 dient men zich te wenden tot de stichting Reprerecht, Postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, tel.: 023-7997809. Voor het overnemen van een gedeelte van deze uitgave ten behoeve van commerciële doeleinden dient men zich te wenden tot de uitgever. Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en uitgever geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten of onvolkomenheden.

Wat zegt een titel, wat zegt een certificaat?

De visitekaartjes die tegenwoordig van eigenaar wisselen tijdens congressen, bedrijfsbezoeken, et cetera, vragen steeds meer om een nadere uitleg over de opgenomen titelaanduidingen. De vraag rijst of dat wel zo'n goede ontwikkeling is. Fred Steenwinkel van Equens over de waarde van een aan auditgerelateerde opleidings- en beroepstitel in het maatschappelijk verkeer.

Drs. R. de Ruiter RE RA RO CISA

Kijken we alleen al naar onze eigen beroepsgroep van auditors dan zien we variaties op eenzelfde thema als AA, MGA, RA, RE, RO, EMIA en RO en dan hebben we het nog niet eens over de vele varianten die internationaal gangbaar zijn, bijvoorbeeld CPA, CIA, CISA, CISM, CCSA, CFSA en CGAP. (Her)kent u de afkortingen en weet u waarvoor ze allemaal staan? We vragen het aan Fred Steenwinkel.

Fred Steenwinkel is hoofd van de Interne Auditdienst van Equens (Interpay). Hij bekleedde functies bij diverse banken, de overheid en externe accountantskantoren. Daarnaast is hij parttime docent aan de Erasmus Universiteit voor de postmaster Internal/Operational audit-opleiding. Hij is bestuurslid van het Instituut van Internal Auditors in Nederland en voorzitter van de Accountancykring Rotterdam. In de loop der jaren verzamelde hij een groot aantal beroepscertificeringen: RA, RE, RO, CIA, CISA.



Wat vindt u van het in de praktijk door elkaar gebruiken van opleidingstitels en beroepstitels?

“Aan het dragen van een opleidingstitel zitten toch andere aspecten vast dan aan het dragen van een beroepstitel. Een opleidingstitel geeft aan dat de drager met goed gevolg een opleiding heeft afgesloten. Zo'n opleidingstitel geldt dan ook voor de rest van je leven. Daar verandert normaal gesproken niets meer aan, tenzij er later toch nog onregelmatigheden naar boven komen. Een opleidingstitel geeft aan dat de drager in ieder geval ooit een keer op het voor de opleiding gewenste niveau heeft geacteerd. Aan een beroepstitel zitten toch meer aspecten vast. Als we de RO-titel als voorbeeld nemen, dan ben je ingeschreven in het register van de vereniging. Je moet daarvoor niet alleen een bepaalde opleiding met goed gevolg hebben afgesloten, maar daarnaast moet je ook over relevante werkervaring beschikken, van onbesproken gedrag zijn en aantoonbaar je benodigde deskundigheid onderhouden. Je zou kunnen zeggen dat je, door het voldoen aan de bij de inschrijving behorende PE-verplichting, de voor een piloot voorgeschreven vlieguren maakt. Het is belangrijk dat de deskundigheid wordt onderhouden, niet alleen op basis van praktijkervaring, maar juist ook door aanvullend onderwijs. Verder ben je aanspreekbaar op het naleven van de gedrags- en beroepsregels. Bij overtreding daarvan kan je inschrijving in gevaar komen. Het register dat door een beroepsvereniging wordt beheerd is daarmee toch meer dan het examenregister van een opleiding.”

Hoe zit het in dit verband met de RA-titel?

“Omdat we heel lang opleiding en register voor de RA's aan elkaar gekoppeld hebben betekent dit dat wanneer je iemand zijn certificeringstitel ontnemt, je hem daarmee ook zijn opleidingstitel afpakt. Dat is natuurlijk heel zuur wanneer je in ogenschouw neemt dat iemand een lange weg heeft afgelegd om deze titel in de wacht te slepen. De huidige generatie RA's lopen nu tegen dit fenomeen aan

vanwege de strengere eisen die gelden voor de uitoefening van de functie van controlerend accountant. Een groot deel van de RA's is helemaal niet actief in dat segment. Dus als zij de RA-titel kwijtra-ken omdat ze niet meer aan die strengere eisen (kunnen) voldoen, is het voor de buitenwereld niet meer direct zichtbaar dat zij ooit die lange opleidingsweg tot een goed einde hebben gebracht."

Zou je kunnen zeggen dat een opleidingstitel vooral persoonlijke waarde heeft en dat de certificerende titel vooral een maatschappelijke waarde heeft?

"Ja, de certificerende titel heeft een maatschappelijke waarde met een daaraan verbonden commerciële waarde. Door het dragen van de titel laat je zien dat je op een bepaald niveau mag acteren, dat afnemers een bepaalde meerwaarde mogen verwachten ten opzichte van iemand die alleen laat zien dat hij, al dan niet geruime tijd geleden, een opleiding heeft genoten. Die meerwaarde, en daar hebben we het natuurlijk al over gehad, uit zich in het up-to-date houden van kennis en vaardigheden, dit moet continu de aandacht hebben van de betrokkene en hij moet daarop aanspreekbaar zijn. Het is dus niet allemaal vrijblijvend en dat geeft de gebruiker, en het maatschappelijk verkeer, meer zekerheid dan alleen een opleidingstitel. Een opleidingstitel zegt toch veel minder, vooral ook in de tijd gezien. De drager heeft daarmee aangetoond dat de stof wordt beheerst, dat een bepaalde denkwijze eigen is gemaakt. Na verloop van tijd is deze kennis echter aan erosie onderhevig. Inmiddels kan er zelfs sprake zijn van een volgens de huidige maatstaven irrelevante studie."

Collega's tonen visitekaartjes waarop steeds meer titels verschijnen. Wat vindt u daarvan?

"Eigenlijk zou je moeten kunnen volstaan met het gebruik van één certificerende titel en dus één register. De rest is dan meer bedoeld als uitdrukkingsvorm van een bepaalde deskundigheid. Bij die deskundigheid denk ik dan niet alleen aan het veelvuldig gemaakte onderscheid tussen accountancy, operational auditing en IT-auditing, maar nog meer ook aan het onderscheid tussen bedrijfstakspecifieke deskundigheden. Processen, kwaliteitssystemen binnen de chemische industrie laten zich toch moeilijk vergelijken met die van financiële instellingen dan wel van die van binnen de overheid.

Op de Erasmus Universiteit starten we in september aanstaande met een gecombineerd eerste jaar voor de RO- en RE-opleiding, omdat de basis van beide opleidingen vergelijkbaar is. Voor de RA-opleiding ligt de zaak gecompliceerder. Van de RA wordt meer specifieke kennis van wet- en regelgeving geëist. De vraag is of de afnemer geïnteresseerd is in het onderscheid tussen de verschillende R-titels of dat het bij de afnemers toch in de eerste plaats gaat om kennis van de business."

Zou in het kader van de PE-verplichting niet meer samenwerking mogelijk kunnen zijn tussen de verschillende beroepsverenigingen?

"Het NIVRA heeft de PE-verplichting toch een beetje monopolistisch ingevuld. Om te kunnen voldoen aan de PE-verplichting

moet de helft van de punten zijn behaald bij door het NIVRA erkende opleidingen, seminars, et cetera. Partijen zoals ISACA en IIA, die jaarlijks grote en drukbezochte internationale congressen organiseren, vallen daardoor een beetje buiten de boot. Zulke congressen draaien maar één keer, zodat de organisatiecomite's van deze bijeenkomsten geen moeite zullen doen om te worden erkend door het NIVRA.

Er wordt gemakkelijk vergeten dat de Amerikanen strenge eisen hanteren voor het kunnen opvoeren van deze congressen voor de PE-verplichting. Zo zijn commerciële presentaties uitgesloten voor de puntentelling en moet achteraf onomstotelijk de aanwezigheid kunnen worden vastgesteld door het tekenen van presentielijsten, zowel bij het begin als bij het einde van de bijeenkomst. Enerzijds is het NIVRA-standpunt te begrijpen omdat zij natuurlijk zoveel mogelijk wil waarborgen dat het volgen van cursussen ook daadwerkelijk van betekenis is voor de beroepsuitoefening. Anderzijds beperkt het de leden in hun keuzemogelijkheid. De vraag is gerechtvaardigd of dit noodzakelijk is."



Illustratie: Roel Ottow

Enige jaren geleden was er sprake van het opzetten van een verkort RO-traject voor managers van interne auditdiensten. Uiteindelijk is dit niet doorgegaan. Hoe kijkt u daarop terug?

"Je moet bedenken dat het verwerven van een positie waarin je werkelijk mee gaat tellen enige, zometertientallen jaren kost. Getalsmatig leggen de RO's het af tegen de RA's en RE's. Om met enig gezag te kunnen meedoen in de auditwereld moet je dus veel investeren en over een lange adem beschikken. De vraag is of je als beroepsgroep zolang wilt wachten. Er staan natuurlijk ook andere wegen open om sneller tot het gewenste resultaat te komen.

De gedachte achter de regeling was om via een verkort programma collega's binnen te halen met naam en faam; collega's in managementposities met een zeker gezag binnen de beroepsgroep. Strikt genomen zou je dus alleen in het RO-register ingeschreven kunnen worden als je over het vereiste diploma beschikt en aan de ervaringsvereisten voldoet. De beoogde doelgroep bekleedt een bepaalde positie binnen de audit waarvan redelijkerwijs niet mag worden verwacht dat zij alsnog de opleiding zullen gaan volgen. Naast het volgen van het programma gold voor de kandidaten dat zij de RO-titel ook op een positieve manier moesten uitdragen. Helaas heeft het voorstel het niet gehaald. Het was blijkbaar toch een brug te ver en daarmee naar mijn mening een gemiste kans."

Wat moeten we doen als we het regime in internationaal perspectief plaatsen?

"In Nederland stellen we hoge eisen aan het opleidingsniveau voor het verkrijgen van een certificerende titel. Maar de vraag is of we voldoende beseffen dat onze certificeringstitels gelden tot aan de landsgrenzen. Titels als CIA en CISA hebben internationaal betekenis, terwijl titels als RA, RE en RO in het buitenland om een nadere toelichting vragen. Naar onze maatstaven bevinden de internationale titels zich voor het merendeel op een hbo-niveau terwijl wij voor onze certificeringstitels uitgaan van een universitair niveau. Je kunt je afvragen of dit hoge niveau, met uitzondering voor financiële instellingen, beursgenoteerde ondernemingen en rijksoverheid, wel noodzakelijk is. Dit brengt mij trouwens nog op een ander daarmee samenhangend punt voor interne auditdiensten van grote organisaties: naast inhoudelijke kennis gaat het vooral ook om relevante erva-

onderzoek dan al gauw terug op formele juridische structuur, terwijl de materiële werkelijkheid wel eens heel anders kan zijn. Ervaring is dus een groot goed en daar zijn we het ook internationaal over eens. Voor het verkrijgen van de internationale titels moet de kandidaat ook over aantoonbare werkervaring beschikken in het vakgebied."

Wat is de toegevoegde waarde van een kwaliteitstoetsing op afdelingsniveau?

"Er komt altijd een moment waarop een directie, een bestuur, wil weten of hun afdeling op niveau acteert. Een onafhankelijk uitgevoerde kwaliteitstoets kan dan uitkomst bieden. Stelt het NIVRA de individuele beroepsbeoefenaar centraal, het IIA neigt meer naar een model waarin het om de afdeling in totaal draait. Het in elkaar schuiven van deze twee zienswijzen kan betekenisvol zijn voor de beroepsgroep. In het ideale geval is een afdeling toch meer dan een optelsom van individuen. Binnen een afdeling van een zekere omvang ben je nu eenmaal beter in staat om een kwaliteitssysteem te organiseren.

Zo'n kwaliteitssysteem ondersteunt de individuele beroepsbeoefenaar in zijn persoonlijk functioneren. Kennisuitwisseling, bijhouden van vaktechniek, collegiale consultatie, toezicht op naleving van interne procedures: het zijn allemaal zaken waar je net even meer aandacht aan kunt besteden. Met een kwaliteitskeurmerk maak je zichtbaar dat deze zaken in overeenstemming met de richtlijnen van de beroepsgroep zijn georganiseerd. Het vormt daarmee een aanvulling op de certificeringstitel van de binnen de afdeling werkzame individuele beroepsbeoefenaren. Temeer daar ook de medewerkers die niet gecertificeerd zijn onder de werkingssfeer van het kwaliteitssysteem vallen."

Het register dat door een beroepsvereniging wordt beheerd is daarmee toch meer dan het examenregister van een opleiding

ring met betrekking tot besluitvormingsprocessen binnen grote organisaties. Met alleen theoretische kennis van de opleiding red je het niet. Het vereist de nodige ervaring om besluitvormingsprocessen en de daarbij behorende structuren te kunnen doorgronden. Hoe neemt de directie besluiten? Waarover praten zij wel en niet? Je moet weten hoe zaken lopen in organisaties; hoe projecten verlopen, wat als normaal wordt beschouwd en wat echt als een risico moet worden gezien.

Toezichthouders als NMA trekken veelbelovend jong talent van de universiteit aan. Deze medewerkers moeten dan beoordelen of de organisaties zich wel aan de spelregels houden. Maar de praktijk is als zo vaak toch weerbarstig en moeilijk te doorgronden. Het is dan geen gemakkelijke opgave om de vingers achter een mogelijk probleem te krijgen. Terecht zijn ze benauwd dat ze in een bepaalde richting worden gestuurd. Ze vallen voor hun

Maar wie gaat de kwaliteitstoets uitvoeren, een collega of een daarvoor toegerust professioneel bureau?

"Binnen IIA Nederland is een

commissie kwaliteitstoetsing aangesteld voor het opzetten en uitvoeren van kwaliteitstoetsingen. Het onderzoek wordt uitgevoerd door collega's. De onderzoeksresultaten worden voorgelegd aan de commissie, die op basis daarvan tot een oordeel komt. Het is vooral een formele toets waarbij het moeilijk is om een goed oordeel te scoren. Je zou bij zo'n kwaliteitstoets ook de klanten van de interne auditdienst kunnen betrekken. Formeel kun je het allemaal voor elkaar hebben, maar dat is natuurlijk nog geen garantie voor succes. Bij een collegiale toetsing is de servicegraad een aandachtspunt. De kwaliteitstoetsers doen dit naast hun werk waardoor de doorlooptijd onder druk staat. Een ander aandachtspunt is de kwaliteit van de uitgevoerde toetsing zelf. De kwaliteit moet vooral uit de persoon zelf komen; de toetsers heeft niet de beschikking over een ondersteunende organisatie."

“IIA-certificering is een mijlpaal in onze kwaliteitsreis”

De enige constante is verandering. In een interview met Luvic Janssen, hoofd Internal Audit van Philips International blijkt dit eens te meer te gelden voor Internal Audit. Een gesprek over de recente IIA-certificering en daarmee onvermijdelijk ook over de veranderende rol van Internal Audit: “Als de basis goed op orde is, kunnen we onze strategische adviesrol waarmaken”, aldus Janssen.

N. Wielaard

Sinds enige tijd hebben alle honderd auditors van Philips wereldwijd een aandenken op hun bureau staan: een gedenkbordje met daarop het certificaat waaruit blijkt dat de Internal Audit van Philips voldoet aan de eisen van het IIA, het Institute of Internal Auditors. Het IIA stelt deze certificering verplicht, en Philips zit in de voorhoede van bedrijven die dat ook daadwerkelijk doen. Niet alleen voor de Nederlandse praktijk, maar wereldwijd. Janssen: “Certificering van alleen de Nederlandse internal auditors zegt me niets. Alle auditors maken immers deel uit van een internationale pool die hetzelfde kwaliteitsniveau wereldwijd moet waarmaken. Overigens gaan we niet over tot certificering omdat dat moet, maar omdat het past bij de professionalisering die we doormaken. Het komt dus vooral van binnenuit. Binnen Philips zijn we al jaren heel nadrukkelijk bezig met kwaliteit, en deze stap past in die ontwikkeling.”

Rating

Janssen besteedt de laatste jaren veel aandacht aan de verdere professionalisering van Internal Audit. Daarbij spelen tal van onderwerpen een rol. Van belang is onder meer dat de ratings die Internal Audit wereldwijd hanteert in haar rapporten consistent worden toegepast. Janssen: “Een belangrijk maar lastig in harde criteria te vangen thema, omdat de rating op zowel kwantitatieve als kwalitatieve factoren berust en dus vrijwel altijd vraagt om professional judgement.” Een ander belangrijk onderwerp in de professionalisering is een goede audit trail: de wijze waarop werkzaamheden worden vastgelegd moet zodanig zijn dat conclusies altijd zijn te herleiden naar de geconstateerde feiten. Verder hanteert Philips het vier-ogenprincipe bij het opstellen van een auditrapport en wordt er ook serieus omgegaan met de onderlinge peer reviews.”

Kortom, Internal Audit heeft de lat hoog liggen, en de IIA-certificering sluit daar naadloos op aan. Het gaat hier om een internationale IIA-certificering op basis van een toets die door Philips zelf is uitgevoerd. Deze self assessment bevatte de normen van de IIA Standards, maar ging qua scope breder dan die standaarden. Philips heeft de eigen assessment laten beoordelen door een internationaal team van auditors met de kwalificatie ‘IIA Accredited Independent Validator’.

De keuze voor het uitvoeren van deze Quality Assessment – met als belangrijkste onderdelen interviews met de auditororganisatie, met stakeholders en onderzoek van documentatie – viel op Jefferson Wells. Janssen: “De feitelijke assessment is heel snel verlopen. Waar het vooral om ging is dat we het verband moesten leggen tussen onze interne richtlijnen en die van het IIA. Dat vergt een reconciliatie. We zaten als Internal Audit feitelijk aan de andere kant van de tafel dan die we gewend zijn: onze werkwijze werd nu compleet doorgespit door Jefferson Wells. Ik moet zeggen dat dat erg professioneel ging en dat we waardevolle feedback hebben gekregen waar we in onze organisatie ook echt wat mee kunnen.”

SOx 404 compliant

‘Klaar’ is Janssen – een dikke 25 jaar werkzaam bij Philips, waarvan vijf in zijn huidige rol – nu echter geenszins met de ontwikkeling van de Internal Audit. De certificering is een mooi moment waar je ook ten opzichte van de rest van de organisatie trots op kunt zijn, maar Janssen wil weer verder, want er liggen nog volop uitdagingen te wachten. Een daarvan komt voort uit de rol die zijn auditors het afgelopen jaar hebben vervuld ten aanzien van de eisen van de Sarbanes-Oxley Act (SOx). Philips is

BWise

**The Process of
Success**

**BWise,
leading Corporate
Governance player
in Europe.**

**FOR MORE
INFORMATION
PLEASE CONTACT
BWISE
AT +31 (0)73 6464911
OR VISIT OUR
WEBSITE
WWW.BWISE.COM**

sinds eind 2006 officieel SOx 404-compliant. Janssen: “We zijn sterk betrokken geweest bij SOx 404 complianceproces en hebben veel testwerk gedaan. SOx heeft een flinke aanslag gepleegd op onze beschikbare capaciteit voor het doen van audits in andere risicogebieden. Het komende jaar zullen we ons als Internal Audit zoveel mogelijk terugtrekken uit het uitvoerende traject en ons vooral beperken tot kwaliteitsbewaking. Het testwerk voor SOx 404 moet dus in elk geval voor een groot deel de lijnorganisatie in.”

Het is duidelijk dat Janssen een brede rol voor de Internal Audit

genomen in de context van de businessdoelstellingen”, aldus Janssen.

Risk workshops

De laatste stap is het moeilijkst, maar het tekent wel de visie van Janssen. Om dit proces te faciliteren organiseert Internal Audit samen met het management risk workshops, waarin mensen vanuit verschillende disciplines de risico's in kaart brengen. “Dat levert een holistisch beeld op van de risico's en het levert de business direct waarde op. Bovendien helpt het ons weer om ons werkprogramma beter in te richten, zodat ook onze auditrapporten er beter van worden.”

Bij die visie past ook een internal auditafdeling met hoogwaardige professionals van divers pluimage. Op dit moment stroomt een op de drie nieuwe internal auditors in vanuit een andere functie binnen Philips en

komen de andere twee dus van buiten. Dat moet minstens 50/50 worden en het liefst nog hoger als het aan Janssen ligt. “Naast mensen met gedegen auditexpertise hebben we vooral ook mensen nodig die inzichten vanuit de business meenemen. De pure auditvaardigheden leren we ze wel aan gedurende hun verblijf bij ons. Ik wil dat Internal Audit een *talent pool* wordt, dé kweekvijver voor topfuncties binnen Philips. Ik ben ervan overtuigd dat mensen via die weg snel carrière kunnen maken. Alleen is het beeld van Internal Audit helaas bij sommigen nog steeds wat stoffig, zodat niet iedereen dat klakkeloos aanneemt. Dat beeld kunnen we alleen maar ombuigen door voortdurend aan te tonen dat we die strategische adviesrol ook echt waarmaken in de praktijk en onze toptalenten als ambassadeurs van Internal Audit op senior managementposities in de Philipsorganisatie terugzien.” □

Huub Haverhals (l), managing director JeffersonWells Nederland, en Luvic Janssen (r), IAD Philips, met de uitgereikte IIA-certificering.

In ultieme vorm zou Internal Audit ook moeten beoordelen of de business geen kansen laat liggen

van Philips in gedachten heeft: een auditor is in zijn visie niet alleen een politieagent, maar ook (of vooral) een adviseur die de business ondersteunt om op een verantwoorde manier met risico's om te gaan. Daarbij gaat het bepaald niet alleen maar om financiële risico's. En bovendien moet de auditor niet alleen maar op de rem gaan staan, maar zou deze in optima forma de business ook moeten wijzen op kansen. “Philips zet nu weer nadrukkelijk in op groei, zowel autonoom als door overnames. In aansluiting daarop leggen wij ons vooral toe op de risico's die de realisatie van die groei zouden kunnen verhinderen. Daarmee dragen wij ook bij aan de groei. De uitdaging voor de auditor is hierbij niet alleen naar de negatieve kant te kijken. In ultieme vorm zou Internal Audit ook moeten beoordelen of de business geen kansen laat liggen. Dus of er niet te weinig risico's worden



Kwaliteitsbeheersing en -toetsing van departementale auditdiensten

De laatste jaren is binnen het accountantsberoep in Nederland een toegenomen aandacht waar te nemen voor kwaliteitsbeheersing. Enerzijds als gevolg van vernieuwde regelgeving op dit gebied en anderzijds door de activiteiten van het College Toetsing Kwaliteit (CTK). Hoe werkt het bij de auditdiensten binnen de rijksoverheid?

Dr. P.S. van Nes RA

De toegenomen aandacht voor kwaliteitsbeheersing heeft ook invloed op de kwaliteitsbeheersing en -toetsing van departementale auditdiensten die binnen de rijksoverheid functioneren. De auditfunctie bij de rijksoverheid is samengesteld uit twaalf auditdiensten en EPD Audit Pool, die samenwerken in het interdepartementaal overleg van directeuren van departementale auditdiensten (IODAD). Daarbij vervult de directie Coördinatie Auditbeleid Departementen (CAD) van het ministerie van Financiën een beleidsvoorbereidende en coördinerende functie. Deze organisatieonderdelen, met uitzondering van de CAD, hebben als hoofdtaak het uitvoeren van auditwerkzaamheden en zijn alle te beschouwen als accountantsafdelingen in de zin van de recent verschenen Verordening Gedragscode van het NIVRA.

In dit artikel wordt nader ingegaan op de vraag hoe kwaliteitsbeheersing bij deze diensten plaatsvindt en met name welke vormen van kwaliteitsbewaking en kwaliteitstoetsing in de praktijk worden toegepast. Allereerst worden de uitgangspunten voor kwaliteitsbeheersing die worden toegepast door departementale auditdiensten beschreven. Vervolgens wordt ten aanzien van het aspect kwaliteitsbewaking en -toetsing een drietal vormen uitgewerkt: interne kwaliteitsbewaking als onderdeel van het stelsel van interne kwaliteitsbeheersingsmaatregelen, externe kwaliteits-toetsing in de zin van de Verordening kwaliteitstoetsing van het NIVRA en ten slotte komt de externe kwaliteitstoetsing (reviëwonderzoek) als onderdeel van het jaarlijkse rechtmatigheidsonderzoek financiële verantwoording door de Algemene Rekenkamer aan de orde.

Uitgangspunten voor kwaliteitsbeheersing

De uitgangspunten voor kwaliteitsbeheersing voor de departe-

mentale auditdiensten zijn vastgelegd in diverse regels die door beroepsorganisaties van auditors zijn uitgevaardigd en door het *Handboek Auditing Rijksoverheid* (HARo), dat door het IODAD is samengesteld. Daarbij hebben de departementale auditdiensten enkele jaren geleden een bewuste keuze gemaakt om de regelgeving van het NIVRA als leidend uitgangspunt voor kwaliteitsbeheersing en -toetsing te kiezen. Die keuze was mede ingegeven door het feit dat de departementale auditdiensten bij de rijksoverheid in overwegende mate assurance-opdrachten uitvoeren, waarvan assurance-opdrachten van historische financiële informatie een substantieel onderdeel uitmaken.

De uitgangspunten, afgeleid uit de regelgeving van het NIVRA, bestaan uit meerdere onderdelen. In 2005 zette het NIVRA met de uitvaardiging van de Richtlijn voor de kwaliteitsbeheersing (RKB-1), een belangrijke stap om de kwaliteit binnen accountantsorganisaties (inclusief interne accountantsdiensten) te verbeteren en te beheersen. Anno 2007 wordt in NIVRA-verband gewerkt aan Nadere voorschriften voor accountantsafdelingen, die belangrijke bepalingen op het terrein van kwaliteitsbeheersing, voorheen in de RKB-1 opgenomen, zullen bevatten. Verder is er nog de Verordening op de kwaliteitstoetsing, die de belangrijkste bepalingen bevat voor de uitvoering van kwaliteitstoetsingen bij accountants door het College Toetsing kwaliteit (CTK).

De uitgangspunten, afgeleid uit het HARo, staan in het hoofdstuk Kwaliteitsbeheersing, dat onder meer bepaalt dat elke departementale auditdienst dient te beschikken over een stelsel van kwaliteitsbeheersingsmaatregelen. Het HARo bevat geen nieuwe regelgeving maar is in feite te beschouwen als een vertaling van RKB-1, toegesneden op de praktijk binnen de rijksover-

heid. In het hoofdstuk Kwaliteitsbeheersing wordt ingaan op:

- de doelstellingen van het kwaliteitsbeheersingsbeleid van het IODAD,
- het kwaliteitsbeheersingsbeleid en de maatregelen van de departementale auditdienst,
- de bewaking van de kwaliteit.

Zeven doelstellingen

Het IODAD koos ervoor de uniformering zo in te vullen dat niet de kwaliteitsbeheersingsmaatregelen worden voorgeschreven, maar uitsluitend de *doelstellingen* van het kwaliteitsbeheersingsbeleid, aangevuld met een vorm van externe kwaliteitstoetsing waarbij het IODAD, samen met de Vereniging van Directeuren van gemeentelijke Accountantsdiensten (VDA), participeert in het Samenwerkingsverband Kwaliteitstoetsing Overheidsauditors (KOA).

Het IODAD onderscheidt een zevental doelstellingen die door elke auditdienst afzonderlijk worden vertaald in een stelsel van kwaliteitsbeheersingsmaatregelen. Deze zeven doelstellingen zijn: beroepseisen; vaardigheid en bekwaamheid; toewijzing van werkzaamheden; delegatie en toezicht; overleg; kwaliteitsbewaking; en documentatie van de werkzaamheden. Het HARo beveelt aan per departementale auditdienst het stelsel van kwaliteitsbeheersingsmaatregelen in samenhang te beschrijven, periodiek te actualiseren en beschikbaar te houden voor de toetsingswerkzaamheden van het Samenwerkingsverband Kwaliteitstoetsing Overheidsauditors.

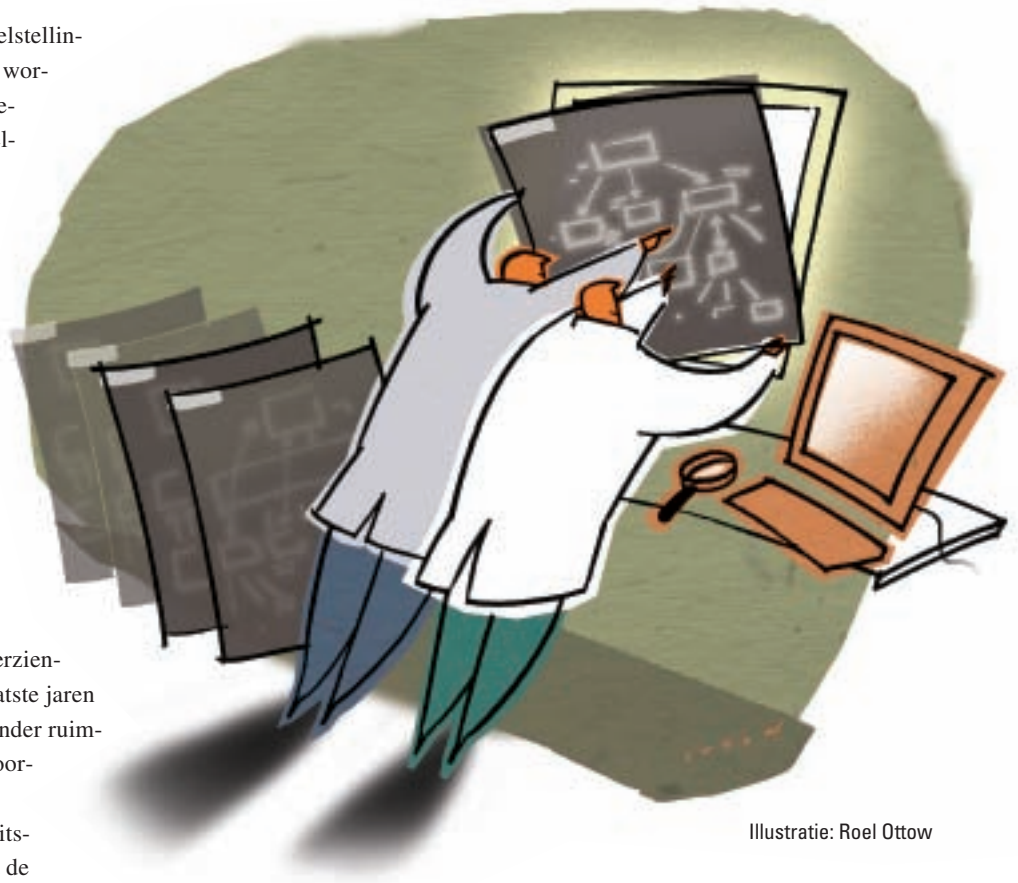
De uitgangspunten voor kwaliteitsbeheersing van departementale auditdiensten overziende, kan worden geconstateerd dat er de laatste jaren een verschuiving waarneembaar is van minder ruimte voor het invullen van de eigen verantwoordelijkheid van departementale auditdiensten voor een adequaat stelsel van kwaliteitsbeheersingsmaatregelen, naar meer vanuit de beroepsorganisatie NIVRA bepaalde uitgangspunten.

Die ontwikkeling is mede ingegeven door de ontwikkeling van de internationale regelgeving vanuit het IFAC. Een punt van aandacht is dat de eisen die aan kwaliteitsbeheersing binnen openbare accountantskantoren worden gesteld, in grote lijnen ook op departementale accountantsdiensten van toepassing lijken te zijn. Met enige regelmaat worden in IODAD-verband discussies gevoerd over de proportionaliteit van die eisen die betrekking hebben op de rijksoverheid. Afhankelijk van wanneer dit jaar de definitieve regelgeving – in het bijzonder de Nadere voorschriften voor accountantsafdelingen – tot stand komt, kan worden geconcludeerd of er ruimte is voor een zekere differentiatie in de eisen en de toepassing daarvan.

Kwaliteitsbewaking binnen departementale auditdiensten

Eén van de doelstellingen van het kwaliteitsbeheersingsbeleid van het IODAD, zoals verwoord in het HARo, is de toereikendheid en de effectiviteit van de maatregelen van kwaliteitsbeheersing van de auditdienst voortdurend te bewaken. Dat kan op velerlei wijzen en op verschillende niveaus. In het HARo wordt een drietal maatregelen beschreven:

1. Definieer binnen de auditdienst een kwaliteitsbewakingsprogramma.
2. Verzorg rapportering aan de managementniveaus binnen de dienst over de genomen en te nemen maatregelen inzake het geheel van maatregelen ter beheersing van de kwaliteit.
3. Stel gedragsregels en procedures vast met betrekking tot de uitvoering van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voor daarvoor in aanmerking komende audits.



Illustratie: Roel Ottow

Een departementale auditdienst zal daarom binnen het stelsel van kwaliteitsbeheersingsmaatregelen vormen van bewaking moeten definiëren. Dat stelsel van kwaliteitsbeheersingsmaatregelen zal zich tot alle activiteiten van de auditdienst dienen uit te strekken. Daarbij is niet relevant of er sprake is van assurancewerkzaamheden of niet, dan wel of aan een audit al dan niet registeraccountants hebben meegewerkt of sturing hebben gegeven aan de uitvoering van de opdracht. Vormen van kwaliteitsbewaking zijn divers. In de praktijk komt veelvuldig voor dat een andere beroepsbeoefenaar binnen de auditdienst de concepteindrapportage van een audit medebeoordeeld. Een andere door departementale auditdiensten gebruikte vorm van kwaliteitsbewaking is interne kwaliteitstoetsing. Interne

kwaliteitstoetsingen kunnen toetsingen zijn die door auditors van de eigen organisatie worden uitgevoerd in opdracht van het management. Dergelijke toetsingen kunnen de dienst als geheel als object hebben of de individuele auditopdracht.

Interne kwaliteitstoetsingen

Een toets van *de dienst als geheel* kan bijvoorbeeld eens in de twee of drie jaar plaatsvinden om te kunnen beoordelen of het gekozen stelsel alle doelstellingen afdekt en of alle maatregelen ter beheersing van de kwaliteit adequaat werken. Die toets leidt veelal tot een interne rapportage met aanbevelingen, gericht aan de directeur van de auditdienst. Op basis hiervan kan het management van de dienst besluiten bepaalde maatregelen aan te scherpen, uit te breiden, te vervangen of te laten vervallen.

Bij de samenstelling van de toetsingsteams wordt erop gelet of een toetser de afgelopen vijf jaar niet bij de te onderzoeken dienst heeft gewerkt

Een toets van een of meer *individuele auditopdrachten* is erop gericht de kwaliteit van de beroepsuitoefening met betrekking tot die specifieke opdracht te beoordelen. Een auditdienst kan besluiten elk jaar enkele auditopdrachten te selecteren voor een interne kwaliteitstoets. Voorwaarde daarbij is dat de toetser niet zelf bij de uitvoering van de auditopdracht betrokken is geweest. Ook deze toets leidt tot een interne rapportage die in eerste instantie met de verantwoordelijke auditor afgestemd moet worden (hoor/wederhoor) en vervolgens met het management van de dienst wordt besproken.

De vraag kan worden gesteld of binnen een departementale auditdienst de maatregelen van kwaliteitsbeheersing voor elke auditopdracht binnen de brede auditfunctie gelijkwaardig dienen te zijn. Het antwoord op deze vraag lijkt eenvoudig met ja te kunnen worden beantwoord. Betekent dit dat aan elke audit

dezelfde toetsingsnormen verbonden zijn? Deze vraag moet ontkennend beantwoord worden: aan een assurance-opdracht worden vanuit de controlestandaarden (COS) nu eenmaal andere eisen gesteld dan aan overige opdrachten. Het is van belang dat bij de vormgeving van interne kwaliteitsbewaking met dit verschil rekening wordt gehouden.

Kwaliteitsbewaking: invalshoek College Toetsing Kwaliteit

Het NIVRA heeft met het uitvaardigen van de Verordening op de kwaliteitstoetsing, het kader geformuleerd om een effectief en efficiënt toezicht op de naleving van de normen voor de uitoefening van het accountantsberoep vorm te geven. Het toezicht vindt plaats in de vorm van toetsing door onafhankelijke collega-accountants waardoor een professioneel oordeel over het kwaliteitsniveau van de beroepsuitoefening wordt verkregen.

In dit artikel wordt niet verder ingegaan op de werkzaamheden van het College Toetsing Kwaliteit (CTK) dat belast is met de uitvoering van deze verordening.

Volstaan wordt met de constatering dat het CTK op verzoek van een zogenaamde koepelorganisatie het door een koepelorganisatie ingestelde systeem van kwaliteitsbewaking kan accrediteren. Accreditatie

houdt in dat de organisaties van de leden die lid zijn van de koepelorganisatie, zijn vrijgesteld van toetsing door het college.

De departementale auditdiensten maken sinds enkele jaren deel uit van zo'n koepelorganisatie. Samen met de accountants die werkzaam zijn bij de vier grote gemeentelijke accountantsdiensten (het VDA), vormen zij sinds 2005 het Samenwerkingsverband Kwaliteitstoetsing Overheidsauditors (KOA). Hoewel een formele vorm van accreditatie niet tot stand is gekomen, is het CTK met KOA overeengekomen dat in materieel opzicht de KOA als koepelorganisatie in de zin van de verordening mag handelen. Naar de toekomst toe is de ambitie van het samenwerkingsverband om in Nederland als vereniging vorm te geven aan kwaliteitstoetsingen voor overheidsauditors.

De KOA organiseert binnen het samenwerkingsverband elk jaar een programma van kwaliteitstoetsingen dat erop is gericht dat alle aangesloten audit-, respectievelijk accountantsdiensten, gemiddeld eens in de vier jaar aan een externe kwaliteitstoets worden onderworpen. Hiertoe heeft het bestuur van de KOA samen met de leden het reglement organisatie en uitvoering kwaliteitstoetsing KOA uitgevaardigd. Dit reglement wordt periodiek geactualiseerd en is de basis voor de uit te voeren kwaliteitstoetsingen.

Van de leden van het samenwerkingsverband wordt verwacht dat zij ervaren kwaliteitstoetsers ter beschikking stellen. Dat zullen meestal registeraccountants zijn; echter in lijn met de verordening is het mogelijk dat toetsingsteams ook multidisciplinair samengesteld kunnen worden. Bij de samenstelling van de toetsingsteams wordt er verder op gelet of een toetser de afgelopen



Pieter van Nes is directeur Auditdienst bij het ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport. Hij is tevens voorzitter van het bestuur van het Samenwerkingsverband Kwaliteitstoetsing Overheidsauditors.

vijf jaar niet bij de te onderzoeken dienst heeft gewerkt of op enigerlei wijze betrokken is geweest bij de uitvoering van opdrachten door deze dienst (bijvoorbeeld uit hoofde van een joint audit).

Uitvoering kwaliteitstoetsing

De uitvoering van een kwaliteitstoetsing heeft betrekking op alle assurance-opdrachten en aan assurance verwante opdrachten. Het samenwerkingsverband heeft ervoor gekozen dat uitsluitend opdrachten geselecteerd kunnen worden die onder leiding van of door medewerking van een registeraccountant of een accountant-administratieconsulent zijn uitgevoerd. Deze keuze is gemaakt omdat het kader voor de toetsingen gevormd wordt door de eerder genoemde NIVRA-verordening en daarom de NIVRA-vragenlijsten van het CTK als uitgangspunt dienen. Het samenwerkingsverband ziet geen directe toegevoegde waarde in het uitvoeren van toetsingen op bepaalde assurance-opdrachten (zoals operationale audits) waaraan op geen enkele wijze is bijgedragen door een registeraccountant.

Nadat een kwaliteitstoets in KOA-verband is afgerond, worden de bevindingen afgestemd met de getoetste organisatie en wordt de eindrapportage samengesteld. Het is aan het bestuur van het samenwerkingsverband om het eindoordeel definitief vast te stellen en de getoetste organisatie hiervan in kennis te stellen. Het bestuur heeft daarbij van de leden de bevoegdheid gekregen dwingende aanwijzingen te geven als de doelstellingen van kwaliteitsbeheersing onvoldoende bereikt worden en verbeteringen in het stelsel van kwaliteitsbeheersingsmaatregelen binnen een departementale auditdienst nodig zijn. Overeenkomstig artikel 17 lid 3 van de verordening is het niet toegestaan dat de onderzochte organisatie de inhoud van het onderzoeksrapport of het eindoordeel van het bestuur in enige vorm of op enige wijze openbaar maakt. Wel wordt verwacht dat de eindrapportage in het bestuurlijke verkeer wordt voorgelegd aan de minister en/of de secretaris-generaal.

Het bestuur is verantwoordelijk voor een goede archivering van de uitkomsten van de uitgevoerde kwaliteitstoetsen. De onderzoeks dossiers zijn uitsluitend beschikbaar voor de leden van het bestuur, de leden van de toetsingsteams en de toetsers die namens het CTK periodiek de opzet en werking van het systeem van kwaliteitstoetsingen van het samenwerkingsverband toetsen. Jaarlijks brengt het bestuur van het samenwerkingsverband in de maand april verslag uit aan het CTK over de activiteiten die het samenwerkingsverband verricht heeft om de kwaliteitsbeheersing bij de aangesloten leden te onderzoeken.

Kwaliteitstoetsing: invalshoek de Rekenkamer

Departementale auditdiensten hebben, behalve met een periodieke toets op de kwaliteit van de beroepsuitoefening, ook te maken met een jaarlijkse toets door de Algemene Rekenkamer. Dit betreft de kwaliteit van de uitgevoerde wettelijke controle op basis van artikel 66 van de Comptabiliteitswet. Deze toets vindt plaats in het kader van het Rechtmatigheidsonderzoek financiële verantwoording (Rfv) en is primair gericht op de beantwoording

Conclusie

In dit artikel is uiteengezet op welke wijze departementale auditdiensten de kwaliteit van de auditwerkzaamheden trachten te beheersen en onderworpen worden aan kwaliteitstoetsing. Naast de keuze die elke dienst afzonderlijk kan maken om interne kwaliteitstoetsingen onderdeel te laten uitmaken van het stelsel van kwaliteitsbeheersingsmaatregelen, zijn er twee vormen van externe kwaliteitstoetsing die vanuit twee verschillende verantwoordelijkheden worden georganiseerd en uitgevoerd. De eerste vorm van kwaliteitstoetsing vindt plaats uit hoofde van de Verordening op de kwaliteitstoetsing, en geschiedt binnen het Samenwerkingsverband Kwaliteitstoetsing Overheidsauditors. Deze vorm is gericht op alle assurance-opdrachten en aan assurance verwante opdrachten die een departementale auditdienst uitvoert. Het College Toetsing Kwaliteit van het NIVRA kan kennisnemen van de uitkomsten van deze toetsen.

De tweede vorm van kwaliteitstoetsing geschiedt door de Algemene Rekenkamer en is gericht op één specifieke assurance-opdracht namelijk de wettelijke controle op basis van artikel 66 van de Comptabiliteitswet. Beide vormen van externe kwaliteitstoetsing leiden er toe dat het externe toezicht op de kwaliteit van de beroepsuitoefening van overheidsaccountants werkzaam binnen de rijksoverheid, op een adequate wijze vorm is gegeven. Vanuit een streven naar bevordering van de doelmatigheid verdient het aanbeveling naar de toekomst toe te kijken in hoeverre de frequenties van beide vormen van externe kwaliteitstoetsing meer op elkaar kunnen worden afgestemd.

van de vraag of de Rekenkamer gebruik kan maken van (dat wil zeggen: kan steunen op) de uitkomsten van deze belangrijke assurance-opdracht.

Het voert te ver om het onderzoek door de Rekenkamer uitvoerig te beschrijven, wel is van belang erop te wijzen dat vormen van dossierreview onderdeel uitmaken van het Rekenkameronderzoek en er daarmee de facto sprake is van een vorm van externe kwaliteitstoetsing. De Rekenkamer vindt het van belang dat deze review, onder leiding van gekwalificeerde beroepsbeoefenaren (lees RA's en AA's), wordt uitgevoerd. De uitkomsten van het reviewonderzoek worden jaarlijks in een aparte (interne) rapportage aan de desbetreffende departementale auditdienst voorgelegd. Naar aanleiding van die uitkomsten kunnen afspraken ter verbetering worden gemaakt.

In de (openbare) rapportage van de Rekenkamer die per begrotingshoofdstuk aan de Tweede Kamer wordt gezonden, wordt slechts in hoofdlijnen aandacht besteed aan het onderzoek naar de kwaliteit van de uitgevoerde controle. De laatste jaren wordt vaak volstaan met de constatering dat de Rekenkamer kon steunen op de werkzaamheden van de departementale auditdienst. Het is aan de Rekenkamer te besluiten om eventuele geconstateerde tekortkomingen in de kwaliteit van de uitgevoerde wettelijke controle openbaar te maken en daar bestuurlijke oordelen van het College van de Rekenkamer aan te verbinden. Deze moeten leiden tot verbeteracties door de desbetreffende minister, waaronder de auditdienst ressorteert. □

Kwaliteitstoetsing: voor en door internal auditors

In deze tijd van transparant verantwoording afleggen door organisaties (en individuen), is het van belang dat de auditor expliciet kan aantonen dat zijn werkzaamheden voldoen aan de professionele standaarden. De externe kwaliteitstoetsing zoals uitgevoerd door het College Kwaliteitstoetsing van IIA Nederland, is daarbij een belangrijke schakel. Het College heeft inmiddels de pilotfase afgerond. Tijd dus om collega-auditors te informeren over status, uitkomsten en plannen.

Mr. drs. R.C. Tilman RA CIA en F.W. Vaags RA

Het Reglement Kwaliteitstoetsing van IIA Nederland schrijft voor dat minimaal éénmaal in de vier jaar een Interne Audit Functie (IAF) een extern onderzoek naar het aanwezige stelsel van kwaliteitsbeheersing laat uitvoeren. De kwaliteitstoetsingen worden, conform dit reglement, aangestuurd door het College Kwaliteitstoetsing Internal Auditors. Doelstelling is om een uitspraak te doen over de mate waarin het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing in opzet en werking voldoet aan de algemeen aanvaarde normen voor de beroepsuitoefening.

Deze normen zijn neergelegd in de International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing en de Code of Ethics van het IIA Inc. In overleg met het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA) wordt ook, voor zover relevant, de kwaliteitstoetsing van financial auditwerkzaamheden door interne registeraccountants uitgevoerd. Het is de bedoeling dat dit verder wordt geformaliseerd. Voorop blijft staan dat dubbele toetsing wordt vermeden.

Organisatie en aanpak

Voor het uitvoeren van de toetsingen zelf schakelt het College toetsers in uit de inmiddels opgebouwde pool van toetsers. Kandidaten voor het uitvoeren van toetsingen zijn door het College geaccrediteerd. Het zijn ervaren internal auditors. Dit is een bewuste keuze: de getoetste IAF krijgt hierdoor volwaardige gesprekspartners, die waarde toevoegen. Het College maakt op basis van de geselecteerde IAF's die onder het reglement vallen, een planning van de tijd en benodigde toetsers.

Belangrijk startpunt van de kwaliteitstoetsing is de door de Chief Audit Executive (CAE) uit te voeren self assessment

wordt tijdens de toetsing gevalideerd door het toets-team. Naast het houden van interviews en het opvragen van evidence, gebeurt dit nadrukkelijk ook door het uitvoeren van dossierreviews waarmee de feitelijke toepassing van de borgingsmaatregelen wordt beoordeeld.

Het College evalueert de toetsingsrapporten met de bevindingen, conclusies en aanbevelingen van de toetsteams en stelt het oordeel vast. Het College heeft hierbij een belangrijke rol: het moet zorgen voor een evenwichtige en consistente oordeelsvorming van de kwaliteitstoetsingen bij de verschillende IAF's.

Het College heeft (vooralsnog voor intern gebruik) toetsingsinstrumenten ontwikkeld: een handleiding en programma's (de NIVRA-toetsingsvragenlijsten worden gebruikt als sprake is van financial audits waarbij door interne accountants externe assurance wordt gegeven). In de handleiding wordt beschreven welke stappen doorlopen moeten worden bij de uitvoering van de kwaliteitstoetsing. De programma's, voornamelijk vragenlijsten, zijn gebaseerd op de Standards en Code of Ethics.

In de pilotperiode 2005-2006 zijn tien toetsingen uitgevoerd. Organisaties met verschillende typologieën en IAF's met verschillende typen audits en met verschillende kwantitatieve en kwalitatieve bezettingen, werden getoetst. Gedurende deze periode is de opgedane ervaring verwerkt in verbeterde programma's en in een handleiding voor intern gebruik. Het is de bedoeling dat deze na afronding worden gepubliceerd. De pilotperiode is eind 2006 afgesloten.

Ervaringen

De ervaringen van de uitgevoerde kwaliteitstoetsingen zijn in te

delen naar de kwaliteit van het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van de IAF's en naar het gevolgde proces van kwaliteitstoetsing door de toetsers, de IAF en het College.

Kwaliteit

Uit de uitgevoerde pilots blijkt dat de kwaliteit van het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing overwegend voldoende is, waarbij in meer of mindere mate verbetervoorstellen zijn gedaan. Het College is nog bezig met het systematisch evalueren van de uitkomsten en de oordeelsvorming. Een aantal generieke bevindingen is echter al wel te noemen.

• *Bevindingen Standards algemeen*

De Standards geven geen eenduidige invulling voor de implementatie. Ook is geen uitgekristalliseerde normering voorhanden. Door het College is expliciet als uitgangspunt genomen dat niet op voorhand door het College aanvullende guidance wordt opgesteld om de inhoud van de Standards nader te concretiseren. De situaties zijn vaak verschillend en er zou te weinig recht worden gedaan aan de in de specifieke situatie aanwezige mogelijkheden voor compenserende maatregelen die wel tijdens een toetsing door het toetsteam worden onderkend en meegewogen (principle based). Door systematische vastlegging en analyse van de resultaten van de uitgevoerde kwaliteitstoetsingen ontstaat echter een toegesneden en zich ontwikkelende database met best practices voor de Nederlandse praktijk. Het is mogelijk deze specifiek toe te spitsen op bijvoorbeeld de typologie van de organisatie en omvang van de IAF.

• *Auditcharter*

Het auditcharter was niet in alle gevallen actueel. Nogal eens ontbrak de aansluiting op de definitie van Internal Auditing van IIA Inc. en op de core business (soorten audits en consultancy).

• *Audittrail*

De aansluiting tussen de doelstelling van de audit, de uitgevoerde werkzaamheden en de vastlegging hiervan, en de oordeelsvorming en rapportage is cruciaal voor het werk van de auditor. Uit de dossierreviews bleek dat deze audittrail wel eens tekort schoot. Dit is een belangrijke tekortkoming.

• *Review*

Bij elke audit dient voldoende supervisie te zijn. Elke audit dient expliciet door de verantwoordelijke IAF-medewerker (manager) geaccordeerd te zijn. Zonodig kan hier een gelaagdheid in zijn aangebracht. Het zichtbaar maken van de uitgevoerde review laat nogal eens te wensen over.

Proces van kwaliteitstoetsing

• *Selectie en planning*

In de afgelopen periode hebben vele IAF's zich gemeld voor een toetsing. Het College kon daarom in voldoende mate putten uit deze 'vrijwillige aanmeldingen', in plaats van IAF's aan te wijzen. Vrijwillig aanmelden blijft ook in de toekomst mogelijk. Naar verwachting zullen tussen de tachtig en honderd IAF's uiteindelijk in aanmerking komen voor de vierjaarlijkse kwaliteitstoetsing door IIA Nederland.

Tijdens de pilotfase con-

cludeerde het College dat het veel voordelen oplevert om waar

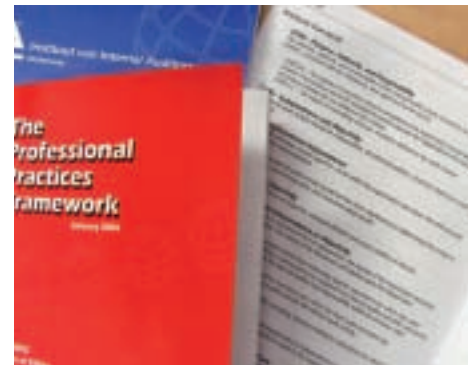
mogelijk vanuit een getoetste IAF onderzoekers voor volgende kwaliteitstoetsingen te rekruteren. Hierdoor ontstaat natuurlijke kruisbestuiving tussen IAF's en wordt de pool van toetsers uitgebreid.

Voor de kwaliteitstoetsingen betaalt de getoetste een vergoeding. Deze vergoeding is gebaseerd op de direct bestede tijd door het toetsteam en het College, met daarnaast een opslag voor overheadkosten.

• *Doorlooptijd*

In het begin was de doorlooptijd van een (pilot)toetsing tamelijk lang, vooral door het rapporteringstraject en de verschillende afstemslagen met de IAF en het College. Hierbij speelde de zorgvuldigheid, met name bij het toepassen van hoor en wederhoor richting de IAF, een belangrijke rol.

Door de pilots ontstond beter inzicht in de (normatieve) tijdsbesteding voor de uitvoering van de kwaliteitstoetsing. Het gaat hierbij onder meer om de kern van werkzaamheden die altijd uitgevoerd moeten worden, ongeacht de omvang van de IAF. Denk daarbij aan het valideren van het self assessment, de dossieronderzoeken, de hoor en wederhoorprocedure en het opstellen van de rapportage. Door het verder uitkristalliseren van de inhoud en de opzet van de toetsing bedraagt de totale doorlooptijd nu onge-



Voor de oordeelsvorming van de kwaliteitstoetsing is het uitvoeren van dossierreviews door de toetsers essentieel

De auditcharter omvat bijvoorbeeld niet alle soorten activiteiten die door de IAF worden uitgevoerd.

• *Governance*

Governance is naast risk management en control een van de drie aandachtsgebieden van internal auditing. Wij constateerden dat governance nogal eens wordt geïnterpreteerd als de besturing van de IAF; zoals de verantwoordingslijn van de CAE naar de CEO en de aanwezigheid van de CAE in het audit committee. Bedoeld is echter dat de governanceprocessen van de organisatie ook in de scope van de IAF opgenomen dienen te zijn. Hierbij is te denken aan de beoordeling van de verdeling van taken en verantwoordelijkheden binnen de organisatie en van het aanwezige management control framework.

veer drie maanden. Het College streeft ernaar de doorlooptijd zoveel mogelijk terug te brengen.

- *Veldwerk toetsteam*

Bij het invullen en valideren van het self assessment is het van belang dat de motivering van de CAE wordt vastgelegd voor het volledig, gedeeltelijk dan wel niet voldoen aan de standaarden. Het College constateerde dat deze motivering nogal eens ontbreekt, respectievelijk mager is. Hierdoor verloopt de toetsing minder efficiënt. Verder kan dit ook nadrukkelijk invloed op de effectiviteit hebben: heeft de CAE expliciet en gedocumenteerd vastgesteld dat de IAF voldoet aan de Standards?

Voor de oordeelsvorming van de kwaliteitstoetsing is het uitvoeren van dossierreviews door de toetsers essentieel. Over het aantal door de toetsers te selecteren dossiers en de spreiding hierbinnen is door de pilots een beter beeld ontstaan. Kernpunt is dat de beoordeelde dossiers een goede en representatieve afspiegeling vormen van de verschillende activiteiten van de IAF.

- *Communicatie tussen toetsers en College*

Tijdens de pilots is de communicatie tussen de toetsers en het College nader vormgegeven en steeds efficiënter geworden. Onder meer is besloten om voor elke toetsing vanuit het College een begeleidingscommissie in te stellen. Dit blijkt effectief te zijn. De eindbeoordeling van de toetsing moet vanzelfsprekend door het voltallige College plaatsvinden.



Richard Tilman (l) is sinds 2001 zelfstandig interim-manager en adviseur op het gebied van internal auditvraagstukken en inrichting. Daarvoor was hij bij diverse ondernemingen werkzaam als director of Internal Audit. Richard is vanaf het begin in 2002 betrokken geweest bij de opzet en organisatie van de kwaliteitstoetsingen in Nederland. Hij is voorzitter van het College Kwaliteitstoetsing Internal auditors. e-mail: rc.tilman@rct-auditconsult.nl

Freddie Vaags (r) is werkzaam bij Audit Rabobank Groep waar hij op fiftyfiftybasis betrokken is bij de uitvoering van audits vanuit de eenheid Support Rabobank Groep en bij vaktechnische onderwerpen vanuit Global Quality Control. Vanaf begin 2004 maakt hij deel uit van het College Kwaliteitstoetsing Internal auditors, met als bijzonder aandachtsgebied het opstellen en evalueren van de handleiding en de programma's. e-mail: f.w.vaags@hetnet.nl

Wat levert de kwaliteitstoetsing op?

Een kwaliteitstoetsing levert de IAF een foto op waar zij staat met kwaliteitsbeheersing. Door de concrete en praktische adviezen (op basis van best practices) en de mogelijkheid om met vakgenoten te 'klankborden' is er aandacht voor verbetering binnen de IAF. Door deze uitkomsten in breder verband te evalueren wordt bovendien de kennis verbreed binnen de gehele beroepsgroep. Dat is ook de reden dat IIA Nederland de kwaliteitstoetsingen gestalte heeft gegeven vanuit haar missie om het beroep en vak Internal Audit in Nederland te ondersteunen en te ontwikkelen. Voor IIA Nederland worden zo de thema's inzichtelijk waarin zij de leden nader kan ondersteunen als het gaat om de verdere professionalisering van de beroepsuitoefening. Het participeren van de IAF's in de kwaliteitstoetsingen geeft invulling aan het principe: voor en door internal auditors. Uiteraard wordt hiermee ook voldaan aan Standard 1312.

Hoe verder?

De uitgevoerde kwaliteitstoetsingen zorgen voor voortschrijdend inzicht. Door het College worden de ervaringen nog verwerkt in de handleiding en de programma's.

Hierna volgt een opsomming van onderwerpen op de to do list van het College.

- *Accreditatie IIA Inc.*

De laatste jaren is ook binnen IIA Inc. de wens tot versterking van de kwaliteit van het (internationale) auditberoep nader uitgewerkt. De zorg voor kwaliteit is vastgelegd in International Standard for the Professional Practice 1300, waarbij in Standard 1312 de externe toetsing (Quality Assurance Review) verplicht is gesteld. Als verdere invulling accrediteert IIA Inc. de Affiliates (in Nederland is dat IIA Nederland) als service provider wanneer kwaliteitstoetsingen worden uitgevoerd in overeenstemming met de uitgangspunten die zijn beschreven in de Quality Assurance Manual. IIA Nederland streeft ernaar deze accreditatie in 2007 te verwerven.

- *Organisatie*

De kwaliteitstoetsingsactiviteiten zullen worden ondergebracht in een stichting. Enerzijds biedt de stichtingsvorm een afscherming van aansprakelijkheid voor IIA Nederland. Anderzijds betekent kwaliteitstoetsing vanuit een stichting een zekere mate van onafhankelijkheid buiten de directe invloedssfeer van IIA Nederland (en andere organisaties).

- *Round table-ervaringen CAE's*

In 2007 wordt door het College een round table georganiseerd voor CAE's. De doelstelling van deze round table is tweeledig. Naast het uitwisselen van ervaringen over de uitgevoerde kwaliteitstoetsingen (inhoud en aanpak), ook het aanscherpen van referentiekaders en het verbreden van draagvlak voor de oordeelsvorming (de best practices database).

- *Cursus toetsers*

In verband met het verder professionaliseren van de kwaliteitstoetsing, wil het College een cursus opzetten voor het gestructureerd opleiden en bijscholen van toetsers.

• *Concretisering normering van de oordeelsvorming buitenland/ kleine IAF*

Het College heeft zich steeds gerealiseerd dat er diverse praktische problemen bestaan bij het uitvoeren van de kwaliteitstoetsingen. Dit geldt onder andere voor de problematiek van bedrijven met auditwerkzaamheden en eventueel ook auditmanagement in het buitenland. Bij de kwaliteitstoetsingen is expliciet als uitgangspunt gekozen deze situaties niet bij voorbaat vast te leggen in vaste regels, maar in voorkomende gevallen te komen tot een pragmatische invulling. Als leidraad hiervoor zijn principes geformuleerd.

• *Communicatie*

Zoals hiervoor al kort is aangegeven, wil het College de programma's en de relevante delen van de handleiding bredere bekendheid geven. Publicatie op de website van IIA Nederland biedt de IAF's binnenkort informatie over en handvatten voor het uitvoeren van interne beoordelingen en voorbereiding op externe kwaliteitstoetsingen.

Tot slot

Het speelveld kwaliteitstoetsing voor internal auditors staat sterk in de picture. Het biedt volop uitdagingen om te komen tot een soepel lopend toetsingsproces dat leidt tot verdere professionalisering van het beroep. De hele beroepsgroep heeft baat bij het binnen het brede IIA-verband delen van de best practices. Vele internal auditors moeten er in de toekomst bij betrokken worden om deze 'missie' te laten slagen!

• *Certificaat*

In 2007 zal ook nader van gedachten worden gewisseld over het verstrekken van certificaten. Hierbij gaat het onder andere om de voorwaarden, bewoordingen en de vorm. Over de concrete invulling en implementatie zijn nog geen details bekend. □

Suggesties van Milka Lesparre om bij te blijven

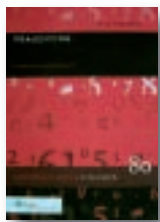


boekalert

Frauditing, routeboek bij fraudeonderzoek

(uit de serie 'Controlling & auditing in de praktijk')

N.J. den Hartigh • Kluwer • ISBN 9789013045505 • € 29,90



Frauditing® is een contaminatie van de woorden fraude en auditing. In de vakliteratuur wordt het hier bedoelde fraudeauditing doorgaans aangeduid als forensic auditing. Dit is een specialisme op het gebied van auditing en daarvoor zijn kennisoverdracht, ervaring en specifieke bekwaamheden nodig.

Doelgroep voor deze reeks zijn financiële managers, controllers en auditors. Welke rollen kunnen zij spelen bij fraudebeheersing en bij het interne fraudeonderzoek in het bijzonder? Dit boek is vooral interessant voor organisaties waar interesse bestaat voor professionele fraudebeheersing. Het boek gaat niet alleen in op de begrippen, definities en de techniek, ook de verschillen in onderzoeksfasering tussen een audit en een fraudeonderzoek komen aan de orde. Bovendien worden er tal van praktijktips aangereikt die de beginnend fraudeonderzoeker van dienst kunnen zijn bij zijn eerste onderzoeken.

Dankzij de medewerking van honderd professionals op het vakgebied fraudeonderzoek en auditing, is er een antwoord gekomen op de vraag welke precieze factoren van belang zijn om fraudeonderzoek op professionele wijze uit te kunnen voeren. Het boek bevat het overzicht van die succesfactoren; het Profiel voor Professioneel Interne Fraude Onderzoek genoemd. Dit profiel biedt inzicht aan organisaties die intern fraudeonderzoek (IFO) ambiëren, waarbij er tevens handreikingen worden gegeven voor verificatie op het al dan niet aanwezig zijn van die specifieke benodigde bekwaamheden bij de hiervoor beoogde medewerkers. *Frauditing* is vooral interessant voor auditors die dit boeiende

vak in de gehele breedte op professionele wijze wensen uit te voeren. Een sluitend antwoord op vragen als: wat is precies de rol van de auditor bij fraudeonderzoek volgens de gedrags- en beroepsregels? en: wat moet je precies doen of juist laten? zijn in dat kader zeer relevant en worden beantwoord.

Met de inhoud van dit routeboek kan de vraag hoe forensic auditing op professionele wijze kan worden ingepast in de organisatie, onderbouwd worden beantwoord.

Pimp je afdeling!

Voor wie meer uit zijn afdeling wil halen

Jeroen Busscher • Academic Service • ISBN 9789052615943 • € 22,95



Vergaderingen die vaker sleur zijn dan inspiratie, nieuwe ideeën waar uiteindelijk nooit iets van terecht komt, weerstand bij medewerkers tegen elke vorm van verandering – op sommige afdelingen lijkt een sfeer te heersen die alle creativiteit en ondernemingslust de kop indrukt. Er zit zoveel meer in, maar het komt er niet uit...

Dit boek schudt ingedutte afdelingen weer wakker! Het laat zien hoe u met kleine ingrepen de bestaande cultuur van uw afdeling kunt doorbreken. Daarbij is context het sleutelwoord. Groepsgegedrag wordt namelijk gestuurd door de omgeving waarin mensen werken. In *Pimp je afdeling!* leest u hoe kleine aanpassingen in leiderschap, structuur, taak en fysieke omgeving grootse gevolgen voor uw afdeling kunnen hebben. Daarmee is het een rijke inspiratiebron voor afdelingsmanagers, teamleiders en ondernemers die meer uit hun medewerkers willen halen. Maar ook voor degenen die zélf in actie willen komen en hun collega's willen verleiden tot beter, sneller, creatiever, leuker. Dus aan de slag, pimp uw afdeling!

VERDWIJNT UW SCHERPE BLIK BIJ HET ZIEN VAN DE ONDERSTAANDE PROJECTEN?



De uitdagingen op financieel en boekhoudkundig gebied worden voor ondernemingen steeds groter. Noodzakelijk projecten zoals SOX, SAS 70, IFRS en Basel II zijn aan de orde van de dag. Vaak ontbreekt het bedrijven aan de specifieke projectkennis en de mankracht. Daarom is het fijn dat u kunt vertrouwen op de interim managers van Robert Half Management Resources. Specialisten met veel ervaring, vakkennis en bewezen leiderschapskwaliteiten. Met een netwerk van meer dan 109 kantoren wereldwijd is Robert Half Management Resources de aangewezen partner voor al uw financiële interim projecten. Bezoek voor meer informatie onze website www.roberthalf.nl of bel 0800 0999 000.

 **Robert Half**SM
Management Resources
Interim Financial Professionals

Het Strategisch Audit Model als alternatief

Auditing is gericht op het reduceren van gesignaleerde onzekerheden. Het nieuw ontwikkelde Strategisch Audit Model (SAM) doet dit effectief en efficiënt. Door doelgericht verschillende instrumenten toe te passen en de al aanwezige kennis te benutten, worden onzekerheden met een minimale inzet van auditcapaciteit snel geïdentificeerd. Daarnaast bevat het model een preventief element dat op termijn remmend werkt op het ontstaan van nieuwe onzekerheden.

Drs. J. van Dooren

Er is een brede trend zichtbaar, ook bij de overheid, om risicogestuurd te auditen. Naast vele pluspunten zijn daar ook grote nadelen, zelfs risico's aan verbonden. Nadeel van zuiver risicogericht auditen is dat dit onder druk van de actualiteit (waaronder periodetargets en incidenten) kan leiden tot overaccentuering van de korte termijn. Een ander nadeel van risicogestuurd auditen is dat het uitgaat van bestaande beelden en deelwaarnemingen, waardoor 'emerging risks' mogelijk niet tijdig worden waargenomen. Bovendien blijven kansen op het signaleren van effectiviteit- en efficiencyverbeteringen liggen.

Een auditdienst heeft een beperkte auditcapaciteit en het is logisch dat deze capaciteit op de meest kritieke punten wordt ingezet. Een risicoanalyse helpt om de kritieke punten (hierna: key risks) te identificeren. Een risicoanalyse is echter een momentopname, vaak uitgevoerd door een beperkte groep mensen en vaak ook zonder integraal en diepgaand onderzoek. Dat is niet erg, als men zich de beperkingen maar realiseert. Een beperking kan zijn dat een aandachtsgebied of organisatieonderdeel jarenlang niet aan nader onderzoek wordt onderworpen. Er bestaat dan geen zekerheid of in dat gebied of onderdeel risico's zijn en deze risico's tijdig zullen worden gesignaleerd.

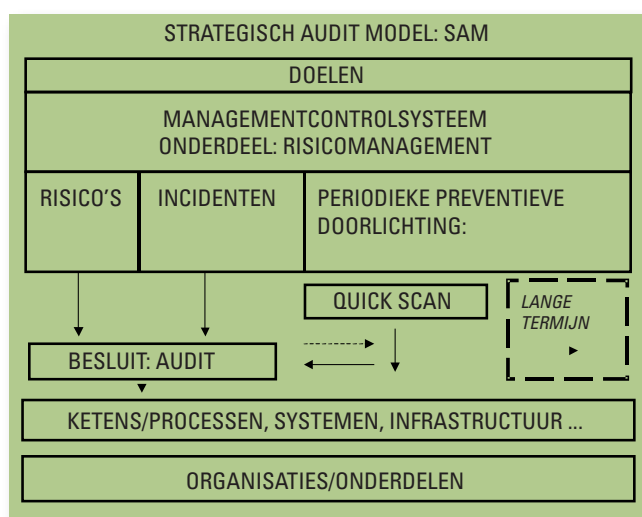
Het zijn juist strategische onderwerpen – van een lange adem – als organisatieontwikkeling en cultuur, die onterecht onderbelicht kunnen blijven. Het accent op de korte termijn heeft ook invloed op de werkwijze van de auditor. De auditor doet nu vaak een onderzoek naar een risico met een scherp afgebakende focus en bij voorkeur met een korte doorlooptijd. Het is denkbaar dat andere werkwijzen efficiënter en effectiever zijn.

Strategisch Audit Model

Ter voorkoming van de hiervoor genoemde nadelen is het

Strategisch Audit Model (SAM) ontwikkeld. SAM (zie *figuur 1* en 2) ondersteunt de risicoreductie met auditing langs drie lijnen:

1. de strategische risicoanalyse van het management;
2. incidenten waarover het management nader geïnformeerd wil worden;
3. Periodieke preventieve doorlichting van organisatie en processen.

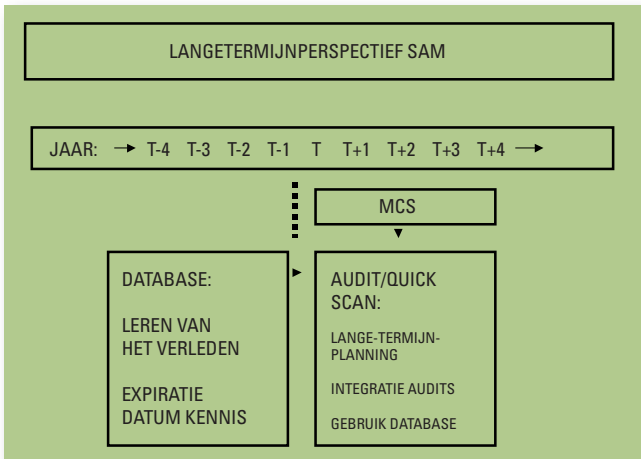


Figuur 1. Strategisch Audit Model (SAM)

SAM handhaaft de reguliere risicoanalyse en de eventueel daaruit voortvloeiende audits, en vult deze daarnaast aan met de hierna genoemde elementen.

Auditing van incidenten in de uitvoering

Dit helpt beelden over beheersing c.q. risico's versneld bij te



Figuur 2. Langetermijnperspectief SAM

stellen. Het bestaande beeld van de risico's was misschien zelfs wel juist, maar is nu mogelijk toch veranderd, bijvoorbeeld door reacties in de organisatie of de omgeving.

Periodieke preventieve doorlichting met quick scans

Dit is gericht op het tijdig signaleren van nieuwe risico's (en daarnaast uiteraard op optimalisering). Een quick scan kan leiden tot een klassieke audit waarmee het geïdentificeerde risico diepgaand wordt onderzocht en waarbij ook oplossingsrichtingen worden aangereikt.

Door doelgericht verschillende instrumenten toe te passen worden onzekerheden met een minimale inzet van auditcapaciteit sneller geïdentificeerd

SAM richt zich bij de preventieve doorlichting primair op onderdeeloverstijgende en -doorsnijdende elementen. Hierbij wordt gedacht aan harde elementen als ketens, processen, systemen en infrastructuur, maar ook aan zachte elementen als cultuur en heel specifiek ook de 'tone at the top'. SAM richt zich secundair op organisatieonderdelen, dit vanuit de veronderstelling dat risico's bij de genoemde onderdeeloverstijgende en -doorsnijdende elementen bijna per definitie grote impact kunnen hebben en dat aanpak van die risico's veel risico's tegelijk bij de organisatieonderdelen wegneemt. Echter, onderzoek en ingrijpen is daar vaak ook efficiënter en effectiever door de aanwezigheid van een professionele beheersomgeving (centraal systeembeheer et cetera.)

Meerjarige planning en integratie audits

De audits en quick scans worden in een meerjarige planning ondergebracht (zie figuur 2) om de volgende redenen. Door de

lange planningrange neemt de kans toe dat alle relevante onderwerpen periodiek aan bod komen in plaats van alleen de reeds bekende key risks. Ook wordt het beter mogelijk verschillende audits te verenigen in één (integrated) audit, waardoor het product aan kwaliteit kan winnen en de efficiency toeneemt.

Een voorbeeld. Als de concerncontroller en de concerninformatiemanager periodiek doorlichtingen wensen op hetzelfde aandachtsgebied maar met deels verschillende vraagstellingen, dan ligt het voor de hand een gesprek te hebben over de afstemming wat betreft de timing en de vraagstelling. Mogelijk kunnen ook andere partijen hierop worden geattendeerd omdat vaak 'met een vraag meer' ook een ander probleem kan worden opgelost. Dat draagt bij aan het zo laag mogelijk houden van de belasting van de organisatie.

Leren van het verleden

Door een database met auditresultaten (inclusief afgesproken maatregelen) uit het verleden als referentiekader te gebruiken en tegelijk de houdbaarheidsdatum van die resultaten te expliciteren, treedt efficiencywinst op. Zo wordt geen onnodig onderzoek verricht (doublures, te snelle opeenvolging van onderzoek, of voordat afgesproken maatregelen zijn geïmplementeerd) en kan informatie vaker worden gebruikt.

De winst op het vlak van effectiviteit en efficiency van dit model hangt vooral af van de volgende elementen:

- Het vermogen om de hoofdlijnen te onderscheiden van de meerjarige organisatiedoelen via de risico's naar enerzijds 'de processen' (het heden) en anderzijds 'de organisatieontwikkeling' (de toekomst). Bijvoorbeeld kennis van strategievorming.
- Het vermogen om meerjarig te kunnen plannen en daarbij in combinaties te denken van onderwerpen en bijvoorbeeld multidisciplinaire teams.
- Het vermogen om quick scans (over een breed front om risico's te identificeren) en audits (om geïdentificeerde risico's beter te begrijpen) slim te combineren.
- Het vermogen om te durven vertrouwen op eerder onderzoek en te leren van het verleden.

SAM is er primair op gericht risico's tijdig 'uit de lucht te halen'. Er zit echter ook een preventief element in. Door de brede inzet van quick scans worden risico's eerder gesignaleerd en neemt de kans op escalatie daarvan af. De aandacht voor de grote verbanden, waaronder cultuur en organisatieontwikkeling, leidt ertoe dat niet de symptomen maar de kern van complexe risico's, zoals integriteit, worden aangepakt. De in de hele organisatie zichtbare aandacht, met name door de vele quick scans, vergroot het risicobewustzijn. Door dit preventieve element neemt het aantal risico's op termijn af. Dat leidt tevens naar het

laatste punt. 'Preventie' begint al bij het ontwerp. Het zou wel eens lonend kunnen zijn om meer te investeren aan de voorkant, in ex ante uitvoeringstoetsen.

Het perspectief

SAM is een strategisch model, bestemd voor bijvoorbeeld een heel ministerie. Bij het nadenken over de invoering ervan zal blijken dat dit een dialoog vergt binnen de auditfunctie zelf en in het bijzonder met de lijnorganisatie. De lijnorganisatie maakt bij dit soort vraagstukken een afweging tussen kwaliteit, tijdigheid en kosten van de oplossing. De quick scan bijvoorbeeld, zal ongetwijfeld een welkome aanvulling zijn. Een volwaardige audit kost namelijk tijd; vaak te veel tijd als de opdrachtgever 'gisteren' antwoord wil hebben. Het risico is aanwezig dat een 'quick and dirty' quick scan te populair wordt.

De auditor is echter een professionele partner met bewezen kernkwaliteiten; de lijnorganisatie is daar niet blind voor. In de bedoelde dialoog zal de auditor echter moeten aangeven hoever hij kan en wil meegaan in dit soort modellen en vooral ook waarom. Hier ligt een uitdaging om de lijnorganisatie beter te bedienen. De dialoog zal daarbij vooral over kwaliteit gaan. Mits professioneel gevoerd komt echte kwaliteit dan altijd bovendrijven, zij het waarschijnlijk in een nieuwe verschijningsvorm. 'Audit light' voor spoedeisende zaken misschien? □

De Departementale Auditdienst van het ministerie van Justitie is reeds vergevorderd met risicogestuurd en 'geïntegreerd auditen'. Deze dienst voert in het verlengde daarvan in 2007 een variant van het beschreven auditmodel in.

Drs. J. van Dooren doorliep een loopbaan bij de Rijksoverheid in de financiële functie (bij de rijksbegroting en op departementaal niveau) en de P&O-functie (onder andere departementbrede beleidsontwikkeling en organisatie-inrichting). Momenteel werkt hij als afdelingshoofd bij de departementale auditdienst van het ministerie van Justitie. Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven.



advertentie

advies
opleidingen
interimopdrachten

Management Audit Services

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

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



Jack Davidsz

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

MAS



Een zuiver oordeel, een illusie?

Een internal auditor voert onderzoeken uit die leiden tot een oordeel omtrent de kwaliteit van de beheersing van de bedrijfsprocessen en de daarmee samenhangende risico's. Maar hoe komt het oordeel van de internal auditor tot stand? Op puur rationele aspecten of zijn er onbewuste, irrationele aspecten die het totstandkomingsproces van oordeelsvorming beïnvloeden?

P. van Niekerk

Diverse studies in de psychologie en auditing hebben aangetoond dat mensen bij het nemen van beslissingen systematische en voorspelbare denkfouten maken. Redeneringen blijken niet zozeer te steunen op de regels van de logica, als wel op eenvoudige denkstrategieën en vuistregels. In dit artikel worden vereenvoudigde denkstrategieën met de bijbehorende onbewuste vertekeningen belicht. Daarnaast worden beheersingsmaatregelen aangereikt om de invloed van deze onzuiverheden te beperken en de kwaliteit van het oordeel(svormingsproces) te verbeteren.

Denkstrategieën en vuistregels

De problematiek rondom denkstrategieën en vuistregels (heuristieken) vindt haar oorsprong in de psychologie. De drie oorspronkelijk door Tversky en Kahneman¹ geformuleerde heuristieken zijn nog steeds leidend.

1. Bij de *representativiteitheuristiek* is de beoordeling afhankelijk van de mate waarin overeenstemming bestaat tussen een deelwaarneming en de populatie. De deelwaarneming wordt hierbij onterecht representatief verondersteld voor de gehele populatie.
2. De *beschikbaarheidheuristiek* duidt op het gemak waarmee een uitkomst kan worden voorgesteld of bewerkstelligd. De waarneming die relatief eenvoudig beschikbaar is in het geheugen wordt onterecht als meer relevant beschouwd.
3. *Ankering en aanpassing* betreft het proces waarin mensen een (in)schatting of beoordeling maken door een ankerwaarde als vertrekpunt te nemen. Vervolgens wordt deze (onbewuste) uitgangswaarde te weinig aangepast om tot het uiteindelijke antwoord te komen.

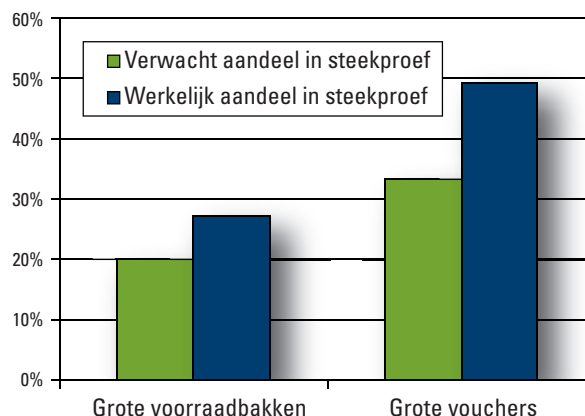
Onbewuste vertekeningen in auditing

De bovengenoemde heuristieken zijn niet alleen aangetoond in de psychologie. Ook in auditing blijken oordelen te worden beïnvloed door onbewuste denkpatronen.

Deze vereenvoudigingen in gedachtegangen en denkpatronen leiden tot (onbewuste) vertekeningen in de beoordeling, ofwel biases.

Eén van de belangrijkste onderzoeken op auditgebied met betrekking tot de bias 'negeren van de grootte en samenstelling van de steekproef', is het onderzoek van Hall e.a.²

Dit onderzoek gaat in op de invloed van uiterlijke, fysieke kenmerken van populatie-elementen op de samenstelling van de steekproef. In het onderzoek wordt onderscheid gemaakt tussen een tweetal soorten voorraden: voorraadbakken en vouchers. Het aantal voorraadbakken was evenredig verdeeld over vijf standaardmaten en het aantal vouchers over drie standaardmaten. Zodoende was de verwachting dat respectievelijk 20 procent dan wel 33,3 procent van de steekproefomvang betrekking zou hebben op populatie-elementen met de grootste afmeting. Na een rondleiding langs de fysieke voorraad werd de auditoren gevraagd aan te geven welke voorraadbakken dan wel vouchers zij in hun steekproef zouden betrekken (zie *figuur 1*).



Figuur 1. Resultaten onderzoek Hall, Herron, Pierce en Witt (2001)

Uit de onderzoeksresultaten blijkt dat het daadwerkelijk aantal geselecteerde voorraadeenheden met grote afmetingen hoger ligt dan het (statistisch) verwachte aandeel. Bij de voorraad vouchers overstijgt het werkelijke aandeel in de steekproef het verwachtingspercentage met meer dan 15 procentpunt.

Vervolgonderzoeken tonen aan dat eenzelfde vertekening plaatsvindt bij voorraadeenheden met een opvallende kleur, toegankelijke plaatsing en weinig aangrenzende 'buurelementen'. Auditors blijken bij de uitvoering van hun dagelijkse werkzaamheden namelijk geen aselechte strategie te volgen, maar gaan uit van een ongestructureerde, niet-statistische steekproefbepaling. De steekproeftrekking bevat geen formele generatie van willekeurige nummers, maar een eigen selectie van de auditor waarbij aan irrelevante kenmerken (zoals grootte, kleur en toegankelijkheid) van populatie-elementen de voorkeur wordt gegeven. De steekproef van auditors is subjectief, uniek en niet reproduceerbaar, waardoor vraagtekens kunnen worden geplaatst bij de representativiteit van de deelwaarneming.

Invloed van de volgorde

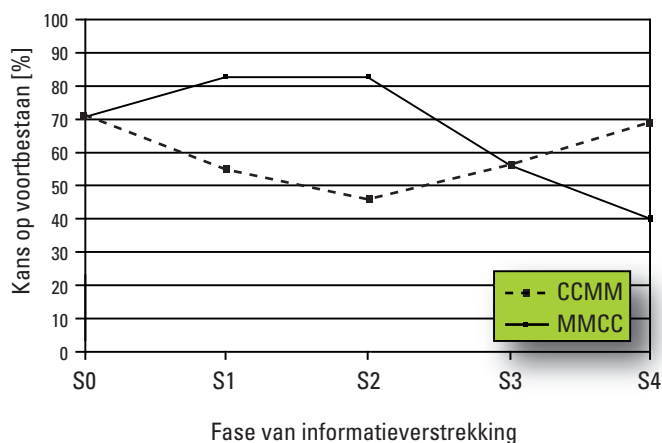
Een andere vertekening die bij auditors regelmatig voorkomt, is de invloed van de volgorde waarin informatie voor de auditor beschikbaar komt. Een toonaangevend onderzoek met betrekking tot de bias 'vertekening in het geheugen', betreft het onderzoek van Asare.³ Asare onderzocht of de volgorde waarin bewijs wordt aangeleverd van invloed is op het eindoordeel (recency effect). Na bestudering van algemene achtergrondinformatie over het bedrijf werd de auditors gevraagd een inschatting te geven van de kans op voortbestaan van het bedrijf in het volgende financiële boekjaar (S0). Vervolgens werden aan de auditors vier verschillende informatiestukken aangeboden.

De volgorde van aanlevering van dit bewijs varieerde in CCMM of MMCC. C staat voor Contrary item ('negatieve' informatie: informatie die vraagtekens plaatst bij het vermogen van het bedrijf om voort te bestaan) en M staat voor Mitigating item ('positieve' informatie). Na elk ontvangen document werd gevraagd op basis van de huidige ontvangen informatie een kansinschatting te maken van de overlevingskansen van het bedrijf (S1 tot en met S4). Zie *figuur 2* voor de visualisering van de onderzoeksresultaten.

Auditors die eerst de 'positieve' informatie aangeleverd kregen en daarna de 'negatieve' informatie, schatten de kans op voortbestaan van de bedrijfsactiviteiten negatiever in dan de auditors die dezelfde informatie in omgekeerde volgorde hadden ontvangen. De ingeschatte kans op voortbestaan na alle ontvangen informatie (S4) bedroeg 40 procent, respectievelijk 69 procent. Auditors kennen meer gewicht toe aan de laatst verkregen informatie. Op basis van hetzelfde bronmateriaal komen zij tot een ander oordeel.

Experimenten

Tevens is de problematiek van de bias 'onvoldoende ankerpassing bij auditors' onderzocht door Joyce en Biddle.⁴ Zij onderwierpen twee groepen auditors aan diverse experimenten.

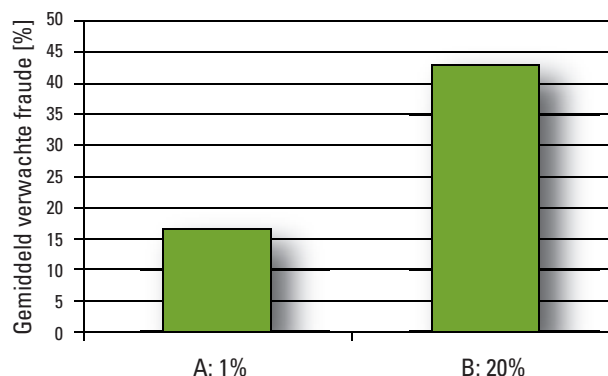


Figuur 2. Resultaten onderzoek Asare (1992)

Na een inleidende tekst over (niet ontdekte) managementfraude bij de uitvoering van reguliere auditwerkzaamheden werd aan beide groepen een tweetal vragen gesteld over de kans op voortkoming van fraude binnen ondernemingen.

De auditors van groep A werd ten eerste gevraagd een bevestigend dan wel ontkennend antwoord te geven op de (gesloten) vraag of significante managementfraude in meer dan in 1 procent van hun klantbedrijven voorkomt. De auditors in groep B ontvingen dezelfde vraag, maar kregen een ander uitgangspunt mee (20 procent). Vervolgens werd beide groepen gevraagd een inschatting te geven van de kans op managementfraude bij hun grootste acht klantbedrijven.

Zoals uit *figuur 3* blijkt, schatten auditors die de 'lage' ankerwaarde meekregen, de kans op managementfraude beduidend lager in: groep A: ankerwaarde 1 procent; geschatte kans 16,52 procent. Bij de auditors die de 'hoge' ankerwaarde meekregen lag dit veel hoger: groep B: ankerwaarde 20 procent; geschatte kans 43,11 procent. Auditors laten een normatief irrelevant gegeven (anker) van invloed zijn op hun oordeelsvorming.



Figuur 3. Resultaten onderzoek Joyce en Biddle (1981)



Beheersingsmaatregelen

De uitgewerkte onderzoeksresultaten tonen aan dat afwijkingen in het eindoordeel door onbewuste vertekeningen van materieel belang zijn. Auditors moeten bij hun dagelijkse werkzaamheden daarom aandacht besteden aan het bestaan en beperken van biases.

Om de kwaliteit van het oordeel te verbeteren, is ten eerste inzicht in en bewustzijn van mogelijke onbewuste vertekeningen in het oordeelsvormingsproces van auditors van belang

Tijdens mijn beknopte praktijkonderzoek in het kader van het referaat ter afsluiting van de opleiding tot executive master of Internal Auditing aan de Universiteit van Amsterdam, bleek dat heuristieken en biases relatief onbekende gebieden zijn voor internal auditors. Voor ervaren vakexperts blijkt het lastig om concrete voorbeelden uit de dagelijkse auditpraktijk op basis van 'vrije herinnering' te geven. Dit is een indicatie dat vakexperts in de dagelijkse praktijk zich niet direct bewust zijn van het voorkomen van de diverse onbewuste vertekeningen in de oordeelsvorming. Na expliciete wijzing op de diverse aangetoonde biases

in auditing geven de geïnterviewde vakexperts aan een aantal biases (deels) in de praktijk te herkennen.

Om de kwaliteit van het oordeel te verbeteren, is ten eerste inzicht in en bewustzijn van mogelijke onbewuste vertekeningen in het oordeelsvormingsproces van auditors van belang. Door (h)erkenning en bewustwording vindt een verschuiving van onbewuste naar bewuste onbekwaamheid plaats. Bekendheid met het onderwerp verhoogt de inspanning en motivatie van auditors om tot een 'zuiver' oordeel te komen. Een belangrijke rol is hierbij weggelegd voor de opleiding en vakontwikkeling van auditors. Daarnaast kan voorlichting, in de vorm van concrete confronterende praktijkcasussen, het bewustzijn verhogen.

Bewustwording

Hoewel de (h)erkenning en bewustwording van biases in de oordeelsvorming dé basis voor eventuele verdere oplossingsrichtingen vormt, werd daarnaast in het praktijkonderzoek vakexperts gevraagd naar de meest werkzame en toepasbare beheersingsmaatregelen ter beperking van de negatieve invloed van heuristiek op de oordeelsvorming. Zij gaven het volgende aan:

1. Review en feedback

Door middel van reviews, zowel tijdens als na afronding van de werkzaamheden, stelt de ervaren auditor vast dat het bewijsmateriaal adequaat verzameld en gedocumenteerd is en een goede basis vormt voor de conclusies. De reviewer gebruikt de elementen van het redeneringsproces: problem representation, justification, counter argument, qualification, problem solution en meta statement om de kwaliteit van de oordeelsvorming op een systematische wijze te toetsen.⁵ De terugkoppeling van de reviewresultaten aan de auditor is van belang voor het leereffect.

2. Dossiervorming

Door middel van een zorgvuldige dossieropbouw kan achteraf het bewijsmateriaal evenwichtig tegen elkaar worden afgezet. In het auditdossier dienen alle relevante documenten met bijbehorende afwegingen (audittrail) volledig en juist gearchiveerd te zijn.

3. Verantwoording van onderbouwing

Auditors maken minder fouten in de oordeelsvorming als zij worden gedwongen hun oordeel te onderbouwen en de eigen beslissing tegenover derden te rechtvaardigen. De op voorhand aangegeven mogelijkheid tot verantwoording van de onderbouwing van het oordeel blijkt hierbij belangrijker dan de daadwerkelijke verantwoording achteraf.

De bovengenoemde algemene beheersingsmaatregelen worden vaak al toegepast in de dagelijkse auditpraktijk. Ze zijn echter niet expliciet ingesteld ter beperking van onbewuste vertekeningen, maar meer vanuit een algemene vaktechnische invalshoek.

In de toekomst zal de reikwijdte van deze algemene beheersingsmaatregelen verbreed moeten worden om ook effectief te zijn tegen biases. Zo dient een reviewer naast de huidige werkzaamheden tevens een analyse te maken van (de kans op) onbewuste vertekeningen in het oordeel ten gevolge van heuristiek.

Maatregelen

Naast de algemene beheersingsmaatregelen is een aantal maatregelen te noemen die de kans op een specifieke bias in het oordeel verkleint:

• *Bronnen- en datamatrix*

Om de objectiviteit en representativiteit van de steekproef vast te stellen, wordt ieder beoordelingscriterium op basis van minimaal twee, bij voorkeur drie, bronnen onderzocht. Daarnaast dient bij de samenstelling van de bronnen een evenwichtige spreiding te worden nagestreefd. De bronnen- en datamatrix maken de onderbouwing en de spreiding van de brongegevens inzichtelijk en minimaliseren de kans op een onevenwichtige samenstelling en omvang van de steekproef.

• *Bewaking rode draad*

Ter beperking van het recency-effect dient de auditor de rode draad tijdens de audit vast te leggen. De auditor maakt gedurende de voor- en veldonderzoekfase aantekeningen en samenvattingen van de (deel)resultaten zonder een uitgebreide analyse. Aan het eind van de analysefase wordt het eindoordeel geverifieerd met deze afzonderlijke bevindingen. Per onderzoeksitem wordt expliciet beoordeeld of het (deel)resultaat de eindconclusie bevestigt dan wel tegensprekt. Het bewijsmateriaal wordt tegen elkaar afgezet, ongeacht het moment waarop de informatie is vergaard. Zo wordt vastgesteld of in het oordeel meer gewicht is toegekend aan laatstelijk verkregen bewijs, waarna eventuele bijstelling van de eindconclusie kan plaatsvinden.

• *Controle vragen*

Ter beperking van de bias 'onvoldoende ankeraanpassing' dienen bij de opstelling van risicoanalyse-inschattingen, referentiemodellen et cetera, controlevragen te worden gesteld om de consistentie van de gegeven antwoorden te controleren. Om tot een risico-inschatting te komen, kan bijvoorbeeld dezelfde vraag op verschillende manieren worden gesteld:

- Welke risico's behoren tot de grootste drie risicogroepen?
- Hoe groot is de kans en impact van het afzonderlijke risico?

Conclusie

Een 100 procent zuiver oordeel is een illusie! (On)bewuste onzuiverheden zullen altijd deel uitmaken van een oordeel. Ondanks deze constatering moeten auditors altijd blijven streven naar een zo deskundig, onafhankelijk en objectief mogelijk oordeel. Bewustwording én de inzet van gerichte beheersingsmaatregelen, waarvoor in dit artikel een aanzet is gegeven, vermindert de negatieve invloed van heuristiek en levert een belangrijke bijdrage aan de optimalisatie van de oordeelsvorming van internal auditors!



Petra van Niekerk is werkzaam als internal auditor bij Group Audit & Risk Services (GARS) van Eureko. Het artikel is op persoonlijke titel geschreven en is tot stand gekomen naar aanleiding van de afstudeeropdracht van de Executive Master of Internal Auditing / Postdoctorale Opleiding Operational Auditing aan de Universiteit van Amsterdam.

Eventuele reacties en/of vragen naar aanleiding van dit artikel kunnen worden gemaïld naar: petra.van.niekerk@achmea.nl.

- Hoe groot is de kans dat het risico ervoor zorgt dat de geformuleerde doelstellingen van de organisatie niet worden bereikt?

Hoewel auditors op de afzonderlijke vragen niet direct hetzelfde antwoord zullen geven, komen ze, omdat ze zich bewust worden van hun 'inconsistente' antwoorden, tot een meer gewogen afweging.

Noten

1. Tversky, A. and D. Kahneman, 'Judgment under uncertainty: Heuristics and biases', *Science*, volume 185, 1974, p. 1124-1131.
2. Hall, T.W., Herron, T.L., Pierce, B.J. and T. J. Witt, 'The Effectiveness of Increasing Sample Size to Mitigate the Influence of Population Characteristics in Haphazard Sampling', *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, volume 20, no. 1, March 2001, pag. 169-185.
3. Asare, S.K., 'The Auditor's Going Concern Decision: Interaction of Task Variables and the Sequential Processing of Evidence', *The Accounting Review*, volume 67, no. 2, April 1992, pag. 379-393.
4. Joyce, E.J. and G.C. Biddle, 'Anchoring and Adjustment in Probabilistic Inference in Auditing', *Journal of Accounting Research*, volume 19, no.1, Spring 1981, pag. 120-145.
5. Kuijck, B. van, 'Onzuiverheden in de oordeelsvorming van auditors', *Audit Magazine*, nr. 3, september 2003, pag. 130-134.

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



Klokkenluiders vogelvrij?

Klokkenluiders maken (vermeende) misdaden aanhangig. Zij handelen over het algemeen uit een vaste morele overtuiging. Geldelijk gewin of rancune is zelden de drijfveer. Toch komen weinig klokkenluiders er zonder kleerscheuren vanaf. Zij raken in een isolement of worden ontslagen. Financiële compensatie of compensatie in de vorm van een andere baan vindt zelden plaats.

F. Kuperus RO RE CIA

Een bekende klokkenluider is operator Paul Schaap van de Hoge Flux Reactor Petten. Hij werd eind 2001 uit zijn functie onthouden nadat hij de slechte veiligheidscultuur in de nucleaire reactor had aangekaart. Een ander voorbeeld betreft defensiemedewerker Spijkers. Hij moest een weduwe vertellen dat haar man bij de controle van een landmijn een fatale fout had gemaakt. Dit weigerde Spijkers in de wetenschap dat de oorzaak een ondeugdelijk type mijn was. Hij werd, na een mislukte poging om hem ontoerekeningsvatbaar te verklaren, ontslagen.

Bekend is ook de zaak van de Europese Commissie. Deze moest in 1999 aftreden nadat Paul van Buitenen, die in Brussel als ambtenaar voor de EC werkte, financiële misstanden aan het licht had gebracht. Een aantal Eurocommissarissen bleek zich schuldig te maken aan vriendjespolitiek en corruptie. Van Buitenen werd na zijn onthullingen direct geschorst.

Ook de overheid lijkt zichzelf te willen beschermen tegen klokkenluiders. De (ex-)ministers Brinkhorst, De Geus en Donner gaven in 2006 nog te kennen dat zij niets zien in een wettelijke bescherming van klokkenluiders tegen eventueel ontslag.

Evenmin lopen zij warm voor een klokkenluiderfonds om de financiële gevolgen op te vangen. Volgens de bewindslieden biedt een onafhankelijke vertrouwenspersoon voldoende soelaas. En dan is er nog het zogenaamde Pikmeerarrest van de Hoge Raad. Dit arrest leidde ertoe dat de Rijksoverheid feitelijk immuun voor strafvervolging is verklaard. In het Pikmeerarrest is vastgelegd dat de staat van vervolging is uitgesloten als zij strafbare feiten begaat bij het verrichten van wettelijk opgedragen bestuurstaken. Dat betekent dat een klokkenluidende ambtenaar (bij een arbeidsconflict) geen beroep op justitie kan doen. Al met al lijken zaken met een negatieve afloop voor klokkenlui-



ders de overhand te hebben. Het beeld dringt zich op dat organisaties (bedrijfsleven en overheid) geen hoge prioriteit geven aan het beschermen van klokkenluiders. Wellicht is het optimistisch om te verwachten dat klokkenluiders kunnen blijven werken in hun huidige werkkring. Maar het aantal malen dat het klokkenluiden tot ontslag leidt, zonder dat een andere baan of een financiële compensatie wordt aangeboden, roept het beeld op dat het met klokkenluiders over het algemeen slecht afloopt. Voor de auditor is het van belang een goed beeld te hebben van de risico's die klokkenluiden met zich meebrengt. Met deze kennis kan adequaat op zaken worden geanticipeerd.



Onderzoek

In het door mij uitgevoerde onderzoek naar klokkenluideregelingen en gedragscodes is ten eerste het beeld onderzocht dat in de media wordt geschetst over dit onderwerp en hoe dat wordt onderbouwd. Ten tweede is een enquête uitgezet naar klokkenluideregelingen en gedragscodes binnen het bedrijfsleven en de overheid. Tot slot zijn de resultaten van beide onderzoeken vergeleken met de resultaten van een onderzoek uitgevoerd door het FNV en een recent door de NOS uitgevoerd onderzoek.

Als basis voor het onderzoek is een definitie van het doel van klokkenluideregelingen en bijbehorende gedragscodes (hierna te

Vaak komen klokkenluiders in een isolement of volgt ontslag, soms worden zij fysiek bedreigd

noemen regelingen en codes) opgesteld. Deze definitie is gebaseerd op regelingen en codes van een zevental organisaties (onder andere Politie Amstelland, AFM en Deltalloyd). De door deze organisaties gehanteerde definities bleken grote overlap te vertonen. Bovendien sluit de aldus opgestelde definitie aan bij de klokkenluideregeling voor rijksambtenaren en de bijbehorende gedragscode bij de ministeries. Deze definitie luidt dat regelingen en codes:

- richtinggevend zijn aan het integer handelen van medewerkers en management;
- werknemers in staat stellen, daar waar gedragscodes niet worden nageleefd, hierover vertrouwelijk of anoniem te rapporteren;
- het mogelijk maken gemelde vermeende mistanden te onderzoeken en zonodig maatregelen te treffen om deze mistanden in de toekomst te voorkomen.

Spraakmakende zaken

In diverse kranten, op internet en op tv is gezocht naar items over klokkenluiders. Hieruit zijn tien spraakmakende zaken geselecteerd. Dit betreft de zaken Paul van Buitenen (Europese Commissie), Fred Spijkers (AP-23 landmijn), Het Kanteel (Almere), Paul Schaap (Hoge Flux Reactor Petten), procureur-generaal Dato Steenhuis (snelheidsovertredingen), Marianne Vaatstra (moord), Fregat Tjerk Hiddes (aanranding), MeesPierson (provisie jagen), Ahold (achterhouden koersgevoelige informatie) en de Limburgse Regionale Economische Ontwikkelmaatschappij (corruptie).

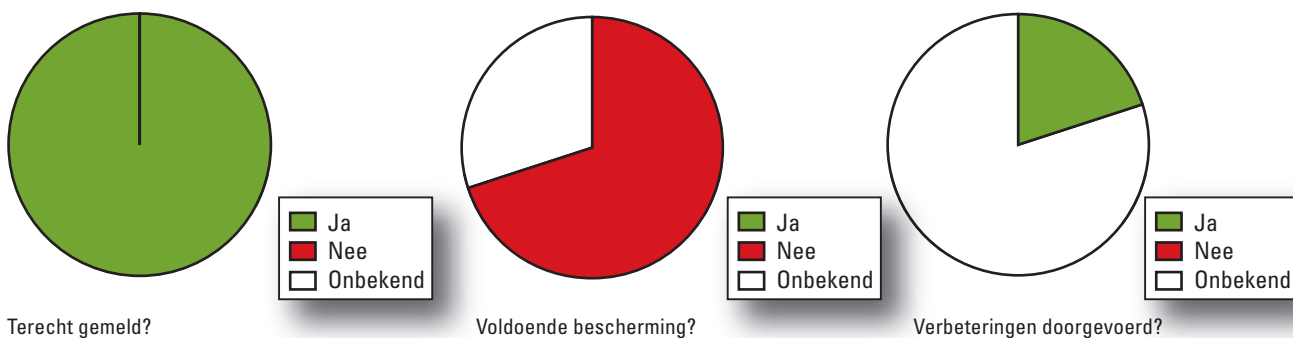
Op basis van openbaar beschikbare informatie is beoordeeld of deze zaken daadwerkelijk aanhangig hadden moeten worden gemaakt (betreft het een overtreding en/of voor personen fysiek gevaarlijke situatie), of de klokkenluiders voldoende is beschermd, en of (in opzet) zonodig maatregelen zijn voorzien om deze mistanden in de toekomst te voorkomen (zie *figuur 1*).

Van de tien onderzochte zaken valt op dat ze alle terecht aanhangig zijn gemaakt. Het betreft in alle gevallen strafbare feiten. Ook geldt dat, voor zover bekend, in alle gevallen de zaak eerst intern is gemeld. Toch is in zeven van de tien onderzochte zaken de klokkenluiders ontslagen of geschorst zonder enige vorm van compensatie.

In de resterende drie zaken was ontslag niet aan de orde, omdat twee van deze klokkenluiders anoniem zijn gebleven en een voor afhandeling van de zaak zelfmoord heeft gepleegd. Verder is opvallend dat slechts in twee gevallen maatregelen zijn getroffen om herhaling te voorkomen.

Enquête

Aan personen werkzaam in het bedrijfsleven en bij de overheid is door middel van een enquête gevraagd naar hun ervaringen met regelingen en codes. Dit betrof onder andere medewerkers en managers van interne auditdiensten, controllers en compliance



Figuur 1. Beoordeling aanhangig gemaakte zaken door klokkenluiders

officers. Gekozen is voor personen met juist deze functies, omdat deze vaak worden betrokken bij de controle op de naleving van regelingen en codes. Daardoor beschikken zij over een brede kennis van de stand van zaken met betrekking tot dit onderwerp.

Effect gedragscodes

Een zeer grote meerderheid van de geënquêteerden vindt dat invoering van gedragscodes een positief effect heeft gehad op het integer handelen van de werknemers en/of het management. Dit met uitzondering van medewerkers in het bank- en verzekeringswezen. Bijna de helft van deze groep vindt dat invoering van codes slechts een gering positief effect heeft gehad.

Op basis van de toelichtingen blijkt dat bij financiële instellingen al veel meer geregeld was en invoering van gedragscodes dus minder invloed kan hebben. Overigens zijn dusdanige regelingen en voorschriften door banken niet altijd vrijwillig ingevoerd.

Veelal is hier (inter)nationale we- en/of regelgeving aan voorafgegaan (SOx, ROB, et cetera).

De geënquêteerden is ook gevraagd naar het percentage medewerkers dat:

- nooit meer dan de daadwerkelijk gemaakte zakelijke kosten declareert;
- alle betaalde en onbetaalde nevenactiviteiten bij de leiding heeft gemeld;
- informatie alleen gebruikt voor het daartoe bestemde doel.

Medewerkers bij de overheid scoren hoog op deze vragen.

Medewerkers in het bedrijfsleven scoren beduidend minder. Op basis van de toelichtingen blijkt dat werknemers bij de overheid meer actief gestimuleerd worden zich aan dit soort regels te houden. Dit sluit aan bij een andere bevinding, namelijk dat bij de overheid beter dan in het bedrijfsleven omschreven is wat de sancties zijn op niet integer handelen.

Vertrouwelijkheid

Veel geënquêteerden zijn van mening dat regelingen onvoldoende waarborgen dat vertrouwelijk of anoniem kan worden gerapporteerd. Uit de toelichtingen blijkt verder dat klokkenluiders vaak geïsoleerd en/of ontslagen worden zonder dat compensatie (andere baan, uitkering) plaatsvindt.

Follow-up

Bij de overheid is ruim een op de drie geënquêteerden van mening dat gegronde meldingen niet resulteren in aanpassingen in de interne regelgeving. Eveneens een op de drie is van mening dat gegronde meldingen geen gevolgen hebben gehad voor de aangeklaagde medewerker/manager. In het bedrijfsleven is deze verhouding in beide gevallen 1 op 5.

Andere onderzoeken

Uit een in 2000 door de FNV uitgevoerd onderzoek bleek dat de klokkenluider in Nederland onvoldoende bescherming geniet. Volgens de FNV trekken verreweg de meeste klokkenluiders die

Conclusie

Het beeld dat in de media wordt geschetst, is niet gunstig voor de positie van de klokkenluider. Dit beeld wordt bevestigd door een FNV-onderzoek uit 2000, een recent door de NOS uitgevoerd onderzoek en door de resultaten van de door mij uitgevoerde enquête.

De auditor dient zich bewust te zijn van de precaire situatie waarin klokkenluiders zich veelal bevinden en moeten alles in het werk stellen om de anonimiteit van klokkenluiders te bewaken. Voor politiek Den Haag is de uitdaging de bescherming van klokkenluiders wettelijk te verankeren. Alleen zo kan de maatschappij ten volle de voordelen die het klokkenluiden ontegenzeggelijk biedt, benutten.



Fedde Kuperus is als operational auditor werkzaam bij Equens (voorheen Interpay). Daarvoor was hij werkzaam in diverse audit- en adviesfuncties in de (financiële) dienstverlening. Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven. f.kuperus@planet.nl

een misstand aan de orde stellen uiteindelijk aan het kortste eind. 40 Procent was ontslagen of zat in een ontslagprocedure en 35 procent had zich ziek gemeld of moeten melden.

Volgens een recent door de NOS uitgevoerd onderzoek blijken ambtenaren nauwelijks gebruik te maken van de klokkenluiderregeling. Angst voor persoonlijke gevolgen is er volgens de onderzoekers waarschijnlijk de oorzaak van dat het overheids-personeel terughoudend is met een beroep op de regeling. Sinds de verplichte invoering in 2003 zijn 260 klachten gemeld. Dat is erg weinig, vooral in aanmerking genomen dat honderd van deze meldingen uit Rotterdam komen. In deze gemeente wordt integer gedrag in het bijzonder gepropageerd. □

In dit artikel zijn de resultaten samengevat van een onderzoek naar klokkenluiderregelingen en gedragscodes. De volledige onderzoeksresultaten zijn beschikbaar op www.auditing.nl.

De invloed van de Wet Openbaarheid van Bestuur (WOB)

Iedereen kan op grond van de WOB informatie opvragen over het overheidsbeleid en alles wat daarmee samenhangt. Ook als auditor bij de overheid moet je er op voorbereid zijn dat de rapportage en het onderzoeksdossier onder de WOB vallen. Heeft dit invloed op de werkzaamheden en de 'kracht' van de (operational) auditor bij de (rijks)overheid?

M. van der Burg

Binnen de overheid en dus ook binnen de auditdiensten is veel informatie beschikbaar. Deze informatie is in principe allemaal openbaar.¹ Hierdoor kunnen burgers meer inzicht krijgen in het overheidshandelen en kunnen ze beter deelnemen aan de democratie en de overheidsbesluitvorming.

Veel regels voor het openbaar maken van informatie zijn terug te vinden in De Wet Openbaarheid van Bestuur (WOB). Als de overheid de informatie niet uit eigen beweging verstrekt (actieve openbaarheid) kan de burger daar zelf om vragen. Dit is het WOB-verzoek. Iedereen, ook een niet-Nederlander, kan een WOB-verzoek indienen bij de Nederlandse overheid. De vorm van het WOB-verzoek is vrij en het verzoek kan zowel mondeling als schriftelijk worden ingediend.

De WOB (en zijn voorlopers) bestaat al ongeveer 25 jaar. Er is in die jaren al vaak gekeken of deze wet genoeg mogelijkheden biedt om de informatie van de overheid bij de burger te krijgen. Maar er is nog weinig bekend over de invloed van de WOB op het gedrag van de mensen in een organisatie die de informatie produceren of bewaren.

Je kunt je afvragen of bepaalde werkzaamheden nog wel goed uitgevoerd (kunnen) worden als de informatie zo maar op straat kan komen. Een beroepsgroep die hiermee te maken kan krijgen, is de auditdienst van een departement. Auditors helpen de minister zijn doelstellingen te realiseren door kritisch te kijken naar de manier waarop alle processen binnen het ministerie worden uitgevoerd. Daarvoor verzamelen ze veel informatie. Die informatie wordt bewaard om de bevindingen en oordelen in de rapporten te kunnen verantwoorden.

In dit artikel kort de strekking van de WOB en de relatie tussen onderzoeksinformatie en de WOB. Vervolgens wordt, aan de

hand van ervaringen en verwachtingen van overheidsauditors, ingegaan op de mogelijke invloed van de WOB op het uitvoeren van auditwerkzaamheden.

De toegang tot overheidsinformatie

In de WOB is opgenomen dat informatie over bestuurlijke aangelegenheden die is neergelegd in documenten, kan worden opgevraagd. Een document is een ruim begrip. Ook foto's, faxen,



bonnetjes, e-mail, notulen, verslagen, conceptrapporten, et cetera, vallen hieronder en moeten daardoor op verzoek openbaar gemaakt worden.

Bij het verstrekken van informatie op verzoek gaat de WOB uit van het informatiestelsel. Dit betekent dat bij het verzoek om informatie slechts een onderwerp genoemd hoeft te worden. Het is niet nodig naar concrete documenten te vragen. Hiermee wil de wet een ruime toegankelijkheid van informatie garanderen. De informatie kan worden ver-

strekt in de vorm van een kopie, samenvatting of uittreksel van het document of de gegevensdrager. Ook is het mogelijk dat de aanvrager de informatie komt inzien.

In de wet zijn wel uitzonderingsgronden en beperkingen opgenomen waardoor de overheid niet alle gevraagde informatie hoeft te verstrekken. Bij de uitzonderingen wordt onderscheid gemaakt tussen absolute uitzonderingsgronden en relatieve uitzonderingsgronden.

Onderzoeken auditdienst: de theorie

Taken auditdiensten

Een auditdienst van een ministerie heeft twee reguliere taken:²

- Het verrichten van periodiek onderzoek naar het beleids- en bedrijfsvoeringsproces voor het hoogste management.
- De accountantscontrole van het departementale jaarverslag.

Daarnaast kan de auditdienst ook aanvullende onderzoeken naar de beleids- en bedrijfsvoeringsprocessen en beleidsevaluaties uitvoeren. Zowel in opdracht van het hoogste management als in opdracht van lijnmanagers.

Auditmethodologie en HARo

Het doel van een operational audit is het geven van additionele zekerheid aan de opdrachtgever over de kwaliteit van de beheersmaatregelen gericht op het realiseren van de organisatiedoelen. Om een waardevolle bijdrage te kunnen leveren moet de aanpak van de audit waarborgen dat het auditresultaat relevant en deugdelijk (betrouwbaar en reproduceerbaar) is. Goede hulpmiddelen hierbij zijn de auditmethodologie³ en het Handboek Auditing Rijksoverheid (HARo). Bij het juist toepassen van de auditmethodologie wordt stapsgewijs het wat en hoe van een onderzoek doorlopen. In het HARo zijn, voor het uitvoeren van een audit, verplichte en niet-verplichte richtlijnen en standaarden opgenomen.

De auditresultaten moeten, waar nodig, handvatten bieden voor de verbetering voor de kwaliteit van de beheersmaatregelen. Om

aan te tonen dat de controle en/of advisering is/zijn verricht zoals het volgens de beroepsregels moet, bewaren de auditors de broninformatie in een dossier.

Betekenis WOB voor de informatie

De auditdiensten moeten een onderbouwing hebben voor de uitspraken in hun rapportages over onderzoeken. Hiervoor bewaren zij de informatie die zij verzameld hebben tijdens het onderzoek

Stelling	Ja	Nee
Auditors zijn bekend met het bestaan van de WOB	10	0
Auditors hebben een gedegen kennis van de WOB	1	9
Auditdiensten hebben al eens een WOB-verzoek ontvangen	5	5
Het audit comité bepaalt de auditprogrammering	0	10
Programmering van onderzoeken is gebaseerd op een gedegen risicoanalyse	1	9
De auditjaarplanning bevat concrete onderzoeken	6	4
Onderzoeken worden uitgevoerd op basis van een vaste gestructureerde methodiek	1	5
WOB is een gespreksonderwerp van de auditor met de opdrachtgever of een audittee	0	10
Rapportage van de resultaten van een onderzoek is altijd schriftelijk	8	2
Rapportage van onderzoeken is altijd gericht aan het audit comité of de SG	7	3
De rapportage (rapport, nota, brief) van onderzoeken is altijd beschikbaar voor de Rekenkamer	10	0

Tabel 1. Praktijkervaring met WOB

en leggen zij dit vast in een dossier. Informatie in een dossier bestaat in het algemeen uit: interviewverslagen, brondocumenten, referentiekaders, plan van aanpak, et cetera.

In termen van de WOB kunnen deze dossiers en de rapportage aan de opdrachtgever worden gezien als 'informatie over een bestuurlijke aangelegenheid' en moeten ze op verzoek dus openbaar worden gemaakt. In theorie lijkt het niet mogelijk de informatie onder de pet te houden op een van de (relatieve) uitzonderingsgronden of beperkingen.

Onderzoeken auditdienst: de praktijk

Het werk van een auditor bestaat grotendeels uit het beoordelen van de kwaliteit van de beheersmaatregelen die bijdragen aan het realiseren van de organisatiedoelstellingen. Ook de beoordeling door de auditor kan worden gezien als een beheersmaatregel om de organisatiedoelstelling te realiseren. Dus zou ook hiervan de implementatie en de kwaliteit eens onder de loep moeten worden genomen. Hierna wordt daarom stilgestaan bij de invloed die de WOB kan hebben op de kwaliteit van deze beheersmaatregel.

Huidige situatie

In het kader van de opleiding operational audit heb ik een tiental auditors, verspreid over verschillende departementen, gevraagd naar hun praktijkervaring. Zij gaven een reactie op de stellingen in tabel 1.

• Kennis van de WOB

In de 25 jaar dat de WOB bestaat, is nog maar sporadisch informatie bij de auditdiensten opgevraagd. Auditors kennen het bestaan van de WOB wel. Zij staan er echter niet bij stil dat de

WOB ook kan leiden tot het opvragen van informatie uit eigen onderzoeken. Auditors hebben zich vaak niet verdiept in de inhoud van deze wet en hebben daardoor niet altijd helder voor de geest welke informatie wel of niet openbaar gemaakt zou moeten worden. Zo wordt vaak ten onrechte gedacht het openbaar maken van informatie te kunnen omzeilen door het definitief maken van de rapportage te vertragen.

• *Planning en uitvoering van de onderzoeken*

Auditdiensten nemen over het algemeen zelf het initiatief voor het opstellen van een auditjaarplan. Soms wordt hierbij gebruikgemaakt van de risicoanalyses die door directies en diensten van een departement zijn uitgevoerd maar waarvan de kwaliteit niet is beoordeeld.

Onderzoeken starten altijd met het opstellen van een plan van aanpak. Hoewel auditors nadenken over kansen en bedreigingen die zich bij een onderzoek voor kunnen doen, wordt in het plan

worden door de Rekenkamer. Dit is voor auditors soms aanleiding om de resultaten wat minder helder/concreet te formuleren.

• *De betekenis van de WOB tot nu toe*

Het aantal WOB-verzoeken bij auditdiensten bleef tot nu toe beperkt. Het is niet duidelijk of dit komt omdat het vak operationeel audit bij de rijksoverheid nog in de kinderschoenen staat en auditors nu nog geen onderzoeken doen die interessante informatie opleveren voor de buitenwereld. Of omdat de media zich nog niet gerealiseerd hebben dat hier misschien (voor de journalistiek) belangrijke informatie te halen valt? In het laatste geval kan het betekenen dat de 'oude' onderzoeksinformatie op een later tijdstip alsnog wordt opgevraagd.

Tot nu toe is in de manier waarop overheidsauditors hun werk uitvoeren niet terug te zien dat de resultaten kunnen worden opgevraagd. De WOB wordt niet gezien als een element waar je als auditor rekening mee moet houden bij de inrichting van het onderzoek en de rapportage daarover. Het is niet duidelijk of er door de WOB minder verzoeken uit de organisatie komen voor het doen van onderzoeken door de auditdienst.

Verwachtingen voor de toekomst

Het lijkt een kwestie van tijd tot er ook bij een departementale auditdienst WOB-verzoeken binnen komen. Hierbij kan dan, naast informatie over recente of lopende onderzoeken, ook informatie worden opgevraagd van onder-

zoeken die al in het verleden zijn uitgevoerd.

Een aantal auditors heeft wel eens stilgestaan of de gevraagde informatie, al dan niet integraal, verstrekt zou moeten worden.

En zo ja, wat dan de gevolgen kunnen zijn van het verstrekken

Bij het verstrekken van informatie op verzoek gaat de WOB uit van het informatiestelsel

van aanpak zelden expliciet aandacht besteed aan een krachtenveldanalyse.

De mogelijkheid van het openbaar moeten maken van de onderzoeksinformatie en de gevolgen die dit kan hebben voor de uitvoering van het onderzoek, spelen hierbij zeker geen rol. Ook in de gesprekken tussen de opdrachtgever en de auditor is de WOB geen onderwerp. Hiermee wordt voorbijgegaan aan het probleem dat een audittee, door de dreiging van de WOB, mogelijk niet alle voor het onderzoek van belang zijnde informatie op tafel legt. De auditor loopt het risico hierdoor een niet goed afgewogen oordeel te formuleren. Het oordeel is in die situatie immers gebaseerd op onvolledige informatie. Bronnentriangulatie wordt hierdoor nog relevanter.

• *Rapportage en dossiervorming*

Auditors nemen de informatie die zij verzamelen bij het uitvoeren van een onderzoek integraal op in hun dossiers. Dus ook alle gespreksverslagen. De dossiers moeten immers de onderbouwing vormen van de bevindingen en de oordelen in de rapportage aan de opdrachtgever. Bijna altijd worden de resultaten van het onderzoek schriftelijk gerapporteerd. De rapportage wordt ook ter beschikking gesteld aan het audit comité. Slechts in een enkel geval volstond een auditor met een presentatie om te voorkomen dat de resultaten breed bekend werden binnen het departement. De rapportages van onderzoeken kunnen opgevraagd

Marja van de Burg werkt als projectleider bij het ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit.



van onderzoeksinformatie voor toekomstige onderzoeken door de departementale auditdienst.

• *Verstrekken van informatie*

In de gedrags- en beroepsregels (GBR) van alle auditors (RA, RE, en RO) is opgenomen dat de auditor vertrouwelijk moet omgaan met de informatie die hij bij zijn onderzoek verzamelt. Auditors hebben een geheimhoudingsplicht. Maar in de GBR is

hoeft immers niet openbaar gemaakt te worden.

Auditors zijn het er wel over eens dat de manier waarop onderzoeken worden uitgevoerd niet beïnvloed zal worden door de WOB. De professionaliteit van het vak vereist immers een gedegen onderzoek. Wel maakt men zich zorgen over de openheid van de audittee. Krijgt hij alle informatie die van belang is om een betrouwbaar oordeel te vellen?

De rapportage en de inrichting van het dossier zullen mogelijk wel beïnvloed worden als er meer WOB-verzoeken komen. Waar nu nog alle verzamelde informatie in het dossier wordt opgenomen, dus ook de 'off the record'-informatie zal dan alleen de hoogst noodzakelijke informatie, voor de onderbouwing van de bevindingen en het oordeel, worden bewaard. Bij het rapporteren van informatie zal een auditor eerder geneigd zijn te kiezen voor een mondelinge presentatie. Een presentatie

De beoordeling door de auditor kan worden gezien als een beheersmaatregel om de organisatiedoelstelling te realiseren

een uitzonderingsclausule opgenomen waardoor ook een auditor verplicht is zijn informatie openbaar te maken als er 'als er een wettelijke of beroepsmatige plicht tot openbaarmaking is'. Geen van de auditors vertelt de audittee echter dat zijn geheimhoudingsplicht waarschijnlijk niet houdbaar is zodra er een WOB-verzoek komt.

Voor de hand liggende redenen voor een auditdienst om informatie toch niet openbaar te maken, kunnen zijn dat informatie in de rapporten betrekking heeft op personen, te herleiden is tot een persoon of dat de bevinding, of dat het oordeel in de rapportage valt onder de noemer persoonlijke beleidsopvatting. Auditors verwachten niet vaak een beroep te kunnen doen op deze uitzonderingen of beperkingen, want slechts in een incidenteel geval neemt de auditor in de rapportage informatie op over personen. Ook vinden auditors dat de bevindingen en oordelen die worden opgenomen in de rapportage niet aangemerkt kunnen worden als de persoonlijke mening van een auditor. Immers als een auditor een onderzoek goed uitvoert, moet een andere auditor op grond van dezelfde informatie tot hetzelfde oordeel komen.

• *Planning, uitvoering onderzoek en rapportage*

Auditors zijn verdeeld over de invloed van de WOB op het inschakelen van de departementale auditdienst vanuit de organisatie. Een aantal auditors zegt dat dit geen invloed heeft. De opdrachtgevers weten nu immers ook al van het bestaan van de WOB en vragen de auditdienst toch een onderzoek te verrichten. Andere auditors geven aan dat de WOB zal leiden tot minder of andere, minder relevante, onderzoeken. Opdrachtgevers willen wel hun processen verbeteren maar zij willen niet worden afgezekend op de onvolkomenheden die zij juist willen verbeteren. Opdrachtgevers zullen daardoor eerder geneigd zijn een externe adviseur in te schakelen. De informatie bij de externe adviseur

zonder toelichting geeft immers minder informatie dan een schriftelijke rapportage. Als een schriftelijke rapportage toch de voorkeur heeft, geven bijna alle auditors aan de boodschap die zij willen brengen anders te formuleren dan zij tot nu toe gewend zijn. Er zullen geen concessies worden gedaan aan de boodschap zelf, maar wel zal men de bewoording ervan zo kiezen dat deze bij de buitenstaander niet direct de alarmbellen laat rinkelen, dus meer bedekt.

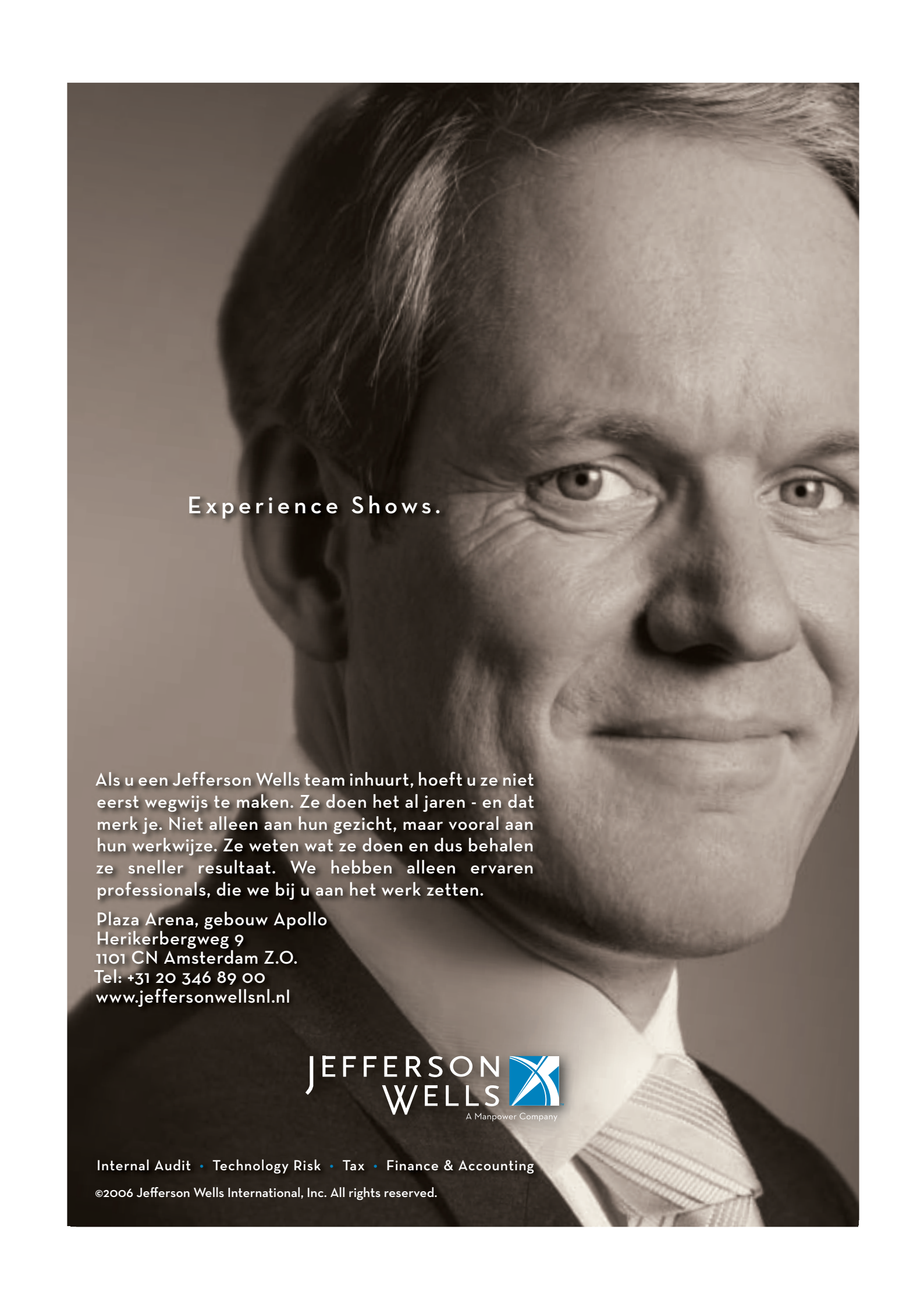
Conclusie

De invloed van de WOB op het inschakelen van auditdiensten en de wijze waarop auditdiensten onderzoeken uitvoeren, lijkt tot nu toe gering. Over de mogelijke consequenties van de WOB in de toekomst bestaat nog geen eenduidig beeld. Nader onderzoek hiernaar zou auditdiensten misschien helpen bij het kiezen van passende beheersmaatregelen om eventuele negatieve gevolgen van de WOB op de kwaliteit van de uit te voeren onderzoeken te voorkomen.

Het onderwerp is relevant voor alle departementale auditdiensten. Aandacht hiervoor in IODAD (Interdepartementaal Overlegorgaan Departementale Accountantsdiensten) helpt wellicht een beter inzicht te krijgen op de impact die de wet zou kunnen hebben op het werk van de auditdienst. Noodzakelijk geachte beheersmaatregelen zouden dan bijvoorbeeld een plaats kunnen krijgen in het HARo.

Noten

1. Grondwet art. 110
2. Comptabiliteitswet 2001 art 66; kwaliteitsplan auditfunctie rijksoverheid.
3. Babelowski, A. Hartog, P. en J. Otten, *Auditmethodologie, een framework voor vraaggerichte, gestructureerde audits*, preprint ACS 2002.



Experience Shows.

Als u een Jefferson Wells team inhuurt, hoeft u ze niet eerst wegwijs te maken. Ze doen het al jaren - en dat merk je. Niet alleen aan hun gezicht, maar vooral aan hun werkwijze. Ze weten wat ze doen en dus behalen ze sneller resultaat. We hebben alleen ervaren professionals, die we bij u aan het werk zetten.

Plaza Arena, gebouw Apollo
Herikerbergweg 9
1101 CN Amsterdam Z.O.
Tel: +31 20 346 89 00
www.jeffersonwellsnl.nl

**JEFFERSON
WELLS** 
A Manpower Company

Internal Audit • Technology Risk • Tax • Finance & Accounting

©2006 Jefferson Wells International, Inc. All rights reserved.

Praktische handreikingen voor de jaarlijkse Control Self Assessment

Een CSA heeft doorgaans een tweeledige doelstelling. Enerzijds het komen tot een onderbouwing van de extern af te geven in control statement, anderzijds het verbeteren van de interne beheersing. In dit artikel een aantal praktische handreikingen waardoor het instrument CSA, zonder gebruikmaking van allerlei geavanceerde geautomatiseerde tools, effectief kan worden ingezet.

N. Arif RO EMIA en ing. R.W. Groenestein

Vanuit de kant van stake- en shareholders is er een nog steeds groeiende behoefte aan meer transparantie als het gaat om het functioneren van ondernemingen. Dit resulteerde in allerlei wet- en regelgeving rondom goed vennootschappelijk bestuur. De aanleiding voor dergelijke wet- en regelgeving is welbekend. Inderdaad, het bekende rijtje van Enron, Ahold en vul verder maar in...

In Nederland hebben we de Code Tabaksblat te danken aan de genoemde 'hype' van transparantie. Deze code is primair bedoeld voor beursgenoteerde vennootschappen. In de praktijk zien we echter dat ook organisaties die formeel niet hoeven te voldoen aan de Code Tabaksblat, er toch voor kiezen om te voldoen aan de principes en de daarop gebaseerde best practices van de code omtrent goed bestuur. Zo dient het bestuur naast de jaarrekening nu ook met een in control statement (ICS) te komen, om de stakeholders meer inzicht en daardoor vertrouwen te geven in de interne beheersing van de onderneming. Het uitvoeren van Control Self Assessments (CSA) is een beproefde methode om te komen tot een ICS. De CSA is een middel om bestuurders en managers zelf te laten evalueren in welke mate de onder hun verantwoordelijkheid vallende bedrijfsonderdelen in control zijn. De optelsom van CSA's van de bedrijfsonderdelen vormt de basis voor het door de CFO en CEO te ondertekenen ICS.

CSA

De CSA wordt meer en meer toegepast om te komen tot een ICS. Door de ICS op te nemen in de planning & controlcyclus, krijgt het een periodiek karakter. Dit levert daarmee een continue stroom aan verbeteracties en leerpunten, waardoor de interne beheersing op een hoger plan komt en blijft.

Het is hierbij essentieel dat er een inhoudelijk allesomvattend raamwerk aanwezig is dat ook nog eens op maat is gemaakt, zodat het instrumentarium dat gebuikt wordt om een CSA uit te voeren past bij de context en aard van de organisatie. De meeste ondernemingen kiezen het, door de Code Tabaksblat gerefereerde, COSO ERM-raamwerk. Dit wereldwijd breed geaccepteerde model biedt veel voordelen, maar heeft ook zeker zijn beperkingen. Het COSO ERM-raamwerk geeft aan wat aangetroffen moet worden, maar geeft hier geen inhoudelijke normen bij. Doordat er geen inhoudelijke normen worden gegeven en doordat geen rekening wordt gehouden met specifieke factoren zoals (externe) omgeving en de aard van de onderneming, dreigt het gevaar van een bureaucratische invuloefening. Dit zou funest zijn voor de effectiviteit van het instrument CSA.

Hierna wordt in twee gedeelten weergegeven hoe het CSA-traject op maat gemaakt kan worden. Op deze wijze zal het lijnmanagement het nut, en misschien ook wel de noodzaak, zien om boven zijn dagelijkse werkzaamheden te gaan staan en daarbij kritisch naar zijn verantwoordelijkheidsdomein te kijken. Op deze wijze kan het een ICS opleveren die inderdaad meer inzicht geeft in de mate waarin een organisatie in control is én daarnaast ook nog leidt tot een betere interne beheersing.

CSA op strategisch organisatieniveau

Draagvlak

Voordat de CSA adequaat kan worden toegepast, is het belangrijk om draagvlak voor dit instrument te krijgen. De relevantie van de CSA dient top-down gevoeld, gedragen en uitgedragen te worden. De raad van bestuur (RvB) (of een vergelijkbaar gremi-

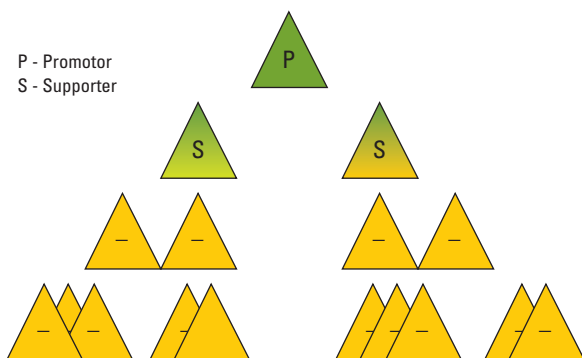


um) zal de noodzaak van een CSA doorgaans wel onderkennen. Deze bestuurders dragen de verantwoordelijkheid voor het naar buiten laten zien dat de onderneming in control is. Echter, zij moeten intern effectief communiceren om draagvlak te creëren. Zonder dit draagvlak zal er onvoldoende steun dan wel inbreng worden gegeven door de verschillende managementlagen. Dat levert een onvoldoende gefundeerde ICS op.

Figuur 1 geeft schematisch weer hoe door middel van 'promotors' en 'supporters' een CSA-traject draagvlak kan krijgen. Hierbij wordt ervan uitgegaan dat de RvB top-down de noodzaak van een CSA doorgeeft aan het lagere management. Wanneer dit wordt doorgetrokken tot aan beneden in de organisatie, zal de driehoek van figuur 1 volledig groen of groen oranje driehoeken geven. Dat is gelijk het groene licht om met de CSA te beginnen.

De top is primair uit op extern verantwoording afleggen, terwijl het midden- of lager management geïnteresseerd is in het verbeteren van de dagelijkse procesbeheersing

Het is aan te raden voor het CSA-traject een facilitator aan te stellen die over de benodigde kennis en kunde van CSA-trajecten beschikt. De facilitator van de CSA kan bij het creëren van draagvlak een ondersteunende rol aannemen door promotors bij te staan met advies en inhoudelijke kennis. Vervolgens kan de facilitator de afdelingscontrollers of afdelingsmanagers bijstaan bij het maken van vragenlijsten of het opzetten van een sessie voor de uitvoer van de CSA. Daarbij is de rol van de facilitator die van een katalysator. In de scheikunde wordt de stof die bepaalde chemische reactie versnelt c.q. initieert zonder zelf onderdeel te zijn van het chemisch proces katalysator genoemd.



Figuur 1. Creëren van draagvlak voor een CSA-traject

Overdrachtelijk gesproken zou dit ook de rol van een facilitator moeten zijn.

Kader stellen

Het is van belang bij de uitvoering van de CSA om vooraf de scope te bepalen. Vindt men het van belang dat externe partijen, zoals leveranciers, ook worden gevraagd naar de mening over de beheersing? Of laat men dit achterwege? Vaak kan het zeer verhelderend zijn om de mening van een externe partij te horen. De vertrouwelijkheid van de informatie moet uiteraard wel gewaarborgd zijn. Daarnaast moet intern gekeken worden wie er bij de CSA betrokken worden en welke organisatieonderdelen van belang zijn om te komen tot meer inzicht in de interne beheersing.

Maakt men bijvoorbeeld gebruik van de verschillende bedrijfseenheden, dan bestaat het risico dat grote risico's uit bedrijfseenheidoverstijgende projecten niet worden meegenomen. Het is dus van belang de scope dusdanig breed te kiezen dat alle onderdelen meegenomen worden, maar dat voorkomen wordt dat niet de externe omgeving met gevoelige kennis wegloopt. Aan de voorkant van de CSA zijn er nogal wat belangrijke beslissingen die genomen en gecommuniceerd dienen te worden alvorens er wordt gestart. Een oud Nederlands

gezegde luidt 'bezint, eer ge begint'. Dat is bij een CSA niet anders.

Organisatiespecifiek

Wanneer er wordt gestart met het inrichten van de CSA is het goed om allereerst de risicocultuur door het management te laten omschrijven. Zo vraagt het vaak gehanteerde COSO ERM-raamwerk vanuit haar component 'control environment' een invulling te geven aan de bedrijfsfilosofie en de risk-appetite. Wanneer men hier invulling aan heeft gegeven, kan men later de gegeven antwoorden uit de gehouden CSA refereren aan de gewenste risicocultuur om te bepalen of er sprake is geweest van het ongewenst risico nemen.

Wanneer de risicocultuur is bepaald, kan men overgaan tot het bepalen van de mate van organisatiebeheersing. Bij dit onderdeel wordt er gekeken hoe de missie, visie en doelstellingen tot stand zijn gekomen en in welke mate men negatieve en positieve gebeurtenissen in de interne en externe omgeving heeft onderkend. Daaropvolgend wordt er getoetst in welke mate deze gebeurtenissen worden beheerst en op welke manier men deze doorvertaalt en communiceert in de organisatie.

Bovenstaande eerste twee onderdelen van de CSA geven aan dat het belangrijk is rekening te houden met de aard en specifieke kenmerken van de onderneming en de omgeving waarin zij opereert. Het neerzetten, bijstellen en invulling geven aan een orga-

nisatie en het daarbij omgaan met risico's hangt nauw samen met de aard van de onderneming en de omgeving waarin zij opereert. Dit is voor elke onderneming uniek en dient daarom in het CSA-traject opgenomen te worden. Op deze wijze ligt er niet alleen een passend referentiekader voor de stakeholders maar is er een interne norm waaraan het management zichzelf kan refereren. Om vorm te geven aan deze specifieke bedrijfsaspecten binnen het brede COSO ERM-raamwerk kan gebruikgemaakt worden van bijvoorbeeld het concurrerende waardenmodel van Quinn (1991). Het artikel 'Bestuur dat zegt u nu wel, maar...' van Otten (2005)¹ geeft over het toepassen van het model van Quinn binnen een CSA meer inzicht. Wanneer bovenstaande onderdelen zijn afgerond of in gang zijn gezet kan overgegaan worden naar het derde onderdeel: de procesbeheersing

CSA op procesniveau

Op procesniveau is de verantwoordelijke manager continu bezig met het sturen op de gestelde doelstellingen en de daarvan afgeleide doelen. Daarbij wordt van de manager verwacht dat hij de daarbij horende risico's goed weet in te schatten: de kans dat het risico optreedt en de gevolgen die het vervolgens kan veroorzaken. Het is belangrijk dat er maatregelen worden getroffen die ervoor zorgen dat de (mogelijke) risico's op een dusdanige manier worden beheerst dat de doelstellingen nooit in gevaar komen. Door periodiek te meten, weet men in welke mate de getroffen beheersmaatregelen effectief en efficiënt zijn, zodat men niet voor onverwachte verrassingen komt te staan. De jaarlijkse meting van de CSA zou dan ook moeten dienen als een thermometer die het proces meet en die ervoor zorgt dat de meest kritische processen binnen de operaties worden beheerst. Het CSA-verslag van de bedrijfseenheid zou een evaluatie moeten weergeven van het risicomanagementproces. Hierin kan de verantwoordelijke afdeling in een evaluatiesessie opnemen wat aan de ene kant is voorgevallen de afgelopen periode en wat men daarvan heeft geleerd. Daarnaast kan aan de andere kant vooruit gekeken worden en aangegeven worden wat men met het geleerde gaat doen. Het is als het ware de evaluatie van

Naeem Arif werkt bij ACS als senior consultant en houdt zich bezig met advisering en ondersteuning op het gebied van internal auditing en control. n.arif@acs.nl

Roel Groenestein studeerde technische bedrijfskunde in Eindhoven en is werkzaam als audit consultant bij AuditMatch.

roel.groenestein@auditmatch.nl



het gehele proces, aangevuld met leeraspecten waarmee men het proces wil verbeteren. Om het geheel te verduidelijken geeft *tabel 1* een model weer waarmee continu de effectiviteit en efficiency van beheersmaatregelen gemeten kunnen worden. Het model geeft weer hoe een meetinstrument dat iets zegt over de beheersing van een doelstelling er uit zou kunnen zien.

Beheersmaatregelen

Allereerst dient de doelstelling van het hele proces weergegeven te worden. Vervolgens wordt er in de eerste kolom onder de doelstelling een cijfer gegeven, dit om het gemakkelijker schematisch weer te kunnen geven in een tabel. De tweede kolom dient voor het weergeven van de doelen van het proces. In de naastliggende kolom wordt aangegeven welke risico's men onderkent die de

Doelstelling: Het artikel voor *Audit Magazine* voor 20 oktober volgens de aangegeven voorwaarden in de mail van 21 september inleveren bij de redactie

	Doel	Gebeurtenissen (risico & kansen)	kans x impact gebeurtenis	Beheersmaatregel (BM)	Weging MBM	Interventie	Doel realisatie
2.1	Voor 20 oktober artikel inleveren	1. Ziek worden	L X G = M	1. Collega achter de hand die gedachten op papier kan zetten	L	Collega achter de hand die gedachten op papier kan zetten	ja
		2. Hoge werkdruk	M X M = M	2. Adequate planning	M	-	ja
		3. Onvoldoende kennis	G X L = M	3. Studie risicomanagement	H	Studie verdiepen d.m.v. boeken/artikelen lezen	ja
	Conclusie/motivatie						
2.2							
	Conclusie/motivatie						

Tabel 1. Meten van de effectiviteit en efficiency van de beheersmaatregelen



realisatie van de procesdoelen zouden kunnen belemmeren. Om het risico in de juiste omvang te zien, wordt er in de naastliggende kolom een score gevraagd voor de kans dat het risico zich voor gaat doen en de impact die het zal hebben op de procesdoelen. Vervolgens wordt gevraagd welke beheersmaatregelen men getroffen heeft/wil gaan treffen om het risico zodanig beheerst te hebben dat het doel gehaald gaat worden.

Naast de beheersmaatregel wordt gevraagd om ook een gewicht aan de beheersmaatregel te geven. Door het risico (kans maal impact) te relateren aan het gewicht van de beheersmaatregel ziet men in welke mate het proces beheerst wordt. Er kan sprake zijn van onder- of overbeheersing. De premisse is dat onderbeheersing leidt tot ineffektieve interne beheersing, terwijl overbeheersing inefficiency impliceert. In het geval van onderbeheersing kan doelrealisatie in gevaar komen. In het geval van overbeheersing kunnen er kosten worden bespaard. Immers, beheersing kost geld. Meestal letterlijk, soms in de vorm van extra procedures, regels, et cetera.

In beide gevallen dient er een interventie plaats te vinden. Deze interventie kan in de een na laatste kolom worden weergegeven

Samenvatting

Met dit artikel is geprobeerd de noodzaak van een op maat gemaakt CSA-traject weer te geven door vier onderwerpen te behandelen die daarvoor belangrijk zijn. Daarnaast is een aantal praktische handreikingen gedaan waardoor het instrument CSA effectief kan worden ingezet. Deze aanpak is niet bedoeld als een blauwdruk voor het uitvoeren van CSA in het algemeen. De vier onderwerpen waren:

- draagvlak voor de CSA;
- duidelijk kader waarbinnen de CSA wordt gehouden;
- op strategisch organisatieniveau rekening houden met de omgeving en de aard van de organisatie;
- procesbeheersing als een continu proces te zien waarin de CSA een momentopname is die inzicht geeft over de uitvoer en aanpak van beheersing.

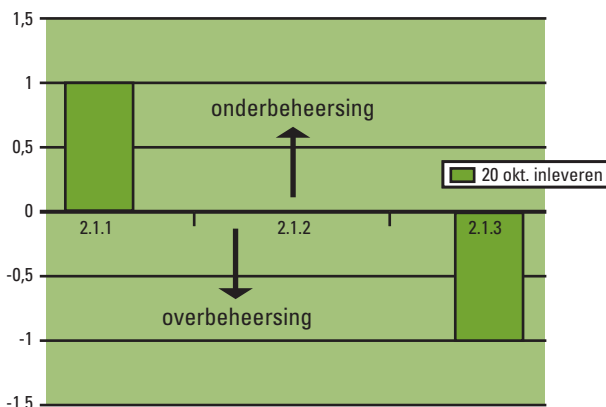
Wanneer het CSA-traject een succes blijkt te zijn, zal het opgenomen moeten worden in de planning & controlcyclus. Een CSA is een middel om te komen tot een ICS én het verbeteren van de interne beheersing. Uiteraard liggen deze twee doelen in elkaars verlengde.

Omgeving en aard van de specifieke organisatie zouden leidend moeten bij het vormgeven van CSA

wordt. Hiervoor dient men het risico te scoren op kans maal impact met bijvoorbeeld de mogelijkheden Laag, Middel en Hoog en de beheersmaatregel te wegen met dezelfde gewichten laag, middel en hoog. Vervolgens geeft 'risico' minus 'beheersmaatregel' de mate van beheersing aan, zoals in *figuur 2* is weergegeven.

om vervolgens in de laatste kolom een bezinningsvraag te beantwoorden. Denkt de verantwoordelijke manager dat het doel, na het invullen van de voorgaande kolommen, gehaald gaat worden? Als laatste heeft men onder de kolommen ruimte om eventuele aanvullingen te geven.

Eventueel is het mogelijk om een tabel te maken waarbij overzichtelijk wordt weergegeven waar een interventie gevraagd



Figuur 2. De mate van beheersing

Randvoorwaarden

Het in kaart brengen van risico's, het weergegeven van beheersmaatregelen, en de gewenste interventies op de beheersmaatregelen heeft echter geen zin als er niet daadwerkelijk wordt geïntervenieerd. De genomen stappen dienen continu gemonitord te worden en vervolgens via de reguliere overlegstructuren ter discussie gesteld te worden. Hierbij is het belangrijk dat men de openheid en eerlijkheid van de verantwoordelijke manager belooft. Dit is een essentieel punt. Wanneer een manager 'gestraft' wordt omdat hij de hiaten in zijn beheersing blootlegt, is dat killing voor de effectiviteit van het instrument CSA. Ook moeten de acties op de beheersmaatregelen en interventies bewaakt en geëvalueerd worden wat betreft hun effectiviteit. □

Noot

1. Dit artikel is te vinden op de kennisportal voor internal auditors www.auditing.nl.

Hans Nieuwlands

vond onlangs een nieuwe uitdaging op de afdeling

Beleid en Innovatie van het NIVRA als coördinator voor de interne accountant. Sinds 1 februari van dit jaar werkt Hans Nieuwlands bij het NIVRA. Hij is als coördinator voor de interne accountants werkzaam binnen de nieuwe afdeling Beleid en Innovatie. Zijn specifieke aandachtspunten zijn de samenwerking tussen externe en interne accountants, de rol van interne accountants binnen corporate governance, en de nadere voorschriften van het NIVRA inzake de onafhankelijkheid van interne accountants bij assurance opdrachten. Zoveel mogelijk wordt samengewerkt met IIA Nederland, vooral op het gebied van vaktechniek.

“Voor mijn overstap naar het NIVRA was ik als audit manager werkzaam binnen de divisie Netwerk Services van Nuon. Het was een buitengewoon boeiende tijd, vooral omdat er veel pionierswerk kon worden gedaan door operational audits uit te voeren in een zeer technische omgeving. Goede communicatie met specialisten uit andere disciplines is altijd een uitdaging en de monteurs en ingenieurs van Nuon vormden daarop geen uitzondering. Wat goed werkt in een dergelijke situatie is het inzetten van de interne experts (technenuten) buiten gebieden waarin zij normaal gesproken werken. De auditors leren van de technenuten en omgekeerd.”

Meer tijd voor beroepsontwikkeling

“Naast mijn werk ben ik inmiddels al ruim vijftien jaar vrijwilliger voor IIA, zowel in Nederland als internationaal. De laatste vijf jaar ook binnen de Research Foundation van IIA Inc. Deze groep verricht onderzoek naar internal auditing en coördineert ook het schrijven van leerboeken en aanverwante lesvormen, zoals cd-roms en e-learning. Op basis van onderzoeken worden projecten ontwikkeld die de beroepsontwikkeling verder helpen. Een goed voorbeeld hiervan is de wereldwijde research The Common Body on Knowledge. Hieraan werken negentig landen mee en er zijn tienduizend enquêtes ingevuld. De nadere analyse van het onder-

zoek leidt vervolgens weer tot bijsturing van de lesmaterialen en trainingen. Ik vind het heel leuk om hierbij betrokken te zijn.”

Beleidsplan

“In het kader van de pluriformiteitsdiscussie binnen het NIVRA heeft de groep interne accountants een beleidsplan ontwikkeld. Hierin wordt onderkend dat een zwaardere ondersteuning op het gebied van beroepsontwikkeling van de RA's die binnen interne accountantsdiensten werkzaam zijn, nodig is. Een en ander in goede harmonie met IIA Nederland en de andere vakgroepen binnen het NIVRA. Mijn nieuwe functie geeft me volop ruimte om mee te werken aan de verdere beroepsontwikkeling van interne accountants/auditors in Nederland. Daarbij kan ik goed gebruikmaken van mijn internationale netwerk dat ik in de loop van de jaren heb opgebouwd. De overstap naar NIVRA heeft een positief effect op de werk/privé-balans omdat ik een deel van de activiteiten die ik in het verleden in mijn vrije tijd deed nu als 'echt' werk mag beschouwen.”

MVO

“Een andere leuke bijkomstigheid van mijn overstap is de toenemende aandacht voor maatschappelijk verantwoord ondernemen. Vorig jaar is mijn boek *Sustainability and Internal Audit* gepubliceerd. De research die aan mijn boek vooraf ging kan ik ook binnen het NIVRA goed gebruiken. In januari organiseerde IIA Nederland een rondetafeldiscussie over dit onderwerp en binnen het NIVRA denken verschillende vakgroepen voor de verschillende ledengroeperingen inmiddels na over de betekenis van de ontwikkelingen op het gebied van duurzaamheidsverslagen. Behalve de externe assurance providers kan het namelijk ook accountants die werkzaam zijn als interne auditors of binnen de overheid raken. De overstap naar NIVRA was een zeer bewuste keuze. In een periode van bijna

“Een deel van de activiteiten die ik in het verleden in mijn vrije tijd deed, mag ik nu als 'echt' werk beschouwen”



twintig jaar in de interne accountancy/auditing heb ik vele managers geadviseerd om de interne beheersing van operationele processen te verbeteren. Mijn nieuwe baan stelt mij in staat om de uitoefening van het vak internal auditing door interne accountants te helpen verbeteren. Een belangrijke uitdaging blijft het 'verkoppen' van het vak en het belang van internal audit aan de buitenwereld. Mijn missie beschouw ik als geslaagd als de beroepsgroep van interne accountants/ auditors erkend wordt in gezaghebbende documenten op het gebied van corporate governance, risicomanagement en dergelijke.” □



Auditplanning binnen grote complexe organisaties: een top-downaanpak

Internal auditafdelingen binnen grote, wereldwijde opererende en complexe organisaties staan voor de uitdaging om tot een juiste capaciteitsallocatie te komen. Maar welke aanpak is dan effectief?

Group Audit ABN Amro¹ hanteert een gestructureerde top-downaanpak die leidt tot een gedegen planning en een effectieve inzet van beschikbare auditcapaciteit.

Dr. M.O.J. Vlak RO CIA en W.T. Boxem EMIA RO

Het planningsproces van Group Audit² maakte de afgelopen jaren een grote ontwikkeling. De gedachte achter deze voortdurende professionalisering is om tot een proces te komen dat voldoende waarborgen biedt om de schaars beschikbare auditcapaciteit effectief te kunnen inzetten. Voor 2007 is het planningsproces sterk vernieuwd op het gebied van risicoanalyse mede door de toevoeging van een kwantitatief allocatiemodel. In dit artikel de bouwstenen van dit planningsproces, die ook bruikbaar zijn voor andere internal auditafdelingen.

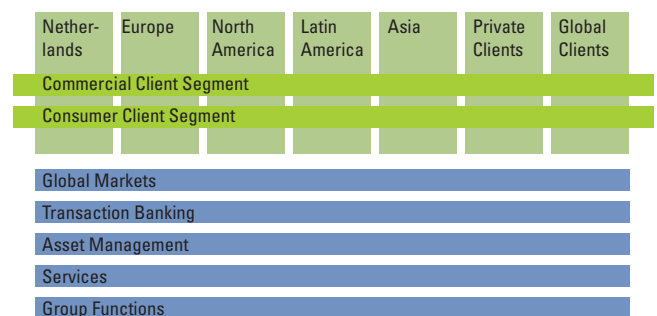
Speelveld van de auditfunctie

ABN Amro is met 107.000 medewerkers vertegenwoordigd in meer dan zestig landen, waarbij Nederland, de Verenigde Staten, Brazilië en Italië de thuismarkten zijn. De bank heeft een matrixstructuur met een indeling naar business units en functies (zie *figuur 1*).

ABN Amro biedt een breed scala aan producten en diensten op het gebied van betalingsverkeer, kredietverlening, sparen, treasury, beleggen, verzekeren, et cetera. Als beursgenoteerde financiële instelling moet de bank voldoen aan steeds meer en veeleisender wet- en regelgeving van DNB, Amerikaanse autoriteiten (SEC en FED), Europees Parlement en lokale wet- en regelgevers.

Voldoen aan wet- en regelgeving, zoals SOx A, Basel II, MiFiD, SEPA, stelt hoge eisen aan het veranderingsvermogen van de organisatie, aangezien doorgaans aanpassingen nodig zijn in de organisatie, processen en systemen. Ten slotte zijn er binnen ABN Amro efficiëntieprogramma's die alle onderdelen van de bank (inclusief Group Audit) raken. De bank is feitelijk in een continu veranderingsproces om het concurrentievermogen, de klanttevredenheid en het voldoen aan complianceaspecten te versterken.

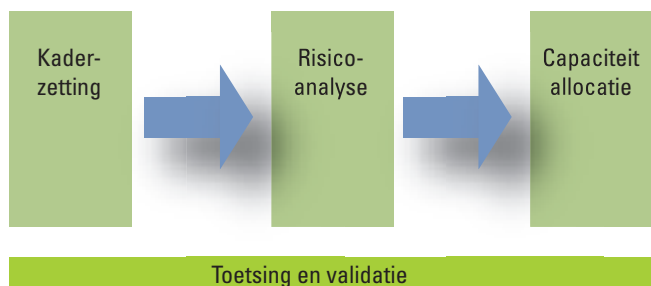
Ziehier het speelveld en de uitdaging waarvoor Group Audit zich gesteld ziet. De vraag komt nu op hoe Group Audit op een effectieve en efficiënte wijze haar auditdiensten kan leveren, zodat de raad van bestuur weet dat de risicomanagement- en beheersingssysteem van de bank adequaat functioneren en het audit committee kan steunen op de uitkomsten van de werkzaamheden van de interne auditor? Dit vereist een gedegen risicoanalyse en een daarvan afgeleide planning en allocatie van auditcapaciteit.



Figuur 1. Organisatiestructuur ABN Amro

Planningsproces Group Audit

Om de genoemde uitdaging te realiseren en tot een juiste prioriteitstelling te komen hanteert Group Audit een gestructureerd planningsproces. Dit behelst een top-downsturing, met eenduidige uitgangspunten en opzet, met als doel een wereldwijd consistente aanpak te realiseren. De aanpak bestaat uit een aantal stappen (zie *figuur 2*).



Figuur 2. Planningsproces Group Audit

Stap 1. Kaderzetting

Het doel van de kaderzetting is het definiëren van eenduidige uitgangspunten voor het planningsproces, zowel inhoudelijk als qua procesgang. Inhoudelijk betreft de kaderzetting het formuleren van materialiteitsstandaarden voor zowel landen als processen, evenals het definiëren van uniforme auditobjecten. Qua procesgang is de werkwijze gestandaardiseerd en zijn hulpmiddelen ontwikkeld.

Materialiteitsstandaarden: landen en processen

Hoewel ABN Amro in meer dan zestig landen actief is, zijn veel locaties niet materieel voor de bank. Aangezien auditcapaciteit moet worden ingezet daar waar het vanuit groepsniveau gezien de meeste toegevoegde waarde heeft, zijn eerst eenduidige materialiteitsstandaarden vastgesteld (Position Paper 9).³ In lijn met de door de bank gekozen Sarbanes-Oxley-aanpak (SOxA), heeft het Global Management Committee van Group Audit een aantal landen benoemd die materieel zijn voor de financiële verslaggeving. Naast het principe dat een land materieel kan zijn, is een tweede filter gedefinieerd, namelijk materiële processen (bijvoorbeeld Financial Statement Closing Proces, Corporate Lending, Asset Management, Credit Cards).

Een aantal van deze processen is per definitie materieel, ongeacht waar deze processen worden uitgevoerd. Voor andere processen geldt dat deze weliswaar een inherent hoog risicoprofiel hebben, maar dat per locatie moet worden beoordeeld of deze

inderdaad materieel zijn voor de bank als geheel. In elk geval geldt dat de hiervoor genoemde processen altijd materieel zijn in de als materieel aangemerkte landen.

Uniforme set van auditobjecten

Hoewel de materialiteitsstandaarden concrete handvatten bieden voor het bepalen van risicoprofielen, sluiten ze niet één op één aan op de structuur van de bank. Om dit te ondervangen, is er voor gekozen om herkenbare auditobjecten te definiëren in lijn met de matrixstructuur van de bank. Hierdoor is de planning in opzet gestructureerd naar drie dimensies: activiteiten, regio's en risicograad. De in tabel 1 benoemde activiteiten zijn de primaire auditobjecten die nader zijn onderverdeeld naar tweehonderd secundaire objecten waar de materiele processen onderdeel van uitmaken.

Standaardisatie werkwijze en ontwikkeling hulpmiddelen

Om ervoor te zorgen dat de risicoanalyse en planning op consistente wijze verlopen, is een aantal zaken vooraf vastgelegd, zoals de stappen van het planningsproces, de rollen en taken van de

Om tot een juiste capaciteitsallocatie te komen is in het planningsproces 2007 voor het eerst gebruikgemaakt van een richtinggevend kwantitatief model

verschillende managementlagen, de op te leveren resultaten en definities en tijdslijnen. Tevens zijn centraal hulpmiddelen ontwikkeld ten behoeve van de risicoanalyse en planning.

Stap 2. Risicoanalyse

Performance Standard 2010 van de IIA Standards (2004) schrijft voor dat de auditplanning plaatsvindt op basis van een gedegen risicoanalyse, teneinde tot een juiste prioriteitstelling te komen die aansluit op de doelstellingen van de organisatie. Met de kaderzetting is binnen Group Audit een eenduidige basis gelegd voor het proces van gelaagde risicoanalyse en planning, conform de IIA Standards. Voor de planning van 2007 is eerst een risicoanalyse gemaakt op groepsniveau voor de primaire en secundaire auditobjecten. De uitkomsten hiervan zijn vervolgens als startpunt gebruikt voor de risicoanalyse op regionaal niveau, inclusief centrale kenniscentra.

Groepsniveau

De risicoanalyse op groepsniveau is gemaakt om eenduidig de belangrijkste inherente risicogebieden en objecten van de bank te documenteren. Om een consistente aanpak te waarborgen is een

Activiteiten		
- Compliance & Legal - Risk - Finance - Human Resources - Services IT	- Services Operations - Corporate Services - Asset Management - Transaction Banking - Global Markets	- Global Clients - Commercial Clients - Consumer Clients - Inspection (branches) - Private Equity - Private Clients
Regio's		
- Nederland - Noord-Amerika - Latijns-Amerika	- Europa - Azië	- ACES (India) - Hoofdkantoor
Risicograad		
- Hoog	- Midden	- Laag

Tabel 1. Driedimensionale planningsstructuur



Global Business Understanding Document ontwikkeld. Naast feitelijke informatie over het auditobject (en secundaire objecten), de organisatie, financiële cijfers en ontwikkelingen, is hierin de inherente risicoanalyse opgenomen evenals een kwalitatieve onderbouwing per onderwerp. Hierbij is een aantal factoren in ogenschouw genomen, zoals de complexiteit van de processen en producten, stand van de automatisering, kwaliteit governance structuur, et cetera. De risicoanalyse is uitgevoerd op basis van voorgedefinieerde risicocategorieën, zoals markt-, liquiditeits-, juridisch-, operationeel-, reputatie- en financieel risico.

De risicoanalyse op groepsniveau betreft een inschatting van het inherente risico van de primaire en secundaire auditobjecten, dus zonder rekening te houden met de kwaliteit van het bestaande beheerskader (zie figuur 3). De uitkomst per subobject wordt vastgesteld als gemiddelde van de score op de onderscheiden risicocategorieën.

De risicoanalyse op groepsniveau vormt het startpunt voor de regionale en/of lokale auditafdelingen voor de risicoanalyse op regionaal niveau. Doel van deze stap is om naast het inherente risico ook de effectiviteit van de bestaande beheerskaders inzichtelijk te maken.

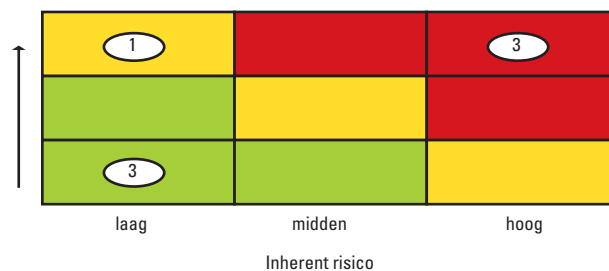
Auditobject A	Operationeel	Krediet	..	Strategisch	Reputatie	Uitkomst
Sub-object 1	M	L	..	L	M	L
Sub-object 2	H	M	..	H	H	H
Sub-object 3	M	L	..	H	M	M

Figuur 3: Risicoanalyse op groepsniveau (inherent risico per auditobject)

Regionaal niveau

Allereerst is vastgesteld wat het belang van een bepaald auditobject binnen een regio is (regionale relevantie). Hierbij is gebruikgemaakt van drie geoperationaliseerde maatstaven: financieel belang (onder andere invloed op de balans en winst- en verliesrekening), operationeel belang (onder andere transactievolumes en invloed op andere processen) en belang van wet- en regelgeving. Zo is inzichtelijk welke belangrijke auditobjecten met een hoog inherent risico binnen een bepaalde regio aanwezig zijn. Zo valt uit figuur 4 af te lezen dat auditobject 2 een regionaal belangrijk proces is met een hoog inherent risicoprofiel, terwijl auditobject 2 juist een regionaal minder belangrijk proces is met een laag inherent risicoprofiel. In het rode en gele gebied bevinden zich potentiële auditobjecten.

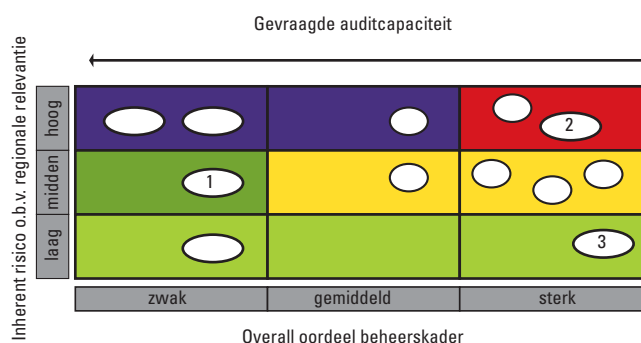
Vervolgens is een oordeel gevormd over de kwaliteit van het bestaande beheerskader van een auditobject. Ook hiervoor zijn maatstaven geoperationaliseerd op het gebied van bestaande audit assurance, wet- en regelgeving en de ontwikkeling van de bedrijfsresultaten. Hierdoor is de risicoanalyse verfijnd en wordt



Figuur 4. Significance Grid: inherent risico versus regionaal belang

inzichtelijk waar een regio daadwerkelijk risico's loopt. In de Scoping Grid (zie figuur 5) zijn de gekleurde gebieden uit figuur 4 op de verticale as uitgezet, waarna de auditobjecten op basis van de kwaliteit van het beheerskader worden ingeplot. Zoals uit figuur 5 valt af te lezen is auditobject 2 een belangrijk proces, met een hoog inherent risicoprofiel, maar met een sterk beheerskader. Auditobject 1 is eveneens een belangrijk proces, met een laag inherent risicoprofiel, maar wel met een zwak beheersingskader.

De regionale analyses zijn vastgelegd in *Regional Business Understanding Documents*, eveneens voorzien van een kwalitatieve onderbouwing ten behoeve van planningsdoelinden.



Figuur 5. Scoping Grid: overall risicoprofiel auditobjecten

Stap 3. Capaciteitallocatie

Om tot een juiste capaciteitsallocatie te komen is in het planningsproces 2007 voor het eerst gebruikgemaakt van een richtinggevend kwantitatief model. Dit capaciteitsallocatiemodel maakt gebruik van meetbare en gecontroleerde grootheden die sterk gecorreleerd zijn aan het risicoprofiel, zoals economic capital (gewicht 35 procent), aantal werknemers (gewicht 30 procent), aantal kantoren in de regio (gewicht 15 procent), opbrengsten (gewicht 10 procent) en kosten (gewicht 10 procent). Dit heeft geleid tot een initiële allocatie van capaciteit over de regio's. Deze verdeelsleutel is vervolgens bijgesteld door rekening te houden met strategische initiatieven van de bank, het bestaan van expertfuncties (zoals compliance-, finance-, riskmanagement- en IT-specialisten die wereldwijd worden ingezet) binnen Nederland en specifiek toe te wijzen capaciteit voor inspecties van het kantorennetwerk in Nederland en Brazilië. Dit



heeft geleid tot een herverdeling ten gunste van de regio's Nederland en Latijns-Amerika.

Zoals hiervoor is aangegeven, is het capaciteitsallocatiemodel richtinggevend geweest voor de feitelijke uren/capaciteitsallocatie. Op basis van de regionale risicoanalyses vond toewijzing van capaciteit en uren plaats, waarbij aan auditobjecten in het gearceerde gebied (zie figuur 5) primair auditcapaciteit is toegewezen. Met behulp van een planningstool zijn alle planningsregels geconsolideerd en zijn queries gedraaid om vast te stellen of de capaciteit (uren) effectief is verdeeld over de diverse auditobjecten en in lijn zijn met de uitkomsten van de risicoanalyses en het capaciteitsallocatiemodel. Dit resulteerde in een optimalisatie van de geconsolideerde planning.

Validatie en goedkeuring

Als onderdeel van de kaderzetting is nagedacht over de kwaliteitsborging van alle stappen, teneinde de gewenste resultaten te bereiken en eventuele controlerisico's te mitigeren. Het grootste risico van een internal auditor is immers dat deze de risico's in de bedrijfsvoering niet of niet tijdig onderkent. Dit kan twee oorzaken hebben: een ontoereikende planning of een ontoereikende uitvoering.

Het risico van een ontoereikende planning kan worden beperkt door heldere communicatie met stakeholders gedurende het planningsproces: wat is de risico-inschatting en risicoacceptatie van de diverse stakeholders en hoe is dat verwerkt in de planning (is duidelijk wat wel wordt gedaan, maar vooral ook wat níet wordt gedaan). Binnen ABN Amro is dit gerealiseerd door de business understanding documents indringend en gestructureerd te bespreken met het senior management, interne en externe audit committees, wetgevende instanties en specifieke afdelingen binnen de bank, zoals Risk Management, Finance, Compliance, Legal en HR. Hierdoor is transparantie gerealiseerd en is commitment van de belangrijkste stakeholders verkregen. Naast eerder genoemde afstemmingen, waarin het Global Management Committee van Group Audit een belangrijke rol speelde heeft het GMC iedere fase van het proces besproken, teneinde de juistheid, volledigheid en consistentie te bewaken. Uiteindelijk is het auditplan 2007 met de raad van bestuur en het audit committee besproken en door deze organen onderschreven. Om flexibiliteit in de planning te houden is afgesproken dat elk kwartaal de voortgang van de planning in het audit committee wordt besproken. Tevens is er intern commitment om elk halfjaar een diepgaande revisie van hele risicoanalyse en planning te maken. □

Noten

1. Binnen Group Audit zijn wereldwijd circa 850 auditors werkzaam. Het hoofdkantoor, inclusief de centrale staf (waaronder de afdeling Professional Practices) en kenniscentra (specialisten), is gevestigd in Nederland. Daarnaast zijn er regionale en lokale afdelingen. Group Audit levert diensten op het gebied van Assurance (operational audits, financial audits, IT-audits, compliance audits, projectaudits, inspectie, SOxA testing en review) en Consulting (vendor due diligence, due diligence, fraudeonderzoek en bijzonder onderzoek).
2. In het kader van het Quality Assurance & Improvement Program van Group Audit worden door de afdeling Professional Practices zogenaamde Position Papers uitgebracht. Deze bevatten kwaliteitsstandaarden en -richtlijnen. Position Paper 9 (november 2006) geeft de kaders voor het jaarplanningsproces 2007 en verder.
3. Group Audit laat in 2007 onderzoek uitvoeren door een kwantitatief econometrisch specialist op het vakgebied van modelvalidatie om de kwaliteit, relevantie, consistentie en risicogevoeligheid van het capaciteitsallocatiemodel te beoordelen en waar nodig, verder te verbeteren.

Samenvatting

Het gestructureerde top-downplanningsproces van Group Audit kan als volgt worden gekenmerkt:

- De uitgangspunten van IIA Standards zijn volledig geïncorporeerd (onder andere eenduidige risk based-benadering en eenduidig materialiteitsprincipe).
- Kaderzetting leidt tot een wereldwijde, consistente aanpak voor risicoanalyse en planning op groeps- en regionaal niveau.
- Gelaagde risicoanalyse leidt tot transparantie in risk coverage. Daarbij zijn relevantie en concentratie van risico's tussen en binnen regio's in aanmerking genomen.
- De toewijzing van auditcapaciteit, geobjectiveerd via de inzet van het Capaciteits Allocatie Model.
- Een heldere communicatie met stakeholders gedurende het proces teneinde het risico te mitigeren dat de risico's niet door Group Audit worden onderkend en tevens om commitment te krijgen

Mogelijkheden tot verdere optimalisatie zijn aanwezig, door het verder ontwikkelen van tooling (systemen en modellen) en het verder dynamiseren van de planning (roll forward-planning). Hiermee is het mogelijk om nog beter en sneller aan te sluiten op de ontwikkelingen binnen de bank.



Michel Vlak is department head binnen Group Audit/Services/Operations. Hij is auteur van het studierapport 'Competency Framework for Internal Auditing: samenvatting van de studierapporten en synthese van de belangrijkste inzichten' (IIA Nederland 2001).

Taco Boxem is audit manager binnen Group Audit/Services/Operations. Hij is gastdocent aan de UvA voor de postdoctorale opleiding RE voor het onderwerp Organisatie & Informatie.



Internationale oriëntatie met genuanceerde blik

Ab Ribbink, hoofd Internal Audit bij Getronics, over zijn drang om te werken in het buitenland, de verschillen tussen Amerikaanse en Nederlandse medewerkers en over de leuke kanten van zijn vak. "Als internal auditor kun je je eigenlijk met bijna alle bedrijfsactiviteiten bemoeien."

Kun je wat vertellen over je achtergrond en je studiekeuze?

"Wij hadden thuis een klein boerenbedrijf. Mijn vader werkte daarnaast elders in Lochem fulltime op een logistieke afdeling. Mijn moeder bestierde min of meer de boerderij en het gezin. Hard werken en integriteit stonden en staan bij ons thuis hoog in het vaandel. Niemand zal eraan denken om iemand te bedriegen. Ik heb van huis uit ook de zorg voor de natuur meegekregen, al ben ik zelf geen grote dierenliefhebber. Dat we thuis een landbouwbedrijf hadden speelde niet bewust mee bij mijn beslissing om economie te gaan studeren. Op de middelbare school vond ik Economie 1 en 2 gewoon allebei leuke vakken. Ik had ook andere kanten op gekund. Mijn pakket was heel breed. Ik heb bijvoorbeeld ook eindexamen gedaan in wis-, natuur- en scheikunde. Mijn ouders lieten me redelijk zelfstandig het pakket kiezen. Ook bij mijn studie koos ik weer een redelijk breed pakket. In Groningen kon dat gelukkig. Je had bijvoorbeeld de afstudeerrichting Bestuurlijke Informatiekunde die goed aansloot op de postdoctorale opleiding tot registeraccountant. Daarvan volgde ik enkele vakken, voorbereidend op de accountancyopleiding. Ik heb vrij hard gestudeerd en, zo denk ik achteraf, mogelijk te weinig genoten van het studentenleven."

Koos je na je afstuderen bewust voor accountancy?

"Niet echt. Ik studeerde in 1982 af. Dat was niet de beste tijd om af te studeren. Bovendien studeerde mijn toenmalige relatie nog in Groningen. Omdat we samenwoonden, wilde ik niet in het westen of zuiden van het land werken. Ik had het geluk dat ik direct een baan vond bij Dijker en Doornbos in Leeuwarden. Op dat moment was ik de enige econoom die werd aangenomen in de regio noord. Misschien speelde mee dat ik op mijn centraal schriftelijk een tien had voor Economie 2 en dacht mijn toekomstige baas dat ik dan in elk geval kon boekhouden. Verder verliep het sollicitatiegesprek heel prettig. Ik herinner me dat hij zei: 'Het lijkt wel of ik met een klant praat'. Hij verkocht meer zichzelf en het bedrijf dan dat hij mij vragen stelde. Het klikte dus

wel. Onze samenwerking in die vier jaar was dan ook heel prettig."

Was er een keerpunt waarop je voor jezelf besloot uit te kijken naar ander werk?

"Het leek me interessant te werken voor internationale klanten. Het Friese kantoor van Dijker en Doornbos was een regionaal kantoor met klanten uit de regio Friesland. De weinige internationale bedrijven in Friesland waren coöperatief en veelal klant bij Ernst & Young. Ik wilde iets meer van de wereld zien. In Gelderland groeide ik behoorlijk beschermd op en Friesland was zo mogelijk nog meer besloten. Omdat ik niet de neiging had direct naar Amsterdam of Rotterdam te verhuizen, kwam ik terecht bij Océ in Venlo, als medewerker internal audit."

In een serie vraaggesprekken gaat Richard Vincent, metro branch manager bij de Amsterdamse vestiging van Robert Half International, op zoek naar de mens achter de internal auditor. Als psycholoog is hij benieuwd naar hun drijfveren, de rol van de thuissituatie bij loopbaankeuzen. Zijn er beslissende momenten in de carrière aan te wijzen? Hoe zien zij hun toekomst en wat willen zij collega's meegeven?

Waarom werk je zo graag internationaal? Na vier jaar Océ ging je naar Stork en daar kwam je als groepsaccountant ook bij buitenlandse werkmaatschappijen. Vervolgens keerde je terug naar Océ in een internationale baan als hoofd Internal Audit en nu vervul je diezelfde functie bij Getronics. De drang naar werken in het buitenland moet in je zitten, zo lijkt me.

“Dat is een lastige vraag. Ik weet dat ik het heel leuk vond om met vakantie naar andere landen te gaan en dat ik graag wilde zien hoe mensen daar werken. De verschillen zijn groot, zo merkte ik in de praktijk. Dat geldt onder meer bij het leidinggeven. In Nederland verwachten we van medewerkers vanaf het laagste niveau dat ze zelf meedenken. In veel landen is de hiërarchie

met name op het gebied van operational audit, konden gaan uitoefenen. Veel mensen vinden het erg belastend om afwisselend in Nederland en het buitenland te werken. Ik vind dat juist hartstikke leuk.”

In Nederland denken alle medewerkers mee en zijn ze minder snel geneigd klakkeloos opdrachten aan te nemen, zo heb je ervaren. Is dat een pré?

“Voor internal auditors is het een goede eigenschap dat we als Nederlanders denken dat we ons overal mee mogen bemoeien. Aan de andere kant is het in Nederland lastiger om veranderingen door te voeren. In de VS is een training voor medewerkers



chie heel anders. Daar gaat men er vanuit dat medewerkers opdrachten precies volgens de instructies van de leidinggevende uitvoeren.

Voorals in de Verenigde Staten komt dat sterk naar voren. Als daar een nieuw afdelingshoofd naar links wil, dan gaat iedereen naar links en dan is die koers heilig. In Nederland kan een afdelingshoofd wel zeggen dat hij naar links wil, maar we gaan hier dan alleen iets minder naar rechts. Ook is de benadering van ons vak, de administratieve organisatie en de interne controle, anders. Nederlandse accountants, en in mindere mate controllers, zijn opgevoed met een bepaald idee over de opzet van de administratieve organisatie. Dat is in het buitenland lang niet altijd het geval. Die verschillen tussen landen maken mijn werk heel interessant. Ik zou daarom zelf niet zo snel hoofd Internal Audit willen worden bij een organisatie die alleen in Nederland actief is. Bij Stork was ik als groepsaccountant weliswaar meer gericht op binnenland, maar we hadden ook werkmaatschappijen in het buitenland. Ik heb ervoor gezorgd dat we ook daar onze activiteiten,

volgende. In Nederland moet je eerst praktisch het hele team overtuigen en pas daarna kun je mensen gaan trainen.

Als groepsaccountant bij Stork had ik zelf te maken met veranderingen. Maar het roer hoefde wat mij betreft niet radicaal om. Ik wilde het goede behouden en alleen proberen het slechte te veranderen. Zo zit ik ook in elkaar. Ik denk niet heel zwart-wit; er is ook altijd grijs. Daarnaast ben ik wel redelijk kritisch, maar weet ik mijn boodschap zo te brengen dat niet bij iedereen de haren meteen overeind gaan staan. Er is een verschil tussen gelijk hebben en gelijk krijgen. Je kunt wel op een harde manier proberen je gelijk te krijgen, maar dat werkt lang niet altijd. Dat zit ook niet in me, omdat ik niet confronterend ben opgevoed.”

Hoe kijk je als hoofd van een afdeling die wereldwijd audits uitvoert aan tegen Internal Audit over de grenzen?

“Ik ben er geen groot voorstander van om mensen bij werkmaatschappijen in het buitenland neer te zetten. Volgens mij raken die heel snel ingekapseld in de lokale gewoonten en structuur. Dat is

Wie helpt ons met het uitvoeren van uitdagende audits?

Kijk voor meer informatie over deze vacature op www.acs.nl en stuur je CV met motivatie naar ACS, t.a.v. Karin Doeff-Okhuijsen of mail aan info@acs.nl.





Ab Ribbink groeide op in Lochem. Aan de Rijksscholengemeenschap aldaar haalde hij op zijn eindexamen uitstekende resultaten voor Economie 1 en 2. De studie bedrijfseconomie aan de Rijksuniversiteit Groningen was een logisch vervolg. Hierna begon Ribbink in 1982 in de externe accountancy bij Dijker en Doornbos in Leeuwarden. Daar rondde hij de postdoctorale opleiding accountancy (RA) af. Met de overstap naar Océ in 1986 switcht hij naar Internal Audit. Hier vindt Ribbink zijn stiel. Na Océ volgen Stork ('89-'98), opnieuw Océ ('98-'04) en Getronics ('04-heden) als werkgevers. Bij de laatste twee is hij hoofd Internal Audit.

nog sterker het geval als ze in het verleden rapporteerden aan de directeur van die werkmaatschappij. Bij zowel Océ als Getronics had ik het voordeel dat ik grotendeels een afdeling kon opbouwen. Er waren in die zin niet al te veel erfenissen uit het verleden die het functioneren van Internal Audit konden belemmeren. Wel hadden we bij Océ in enkele werkmaatschappijen medewerkers internal control, die auditwerk deden. Hun kritisch vermogen ten opzichte van de eigen organisatie was niet optimaal. Ik vind het overigens heel begrijpelijk dat medewerkers die dagelijks rondlopen bij een organisatieonderdeel zich minder onafhankelijk opstellen.”

Hoe zie je je vak en wat is jouw visie op de rol van internal auditors?

“Ik vind dat ik één van de mooiste beroepen van Nederland heb. Ik heb een zekere mate van onafhankelijkheid en kan toch binnen opco's (operating companies) wereldwijd fungeren. Als internal auditor ben je één van de weinigen die gedurende een wat langere periode rondloopt bij een opco, soms wel twee of drie weken. Het is iets heel anders dan een bezoek van een dag met presentaties en een rondleiding. Hier in het kleine team bij Getronics ben ik meewerkend voorman, net als ik dat eerder was bij Océ. Ik vind het heel waardevol dat ik ook zelf kan zien wat er goed en fout gaat. Dat maakt het gemakkelijker rapportages van collega's te beoordelen.

Bij de opco's zie ik ons min of meer als de ogen en oren van de raad van bestuur. Getronics is, net als Océ, in zekere zin een soort conglomeraat van bedrijven, dat uit acquisities is ontstaan, waarbij we als internal auditors processen monitoren en zo nodig verbetering proberen aan te geven. Ik probeer altijd uit te dragen dat we de opco's een spiegel voorhouden waarin ze kunnen zien hoe zij functioneren in vergelijking met best practice en de overige opco's. Ze moeten ons vooral niet als bedreiging zien. We zijn er als internal auditors niet op uit om koppen te snellen. Over het algemeen zien de opco's onze toegevoegde waarde wel.

Bedrijfsdirecteuren en controllers kunnen niet dagelijks alle processen monitoren. De komst van specialisten, tussen aanhalingstekens, die ze een spiegel voorhoudt, vindt men dan positief. Verder vind ik transparantie en hoor en wederhoor heel belangrijk. We rapporteren bij Getronics pas aan de raad van bestuur nadat de opco's hun visie hebben kunnen geven en onze rapportage hebben kunnen voorzien van hun eigen actieplan en commentaar. Alleen in geval van uitslaande brand wijken we daar van af.”

Is er, tot slot, iets uit je eigen carrière dat je wilt meegeven aan collega-auditors?

“Eén van de leukste kanten van ons vak vind ik dat je in aanraking komt met alle aspecten van de organisatie: van productontwikkeling tot en met delivery en service. Als internal auditor kun je je eigenlijk met bijna alle bedrijfsactiviteiten bemoeien en ik adviseer iedereen zo breed mogelijk in te steken. De inperking komt vanzelf bij de overstap naar een meer specialistische functie. Ook krijg je zo gevoel bij het functioneren van de organisatie in de breedte. Ik wil niet zeggen dat je vanuit Internal Audit meteen CEO wordt, maar ook voor een controllersfunctie is het goed om inzicht te hebben in processen op andere gebieden.

Ik denk dat veel organisaties de bedrijfskennis van Internal Audit onderschatten. Vaak worden we gezien als financial accountants en is er minder oog voor het feit dat we óók kijken naar de bedrijfsprocessen. Je kunt proberen dat te verbeteren via kruisbestuiving. Wij vragen bijvoorbeeld mensen van business control met ons mee te gaan op audit, zodat ze kunnen zien wat wij doen.”



Fraude en de meerwaarde van de internal auditor

Het onderwerp fraude prijkt de afgelopen jaren bovenaan veel agenda's. Sinds geruime tijd is er expliciete fraudegerichte regelgeving voor de externe accountant, voor de internal auditor echter zijn er geen specifieke richtlijnen. Fraude krijgt dan ook weinig extra aandacht van internal auditors, terwijl de internal auditor vanuit zijn positie wel veel met fraudegerelateerde zaken te maken krijgt.

Drs. J. Brouwer en drs. A.J.G. Driessen RO CIA

De afgelopen jaren zijn verschillende studies verricht naar de rol van de internal auditor bij het voorkomen en ontdekken van fraude. De KPMG Fraud Survey uit 2004 toont aan dat ontdekking van fraude door de internal auditor de laatste jaren een van de drie meest voorkomende wijzen van fraudedetectie is geweest. De Survey roemt dan ook de meerwaarde van een effectieve internal auditfunctie.

Deze stelling wordt ondersteund door een Australische studie door Coram, Ferguson en Moroney (mei 2006), naar de waarde van internal auditors in het detecteren van fraude. Daaruit blijkt

het gebied van fraudepreventie en fraudedetectie veel meerwaarde bieden aan zowel de eigen organisatie als de externe accountant. Meerwaarde die zich uiteindelijk zal vertalen in een betere beheersing van de organisatie en minder kosten.

Natuurlijk is het zo dat een internal auditor eerst en primair kijkt naar de beheersingsstructuur en de in die structuur opgenomen maatregelen, die dus ook fraude in een vroegtijdig stadium moeten kunnen detecteren. Juist omdat veel internal auditafdelingen momenteel nauwelijks aandacht besteden aan fraudepreventie en detectie, is het goed om na te gaan op welke wijze een internal auditor hieraan actief een bijdrage kan leveren.

Detailcontroles op gegevensbestanden met auditsoftware leveren veel controle-informatie op. Informatie die met alleen operationele werkzaamheden niet tot uiting zou zijn gekomen

Verantwoordelijkheid van de externe accountant

De fraudes bij bedrijven als Enron, Worldcom en Ahold hebben wereldwijd tot een stortvloed aan nieuwe regelgeving geleid. Onderdeel van deze regelgeving is een aanscherping geweest van de verantwoordelijkheden van de

dat organisaties met een internal auditafdeling meer kans hebben om fraude te ontdekken dan organisaties zonder een internal auditafdeling. Opvallend genoeg zien we dat tot nu toe veel Nederlandse internal auditafdelingen in hun jaarplannen nog weinig tot geen aandacht besteden aan het voorkomen en ontdekken van fraude. Dat is jammer, want de internal auditor kan op

externe accountant. Deze heeft geleid tot een vernieuwde RAC 240 'De verantwoordelijkheid van de accountant in verband met fraude in het kader van de controle van een jaarrekening'. De richtlijn vereist dat externe accountants bij het uitvoeren van hun controlewerkzaamheden het risico op een materiële afwijking in de jaarrekening door fraude inschatten. En vervolgens controle-

werkzaamheden opzetten en uitvoeren die de ingeschatte risico's tot een voor de externe accountant aanvaardbaar niveau terugbrengen. Vast onderdeel van deze controlewerkzaamheden is het inwinnen van inlichtingen bij het management en de internal auditor. Onderwerpen van gesprek zijn de wijze waarop de organisatie frauderisico's heeft geïdentificeerd en gemitigeerd en de omgang met geconstateerde fraudegevallen, aanwijzingen en beschuldigingen. Het grotere fraudebewustzijn en de daarmee samenhangende verscherpte verantwoordelijkheden raken hiermee direct de werkzaamheden van de internal auditor.

Twee soorten fraude

RAC 240, een voor registeraccountants verplicht na te leven richtlijn, onderscheidt twee soorten fraudes: afwijkingen in de jaarrekening door frauduleuze financiële verslaggeving en afwijkingen door het wederrechtelijk onttrekken of doen toevloeden van waarden aan de organisatie. De verantwoordelijkheden van de externe accountant beperken zich tot afwijkingen van materieel belang.

Dat wil niet zeggen dat fraudes die onder de materialiteitsgrens blijven niet relevant zijn voor de organisatie. Temeer omdat fraudes behalve financiële gevolgen ook veel niet-financiële consequenties kunnen hebben zoals reputatieschade en ontwrichting binnen de organisatie. Daarom moeten organisaties zelf ook veel aandacht blijven besteden aan het voorkomen en ontdekken van fraude.

Fraude door toedoen van het wederrechtelijk onttrekken of doen toevloeden van waarden, ook wel werknemersfraude genoemd, vindt meestal plaats doordat de interne beheersing op een aantal punten ontoereikend is ingericht of onvoldoende wordt nageleefd. De organisatie kan risico's op werknemersfraude mitigeren door een adequate beheersomgeving in te richten en deze regelmatig door onafhankelijke functionarissen te laten toetsen. In de meeste organisaties worden deze werkzaamheden al uitgevoerd, zij het dat bevindingen die uit de interne controlewerkzaamheden voortvloeien vaak nog onvoldoende door het management worden opgevolgd. Hierdoor blijft de kans dat een fraude zich vroeg of laat voordoet, onnodig hoog.

Managementfraude

Fraude door toedoen van frauduleuze financiële verslaggeving, ook wel managementfraude genoemd, is voor accountants vaak minder grijpbaar dan fraude door onttrekking van waarden. Frauduleuze financiële verslaggeving hangt onder andere samen met de druk die de stakeholders en/of de organisatie op financiële prestaties van het management leggen, en met de eigen normen en waarden van het management. Vaak is het zo dat hoe hoger de positie in de organisatie is, hoe eenvoudiger het is om bepaalde interne beheersmaatregelen te doorbreken. Tegelijkertijd is er door diezelfde hogere positie vaak minder controle op het handelen van het management, omdat het interne afdelingen, zoals controllers en auditors, moeilijk valt hun leidinggevendende adequaat te controleren.

Zo zie je dat bij veel organisaties nog altijd weinig controle is op de aanlevering van rapportages voor consolidatiedoeleinden, 'managementboekingen' en andere correcties die vlak voor of vlak na het einde van de boekingsperiode worden doorgevoerd. Om het risico van managementfraude tegen te gaan zijn de afgelopen jaren diverse corporate governance-initiatieven genomen, zijn klokkenluidersregelingen ingevoerd en wordt in de rapportages van ondernemingen steeds meer aandacht besteed aan maatschappelijk verantwoord ondernemen. Het is nu aan de externe accountant en internal auditor om de effectieve werking van deze maatregelen te toetsen.

Maar hoe moet een accountant of auditor de effectieve werking van bijvoorbeeld een klokkenluidersregeling toetsen? Betekent geen meldingen dat er geen fraude in de organisatie speelt of betekent geen meldingen dat de klokkenluidersregeling niet werkt? Dit soort vraagstukken heeft al tot veel geworstel geleid binnen organisaties en bij de externe accountants.

De verantwoordelijkheden van de externe accountant beperken zich tot afwijkingen van materieel belang

Meerwaarde van de internal auditor

Zoals hiervoor aangegeven, dienen externe accountants voor elke jaarrekeningcontrole een inschatting te maken van het risico op een afwijking van materieel belang door toedoen van fraude. Daarnaast dienen externe accountants aanvullende werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om geïdentificeerde frauderisico's tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen. Om een inschatting te kunnen maken zal de accountant inlichtingen inwinnen bij onder andere het management en de internal auditor en beoordelen of de organisatie zelf voldoende maatregelen neemt om geïdentificeerde risico's tegen te gaan. Afhankelijk van de mate waarop de organisatie zelf de risico's mitigeert, zal de accountant in meer of mindere mate tevens een aantal detailcontroles uitvoeren. Het behoeft geen uitleg dat hoe minder de organisatie zelf inspeelt op frauderisico's, hoe meer werkzaamheden de externe accountant moet verrichten en hoe hoger zijn fee van uiteindelijk zal zijn. Hoe kunnen internal auditors hier een bijdrage aan leveren? Allereerst door meer aandacht te besteden aan fraude bij het uitvoeren van hun werkzaamheden. De internal auditors kunnen hier voor een groot deel steunen op de richtlijnen die hun externe collega's hanteren. Bijvoorbeeld het periodiek bespreken en evalueren van frauderisico's en het opzetten en uitvoeren van gerichte controlewerkzaamheden om geïdentificeerde frauderisico's te mitigeren.



Integriteitaudit

Een mooi voorbeeld is om een integriteitaudit, waarin zowel zachte als harde integriteitmaatregelen op hun effectieve werking worden getest, vast onderdeel uit te laten maken van het auditplan. Hiervoor kan de internal auditor samenwerking zoeken met andere organen die binnen de organisatie belast zijn met governance, zoals de compliance officer en de risk manager. Met deze samenwerking kan de auditor tevens een grotere vuist richting management maken om bevindingen ten aanzien van zwakheden in de interne beheersing tijdig op te volgen.

Ook is het raadzaam dat de internal auditor bij het uitvoeren van werkzaamheden op het gebied van fraudepreventie en detectie zich niet alleen beperkt tot het operationele vlak. Afhankelijk van de gesignaleerde risico's kunnen detailcontroles op gegevensbestanden met bijvoorbeeld auditsoftware veel controle-informatie opleveren. Informatie die met het uitvoeren van alleen operationele werkzaamheden niet tot uiting zou zijn gekomen. Detailcontroles op bijvoorbeeld leveranciersbestanden, memoriaalboekingen en verleende autorisaties hebben in het verleden vaak hun nut bewezen.

De vraag is nu hoe een internal afdeling vorm kan geven aan het uitvoeren van audits die het voorkomen en ontdekken van fraude kunnen bewerkstelligen. *Tabel 1* geeft schematisch weer hoe de internal auditor in acht stappen kan inspelen op frauderisicofactoren door operationele en gegevensgerichte werkzaamheden te combineren.

Het grote voordeel wanneer internal auditors meer aandacht aan fraudepreventie en detectie gaan besteden is natuurlijk in de eerste plaats meer control. Door verscherpt toezicht en gerichte werkzaamheden zullen hiaten in de interne beheersing sneller opvallen en sneller kunnen worden gecorrigeerd. Tegelijkertijd geeft de organisatie een signaal af dat het overtreedingen niet accepteert, waardoor mensen minder snel geneigd zijn misbruik te maken van verminderde controleomstandigheden. In de tweede plaats neemt de internal auditor een deel van de werkzaamheden van de externe accountant over, waardoor de externe accoun-

tant zelf minder werkzaamheden hoeft te verrichten. Op termijn zal de internal auditor voor de organisatie een besparing op de accountantskosten kunnen realiseren.



Jeanette Brouwer werkt als advisor bij KPMG Internal Audit Services binnen KPMG Business Advisory Services. Jeanette heeft een achtergrond in accountancy en heeft in meerdere fraudeonderzoeken en frauderisicomanagementopdrachten geparticipeerd. In haar huidige rol als advisor adviseert zij internal auditors op het gebied van fraude en integriteit.

Jan Driessen geeft leiding aan KPMG Internal Audit Services. Hij adviseert profit- en non-profitorganisaties op het gebied van management control, Sarbanes-Oxley Act, risk management en operational auditing. Daarnaast is hij programme director van de opleiding Executive Master of Internal Auditing aan de Universiteit van Amsterdam. Jan heeft meer dan twintig publicaties over management control, risk management en operational auditing op zijn naam staan.

Stap Werkzaamheden

- 1 Het voeren van een discussie met het topmanagement en het audit committee over de rol van de internal afdeling bij frauderisicofactoren
- 2 Het door het topmanagement laten bepalen van kans en impact van mogelijke frauderisico's
- 3 Bespreken van de uit te voeren werkzaamheden met de externe accountant
- 4 Het uitvoeren van een integriteitaudit:
 - identificeren van harde en zachte beheersmaatregelen die frauderisico's mitigeren;
 - testen van de maatregelen op werking;
 - het vastleggen en interpreteren van de uitkomsten;
 - bespreken van de resultaten met (top)management.
- 5 Het opzetten en uitvoeren van detailcontroles om risico's die niet met de integriteitaudit zijn geadresseerd in kaart te brengen en te mitigeren, alsmede het vastleggen en interpreteren van de uitkomsten van de detailcontroles
- 6 Het monitoren van de opvolging van de resultaten van de integriteitaudits en detailcontroles
- 7 Evalueren van de rol van de internal afdeling bij frauderisicofactoren met het topmanagement en het audit committee
- 8 Het periodiek bespreken van de uitgevoerde werkzaamheden en uitkomsten met de externe accountant

Tabel 1. Stappenplan voor het uitvoeren van fraudegerichte werkzaamheden



THE FLOW OF KNOWLEDGE AWAITS YOU IN AMSTERDAM

The Institute of Internal Auditors' 2007 International Conference July 8–11, 2007 Amsterdam, The Netherlands

Attend the largest annual gathering of internal auditing professionals worldwide and get into the flow on the hot topics influencing the profession.

The conference will feature recognized professionals as keynote speakers such as Peter Voser, CFO, Royal Shell (UK); Urs Meier, retired international FIFA referee (Switzerland); and Dr. John Clarke, author of *Working with Monsters: How to Identify and Protect Yourself from the Workplace Psychopath* (Australia).

Select from ten concurrent tracks to customize your experience.

- The Wider Business View
- Risk Management
- Best Practices in Internal Audit
- Auditing in the Public Sector
- Corporate Governance
- Fraud
- Technology
- Managing the Audit Function
- Sustainability
- Practitioners and Educators Partnering to Prepare the Next Generation

What are you waiting for? Register today!

For more information or to register click on the conference logo at www.theiia.org.



Bijzonder flexibel

Uw omgeving is volop in beweging. Ontwikkelingen, intern en extern, volgen elkaar in hoog tempo op. Nieuwe wet- en regelgeving, economische ontwikkelingen en nieuwe technologieën bieden uw organisatie kansen, maar brengen ook bedreigingen met zich mee. Het continue veranderende risicoprofiel van uw onderneming vereist een goed gekwalificeerde risk management functie en een internal audit functie die zich daarmee kan meten.

Wij helpen onze cliënten met het ontwikkelen en verbeteren van deze functies. Daarbij blijven de organisaties flexibel genoeg om mee te gaan met de veranderende omgeving en bijbehorend risicoprofiel.

Meer informatie? Neem dan contact op met Wimjan Bos, telefoonnummer 020-549 74 35



Drentestraat 20 · 1083 HK Amsterdam

 **ERNST & YOUNG**
Quality In Everything We Do

AEO en risicomangement: certificering van de supply chain beveiliging

Drs. P. Hofstra RO CIA en drs. A. Kernkamp*

In het kader van een gecoördineerde Europese aanpak gericht op terrorismebestrijding heeft de Europese Commissie een aantal nieuwe procedures geïntroduceerd gericht op de verbetering van de security rond supply chains in de EU. Eén van deze procedures betreft het verkrijgen van de zogenoemde Authorised Economic Operator-status (AEO) voor bedrijven. Met AEO-certificering wil de Commissie bedrijven en logistieke dienstverleners stimuleren de veiligheid van de internationale supply chain (buiten de EU) aan te scherpen en te verbeteren. Het verwachte voordeel voor bedrijven ligt vooral in minder en snellere afhandeling van douaneverplichtingen. Dit zal uiteindelijk voor gecertificeerde bedrijven tot (aanzienlijke) kostenbesparingen kunnen leiden, zoals minder fysieke grenscontroles, versimpelde rapportageprocedures, lagere risicobeoordeling en voorkeursbehandeling van goederen die geselecteerd zijn voor inspectie. Risico assessment en -management spelen een belangrijke rol in het proces om tot AEO-certificering te komen, maar ook tijdens douanecontrole en -inspecties.

AEO-certificering kan al op vrijwillige basis worden verkregen vanaf 1 januari 2008. Bedrijven die niet (willen) voldoen aan deze AEO-status lopen het risico de genoemde efficiencyverbeteringen mis te lopen, met vertragingen in het internationale logistieke proces tot gevolg. Bedrijven die wel houder zijn van de AEO-status worden door andere bedrijven en overheidsinstellingen als betrouwbaar en compliant beschouwd. Grote internationale bedrijven hebben al aangegeven dat zij in de toekomst alleen met AEO-gecertificeerde bedrijven zaken willen doen.

Om te komen tot een AEO-certificering is door de douane een COMPACT-model ontwikkeld. Kern van dit model is het 'compliant' raken aan de 'normen en criteria' die opgesteld zijn op basis van door de douane geïdentificeerde potentiële risico's. Ondanks dit gedegen stuk werk ligt hierin ook het grootste pijnpunt. Het normeringdocument spreekt namelijk van normen en criteria, terwijl er geen harde normen in staan, louter aandachtspunten. Tevens is de lijst met geïdentificeerde risico's

vanuit een risicomangementoptiek niet compleet. Logistieke bedrijven zijn in twijfel over hoe zij precies kunnen voldoen aan deze normen om uiteindelijk gecertificeerd te worden. Het expliciet en helder maken van dit normeringsdocument is met name een rol voor auditors. Deze twijfel is tot op zekere hoogte verklaarbaar. Vooral nog is de investeringslast voor bedrijven die willen voldoen aan de certificeringseisen tamelijk groot, terwijl de baten in de vorm van minder douanelasten nog erg onduidelijk zijn. Toch zijn er wel degelijk goede argumenten om het certificeringstraject in te gaan. In de eerste plaats is duidelijk dat de douane dit traject uitermate serieus benadert. Door middel van pilots met geïnteresseerde bedrijven wordt ervaring opgedaan omtrent normering en procedures. Al eerder is door de belastingdienst aangegeven dat de controle van de Europese buitengrenzen (Schiphol en de havens) en de AEO-certificering de basis vormen voor de toekomstige activiteiten van de dienst.

Verder kan gewezen worden op de ervaringen met de Amerikaanse variant van het veiligheidscertificaat, de zogenoemde C-TPAT, die al sinds 2002 verplicht is ingesteld voor alle (buitenlandse) bedrijven die goederen exporteren naar het Amerikaanse vasteland. Hier ligt ook een nadrukkelijk verschil met de AEO, die niet verplicht wordt opgelegd.

Dit verschil is kenmerkend voor de wijze waarop de twee grote machtsblokken hun supply chain uiteindelijk willen beschermen. De facultatieve benadering van de Europese Commissie legt de verantwoordelijkheid via zelfregulering uiteindelijk bij de bedrijven zelf neer, terwijl de VS, zoals gebruikelijk, de regelgeving (en handhaving) het werk laat doen. De tijd zal leren welke benadering uiteindelijk het meeste profijt zal opleveren. Met de steeds groter wordende complexiteit van de internationale supply chain en de daarmee samenhangende kwetsbaarheid voor terroristische inbreuken is bescherming, verplicht of niet, hoe dan ook al lang geen optie meer.

* Paul Hofstra en Allard Kernkamp zijn beiden werkzaam bij Deloitte



International Conference 2007

De International Conference in Amsterdam komt steeds dichterbij en domineert het denken en doen van IIA Nederland. Steeds meer details worden ingevuld, zowel wat betreft het programma als de logistiek en de werving van de grote hoeveelheid vrijwilligers. Voor degenen die er al jaren aan werken wordt het beeld steeds duidelijker. Gelukkig hebben wereldwijd ook vele anderen er zin in en heeft de intensieve marketing duidelijk zijn vruchten afgeworpen: er waren al meer inschrijvingen dan ooit tevoren voor de conferentie. Meer dan duizend deelnemers zijn al geregistreerd, waarbij het aantal Nederlandse beroepsgenoten verheugend hoog is. We mogen een full house tegemoet zien met deelnemers vanuit de hele wereld.

Integratie IIA en VRO

Dat neemt niet weg dat er ook binnen IIA Nederland zelf belangrijke ontwikkelingen zijn. De belangrijkste en meest memorabele mijlpaal van de afgelopen maanden is natuurlijk het unanieme fiat dat in twee ledenvergaderingen op 22 maart jl. werd gegeven aan de volledige integratie van IIA en VRO, die eind dit jaar zijn beslag moet hebben gekregen met nieuwe statuten voor IIA. Alle leden van VRO worden dan gastvrij opgenomen in IIA. De VRO houdt op te bestaan als vereniging, de kerntaak – het beheer van het RO-register – wordt ondergebracht in een aparte stichting. Hiermee ontstaat de lang gewenste krachtige organisatie die de hele beroepsgroep in Nederland vertegenwoordigt. Daarbij hoort ook een sterk eigen vakinhoudelijk geluid. Er zal dan ook zo snel mogelijk gezocht worden naar een invulling daarvan op het bureau door later dit jaar een vaktechnisch medewerker aan te stellen. Al met al is dit natuurlijk de mooiste manier om het tienjarig bestaan van IIA Nederland, begin juli dit jaar, luister bij te zetten. Hieraan zal nog extra uiting worden gegeven door een speciaal jubileumnummer van *Audit Magazine*, dat bij uitzondering in het Engels zal zijn en een veel bredere verspreiding krijgt dan normaal. Zo wordt ook buiten Nederland uiting gegeven aan de kracht van het beroep en de beroepsgroep in Nederland.

Vooruitkijken

Zo'n mijlpaal is natuurlijk een moment om even bij stil te staan en de groei van de afgelopen jaren in ogenschouw te nemen. Maar veel belangrijker is om juist ook vooruit te kijken, zeker in een zo snel bewegende wereld als waarin we ons nu bevinden. Daartoe heeft het bestuur, samen met enkele externe experts, afgelopen april weer anderhalve dag (ditmaal bijna letterlijk) 'op de hei' gezeten. Ver van de dagelijkse beslommeringen is gekeken naar de verwachte ontwikkelingen in het beroep in de komende paar jaar en naar de manier waarop we daar als beroepsorganisatie op in moeten springen. Vervolgens zijn de resultaten gedeeld met vertegenwoordigers van alle commissies, als input voor hun jaarplancyclus.

Ook de gebruikelijke activiteiten zoals seminars, trainingen en round tables gaan gewoon door, terwijl binnen de vaktechnische commissie een aantal onderzoeken hun voltooiing nadert en binnenkort in publicaties uitmonden.

Kortom, hoewel de Internationale Conferentie deze zomer een hoogtepunt is, gaat het leven van IIA gewoon door en zullen er dit jaar zeker nog meer hoogtepunten volgen. Daarover blijven we u in *Audit Magazine* berichten.

Round table 'Tekort aan auditcapaciteit'

Op 22 februari is in samenwerking met Jefferson Wells een round table gehouden met als onderwerp 'Tekort aan auditcapaciteit'. De schaarste op de arbeidsmarkt is een groeiend probleem voor de totale beroepsgroep, maar in het bijzonder voor grote organisaties. In deze round table is ingegaan op het capaciteitsprobleem zelf en de mogelijke oplossingen, zoals:

- Guest auditing, waarbij gebruikgemaakt wordt van de competenties van specifieke procesdeskundigheid binnen het bedrijf.
- Het kweekvijvermodel, waarin de internal auditafdeling een structurele rol vervult binnen het management development-traject.
- Standaardisatie van audits waardoor de inzet van en de communicatie tussen de verschillende niveaus van auditors (juniors of externen) wordt geoptimaliseerd.

Daarnaast zijn ook meer structurele oplossingen besproken zoals de wijze waarop het vakgebied interessanter gemaakt kan worden zodat meer personen kiezen voor een carrière binnen het auditvak. Arie Molenkamp becommentarieerde het onderwerp vanuit theoretisch perspectief. Simon de Waard, directeur International Internal Audit bij Lyondell, was aanwezig als gastspreker en lichtte zijn ervaringen op dit gebied toe.



Inhouse trainingen

De commissie Trainingen van IIA verzorgt sinds enige tijd, naast haar reguliere trainingsprogramma, ook inhouse trainingen. Via een inhouse training heeft een organisatie de mogelijkheid om eigen medewerkers op een en hetzelfde moment een internal audittraining te laten volgen.

Groepsbenadering

Deze groepsbenadering vergroot de discussie tussen cursisten, terwijl tegelijkertijd de eigen praktijksituatie belicht kan worden. Organisaties als Aegon, NS, VGZ en Holland Casino maakten naar tevredenheid gebruik van de inhouse trainingen van de commissie. Liberty Global Europe bv heeft al tweemaal een training afgenomen, 'Operational Auditing' en 'Inleiding IT Auditing'. Beide trainingen werden in het Engels door het IIA verzorgd.

Kees Dekker, chief Audit Executive bij Liberty Global: "Ik wilde trainingen waarin de basis van operational auditing en IT-auditing werd uitgelegd aan een groep internal auditors voor wie operational auditing respectievelijk IT-auditing, nieuwe vakgebieden zijn. Aangezien de meerderheid van de internal auditors bij Liberty Global Europe geen Nederlands spreekt, was het een vereiste dat de training in het Engels werd gegeven. Ook wilde ik de trainingen, waar mogelijk, toespitsen op ons bedrijf en ik wilde graag zoveel mogelijk interactie tijdens de trainingen.

De inhouse trainingen van het IIA lenen zich uitstekend voor deze doeleinden: de trainingsmaterialen zijn in het Engels en van tevoren is er overleg met de trainers om de trainingen zo specifiek mogelijk te maken voor ons bedrijf. Door het intieme karakter van de trainingen kon er open en zonder terughoudendheid worden geparticipeerd door de deelnemers. Daarnaast is de tariefstelling van het IIA zeer concurrerend vergeleken met andere aanbieders van trainingen."

Mocht u interesse hebben om een inhouse training binnen uw organisatie/instelling te realiseren, dan adviseren wij u contact op te nemen met de commissie Trainingen van het IIA. Rocco Emmaneel, voorzitter van de commissie, is graag bereid u meer informatie te verschaffen over de mogelijkheden. Telefoon: 020-8512138, e-mail: r.emmaneel@sanoma-magazines.com

Breakfast meeting Risk Management

Op maandag 23 april 2007 is er in samenwerking met het IIA een breakfast meeting, georganiseerd door Albert Weenink, corporate risk manager bij Vedior nv. Onder voorzitterschap van Simone Heidema, partner bij Corgwel, werd er gesproken over het onderwerp 'Scope en Positionering' van risk management. Het doel van de meeting was het onderling delen van ervaringen en best practices.

De deelnemers, veertien risk managers (of verantwoordelijken voor risk management) van diverse AEX- en Midcap-fondsen waren enthousiast over het initiatief en er is besloten om over enkele maanden een volgende breakfast meeting te organiseren met als thema 'Embedding van risk management'.

Berichten kunt u mailen naar iaa@iaa.nl



personalia

Kees Dekker startte op 14 mei 2007 als hoofd Internal Audit van SHV Holding. Voor die tijd was Kees hoofd Internal Audit van Liberty Global.

Lex Steenberg heeft per 1 april jl. zijn functie als directeur Corporate Audit Services van

ING Groep neergelegd vanwege zijn benoeming als CFO van ING Nederland.

Erik Veltman is vanaf 6 maart jl. werkzaam als Internal Control Analyst bij Bombardier, een Canadese vliegtuig- en treinfabrikant te Frankrijk. Daarvoor werkte hij vier jaar als

internal/operational auditor bij het ministerie van Financiën en twee jaar als senior internal auditor bij Ernst & Young België.

Leen Paape trad per 1 februari jl. toe als executive director bij Protiviti Independent Risk Consulting te Amsterdam.



UNIVERSITEIT VAN AMSTERDAM

Petra van Niekerk winnaar Arie Molenkamp Award 2006

De Executive Master of Internal Auditing-opleidingen (EMIA) aan de Universiteit van Amsterdam (UvA) en de Erasmus Universiteit Rotterdam (EUR), de Vereniging van Register Operational Auditors en het IIA Nederland organiseerden dit jaar voor de zesde keer de uitreiking van de Arie Molenkamp Award. Deze Award wordt jaarlijks uitgereikt aan een persoon of instelling die een uitzonderlijke bijdrage heeft geleverd aan de ontwikkeling van het vakgebied Internal/Operational Auditing. De commissie die de inzendingen beoordeelde bestond uit de volgende deskundigen:

- Prof.dr. Ph. Wallage RA, hoogleraar Accountantscontrole UvA, directeur KPMG Assurance, en juryvoorzitter;
- P.H.E. Bartholomeus RA, directeur van de Directie Accountancy Rijksoverheid, voorzitter van het Interdepartementaal Overlegorgaan Departementale Accountantsdiensten en lid curatorium van de EMIA-opleiding aan de EUR;
- Prof.dr. J.J.A. Leenaars RA, hoogleraar Accounting Information Systems, UvA, lid van de Executive Board van BNG;
- Prof.dr. G. Mertens, hoogleraar Financial Analysis, RSM EUR;
- Prof.dr. J.W. Ganzevoort: hoogleraar Organisatiedynamiek en Innovatie, UvA.

Uitreiking

Op 11 april jongstleden vond de uitreiking plaats. De genomineerden, afkomstig van de UvA, waren Anneke Schoonhoven met het referaat 'De effectiviteit van corporate governance codes' en Petra van Niekerk met het referaat 'Een zuiver oordeel, een illusie'. Namens de EUR waren de genomineerden Manfred van Kesteren met het artikel 'De drives achter de evolutie van de internal auditprofessie' en Eva de Mooij met de scriptie 'Stakeholder governance en de taakopdracht onder invloed van Sarbanes Oxley'. Winnaar van de Arie Molenkamp Award is

Petra van Niekerk. Juryvoorzitter Philip Wallage reikte de Award uit en gaf in zijn toelichting aan dat de jury unaniem van mening was dat het referaat hoog scoorde in originaliteit en oorspronkelijkheid, bijdrage aan het vakgebied, verdienste voor het vakgebied en toepassingsgerichtheid. Het referaat biedt een interessant beeld van de wijze waarop mensen waarnemen en hoe hun waarneming kan vervormen. Daarmee geeft het de lezer inzicht in de heuristieken en bijbehorende 'biases' die van toepassing zijn op oordeelsvorming door internal auditors. Ook reikt Petra praktische handvatten en maatregelen aan om deze vertekening zo veel mogelijk te voorkomen. In dit nummer van *Audit Magazine* vindt u een artikel dat Petra naar aanleiding van het referaat heeft geschreven.

Sox en Tabaksblat

Natuurlijk werden ook de andere genomineerden niet vergeten. Anneke Schoonhoven stelde zich in haar referaat de vraag in hoeverre SOx en Tabaksblat waarborgen geven voor de naleving ervan. Het referaat geeft de lezer inzicht in de sterke en zwakke punten van beide codes en maakt daarmee organisaties bewust van de verantwoordelijkheid die zij zelf moeten nemen voor het effectief invulling geven aan corporate governance.

Eva de Mooij voerde een inventarisatie uit naar de veranderingen in het krachtenveld waarin de internal afdeling zich beweegt bij het bepalen van de taakopdracht, onder invloed van de activiteiten die in het kader van SOx door de organisatie moeten worden uitgevoerd. Haar inventarisatie leidt tot een beter inzicht in de rol van de diverse stakeholders en de 'license to operate' van de internal afdeling. Manfred van Kesteren schreef naar aanleiding van zijn onderzoek een artikel over de achterliggende drives die de evolutie van de

auditprofessie bepalen en bepaald hebben. Hiermee wordt een bijdrage geleverd aan de discussie over de wijze waarop het vak zich ontwikkelt en maakt het de auditpopulatie ervan bewust dat de wijze waarop de auditfunctie binnen IAD's wordt ingericht effect heeft op de wijze waarop de discipline zich als geheel ontwikkelt.

Arie Molenkamp ten slotte onderstreepte dat de kwaliteit van alle vier de inzendingen aanleiding geeft tot bijvoorbeeld een artikel in *Audit Magazine* of een lezing op een IIA-bijeenkomst over de betreffende onderwerpen.

Oprichting Stichting Auditing.nl

Onlangs is de Stichting Auditing.nl opgericht. ACS en de Erasmus Universiteit werkten al samen met de website www.auditing.nl dat een platform is voor de beroepsontwikkeling. Inmiddels is deze Stichting toegevoegd om de inkomsten die worden gegenereerd op een goede wijze te kunnen benutten voor verder onderzoek op het terrein van auditing in den brede.

Daartoe is een structuur gekozen waarbij het mogelijk is dat andere – ook buitenlandse – universiteiten kunnen aanhaken om zo de noodzakelijke internationale dimensie aan de ontwikkeling van het vak en het beroep te kunnen geven. Inmiddels heeft de website dan ook een Engelse versie en wordt er nu aan gewerkt om die uit te bouwen. Relevante Engelstalige content van academisch niveau plaatsen we graag op deze kennissite voor auditing en auditors.



Vooruit denken

Strategie voor uw eigen toekomst



Opleiding Executive Master Internal / Operational Auditing (EMIA) (RO)

Internal / Operational Auditing richt zich op meer dan beheersing alleen. De opleiding richt zich op het functioneren van de gehele management control cyclus. Vanuit de risico's die het behalen van de organisatiedoelstellingen in de weg kunnen staan, onderzoekt de auditor de inrichting van de interne organisatie, inclusief de 'zachte' kant van beheersing. Het leervermogen van de organisatie krijgt daarbij ook aandacht. De opleiding duurt 2 jaar, maar voor accountants (RA), IT-auditors (RE) en Controllers (RC) bestaat de mogelijkheid de verkorte opleiding van één jaar te volgen.

Opleiding Executive Master IT-Auditing (EMITA) (RE)

IT-Auditing richt zich op het beoordelen van en adviseren over de kwaliteit van de geautomatiseerde informatievoorziening. Onze opleiding IT-Auditing kenmerkt zich door aandacht voor de strategische inzet van IT en de rol van IT-auditors als ondersteuning van het topmanagement. Kernvakken zijn onder meer risk management en audittheorie. De opleiding duurt 2 jaar, maar accountants (RA) en Internal / Operational Auditors (RO) kunnen de opleiding in één jaar voltooien.

Rotterdam biedt u de mogelijkheid om in drie jaar twee postinitiële mastertitels te behalen. Het afronden van één van bovenstaande opleidingen geeft de mogelijkheid tot instroom in het tweede jaar van de andere opleiding, waarbij kan worden volstaan met één gemeenschappelijk slotexamen. Op deze wijze kunt u zich ontwikkelen tot een breed opgeleide management control auditor.

Denk vooruit en kijk voor meer informatie op www.esaa.nl


ERASMUS SCHOOL OF ACCOUNTING & ASSURANCE

Center for Internal Auditing Excellence

Met trots kunnen wij melden dat onze Internal/Operational Auditing-opleiding door de wereldwijde organisatie voor internal auditors, het IIA Inc., erkend is als Centre of Internal Auditing Excellence. Naast onze universiteit zijn er slechts drie andere universiteiten die dit keurmerk hebben gekregen. Dit zijn de University of Pretoria, Louisiana State University, en de University of Texas-Dallas.

Dit keurmerk is een internationale erkenning van ons opleidingsprogramma. Het IIA Inc. ondersteunt de aangesloten universiteiten op verschillende manieren met onder andere het ter beschikking stellen van materialen. Naast het Center for Excellence zijn er nog twee andere erkenningen: het Partnerniveau en het Basicniveau.

Auditing voor business management: zijn we 'aligned'?

De Rotterdamse opleidingen IT-auditing en Internal/Operational auditing hebben veel aandacht voor de IT/Internal/Operational auditor als steun voor het hoger management. Al in hun inaugurale redes pleitten Kor Mollema en Gert van der Pijl voor een doorgroei van het beroep naar een 'Happyland' waarin veel aandacht bestaat voor auditing van (IT)-strategie en van strategische transformaties.

In de summercourse, die van 12 tot en met 14 juni 2007 wordt gehouden, willen we nader ingaan op de relatie tussen de auditor en het management. We doen dat vanuit de centrale vraag: zijn we 'aligned'? Met andere woorden: is er een goede aansluiting tussen de auditvraag vanuit het management en het auditaanbod vanuit interne en externe auditors. We starten dan ook met een beschouwing van Leen Paape waarin de positionering van de auditfunctie in de organisatie centraal zal staan.

Vervolgens gaat Arno Nuijten in op de wijze waarop managers omgaan met het inschatten van bedrijfsrisico's en trekken we de vergelijking met de wijze waarop auditors risico's inschatten. Kees Maat bespreekt daarna op een interactieve wijze de mogelijkheden om de kwaliteit van rapportages aan het management te verbeteren. Op de slotdag kijken we met Jan Matto en Jan Pasmooi naar de samenwerking tussen de IT- en financial auditor. We kijken daarbij niet in de eerste plaats naar de samenwerking rond de financial audit, maar veel meer naar de mogelijkheden van het aanbieden van diensten met een grote toegevoegde waarde die vanuit een combinatie van auditvaardigheden mogelijk worden.

De sprekers tijdens het programma baseren hun uitspraken op een combinatie van praktische ervaring en academisch onderzoek. In de slotdiscussie op donderdagmiddag zoeken we met de deelnemers naar vertalingen voor hun eigen beroepspraktijk.

Vooraankondiging wintercourse

De wintercourse zal worden gehouden van 6 tot en met 8 november 2007. De wintercourse staat open voor geïnteresseerden in IT en Internal/Operational Auditing. Het programma is nog niet gereed, nadere aankondiging volgt zo spoedig mogelijk. U kunt ook informatie opzoeken via de website www.auditing.nl en www.esaa.nl.



Marketingonderzoek

Wij willen onze opleiding voortdurend aanpassen aan de behoeften van de markt en ook weten wat de markt van onze opleidingen vindt. Bovendien hebben we met de driejarige brede business auditoropleiding (in drie jaar de titel van EMIA en EMITA RE en RO behalen) een nieuwe variant in de markt gezet, naast de bestaande opleidingen en het succesvolle kopjaar.

In samenwerking met een extern bureau zijn we een marktonderzoek gestart. Het bureau heeft interviews gehouden met werkgevers, (oud-)studenten en potentiële studenten en de beroepsorganisaties NOREA en IIA/VRO. Het doel is na te gaan hoe de brede business auditoropleiding wordt gewaardeerd en om een beeld te krijgen van de overige wensen en ideeën van onze klanten. Bovendien kunnen we hiermee ons imago in kaart brengen en waar nodig actie ondernemen. De resultaten communiceren we te zijner tijd.

Promotie Leen Paape

Na jaren van hard werken, verdedigt Leen Paape zijn proefschrift: 'Corporate Governance: The Impact on the Role, Position, and Scope of Services on the Internal Audit Function', in het openbaar. Geïnteresseerden zijn op 22 juni aanstaande van harte welkom in de aula van de Erasmus Universiteit. De plechtigheid begint om 11.00 uur en duurt een uur. Aansluitend is er een receptie waar men de promovendus kan feliciteren.

's Middags zijn collega's van onze I/OA-studenten tevens welkom bij een forumdiscussie als afsluiting van onze Keuzemodule (tevens afsluiting van de colleges van de tweedejaars studenten).

Foutloos tevreden

Mike George, Dave Rowlands en Bill Kastle • Wat is Lean Six Sigma? • Uitgeverij Thema • ISBN 9789058710765

R. J. Klamer

In een recente discussie met een managementteam van een geheel op één marktsegment gespecialiseerd bedrijf, stelde een van de managers dat hun bedrijf in niets te vergelijken is met andere bedrijven. Niemand anders kan tippen aan hun servicegraad en flexibiliteit en alleen in hun (kleine) marktsegment speelt tijd zo'n cruciale rol. Zij kunnen het zich echt niet veroorloven te laat te komen, het artikel en hun klanten kunnen dat echt niet verdragen. Dat was de belangrijkste reden om een verhouding mens/machinefunctie te handhaven van 1 op 3 terwijl deze indicator in de aanverwante branches tussen 1 op 20 en 1 op 30 ligt. Dat zij desondanks toch voldoende winst maken (en zelfs groeien!) heeft dus vooral te maken met voldoende marges.

Deze discussie is een voorbeeld van een gesprek waarbij de deelnemers geen enkele kennis hebben van Lean Six Sigma. Ik denk er dan ook ernstig over om deze heren een training in deze kwaliteitsmethodologie aan te bieden. Want hier gaat het om in Lean Six Sigma: stel uw klanten tevreden met snelheid en kwaliteit, verbeter uw eigen processen, werk samen en baseer beslissingen op gegevens en feiten. Vooral dat laatste lijkt in het begin het belangrijkste (en moeilijkste): er moeten altijd feiten aan beslissingen ten grondslag liggen en dan moet je die natuurlijk wel meten. En dan kan wel eens blijken dat er zaken aan het licht komen die ons minder welgevallig zijn en die we (we zijn toch super flexibel) altijd al op een of andere manier oplossen. Omdat we bang zijn voor het resultaat van de meting, doen we de meting maar niet...

Wat ik uit dit dunne boek (110 pagina's; eenvoudig uit te lezen op een zondagmid-

dag) over Lean Six Sigma heb geleerd is dat er andersom gedacht wordt. Overal zijn defecten, onvolkomenheden, zaken die verbeterd kunnen worden. Maar dat is niet de basis. De basis is de tevredenheid van de klant. En die verandert, is niet statisch. Een klant verwacht een steeds betere dienstverlening en dat is niet op te vangen met flexibiliteit en meer personeel. Een van de stellingen die mij het meest overtuigde in het boekje is: als u de ene dag iets aflevert waar ze tevreden mee zijn, maar dat de volgende dag niet doet, dan is de kans aanwezig dat ze op zoek gaan naar een ander product (pag. 24). Dat gaf zo'n sterk gevoel van herkenning. Alleen al door deze ene zin overtuigden de auteurs mij van het nut van de beschreven methode. Dat mijn dienstverlening altijd is wat de klant er van verwacht.

Hoe het werkt? Wel, eerst moet je natuurlijk weten wat je doet. De volgende stap is een logische: beschrijf wat je doet, beschrijf de processen. Uit ervaring weet ik dat iedereen hier vreselijk tegenop ziet. Dat ligt waarschijnlijk aan het doomsce-nario dat er aan ten grondslag ligt: eerst opschrijven en nu we toch bezig zijn, verbeter het ook maar even. Dat lukt natuurlijk niet en resulteert in schone plannen voor de onderste la.

Dat het anders kan, maakt dit boekje duidelijk: schrijf het eerst neutraal op en probeer daarna de variaties (want variatie leidt tot defecten) te elimineren. Niet tegelijkertijd, het duurt waarschijnlijk wel even. Maar variaties elimineren helpt al heel erg. Twee mensen die eigenlijk hetzelfde doen in een proces kunnen elkaar helpen en het op één manier doen. Dat scheelt al. Zo haal je wel een volgende sigma. Het boekje beschrijft veel, van wat het is tot hoe het moet worden toegepast.

Daarbij worden wel wat korte bochten genomen. Over projectmanagement en de manier van werken in een Six Sigma-project is het laatste nog niet gezegd. Wie allemaal mee moet doen en wat hun rol is, is ook vrij algemeen neergezet. Dat er een champion nodig is, lijkt evident. Zonder hooggeplaatste eindverantwoordelijke lukt geen enkel verbeterproces, laat staan een zo ingrijpende als Six Sigma. Ik betwijfel of het kan zonder directe assistentie van de hoogste baas. Want anders leren denken over bestaande processen en de tevredenheid van de klant weer meetbaar centraal stellen, is voor veel bedrijven uiterst vermoeiend.

Leren uit gemaakte fouten. Dat lijkt nu noodzaak te worden voor het in het begin genoemde managementteam. Vooral omdat de grootste klanten dreigen te gaan rondkijken. En ook vrienden uit het verleden werken al lang niet meer bij deze klanten. Het gaat nu echt om cijfers. En om een foutloos resultaat. Dan pas zijn de klanten weer tevreden. Toch eens een Black Belt uitnodigen. Of ze een zondagmiddag nuttig (laten) besteden aan dit boek.

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



De macht van de aandeelhouder

Dr J.R. van Kuijk *

Tegen de tijd dat deze column verschijnt is wellicht al over het lot van ABN Amro beslist. Zullen onze collega's van ABN Amro Group Audit de internal auditors van Barclays als collega's krijgen? Of zijn het de internal auditors van de andere partijen uit het consortium onder leiding van de Royal Bank of Scotland? Of hebben zij gekozen voor vertrek en zijn zij in gesprek met een nieuwe werkgever? Financiële instellingen en andere ondernemingen zijn immers naarstig op zoek naar internal auditors. Headhunters zijn al gestart met de jacht op talent bij ABN Amro. Het trieste is dat de onderneming en haar medewerkers speelbal zijn geworden van management, opkopers en aandeelhouders. Wat mij betreft een teleurstellende ontwikkeling. Vandaar dat de aandacht in deze column uitgaat naar de vraag hoe we kunnen voorkomen dat een onderneming een speelbal wordt, met alle negatieve gevolgen van dien.

Bij het aantreden in 2000 als voorzitter van de raad van bestuur van ABN Amro beloofde Rijkman Groenink betere prestaties en een positie in de top-5 van peers. De afgelopen zeven jaren heeft dit geen gestalte gekregen en bevindt ABN Amro zich nog steeds in de achterhoede. De aandeelhouders reageren zich nu af op het management dat niet in staat is gebleken de beloften waar te maken. Als sluitstuk komt daarbij de miskenning van de aandeelhouder door het topmanagement, getuige het besluit van de bank het onderdeel LaSalle te verkopen aan de Bank of America.

Ook het buiten de deur houden van het consortium van de Royal Bank of Scotland schoot in het verkeerde keelgat. Dan vraag je toch om een confrontatie met aandeelhouders. Opmerkelijk is dat ook de raad van commissarissen toestemde in de verkoop van LaSalle. Onbegrijpelijk! De Ondernemingskamer van het gerechtshof in Amsterdam heeft helderheid geschapen en bestempelde de handelswijze van de bank bij de verkoop van LaSalle tegenover de aandeelhouders als onaanvaardbaar.

Een streep door de rekening van Rijkman Groenink. Het bestuur van de bank en het toezicht zijn naar mijn mening niet meer geloofwaardig.

De moraal van dit verhaal is dat het bestuur van de onderneming haar aandeelhouders serieus moet nemen en hen moet betrekken bij wezenlijke ondernemingsbeslissingen. Ik ben het niet eens met de voorzitter van de SER, Rinnooy Kan, die stelt dat de macht van de aandeelhouders te groot is geworden en aan banden zou moeten worden gelegd. Nee, het topmanagement van ABN Amro heeft de aandeelhouder en zijn macht miskend, zich arrogant opgesteld en verzaakt de aandeelhouders te betrekken bij de beslissing aangaande de verkoop van LaSalle.

Ook de bieding van het consortium van Fortis, Banco Santander en Royal Bank of Scotland werd in eerste instantie, zonder rekening te houden met de aandeelhouders, afgewimpeld. In mijn optiek had de huidige situatie voorkomen kunnen worden als het bestuur van de onderneming en de raad van commissarissen de relatie met de aandeelhouders adequaat hadden gemanaged. Spreken we al niet jaren over het belang van de dialoog met aandeelhouders?

Hoe het ook zij, eindelijk heeft Rijkman Groenink aandeelhouderswaarde gecreëerd. Sinds januari 2007 is de koers van het aandeel gestegen van rond de € 24 naar € 36 of zelfs meer. Met een rendement van meer dan 50 procent verslaat hij ruimschoots de AEX-index, de verkopend bestuursvoorzitter achterlatend maar ten koste van wat? Een roemruchte bank gaat naar verwachting met veel tam-tam de vergetelheid in, de verkopend bestuursvoorzitter achterlatend met een optiepakket dat in waarde aanzienlijk gestegen is. Waarlijk een Rijk man, die Groenink.

* Corporate director Internal Audit bij de Vion Food Group (vankuijk.bob@hetnet.nl).





Ga de uitdaging aan
met je eigen potentieel!

Wat vind jij belangrijk in je carrière? Unieke uitdagingen? Leiding geven? De mogelijkheid je te kunnen onderscheiden? De mensen die bij Protiviti aan de slag gaan hebben in ieder geval één ding gemeen: zij kiezen ervoor de uitdaging aan te gaan met hun eigen potentieel. Niet alleen moedigen wij onze professionals aan zich te blijven ontwikkelen en vervolgopleidingen te volgen, wij ondersteunen hen daarbij waar nodig. Als één van de snelst groeiende consultancies ter wereld dagen wij al onze mensen continu uit te excelleren en te bouwen aan klantrelaties. Als professional bij Protiviti word je industrie- en disciplinebreed ingezet. Hierdoor leer je als geen ander wat bedrijven succesvol maakt. Wij zijn namelijk overtuigd dat wij ons potentieel als bedrijf alleen kunnen bereiken, als jij de kans krijgt de uitdaging aan te gaan met *jouw eigen potentieel*.

Ga jij de uitdaging aan?
Kijk op www.protiviti.nl

protiviti[®]
Independent Risk Consulting

Protiviti is niet geregistreerd als een accountantsorganisatie en geeft geen opinies af over financiële verslaglegging en levert geen attestatie diensten.

© 2006 Protiviti is een 'Equal Opportunity Employer',
een bedrijf waarin gelijke kansen voorop worden gesteld.

Business Risk

Technology Risk

Internal Audit



It's all about pushing the right buttons.

right

Carrière maken een kwestie van een druk op de juiste knop? Niet dus, dat weet jij inmiddels ook wel. Carrière maken vergt heel wat meer. Ambitie, gedrevenheid. Vakkennis. Passie voor je vak. Sociale kwaliteiten. En natuurlijk: talent. Maar groeien, vooruit komen, jezelf ontwikkelen – het vraagt nog meer: een omgeving waarin je talenten ook werkelijk tot hun recht kunnen komen. Waarin veelbelovende professionals als jij herkend worden en de ruimte krijgen om hun knowhow, hun gevoel voor het vak en affiniteit met klanten voortdurend te scherpen. Een omgeving zoals Deloitte dus.

Deloitte is met ruim 6.000 medewerkers en kantoren in heel Nederland de grootste organisatie op het gebied van Belastingadvies, Accountancy, Consultancy en Financieel Advies. ERS houdt zich bezig met dienstverlening voor ondernemingen, gericht op de controle van de processen en de IT-architectuur achter de cijfers. Dat betekent het signaleren, analyseren, beoordelen en managen van risico's. Variërend van boardroom-risico's op strategisch niveau tot technische risico's op netwerkniveau, zowel in een adviserende als controlerende rol. Buitengewoon uitdagend en afwisselend werk voor ambitieus talent. Voor iemand als jij dus!

Voor Deloitte Enterprise Risk Services zoeken we wo-ers met een bedrijfskundige of IT-gerelateerde studie en werkervaring vanaf 3 jaar. Met interesse in een van de volgende werkgebieden:

IT-Auditors

Specialisten die zich bezighouden met onderzoek naar de kwaliteit van de beheersing van IT-risico's en vraagstukken op het gebied van Corporate en IT Governance.

Applicatiespecialisten

Consultants die betrokken zijn bij het adviseren, controleren en implementeren van control frameworks en beveiliging van ERP-applicaties (SAP, Oracle, JD Edwards, Peoplesoft).

Security-specialisten

Professionals die adviseren over complexe security-systemen en bijbehorende processen (beveiliging, netwerken, hacking, privacy) en deze controleren en implementeren.

Data-specialisten

Je richt je o.a. op fraudedetectie in databestanden; ondersteuning bij accountantscontrole m.b.v. data-analyse; economische modelbouw en research om specifieke klantvraagstukken op te lossen; conversie en opschoning van data in IT-systemen als SAP, Oracle, JD Edwards.

Softwarespecialisten

Je ontwerpt en bouwt internettoepassingen met de nieuwste Microsoft-technologie. En je werkt in een multidisciplinair team van specialisten aan web-oplossingen om Deloitte en haar cliënten te ondersteunen.

Riskconsultants/internal auditors

Je werkt aan opdrachten op het gebied van enterprise-wide risk management en internal audit, die je in multidisciplinaire teams uitvoert bij onze grote internationale klanten.

Deloitte biedt je een ruime mate aan afwisseling en uitstekende doorgroei mogelijkheden. Internationale trainingen, postdoctorale opleidingsmogelijkheden, een informele werksfeer: dat is typisch Deloitte. We vragen veel van je, maar geven je ook veel ruimte. Meer weten over onze vacatures binnen ERS of solliciteren? Ga dan naar onze website www.careers.deloitte.com. Je kunt ook contact opnemen met Mina Bahaj, telefoonnummer 020 - 454 74 34, e-mail: mbahaj@deloitte.nl.

Deloitte.

Audit • Tax • Consulting • Financial Advisory.

TreasuringTalent.com