

Audit magazine

Magazine voor
internal en operational
auditors

NUMMER 3
SEPTEMBER 2005

THEMA:

In control statements

**Beloningen, blunders en
boekhoudschandalen**

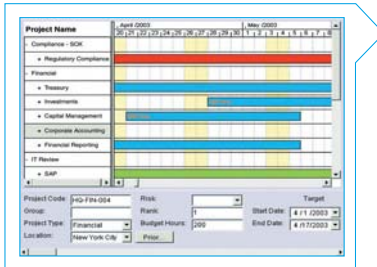
**ICS: een andere benadering
van het gewenste doel**

**Excellentie,
wij zijn in control!**



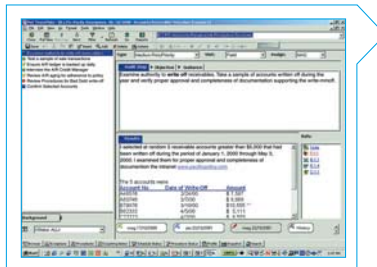
TEAMRISK

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



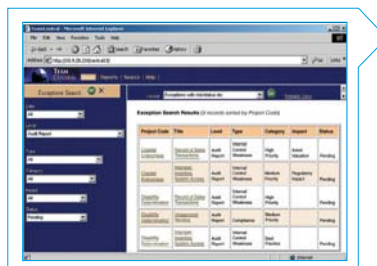
TEAMSCHEDULE

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



TEAMMATEWP

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



TEAMCENTRAL

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

teammate, de keuze van ruim 25.000 internal auditors*

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

van de redactie

In control statements

Stel je voor: het management heeft alle belangrijke aspecten van de organisatie in de greep, inclusief het managen van verandering. Zij toetst mede met behulp van de proactieve controller dat dat zo blijft en stelt een verklaring op over de goede beheersing van de organisatie. De auditor kan vervolgens op basis van het uitgewerkte control-model van de organisatie (hoe is en blijft de organisatie in control) en de managementrapportages en dergelijke (de zichtbaarheid van de werking van de organisatiebeheersing) vaststellen dat de verklaring een deugdelijke grondslag heeft. En jawel, hier ligt voor u een keurig en betrouwbaar in control statement (CSI) inclusief auditverklaring. Mogelijk is dit het ideaalplaatje van de auditor.

Of geniet de auditor meer van de harde noten die te kraken zijn om in deze situatie te geraken (als dat ooit zal gaan gebeuren)? Zeker het laatste beeld is nu realiteit binnen veel organisaties. Er wordt hard gewerkt aan in control statements en de procesgang daaromheen. Veel is al gebeurd om organisaties te laten voldoen aan de Code Tabaksblat. En in de afgelopen jaren is gewerkt om 'SOx complied' te zijn. Maar de spanning loopt op, omdat volgend

jaar ook de voor de VS buitenlandse bedrijven aan de Sarbanes-Oxley Act dienen te voldoen. Dan zal het Engelse gezegde 'the proof of the pudding is in the eating', moeten gelden.

In dit alles is de auditor op zoek naar de optimalisatie van zijn rol rondom een onderwerp dat hem/haar bijna van nature als zeer belangrijk in de oren klinkt. De ene auditor toetst puur de grondslag van het statement terwijl de ander optreedt als adviseur of implementator voor het inrichten van het systeem waarop de verklaring wordt gebaseerd.

In control statements zullen niet als een trend worden vervaagd door de tijd. Auditors hebben een duidelijke rol bij de totstandkoming van deze verklaringen. Maar wat houdt deze rol nu precies wel en niet in, en waarmee en hoe kan de auditor een en ander goed operationaliseren? *Audit Magazine* geeft u met dit derde nummer in 2005 enkele inzichten waarmee u uw inzicht en keuzen rond het boeiende thema 'in control statements' verder kunt ontwikkelen.

De redactie van *Audit Magazine*



Arjen van Nes
(voorzitter)



Montiano Blom



Ronald Jansen



Bob van Kuijk



Ronald de Ruiter



Sander Weisz



Johan Hundertmark

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

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

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

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

Verenigingsnieuws VRO en Nieuws van de Opleidingen: ing. A.M. Engelsma - van Pelt

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

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

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

Bureauredactie: R. Harmelink, info@dialoguitgevers.nl

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

Opmaak: M. Maarleveld

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

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

Audit Magazine verschijnt viermaal per jaar.

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

De bij toepassing van art. 16b en 17 Auteurswet 1912 wettelijk verschuldigde vergoedingen wegens fotokopieën, dienen te worden voldaan aan de Stichting Reprorecht, Postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, tel.: 023-7997810. Voor het overnemen van een gedeelte van deze uitgave in bloemlezingen, readers en andere compilatiewerken op grond van art. 16 Auteurswet 1912 dient men zich te wenden tot de stichting Reprorecht, Postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, tel.: 023-7997809. Voor het overnemen van een gedeelte van deze uitgave ten behoeve van commerciële doeleinden dient men zich te wenden tot de uitgever.

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en uitgever geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten of onvolkomenheden.

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

THEMA

In control statements

De drie B's van corporate governance

Op 16 december 2004 begon de Monitoring Commissie Corporate Governance Code. Zij heeft tot taak de Code Tabaksblat actueel en bruikbaar te houden en ziet toe of de Nederlandse beursfondsen de code goed naleven. Een gesprek met prof.dr. Jaap van Manen RA, lid van de commissie.

4

Het in control statement: liever geen eenheidsworst

Het in control statement is de grootste kostenpost bij de implementatie van Sox in de bedrijfsvoering en leidde tot een grote stijging van de audit fee voor Amerikaanse ondernemingen. Regien Bijlsma-Schagen en Willem van Loon (Atos Consulting) vragen zich af of het niet een onsje minder, maar wel beter kan.

8

Excellentie, wij zijn in control!

Met de introductie van VBTB (van beleidsbegroting tot beleidsverantwoording), is meer aandacht ontstaan voor management control. Igor Ivakiç (ministerie van BZK) en Maarten van Zwieten (ministerie van Financiën) vertellen waarom sturing en beheersing van de processen noodzakelijk is om die beleidsdoelstellingen te kunnen bereiken.

12

Verder in het thema:

ICS: een adequaat antwoord op geschonden vertrouwen

16

Een bijzondere audit

Harry Kruk (Delta Lloyd) en Wout Schiphorst (zelfstandig organisatieadviseur) belichten de rol die de internal auditor kan spelen in bijzondere onderzoeken. Daarbij kan het onderwerp van onderzoek niet alleen fraude zijn, maar alle vormen van onregelmatigheden en andere ernstige problemen binnen een organisatie.

22

Hoe Ahold corporate governance inbedt in haar organisatie

In 2003 begon Peter Wakkie als chief corporate governance counsel en lid van de RvB van Ahold. Naast een leidende taak in Aholds juridische discipline wereldwijd, moet hij in de hele organisatie verbetering aanbrengen in het proces van corporate governance. Geen geringe opgave na het Ahold-debacle. Een interview.

28

SAS 70-implementaties: kansen en bedreigingen

Veel Nederlandse pensioenfondsen hebben delen van hun activiteiten uitbesteed aan pensioenuitvoerders. Echter, de pensioenfondsen blijven uiteindelijk verantwoordelijk. Rick Mulders (Interpolis) geeft een overzicht van de kansen en bedreigingen die een internal audit-functie kan ondervinden in het traject van procescertificering.

32

RUBRIEKEN

Lezers reageren	21
Auditor en de zomervakantie	26
Column van de sponsor	37
De overstap	38
Lezers reageren	40
Verenigingsnieuws	43
Nieuws van de opleidingen	46
Boekbespreking	48

De totstandkoming van dit magazine is mede mogelijk gemaakt door:

Deloitte.

thema

Beloningen, Blunders en Boekhoudschandalen

De drie B's van corporate governance:

Interview: Montiano Blom

Tekst: Bas van Breevoort

Op 16 december 2004 is de Monitoring Commissie Corporate Governance Code begonnen. Zij heeft tot taak de Code Tabaksblat actueel en bruikbaar te houden en ziet toe of de Nederlandse beursfondsen de code goed naleven. Wat de afgelopen periode opvalt, is dat de in control statement bij beursfondsen ofwel schittert door afwezigheid ofwel uitblinkt door wolligheid. Prof.dr. Jaap van Manen RA, lid van de Commissie, is niet echt onder de indruk van de waarde van een in control statement. Hij ziet meer waarde in zelfregulering door het bedrijfsleven.

De Monitoring Commissie Corporate Governance Code staat onder voorzitterschap van prof. dr. J.M.G. Frijns. De Monitoring Commissie zal jaarlijks verslag uitbrengen aan de minister van Financiën, de minister van Justitie en de staatssecretaris van Economische Zaken over welke wijze en in welke mate de codevoorschriften door de Nederlandse beursvennootschappen worden nageleefd. Het geeft daarbij indien nodig commentaar en schetst de toereikendheid van de code in relatie tot de maatschappelijke en internationale corporate governance-standaarden en -praktijken. Het commentaar kan zich eveneens toespitsen op de toepassing van één of meer codevoorschriften.

Waarom is er op de website van de Commissie zo weinig te lezen over in control statements?

“Voor wat betreft corporate governance gaat het debat in Nederland over de drie B's: Beloningen, Blunders en Boekhoudschandalen. Over beloningen kan ik kort zijn. Beloningen hebben een geheel eigen dynamiek die niet met corporate governance is op te lossen. Bij blunders ligt dat anders. In de afgelopen tien jaar hebben grote beursfondsen acquisities gedaan die zwak waren voorbereid, die financieel niet goed waren onderbouwd en waarvan de synergie-effecten rooskleuriger zijn voorgespiegeld dan ze in werkelijkheid waren. Deze 'avonturen' speelden zich af in een cultuur van 'eten of gegeten worden'. Er werden risico's genomen op strategisch en financieel niveau. Met een in control statement was dat



Jaap van Manen, hoofd van de Corporate Governance Unit van PricewaterhouseCoopers en hoogleraar Accountancy aan de Rijksuniversiteit Groningen.

niet te ondervangen, maar met een goed systeem van corporate governance wel, want dat impliceert dat er aandacht wordt besteed aan risicomanagement. Een in control statement, of liever gezegd een bestuursverklaring, draagt nu eenmaal de beperktheid in zich dat het 'van en voor techneuten' is. In de praktijk hebben beleggers er weinig belangstelling voor, het management al helemaal niet en het leeft ook niet echt bij de raad van commissarissen. Er is daarentegen wel meer en meer aandacht voor interne beheersingssystemen. Bestuur en commissarissen willen weten waar de problemen zitten en welke oplossingen en antwoorden men heeft op de beschreven risico's. Alleen is men er niet happig op om die risico-inventarisatie in het keurslijf van een bestuursverklaring te stoppen. Derhalve kun je je dus afvragen of je door moet gaan met bestuursverklaringen als het niet leeft bij het management.”

Bij wie leeft de bestuursverklaring dan wel?

“In Amerika hebben ze de bestuursverklaring verkregen langs democratische weg, maar daar lijkt het meer een politiek antwoord op een maatschappelijk probleem.

Want als je de problemen daar nader bekijkt, zie je dat ze niet worden opgelost met de bureaucratie van 404.”

Het voormalige lid van de commissie Tabaksblat, Abma, stelt dat de aandeelhoudersvergadering de hoeder van de inhoud van de bestuursverklaring moet zijn. Is daar in de praktijk al wat van te merken?

“Abma heeft absoluut gelijk, alleen in de praktijk gebeurt het nog niet. Er heeft nog geen aandeelhoudersvergadering plaatsgevonden waarin een bestuursverklaring is afgedwongen.”

Kan een aandeelhoudersvergadering wel de waarde inschatten van een bestuursverklaring of is het alleen een stok om mee te slaan?

“Dat ligt moeilijk. Men zit in het algemeen niet op een statement van een paar zinnen te wachten. Veel belangrijker is dat men een risicoparagraaf schrijft en daarin aangeeft hoe men risico's aanpakt. Daarmee maakt men de zwakten zichtbaar. Het gaat tenslotte om verantwoording. Het ontbreekt alleen nog aan een meetlat aan de hand waarvan je die zwakten kunt tonen. De ervaringen die nu met 404 worden opgedaan, kunnen helpen bij het ontwikkelen van een dergelijke meetlat.”

Maar meestal staan de zwakten toch in de risicoparagraaf en niet in de bestuursverklaring? Wordt het belang van de verklaring daarmee niet gedevalueerd, aangezien de werkelijk interessante informatie elders staat?

“In zekere zin wel, maar ik vind het al winst dat het ergens staat. Overigens komt de bestuursverklaring uit de koker van de commissie Tabaksblat en heeft het daardoor wel degelijk gewicht. Het bedrijfsleven heeft het ook niet als een onzinnige verklaring bestempeld.”

Het kan ook zijn dat het bedrijfsleven onderschat heeft wat de strekking was.

“Ja, dat is waar. Toch komt het bedrijfsleven er momenteel vrij gemakkelijk mee weg, omdat niemand de bestuursverklaring toetst. Maar je ziet dat vanwege de opkomst van 404 en de aangescherpte regels voor bestuurdersaansprakelijkheid bestuurders en commissarissen interne beheersingssystemen en risicomanagement hoog op de agenda zetten. Ik geloof dan ook dat de oplossing van het bedrijfsleven zelf moet komen. Het mooiste zou zijn als er een model wordt ontwikkeld door een groep van de grootste ondernemingen. Als de beleggerswereld daarop ook hun wensen kenbaar maakt, zou je een sluitend systeem kunnen afspreken.”

Zal de bestuursverklaring zich dan ontwikkelen tot een standaardtekst?

“Dat verwacht ik niet. Er wordt al zolang naar gezocht. Bovendien hebben bedrijven met een veelheid aan facto-

ren te maken. Het is bijna onmogelijk om over alles te verklaren dat je 'in control' bent. Wat voegt het ook toe? Iedere raad van bestuur heeft een eigen stijl van leidinggeven en een eigen visie over wat hij aanvaardt als risico en wat niet. Nu is het regelmatig zo dat er een incident plaatsvindt en men er meteen bovenop springt om normen voor dat specifieke geval te schrijven en op te leggen. In Amerika heeft men het vervat in wetgeving, maar daar ligt nu het risico van onaanvaardbaar hoge administratieve lasten op de loer. Daarom pleit ik voor zelfregulering door het bedrijfsleven, aangezien de overheid zich dan op het gebied van wetgeving ook terughoudender zal opstellen. Uiteindelijk zal het neerkomen op een beschrijving van de risico's, een analyse van de leemten die betrekking hebben op de kwaliteit van de financiële verslaggeving en de protectie van de assets.”

De ontwikkeling gaat dus naar een exception report. Maar dan is er toch een kader nodig zoals COSO of SOx, want het moet ergens mee vergeleken worden?

“Er bestaan zoveel visies over interne beheersing. Laat het evolueren. Hoewel er natuurlijk behoefte is aan een normkader die het meer concreet maakt. In plaats van een standaardzin is het beter om in de verslaggeving expliciet te melden dat er een systeem van risico-identificatie is dat geschoeid is op de leest van de onderneming. Als je nu als uitgangspunt neemt dat ieder kwartaalcijfer dat je naar buiten brengt of gebruikt in je interne verantwoordingsproces, goed moet zijn, ook al is het niet ge-audit, dan is er zodra ergens een fout zit sprake van een zwakte van je interne beheersingsproces die je in het jaarverslag moet vermelden. Dat is geen hogere wetenschap. Neem bijvoorbeeld een groothandel: als daar de bonussen, de dubieuze debiteuren en de voorraden niet goed worden verwerkt, dan heb je al de drie voornaamste punten bij de kladden. Voor corporate governance moet een bedrijf aan de ene kant de financiële verslaggeving op orde hebben en aan de andere kant duidelijke doelstellingen hebben. Dat is voldoende om boekhoudschandalen te voorkomen. Daarnaast moeten er natuurlijk zaken geïmplementeerd worden in de sfeer van control environment, interne beheersing in de top en 'checks and balances'. Performance en wet- en regelgeving zijn een ander verhaal. Zo moet in het kader van corporate governance de houding van het bestuur en de commissarissen ten aanzien van wet- en regelgeving goed zijn. Dit vereist niet dat men een ingewikkelde statement moet afgeven waarin wordt verklaard dat alle juridische regels goed zijn gevolgd. Nee, de onderneming dient mijns inziens slechts aan te tonen dat het een no nonsense- en zero tolerance-beleid voert tegen wetsovertredingen door bijvoorbeeld een gedragscode op te stellen en door bij misslagen van medewerkers passende maatregelen te nemen.”

Hoe zit het met de internal auditor? Wat is zijn rol bij corporate governance?

“De internal auditor moet zich op deze gebieden meer profileren. Hij of zij is bij uitstek in staat om te beoordelen of het documentatiesysteem van interne beheersing en risico-inventarisatie goed is en moet op kwartaalbasis rapporteren over eventuele zwakten in het risicobeheersingssysteem. Het is ook logisch om deze taken bij de internal auditor te leggen.”

Wat voor eisen stelt dat aan een internal auditor?

“Hij moet een onafhankelijke houding hebben ten opzichte van iedereen in de organisatie en het vermogen bezitten om in de huid te kruipen van de bestuurders en de commissarissen. Hij moet begrijpen wat die mensen belangrijk vinden. Een commissaris houdt toezicht op de directie, maar is altijd afhankelijk van datgene waarmee de directie komt. Hoe kan je voorkomen dat commissarissen verrast worden door iets dat al een hele tijd ziek

Tot slot een paar stellingen. De in control statement is een door accountants bedachte hype of moneymaker.

“Volgens mij is de bestuursverklaring niet door accountants verzonnen. Bedenk dat in de commissie Tabaksblat geen praktiserend accountant zat, alleen een gepensioneerde accountant. De Code is er met een breed draagvlak gekomen, maar je loopt daarbij altijd het risico dat accountants zoiets oppakken om business te genereren.”

De in control statement wordt pas gestructureerd als er weer een schandaal optreedt.

“De belangrijkste impuls is inderdaad veelal een schandaal, maar ik betwijfel of dat leidt tot een verbeterde bestuursverklaring of dat het zal leiden tot Sarbanes-Oxley-wetgeving in Nederland. Het hangt allemaal af van hoe erg de schandalen zijn. Het kan op een gegeven moment politiek onhoudbaar zijn als er geen wetgeving volgt. Die wetgeving zal overigens niet zo snel uit Brussel komen, maar eerder uit de lidstaten zelf.”

Er bestaan zoveel visies over interne beheersing. Laat het evolueren

in de organisatie? Verder moet de internal auditor als een risk manager denken, dat wil zeggen conceptueel sterk zijn in het benaderen van risico's. Zo begrijp ik best dat men internal auditors niet altijd een financiële audit wil laten doen, maar het heeft tot gevolg dat hij daardoor nooit met de poten in de modder staat. Een internal auditor leert van gedegen feitenonderzoek en moet zich niet beperken tot het houden van interviews. Hij moet de onderste steen boven krijgen en die vrijheid moet de directie hem verlenen. De rapportage moet overigens aan de directie geschieden, dus niet apart aan het audit comité, want dan kun je een staat in de staat krijgen. De directie moet achter de auditwerkzaamheden staan, want een goede relatie tussen directie en internal auditdienst is ook voor de raad van commissarissen van belang.”

In hoeverre gebeurt dit al in de praktijk?

“De Code Tabaksblat dwingt het niet af. Het audit comité denkt wel na over de rol van de internal auditdienst. Vooral de grotere ondernemingen met een respectabele internal auditdienst hebben gekwalificeerde internal auditors, waarmee bestuurders en commissarissen goed kunnen praten.”

Dus de volwassenheid van een internal auditor is hierin één van de bepalende aspecten?

“De ene internal auditor is meer onderzoeksgericht en de andere is meer strategisch ingesteld. Idealiter is een internal auditor conceptueel sterk en weet hij ook de relevante feiten boven tafel te krijgen.”

Een tot in het detail uitgewerkte bestuursverklaring leidt tot verdere bureaucratiesering en is dodelijk voor ondernemerschap.

“Die neiging is zeker aanwezig, omdat men niet weet hoe diep men moet gaan met de bestuursverklaring.”

In een recente publicatie van de SEC neemt zij wat gas terug op de in control statement die men in Amerika moet afgeven; het mag bestaan uit 'reasonable assurance'. De stelling: over vijf jaar is er geen verschil meer tussen SOx en de in control statement.

“Wellicht over tien jaar, maar het is überhaupt de vraag of we dan nog veel typisch Nederlandse beursfondsen hebben. Maar hoe je het wendt of keert: de wind waait uit het westen. Dus SOx komt eerder naar ons toe dan dat ons systeem naar Amerika overwaait.”

Wat wil je internal auditors nog meegeven over corporate governance?

“Werk aan een professionele relatie met de raad van bestuur en de raad van commissarissen. Zorg dat je ruimte krijgt om diepgaand onderzoek te doen. Stimuleer de bedrijfsleiding om na te denken over de inhoud van de bestuursverklaring. Vraag ze om een standpunt in te nemen en adviseer ze om daarover te discussiëren in de werkgeversorganisatie en met de vereniging voor effectenbezitters. En ten slotte, stimuleer dat het beleid doorlopend wordt gemotiveerd, dus niet alleen als het jaarverslag opgesteld moet worden.”

De mens
achter
Fortis?



Dat kun
jij zijn!

Fortis Audit Services (Senior) Auditors en Assistant Audit Managers



Ons bedrijf

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

Auditor als business partner

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

Indicatie van onze verwachtingen

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

Uitnodiging

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

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

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

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



FORTIS

Solid partners, flexible solutions

Het in control statement; liever geen eenheidsworst!

Een andere benadering van het gewenste doel

Regien Bijlsma-Schagen en Willem van Loon

Het in control statement is de grootste kostenpost bij de implementatie van Sarbanes-Oxley in de bedrijfsvoering (gemiddeld 5,1 miljoen dollar) en heeft geleid tot een stijging van de audit fee voor Amerikaanse ondernemingen in 2004 met gemiddeld 80 tot 100 procent¹. Maar levert al dit gesleutel aan de interne beheersing en de verantwoording daarover wel de gewenste toegevoegde waarde, en kan het niet een onsje minder, maar wel beter...?

Dit artikel beschrijft hoe het in control statement (hierna ICS) daadwerkelijk een bijdrage kan leveren aan het doel waarvoor het dient: namelijk het afgeven van een verklaring omtrent de beheersing van de organisatie, en dus niet verwordt tot een nietszeggend kwaliteitskeurmerk. De internal auditor zal een meer ondernemende rol moeten spelen bij het ondersteunen van het management in het beheersen van de relevante issues en de toetsing op de onderbouwing daarvan. Het gaat er om niet alles volledig te willen afdichten in de verklaring, maar de nadruk te leggen op hetgeen voor de onderneming, en dus voor de stakeholders, belangrijk is. Focus op de ondernemingsdoelstellingen en het brede speelveld van de organisatie zijn van cruciaal belang. De verklaring van het ene bedrijf is dus ongelijk aan die van de andere. Dit levert een unieke verklaring op, onafhankelijk getoetst. Ondernemerschap bij de internal auditor is dan wel vereist.

Geen duidelijk wettelijk normenkader

Sarbanes-Oxley is één. De Nederlandse Code Tabaksblat gaat nog verder en beveelt aan dat beursgenoteerde ondernemingen in het jaarverslag berichten over de kwaliteit van hun interne risicobeheersing, namelijk: "Het bestuur verklaart dat de interne risicobeheersings- en controlesystemen adequaat en effectief zijn". Verder dient deze verklaring duidelijk onderbouwd te worden. Het bestuur geeft daarbij aan welke belangrijke wijzigingen zijn aangebracht, welke eventuele essentiële verbeteringen zijn gepland en dat een en ander met de audit-commissie en de raad van commissarissen is besproken. Code Tabaksblat geeft voor de manier waarop de onder-

bouwing moet worden vormgegeven echter weinig houvast en de verklaring resulteert al snel in het plichtmatig invullen van vragenlijsten.

Anders dan de accountantsverklaring, afgegeven door de controlerend externe accountant van de onderneming, is het ICS een verklaring van het management. Een dui-

... het in control statement wordt toch nog vaak gezien als speeltje van de financieel directeur ...

delijk wettelijk vastgelegd normenkader ontbreekt waardoor het management een redelijke mate van vrijheid heeft. Het is dan ook maar de vraag wat het management werkelijk verklaart. Daardoor ontstaat de nodige spraakverwarring tussen wat het management in control noemt en de manier waarop belanghebbenden hier naar kijken. De verschaft zekerheid is sterk afhankelijk van de persoonlijke insteek van de verklaarder. Deze persoonlijke visie van de bestuurder bestaat uit diens invulling aan de wijze waarop de organisatie wordt geleid ('tight' of 'loose control'), het risicoprofiel van de onderneming, de mate waarin de onderneming mogelijke klappen kan opvangen en de dynamiek van de omgeving waarin de organisatie opereert. Daarnaast zal het statement iets moeten zeggen over de wijze waarop het in

control zijn is geregeld door middel van het interne beheersingssysteem en de wijze waarop de interne betrouwbaarheid is geregeld. Hierbij valt te denken aan de omgang met financiële, materiële en personele waarden in de onderneming, het inregelen van bevoegdheden en de betrouwbaarheid van de informatiever-schaffing. Juist dit betrouwbaarheidsaspect heeft in het verleden een belangrijke aanzet gegeven tot de enorme hoeveelheid regels en wetten waar we nu mee worden geconfronteerd.

De vraag is dus: Wat verklaren we?, om vervolgens een invulling te geven aan de wijze waarop we de verklaring kunnen onderbouwen. Deze onderbouwing komt vooral terug in de manier waarop het risicomanagementproces is ingericht en hoe dit bijdraagt aan een gezond ondernemersklimaat. Bovenstaande werkwijze leidt tot een verklaring op maat, waarbij de eigenheid van de onderneming en de persoonlijke inbreng van de bestuurder de boventoon voert.

De huidige praktijk

Veel bedrijven zijn op dit moment aan het stoeien met het ICS. Uit de vele gesprekken die wij voeren in het bedrijfsleven en bij de overheid maken wij op dat de wijze van totstandkoming van het ICS, de inhoud en onderbouwing een aantal overeenkomstige kenmerken vertonen die het werkelijke doel van de verklaring in de weg staan, namelijk het afgeven van een verklaring omtrent de beheersing van de organisatie, waar zowel de externe stakeholders als de interne organisatie wat aan heeft. Even belangrijk is het proces om tot deze verklaring te komen. Een efficiënt en effectief totstandkomingproces zorgt immers voor voldoende draagvlak en een goed resultaat. Enkele van deze kenmerken noemen we hieronder.

Risico-averse insteek

De reden waarom het ICS het daglicht ziet ligt grotendeels in de financiële schandalen van de afgelopen vijf jaren. Met name de beroepsgroepen die zich bezighouden met toezicht en controle hebben zich gestort op het transparant en inzichtelijk krijgen van de interne beheersing. De attitude is daarmee behoorlijk risico-avers. 'Alles' moet worden 'dichtgetimmerd'. Ellenlange vragenlijsten worden rondgestuurd, met onderwerpen die qua importantie en reikwijdte voor de beheersing behoorlijk van elkaar verschillen. Het up-to-date houden van CV's van medewerkers is toch van een geheel andere orde dan het failliet gaan van een belangrijke leverancier.

Enkele van genoemde kenmerken zijn in *figuur 1* afgezet tegen elkaar. Een ondernemend ingestoken ICS ontstaat pas bij een goede mix van risico-avers gedrag met een gezond belang om doelstellingen te halen. Wanneer men

uitschiet ontstaat een cultuur van paniek, dan wel een situatie van 'over control'.

Speeltje van de financial

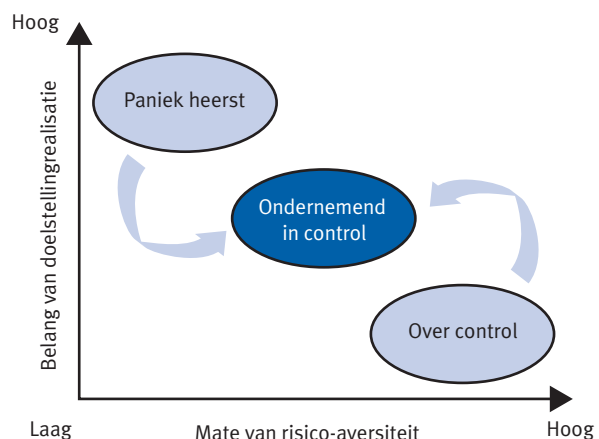
De schandalen uit het verleden zijn aan het licht gekomen door de hiaten en fouten in de financiële verantwoording. Niet gek dat hier ook de meeste energie in beheersing gestoken wordt. Ook al gaat Code Tabaksblat een stap verder, het ICS wordt toch nog vaak gezien als speeltje van de financieel directeur en daarmee staat het te ver af van de business. Onterecht; want dáár ligt nu juist de basis voor een goede beheersing.

ICS rule-based

De reden om het ICS in te voeren wordt vaak ingegeven door de eis te voldoen aan specifieke wet- en regelgeving. Hiermee wordt deze exercitie veelal rule-based en daarmee een verplicht nummer. Het dient dan slechts het externe doel en de deadlines zijn heilig. Alle aandacht gaat hier naar toe, terwijl deze compliance-projecten evengoed ingezet kunnen worden vanuit een inherente behoefte tot verbetering van de interne beheersing.

Don't shoot the messenger!

Om het ICS te onderbouwen worden vaak lange vragenlijsten periodiek de organisatie in gestuurd. De angst bij het management voor het negatief beantwoorden van een beheersingsvraag is niet ondenkbeeldig en leidt vaak tot substantieel meerwerk. Het loont dus niet eerlijk te zijn, het zorgt slechts voor extra werk. En je wordt het komende jaar nog extra in de gaten gehouden bovendien. Helaas beleeft het lagere management het ICS te vaak als afrekenmechanisme. Het ontbreken van een goede control betekent dat je je zaken niet goed op orde hebt. Ook al kan dit een legitieme conclusie zijn, het doel zou moeten zijn te komen tot een adequate beheersing in de nabije toekomst.



Figuur 1. Ondernemend in control als goede mix



Regien Bijlsma-Schagen en Willem van Loon

Drs. Regien Bijlsma-Schagen RO en drs. Willem van Loon RA zijn allebei als senior business consultant werkzaam bij Atos Consulting, World Class Finance – Enterprise Risk Management.

Koning - Keizer - Admiraal

“Als ik de vragenlijst door mijn ondergeschikten laat invullen, kan ik hen ook verantwoordelijk stellen voor de uitkomsten en het vervolgwerk dat daar uit voortkomt!” De verantwoordelijkheden worden vaak erg gemakkelijk naar lagere regionen gedirigeerd. Buiten het feit dat de bevoegdheden vaak blijven waar ze zijn, leidt dit verschuiven van verantwoordelijkheden eerder tot een stroperig verbeteringsproces dan het adequaat op orde krijgen van de internal control.

De internal auditor is vaak betrokken bij de inhoud en diepgang van het proces waarmee het ICS tot stand komt en onderbouwd wordt. Soms combineert hij deze verantwoordelijkheid met die van de risk officer. In deze laatste rol is hij onafhankelijk in het uitvoeren van de risicomanagementactiviteiten, die mede leiden tot het ICS. Als internal auditor is hij evenwel de onafhankelijk toetsers van diezelfde verklaring. Deze dubbele verantwoordelijkheid zorgt er vaak voor dat de internal auditor een behoefte heeft om werkelijk alle risico's en beheersingsissues van de onderneming af te dekken. Toch zal een ICS vanuit een ondernemersperspectief een wat andere instelling vragen van de internal auditor.

ICS, hoe dan anders?

Veel van bovenstaande kenmerken zijn begrijpelijk en vaak logisch verklaarbaar. Echter, om het ICS de credits te geven die het verdient, zal het nodige moeten veranderen op de vlakken van interne bedrijfscultuur (afspraken, verdelen en aanspreken op verantwoordelijkheden, ondernemingsgeest), het normenkader voor in control en de communicatie daarover. De vraag wat het management nu eigenlijk verklaart moet concreter worden inge-

vuld. De auditor kan hier een constructieve bijdrage leveren vanuit zijn expertise op het vlak van interne beheersing, zijn kennis van de onderneming en het inzicht in de grootste risico's die worden gelopen. In samenspraak met het management kan hij een afweging maken tussen wat je kunt en wilt verklaren en wat niet.

Hoe zou het ICS er dan uit moeten zien? Over de basale interne beheersing wordt al verantwoording gegeven door middel van de accountantsverklaring. Deze aspecten kunnen dus uit het statement worden weggelaten. Daarnaast is de tendens zichtbaar van het steeds meer beheersbaar krijgen van risicovolle processen in plaats van materiële processen. Dit is één van de conclusies een jaar na de invoering van SOx in Amerika. Met dit in het achterhoofd kan het ICS meer bedrijfsmatig en ondernemend worden ingestoken. Bij de Roteb, de Rotterdamse reinigingsdienst en sociale werkvoorziening, is, op basis van het INK-besturingsmodel, een lovenswaardige invulling gegeven aan deze bedrijfsmatige en ondernemende insteek. Met concentratie op de eigen doelstellingen en het gewenste beheersingsniveau wordt een uitspraak gedaan over de bedrijfsvoering (zie *kader*). Kijkt u dus goed naar de organisatie, de doelstellingen, de omgeving en vooral ook de visie en persoonlijke inbreng van het bestuur. Een principle-based-benadering is daarmee nuttig voor de interne beheersing. De onderbouwing van de verklaring is dan ook hierop gebaseerd.

Risico-attitude

Iedere bestuurder gaat op een eigen manier om met risico's en beheersing. Dit heeft invloed op zijn niveau van risicoacceptatie. Een startende ondernemer of een bestuurder met een stevige vernieuwende missie heeft eerder een risicozoekend profiel, terwijl legio voorbeelden te noemen zijn van risico-averse bestuurders. Deze diversiteit betekent dat de beleving van wat in control is behoorlijk kan verschillen tussen ondernemingen. Het normenkader dient hierop afgestemd te zijn en in de toelichting op de verklaring gecommuniceerd te worden.

Eenduidig besturingsmodel

De verklaring zal afgestemd moeten zijn op het gehanteerde besturingsmodel. Hierdoor is voor het management direct zichtbaar welke invloed de resultaten van het beheersingsonderzoek hebben voor het eigen verantwoordelijkheidsgebied. Het delegeren zal hiermee aan banden kunnen worden gelegd.

Risicoprofiel van de organisatie

Het risicoprofiel verschilt per organisatie. Een prijsvechter in de retail heeft grote behoefte aan een effectief en efficiënt ingericht inkoopproces, dat bijdraagt aan de laagste kosten. Een bank wenst niet geassocieerd te worden met malafide praktijken van klanten. Dit vraagt om

een geheel andere beheersing. De omgeving, levenscyclus en grootte van de organisatie, als ook de vraag hoe de organisatie is ontwikkeld (door fusies en overnames) leveren specifieke in control issues op die in de verklaring van die organisatie aandacht behoeven.

Ondernemerschap van de internal auditor

De bestuurder is ondernemer en de verklaring dient dan ook in dit licht gezien te worden; de doelstellingen die de organisatie zich stelt en de keuzen die de bestuurder heeft genomen omtrent interne organisatiestructuur, investeringen, processen, producten en interne cultuur en werkwijze. De internal auditor zal in de ondersteunende rol mee moeten denken. Dit betekent dat de onderbouwing van de verklaring (onder andere vragenlijsten en overige beheersmaatregelen) afgestemd is op die doelstellingen. Immers, naast de reguliere verantwoordingstrajecten (onder andere accountantscontrole en Sarbanes-Oxley-verklaring) zal de ondernemer vooral hierop willen sturen. In de toetsende rol dient de internal auditor rekening te houden met de ketenrisico's die uit deze doelstellingen voortvloeien en vanuit andere hoeken invloed hebben op die doelstellingen.

Tell me, show me

Door bovenstaande wordt de toelichting op de verklaring uitermate belangrijk. Door ondernemerschap, bedrijfsdoelstellingen, risicoprofiel en de persoonlijke visie van het management in de verklaring te verwerken wordt het een unieke verklaring.

Waar het management aan zet is om invulling te geven aan het ICS, is het de internal auditor vaak die het uitvoert of ondersteuning biedt, vaak vanuit een risk offi-

cer-rol. De auditor zal in deze hoedanigheid meer moeten meedenken in het ondernemerschap van de bestuurder. Een goede afweging tussen wat reeds in andere wettelijk geregelde verklaringen is opgenomen, de doelstellingen van de onderneming en de omgeving waarin de onderneming opereert, zal leiden tot een efficiëntere ICS met aanwijsbare toegevoegde waarde voor de onderneming.

Auditplan

De aanpak van het auditplan vanuit de Enterprise Risk Management-gedachte zou moeten zijn om in elk geval jaarlijks die processen te auditen die vanuit de strategische doelstellingen relevant zijn. Daarnaast moeten er ook keuzen worden gemaakt welke audits zelf worden uitgevoerd en welke worden overgelaten aan de externe auditor. Immers, zij zullen ten behoeve van de accountantscontrole van de jaarrekening zich al een oordeel moeten vormen over de totstandkoming van de financiële verantwoording en beheersing. De inzet van de internal auditor kan zich dan beter richten op de operationele en strategische risico's. De focus komt dan vooral te liggen op een ICS die toegesneden is op het doel, bereikt met een andere, vanuit ondernemerschap gedreven, benadering.

Noot

1. SEC publiceert richtlijnen voor het opstellen van een internal control statement: www.commissiecorporategovernance.nl/Nieuws (datum inzage: 13 juli 2005).

Literatuur

1. Nimwegen, H. van en F.H. Spits (2003), De 'In Control'- fictie', *MCA*, nr. 6.
2. Emanuels, J. (2005), *Interne Beheersing: in control of in de krant, beschouwing over een crisis*, Oratie (Universiteit Groningen).

Roteb verklaart!

Roteb, de reinigingsdienst en sociale werkvoorziening van de gemeente Rotterdam, heeft de bedrijfsvoeringsverklaring opgehangen aan het intern gehanteerde besturingsmodel INK. Door middel van een snelle doorlichtingsmethodiek (INK Versneller), passend in de planning en control-cyclus, wordt de verklaring voorbereid. De werkwijze bij Roteb benadert in control via de indicatoren bij het INK-model, afgestemd op de doelstellingen van de organisatie. Per INK-indicator is vastgesteld welke mate van beheersing wordt gewenst (dit komt overeen met de risico-attitude). De gehanteerde vragenlijst is zeer beperkt van opzet en gebaseerd op het INK-model. De antwoorden worden vergeleken met het ambitieniveau dat het bedrijf nodig vindt. Een risico-inventarisatie wordt dus uitgevoerd en redenerend van het gewenste ambitieniveau moet de beheersing van de organisatie dus naar een bepaald INK-niveau worden getild. De uitdagingen voor het bedrijf hangen af van dit ambitieniveau. De aanpak van risicomangement, gecombineerd met de INK-Versneller is efficiënt en levert een concreet verbeterplan op. De methodiek wordt geborgd in de jaarcyclus en in het derde kwartaal kan de organisatie worden doorgelicht op de verbeterpunten. Dit leidt tot een verklaring over de beheersing van de bedrijfsvoering en legt direct de basis voor het komende jaar.



thema Excellentie, wij zijn in control!

Dr. Igor Ivakić en drs. Maarten van Zwieten

Met de introductie van VBTB (van beleidsbegroting tot beleidsverantwoording), waarmee binnen de rijksoverheid scherper de nadruk kwam te liggen op de realisatie van beleidsdoelstellingen en de verantwoording daarover, is meer aandacht ontstaan voor management control. Want om die beleidsdoelstellingen ook daadwerkelijk te kunnen bereiken is sturing en beheersing van de processen noodzakelijk. Al gauw werd daarom de ‘mededeling over de bedrijfsvoering’ geïntroduceerd (later de ‘bedrijfsvoeringsparagraaf’ genoemd), waarin de minister in zijn jaarverslag melding deed van de mate waarin hij zijn processen beheerst. Om deze in control-verklaring te kunnen afgeven, is bij de ministeries het begrip management control geïntroduceerd, veelal vormgegeven met behulp van instrumenten als risicomangement, managementafspraken en onderzoek.

Het interdepartementale beleidsonderzoek Regeldruk en Controletoren (verder IBO-rapport genoemd) heeft recent het management statement geïntroduceerd, dat in feite de interne onderbouwing moet vormen voor de externe bedrijfsvoeringsparagraaf in het jaarverslag. Het is de bedoeling dat met het management statement het topmanagement van het departement verantwoording aflegt over de gemaakte (beleids)keuzen in relatie tot de prestaties, de risico's en de doel- én rechtmatigheid van de uitgaven. In wezen gaat het dus over de mate van de interne beheersing van de processen waarvoor het management verantwoordelijk is, waarbij het aspect rechtmatigheid overigens expliciet nieuw is. Het management statement maakt aan de minister duidelijk in hoeverre op zijn departement sprake is van good governance. Idealiter zou dat moeten leiden tot het geruststellende bericht aan de minister: “Excellentie, we zijn in control!”. Deze interne management statement vormt daarmee de basis voor de al bestaande bedrijfsvoeringsparagraaf in het departementale jaarverslag, dat uitgebreid wordt met een paragraaf over de rechtmatigheid waarmee de minister aan de Tweede Kamer verantwoording aflegt.

De aanbevelingen van het IBO-rapport, in het bijzonder de aanbeveling om het management statement in te voeren, zien wij als een nieuwe impuls voor good government governance. Hiermee wordt de waarde en het belang van management control door de manager (her)ontdekt. Als logisch sluitstuk van het management control systeem fungeert het management statement ons inziens als een instrument die het presterend (on)vermogen van de overheid transparanter maakt. De vraag is echter hoe het topmanagement in praktijk tot een management statement zou kunnen komen. Wat

heeft zij nodig om zo'n uitspraak te kunnen doen? Heeft de manager voldoende informatie om iets te zeggen over rechtmatigheid? Levert het management statement extra bureaucratie en verhoging van de regeldruk? En wat is de rol van de staf en de auditor hierbij? In dit artikel proberen wij een antwoord te geven op deze vragen. Hierbij maken wij onder andere gebruik van onze ervaringen bij het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK).

Management statement is een verantwoordelijkheid van de manager

Het IBO-rapport concludeert dat de huidige sturingsfilosofie van de overheid nodig aan een ‘ingrijpende verandering’ toe is. Belangrijk deel van die verandering is dat het management binnen de overheid zijn verantwoordelijkheid neemt. Met de introductie van het management statement wordt deze verantwoordelijkheid onverholven bij de manager neergelegd. Het is de manager die verantwoordelijk wordt voor de realisatie van de doelstellingen en daarmee ook voor het zodanig beheersen van de processen dat die realisatie mogelijk maken. Hiermee verschuift veel verantwoordelijkheid van de staf naar het management, ook bijvoorbeeld als het gaat over de ondersteunende processen en de bedrijfsvoering.

Ook de rechtmatigheid wordt een expliciete verantwoordelijkheid van het management. Met het afgeven van het management statement wordt er richting de verantwoordelijke minister rekenschap gegeven over de gemaakte (beleids)keuzen in relatie tot de prestaties, de risico's en de doel- én rechtmatigheid van de uitgaven. Om die verantwoordelijkheid in de praktijk waar te maken, zet de manager natuurlijk wel de beschikbare expertise binnen

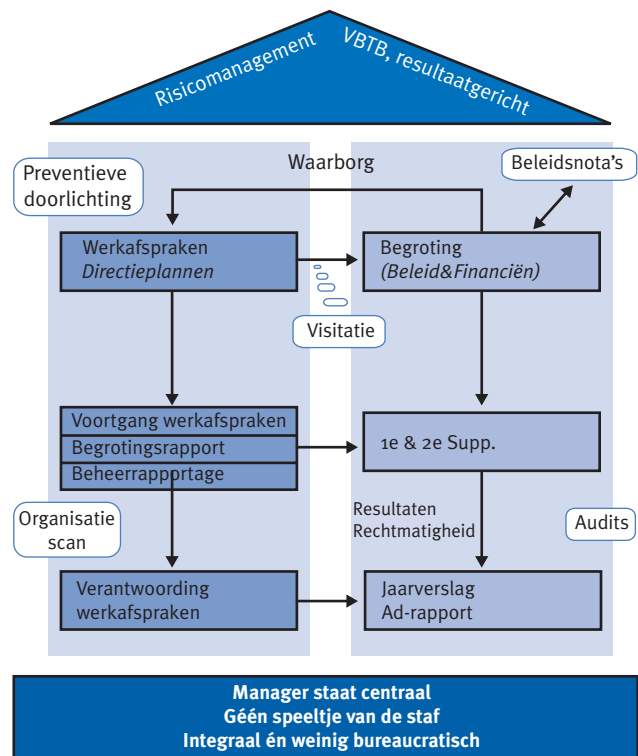
de departementale staf in. Daarnaast verzamelt hij met de instrumenten van het management control systeem (hierna MCS) de voor zijn management statement vereiste informatie. Hiermee is een verandering ontstaan in het eigenaarschap van management control. We hebben gemerkt dat het binnen het departement, en voornamelijk bij de staf, duidelijk wordt dat management control géén speeltje van de staf (meer) is. Succes of falen van management control houdt significant verband met de keuzen van de manager.

Het nieuwe aan de invoering van het management statement is wel dat in het vervolg niet de auditor maar de manager rapporteert over de rechtmatigheid. Hierdoor wordt de verantwoordelijkheidsverdeling tussen de manager en auditor verduidelijkt. De invoering van het management statement betekent niet dat er minder zekerheid zal bestaan over de rechtmatigheid doordat de auditdienst wel een 'getrouw beeldverklaring' over het jaarverslag afgeeft. De verantwoordelijkheid van het lijnmanagement voor rechtmatigheid wordt op deze manier geëxpliciteerd. Tegelijkertijd onderstreept de voorgenomen invoering van het management statement de onafhankelijkheid van de auditors.

De rol van het management control systeem

Is de manager voldoende doordrongen van zijn verantwoordelijkheid?! Als manager van een organisatie wil hij de kansen benutten, de sterke kanten van zijn organisatie inzetten bij het halen van organisatiedoelstellingen. De manager weet dat dit niet vanzelf gaat. MCS staat hem daarom hierbij terzijde. Instrumenten van het MCS leveren managementinformatie op. Afwijkingen van de gewenste koers kunnen zo snel worden gesignaleerd, zodat hij adequate bijsturing kan geven. Hij gebruikt dit MCS uiteindelijk om verantwoording over de prestaties van zijn organisatie af te leggen. Dat doet de manager uiteindelijk via het management statement dat in deze het sluitstuk van zijn management control vormt.

Naast directe voordelen voor de manager van zo'n MCS zijn er ook voordelen te noemen op het niveau van de shareholders. Het MCS draagt namelijk mede bij aan het vergroten van effectiviteit (doeltreffendheid van het beleid) en efficiëntie (doelmatigheid van het beleid) van de organisatie hetgeen uiteindelijk significante invloed heeft op het organisatieresultaat. Tevens zorgt het MCS voor het verschaffen van het inzicht in de hiervoor genoemde aspecten en draagt daarmee aan de vergroting van de transparantie van de organisatie(keuzen). Het MCS bij het ministerie van BZK is recent ook langs deze weg en voor dit doel ontwikkeld. Zie *figuur 1*. In de departementsbegroting worden de beleidsdoelen die de verantwoordelijke minister met zijn departement



Figuur 1. MCS ministerie van BZK

wil bereiken gepresenteerd. Via de begroting vindt op het managementniveau doorvertaling van deze doelen plaats in de werkaafspraken. Deze werkaafspraken pogen onder andere de individuele inspanningen van de ambtelijke leiding van de organisatie(onderdeel) voor de beoogde doelbereiking zichtbaar te maken. Op deze manier wordt een relatie gelegd tussen individueel handelen en uiteindelijke resultaten. Op hun beurt vormen de werkaafspraken op het managementniveau de basis voor de resultaatgerichte afspraken met de medewerkers. Bij het concretiseren en resultaatgericht formuleren van de werkaafspraken vormt een risicoanalyse de basis. Risicomanagement krijgt binnen de rijksoverheid langzaam steeds meer voeten aan de grond. Nog steeds wordt in de managementpraktijk echter risicomanagement nog onvoldoende expliciet en systematisch toegepast.

De voortgang van de werkaafspraken wordt gemonitord en geëvalueerd. De focus hier ligt op de beheersing van eerder geconstateerde risico's en de bereikte beleidsresultaten, zoals die in de oorspronkelijke werkaafspraken geformuleerd zijn. Evaluatie kan leiden tot bijsturing. De resultaten op het beheer die periodiek in de integrale beheerrapportage geanalyseerd worden leveren tevens managementinformatie. Het departementsbrede normkader voor het beheer ligt ten grondslag aan deze beheerrapportage.

Via eindrapportages over de werkafspraken in samenhang met de resultaten uit de beheerrapportages wordt er binnen het MCS een basis gelegd voor de verantwoording in het jaarverslag. Het MCS huisvest ten slotte een aantal kwaliteitsinstrumenten, zoals Preventieve Doorlichting en OrganisatieScan. Beide instrumenten richten zich op het functioneren, de beheersing binnen en de inrichting van de directies binnen het departement, hetgeen op zijn beurt sturingsinformatie voor de manager oplevert.

Alles bij elkaar levert het MCS op een structurele en systematische wijze managementinformatie op die de basis vormt voor het uiteindelijke management statement. Vandaar dat we binnen BZK konden constateren dat op zich geen nieuwe instrumenten nodig waren om tot het management statement te komen. Geen verhoging van de bureaucratie dus. Een hele geruststelling.

Management statement

We hebben net geconstateerd dat een goed werkend MCS op zich voldoende informatie biedt voor de onderbouwing van het management statement. Maar hoe is het management statement uiteindelijk ingericht?

Bij het 'bouwen' van het management statement bestaat er in wezen een tweetal eisen. Ten eerste moet de manager in voldoende mate ondersteund worden met de instrumenten van het MCS. Daarnaast moet de manager voldoende staf hebben die hem met raad en daad kan bijstaan. Uitgangspunt bij dit alles is dat het management statement niet moet leiden tot meer regeldruk en bureaucratie. Dit is ook een belangrijke succesfactor, omdat de manager anders de staf gaat vragen zijn management statement op te stellen.

In wezen bestaat het management statement uit een kwantitatief en kwalitatief deel. Het kwantitatieve deel heeft betrekking op de rechtmatigheidsverklaring, terwijl het kwalitatieve deel de in control-verklaring van de manager betreft. De in control-verklaring van de manager moet natuurlijk wel sterk correleren met het al dan niet verkrijgen van een rechtmatigheidsverklaring als ook met het al dan niet voldoen aan de gecommitteerde afspraken die uit MCS voortvloeien. Hier lichten we beide bouwstenen voor het management statement toe.

In control-verklaring

Het MCS zoals reeds weergegeven, biedt aan de manager voldoende handvatten om op een systematische manier en in zijn samenhang sturings- en beheersingsinformatie te verzamelen voor eigen handelen. Daarbij is aanvankelijk een belangrijke rol weggelegd voor het risicomanagement. Met behulp van risicomanagement worden binnen de beleidscyclus de voornaamste risico's voor

realisatie van de beoogde beleidsdoelstellingen systematisch in kaart gebracht. Risicomanagement vormt een belangrijke bijdrage in de stroomlijning van management control doordat de manager inzicht krijgt in de aspecten die van wezenlijk belang zijn voor het bereiken van zijn beleidsprioriteiten en aldus hierop kan gaan sturen. Via begroting en werkafspraken worden de beleidsprioriteiten en bijbehorende middelen formeel vastgelegd. Met de voortgangsrapportages over de werkafspraken en periodieke beheerrapportages, die mede de basis vormen voor 1e & 2e Supp, wordt de voortgang gemonitord en op basis daarvan al dan niet bijgestuurd door de manager. OrganisatieScans en Preventieve Doorlichtingen bieden de manager inzicht in nieuwe mogelijkheden voor sturing en beheersing van de eigen bedrijfsvoering met het doel de gestelde beleidsdoelen succesvol te realiseren.

De concern controller, respectievelijk de binnen de organisatie geplaatste controller, zijn ieder op eigen niveau verantwoordelijk voor een adequate controle. Op zich biedt het management control systeem hen hierbij voldoende handvatten om hun control-taak systematisch en in samenhang uit te kunnen voeren. Wel dient de controller dit in praktijk concreet op te pakken. Ten aanzien van de werking van het management control systeem, maar ook ten aanzien van de invulling van de control-taak zou de auditdienst op basis van de resultaten van zijn audits extra assurance aan de manager kunnen bieden.

Rechtmatigheidsverklaring

Waar het management control systeem grotendeels basis vormt voor het kwalitatieve deel van het management statement zijn het rechtmatigheidsonderzoek en de daaruit voortkomende rechtmatigheidsverklaring het fundament waarop de kwantitatieve deel van hetzelfde management statement berust. Kwantitatief in de zin van rechtmatigheid met betrekking tot het aangaan van verplichtingen en het doen van uitgaven. Rechtmatigheid heeft echter ook een kwalitatieve component, in de zin van compliance (het voldoen aan wet en regelgeving).

Door het onderwerp rechtmatigheid mee te nemen in een risicoanalyse wordt er gewaarborgd dat rechtmatigheid als prioriteit een onderdeel wordt van de beleidsrespectievelijk management control-cyclus. De controller kan met behulp van het MCS op een systematische wijze monitoren wat de staat van rechtmatigheid is binnen de organisatie. In geval van eventuele of te verwachten onrechtmatigheden kan de controller de manager adviseren over te nemen maatregelen. En ook hier kan worden gesteld dat de controller dit in praktijk wel concreet dient op te pakken. En ook hier zou de auditdienst op basis van de resultaten van zijn audits extra assurance

aan de manager kunnen bieden.

De auditor ten slotte voert het wettelijk verplichte rechtmatigheidsonderzoek uit en geeft op basis hiervan een getrouw beeldverklaring.

Extra bureaucratie?

Aan de hand van het hiervoor geschetste management statement constateren we dat de manager niet extra belast wordt. De invoering van het management statement heeft hierdoor géén onnodige regeldruk en bureaucratie tot gevolg. Het waardeoordeel van het management statement al dan niet in control te zijn, zien we als de som van een doelmatige en doeltreffende bedrijfsvoering én van rechtmatig handelen van de manager. Voor beide aspecten is er reeds een systeem voorhanden dat mede gebaseerd is op de sturings- en beheersingsbehoefte van de manager. Het huidige MCS met al zijn instrumenten en onderliggende systemen biedt op een structurele en systematische wijze een schat aan managementinformatie. Deels geldt dit ook voor de rechtmatigheidsinformatie (denk hier aan de beheerrapportage). Daarnaast biedt het wettelijke normenkader betreffende de rechtmatigheid voldoende richtlijnen aan de manager en de auditor voor het uitvoeren van een rechtmatigheidsonderzoek. Het opstellen van een management statement op zich brengt hierdoor géén extra administratieve last voor de manager met zich mee.

Discussie

Het IBO-rapport 'Regeldruk en Controletoren' stelt dat de sturingsfilosofie van de overheid ingrijpend veranderen moet. Wij zien de aanbevelingen van dit rapport als een nieuwe impuls aan good government governance. In het bijzonder zien wij het management statement als de meest expliciete weergave van governance waar sturing en beheersing aan verantwoording worden gekoppeld. Dit geconstateerd hebbende zien we de manager als de primaire verantwoordelijke voor zijn interne sturing en beheersing. In zijn management control wordt hij bijgestaan door verschillende instrumenten. De staf staat daarnaast de manager met raad en daad bij. Zonder een transparante en betrouwbare management control, geëxpliciteerd in het management statement, géén good government governance.

Als afronding een kanttekening. We vragen ons af hoe de kwaliteit van het management statement dan wel onderliggende systemen gewaarborgd kan worden zonder dat er geweld gedaan wordt aan een gestage en welkome ontwikkeling van de management control waarbij control vanuit wantrouwen plaatsmaakt voor control vanuit vertrouwen. Daar zien we een belangrijke assurance rol voor de auditor. Zijn kennis en expertise verschaffen hem de autoriteit om een waardeoordeel te geven over



Igor Ivakić en Maarten van Zwieten

Igor Ivakić is na afronding van zijn studie Sociologie in 2002 als trainee begonnen bij de Rijksoverheid. Hij heeft tijdens zijn traineeship als beleids- respectievelijk controlmedewerker bij het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties gewerkt bij de directies Grotestedenbeleid en Interbestuurlijke Betrekkingen en Financieel Economische Zaken. Daarnaast heeft hij als adviseur voor bestuurlijke vraagstukken bij de strategiedirectie van het ministerie van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap gewerkt. Op dit moment werkt Igor als senior adviseur bij de directie Financiële Bedrijfsvoering van het ministerie van BZK waar hij management control helpt ontwikkelen en implementeren. Daarnaast begeleidt Igor preventieve doorlichtingen bij de directies.

Maarten van Zwieten werkt sinds 2000 bij het ministerie van Financiën bij de directie Begrotingszaken, waar hij zich bezig heeft gehouden met de rijksbrede invoering van management control en met de begeleiding van verzelfstandigingstrajecten van diensten tot een agentschap. In 2004 was hij, als interim-functionaris, projectleider van de implementatie van de toezichtvisie bij Justitie en op dit moment werkt hij als interim-projectleider bij het ministerie van Binnenlandse Zaken op de gebieden van management control, risicomanagement, toezicht en sturingsvraagstukken. Maarten is bestuurskundige en operationele auditor.

de kwaliteit van de management control en de afzonderlijke instrumenten hiervan. Bovendien zou de auditor in onze ogen ook iets moeten kunnen zeggen over de rol en bijdrage van de controller in dezen. En dit is niet goed in vastomlijnde normen te vatten. De nieuwe adviesfunctie van de overheidsauditor vormt hierbij de kritische succesfactor.

ICS: een adequaat antwoord op geschonden vertrouwen?

Door drs. Nathalie Struijk en drs. Chantal Schneider

Het Amerikaanse antwoord op de boekhoudschandalen is zoals bekend de Sarbanes-Oxley Act. Eén van de meest uitdagende eisen die deze wet stelt, is het in control statement. Een verklaring die we ook terug zien komen in de Combined Code en de Code Tabaksblat. In het in control statement legt het ondernemingsbestuur verantwoording af over de opzet en/of werking van de interne beheersing.

In deze bijdrage staat de toegevoegde waarde van het in control statement centraal. Kan deze verklaring bijdragen aan het herstel van het vertrouwen in ondernemingsbesturen? Allereerst komt het historisch perspectief van de verschillende wetten en corporate governance-codes in relatie tot het in control statement kort aan de orde. Vervolgens wordt ingegaan op de verschillen tussen de Sarbanes-Oxley Act, de Combined Code en de Code Tabaksblat voor wat betreft het in control statement. Deze verschillen vormen de basis voor het praktijkonderzoek dat daarna behandeld wordt. Het artikel eindigt met een conclusie.

In control statement in historisch perspectief

Door de jaren heen hebben wet- en regelgevende instanties op schandalen gereageerd met stringente voorschriften om herhalingen te voorkomen. In Amerika kwam een in control statement als zodanig in 1978 voor het eerst ter sprake toen de Cohen Commission dit adviseerde. In de jaren daarna is regelmatig gediscussieerd over de vraag of deze verklaring verplicht zou moeten worden gesteld. Vele ondernemingen publiceerden wel-

waar vrijwillig in control statements, maar pas vanaf de inwerkingtreding van de Sarbanes-Oxley Act in 2004 is dit ook echt verplicht geworden.

Ook in het Verenigd Koninkrijk is een verklaring over de interne beheersing al eerder aan de orde gekomen in corporate governance-codes. Het Cadbury-rapport uit 1992 verplicht het ondernemingsbestuur verantwoording af te leggen over de effectiviteit van het interne beheersingssysteem. De externe accountant wordt aanbevolen hierover te rapporteren. In 1995 verdwijnt deze eis weer met het verschijnen van het rapport van de commissie Hampel. Volgens deze commissie zou het rapporteren over de *effectiviteit* van het interne beheersingssysteem te hoge verwachtingen wekken en dient er slechts gerapporteerd te worden over het interne beheersingssysteem zonder daar een waardeoordeel over uit te spreken. Deze visie wordt nog steeds in het Verenigd Koninkrijk aangehangen. Ook in de nieuwste Combined Code uit 2003 is bepaald dat het bestuur zekerheid dient te verkrijgen over de effectieve werking van het interne beheersingssysteem, maar dat het dit niet als zodanig hoeft te verantwoorden.

Het in control statement kent in Nederland niet zo'n lange historie. De commissie Peters deed slechts de aanbeveling dat in het jaarverslag moesten worden opgenomen de hoofdzaken van de rapportage van het bestuur aan de commissarissen, betreffende ondernemingsdoelstellingen en -strategie en de risico's en mechanismen tot beheersing van risico's van financiële aard. De commissie Tabaksblat ging een stap verder door aan te bevelen een echt in control statement verplicht te stellen vanaf 2004.

Verschillen Sarbanes-Oxley Act, Combined Code en Code Tabaksblat

In de Verenigde Staten, het Verenigd Koninkrijk en Nederland is de wet- en regelgeving aangaande corporate governance op verschillende wijze ingevuld.



Dr. Nathalie Struijk

Nathalie Struijk is werkzaam bij NIB Capital bij de interne accountantsdienst. Op dit moment rondt zij de laatste fase van postdoctorale accountancy opleiding tot RA af.



Dr. Chantal Schneider

Chantal Schneider is werkzaam bij Koninklijke Ahold NV op de internal audit afdeling. Op dit moment rondt zij de laatste fase van postdoctorale accountancy opleiding tot RA af.

Betrokkenheid externe accountant

Alle corporate governance-codes verplichten de externe accountant controlewerkzaamheden te verrichten ten aanzien van het in control statement, maar de specifieke eisen hiervoor verschillen. De Sarbanes-Oxley Act vereist dat de accountant inhoudelijk controleert of de bestuursverklaring over de effectiviteit van de interne financiële beheersing een getrouw beeld geeft. Dit is vrij gedetailleerd uitgewerkt van uit de gedachte dat controlewerkzaamheden op de interne beheersing niet los kunnen worden gezien van de controlewerkzaamheden met betrekking tot de jaarrekening. De externe accountant is verplicht twee verklaringen bij het in control statement af te geven: één verklaring bij het managementevaluatieproces van de interne beheersing én één verklaring bij de effectiviteit van de interne beheersing met betrekking tot de financiële verslaggeving.

De Combined Code geeft niet duidelijk aan welke rol de externe accountant met betrekking tot het in control statement moet hebben, maar zij verwijst wel naar de London Stock Exchange Listing Rules. Die willen dat de externe accountant vaststelt of de achterliggende documentatie aanwezig is en of de verklaring de beoordeling van het interne beheersingssysteem door het bestuur adequaat weergeeft. Van de accountant wordt niet verwacht dat hij beoordeelt of het bestuur alle risico's en interne beheersingsmaatregelen heeft geïdentificeerd en of dat alle risico's naar tevredenheid zijn ondervangen door interne beheersingsmaatregelen. De externe accountant is niet verplicht een verklaring af te geven bij het in control statement.

Ook de Code Tabaksblat stelt een accountantsverklaring niet verplicht, maar wil het in control statement op dezelfde wijze als de rest van het jaarverslag aan het onderzoek van de externe accountant onderwerpen.

Audit Alert 14 werkt dit nader uit door te stellen dat de accountant moet toetsen of het in control statement aanwezig is en voldoet aan de rapportage-eisen van de Code Tabaksblat, of de verklaring consistent is met de overige uiteenzettingen in het jaarverslag en de jaarrekening en in de pas loopt met de uitkomsten van de wettelijke jaarrekeningcontrole. Volgens de Audit Alert is de interne beheersing geen object van onderzoek. De accountant onderzoekt de interne beheersingssysteem, voorzover passend binnen de gekozen controleaanpak, slechts in het kader van de controle van de jaarrekening om vast te stellen in hoeverre hij hierop kan steunen. Er wordt van de accountant slechts verwacht dat hij een globaal beeld heeft van de documentatie en toetsing van het interne risicobeheersings- en -controlesysteem. Op grond van deze bevindingen zal de accountant slechts op hoofdlijnen kunnen beoordelen of de rapportage van het bestuur deze stand van zaken adequaat weergeeft. In de Sarbanes-Oxley Act, de Combined Code en de Code Tabaksblat is weinig tot niets vermeld over de betrokkenheid van interne accountants bij het in control statement.

Praktijkonderzoek

De genoemde verschillen hebben de basis gevormd voor de stellingen die wij de geïnterviewde bestuurders, interne en externe accountants en analisten hebben voorgelegd. In de interviews stond de mening over de toegevoegde waarde van het in control statement centraal. Wij hebben zestien interviews gehouden, waardoor de uitkomsten slechts illustratief zijn.

1. Nut voor de stakeholders

De geïnterviewden zijn vrijwel allen van mening dat het in control statement van toegevoegde waarde is voor het herstel van het vertrouwen in ondernemingsbesturen.

	Sarbanes-Oxley Act	Combined Code	Code Tabaksblat
Toepassingsgebied	Extraterritoriaal, afhankelijk van beursnotering in Amerika	Afhankelijk van primary listing aan London Stock Exchange	Afhankelijk van statutaire vestiging in Nederland
Wettelijke verankering	Geheel wettelijk verankerd; afwijking niet toegestaan	Afwijking van principes niet toegestaan. Pas-toe-of-leg-uit-beginsel voor best practice-bepalingen	Afwijking van principes niet toegestaan. Pas-toe-of-leg-uit-beginsel voor best practice-bepalingen
Opbouw codes	Op regels gebaseerd	Op beginselen gebaseerd	Op beginselen gebaseerd
Uitspraak in control statement	Oordeel over effectiviteit van opzet en werking interne beheersing	Geen oordeel over effectiviteit van opzet en werking interne beheersing. Alleen mededeling dat het bestuur de effectiviteit beoordeeld	Oordeel over effectiviteit van opzet en werking interne beheersing
Raamwerk	Eisen geformuleerd waaraan raamwerk moet voldoen. Geen verplicht raamwerk aangewezen. COSO wordt geschikt geacht	Turnbull Guidance	Geen eisen raamwerk geformuleerd Geen verplicht raamwerk aangewezen Als voorbeeld wordt COSO genoemd
Reikwijdte oordeel interne beheersing	Interne beheersing van externe financiële verslaggevingproces	Interne beheersing in brede zin	Interne beheersing in brede zin
Verklaring externe accountant	Ja, zowel bij management-evaluatieproces als bij effectiviteit interne beheersing	Nee	Nee
Betrokkenheid interne accountant	Geen bepalingen	Jaarlijkse beoordeling noodzaak interne accountantsdienst door auditcommissie	Interne accountant kan een belangrijke rol spelen

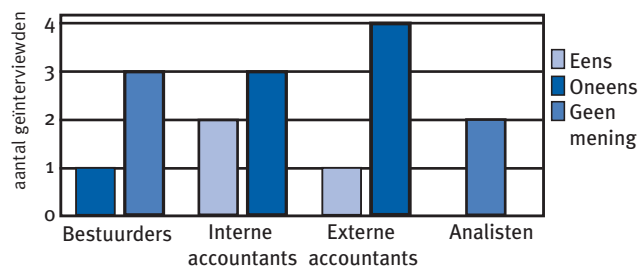
Figuur 1. Overzicht verschillen Sarbanes-Oxley Act, Combined Code en Code Tabaksblat

Veel geïnterviewden zijn wel van mening dat het slechts een kleine bijdrage vormt. Het is nooit alleen de oplossing en het gevaar van *form over substance* ligt op de loer. Bovendien zal er eerst bewezen moeten worden dat het in control statement ook echt iets betekent doordat er in de toekomst minder boekhoudschandalen plaatsvinden. Vooral de *tone at the top* speelt een belangrijke rol. Als de boekhoudschandalen onverminderd aanhouden, bestaat het risico dat het in control statement het vertrouwen in ondernemingsbesturen juist nog verder doet afnemen. Een omgekeerde tendens is dus ook mogelijk.

Opvallend is dat analisten over het algemeen weinig waarde hechten aan het in control statement. Daar staat tegenover dat *rating agencies* daar weer wel waarde aan hechten. Als er materiële tekortkomingen uit naar voren komen die betrekking hebben op bijvoorbeeld de *control environment* of de geschiktheid van het personeel dat betrokken is bij de externe financiële verslaggeving, kan dat aanleiding geven tot een hernieuwde beoordeling van de *rating*, wat kan leiden tot een verlaging ervan. Analisten reageren hier wel sterk op, zodat het in control statement indirect ook van belang kan zijn voor hen.

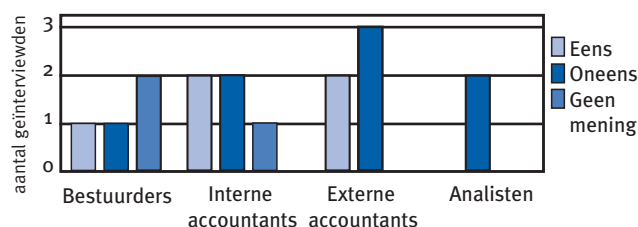
De geïnterviewden zijn over het algemeen eensgezind over het effect van persoonlijke aansprakelijkheidstelling. Dit geeft meer inhoud aan het in control statement en de geloofwaardigheid van winstcijfers, zo was onze stelling, en men is het daarmee eens. Dit kan wel teniet worden gedaan wanneer bestuurders zich verzekeren voor hun aansprakelijkheid. Bovendien leidt het in het algemeen tot hogere vergoedingen.

Een in control statement dat betrekking heeft op de interne beheersing in brede zin, heeft meer toegevoegde waarde dan een in control statement dat alleen betrekking heeft op de externe financiële verslaggeving, zo vinden de meeste geïnterviewden. Als hierbij in ogenschouw wordt genomen hoe dit verder wordt ingekleed in de Code Tabaksblat en hoe men hiermee moet omgaan volgens de Sarbanes-Oxley Act, vindt een aantal geïnterviewden een in control statement volgens Sarbanes-Oxley een grotere toegevoegde waarde hebben. De intensiteit van de Sarbanes-Oxley Act is groter en deze wet laat minder ruimte voor inperkingen in de verklaring. Ook vinden sommige geïnterviewden dat niet alle risico's in één keer kunnen worden geanalyseerd en dat we daarom beter kunnen beginnen met de risico's ten aanzien van de externe financiële verslaggeving. Bovendien ontbreekt er in de Code Tabaksblat een normkader voor de wijze waarop de effectiviteit van de interne beheersing dient te worden geanalyseerd. De geïnterviewden vragen zich af of COSO als wereldstandaard moet worden beschouwd en of het COSO-raamwerk voorgeschreven zou moeten worden voor de evaluatie van de interne beheersing.



Figuur 2. COSO zou verplicht moeten worden gesteld als een referentiekader dat voor de evaluatie van de effectiviteit van de interne beheersing kan worden gebruikt

Een ander potentieel nadeel van het oordeel over de interne beheersing in brede zin kan zijn dat buitenstaanders de onderneming snel zullen aanspreken op haar in control statement.



Figuur 3. De kosten voor een in control statement wegen niet op tegen de baten ervan

2. Kosten en baten

De op regels gebaseerde opbouw van de Sarbanes-Oxley Act en de PCAOB Auditing Standard 2 leidt ertoe dat in het bijzonder de kosten die verbonden zijn aan de documentatie van processen en interne beheersingsmaatregelen, erg hoog zijn. De kosten die zijn verbonden aan de op beginselen gebaseerde Combined Code en Code Tabaksblat vallen aanzienlijk lager uit.

Wegen de kosten op tegen de baten? Of is de Sarbanes-Oxley Act te ver doorgeslagen? Opmerkelijk is dat de bestuurders die met Sarbanes-Oxley te maken hebben, dit niet per definitie onderschrijven. Zij zien er ook voordelen in, zoals meer toezicht en toename in het bewustzijn van interne beheersing. Alleen als ondernemingen materiële tekortkomingen kunnen blijven rapporteren zonder dat de beurskoers daarop reageert, mag de regelgeving als te ver doorgeslagen worden aangemerkt. Het merendeel van de interne accountants is van mening dat er sprake is van achterstallig onderhoud en dat de Sarbanes-Oxley Act daarom zoveel van ondernemingen vraagt. Dit is te betreuren en de kosten zullen ook weer teruglopen als de tests worden ingebed in de procedures. De externe accountants vinden de eisen die de Amerikaanse wet stelt juist te ver doorgeslagen, voornamelijk vanwege de hoge tijdsdruk waaronder het gehele proces achter het in control statement moest worden uitgevoerd en de in hun

ogen overdreven voorschriften over testen en documenteren. Toch verwachten zij wel dat de baten in de toekomst zullen opwegen tegen de kosten. Eén externe accountant vergelijkt de kosten om te komen tot een in control statement met een verzekeringspremie.

De meeste geïnterviewden zien de kritiek dat de corporate governance-codes ten koste zouden gaan van de strategische en operationele werkzaamheden, zoals in de media nog wel eens naar voren komt, als niet terecht. Ook de bestuurders zijn het niet eens met de kritiek. Risicobeheersing, strategische werkzaamheden en het (laten uitvoeren van) operationele werkzaamheden vormen één geheel en horen allemaal bij de functie van bestuurder. De bestuurders zijn in meerderheid dan ook van mening dat hun functie door het in control statement niet veel onaantrekkelijker is geworden.

3. Interne auditfunctie en externe accountant

Dat de rol van interne auditors door de invoering van de corporate governance-codes belangrijker is geworden, blijkt duidelijk uit de interviews. De interne auditors merken dat zij meer werk krijgen en dat hun aanzien duidelijk is verbeterd.

De bestuurders geven ook aan dat zij de interne auditors nodig hebben om met een gerust hart het in control statement te kunnen ondertekenen. Ook kunnen interne auditors in een vroeg stadium tekortkomingen signaleren, opdat deze verholpen kunnen worden en niet gerapporteerd hoeven te worden. Wel menen de externe accountants dat de interne auditors vooral een ondersteunende rol en geen plaatsvervangende rol dient te vervullen. Dan zou er namelijk zelftoetsing kunnen ontstaan en kan de externe accountant ook niet steunen op de werkzaamheden van de interne auditor. Toch zien ook de externe accountants hier kansen voor de interne auditors om een echte spin in het web te zijn.

De verklaringen van een externe accountant inzake het in control statement zoals deze op basis van Auditing Standard 2 moeten worden afgegeven, zijn volgens de meeste geïnterviewden van toegevoegde waarde. De interne auditors zien deze toegevoegde waarde voornamelijk in een toename van de geloofwaardigheid van het in control statement voor de buitenwereld. De analisten zijn blij met een extra controlemechanisme.

De vraag of een in control statement met een brede definitie van interne beheersing, zoals in de Code Tabaksblat genoemd, ook voorzien zou moeten worden van een verklaring van een externe accountant, is niet als zodanig aan de orde geweest in de interviews. Wel is de deskundigheid van de externe accountant op het gebied van risicomanagement in brede zin (inclusief de strategische en operationele risico's) aan bod gekomen en is er gesproken over het normenkader dat nu voor-

Conclusie

Kan het in control statement nu worden gezien als een adequaat antwoord op geschonden vertrouwen? Het antwoord hierop van de door ons geïnterviewden is bevestigend met de kanttekening dat het slechts een kleine bijdrage betreft. Het is belangrijker dat het management ook echt in control wil zijn. Als de boekhoudschandalen onverminderd door blijven gaan, kan het in control statement juist leiden tot een verdere daling van het vertrouwen in ondernemingsbesturen.

Een in control statement dat alle risico's omvat, voegt meer toe dan een in control statement dat alleen betrekking heeft op het externe financiële verslaggevingsproces. De invulling is echter wel belangrijk. De toegevoegde waarde neemt af als er veel ruimte is voor inperkingen in de verklaring en als het ontbreekt aan een duidelijk normenkader, zoals in de Combined Code en Code Tabaksblat, zo stellen de door ons geïnterviewde deskundigen. Met zo'n kader is het ook gemakkelijker voor externe accountants een verklaring af te geven bij het in control statement over de risico's in brede zin. Een dergelijke verklaring heeft, in ieder geval voor een in control statement met betrekking tot het externe financiële verslaggevingsproces, een positieve invloed op de toegevoegde waarde van het in control statement.

Wij zijn van mening dat het in control statement zeker een bijdrage levert om de effectiviteit van de interne beheersing te verbeteren en zodoende er ook aan kan bijdragen vertrouwen in bestuurders te herstellen. Met behulp van een normenkader dat ondernemingen en accountants kunnen hanteren om de effectiviteit van de interne beheersing vast te stellen, kan deze toegevoegde waarde nog worden verhoogd. Kleinere incidenten zijn moeilijk te voorkomen, maar schandalen zoals Enron zouden met het verplicht stellen van een in control statement toch wel tot het verleden moeten behoren.

handen is in de vorm van Audit Alert 14. Alle geïnterviewde externe accountants achten zichzelf niet deskundig genoeg op het gebied van strategische en operationele risico's. Dit komt mede doordat een echt normenkader en duidelijke richtlijnen ontbreken. Het feit dat de externe accountant er niet voor is opgeleid, kan worden gecompenseerd door een deskundige toe te voegen aan het team. De overige geïnterviewden hebben een sterk uiteenlopende mening. Sommigen zijn van mening dat de externe accountant niet deskundig is en dat ook zo moet houden. Hij zou zich niet moeten willen bemoeien met de strategische en operationele risico's. Anderen echter vinden dat hij de deskundigheid wel bezit, vooral door zijn ervaring bij verschillende ondernemingen. Om ervoor te zorgen dat er geen verwachtingskloof ontstaat als gevolg van de beperkte werkzaamheden van de externe accountant met betrekking tot het in control statement op basis van de Code Tabaksblat, dient de accountantsverklaring hierover te worden verduidelijkt.

Compliance met Code Tabaksblad of Sarbanes-Oxley?

Geen probleem.

**Onze klanten
waren
voorbereid...**



Waarom B Wise Internal Control?

- marktleider Corporate Governance Benelux
- 10 jaar ervaring in Internal Control
- gebaseerd op COSO Framework
- ondersteuning Big 4 audit methodiek
- Document Management faciliteiten
- gebruikersgemak, web-based
- snelle implementatie
- meer dan 1000 klanten met 125.000 gebruikers wereldwijd

Met B Wise oplossingen voldoen organisaties aan wettelijke regels, verbeteren ze hun performance en verminderen ze hun risico's. Voor controle over uw business, bel 073 646 49 14 of kijk op www.bwise.nl.

B Wise

Business in Control

De control paradox

Drs. Cees A. Visser

Drs. Cees A. Visser is partner Business Risk Services bij Ernst & Young Accountants.

In de vorige uitgave van *Audit Magazine* stond een artikel van Wessel Ganzevoort getiteld 'Waartoe zijn er operationale auditors?' Daarin werd gesteld dat de stand der operationale auditors met een groot aantal problemen worstelt. Zo gaat de beroepsgroep, volgens Ganzevoort, momenteel gebukt onder respectievelijk een positionerings-, imago-, marketing- en misschien zelfs wel een identiteitsprobleem.

Alsof het bovenstaande niet genoeg is, ziet de operationale auditor zich volgens Ganzevoort ook nog eens gesteld voor het probleem van de zogenaamde 'control paradox'. Die paradox bestaat volgens hem uit de tegenstelling tussen enerzijds de toenemende noodzaak van organisaties om volledig in control te zijn van de door hen ingerichte systemen en processen en anderzijds de roep om meer ondernemerschap, flexibiliteit, differentiatie, 'empowerment', decentralisatie en ga zo maar door. Ganzevoort

te veranderen alleen maar toe in plaats van af. Interne beheersing is dan ook geen doel op zich, het is 'slechts' een middel om de organisatie te helpen haar doelen te realiseren.

Mogelijk verwacht Ganzevoort risicomanagement en interne beheersingssystemen met bureaucratie. Bureaucratie - in de huidige betekenis van dat woord - ontstaat wanneer systemen en procedures geen bijdrage leveren aan de doelstellingen van de organisatie, maar wel degelijk een doel op zich zijn geworden. Zo beschouwd zijn bureaucratiese organisaties dus eerder out of control dan in control. Operationale auditors zijn bij uitstek geëquipeerd om organisaties te ondersteunen bij het vinden en behouden van het goede evenwicht tussen chaos en bureaucratie.

Lotsbestemming

Wat ik in het betoog van Ganzevoort wel kan herkennen, is dat de stand der operationale auditors nog onvoldoende

Interne beheersing is geen doel op zich, het is 'slechts' een middel om de organisatie te helpen haar doelen te realiseren

daagt de beroepsgroep uit de juiste oplossingen te vinden voor al deze problemen en tegenstellingen en wenst haar daarbij veel wijsheid en daadkracht toe. Ik neem deze uitdaging graag aan en omdat Ganzevoort aangeeft dat nog niemand de oplossing heeft aangereikt voor de door hem geschetste control paradox, zal ik daarmee beginnen.

Geen doel maar middel

De control paradox van Ganzevoort is inderdaad niets meer of minder dan een paradox. Dat wil zeggen een schijn tegenstelling. Een adequate en effectieve beheersing van systemen en processen gaat helemaal niet ten koste van de flexibiliteit daarvan, maar komt die juist ten goede. In de redenering van Ganzevoort zou chaos de ultieme vorm van flexibiliteit zijn. Het tegenoverstelde is uiteraard waar. Naarmate organisaties hun systemen en processen beter beheersen, neemt hun vermogen om die

in control is wat betreft haar eigen lotsbestemming. Zoals ook Kor Mollema en Gert van de Pijl aangeven in de vorige uitgave van *Audit Magazine*, ontbreekt het de beroepsgroep nog aan een voldoende eensluidende visie en ambitie om succesvol een prominente rol te claimen bij het realiseren van adequate en effectieve beheersing binnen de organisaties waarvoor zij werken. De moeizame totstandkoming van het onlangs gepubliceerde position paper getiteld 'De internal auditor in Nederland' is daarvan een goede illustratie.

Naarmate de beroepsgroep er inderdaad beter in slaagt om haar potentiële bijdrage aan de realisatie van organisatiedoelen duidelijker te definiëren, te communiceren en in te vullen, wordt haar toekomst alleen maar nog rooskleuriger. Het maatschappelijke gesternte om dat te doen, staat momenteel gunstiger dan ooit tevoren.

Een bijzondere audit

Harry Kruk en Wout Schiphorst

De wijze waarop auditors met onregelmatigheden omgaan, is in de loop van de tijd veranderd. Verschillende gebeurtenissen zoals de bekende boekhoudschandalen hebben bij externe accountants geleid tot meer aandacht voor het frauderisico in de jaarrekeningcontrole.¹ Ook interne auditors kunnen met onregelmatigheden worden geconfronteerd. In dit artikel kijken we welke rol de interne auditor kan spelen in bijzondere onderzoeken. Daarbij kan het onderwerp van onderzoek niet alleen fraude zijn, maar alle vormen van onregelmatigheden en andere ernstige problemen binnen een organisatie.

Een van de doelstellingen van een audit kan het stellen van een diagnose zijn, de auditor onderzoekt wat de oorzaak van een probleem is. Onderzoeken naar aanleiding van problemen, zoals onregelmatigheden of calamiteiten, voert de auditafdeling in de praktijk uit onder de noemer 'bijzonder onderzoek'. Een bijzonder onderzoek willen we in dit kader definiëren als een onderzoek naar de oorzaken van opgetreden risico's. Naast de auditor zijn er vaak andere onderzoekende partijen bij betrokken, zoals een forensisch accountant of bedrijfsrechercheur. Het is echter in de praktijk niet duidelijk wat nu precies de rol van de auditor in een dergelijk onderzoek is.

Over de aanpak van financial, operational en compliance audits is al veel geschreven, maar hoe bepalen we als auditor of we al dan niet een bijzonder onderzoek te starten? Hoe pakken we een bijzonder onderzoek aan en hoe kunnen we er voor zorgen dat een bijzonder onderzoek bijdraagt aan de belangrijkste doelstelling van de auditfunctie: het geven van zekerheid over de beheersing van de belangrijkste risico's in de organisatie?

Opdrachtaanvaarding en -formulering

Signalen van onregelmatigheden en problemen kunnen op verschillende manieren de interne auditor bereiken. Een interne auditor kan zelf onregelmatigheden op het spoor komen doordat hij signalen hiervan opvangt in reguliere audits naar bedrijfsprocessen.² De auditor moet hier dan wel op gericht zijn, bijvoorbeeld door deze risico's expliciet in het risicomodel op te nemen en hierop te toetsen. Echter, slechts een formele controle van de getroffen maatregelen is hiertoe niet toereikend; een inhoudelijke beoordeling en een kritische grondhouding zijn noodzakelijk om te begrijpen wat zich in een bepaald geval (geselecteerde post) heeft afgespeeld. Ook kan de auditor een signaal of verzoek ontvangen, bijvoorbeeld van de raad van commissarissen, raad van bestuur, het management, de afdeling Veiligheidszaken of (anonieme) medewerkers.

Nadat de auditor het signaal of verzoek heeft ontvangen start hij met het vooronderzoek.

Dit onderzoek levert meer informatie op om het probleem helder te krijgen. Indien er voldoende aanwijzingen zijn dat zich een ernstige onregelmatigheid heeft voorgedaan en een audit kan bijdragen aan een effectievere organisatie, dan start de auditor een bijzonder onderzoek. De melder ontvangt schriftelijk bericht en er wordt een opdrachtgever voor het bijzondere onderzoek benoemd.

Stappen

Informatie verzamelen

De eerste stap in een bijzonder onderzoek bestaat uit het verzamelen van relevante informatie. Snelheid is hierbij geboden, omdat het object van onderzoek vaak gevoelig in de organisatie ligt en betrokkenen in de verleiding kunnen komen relevante documenten achter te houden dan wel te vernietigen. De onderzoeksvraag is bepalend voor de relevantie van de informatie: wat is er precies gebeurd en vooral wat is hiervan de oorzaak? Hieruit blijkt ook een belangrijk verschil met de informatie die een forensisch accountant of bedrijfsrechercheur verza-



Drs. Wout Schiphorst

Is sinds april 2005 werkzaam als zelfstandig organisatie-adviseur. Hiervoor werkte hij ruim zes jaar als interne auditor bij een bank. (wschiphorst@wschiphorst.nl)



Ing. Harry Kruk

EMIA RO RE is operational auditor bij Delta Lloyd Groep. Daarvoor was hij werkzaam in diverse audit- en adviesfuncties bij verschillende financiële instellingen. (Harry_Kruk@deltalloyd.nl)

Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven.

melt: deze voeren veelal een persoonsgericht onderzoek uit en verzamelen bewijsmateriaal om de schuld of onschuld van een verdachte vast te stellen. Zo zal de interne auditor zich uitdrukkelijk niet bedienen van de onderzoekstechnieken van een bedrijfsrechercheur, zoals het plaatsen van verborgen camera's of het afleggen van verhoren.

In dit stadium is vooral de kwantiteit van de informatie van belang: zoveel mogelijk verzamelen in een zo kort mogelijke tijd. Pas in de volgende stappen vindt eventuele schifting plaats. Voorbeelden van mogelijk relevante informatiedragers zijn formulieren, contracten, déchargedocumenten, interne memo's en elektronische bestanden en berichten.

Dossieronderzoek: reconstructie van gebeurtenissen

Op basis van de verzamelde informatie vindt een reconstructie plaats. Aan de hand van het opgebouwde dossier kunnen alle gebeurtenissen in chronologische volgorde

in te vullen door het afnemen van interviews. Het verdient aanbeveling om eerst aan de hand van de procesreconstructie een overzicht op te stellen van de te interviewen medewerkers. Veelal zijn de namen van de betrokken medewerkers op de reeds verzamelde stukken vermeld. Het is belangrijk om ook de verantwoordelijke managers of leidinggevendenden te interviewen. Zij hadden immers het proces op dat moment kennelijk niet voldoende in de greep.

De leidraad voor het interview wordt gevormd door de procesreconstructie. Belangrijk is duidelijk te maken aan de geïnterviewde wat de doelstelling van het onderzoek is en dat het hier uitdrukkelijk niet om de schuldvraag gaat maar om de verbetering van de risicobeheersing. In die zin verschilt dit interview niet wezenlijk van een interview in een 'gewone' audit. De structuur van het interview wordt mede bepaald door de relevante processtappen die in het specifieke geval zijn doorlopen. Soms kan het relevant zijn om te vragen wat de beweegreden voor een persoon is geweest om iets op een bepaalde

De interne auditor zal zich uitdrukkelijk niet bedienen van de onderzoekstechnieken van een bedrijfsrechercheur

worden gezet. Het verdient aanbeveling om in een tabel van elke gebeurtenis de gegevens vast te leggen, zoals datum, omschrijving, bron of dossierstuk. Eventueel worden extra kolommen opgenomen om later selecties te kunnen maken, bijvoorbeeld het type gebeurtenis (financiële transactie, bijeenkomst) of de naam van de bij de gebeurtenis betrokken personen. Zie *tabel 1*.

Indien een redelijke mate van zekerheid bestaat dat het overzicht volledig is, vindt een eerste analyse plaats. Bevindingen uit de reconstructie worden gekoppeld aan de betreffende bedrijfsprocessen en de stappen die daarbinnen te onderkennen zijn. Daarnaast kan gebruik worden gemaakt van schematechnieken, zoals een diagram waaruit de relaties tussen personen blijken of een grafiek van het rekeningverloop.

Interviews

De auditor probeert de witte vlekken in de reconstructie

manier te doen. Dit biedt belangrijke aanknopingspunten voor de analyse van de mogelijke oorzaken van het falen van de risicobeheersing.

Ten behoeve van de kwaliteit van het onderzoek maakt de auditor verslagen van de gesprekken en stemt deze af met de geïnterviewden.

Analyse

De analyse bestaat uit het achterhalen van de oorzaken voor de opgetreden risico's. In de praktijk zien we dat de oorzaken veelal te maken hebben met falende soft controls, zoals (verkeerd) voorbeeldgedrag door het management (tone at the top)³ en een bonussysteem dat verkeerd gedrag uitlokt.

Het belangrijkste verschil met een soll-ist-analyse in een gewone audit is dat nu niet de gewenste, maar de werkelijke situatie het uitgangspunt vormt voor de analyse.

Dus niet een soll-ist-analyse (top-down), maar een ist-soll-

Datum	Omschrijving	Dossierstuk/bron
01-04-2005	Bij een kascontrole blijkt dat 1.000 euro ontbreekt	Formulier kas opmaken april 2005
11-04-2005	Betaling van factuur Z voor een bedrag van 200.000 euro wordt goedgekeurd door medewerker Y	Betaalopdracht
20-04-2005	Door een calamiteit in het rekencentrum wordt job I niet uitgevoerd, zodat de mutaties van de vorige dag niet verwerkt worden	Logbestand, incidentenrapportage

Tabel 1. Voorbeeld van een reconstructie

analyse (bottom-up). De analyse bestaat uit het opgetreden risico en de maatregelen om dit risico te kunnen beheersen. Vanuit de analyse gaan we op zoek naar mogelijke oorzaken voor het optreden van het risico. Deze oorzaken geven het beste aanknopingspunt voor mogelijke verbeteringen in de risicobeheersing. Het kan efficiënt zijn om in deze fase gebruik te maken van mogelijk al voorhanden zijnde risicoanalyses en/of audit-rapportages als kapstok voor het analyseproces.

Rapportage, evaluatie en follow-up

Het belangrijkste doel van de rapportage is het aangeven van de oorzaken van de opgetreden risico's en de aanbevelingen ter verbetering van de beheersing van deze risico's. Dit om herhaling te voorkomen. De rapportage bevat geen oordeel, omdat er voor dit onderzoek ook geen toetsingskader is vastgesteld. De auditor dient in zijn rapport vooral in te gaan op de waarom-vraag en uitdrukkelijk niet op de wie-vraag. De laatste vraag is overigens wel een vraag die leeft bij de opdrachtgever.

Omdat de uitkomsten van het onderzoek gevoelig kunnen liggen is zorgvuldigheid belangrijk. De juistheid van het rapport kan vastgesteld worden aan de hand van dossierstukken. De procesreconstructie is bepalend voor de volledigheid van de bevindingen.

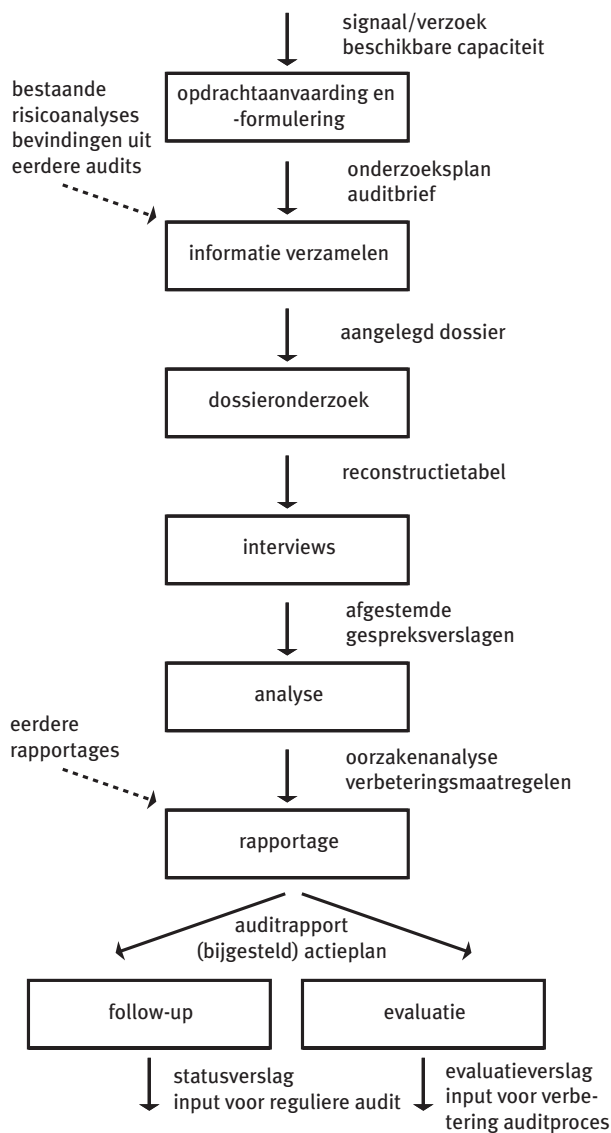
De rapportage heeft geen afstemming met de verantwoordelijke managers. Deze afstemming heeft immers al plaatsgevonden in de vorm van de afgelegde interviews. Vooral in die gevallen waarin een of meer van de hierna genoemde knelpunten binnen de audit zijn opgetreden, is het raadzaam het onderzoek af te sluiten met een interne evaluatie. Het is goed om als auditor ook kritisch te blijven kijken naar de beheersing van het eigen auditproces.

Calamiteiten en onregelmatigheden zijn voor organisaties vaak een aanleiding om snel actie te ondernemen. De taak van de auditor hierbij is er op toe te zien dat er gestreefd wordt naar een structurele oplossing. Na enige tijd stelt de auditor tenslotte met een follow-up-onderzoek de opvolging van de aanbevelingen vast.

Knelpunten

Hiervoor is beschreven hoe een bijzonder onderzoek in het ideale geval verloopt. Maar in de praktijk gaat een onderzoek niet altijd 'volgens het boekje'. Tegen welke problemen en knelpunten kan een interne auditor zoal aanlopen?

Zoals al eerder genoemd ligt het onderzoeksobject ten eerste vaak gevoelig in de organisatie: er heeft zich een ernstig voorval voorgedaan, waarbij directe collega's of leidinggevendenden betrokken zijn. In het geval van bewuste fouten (zoals bij fraude of sabotage) is boven-



Figuur 1. Auditproces

dien het vertrouwen van de medewerkers geschonden. Dit kan er toe leiden dat de auditor niet alle benodigde medewerking krijgt. Relevante stukken komen bijvoorbeeld niet boven water. De informatie die uit interviews wordt verkregen is bovendien vaak gekleurd, omdat de geïnterviewden hun eigen rol in het voorval zo onbelangrijk mogelijk willen voorstellen.

Ten tweede spelen de uitkomsten van het onderzoek een belangrijke rol in het politieke krachtenveld van de organisatie. Bij een ernstig voorval zal de opdrachtgever willen weten wie hij hierop kan aanspreken; de belangen van de totale organisatie bij de onderzoeksresultaten zijn daarmee groot. Gevolg is dat grote druk op het onderzoeksteam kan worden uitgeoefend. Het is dan belangrijk de onafhankelijke positie te bewaren en binnen het team één lijn te trekken.

Een derde knelpunt kan gelegen zijn in verschillende verwachtingen ten aanzien van het onderzoek. Wanneer

de opdrachtgever bijvoorbeeld een persoonsgericht onderzoek verwacht, waarin bewijs tegen een bepaalde medewerker moet worden verzameld, zijn problemen onvermijdelijk.

Ten vierde kunnen onderzoeken van andere functionarissen de audit verstoren, zoals de verantwoordelijke manager die een medewerker ondervraagt over ontdekte kasverschillen. De betrokken medewerker weet dan dat de organisatie hem of haar als verdachte beschouwd zodat het risico bestaat dat hij geen medewerking aan het onderzoek verleent. Er ontstaan dan witte vlekken in de reconstructie.

Een laatste knelpunt betreft het imago van de afdeling internal audit voor toekomstige onderzoeken. Wil de afdeling zich presenteren als 'sparring partner' voor het management of als 'politieagent' ten behoeve van de directie en het audit committee? Het uitvoeren van bijzondere onderzoeken kan ertoe leiden dat auditors te zeer als 'rechercheurs' worden gezien.

Relatie met operational audits

Het is van belang een verband te leggen tussen bijzondere onderzoeken en het reguliere auditprogramma, aangezien de uitkomsten van een bijzonder onderzoek aanleiding kunnen zijn de auditplanning te herzien. Er zijn verschillende mogelijkheden:

1. Het onderzoek legt belangrijke risico's bloot in een proces/object dat niet is onderkend in het auditplan. Dit resulteert in een bijstelling van de auditplanning.
2. Het onderzoek legt belangrijke risico's bloot die niet zijn onderkend in risicoanalyses op objectniveau. Dit vereist een bijstelling van de risico's op objectniveau.
3. Uit het onderzoek blijkt dat aanbevelingen naar aanleiding van een eerder uitgevoerde audit niet zijn geïmplementeerd. Een gevolg is dat de status van een openstaande aanbeveling bekend wordt.
4. Uit de ist-soll-analyse komen beheersingsmaatregelen die nog niet eerder zijn onderkend. Het verantwoordelijke management dient deze aanbevelingen toe te voegen aan de actielijst voor een bestaand audit-object.

Reguliere audit [4]	Bijzonder onderzoek
1. Opdelen organisatie	1. Verwerving n.a.v. signaal of verzoek
2. Selecteren objecten (risicobenadering)	2. Bijstellen huidige planning
3. Rangschikken	3. Uitvoeren bijzonder onderzoek
4. Opstellen meerjarenplan	4. Toevoegen objecten
5. Inrichten jaarplan	5. Opnieuw rangschikken
6. Uitvoeren onderzoeken	6. Jaarplan bijstellen

Tabel 2. Verschil in aanpak tussen bijzondere en reguliere audits

Om een optimale mix te bereiken tussen bijzondere onderzoeken en de top-down geplande auditactiviteiten is het gebruik van bepaalde selectiecriteria aan te raden, bijvoorbeeld een minimum schadebedrag. Het verschil in aanpak tussen bijzondere en reguliere audits is in tabel 2 weergegeven:

Conclusies

Door een juiste relatie te leggen tussen bijzondere onderzoeken en het reguliere auditprogramma kan de auditfunctie beter op de praktijk aansluiten. Met de hiervoor beschreven aanpak kan een dergelijk onderzoek namelijk belangrijke informatie opleveren over de oorzaken en de voorkoming van werkelijk opgetreden risico's. Door in te spelen op werkelijk opgetreden risico's sluit de auditfunctie bovendien beter aan op datgene waar het management op dat moment van wakker ligt. Mogelijk is het management dan ook ontvankelijker voor de verbeteringen die de auditor voorstelt.

Ook in geval van fraudes kan de auditor de hiervoor geschetste onderzoeks aanpak toepassen. Om imago schade te voorkomen, dient de auditor zich consequent bezig te houden met de waarom-vraag en niet met de wie-vraag. Vooral bij de opdrachtformulering, maar ook gedurende het onderzoek dient de auditor hier alert op te zijn en als zodanig met de organisatie te communiceren. Het kunnen beantwoorden van de waarom-vraag vereist bovendien de inzet van auditors met uitstekende analytische vaardigheden.

Als gevolg van diverse belangen die spelen binnen de organisatie en het hieruit voortvloeiende (politieke) krachtenveld kan de auditor voor lastige situaties komen te staan. Met een kritische en objectieve grondhouding, een rechte rug en consequente opstelling kan de auditor deze echter voorkomen.

Is een bijzonder onderzoek derhalve bijzonder te noemen? Ja en nee. Ja, omdat een bijzonder onderzoek nu eenmaal een bepaalde uitstraling heeft binnen een organisatie. Nee, omdat dit type onderzoek net als een gewone audit gericht is op de beheersing van risico's. Aan de auditor de uitdaging dit duidelijk te maken aan de organisatie!

Noten

1. NIVRA, *Richtlijnen voor de Accountantscontrole*, 2005, www.nivra.nl/richtlijnen/2005.
2. Stuivenwold, A. en Rensbergen, M. van, *Fraudebeheersing: Preventie, detectie en onderzoek*, Kluwer, 1999.
3. Swinkels, W.H.A., 'Tone at the top, de ontbrekende schakel', *Audit Magazine*, december 2005

Auditor en de zomervakantie

Ronald Jansen

Blijven we in de buurt, trekken we naar het zuiden of zoeken we het nog veel verder weg? En wat gaan we doen? De zomervakantie van Martine van der Meer en Wessel Stob.

Kun je jezelf even kort introduceren? Wat houd je zoal bezig in het leven en wat deed je in je 'vorige leven' (baan)?

Martine: "De vraag om mee te doen aan dit interview startte met de keuze van het onderwerp: auto, hobby of vakantie. Mijn keuze was snel gemaakt. Ik wil wel meedoen maar dan wel over het onderwerp vakantie. Ten eerste omdat op vakantie gaan mijn hobby is en ten tweede, over mijn auto kunnen we het maar beter niet hebben. Ik rijd nog in 'een voorloopauto' en ik moet al tijden een nieuwe leaseauto uitzoeken (en dat is best lastig omdat wat ik wil steeds niet binnen het budget past).

Genoeg over de auto. Ik ben Martine van der Meer en ik ben woonachtig in Sneek. Ik werk bij Arriva Nederland als manager organisatieontwikkeling. Op dit moment ben ik bezig met een fusietraject, het implementeren van een managementsysteem en procesmanagement. Ik moet zeggen, een uitdagende functie in een zeer dynamische organisatie. Voor deze functie ben ik werkzaam geweest als operational auditor bij de provincie Fryslân."

Wessel: "Ik ben 37 jaar. Ben getrouwd met Carin en heb drie kinderen (acht, vijf en drie jaar). Ik werk alweer 5,5 jaar bij OPG Groep NV. Daarvoor ben ik na mijn KMA-opleiding officier bij defensie geweest. OPG is het meest bekend vanwege haar groothandelsactiviteiten voor medicijnen maar in de loop van de jaren heeft OPG de activiteiten uitgebreid naar apotheken en medische hulpmiddelen. We zijn over de Nederlandse grenzen



gaan kijken en we zitten nu ook in België en Polen.

Ik ben begonnen bij OPG bij de internal afdeling. Bij deze toen nog financial afdeling ben ik vooral bezig geweest met de invoering van operational audits. Een interessant traject, niet alleen vanwege de inhoudelijke kant. Business units, de raad van bestuur en de externe accountant worden namelijk geconfronteerd met een nieuwe aanpak met een ander soort bevindingen. Wanneer dus voor alle partijen met als gevolg het managen van verwachtingen door internal audit. Daar zijn we uiteindelijk denk ik goed in geslaagd.

Na vier jaar auditing ben ik overgestapt naar de controlling-afdeling van OPG en houd mij nu bezig met de interne externe verslaggeving. Een andere 'tak van sport' waarmee ik mijn kennis kan verbreden. De auditachtergrond komt overigens wel goed van pas omdat ik door de audits bij de business units deze units natuurlijk goed ken en daarmee een goed idee heb bij het verhaal achter de cijfers en de ontwikkelingen. Daarnaast zijn onderwerpen als risicomanagement en de in control statement in opkomst binnen de verslaggeving; onderwerpen waar een auditor wel mee uit de voeten kan."

Waar ga je dit jaar naartoe in de 'zomervakantie' en wat ga je daar vooral doen? Wat weet je van die omgeving?

Wessel: "Deze zomer gaan we naar Frankrijk (Jura). Voor mij is het een nieuw stuk Frankrijk om te ontdekken. We gaan al een aantal jaren kamperen en dat bevalt prima met de kinderen. Meestal maken we een paar uitstapjes in de omgeving maar lekker relaxen is toch ook een belangrijk doel. Wat skeeleren en een flink stuk hardlopen past tegenwoordig ook weer in het programma en zal ik zeker op vakantie ook gaan doen."

Martine: "Eigenlijk weet ik nog niet waar ik deze zomer naar toe ga op vakantie. Omdat mijn man, Danny Creteer, veel in het buitenland werkt, zoek ik hem wel



eens op (hij werkt als internal auditor bij Leaseplan Corporation) en plakken we onze vakantie aan zijn werkbestemming vast. Wij zijn net terug van een paar dagen New York. Danny was twee weken voor zijn werk in Atlanta geweest.

New York, een geweldige stad om eens te bezoeken. Ik had echt het idee: daar moet ik een keer geweest zijn. Je hoort er natuurlijk veel verhalen over. We hebben in vier dagen erg veel gezien. Van het 'Statue of Liberty' tot een theatervoorstelling op Broadway toe. Ik vind het een fantastische stad maar alle controles voor 'de typisch Amerikaanse bezienswaardigheden' zijn vrij extreem. Soms moet je wel twee keer 'uit de kleren' voordat je ergens naar binnen mag.

Toen we terug kwamen uit New York lag er een uitnodiging voor een trouwerij van een neef uit Amerika in de bus. Daar had ik best naar toe willen gaan maar dat was qua werk lastig te plannen. Bovendien zijn de vakantie-dagen voor mij ook een probleem. Ik heb nu 25 vakantie-dagen en daar moet ik me mee redden. Bij de provincie had ik een 36-urige werkweek maar werkte ik veertig uur. Dan spaar je snel een aantal dagen op. Dat mis ik nu wel. Helemaal omdat wij ook fervente skiërs zijn en ieder jaar wel een weekje op de piste te vinden zijn.

Als we dit jaar geen combinatie kunnen maken met een bestemming van Danny's werk dan gaan we waarschijnlijk in september naar een zonnige zeebestemming. We hebben vorig jaar onze Padi (duikbrevet) in Egypte gehaald en hebben dat jaar nog op meerdere plaatsen gedoken (Cyprus en Dominicaanse Republiek). Vooral de onderwaterwereld van de Rode Zee was erg mooi, daar zou ik graag nog een keer naar toe willen."

Wat is eigenlijk je grootste droomvakantie en waarom heb je die nog niet gerealiseerd? Wanneer gaat dat wel lukken?

Wessel: "Een echte droomvakantie heb ik niet, maar het lijkt me wel erg leuk om met een boot langs de verschillende eilanden in Griekenland te reizen. Wellicht dat we dat over een paar jaar gaan doen wanneer de kinderen wat ouder zijn (en allemaal hun zwemdiploma hebben)!"

Martine: "Onze droombestemming is Australië in combi-



natie met een relax-zonbestemming. Danny is daar vorig jaar al geweest voor zijn werk maar helaas kon ik toen aansluitend niet komen. Jammer genoeg is hij dit jaar niet ingepland voor Australië. Bovendien komen ook bij deze vakantie de dagen om de hoek kijken. Je moet dan wel een paar weken te besteden hebben.

Wij zouden graag willen duiken bij The Great Barrier Reef, dat schijnt super te zijn! En natuurlijk een rondreis maken om het land te zien en de cultuur te proeven. Misschien gaan we volgend jaar, dan maar een maand onbetaald verlof."

Wat is tot nu toe je meest dierbare herinnering aan een vakantieperiode?

Wessel: "Elke vakantie heeft zijn specifieke herinneringen. Ik heb niet zo één-twee-drie een vakantie in gedachten."

Martine: "Moeilijke vraag. Ik heb eigenlijk niet bij een bepaalde vakantie een specifiek dierbare herinnering. Wel heb ik goede herinneringen aan de vakanties vroeger met mijn ouders. Wij gingen vaak met de boot zeilend naar het Wad. Daar vielen we dan droog en vingen we garnalen en krabbetjes en zochten we mosselen. Echt een vrij leven. Lastig was als mijn zus en ik net vriendjes op de steiger hadden gemaakt en mijn ouders alweer weg wilden. Dan werd er even onderhandeld: 'Kunnen we hier niet een paar dagen langer blijven?' Meestal mocht dat wel.

Nu komen we nog wel eens op de Waddeneilanden, zelf zeilend of met de veerboot. Vooral Terschelling vind ik een veelzijdig eiland, strand, fietsen en relaxen. Lekker een drankje bij de Walvis aan het Groene Strand, dicht bij huis kan het ook erg mooi zijn!"



Risk management wint sterk aan belang

Hoe Ahold corporate governance inbedt in haar organisatie

Interview: Sander Weisz, Johan Hundertmark

Tekst: Bas van Breevoort

Op 15 oktober 2003 toen het Ahold-debacle nog hard nadreunde in het hoofdkantoor in Zaandam, begon Peter Wakkie als chief corporate governance counsel en lid van de raad van bestuur van Ahold. Naast een leidende taak in Aholds wereldwijde juridische discipline moest hij in de hele organisatie verbetering gaan brengen in het proces van corporate governance. Dit betekende onder meer een analyse van interne governance, beleidsmaatregelen en -praktijken met betrekking tot de interne naleving van wet- en regelgeving en van ethische en sociale normen en richtlijnen. Daarover meldt hij nu: "Het begin van een sluitend systeem van corporate governance is daar, maar we zijn er nog lang niet."

Ahold heeft eind 2003 door de ontdekking van onjuiste consolidaties van bedrijven en boekhoudkundige missers bij US Foodservice een smet gekregen op haar voorheen veelbelovende blazen. Na wisselingen in de raad van bestuur en raad van commissarissen is er een nieuwe wind gaan waaien en heeft met name Wakkie activiteiten ontplooid voor de invoering van een sluitend systeem van corporate governance, waaronder de implementatie van de Code Tabaksblat en de gevolgen van Sarbanes-Oxley-wetgeving, maar ook integriteitstrainingen voor medewerkers. Dat het nog steeds oppassen geblazen is, bleek begin april dit jaar in de week voor het interview. Toen kwam naar buiten dat Ahold een omstreden boekhoudmethode afbouwde zonder dat het aan het bestaan ruchtbaarheid had gegeven.

Wat is volgens u corporate governance en wat is er bij Ahold tot op heden van gerealiseerd?

Wakkie: "De enge definitie van corporate governance in Nederland is de omgang tussen aan de ene kant de raad van bestuur en de raad van commissarissen (RvC) en aan de andere kant de aandeelhouders. Deze hoofdmoot is nu geregeld binnen Ahold. In maart 2004 hebben we een voorstel gepresenteerd dat de bevoegdheden van de aandeelhouders vergaand uitbreidt. In beginsel kunnen aandeelhouders onze structuur wijzigen, statuten wijzigen en bestuurders en commissarissen ontslaan. Voor elk besluit is in een eerste vergadering een meerderheid van

de stemmen nodig die ten minste 33 1/3 procent van het kapitaal vertegenwoordigt. Als die gekwalificeerde meerderheid niet wordt gehaald maar er is wel een gewone meerderheid voor het voorstel, dan volgt een tweede vergadering. In die tweede vergadering is elke meerderheid voldoende. Er bestaat wel een beschermingsconstructie voor het geval een concurrent een belang opkoopt zonder een bod te doen. Indien deze echter de aankoop laat vergezellen van een bod op alle aandelen, kan het doorgang vinden, mits bestuur en raad van commissarissen van oordeel zijn dat de belangen van anderen, met name de werknemers, niet ernstig worden geschaad.

Bij corporate governance in de ruime zin gaat het meer om termen als control en compliance. Er lopen heel veel programma's op die terreinen. Zo is op het ogenblik vanwege de implementatie van Sarbanes-Oxley bij ons bedrijf het aantal externe adviseurs haast niet te tellen. Naast Sarbanes-Oxley is de Code Tabaksblat onderdeel van de programma's die eigenlijk al gestart zijn na de crisis die Ahold anderhalf jaar geleden heeft doorgemaakt."

Hoe wordt corporate governance een meer volwassen systeem binnen Ahold?

Wakkie: "Het begint met het ontwerpen van een houdbare Sarbanes-Oxley-structuur en heldere controlesystemen. Veel externe adviseurs helpen ons daar nu bij, maar tegelijkertijd moeten we er voor zorgen dat naarmate de deadline nadert alle processen integraal onder-

deel zijn van onze bedrijfsvoering. Hiervoor moeten mensen intern vrijgemaakt worden, die klaar zijn om op de wagen te springen nadat de externe adviseur het implementatietraject heeft getrokken.”

Speelt de Internal Audit Department (IAD) daar nog een rol in?

Wakkie: “Absoluut. Internal audit is anders opgezet na ons debacle. Op twee punten was het niet volmaakt. Ten eerste rapporteerde de IAD alleen aan de CEO's van de werkmaatschappijen en ten tweede bereikten de rapportages over de werkmaatschappijen de holding niet altijd. Nu worden er rapportages gedaan aan het audit committee en aan Moberg (CEO van Ahold). Daarmee is IAD een zuil geworden naast de andere zuilen binnen de organisatie. De IAD gaat al in het begintraject testen of de werkmaatschappijen in compliance zijn. De externe accountant legt dat later alsnog formeel vast. De samenwerking tussen internal auditors en external auditors is daardoor flink toegenomen.

Verder heet de vroegere afdeling Accounting & Reporting nu Accounting, Internal Control & Reporting. Zo is de implementatie van Sarbanes-Oxley een deelverantwoordelijkheid van deze afdeling. Het ontwerpt de processen en de IAD voert er checks op uit. Daarnaast is er een afdeling Business Control die de budgettering en de langetermijnplanning controleert op basis van key performance indicators in samenwerking met het management van de werkmaatschappij en de holding. De afdeling Accounting, Internal Control & Reporting heeft een financiële focus, maar verlaat zich tevens op de afdeling Business Control. Beiden worden gecontroleerd door de IAD.

Vroeger was de rapportage gesegmenteerd per werkmaatschappij. Dit is verbeterd doordat het nu keurig geclusterd is naar expertise, dus de juridische afdelingen rapporteren aan mij en de financiële afdelingen aan de CFO.”

Wat voor rol speelt de IAD bij de invoering van de Code Tabaksblat?

Wakkie: “De Code Tabaksblat is meer een hulpmiddel, waarmee je risicomanagement inzet. De IAD is daar ook bij betrokken. Ik schrijf momenteel een 'Ahold Business Control Framework', een overkoepelend document voor Ahold. Het Framework biedt toetsstenen voor de organisatie, want het bevat alle documenten op holdingniveau die ons risicosysteem beheersen. In een later stadium moeten ook de op de werkmaatschappijen toepasselijke documenten worden gerubriceerd. Het is het begin van een sluitend systeem van corporate governance, want het omvat bijvoorbeeld het beloningsbeleid van de RvC, tekenprocedures, human resources-procedures, riskmanagementbeleid, treasury manuals, IT-procedures en een wereldwijde code of conduct. Het is niet alleen een

opsomming van documenten over processen die de bedrijfsvoering beïnvloeden, maar het geeft straks ook per categorie aan wie waarvoor verantwoordelijk is en wat de voorwaarden zijn om de documenten te wijzigen. De voorwaarden voor wijziging zijn gegoten in een getrap systeem. De wijzigingen in zogenaamde beleidsdocumenten (te onderscheiden van documentatie met een 'lagere' rang) moeten altijd het akkoord krijgen van de raad van bestuur maar de verantwoordelijkheid voor de uitvoering en implementatie van de wijzigingen ligt bij de managers.”

Wordt de IAD betrokken bij het voorstel tot wijziging en ook bij het ontwerpen van de manuals?

Wakkie: “De IAD wordt indien nodig gevraagd checks uit te voeren op de implicaties van een wijzigingsvoorstel. Bij het ontwerp van een manual zijn ze in de regel niet aan bod. De IAD wordt toch met name ingezet voor



Eenduidige communicatie over cijfers

Peter Wakkie is voorzitter van de Disclosure of Compliance committee van Ahold. In die commissie zitten medewerkers van IAD, Accounting, Internal Control & Reporting, Investor Relations & Communications en de Juridische afdeling. De commissie toetst alle externe uitingen zoals persberichten en jaarverslagen en tekent ze af. Wakkie: “Het doel is om alle lijnen te laten samenkomen, zodat er een eensluidend bericht naar buiten gaat en er ook geen misverstanden kunnen ontstaan. Let wel, het betreft alleen uitingen die informeren over de financiële aspecten van Ahold.”

mogelijke financiële implicaties. Financial processing is in vergelijking tot vroeger nadrukkelijk aan hun takenpakket toegevoegd.”

Hoe belangrijk zijn binnen Ahold auditwerkzaamheden buiten het financiële spectrum, zoals voor aspecten als management, integriteit, gedrag, waarden en normen, de zogenoemde soft controls?

Wakkie: “De internal auditors hebben daarin een rol, maar de nadruk ligt sterk op risicomangement met een financiële grondslag. We zijn druk bezig met een model van business risk management, dat nu nog in de kinderschoenen staat, maar zal worden uitgebouwd door business control. Ik vind dat de IAD niet in de ontwikkelingsfase moet meelopen, want dan kan het later niet objectief een risicoanalyse of controlsysteem op het proces of model loslaten.

Daarnaast is de ‘tone at the top’ zeer belangrijk. Ahold wil op dat punt de hoogst mogelijke normen hanteren. Een illustratie is het terugdraaien van een omstreden methode voor de latere betaling van leveranciers waarover recent werd gepubliceerd. Hoewel het later betalen van leveranciers (dat wil zeggen na balansdatum) niet

om inzicht te krijgen in de business en de integriteitrisico's. Zodra er nu via de Klokkenluideregeling een klacht binnenkomt, kan je er op rekenen dat er hard wordt opgetreden door de ethical & compliance committee. Je ziet dat hier een preventieve werking vanuit gaat. Regionaal streeft men zo rule-based compliance na.”

Hoe gaat de toegenomen focus op (financiële) risicobeheersing zich ontwikkelen?

Wakkie: “Ik denk dat de huidige interne controlsystemen nu wat al te bruusk zijn ingezet en dat de intensiteit na verloop van tijd wat zal teruglopen. Als je ziet wat bedrijven nu allemaal moeten documenteren. Aan mij moeten bijvoorbeeld alle processen met juridische implicaties gerapporteerd worden, zodat ik weet of Ahold daarin in control is. Dat is onmogelijk. Ik moet het delegeren en doe dat in de regel door daarover te telefoneren met betrokkenen. Ondertussen wordt dan wel van mij verwacht dat ik vastleg aan wie en hoe ik die rapportage delegeer. Ik vind de regelgeving daarin te ver doorschieten. Het moet meer gaan om het resultaat en niet alleen om het uitgebreid documenteren van het proces. Een bedrijf maakt natuurlijk niets klaar als het

In Nederland wordt de discussie over corporate governance gedomineerd door het beloningsvraagstuk. Ik denk dat we daarmee moeten oppassen

illegaal is en ook geen boekhoudkundige kwestie is, meende Ahold dat vanwege het nastreven van de hoogst mogelijke bedrijfsnormen de praktijk diende te worden gestopt.”

Maar hoe vallen kwesties als deze te voorkomen?

Wakkie: “De nieuwe cultuur is om zoveel mogelijk integer te ondernemen. Zo hebben we een Klokkenluideregeling gestart die bestaat uit een ‘hotline’-programma - een systeem dat voorziet in een centrale database welke alle stappen bijhoudt die Ahold naar aanleiding van uitlatingen via de hotline onderneemt. Dit betekent een hotlijn die 24 uur per dag en gedurende het hele jaar toegang biedt tot een ervaren interviewer. Iedereen die belt kan anoniem blijven. Alle gemelde onderwerpen die verband houden met activiteiten op de werkplek, inclusief (maar niet beperkt tot) enig onderwerp, met onregelmatigheden in de boekhouding of de accountantscontrole, worden onder de aandacht gebracht van de daartoe aangewezen afdelingen binnen Ahold.

En neem bijvoorbeeld US Foodservice: daar werken 29.000 mensen. In die werkmaatschappij hebben we een ethical & compliance-afdeling opgericht. Het hele personeel heeft vervolgens op locatie een training gekregen

zichzelf alleen maar aan het controleren is. Dat besef zal groeien bij alle betrokken spelers en dan komt er volgens mij op termijn een systeem van meer barmhartige toetsing van de bedrijfsvoering en de processen voor in de plaats.”

Hoe gaat corporate governance zich ontwikkelen in Nederland?

Wakkie: “In Nederland wordt de discussie over corporate governance gedomineerd door het beloningsvraagstuk. Ik denk dat we daarmee moeten oppassen. We moeten ons best doen om internationale bedrijven in Nederland te houden. Het Nederlandse klimaat is nogal onverschillig als het gaat om het koesteren van multinationals. Zeker in vergelijking tot Frankrijk, Zwitserland en Duitsland. Die landen voeren een duidelijk beleid waarmee ze grote spelers willen behouden. Ik vind de Code Tabaksblat een mooi stuk, maar als we blijven focussen op beloningen zijn er straks geen ondernemingen meer om de code op toe te passen. De risicoparagraaf in Tabaksblat vind ik veel belangrijker, want de verklaring dat de organisatie zijn risicosystemen op orde heeft, gaat verder dan Sarbanes-Oxley. Alleen de straffen zijn zwaarder bij Sarbanes-Oxley.”

YOU ARE USED TO FINDING SOLUTIONS WHERE OTHERS DO NOT EVEN REALISE THERE IS A PROBLEM



Internal Auditor Europe (Amsterdam)

Group Internal Auditor (The Hague)

Our client is one of the world's leading technology companies in developing and marketing innovative products and services for unmet medical needs. For its European Headquarters, based near Amsterdam, we are looking to recruit an Internal Auditor Europe.

Responsibilities:

- Planning and executing audit missions, structure and validate findings, perform reviews by evaluating financial and operational systems/processes within Europe to ensure their effectiveness as well as their compliance with Management policies and local regulations
- Recommending system changes and improvement opportunities as a result of audit reviews, follow-up audit results and support operations in the implementation of the recommendations
- Supporting the external auditors with testing efforts as needed to meet their Sarbanes Oxley requirements
- Acting as an advisor to the management with regards to company policies and practices

Profile and qualifications

- Degree in accounting or finance (RA/RC) with at least 5 years of relevant experience
- (Bio-) pharmaceutical business knowledge or experience in a rapidly growing scientific, technological or manufacturing environment
- Knowledge of English
- Knowledge of US GAAP
- Willingness to travel regularly throughout Europe.

If you are interested in this opportunity please email your curriculum vitae to amsterdam@roberthalf.nl.

For additional information please contact Marinda Visser on (020) 470 90 11. You can find the full job description on our website www.roberthalf.nl

Our client is a global player. With annual sales of over 13 billion euro the company employs approximately 60,000 people at more than 2,000 locations. For their location in The Hague we are looking to recruit a Group Internal Auditor.

Responsibilities:

- Carry out, individually or in a small team, multi-scope reviews of operational and financial risk management and control and SOX testing at the company and its subsidiaries.
- Devise practical solutions for arising issues and formulate recommendations to the management

Profile and qualifications

- Degree in accounting (RA / CIA)
- Minimum of 3 years relevant working experience
- Experience in Sarbanes Oxley
- Fluent in Dutch and English (another European language is desirable) and willing to travel abroad about 50% of his/her time
- Strong communicator with a hands-on mentality
- Flexible, self-motivated person, able to work in a fast growing and dynamic environment.

If you are interested in this opportunity please e-mail your curriculum vitae to rotterdam@roberthalf.nl.

For additional information please contact Mariska 't Hart on (010) 411 29 82. You can find the full job description on our website www.roberthalf.nl



Specialised Permanent Recruitment

SAS 70¹-implementaties: kansen en bedreigingen

Drs. H.A. Mulders RA

Veel Nederlandse pensioenfondsen hebben delen van hun activiteiten uitbesteed aan pensioenuitvoerders. Echter, de pensioenfondsen blijven uiteindelijk verantwoordelijk. Om zoveel mogelijk zekerheid over de kwaliteit van de beheersing van deze uitbesteede processen te hebben, kiezen zij steeds vaker voor een SAS 70-verklaring.

Pensioenuitvoerders verlenen onder andere diensten op het gebied van vermogensbeheer kapitaalmarkt, vermogensbeheer vastgoed en pensioenbeheer. De pensioenfondsen zijn de afgelopen jaren echter geconfronteerd met toenemende (pension governance) wet- en regelgeving. Eén beleidsregel van DNB heeft betrekking op uitbestedingen door pensioenfondsen.² Deze beleidsregel schrijft voor dat de risico's verbonden aan de uitbesteding van werkzaamheden, adequaat moeten worden beheerst. Hierbij blijft het pensioenfonds volledig verantwoordelijk voor de beheersing van het door het fonds gevoerde beleid, ongeacht of er sprake is van uitbesteding. Pensioenuitvoerders geven hieraan onder andere invulling door Service Level Agreements (SLA's) op te stellen. Deze bieden de pensioenfondsbesturen de mogelijkheid om de kwaliteit van de dienstverlening van de pensioenuitvoerders te meten en te beoordelen. Maar pensioenfondsen die dit niet voldoende vinden en meer zekerheid willen hebben over de kwaliteit van de beheersing van deze uitbesteede processen, kiezen steeds vaker voor een certificering van pensioenservice processen door een onafhankelijke partij door middel van een SAS 70-verklaring.

Dit artikel geeft inzicht in de kansen en bedreigingen die een internal auditfunctie kan ondervinden in het traject van procescertificering. Als eerste worden de belangrijkste karakteristieken van SAS 70-certificeringen besproken en de rol- en taakverdeling tussen een internal auditfunctie en de certificerende partij.

Wat is SAS 70?

Voor deze certificering hebben diverse pensioenuitvoerders, waaronder TKP, Achmea, Interpolis en Delta Lloyd³ gekozen voor de toepassing van SAS 70. In de jaren negentig stelde het AICPA, het instituut voor Certified Public Accountants de auditstandaard SAS 70 op. Deze standaard gaat in op het onderzoek en de rapportage over de administratieve organisatie en interne controle van een organisatie waaraan diensten worden uitbe-

steed. Hoewel het een Amerikaanse standaard is, wordt deze internationaal veelvuldig toegepast. In Nederlandse context is SAS 70 door het NIVRA door middel van RAC 402 in grote lijnen overgenomen.⁴

Het belangrijkste verschil tussen SAS 70 en RAC 402 is de mate van detaillering. De SAS 70 geeft gedetailleerde richtlijnen voor de te verrichten werkzaamheden en de inrichting van de rapportage, terwijl RAC 402 vooral overwegingen geeft en de inrichting van de rapportage open laat. De praktijk wijst uit dat steeds meer ondernemingen kiezen voor de toepassing van SAS 70 in plaats van RAC 402.

Het SAS 70-rapport bevat een algemene beschrijving van de activiteiten en dienstverlenende primaire processen van de organisatie en een beschrijving van de interne beheersing. In de beschrijving van de interne beheersing worden per (deel)proces interne beheersdoelstellingen en bijbehorende maatregelen opgenomen. SAS 70 rapportages zijn te onderscheiden in twee typen.

Bij type 1 wordt door de certificerend accountant vastgesteld of de beschreven maatregelen toereikend zijn om de geformuleerde beheersdoelstellingen te realiseren en of deze maatregelen daadwerkelijk bestaan. Bij type 2 stelt de accountant aanvullend vast of deze maatregelen over een bepaalde periode (meestal zes maanden) ook hebben gewerkt. Het type 2-rapport geeft daarmee een beduidend hogere waarde dan een type 1-rapport. Bij type 2 worden aanvullend ook de bevindingen van de accountant bij het testen van de beheersmaatregelen opgenomen. De certificerend accountant moet een openbaar accountant zijn. Het SAS 70-rapport wordt door de openbaar accountant gecertificeerd door middel van

Drs. H.A. Mulders RA

Rick Mulders is werkzaam bij Interpolis Internal Audit. In dit artikel zijn persoonlijke ervaringen met de implementatie van SAS 70 bij Interpolis beschreven.

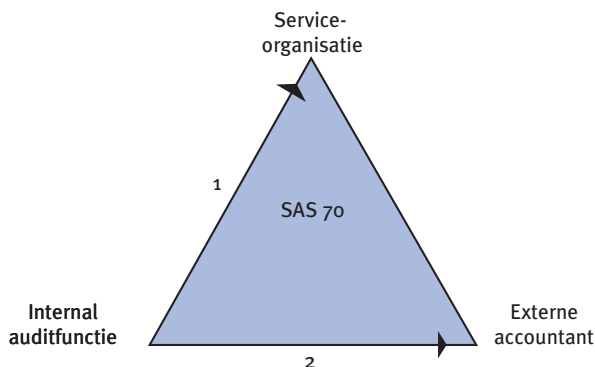
zijn SAS 70-verklaring (The Independent Service Auditor's Report, SAS 70 paragraaf 2.10 e.v.).

Internal audit versus certificierend accountant

Een serviceorganisatie kan kiezen voor begeleiding bij het traject dat leidt tot een SAS 70-rapport (hierna SAS 70-implementatie genoemd). De eerst aangewezen in dit verband is veelal de externe accountant. Als de serviceorganisatie echter een internal audit heeft, is het zeer aannemelijk dat deze er eveneens bij betrokken wordt. Een rolverdeling waarbij de uitvoerende rol van de externe accountant is geminimaliseerd kent namelijk een belangrijk aantal voordelen.

Ten eerste moet gedacht worden aan organisatiekennis die tijdens een SAS 70-implementatie onontbeerlijk is en in verdergaande mate aanwezig is bij internal audit dan bij een externe accountant. Ten tweede kent de SAS 70 audit belangrijke operational auditkenmerken waarmee de gemiddelde internal auditor meer ervaring heeft dan een externe accountant. En ten derde kent de internal auditor vaak een significant tariefvoordeel ten opzichte van de externe accountant. Niet voor niets wijst de praktijk dan ook uit dat steeds meer internal auditors betrokken zijn bij SAS 70-audits. Hierbij zijn in de basis twee rollen te onderkennen voor de internal auditor (zie figuur 1):

- sparring partner;
- audit partner.



Figuur 1. Rollen internal audit

• Sparring partner

Als sparring partner vervult internal audit een adviseerende rol uit hoofde van haar natuurlijke adviesfunctie. In deze rol is internal audit vooral ondersteunend richting het (lijn)management van de serviceorganisatie. Dit betekent dat internal audit, op basis van haar kennis over de SAS 70-standaard, beoordeelt of de beheersdoelstellingen ruim genoeg gedefinieerd zijn om te spreken van interne beheersing van de serviceorganisatie als geheel. Daarnaast geeft internal audit aan of de risico's met betrekking tot deze doelstellingen volledig zijn onderkend.

Belangrijk hierbij is dat de serviceorganisatie zelf bepaalt welke maatregelen nodig zijn om de beheersdoelstelling te realiseren. Het is van belang dat internal audit in deze rol géén (management)beslissingen neemt en géén uitvoerende rol vervult in het door de serviceorganisatie geïnitieerde SAS 70-project. Dit is noodzakelijk omdat internal audit haar onpartijdigheid moet waarborgen om een adequate auditrol te kunnen vervullen.⁵

Een SAS 70 implementatie heeft in de regel grote impact op alle geledingen en onderdelen van een organisatie

• Audit partner

Als audit partner vervult internal audit een controlerende rol. Hierbij is internal audit vooral ondersteunend richting de externe accountant. Praktisch gezien betekent dit dat internal audit een controledossier samenstelt. Hierbij gaat internal audit uit van de uitgangspunten volgens COSO:⁶ Control Environment, Risk Assessment, Control Activities, Information & Communication en Monitoring. Het dossier van internal audit naar aanleiding van de type 1 audit bevat onder andere documentatie die antwoord geeft op de volgende vragen:

- Kan op basis van de intern gedefinieerde beheersdoelstellingen worden vastgesteld of de door de organisatie opgeleverde beschrijving van de administratieve organisatie en interne controle de juiste en volledige weergave is van de interne beheersingsrisico's en bijbehorende interne beheersingsmaatregelen?
- Zijn deze interne beheersingsmaatregelen bij een adequate werking toereikend om de geïdentificeerde risico's in het licht van de hierboven vermelde controle-doelstelling in voldoende mate te mitigeren?
- Bestaan de beschreven beheersingsmaatregelen (hierbij zijn interviews met betrokkenen in de organisatie en het uitvoeren van 'lijncontroles' door internal audit de belangrijkste controlewerkzaamheden)?

Aanvullende werkzaamheden

Naast deze werkzaamheden en dossiervorming, voert internal audit aanvullende werkzaamheden uit ten behoeve van de type 2-verklaring. Het dossier naar aanleiding van deze werkzaamheden bevat onder andere documentatie die antwoord geeft op de vraag: werken de beschreven beheersingsmaatregelen effectief (hierbij zijn

interviews met betrokkenen in de organisatie en het uitvoeren van 'proceduretests' door internal audit de belangrijkste controlewerkzaamheden)?

Bovenstaande werkzaamheden (zowel voor type 1 als 2) worden vervat in door internal audit vervaardigde werkprogramma's. Deze werkprogramma's en de hieruit voortvloeiende controlewerkzaamheden zijn gebaseerd op bepalingen volgens SAS 70, met inachtneming van de gedrags- en beroepsregels van registeraccountants. Op basis van eigen vaktechnische verantwoordelijkheid bepaalt internal audit de aard en omvang van deze werkzaamheden. Alvorens deze uit te voeren, worden de werkprogramma's ter goedkeuring voorgelegd aan de certificerende accountant.

In de praktijk kan de externe accountant maximaal gebruikmaken van de werkzaamheden van internal audit, waarbij de externe accountant uitsluitend die werkzaamheden verricht die noodzakelijk zijn voor de deugdelijke grondslag voor de accountantsverklaring. Randvoorwaarde voor het maximaal steunen op de werkzaamheden van internal audit, is dat internal audit voldoet aan de eisen volgens RAC 610.⁷ Deze richtlijn gaat in op de reikwijdte en doelstellingen van de interne accountantsfunctie, de verhouding tussen de interne en externe accountant en de wijze waarop de externe accountant gebruik kan maken van de werkzaamheden van de interne accountant.

Kansen

Er doen zich bij de implementatie van SAS 70 diverse kansen voor. Hierbij valt te denken aan:

- de toename van het controlebewustzijn binnen de organisatie;
- de mogelijkheid om identieke diensten, die door een serviceorganisatie op verschillende wijze worden geleverd, te vergelijken;
- de profilering van internal audit binnen de serviceorganisatie;
- de mogelijke vereenvoudiging bij het verstrekken van een oordeel bij een in control statement.

• *Controlebewustzijn*

Een SAS 70-implementatie heeft in de regel grote impact op alle geledingen en onderdelen van een organisatie. Er wordt intensief samengewerkt om alle serviceprocessen inzichtelijk te maken door middel van beschrijvingen van de administratieve organisatie en interne controle. Vervolgens wordt door de betrokkenen in de organisatie nagedacht over de te formuleren beheersdoelstellingen, risico's en maatregelen en de wijze waarop dit geformaliseerd kan worden in het SAS 70-rapport. Deze betrokkenheid van de gehele organisatie vormt voor internal audit een belangrijke kans om het controlebewustzijn binnen de organisatie te doen toenemen.

• *Procesvergelijking*

Het is denkbaar dat bepaalde identieke services op verschillende manieren worden uitgevoerd. Zo kan het zijn dat een serviceorganisatie haar pensioenbeheer heeft ondergebracht in verschillende vestigingen. Om hierbij toch te komen tot slechts één SAS 70-rapport voor alle pensioenbeheeractiviteiten is het mogelijk om de processen op een dusdanig (hoog) niveau te beschrijven, dat er niet of nauwelijks verschillen zijn tussen de vestigingen. Het SAS 70-rapport kent vervolgens pas op het niveau van beheersmaatregelen de daadwerkelijke verschillen. Deze komen tot uiting in verschillende beheersmaatregelen voor verschillende vestigingen. Hiermee biedt een SAS 70-implementatie bij uitstek de kans om zeer nauwgezet op operationeel niveau een vergelijking te maken tussen verschillende vestigingen om zodoende te leren van elkaars sterke en zwakke punten (lees: beheersmaatregelen).

Als internal audit functioneert als sparring partner en als audit partner bestaat het gevaar op zelfcontrole

• *Profilering internal audit*

SAS 70-certificering verkreeg in de afgelopen jaren een belangrijker status. Voor serviceorganisaties is het van een nice to have, commercieel gezien veranderd in een *must have*. Steeds vaker vragen huidige en potentiële cliënten naar het bestaan van SAS 70-rapportages. Deze commerciële druk kent zijn weerslag op de positie van internal audit binnen serviceorganisaties.

Internal audit heeft met SAS 70 de mogelijkheid gekregen om de organisatie bewuster te maken van de noodzaak van adequate interne beheersing. Daarnaast kent het ook zijn weerslag op de profilering van internal audit doordat zij is gaan optreden als relevante (indirecte) partij bij commerciële activiteiten. Beide hiervoor genoemde ontwikkelingen zijn in mijn ogen het nastreven waard.

• *In control statement*

Voor het management van de serviceorganisatie kan SAS 70 eveneens van dienst zijn bij haar streven naar een in control statement. De bedrijfsprocessen die onderdeel uitmaken van het SAS 70-rapport en voorzien zijn van een type 2-verklaring kunnen zeer waarschijnlijk eenvoudiger worden voorzien van een in control statement

van het management dan de processen en bedrijfsonderdelen die niet onderhevig zijn aan een SAS 70-audit. Dit heeft eveneens een positief effect op internal audit. Deze kan namelijk bij het uitspreken van een oordeel bij de in control statement eveneens gebruik maken van het SAS 70-rapport.

Per saldo kan gesteld worden dat de implementatie van SAS 70 een aantal duidelijke kansen met zich meebrengt die de serviceorganisatie en de internal auditfunctie ten goede kunnen komen.

Bedreigingen

Naast de in de vorige alinea genoemde kansen bestaan er bij een SAS 70-implementatie ook een aantal wezenlijke bedreigingen voor internal audit:

- te beperkte formulering van de beheersdoelstellingen;
- gevaar van zelfcontrole.

• Beheersdoelstellingen

De commerciële insteek van SAS 70 kent een aantal belangrijke bedreigingen voor internal audit. Dit betreft onder andere de scopebepaling van het SAS 70-rapport. Voor een serviceorganisatie is de SLA van groot belang in haar verantwoording aan cliënten. Om die reden is het begrijpelijk dat de afspraken die daarin gemaakt zijn door de serviceorganisatie (onterecht) gezien kunnen worden als de beheersdoelstellingen. Echter, SAS 70 gaat uit van internal control zoals dit is beschreven in SAS55.⁸ Hierin (evenals in SAS 70 paragraaf 1-07) zijn de volgende doelstellingen van internal control opgenomen:

- reliability of financial reporting;
- effectiveness and efficiency of operations;
- compliance with applicable laws and regulations.

Hieruit valt op te maken dat de SLA-afspraken gezien mogen worden als onderdeel van efficiënte en effectieve bedrijfsprocessen, maar dat deze an sich niet toereikend zijn om als beheersdoelstellingen te hanteren.

Oplettendheid van internal audit is hierbij dan ook geboden.

• Zelfcontrole

Zoals al eerder beschreven bestaat het gevaar op zelfcontrole als internal audit functioneert als sparring partner en als audit partner. In mijn optiek is het laten vervallen van één van beide rollen geen reële optie als remedie tegen dit gevaar. Internal audit is immers de partij bij uitstek om beide rollen te vervullen. Het is dan wel van groot belang dat internal audit toereikend communiceert met de serviceorganisatie. Er moet duidelijk gemaakt worden dat het adviestraject uit hoofde van de sparringrol gericht is op het geven van commentaar en advies en daarmee niet resulteert in een oordeel over de

Conclusie

SAS 70 biedt internal auditfuncties overduidelijk een mooie kans om internal control binnen de organisatie beter op de kaart te zetten. Hierdoor kan de organisatiebeheersing als geheel op een hoger niveau komen. Naast de commerciële mogelijkheden die een SAS 70-rapportage heeft, kunnen het management en de internal auditfunctie concreet gebruik maken van een SAS 70-rapport voor respectievelijk het afgeven van een in control statement en het oordeel van internal audit hierbij.

Deze ontwikkelingen en de betrokkenheid van de internal auditfunctie hierbij, hebben een positief effect op de positie van internal audit binnen de organisatie door de (indirecte) betrokkenheid van de internal auditfunctie bij commerciële activiteiten. Oplettendheid is evenwel geboden ten aanzien van 'commerciële blindheid' waardoor de scope van het SAS 70-rapport te beperkt wordt geformuleerd. Daarnaast moet internal audit erop toezien dat haar onpartijdigheid in het gehele traject geborgd is, waarbij glasheldere communicatie het sleutelwoord is.

betrouwbaarheid van de SAS 70 deliverables.⁹ De serviceorganisatie moet zich hierbij realiseren dat de auditrol die internal audit heeft, kan leiden tot de conclusie dat bepaalde SAS 70 deliverables (nog) ontoereikend zijn. Door open te communiceren kan potentiële partijdigheid in belangrijke mate voorkomen worden.

De bedreigingen tonen aan dat het succes van een SAS 70-implementatie geen vanzelfsprekendheid is. De internal auditfunctie van een serviceorganisatie moet continu oplettend blijven, zodat vervelende verrassingen voorkomen worden.

Noten

1. *Statement on Auditing Standards* No. 70, 'Service Organizations'.
2. Besluit van de Pensioen- & Verzekeringskamer van 22 januari 2004, nr. 3.28/2004-725, houdende een beleidsregel inzake uitbesteding door pensioenfondsen.
3. TKP Pensioen heeft sinds augustus 2003 een SAS 70 type 1-rapportage, gevolgd door een type 2-rapportage in februari 2004. Pensioenuitvoerders. Per 31 januari 2005 heeft Achmea Vastgoed het SAS 70 type 1-rapport. Interpolis streeft ernaar om op zo'n kort mogelijke termijn te komen tot SAS 70 rapportages bij haar pensioenuitvoerder. De IAD van Delta Lloyd is momenteel bezig met een SAS 70 implementatie.
4. Richtlijnen voor de Accountantscontrole 402 'Overwegingen bij controles van huishoudingen die gebruikmaken van serviceorganisaties', editie 2005. RAC 402 is in tegenstelling tot SAS 70 meer geschreven voor de gebruiker (accountant) van de SAS 70 verklaring dan de verstrekker (accountant) van de verklaring. In de praktijk leidt dit echter niet tot wezenlijke verschillen.
5. Het bijvoorbeeld enerzijds adviseren over welke beheersingsmaatregelen er moeten zijn en deze vervolgens controleren, kan leiden tot ongewenste zelfcontrole (het zogenaamde collisiegevaar).
6. COSO, 'Internal Control Integrated Framework', *Executive Summary*, New York, 1992. De hier genoemde uitgangspunten liggen ten grondslag aan SAS 70.
7. Richtlijnen voor de Accountantscontrole 610 'Gebruik maken van werkzaamheden van interne accountants', editie 2005.
8. *Statement on Auditing Standards* No. 55, 'Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit'.
9. Procesbeschrijvingen, beheersdoelstellingen en beheersmaatregelen.

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



Risicomanagement: kans of risico?

Eind 2004 heeft de minister van Financiën een brief met de uitkomsten van het interdepartementaal beleidsonderzoek 'Regeldruk en controletoren' aangeboden aan de Tweede Kamer. Hierin gaat het kabinet in op de vraag hoe de regel- en controledruk binnen de rijksoverheid kan worden beperkt. De natuurlijke drang van departementen om alle mogelijke risico's af te dekken en maximale zekerheid te creëren over de naleving van regels en procedures heeft geleid tot een onacceptabel hoge belasting van het primaire proces. Het kabinet presenteert daarom in haar standpunt vier oplossingsrichtingen, die ertoe moeten leiden dat control, controle en verantwoording zich meer richten op de essentiële zaken en de grote risico's. Eén van deze oplossingsrichtingen betreft de invoering van risicomanagement. De overheid moet af van de illusie dat alle risico's even belangrijk zijn en evenveel aandacht behoeven. Dit betekent dus keuzen maken en op basis van risicoanalyses bepalen welke beheersmaatregelen (en daarmee welke regels en procedures) waar, wanneer en in welke intensiteit nodig zijn. Het kabinetsstandpunt is helder, de departementsleiding is primair verantwoordelijk voor de inrichting van (en de verantwoording over) het systeem van sturing en beheersing en daarmee impliciet voor risicomanagement. De afdeling Financieel Economische Zaken ondersteunt het lijnmanagement bij de inrichting van het risicomanagementsysteem en zal waar nodig tevens coördineren en adviseren. Maar wat is nu de rol van de departementale auditdienst en wat mogen we verwachten van de auditfunctie nu risicomanagement centraal wordt gesteld in de bedrijfsvoering?

Er zijn tal van mogelijkheden voor de auditdienst om te anticiperen op deze ontwikkeling. Ten eerste zou de auditdienst zich kunnen richten op het beoordelen van en het adviseren over de kwaliteit van het risicomanagementsysteem als geheel. Hierbij kunnen zaken aan de orde komen zoals de kwaliteit van de risico-inventarisatie, de samenhang tussen verschillende risicomanagementactiviteiten, de gehanteerde uitgangspunten en de aansluiting op de reguliere planning & controlcyclus. De uitdaging zal zijn om een referentiekader te ontwikkelen waarmee het risicomanagementsysteem integraal kan worden doorgelicht en wel zo dat de auditdienst op basis hiervan adviezen kan geven aan het management. Ten tweede kan de auditdienst zich richten op het auditen van de risico's, die door het management als beheerst worden geacht. De auditdienst kan het management zo inzicht bieden in de kwaliteit van de getroffen beheersmaatregelen. De uitdaging die hierin ligt is groter dan bij de vorige rol. Immers om hier adequaat invulling aan te kunnen geven is het noodzakelijk dat auditdiensten voldoende kennis en ervaring opdoen met beleids- en bedrijfsvoeringsprocessen, begrip hebben voor de politiek bestuurlijke context waarbinnen processen zich afspelen en bovendien in staat zijn om aanbevelingen te doen op het gebied van 'management control'.

Risicomanagement geeft een nieuwe impuls aan de adviesrol van de auditor en biedt mogelijkheden voor auditdiensten om zich te herprofilen. Maar dit gaat zeker niet vanzelf, want helaas ligt er, naast de nodige kansen, ook een aantal stevige obstakels in het verschiet. Zo zullen niet alle auditdiensten in staat zijn om hun rol als expert en volwaardig gesprekspartner op het gebied van risicomanagement en bedrijfsvoering waar te maken, gewoonweg omdat zij hiervoor niet de juiste mensen in huis hebben. Managers zullen in de praktijk niet altijd onverdeeld positief staan tegenover een auditor die zich ineens 'bemoeit' met bedrijfsvoeringrisico's. Tot slot blijkt ook het kabinet nog geen echte keuze te hebben gemaakt ten aanzien van de nieuwe rol van de departementale auditdienst. Aan de ene kant juicht zij een risicogeorïënteerde wijze van auditing toe, waarbij auditors zich richten op risico's waar het management 'wakker' van ligt. Aan de andere kant moeten auditdiensten zich tevens blijven richten op het uitvoeren hun wettelijke controletaak, namelijk het auditen van de rechtmatigheid, het financieel beheer en het materieel beheer. Maar is deze 'en-en' variant haalbaar of gaan de controletaak in de praktijk volledig ten koste van de adviserende activiteiten. Auditcapaciteit is immers schaars en zoals het kabinet zelf zegt: 'Er moeten keuzen worden gemaakt!'. Mijn hoop en verwachting is toch dat auditdiensten de uitdaging aangaan en ondanks de obstakels investeren in het vergroten van hun waarde voor de lijn en het management. Want doen ze dit niet, dan betekent dit dat de auditfunctie verder zal vervreemden van het primaire proces en dat de negatieve beeldvorming ten aanzien van audit als onderdeel van de controletoren wordt bevestigd.

Drs. Harold Malaihollo CIA, manager enterprise risk services

De overstap

Ook voor dit nummer vonden we twee collega's bereid iets te vertellen over hun overstap naar een andere functie. Sander Weisz, een collega redactielid, die voor het avontuur heeft gekozen van een managementfunctie binnen de lijn van KPN en Kees Dekker die de functie van vice president corporate internal audit bij Koninklijke Ahold verwisselde voor die van director internal audit bij Liberty Global Europe.



Sander Weisz:
“Ik wilde ervaren hoe het is om zelf met de voeten in de 'operationele' modder te staan”

“Ik heb bijna zes jaar geaudit en geadviseerd bij KPN, daarvoor werkte ik bij KPMG in hetzelfde werkveld. De opdrachten binnen KPN Audit waren boeiend en wat mij vooral aansprak was de diversiteit. Wij waren frequent bezig met het creëren van nieuwe tools, waardoor de audit-dynamiek ruim voldoende aanwezig was.

Maar het laatste jaar ging het toch een beetje kriebelen, is er meer? ... met welke andere aspecten wil ik ervaring opdoen? ...welke veranderingen in werkomgeving kunnen mij opnieuw inspireren? Auditing en consultancy zijn en blijven boeiende en interessante vakgebieden. Desondanks wilde ik ervaren hoe het is om zelf met de voeten in de 'operationele' modder te staan. Binnen de 'fabriek' van KPN richt de Operator Transmission Services (OTS) zich met 1.800 collega's op het leveren, monitoren en onderhouden van netwerken voor zakelijke klanten. Daarbinnen werkt de afdeling bedrijfsvoering (twaalf personen) die onder meer gericht is op het verbeteren van de sturing en beheersing. In mijn nieuwe functie mag ik aan deze afdeling leiding geven en ben ik lid van het managementteam OTS.

De mooie visie op hoe te functioneren als manager werd in de eerste week direct verstoord door reductieslagen binnen de gehele organisatie, vele ad hoc-vragen en, wel grappig gelet op de recente overgang, een auditrapportage waarop bijna direct een reactie werd verwacht. Deze eerste week voelde ik mij direct in het diepe gegooid, maar het voelde spannend, goed en het gaf energie. De balans werk/privé is wel opgeschoven. Ik denk dat die verhouding de komende maanden nog wel uit balans

blijft totdat ik (meer) ingewerkt ben. Het vinden van een goede balans blijkt voor mij toch een terugkerend thema te zijn: werk en de nevenactiviteiten zijn leuk, maar het gezin mag daaronder niet (te veel) lijden.”

Modder gevonden

“Op de nieuwe werkplek zijn de gevolgen van en op de business directer dan in de toch meer beschermde audit-omgeving. In de nieuwe rol is conceptueel denken leuk, maar je hebt er niets aan als je het niet kan omzetten naar pragmatische en effectieve toepassingen. Dit geldt bij auditing natuurlijk ook, maar toch in mindere mate. De modder die ik zocht, heb ik gevonden, het karwei is nu de modder goed te boetseren. Het beeld 'hoe' heb ik in grote lijnen staan, nu is het een kwestie van verder uitwerken en, het moeilijkste, laten werken. Ik zie mijzelf dan ook slagen in de nieuwe functie als de afdeling zelf en de sturing & beheersing binnen OTS verder professionaliseert. Wat men binnen KPN noemt het 'bedrijfsvoeringssysteem' werkt dan echt voor zowel medewerkers als het management.

Een auditcollega gaf aan dat het ook een risicovolle overstap is. Ja dat is zo, aangezien de rol en de verantwoordelijkheden anders zijn en je direct wordt afgerekend op behaalde resultaten. Ik heb ook gekeken naar andere functies binnen het auditwerkveld. Maar als ik de overstap nu niet maak, wanneer doe ik het dan wel? Een kijkje vanuit een ander perspectief werkt verfrissend en het ontwikkelt je professioneel functioneren. En door het thuisfront (mijn vrouw Dineke) was de stap eerder gezet dan door mijzelf. Zij zei, je moet doen wat je leuk lijkt en als de sfeer en de inhoud goed is bij OTS, moet je het gaan doen. Al met al is dit voor mij het juiste moment voor een overstap en deze overstap voelt goed.

Het vervullen van de nieuwe functie ervaar ik als een echt avontuur. Er is veel werk te verzetten, waarbij de richting en de werkwijze voor een groot deel zelf zijn vast te stellen. Ik begin er dan ook aan met veel enthousiasme en kijk nog niet te ver vooruit. Ik probeer mij te richten op het 'hier en nu' en de nabije toekomst. Iemand vroeg 'en wat is je volgende baan?' Eigenlijk denk ik daar nog niet aan. Eerst dit laten slagen en dan kijken we weer verder.”



Kees Dekker: “Na deze toch wel turbulente tijd, was het tijd om te bouwen”

“Per 15 augustus van dit jaar heb ik de overstap gemaakt van de internal afdeling van Koninklijke Ahold naar de internal afdeling van Liberty Global Europe.

Na het boekhoudschandaal was ik in 2003 zeer nauw betrokken bij de onderzoeken die zijn uitgevoerd bij alle werkmaatschappijen en het hoofdkantoor van Ahold. Ook bij de audit van de 2002 cijfers en de restatement van de 2001 en 2000 cijfers van Ahold heb ik, samen met een groot aantal collega's, veel tijd geïnvesteerd om te helpen deze cijfers goedgekeurd te krijgen door onze externe accountant. Na deze toch wel turbulente tijd, was het tijd om te bouwen. Om het bewustzijn van het belang van de werking van internal controls binnen Ahold een meer prominente plaats te geven werd ook de Internal Audit afdeling gereorganiseerd. Dit leidde niet alleen tot een verandering van de auditactiviteiten maar ook tot een uitbreiding van de bezetting. In deze nieuwe omgeving was ik verantwoordelijk voor de internal auditactiviteiten uitgevoerd op de hoofdkantoorprocessen van Ahold. Dit was een zeer divers en uitdagend takenpakket, bestaande uit onder andere het opzetten van een hernieuwde financial auditaanpak binnen de gehele Ahold-groep, waarbij kwartaal reviews van de cijfers van de belangrijkste werkmaatschappijen en holding companies een belangrijke plaats innemen. Verder vielen 'special investigations' bestaande uit onder andere audits van de processen rondom de diverse 'divestments' die Ahold de afgelopen jaren heeft gepleegd en forensic audits binnen dit pakket. Ook het aansturen van het testen van de relevante financial reporting processen in het kader van Sarbanes-Oxley 404 bij het hoofdkantoor zat in mijn takenpakket. Tenslotte werd ook de professional practicesafdeling verder uitgebreid; deze afdeling fungeert als een bureau vaktechniek voor internal audit, verantwoordelijk voor de ontwikkeling van methoden en technieken die door de diverse afdelingen worden toegepast.”

Uitdagingen

“Bij Liberty Global Europe ben ik hoofd van de internal afdeling voor Europa. Liberty Global Inc. is de Amerikaanse moedermaatschappij van een aantal bedrijven met name actief op het gebied van kabeltelevisie, internet en telefonie. Liberty Global heeft dochtermaat-

schappijen in zestien landen, waarvan dertien in Europa en drie in Latijns-Amerika. In Nederland zijn we bekend onder de naam UPC. Verder heeft Liberty Global investeringen in Japan en Australië. Eén van mijn uitdagingen is om een vrijwel geheel nieuw team te formeren dat de internal auditfunctie voor de Europese werkmaatschappijen voor zijn rekening zal nemen. Omdat de werkmaatschappijen in dertien verschillende landen in Europa zijn gevestigd, zal er een internationaal team geformeerd worden, met auditors uit diverse Europese landen. De werkzaamheden van dit team zullen voor 40-50 procent bestaan uit het uitvoeren van de management testing onder Sarbanes-Oxley 404. De overige 50-60 procent zullen we besteden aan operational audits in de werkmaatschappijen, due diligence-onderzoeken bij eventuele overnames en onderzoeken in het kader van de 'whistleblower line'.

De thuisbasis van het team is het Europese hoofdkantoor van Liberty Global in Schiphol-Rijk waarbij ik op termijn een deel van het team in Budapest wil stationeren om de audits in de Oost-Europese landen uit te voeren.

“Mijn overstap is succesvol als we in staat zijn een stevig draagvlak bij het management en het audit committee te creëren”

Het grote verschil tussen mijn functie bij Ahold en bij Liberty Global is dat ik bij Liberty Global dichter op de business zal zitten dan bij Ahold. Verder zullen we meer nadruk leggen op operational audits. Bij Liberty Global worden elk kwartaal SAS 100 reviews uitgevoerd door de externe accountant. Wij zullen samen met de externe accountant bekijken welke rol internal audit kan spelen tijdens deze reviews.

Ik ben erg nieuwsgierig naar de cultuurverschillen tussen Ahold en Liberty Global. Niet alleen wordt het ene bedrijf aangestuurd door een Amerikaans hoofdkantoor en het andere door een Nederlands hoofdkantoor, ook het feit dat het ene bedrijf over zeer lange historie beschikt en het andere bedrijf opereert in de 'nieuwe' moderne wereld zal ongetwijfeld een andere dynamiek met zich meebrengen.

Ik beschouw mijn overstap als succesvol als we in staat blijken te zijn een stevig draagvlak bij zowel management als het audit committee te creëren. Dit door te laten zien dat we een stevige sparring partner voor management zijn en waarbij onze audits zullen bijdragen aan efficiëntere en goed beheerste processen.”

Internal auditing: stilstand of vooruitgang

Marc van Heese

Marc van Heese is samen met Michel Gielbert werkzaam bij het per 1 september 2005 door hen opgerichte M-CEP Audit & Advies (www.m-cep.nl). Eventuele reacties op dit artikel kunnen worden gemaild naar marc.van.heese@m-cep.nl.

In het eerste nummer van Audit Magazine van dit jaar is een artikel opgenomen van Arie Molenkamp, met de titel 'De rol (if any) van operational auditors bij fusies en overnames'.

In dit artikel wordt een zijstap gemaakt met een aparte pagina met kritiek op het eerder door mij gepubliceerde artikel 'De internal auditor en acquisities: toegevoegde waarde?'.

Gezien de aard en de toonzetting van de geuite kritiek lijkt het in ieder geval duidelijk dat mijn referaat naar zijn mening geen kans zou maken op de Arie Molenkamp Award. Toch voel ik mij vereerd dat mijn artikel een reactie losmaakt bij een coryfee als Molenkamp en ik heb zijn artikel dan ook met veel interesse gelezen. Ik kom tot de conclusie dat Molenkamp in een prima artikel op zeer stellige wijze een conservatieve perceptie op de rol van de internal auditor verwoord. Deze zienswijze respecteert ik volledig en het is niet de bedoeling om een herstart te geven aan de discussie over audit versus advies. Maar gezien de stelligheid en het feit dat zijn reactie soms feitelijk onjuist is en een verkeerde indruk geeft van mijn onderzoek, voel ik me genoodzaakt tot een weerwoord bestaande uit twee hoofddelen: het weerleggen van onjuistheden en het benoemen van het meningsverschil.

Allereerst de zaken die feitelijk onjuist zijn. Mijn grootste kritiek op dit punt is dat een aantal keren losse quotes uit de context van mijn artikel worden gehaald, die vervolgens op deelaspecten worden weerlegd. Dit leidt tot een onjuiste beeldvorming over mijn artikel en het onderzoek dat daaraan is voorafgegaan. Verder doet Molenkamp enkele onjuiste aannamen over mijn onderzoek, die met behulp van hoor en wederhoor voorkomen hadden kunnen worden.

Enkele voorbeelden ter illustratie

In mijn artikel staat vermeld dat het de verantwoordelijkheid van de internal auditor is om een bijdrage te leveren

aan het halen van de doelstellingen van een onderneming. Dit is een uitspraak waar ik volledig achter kan staan. De internal auditor kan, vanuit zijn verantwoordelijkheid van het geven van aanvullende zekerheid over de effectiviteit en efficiëntie van de bedrijfsvoering, naar mijn mening, indirect medeverantwoordelijk worden gehouden voor het halen van de doelstellingen. Immers de internal auditor roept iets over de effectiviteit: doen we de goede dingen (doelstellingen). Dat deze medeverantwoordelijkheid in ieder geval in de praktijk wordt verondersteld blijkt uit reacties als 'waar was de internal auditor' bij schandalen als Enron.

Molenkamp houdt mijn inziens vervolgens de lezer een onjuiste spiegel voor met een citaat als: *'Van Heese schrijft de auditor zelfs een verantwoordelijkheid toe voor het halen van de doelstellingen van de organisatie. Als het halen van de doelstellingen in gevaar komt, stelt de auditor (in die opvatting) vast welke problemen daaraan ten grondslag liggen om vervolgens die expertise te leveren.'* De sprong die hier gemaakt wordt is te groot en daarmee onzorgvuldig. Dit creëert een beeld dat geen recht doet aan mijn stelling.

Naar aanleiding van mijn conclusie dat de internal auditor een bijdrage kan leveren bij acquisities door zich ondermeer te richten op het management control systeem (MCS), geeft Molenkamp aan dat het voor de hand ligt dat de internal auditor veel weet over het MCS. Dat dit voor de hand ligt is correct opgemerkt. De kern van mijn artikel is echter dat uit onderzoek is gebleken dat het beoordelen van het MCS noodzakelijk is, omdat dit als één van de belangrijkste oorzaken naar voren komt voor het mislukken van overnames. Dit argument wordt niet vermeld in het artikel van Molenkamp.

In mijn artikel heb ik vermeld dat ik in het kader van mijn onderzoek een panel heb geïnterviewd. Waarschijnlijk omdat ik ten tijde van mijn onderzoek werkzaam was bij een verzekeringsmaatschappij, suggereert Molenkamp dat het panel bestond uit *'een min of meer toevallig samengestelde groep binnen een verzekeringsbedrijf'*. Een dergelijke suggestieve uitspraak doet geen recht aan mijn onderzoek aangezien het panel was geselecteerd op ervaring, kennis en kunde over acquisities en werkzaam is bij gerenommeerde internationale ondernemingen die dagelijks bezig zijn met internationale fusies en overnames.

Het (theoretisch) meningsverschil

In beide artikelen wordt ingegaan op de waarde die een internal auditor kan toevoegen in een acquisitietraject. Waar Molenkamp zich beperkt tot een rol voor de auditor door middel van een audit op de beheersing van het proces van acquireren zelf, zie ik meer toegevoegde waarde in een oordeel over de beheersing van de te acquireren onderneming.

Volgens Molenkamp is mijn standpunt onjuist omdat het een inhoudelijke rol zou betreffen voor de internal auditor en dat mag niet. Maar als een auditor een intern bedrijf kan auditen, waarom zou er dan geen audit mogen plaatsvinden op een te acquireren onderneming?

Beide soorten onderzoek bieden aanvullende zekerheid en kunnen allebei van invloed zijn op beleidsbeslissingen.

Door zich alleen te richten op een oordeel over het proces van acquireren zelf, ontkenkt Molenkamp naar mijn mening het feit dat een slechte kwaliteit van het MCS één van de voornaamste oorzaken is van het mislukken van een acquisitie.

Uit mijn onderzoek is gebleken dat door alleen naar het proces van acquisitie te kijken de bijdrage van de internal auditor beperkt is. Een dergelijke audit kan leiden tot de conclusie dat we volgens de procedure (het acquisitieproces is goed verlopen) een slechte onderneming hebben gekocht. Ik ontken niet dat een audit op het acquisitieproces een onderwerp kan zijn, ik ben alleen van mening, ondersteund door literatuur, dat daar niet de voornaamste oorzaak van het mislukken van acquisities ligt.

Tot slot

Naast mijn kritiek op de gevolgde werkwijze betreft de reactie van Molenkamp mijns inziens inhoudelijk vooral een treffen tussen de klassieke visie op auditing en een meer modernere en vooruitstrevende positionering. De in mijn ogen ietwat conservatieve mening van Molenkamp is daarin zeker te respecteren. Echter, mijn artikel afdoen als het geven van 'een verkeerde indruk van het auditvak', doet geen recht aan mijn onderzoek. Tevens negeert het de ontwikkelingen binnen het vakgebied van de internal auditor, de uitdagingen waarvoor het staat en waarvoor het misschien zelfs moet staan.

advertentie



Euronext is the first pan-European exchange and offers a wide range of services in the areas of listing, equity and derivatives trading, data dissemination and Information Services. Euronext was created in 2000 by the merger of the Amsterdam, Brussels and Paris markets, and joined forces in 2002 with BVLP, the Portuguese exchange, and LIFFE, London's international derivatives exchange. Euronext currently employs 1.500 staff.

Internal Audit Services (IAS)

The Internal Audit Services department consists of an international audit team, existing of 19 audit professionals, that perform investigations within all Euronext countries.

The Amsterdam Internal Audit Services team currently has a vacancy for an

IT AUDITOR

The candidate will be located in Amsterdam, but is willing to travel regularly to London, Paris and Brussels (about 30% of time). He reports hierarchically to the audit manager responsible for the Amsterdam site.

Key responsibilities

(based on core competencies of the department)

- Auditing general computer controls;
- Translate business needs into IT requirements and IT audit objectives;
- IT auditing as part of the financial audit.

Requirements

- A university graduate in Business Economics and/or Computer Science;
- Finalised (or nearly finalised) post-graduate IT audit programme in the Netherlands (RE);
- The IT auditor will have at least 3 years of experience in IT auditing, information management, databases and (financial) applications (system reviews), preferably within the 'big four';
- Preferably experience with the financial industry;

- Knowledge of COBIT, ITIL and ISO 17799 standards;
- Speak and write fluent in English and has good knowledge of Dutch and French;
- Flexible, strong interpersonal skills and immune to stress.

What do we offer?

We offer varied work at a unique company, a pay package commensurate with your know-how and skills, and excellent employment conditions. We provide professional training to help you develop your skills, and a 36-hour week with the option of flexible working hours.

Are you interested?

For more information about the position, please call Henry Hendriks, Manager Human Resources, on +31 20 5504765, or send an email to he.hendriks@euronext.com. If you are interested in this position, please send your application and CV to Euronext Amsterdam N.V., Attn mr. H.W. Hendriks, Human Resources Department, P.O. Box 19163, 1000 GD Amsterdam, The Netherlands, or send them via email to he.hendriks@euronext.com. The deadline for submitting applications is 20 September 2005.

Auditors are in demand

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

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

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

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

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

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

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

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

For more information please contact

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

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



www.ahold.com



De lat ligt hoog

De internationale IIA-conferentie in Chicago van 10 tot 13 juli 2005 was, met 2.000 deelnemers, volledig volgeboekt. De nieuwe standaard is gezet! Voor de organisatoren van de internationale conferentie 2007 in Amsterdam de uitdagende taak in de buurt te komen van dit aantal.

In Chicago is in ieder geval een goed begin gemaakt met de marketing voor de internationale conferentie 2007 in Amsterdam. Twee leden van de marketingcommissie waren speciaal naar Chicago gekomen voor de bemanning van de stand die Amsterdam in de exhibition-zaal had. Zij hadden hun handen vol aan alle mensen die belangstelling toonden. Gelukkig werden zij tijdens de piekuren bijgestaan door de Nederlandse delegatie van twintig man. Het paar echte klompen dat gewonnen kon worden middels een loterij werkte erg op de lachspieren. Ook de aantrekkingskracht van de door KLM beschikbaar gestelde vliegtickets naar Europa was groot. Naast een delegatie van twintig Nederlandse deelnemers aan de conferentie waren er ook twee Nederlandse sprekers, maandag Peter Diekman en dinsdag Sytske Breedveld.



Ledenvergadering IIA

Een maand voor de conferentie vond de ledenvergadering plaats die een zeer interactief karakter had. Het bestuur stelde de leden op de hoogte van de ontwikkelingen in de relatie met NIVRA en VRO en er werd aandacht besteed aan Kwaliteitstoetsing en het Position Paper. De penningmeester kon dit jaar weer een sluitende begroting presenteren.

Tijdens de ledenvergadering trad Lex Steenberg af als bestuurslid. Steenberg, die zijn functie vanwege tijdgebrek neerlegt, benadrukte dat hij IIA een warm hart toe blijft dragen en dat ook de betrokkenheid van ING bij IIA onveranderd is. De voorzitter dankte hem voor zijn bijdragen en noemde specifiek zijn inzet voor het groepslidmaatschap, het beschikbaar stellen van mensen voor commissies en de scherpe discussies in het bestuur. Tevens werden de termijnen van Peter Bartholomeus, Sytske Breedveld, Jan Grooten en Thijs Smit verlengd. Ronald Alsen en Fred Steenwinkel traden tot het bestuur toe.



IIA Training: Evaluating Internal Controls volgens COSO

Op 14 en 15 maart 2005 heeft IIA Nederland voor de eerste keer in Nederland een COSO-training georganiseerd. De cursus vond plaats bij Deloitte in Voorburg en stond onder de bezielende leiding van Sander Weisz van KPN Audit. Wij maakten deel uit van een select groepje van in totaal twaalf cursisten.

In het Sarbanes-Oxley-tijdperk is inzicht in 'Control, Risk and Governance' absoluut noodzakelijk voor alle auditors die zich bezighouden met het evalueren van de sturing en beheersing van organisaties. Steeds meer wordt COSO gebruikt als een normenkader waartegen beheersingsmaatregelen worden beoordeeld. Ook binnen de overheid zijn ontwikkelingen zichtbaar, die noodzakelijk tot een structurele aanpak van management control en risicomanagement. Tijdens de cursus werd het COSO-framework, inclusief doelstellingen en componenten in detail toegelicht en bediscussieerd. Onderscheid werd gemaakt tussen

'hard' en 'soft' controls en tussen 'entity wide' en 'activity level'-evaluaties. Van de diverse onderdelen werd niet alleen de theorie doorgenomen. Ook praktijkvoorbeelden en oefeningen, in het bijzonder met betrekking tot COSO-technieken en -applicaties, kwamen ruimschoots aan de orde. De cursisten werden ook vertrouwd gemaakt met de relatie tussen COSO en de 'new Sarbanes-Oxley environment'.

Naar onze mening was deze intensieve tweedaagse training een absolute verrijking voor het trainings- en opleidingspakket van IIA Nederland. Het is dan ook een aanrader voor auditmanagers en auditmedewerkers die COSO hanteren dan wel overwegen dit te gaan doen.

Drs. Peter JJ Vlasveld RA CIA
(Auditdienst ministerie van Financiën)

Peter Biro CPA CIA
(Audit Department Lyondell Chemicals)

Internationale commissies

Zoals gebruikelijk vonden de vergaderingen van de vele internationale commissies plaats rondom de conferentie in Chicago. Ook dit jaar was Nederland sterk vertegenwoordigd. De welkomstreceptie van de global council werd op zaterdagavond druk bezocht, onder andere door een reeks Nederlanders waaronder Nanning van der Hoop, Milka Lesparre, Thijs Smit en Herman Baars. Tijdens de vergadering, die de hele zondag

duurde, werd Nederland vertegenwoordigd door Thijs Smit en Nanning van der Hoop. De drie strategische doelstellingen van IIA Inc., te weten: 'advocacy', 'perfect service to the members' en 'professionalism' werden diepgaand besproken. Piet Vrolijk, Hans Nieuwlands, Herman Baars, Thijs Smit en Fred Steenwinkel bezochten op donderdag 14 en vrijdag 15 juli de verschillende commissies waarin ze zitting hebben.

CIA - blijvend hoge opkomst

Het halfjaarlijkse CIA-examen werd op 18 en 19 mei 2005 afgenomen in Amsterdam. In totaal namen in Nederland 134 personen deel aan 214 deexamens. Daarmee stijgt het aantal deelnemers per examen nog steeds. De slagingspercentages waren voor Part I: 49% uit 82; voor Part II: 52% uit 64; voor Part III: 44% uit 50; en voor Part IV: 67% uit 18. Een overzicht van de 20 geslaagden treft u onderstaand aan. Eén van de geslaagden, Karel J.N. Bakkes RA CPA won tevens een Certificate of Honor omdat zijn uitslag bij de 25 beste van de wereld behoorde. Karel, gefeliciteerd met deze prestatie!

Op 19 mei werd gelijk met deel IV van het CIA-examen het CCSA (Certification in

Control Self-Assessment) afgenomen. Alle vier kandidaten slaagden.

Voor kandidaten die zich willen aanmelden voor het examen in november sluit de inschrijftermijn op 16 september 2005.

Kandidaten die het CIA-examen in mei 2005 met goed gevolg hebben afgerond:

A. Asseban
K.J.N. Bakkes RA CPA
Drs. H. Bijma RBA RO
J.L. Boekholt
Ir. T.T.A. Buurman
Mw. G. Cimpeanu
Drs. I.R. la Croix RA
Drs. P.M.V.M. Denys RO
Drs. J.H.S. Feijen RA RT
R.L.L.M. Gottmer

Drs. M.F. Hageman
Drs. J.J. van den Hoek
P.H. Hul
Drs. R. Knaven RE
Drs. C.M.P. Mintjens RO CCSA
H.J.V.W. Paulsen
Drs. J.A.G. Portier RA
Drs. E.M. 't Sas
Drs. J.M. Schuiteman RA
Mw. V. Verbraak-Kolevska

Kandidaten die het CCSA-examen in mei 2005 met goed gevolg hebben afgerond:

Drs. R.G.M. Bartelink RO EMIA CIA
Drs. P.J. van Nierop RA CISA CIA
Drs. S.J.J. Weisz RO CIA
Drs. ing. C.P.E. Wismans

Nieuwe leden IIA

Naam	Werkgever	Lidsoort
O. Asciglu MA B.S.	Kocbank Nederland NV	Geassocieerd
K.J.N. Bakkes RA CPA	Koninklijke KPN NV	Gewoon
Drs. M. Eftekhari	Ministerie van Economische Zaken	Geassocieerd
W.G.M. Heijzen	NUON BV	Geassocieerd
Drs. J.J.M. Hintzen RE CISA	UWV	Gewoon
Drs. K. Kegel	Allianz Nederland Groep NV	Gewoon
A.J.F. Kuppers RE	UWV	Gewoon
Drs. J.A. Man	Euronext NV	Geassocieerd
Drs. F.J.J.M. Mohren	Sappi Fine Paper Europe	Geassocieerd
Drs. N. Nuijs-van Eeoud RA	Philips Pensions Competence Center BV	Gewoon
Drs. E.J.J.X. Peeters RO	Deloitte Accountants BV	Geassocieerd
C. Ragkavas MA	Trust International BV	Geassocieerd
Drs. E.M. 't Sas CFM CMA	Greif Nederland BV	Geassocieerd
Drs. R.P. Schouten RA RE CIA	Kempen & Co	Gewoon
C. van der Spek RA	Universitair Medisch Centrum St. Radboud	Gewoon
F.A.A. Stroeken RA	Stroeken Rossieau c.s.	Geassocieerd
Drs. M.L. Treffers RA	Corus Group	Geassocieerd
Drs. A.E. Verbeek RE CIA	UWV	Gewoon
Drs. F.R.A. de Vries	NIB Capital Bank NV	Geassocieerd
L.M.J. Weel FC	Euronext NV	Geassocieerd
Drs. N.E. Weltevrede	Min. van Volksgezondheid, Welzijn & Sport	Geassocieerd
Drs. S.H.R. Woei Jet Kong RA RE	ABN AMRO Bank NV	Gewoon
B. Zandee CIA	Vopak	Geassocieerd

Nieuwe groepsleden

Akzo Nobel
CZ Groep Zorgverzekeringen
DSM N.V.

IIA –VRO: Van samenwerking naar integratie

De afgelopen jaren hebben IIA en VRO met succes veel activiteiten gezamenlijk uitgevoerd, zoals de uitgave van *Audit Magazine* en het organiseren van seminars en vaktechnische onderzoeken. De besturen van IIA en VRO zijn van mening dat verdere integratie het beroep van de internal auditor ten goede zal komen. Beide ledenvergaderingen hebben zich positief uitgelaten om te onderzoeken of volledige integratie vanaf 2006 mogelijk is. Dit onderzoek wordt uitgevoerd door John Zeeman, Sander van Oosten (namens IIA) en Arie Bast en Sander Weisz (namens VRO). In een gezamenlijke ledenvergadering op 24 november 2005 zullen de resultaten worden gepresenteerd. Tussentijdse informatie over de voortgang wordt gepubliceerd op de websites van IIA en VRO.



Bereikbaarheid secretariaat VRO

Graag wil het bestuur de momenten van bereikbaarheid van het secretariaat nogmaals kenbaar maken. De VRO is dagelijks bereikbaar via de email, secretariaat@vronet.nl. Het secretariaat is ook telefonisch bereikbaar en wel op de volgende momenten:

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

Als het secretariaat niet telefonisch bereikbaar is kan de boodschap via e-mail worden verzonden. Op de website (www.vronet.nl) is ook de vakantieplanning van het secretariaat gepresenteerd.

Van samenwerking naar integratie

In de zomermaanden tot aan de ledenvergadering van november 2005 zal het VRO bestuur zich richten op de nieuwe samenwerkingsovereenkomst tussen VRO en IIA Nederland. Het doel is te komen tot volledige integratie tussen beide verenigingen. Vanuit beide besturen is een integratiecommissie opgesteld. Ook beide besturen vergaderen regelmatig om de voortgang te bewaken. Meer informatie over de integratie valt ook op de website van beide organisaties te lezen. Vragen over het project kunnen gesteld worden aan de beide secretariaten iaa@iaa.nl of secretariaat@vronet.nl.

De laatste ledenmeeting van begin juni laat het volgende beeld zien:

	VRO	RO	IIA/VRO	RO/IIA
Aantal leden	519	316	234	186
Percentages		61%	45%	59%

De VRO heeft dus per begin juni 519 leden, waarvan 316 RO Registerleden zijn. De overige leden zijn of aspirant of geassocieerd lid. Van de 519 leden zijn er 234 ook IIA-lid. Van de 316 RO-leden zijn er 186 ook IIA-lid. Een voorzichtige conclusie is dat het ledenbestand van de VRO veel zelfde leden kent als het IIA.

Nieuwe leden VRO

Drs. I.M.D. Hendriks	Ministerie van V&W Rijkswaterstaat	21-04-2005
Drs. E. Zonneveld	KPMG	21-04-2005
N. Arif	Deloitte	21-04-2005

advertentie

PEVRO

Tijdens de ledenvergadering van 26 mei jl. is de winnaar bekend gemaakt van PEVRO 2004, te weten Jan Driessen. De aanwezige leden hebben Jan van harte gefeliciteerd met het resultaat. In de VRO nieuwsbrief is uitgebreid ingegaan op hoe Jan de punten heeft behaald. Voor het jaar 2005 zijn twee opties genoemd: of leden zullen geselecteerd worden om de punten te presenteren of het bestuur zal een IT-systeem invoeren, waarmee leden zelf via internet kenbaar kunnen maken hoeveel punten zijn gescoord.

Ledenvergadering

Om vast in de agenda te noteren: de volgende ledenvergadering vindt plaats op 24 november 2005. De vergadering zal gelijktijdig met de IIA-vergadering zijn.



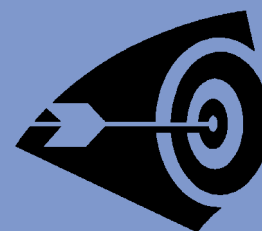
Management Audit Services

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
 Tel.: 0346 569738
 Fax.: 0847 474365
 E-mail: info@mas-online.nl
 Postadres: Postbus 1473
 3600 BL Maarssen





Nieuws van de opleiding tot Executive Master of Internal Auditing (EMIA)

Instroom nieuwe collegejaar

Na een aanvankelijk rustige start is de instroom bij de EMIA-opleiding van de Universiteit van Amsterdam Business School goed op gang gekomen. Mede door de toegenomen aandacht voor corporate governance in de private sector en government governance in de non-profitsector, is er in de markt een groeiende behoefte aan operational auditors. Dit blijkt bijvoorbeeld ook uit het aantal personeelsadvertenties op ons vakgebied. Kijkend naar de instroom wordt de behoefte aan auditors kennelijk momenteel doorvertaald naar de vraag aan goede opleidingsmogelijkheden. Overigens valt op dat de kandidaten qua werkgever passen binnen het beeld van de

afgelopen jaren. De financiële sector en de overheid zijn zoals altijd goed vertegenwoordigd. Wel zien we een inhaalslag bij de dienstverlenende organisaties; het aantal studenten uit deze sector neemt sterk toe.

Met name de toestroom van studenten met een post-HBO opleiding Operational Auditing begint langzamerhand een serieus knelpunt te worden. De instroom van de post-HBO-ers is door de VRO namelijk gemaximeerd tot 25%. Het directe gevolg hiervan is dat er op de UvA een stuwmeer ontstaat van kandidaten die pas vanaf collegejaar 2006-2007 aan de EMIA-opleiding kunnen deelnemen.

Summer course

Het is een goede gewoonte van de EMIA-opleiding om aan het einde van het eerste jaar een tweedaagse internationale summer course te organiseren op de Management School van de Universiteit Antwerpen. De summer course is in de opleiding geïntegreerd omdat operational auditors steeds vaker opereren in een internationale context. Het is daarom van belang dat de operational auditor breed is georiënteerd; er wordt immers verwacht dat deze een bekwaam gesprekspartner is van internationale collegae.

De summer course was dit jaar geheel gewijd aan de meest recente ontwikkelingen op ons vakgebied. Dit jaar waren er vier gastsprekers uitgenodigd. Als eerste spreker trad professor Gerald Vinten op. Gerald Vinten, hoogleraar Internal Auditing en editor van het Engelse tijdschrift *Managerial Internal Auditing*, wordt internationaal gezien als de per-

soonlijkheid op het gebied van whistle blowing. Tijdens zijn inleiding ging hij eerst in op het vraagstuk van corporate governance, de rol van het audit committee en de plaats van de internal auditor in dit geheel. Daarna besteedde hij aandacht aan het fenomeen whistle blowing.

's Middags was het de beurt aan dr. Rob Melville, directeur van de Master-opleiding Internal Auditing and Management van de Cass Business School van de City University in Londen. Hij behandelde de Sarbanes-Oxley Act in detail en beschreef de impact van deze act op internal auditing.

Op vrijdag trad professor Flemming Ruud op. Flemming Ruud, in 2003 door het IIA Inc verkozen tot 'Educator of the year', is hoogleraar External and Internal Auditing aan de Universiteit van Zurich, de Universiteit St. Gallen en de Norwegian School of Management te Oslo. Ruud ging nader in

op het COSO-model, het ERM-COSO model en de wijze waarop deze modellen kunnen worden gehanteerd om te komen tot een effectieve corporate governance. Aan het einde van de summer course hield professor Michel de Samblancx een inleiding. De Samblancx is op de Universiteit Antwerpen Management School verantwoordelijk voor de verschillende opleidingen op het gebied van internal auditing. Hij vertelde over de ontwikkelingen van het beroep in België en legde daarbij de parallel met de situatie in Nederland. Zowel de studenten als de inleiders kijken terug op een goed geslaagde summer course. Niet alleen hebben de studenten elkaar in een andere setting (beter) leren kennen, maar het was vooral ook goed om van internationaal vermaarde inleiders een update te krijgen over de meest recente en relevante ontwikkelingen op het vakgebied.

Audit Executive Course

herzien programma op dinsdag 27 en 28 september



Wij zijn zeer verheugd te kunnen aankondigen dat Prof. Georges Selim bereid is gevonden om een onderdeel van de Audit Executives Course te verzorgen. De heer Georges Selim is Professor of Internal Auditing and Head of the Faculty of Management Cass Business School London en is de auteur van vele internationale artikelen op het gebied van internal auditing en corporate governance. Tijdens de jaarlijkse 'Audit Executives Course' zal hij met de deelnemers van gedachten wisselen over 'The relationship between Non-Executive Directors and Chief Audit Executives'.

De heer Jan Otten gaat in op de vraag of INK het instrument van het management is. De heer Raoul Wirtz bespreekt met u welke dilemma's u kunt ondervinden ten aanzien

van integriteit en hij plaatst deze dilemma's in een praktisch theoretisch kader. Tot slot gaat de heer Adriaan Olsthoorn, met zijn promotieonderzoek als uitgangspunt, met u in discussie over het kunnen herkennen en analyseren van verschillende bedrijfs-culturen en communicatiestijlen binnen organisaties. Het gaat hierbij uiteindelijk om de organisatie van de communicatie gericht op het beïnvloeden van de beeld- en meningsvorming van stakeholder-groepen en daarmee op het bereiken van de doelstellingen van de organisatie.

De kosten voor de Audit Executives Course, inclusief gezamenlijk diner en overnachting, bedragen € 1.750. De doelgroep voor deze Course zijn de directeuren en MT-leden van afdelingen.

Kopopleiding voor RA's, RE's en RC's succes

De kopopleiding voor RA's, RE's en RC's, waarbij studenten met deze vooropleiding instromen in het tweede jaar van de postacademische opleiding internal/operational auditing, is een groot succes. Deze maatwerkopleiding voorziet in een duidelijke behoefte om kennis te hebben van verschillende auditgebieden. Deze kopopleiding start op 29 augustus 2005 met een vierdaagse pre-course, waarin de deficiënties worden ingelopen.

Vooraankondiging wintercourse

15, 16 en 17 november

De Internal/Operational Auditing opleiding van de Erasmus Universiteit Rotterdam organiseert in samenwerking met de EDP-Auditing-opleiding jaarlijks een wintercourse voor praktiserende I/OA-auditors (al dan niet afgestudeerd in Rotterdam). Deze course staat dit jaar gepland voor 15, 16 en 17 november.

Met de jaarlijks te organiseren wintercourse bieden wij u de mogelijkheid om recente ontwikkelingen in het vakgebied uit te diepen en over de gevolgen van deze ontwikkelingen voor uw beroepsuitoefening te discussiëren met professionele docenten die in de praktijk werkzaam zijn, dan wel hun sporen ruimschoots hebben verdiend in wetenschappelijk opzicht. De wintercourse biedt u daarmee gerichte permanente educatie. U ontvangt een certificaat van deelname.

Aanmelden en informatie

Voor aanmelden voor een course of voor meer informatie kunt u zich wenden tot Yvette Briënne-Oskam.

Telefoon: +31(0)10 408 24 37

E-mail: oskam@few.eur.nl

Studiereis naar CASS Business School, Londen

Operational auditors werken steeds meer in een internationaal georiënteerde omgeving. Zij hebben niet alleen te maken met internationale regelgeving (SOx), ook voeren internationaal werkende auditors steeds vaker operational audits uit in andere landen. Deze toenevende internationalisering van het beroep vertaalt Eurac in een internationalisering van de opleiding. In cursusjaar 2005/2006 organiseren wij een facultatieve driedaagse studiereis voor onze studenten naar de CASS Business School in Londen. De internationale focus en docenten hebben voor Eurac-studenten een toegevoegde waarde op het al bestaande programma. Niet alleen worden onze studenten op de hoogte gebracht van de laatste internationale ontwikkelingen, ook biedt deze studiereis onze studenten de mogelijkheid om ervaringen op het gebied van internal auditing met buitenlandse docenten en studenten uit te wisselen.

CASS Business School is een toonaangevende universiteit gesitueerd in hartje Londen die haar studenten de mogelijkheid biedt om in een eenjarig, fulltime programma MSc in Management te worden, met als specialisatie internal auditing. Tevens zullen studenten van de CASS Business School op hun beurt de Erasmus bezoeken.

boekbespreking

Provoceren is effectief

Renze J. Klamer

JAAP HOLLANDER EN JEFFREY WIJNBURG

PROVOCATIEF COACHEN - HANDBOEK VOOR DE UITDAGENDE STIJL VAN HELPEN

UITGEVERIJ LIFETIME, KOSMOS-Z&K UITGEVERS, UTRECHT/ANTWERPEN

ISBN 90 215 9930 9

Renze J. Klamer is management consultant

Jol 16-04, 8243 EB Lelystad

tel.: 0320-231280

e-mail: klamer@sentle.nl



Binnen drie minuten tot de kern van de zaak. Dat 'overkwam' mij in een coachgesprek waar ik de techniek van provocatief coachen toepaste. En we vonden het allebei plezierig. Ik had haar voorbereid dat ik deze controversiële techniek zou toepassen en gevraagd of zij daar bezwaar tegen had. Terugkijkend zijn we allebei heel erg tevreden.

Toen ik voor het eerst met provocatief coachen kennismakte was ik verrast. Ik herkende me. En ik vond het leuk. Eindelijk eens iemand die zei wat hij dacht en daar ook nog mensen mee verder hielp. In die workshop werd ons de gelegenheid geboden een oefening te doen. Gewoon met een paar mensen even 'voor de grap' oefenen met een techniek. En het werkte. Direct. Tot ieders verbazing. Over die verbazing lijken de schrijvers van het boek 'Provocatief Coachen - handboek voor de uitdagende stijl van helpen', Jaap Hollander en Jeffrey Wijnberg (inderdaad, die van de tv) nog steeds niet heen. Dat werkt aanstekelijk. Het boek is vlot en goed geschreven en neemt de ervaren, maar nog niet met deze techniek bekend zijnde coach op sleeptouw door het hele proces heen.

Alle vooronderstellingen van het provocatief coachen worden behandeld. En gelardeerd met geweldige voorbeelden. De eerste vooronderstelling van coachen is: het meest persoonlijke is universeel. Men gaat er dus van uit dat mensen in hun persoonlijke reacties helemaal niet zo uniek zijn en heel vaak universeel reageren. Daarom kan de coach afbreken, interrumpen en hoeft hij niet bang te zijn voor de betrekkelijkheid van de klacht. Natuurlijk wordt het in het boek volledig uitgewerkt maar een voorbeeld zegt hier meer dan vele woorden: Traditionele coach, uitgaande van uniciteit: Client: "Mijn huwelijk is al jaren niets meer."

Coach: "Wat ellendig, hoezo niks?"

Cliënt: "Tja, kijk het is begonnen toen ik..."

Coach: (een kwartier later) "Hmmm, wat naar dat u zich zo gekleineerd hebt gevoeld."

Provocatieve coach, uitgaande van universaliteit:

Cliënt: "Mijn huwelijk is al jaren niets meer."

Coach: "Wat is het geworden... de drank of een vriendin?"

Cliënt: "Allebei, maar die verhouding van mij..."

Coach: "Is je overkomen... daar was je niet op uit."

Cliënt: Precies, maar ..."
(blz. 10).

Als een dergelijk voorbeeld al op de tiende bladzijde staat en ieder concept op een dergelijke manier uitgewerkt en van een concreet voorbeeld wordt voorzien, dan betekent dat voor mij dat de schrijver zijn vak verstaat: hij houdt je vast en maakt het een heel goed leesbaar boek.

De 'uitvinder' van de methode is Frank Farelli, een Amerikaanse psychotherapeut die deze methode in een opwelling uitvoerde en gedurende jaren van oefening verfijnde en heeft voorgedaan aan anderen. Daarmee is dit boek een van de weinige boeken die structureel de methode beschrijven en van inhoud voorzien. Samengevat berust de methode op drie gouden regels: creëer warmte (ik zie jou zitten!), heb humor (laughing state) en probeer. De laughing state is de situatie waarin steeds maar vanuit een grappende sfeer opmerking worden gemaakt. In het hierboven geschetste voorbeeld zegt de coach de grootste provocaties met een grappende, quasi serieuze houding.

Natuurlijk worden alle Farelly-factoren, volgens het boek zijn het er 37, besproken. Van 'vergeet de structuur' via 'ga voor de emoties' en 'stoppen als cliënt wil doorgaan en doorgaan als cliënt wil stoppen' naar 'doe gekker dan de cliënt' en 'kijk naar uw innerlijke televisietoestellen'.

In een van de laatste hoofdstukken wordt uitvoerig geanalyseerd waarom de methode werkt. En de verhandeling die dan volgt, is boeiend en leerzaam. Maar het leukste is de mededeling waarmee die verhandeling begint: try it, you'll like it! Als u het niet gelooft, koop het boek, lees het en breng het in de praktijk. Gewoon doen. Het is echt leuk.

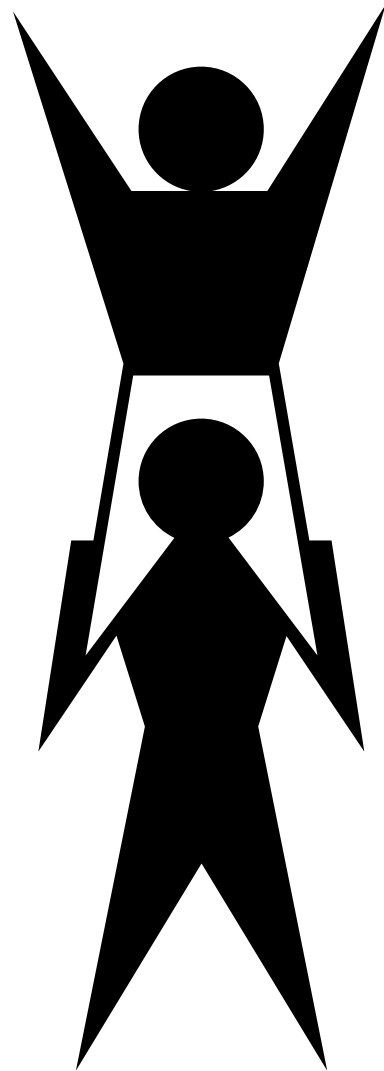
Om aan te geven hoe leuk, neem ik u mee terug naar die workshop. Ons groepje moest oefenen met 'dat is toch geweldig!' De cliënt vertelt een probleem, de coach reageert met: "Oh maar dat is toch geweldig ..." en komt met een fantastische, onmogelijke oplossing. In onze groep had de 'cliënt' het probleem dat zij een auto te veel had en er heel graag vanaf wilde. Maar dat lukte niet zo goed. Na onze eerste pogingen van "lekker makkelijk, hoef je niet zo vaak te tanken, schoon te maken" en "dat is toch fantastisch, nooit meer discussie over wie de auto mag gebruiken" trof er één doel: "dat is toch fantastisch, dan kun je eindelijk van je gevoel af dat je te veel aan je geld vastzit, zet hem in de krant voor de helft van de prijs of geef hem aan een goed doel". De cliënt vond inderdaad dat ze te materialistisch was geworden en wilde wel eens een 'grote daad' stellen.

Iedere zichzelf serieus nemende coach zou minimaal een paar cliënten op de provocatieve manier moeten coachen, al is het alleen al voor je eigen gezondheid. En het is beter voor je cliënten.

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

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

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





Ondernemen is kansen benutten en verantwoord risico nemen.

Wij beheersen graag uw risico's.

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

www.deloitte.nl

Deloitte.

Accountants • Belastingadviseurs • Consultants • Financieel Adviseurs •