

# AUDIT magazine

*Magazine voor internal en operational auditors*

nummer 3 september 2006

thema:

## Organisatie van de auditfunctie



Internal Audit PGGM: lakmoes-  
proef voor risicobeheersing

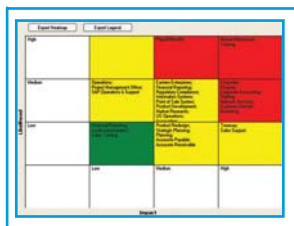


GARS voldoet aan verwach-  
tingen met World Class Audit



Hulp bij de keuze voor al dan  
niet outsourcen

# TeamMate, de keuze van ruim 39.000 internal auditors.\*



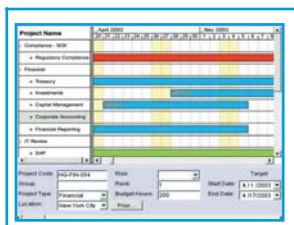
## TeamRisk

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



## TeamMate<sup>EWP</sup>

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



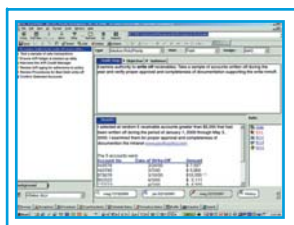
## TeamSchedule

een indrukwekkende tool voor de planning van audits en auditors.



## TeamCentral

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



## TeamMate TEC

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

**TeamMate**  
Audit Management System



Het bekroonde en brede productaanbod van TeamMate, van risicoanalyse en auditplanning tot het bewaken van gerapporteerde uitzonderingen, is wereldwijd de keuze van ruim 39.000 internal auditors. Voor meer informatie over de modules van TeamMate kijkt u op [pwc.com/teammate](http://pwc.com/teammate) of neemt u contact op met Cuno de Witte, e-mail: [cuno.de.witte@nl.pwc.com](mailto:cuno.de.witte@nl.pwc.com), telefoon: (020) 568 63 92 of Eva de Mooij, e-mail: [eva.de.mooij@nl.pwc.com](mailto:eva.de.mooij@nl.pwc.com), telefoon: (020) 568 70 52.

\*connectedthinking™

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

# Internal Audit is hot

Internal Audit is volop in beweging! Waar de auditor enkele jaren terug het stoffig imago van interne accountant had, is het beroep nu hot. Waar de bestuurder enkele jaren terug de auditor liever op afstand hield – deze stelde alleen maar lastige en voor de bestuurder niet ter zake doende vragen – is deze opeens een geliefde partner. Wat is er toch gebeurd dat deze verandering heeft plaatsgevonden?

Een mogelijk antwoord is dat de onderwerpen waar de auditor zich nu mee bezighoudt voor bestuurders meer 'sexy' zijn. We kunnen niet zeggen dat de onderwerpen allemaal even 'sexy' zijn in de zin dat de bestuurders zich daar continu mee willen bezighouden. Het is wel 'sexy' in de zin dat bestuurders zich ermee moeten bezighouden. Corporate governance, SOx-compliance, in control statements, risicomangement zijn zo maar wat onderwerpen die met zekere regelmaat voer zijn voor de bestuurstafels. We kunnen (neen, moeten!) dan ook volop profiteren van deze ontwikkeling. Hoe dan, zult u zich afvragen? Het antwoord is te vinden in de voortdurende sensitiviteit die wij als auditor aan de dag moeten leggen voor de wensen en zorgen van onze opdrachtgevers. En die wensen en zorgen zijn steeds breder en steeds dieper! Het domein van ons vakgebied, de organisatiebeheersing, is daardoor blijvend verbreed en veranderd. De ontwikkelingen hebben niet alleen de woordenschat van de auditor verrijkt met begrippen als SOx, Tabaksblat, in control state-

ment, control frameworks en ga zo maar door. De effecten zijn natuurlijk nog meer zichtbaar in diens werkzaamheden en de inrichting, besturing en beheersing van de eigen organisatie. Van de interne auditor wordt meer en meer verwacht dat hij/zij ook echt verstand heeft van al deze onderwerpen en de organisatie daarover kan adviseren. Immers, is dat niet de consulting activity waar wij al jaren zoveel nadruk op willen leggen?

Deze ontwikkelingen trekken ook de aandacht van professionals uit andere vakdisciplines. In auditland vinden we niet meer enkel de koele boekhoudspecialisten, maar ook bedrijfs- en bestuurskundigen met oog voor de facetten van een doelmatige inrichting van organisaties. Organisaties zien dan ook in toenemende mate Internal Audit als een kweekvijver voor high potentials. Internal Audit is niet alleen de plek voor een gedegen oordeel of advies, Internal Audit is ook de plek om de organisatie echt goed te leren kennen.

Voor ons als auditors ligt dus een mooie toekomst in het verschiet. We moeten dan wel zorg blijven dragen voor een goede invulling aan de gestegen verwachtingen en ons verworven 'sexy' imago proberen te koesteren. Wij als redactie proberen daar zeker ook in dit nummer weer een bijdrage aan te leveren.

De redactie van *Audit Magazine*



Arien van Nes voorzitter



Ronald de Ruiter



Reinier Kamstra



Ronald Jansen



Karin Laker



Laszlo Nagy



Rick Mulders



## Auditors

Als auditor bij ING weet je zeker dat je in een inspirerende werkomgeving terecht komt. ING Corporate Audit Services (CAS) verricht Financial, Operational, IT en Compliance Audits binnen de internationale werkomgeving van ING. ING is groot genoeg voor jouw ambities en persoonlijk genoeg om daarnaast ook ruime aandacht te hebben voor coaching en loopbaanontwikkeling.

In Amsterdam, Rotterdam en Den Haag hebben wij diverse vacatures voor Senior Auditors, Auditors, en (Assistant) Audit Managers. Heb je een relevante opleiding en Audit-ervaring?

Spreken goede arbeidsvoorwaarden, veelzijdig werk en de mogelijkheid om jezelf te ontwikkelen je aan? Zet dan een volgende stap in je Audit carrière bij ING Corporate Audit Services. Ook als je nog bezig bent met een relevante opleiding nodigen we je van harte uit om te solliciteren.

Solliciteren kan via onze site: [www.ing.nl/werken](http://www.ing.nl/werken). Voor vragen kun je contact opnemen met Desi Kimmins, Recruiter, (020) 576 02 22.

Acquisitie naar aanleiding van deze advertentie wordt niet op prijs gesteld.

*ING is een internationaal opererende financiële instelling. Wereldwijd zijn zo'n 114.000 medewerkers actief op het gebied van bankieren, verzekeren en vermogensbeheer. 33.000 van hen werken in Nederland bij bekende merken als Nationale-Nederlanden, de Postbank, ING Bank en RVS. De veelzijdigheid van ING staat garant voor een grote diversiteit aan mensen, functies en loopbaanmogelijkheden. Maar hoe veelzijdig ING ook is, alle medewerkers hebben wel een aantal eigenschappen gemeen: ze zijn proactief, klantgericht, oprecht en open. Spreek dit jou aan? Ontdek dan je mogelijkheden bij ING.*



## thema **Organisatie van de auditfunctie**

### Lakmoesproef voor risicobeheersing

**pag 6** Bij PGGM organiseert de internal auditfunctie zich zo, dat ze blijft aansluiten op de veranderende strategie en structuur van het bedrijf.

### Eureko's GARS kiest voor World Class Audit

**pag 12** Internal Audit van Eureko kiest naast de primaire taak van het doen van operational audits voor een maximale rol in financial auditing. De verwachtingen van de executive board zijn hooggespannen.

### Tien vragen die je stelt voordat je gaat outsourcen

**pag 17** Outsourcing is een alternatief voor de invulling van de internal auditfunctie. Na beantwoording van deze tien vragen weet u of het ook voor u een alternatief kan zijn.

### Frans Cremers: "Een goede auditor is gezegend met empathie"

**pag 21** Een gesprek met auditexpert Frans Cremers die zich, na een indrukwekkende loopbaan bij een aantal beursfondsen, nu vooral als commissaris bezighoudt met auditing.

### De dilemma's van de auditor

**pag 25** IIA Nederland organiseerde op 23 mei 2006 een seminar om te onderzoeken welke ontwikkelingen bestendigheid, en mogelijk verbeterend, werken op de positie die Internal Audit in Nederland heeft. Een interactieve discussie bracht de nodige dilemma's aan het licht.

### Kwaliteitstoets IIA: de eerste ervaringen

**pag 28** Sinds 1 januari 2005 worden interne auditors een keer in de vier jaar aan externe kwaliteitstoetsing onderworpen. Scott Chueng, Edward Heck, Arjan Man en Hans Koreman delen hun ervaringen met de kwaliteitstoetsingspilot die zij medio 2006 ondergingen.

### De gevolgen van de geïntegreerde auditbenadering voor de auditfunctie (2)

**pag 33** In deel 2 komt Jan van Praat tot een uitwerking van de geïntegreerde benadering van auditing en de gevolgen daarvan voor de organisatie van de auditfunctie.

### Handboek Auditing Rijksoverheid herzien Wat zijn de gevolgen?

**pag 36** Het Handboek Auditing Rijksoverheid (HARo) is aangepast. Aanleiding waren onder andere de uitkomsten van het IBO 'regeldruk en controletoren'. Wat zijn de consequenties, welke nieuwe fraude-richtlijnen zijn er en hoe zit het met de accountantsbemoediging met de zogeheten niet-financiële informatie in de verantwoording?

### Risico's van ERP-implementatie te onder- vragen met auditing

**pag 39** Wanneer bij een ERP-implementatie aansturing per afdeling wordt veranderd in aansturing per proces, is het aan te raden vooraf specialisten te raadplegen.

### Tuchtrecht

**pag 42** De Raad van Tucht van de VRO heeft onlangs haar eerste uitspraken gedaan. Tijd om stil te staan bij deze mijlpaal.

### rubrieken

**pag 10** Boekalert

**pag 43** Personalialia

**pag 44** Column van de sponsor

**pag 45** Verenigingsnieuws

**pag 48** Nieuws van de opleidingen

**pag 51** De overstap

**pag 53** Boekbespreking

**pag 54** Column van Bob van Kuijk

**COLOFON** *Audit Magazine* wordt uitgebracht namens Het Instituut van Internal Auditors Nederland (IIA Nederland), tevens eigenaar van het magazine, en de Vereniging van Register Operational Auditors (VRO). De redactie nodigt lezers uit een bijdrage te leveren aan *Audit Magazine*. Bijdragen kunnen worden gemaild aan: a.van.nes@hccnet.nl **Redactieraad:** Th. Smit RA CIA (voorzitter IIA Nederland), G.M. van Gameren RA RO (voorzitter VRO) **Redactie:** drs. A. van Nes RO (voorzitter), drs. R.H.J.W. Jansen RO, drs. R. Kamstra, drs. K. Laker, drs. H.A. Mulders RA, drs. L.Z. Nagy RO EMIA, drs. R. de Ruiter RE RA RO CISA **Verenigingsnieuws VRO en Nieuws van de Opleidingen:** N. Arif RO **Verenigingsnieuws IIA Nederland:** drs. D.J.N. van der Hoop **IIA Nederland:** Postbus 7918, 1008 AC Amsterdam, tel.: 020-3010366, fax: 020-3010392, e-mail: iia@iia.nl, internet: www.iia.nl **VRO:** Postbus 505, 9200 AM Drachten, e-mail: secretariaat@vronet.nl, internet: www.vronet.nl **Bureau redactie:** R. Harmelink, info@vm-uitgevers.nl **Uitgever:** drs. J.Y. Groenink, jeannette@vm-uitgevers.nl **Vormgeving:** M. Maarleveld **Advertenties:** voor informatie over tarieven kunt u terecht bij Bureau IIA Nederland, tel.: 020-3010366, e-mail: iia@iia.nl. **Abonnementen:** IIA Nederland, Postbus 7918, 1008 AC Amsterdam, tel.: 020-3010366, fax: 020-3010392, e-mail: iia@iia.nl (zie ook de website: www.iia.nl). Abonnementen kosten € 75 per jaar, losse nummers € 25. Leden van IIA en VRO ontvangen *Audit Magazine* uit hoofde van hun lidmaatschap gratis. Abonnementen hebben telkens een looptijd van een jaar en gelden tot wederopzegging tenzij anders overeengekomen. Partijen kunnen ieder schriftelijk opzeggen tegen het einde van de abonnementsperiode, met inachtneming van een opzegtermijn van twee maanden. *Audit Magazine* verschijnt viermaal per jaar.

Alle rechten voorbehouden. Behoudens de door de Auteurswet 1912 gestelde uitzonderingen, mag niets uit deze uitgave worden vervaelvoudigd (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.

Internal audit bij PGGM

# Lakmoesproef voor risicobeheersing

De internal auditfunctie bij het op één na grootste pensioenfonds van Nederland, PGGM, is voortdurend in ontwikkeling. Zowel op het gebied van risicobeheersing als de scope van de werkzaamheden, de competenties en vaardigheden van medewerkers, de samenwerking en communicatie met de hoofddirectie, het audit committee, de externe accountant (PwC) en toezichthouder De Nederlandsche Bank (DNB). Wat zijn de ontwikkelingen, de huidige status en de uitdagingen voor Internal Audit?

J. Winterink RA RO en drs. F. de Bruin RA RO

Internal Audit ondersteunt de hoofddirectie en de directie van de business units van PGGM bij de besturing en de beheersing van de organisatie, inclusief de interne en de externe verantwoording daarover. De doelstelling van Internal Audit is om, aansluitend op de RMF (Risk Management Framework) risicorapportages van PGGM, zekerheid te verschaffen over de risicobeheersing van bedrijfsprocessen, de betrouwbaarheid van managementinformatie, de veilige bewaring van activa, de effectiviteit en de efficiëntie van de bedrijfsvoering, en het voldoen aan wet- & regelgeving. Internal Audit beoordeelt de RMF risicorapportages en onderzoekt op basis van een systematische auditplanning de effectiviteit van de door de business units getroffen beheersmaatregelen. Periodiek rapporteert Internal Audit aan de hoofddirectie en het audit committee over de betrouwbaarheid en effectiviteit

van de managementinformatie en de risicobeheersing van de belangrijkste risico's bij PGGM.

De accountantscontrole van de jaarrekening is de absolute verantwoordelijkheid van de externe accountant. Bij deze accountantscontrole steunt de externe accountant maximaal op de controlewerkzaamheden van Internal Audit. De externe accountant en Internal Audit werken, met inachtneming van hun specifieke taakopdracht, optimaal samen.

Internal Audit vervult een kritische rol als lakmoesproef voor de risicobeheersing bij PGGM.

## Dynamische ontwikkeling

De dynamiek in de ontwikkeling van Internal Audit bij PGGM is te verdelen in drie perioden:

- tot 2001: financial audit - de betrouwbaarheid van verantwoordingsinformatie;
- 2001-2003: risk self assessment - stimuleren van risk awareness bij het management, met de introductie van het Risk Management Framework bij PGGM;
- vanaf 2004: risico's en risicobeheersing - leidraad voor auditplanning en rapportering.

Vanaf 2001 verbreedt de scope van de onderzoeken door Internal Audit zich voortdurend. De focus is primair komen te liggen bij bedrijfsprocessen, risico's en risicobeheersing. Daarnaast is een onafhankelijke rol binnen de governance van PGGM gerealiseerd, met duidelijke rapportage- en communicatielijnen naar hoofddirectie, audit committee en toezichthouder DNB. *Figuur 1* schetst de scope en ontwikkelingsrichting in de loop der jaren.

## Over PGGM

PGGM wil een toonaangevend pensioenfonds zijn en is de aanbieder van een collectieve pensioenregeling voor de sector Zorg & Welzijn. Het doel is om de deelnemers te voorzien van een goed pensioenpakket tegen een zo laag mogelijke prijs. PGGM belegt wereldwijd, met per 30 juni 2006 een totaal belegd vermogen van € 73 miljard, een voorziening pensioenverplichtingen van € 55 miljard.

Hierna wordt per periode de ontwikkeling toegelicht, om tenslotte de resultaten samen te vatten over de scope, rapportagelijnen, personeelsbezetting en auditplanning.

## Periode tot 2001

In de periode tot 2001 lag de focus bij Internal Audit primair op de beoordeling van financiële verantwoordingen en processen. Bij Internal Audit waren voornamelijk financial auditors werk-



Figuur 1. Scope ontwikkeling Internal Audit PGGM

zaam, die zich vooral bezighielden met controlewerkzaamheden voor de PGGM-jaarrekening.

De externe accountant steunde voor een groot deel op de werkzaamheden van de afdeling Internal Audit. Internal Audit werd vooral gezien als verlengstuk van de externe accountant. In deze tijd was er beperkt aandacht voor andere disciplines, zoals IT Audit en Operational Audit.

Internal Audit rapporteerde niet aan de hoofddirectie, maar aan de directeur Finance & Control (F&C) en de auditplanning werd met hem afgestemd. Direct contact en afstemming met de hoofddirectie en het audit committee was er in beperkte mate, en de communicatie verliep via de directeur F&C. Het hoofd Internal Audit werd samen met de externe accountant tenminste eenmaal per jaar bij het audit committee uitgenodigd, en vooral bij het bespreken van het accountantscontroleverslag en het vaststellen van de jaarrekening.

## Periode 2001 - 2003

De hoofddirectie startte de eerste ontwikkeling in het jaar 2000. Bij PGGM kregen de directies van business units op decentraal niveau operationele en financiële verantwoordelijkheid, waarbij ook decentrale aandacht voor risicobeheersing werd vereist. Uitgaande van het principe van integraal management, werden de units van PGGM verantwoordelijk gehouden voor het risicomanagement binnen de business unit en voor het uitvoeren van Risk Self Assessments ter verantwoording van de risicobeheersing. Risicodenken en risicoverantwoording werden hiermee geïntroduceerd, vooral getrokken en gestimuleerd door Internal Audit en in 2003 opgepakt door Groepscontrol. Vanaf 2001 kwam de uitvoering van de jaarrekeningcontrole direct bij de externe accountant te liggen. De focus van Internal

Audit verschoof naar beoordeling van de risicobeheersing. De beoordeling van de risicobeheersing betrof, naast de financiële risico's, nu ook IT-risico's, fiscale risico's en operationele risico's. De nadruk in werkzaamheden kwam hiermee meer te liggen op de disciplines IT Audit /Risk Audit en (in mindere mate) bij Financial Audit/Operational Audit.

De personeelsformatie van Internal Audit veranderde ingrijpend: drie financial auditors bleven over uit de formatie van tien fte's, die vervolgens werd versterkt met IT- en operational auditors. Bij het uitvoeren van de audits werden de risico's van de organisatie en de beheersing daarvan, zoveel mogelijk samen met de business units zelf, transparant gemaakt en beoordeeld. De audits hadden in deze tijd vooral als doel het stimuleren van risicobewustzijn en het samen ontwikkelen van een uniforme aanpak voor risicomanagement & -verantwoording. In 2003 werd een uniform Risico Management Framework voor de business-units geïntroduceerd. De werkwijze en rapportagelijnen van Internal Audit werden in deze periode verder geprofessionaliseerd en vastgelegd in een Audit Charter. De directeur F&C trad toe tot de hoofddirectie van PGGM. Als hoofddirecteur F&C ontvangt hij alle auditrapportages, waardoor een directere rapportagelijne met de hoofddirectie ontstond. Het contact met het audit committee werd geïntensiveerd, maar bleef zich vooral richten op de beheersing van financiële risico's: de communicatie met het audit committee bleef vooral indirect via de hoofddirecteur F&C lopen. De samenwerking met de externe accountant bleef in deze periode tot een minimum beperkt.

## Periode 2004 tot heden

Binnen PGGM is de verantwoording over risico's en risicobeheersing verder geoptimaliseerd. Hoofddirectie en audit committee van PGGM stimuleren dat business units zich actief bezighouden met risicobeheersing. Risicomanagement komt bij de kwartaalbespreking expliciet op de agenda. Internal Audit speelt binnen PGGM een belangrijke rol als enerzijds katalysator van het risicomanagement en anderzijds de lakmoesproef voor de kwaliteit van de risicobeheersing. De externe accountant steunt voor de interim controlewerkzaamheden op onderzoeken door Internal Audit. Alle auditrapportages van Internal Audit zijn voor de externe accountant beschikbaar.



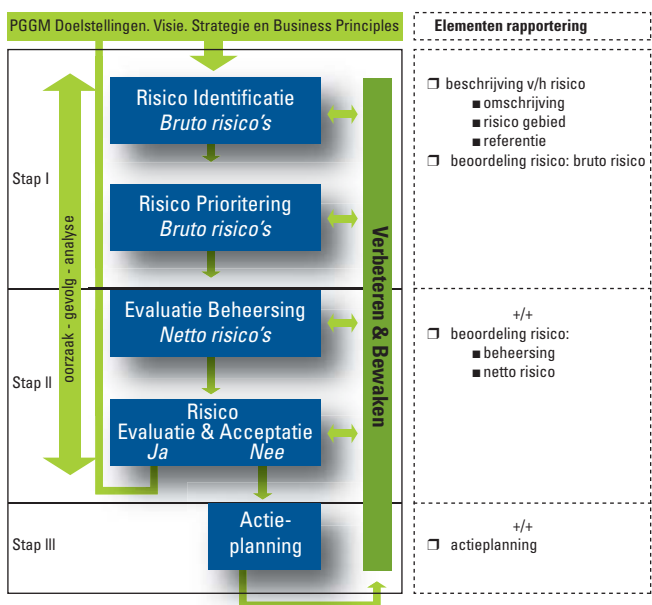
Joop A.W. Winterink is hoofd Internal Audit bij PGGM.



Drs. Fred de Bruin RA RO is senior auditmanager Internal Audit bij PGGM.

## Huidige inrichting

PGGM hanteert voor alle businessunits een uniform Risk Management Framework (RMF). Het RMF sluit aan op de uitgangspunten van het COSO-model. Per kwartaal doorlopen businessunits het proces van risico-identificatie (bruto risico's), beschrijving en beoordeling van risicobeheersing, het vaststellen van de resulterende netto risico's, met ten slotte risico-evaluatie en risico-acceptatie. In *figuur 2* is dit proces schematisch weergegeven.



Figuur 2. Risico-evaluatie en risico-acceptatie

Het management van de businessunit is verantwoordelijk voor de risicobeheersing binnen de unit. Per kwartaal stelt elke businessunit een risicorapportage op, inclusief een interne managementverklaring, die wordt besproken met de hoofddirectie.

Groepscontrol consolideert de risicorapportages van de units tot één risicorapportage PGGM, waarvan de risico's door de hoofddirectie worden gevalideerd. Daarna wordt de risicorapportage door de hoofddirectie met het audit committee besproken, in aanwezigheid van de interne en de externe accountant.

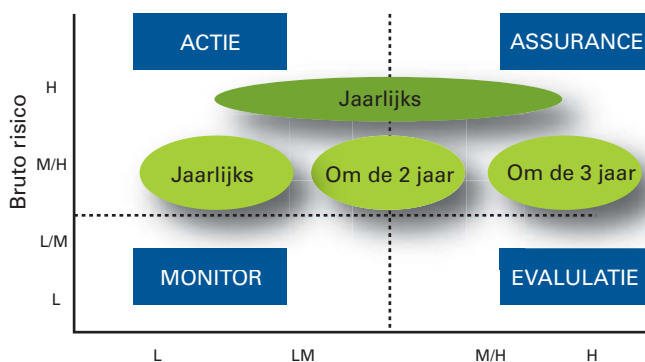
## Beoordeling risicorapportages

Elk kwartaal worden de RMF-risicorapportages beoordeeld:

- Per businessunit beoordeelt Internal Audit het RMF en de daarin verantwoorde risicobeheersing. De belangrijkste bevindingen bij het RMF, de resultaten van uitgevoerde audits per businessunit en de follow-up op aanbevelingen uit audits worden vastgelegd in unitnotities. Gerapporteerd wordt aan de directie van de businessunit en de hoofddirectie. Per kwartaal ontvangt ook de toezichthouder (DNB) alle unitnotities, ter bespreking in het kwartaaloverleg met Internal Audit.
- De bevindingen van Internal Audit per businessunit worden besproken met de externe accountant. Tevens stelt Internal Audit een zogenaamde annotatie op, waarin bevindingen en aanbevelingen worden gerapporteerd bij het geconsolideerde

RMF-PGGM. De externe accountant geeft in de slotparagraaf van de annotatie zijn bevindingen in het kader van de consequenties voor de jaarrekeningcontrole. Het RMF-PGGM en de annotatie worden samen met Groepscontrol besproken met de hoofddirectie. De rapportering aan het audit committee bevat de acties uit de hoofddirectie.

De hierboven beschreven ontwikkelingen hebben gevolgen gehad voor de auditplanning en de scope van de uit te voeren audits door Internal Audit. Het RMF is het uitgangspunt in de uitwerking van een meerjarenauditplanning (periode van drie jaar). De focus voor de meerjarenauditplanning ligt op het 'assurance'- en het 'actie'-kwadrant van het RMF risicobeeld, waar sprake is van hoge brutorisico's. De hoogte van het brutorisico en de mate van risicobeheersing (controle-effectiviteit) bepalen de frequentie waarmee risico's in de auditplanning terugkomen. Brutorisico's met de kwalificatie hoog komen jaarlijks in de audits aan bod. Brutorisico's met de kwalificatie midden/hoog komen afhankelijk van de vastgestelde controle-effectiviteit tenminste eens in de drie jaar aan bod. *Figuur 3* geeft deze controle-effectiviteit weer.



Figuur 3. Controle-effectiviteit

Jaarlijks legt Internal Audit zijn auditplanning ter goedkeuring voor aan de hoofddirectie. Deze auditplanning wordt tegelijk met het Client Service Plan van de externe accountant voor de jaarrekeningcontrole besproken met het audit committee. De audits omvatten een breed scala aan auditonderwerpen. Het betreft onderwerpen op het gebied van Financial Audit, Operational Audit, IT Audit, maar ook op het gebied van compliance met wet- en regelgeving, beleid en strategie, integriteit van medewerkers, fraudepreventie, besluitvorming, belangrijke projecten et cetera. Naast de audits die conform de meerjarenplanning worden uitgevoerd, komen ook incidentele opdrachten voor vanuit de hoofddirectie, het audit committee of het bestuur van PGGM. Ten aanzien van nieuwe risico's worden per kwartaal afspraken gemaakt met de hoofddirectie over de gewenste auditactiviteiten van Internal Audit.

Met de externe accountant zijn afspraken gemaakt ten aanzien van het uitwisselen en bespreken van de plannen van aanpak, de wijze van uitvoering van de audits (zoals het aantal te verrichten deelwaarnemingen) en de review van de auditdossiers. Hoe meer



het auditonderwerp gerelateerd is aan de controle van de jaarrekening, des te directer de betrokkenheid van de externe accountant is. Hij steunt voor zijn interim controlewerkzaamheden voornamelijk op de audits van Internal Audit.

## Focus op risicobeheersing

Om de functie van Internal Audit goed vorm te geven, zijn directe communicatie- & rapportagelijnen met de hoofddirectie ingericht, en niet beperkt tot de hoofddirecteur F&C. De hoofddirectie van PGGM is de opdrachtgever van Internal Audit. De rapportagelijne met het audit comité loopt via de hoofddirectie. Het audit comité bespreekt jaarlijks de auditplanning van Internal Audit. Daarnaast wordt Internal Audit direct voor vergaderingen van het audit comité uitgenodigd. Het hoofd Internal Audit wordt in deze vergaderingen nadrukkelijk bevraagd over risicobeheersing en de actieve rol die de hoofddirectie hierbij speelt. Het audit comité verlangt een kritische en onafhankelijke beoordeling van de risicobeheersing - Internal Audit in zijn rol als onafhankelijke lakmoesproef.

Per audit worden bevindingen en aanbevelingen gerapporteerd aan het management van de business units. Relevante auditrapportages worden besproken met de hoofddirecteur F&C en door hem gedeeld met de hoofddirectie. Het audit comité wordt hierover door hem geïnformeerd.

Daarnaast krijgt het audit comité van Internal Audit elk half jaar een analyse van belangrijke bevindingen en conclusies van de uitgevoerde audits. Het comité kan ook de auditrapportages en aanvullende informatie opvragen bij Internal Audit.

De hoofddirectie wordt per business unit met A4-auditsamenvattingen geïnformeerd. Sinds 2006 is de afstemming tussen Internal Audit en de toezichthouder DNB geïntensiveerd. DNB kan zijn toezichtsrol efficiënter en effectiever uitvoeren door de bevindingen van Internal Audit actiever en nadrukkelijker te gebruiken. Hiermee voorkomt PGGM overlap in onderzoeken door Internal Audit en DNB. De jaarlijkse auditplanning, plannen van aanpak en rapportages van kritische audits worden met DNB afgestemd, besproken en gereviewed. Per kwartaal vindt overleg plaats tussen de afdeling Internal Audit en de DNB. Hiermee versterkt de rol van Internal Audit als intern toezichthouder voor hoofddirectie en audit comité.

## Eenduidigheid in rapportering

Vanaf 2005 zijn de conclusies uit de controlewerkzaamheden tot vier eenduidige interpretaties teruggebracht, ieder met een onderscheiden kleur:

Goed	(geen verbeteringen nodig)
Voldoende	(verbetering wenselijk)
Onvoldoende	(verbetering vereist)
Slecht	(onaanvaardbare risico's)

Aanvullend aan de gedetailleerde auditrapportages zijn in 2005 de A4-auditsamenvattingen geïntroduceerd. In elke A4-auditsamenvatting komen standaard terug:

- aanleiding, scope en uitvoering van de audit (verantwoording);

- doelstellingen, conclusie, bevindingen, aanbevelingen, managementrespons en follow-up;
- validatie van risicobeeld en mate van risicobeheersing uit de laatste RMF risicorapportage.

De A4-auditsamenvattingen worden enthousiast ontvangen en lokken positieve discussie uit.

## Verbreding auditactiviteiten

De verbreding van auditactiviteiten maakt aanvullende competenties en expertise nodig, vooral om met overtuigingskracht in het spanningsveld van business unitmanagement, hoofddirectie, audit comité en externe toezichthouder effectief te kunnen blijven rapporteren. Naast de al beschikbare expertise op het gebied van Financial Audit, Operational Audit en IT Audit, is



ook kennis op het gebied van Forensic Audit en Compliance Audit verkregen via opleidingen.

Daarnaast zijn auditors aangetrokken met actuariële expertise en specifieke ervaring op het gebied van de processen van het pensioenbedrijf.

De nieuwe manier van werken vereist in toenemende mate andere competenties van de auditors. Kwaliteiten als onafhankelijkheid, oordeelsvorming, overtuigingskracht en vooral stijlflexibiliteit zijn hierin belangrijke kerncompetenties om in de discussie en afstemming met business unitmanagement en hoofddirectie alert, stimulerend en onafhankelijk te kunnen blijven dienen.

## De uitdaging van Internal Audit

De ontwikkelingen binnen pensioenland en bij PGGM gaan door. Er is meer aandacht gekomen voor marktwerking en Europese

regelgeving. PGGM wil zijn klanten een op maat gesneden, geïntegreerde inkomensvoorziening aan kunnen bieden, met als vertrekpunt een solide pensioenregeling.

Nu PGGM goed in staat is de lopende risico's te beheersen, komt er ruimte voor Internal Audit om zich meer te richten op strategie en verandering, waarmee Internal Audit ook meer waarde kan toevoegen aan PGGM en zijn langetermijncontinuïteit. Strategie wordt onderwerp van audit, met aandacht vooral voor de kwaliteit van het proces van totstandkoming en de inhoudelijke randvoorwaarden waaraan strategievorming (incrementele ontwikkeling, externe en interne consistentie) zou moeten voldoen.

Veranderingen creëren voor de risicobeheersing altijd additionele onzekerheden, en het is essentieel dat daarmee bij PGGM effectief wordt omgegaan. Verandermanagement zal in audits de komende jaren veel aandacht krijgen. Internal Audit zal bij de uitvoering van audits vaker gaan insteken op het strategisch en tactisch niveau, om hiermee met voldoende relevantie de corporate governance-rol van kritisch gesprekspartner voor business unitmanagement, hoofddirectie en audit committee verder uit te bouwen en te ontwikkelen. □

## Belangrijkste resultaten samengevat

- Internal Audit stimuleert een actieve risicobeheersing & -verantwoording bij de business- units en bij de hoofddirectie;
- een onafhankelijke auditplanning, primair gebaseerd op in het Risk Management Framework onderkende risico's (auditcyclus van drie jaar, jaarlijkse vaststelling auditplan);
- auditrapportages met eenduidige conclusies aan het management van de businessunits, Groepscontrol, de hoofddirecteur F&C, de hoofddirectie en het audit committee;
- directe communicatie van bevindingen per kwartaal, met toelichting in het audit committee;
- multidisciplinaire auditteams met eenheid in auditmethodologie en rapportering, maar variatie en creativiteit in de uitvoering van controlewerkzaamheden;
- gemotiveerde auditors, die steeds opnieuw de uitdaging zoeken in boeiende onderzoeken;
- goede samenwerking en afstemming met de externe accountant;
- goede afstemming en communicatie met toezichthouder DNB.

## boekalert

Suggesties van Milka Lesparre om bij te blijven



### De Kunst van het kwetsen

Hoe te overleven op het bloederige strijdtonaal van menselijke relaties

Jeffrey Wijnberg • Scriptum • ISBN 90 5594 426 2 • € 18,95

Oorlog, terreur en machtsvertoon lijken een ver-van-jebedshow en worden geassocieerd met dictators, generaals, zelfmoordaanslagen en wapengekletter. Wie in vrede en vrijheid leeft, zoals wij hier in Nederland, blijft gelukkig verschoond van nodeloos bloedvergieten. Tenminste, dat mogen we graag denken. In werkelijkheid regent het in ons land iedere dag van de bombardementen. De slachtoffers lijden in stilte of belanden met hun verwondingen op het spreekuur van de huisarts of bij de psycholoog. U hoeft namelijk geen geweer te hebben om iemand kapot te maken. Dat kan net zo simpel en effectief met woorden.

In dit boek wordt haarscherp uit de doeken gedaan hoe mensen elkaar verbaal naar het leven kunnen staan en hoe in iedereen een potentiële terrorist schuilt. Krenken, stangen, tarten, kleineren, tergen, jennen, schofferen, grieven, treiteren: de manieren waarop mensen elkaar onderuit kunnen halen lijken bijna eindeloos. In dit boek vindt u een groot arsenaal aan anti-terroristische maatregelen.



### Handboek Integriteit

Heleen de Koningh en Fergal van de Wouw • Van Gorcum • ISBN 90 232 4173 8 • € 49,00

Overheidsinstanties zijn wettelijk verplicht een integriteitsbeleid te voeren. Aangezien integriteit een relatief nieuw gebied is, is het de vraag op welke

wijze hieraan invulling te geven. In dit Handboek Integriteit staat de visie van de gemeente Amsterdam, vertegenwoordigd door Bureau Integriteit, en van Governance & Integrity, gebaseerd op vijf jaar ervaring en toetsing in de praktijk. Bij het voeren van een integriteitsbeleid spelen onder andere de volgende vragen een rol:

- waar zitten integriteitsrisico's in de organisatie?
- hoe kan het individuele morele oordeel van medewerkers worden versterkt?
- hoe wordt onderzoek naar integriteitschendingen zorgvuldig uitgevoerd?
- welke invloed hebben politieke bestuurders op de integriteit van ambtenaren?
- op welke wijze is integriteit te managen?

In dit boek wordt het onderwerp integriteit vanuit verschillende invalshoeken benaderd. Diverse thema's uit de praktijk komen aan bod, bijvoorbeeld: hoe moeten misgedragingen buiten werktijd van ambtenaren worden beoordeeld, en waar zitten de kwetsbare functies binnen organisaties? Vanzelfsprekend is ook een deel gewijd aan theoretische verdieping. Bovendien geven wetenschappers, bestuurders en ervaringsdeskundigen, onder wie de burgemeester van Amsterdam, de gemeentesecretaris van Hoorn en NRC-journalist Jos Verlaan, hun visie op integriteit.

Het Handboek Integriteit biedt, mede door de opname van een aantal relevante beleidsstukken, een compleet beeld van wat er komt kijken bij het ontwerpen en uitvoeren van een goed integriteitsbeleid. Daardoor is het uitstekend geschikt als inspiratiebron én als helpende hand bij praktische problemen, voor iedereen die in zijn organisatie te maken krijgt met kwesties op het gebied van integriteit.



## Gevoel voor de bal of de bal onder controle?

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

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



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

Een gesprek met Willem van Duijn

# Eureko's GARS kiest voor World Class Audit

De internal auditafdelingen van Achmea en Interpolis hebben sinds jaar en dag een goede reputatie. Achmea en Interpolis<sup>1</sup> hebben dat gemeen met zoveel andere interne accountantsdiensten van banken en verzekeringsinstellingen. Het Rijnlands model staat immers borg voor een redelijk grote en bekwaam geleide groep van vaktechnische specialisten; medewerkers die veelal over een zeer gedegen financiële en administratief-organisatorische achtergrond beschikken.

## A. Molenkamp RO<sup>2</sup>

De Holding Eureko, waartoe Achmea en Interpolis behoren, is gestaag op weg om zich op verschillende terreinen als marktlieder te gaan manifesteren. Een ingrijpende stap vooruit werd onlangs gemaakt door het fuseren en herinrichten van de gehele holding. Dat betekende het integreren en beter op elkaar afstemmen van alle activiteiten bij de tot het concern behorende:

- verzekeringsmaatschappijen;
- Arbo-diensten;
- pensioenservices.

Niet alleen de primaire processen worden daarbij aan ingrijpende reorganisatieslagen onderworpen; het doorvoeren van eenduidigheid richt zich met name op organisatiestructuren, op de positie van het management en op de stafservices<sup>3</sup>.

Ook audit kan de dans niet ontspringen; ergo van audit wordt juist een substantiële, richtingbepalende en ondernemende bijdrage in het reorganisatieproces verwacht. Het impliciete devies daarbij is: niet steunen op reputatie, doch 'de schouders eronder'. Met andere woorden: op een excellente en gedurfde wijze meebouwen aan de nieuwe organisatie. Daarbij rekent het management, inclusief de supervisory board, erop dat Group Audit & Risk Services (kortweg GARS) erin voorziet dat men 'niet voor verrassingen komt te staan'.

De functie van GARS is grofweg: 'het verstrekken van assurance'. Van GARS wordt daarbij impliciet verwacht dat het zich een beeld vormt over de mate waarin de organisatie 'in control' kan zijn; rekening houdend met factoren als de kwaliteit van de

inventariserende, de analyserende, de prioriterende en de controlerende werkzaamheden met betrekking tot de strategische en operationele risico's.

De decentrale eenheden hebben daarbij expliciet de taak gekregen om hun risico's te beheersen en de overeengekomen bedrijfsdoelen te halen; doelstellingen die in beginsel tegenstrijdig kunnen zijn.

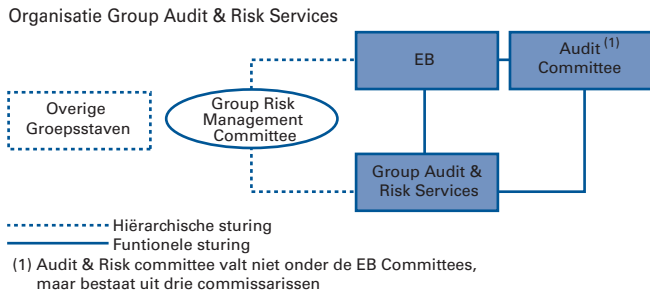
### Diversiteit aan auditmodellen

De bestaande auditafdelingen binnen het Eureko concern waren zeer verscheiden qua takenpakket en het dienovereenkomstig profiel van de bemensing. Men had zich of toegelegd op operational auditing en op riskmanagement (Achmea Audit & Risk), dan wel werd het certificeren van de interne jaarrekening geaccentueerd, waarbij riskmanagement in een separate groep was ondergebracht (Internal Audit respectievelijk Concern Incident Management bij Interpolis).

In de nieuwe situatie zou een dergelijk palet aan invullingen niet alleen ongewenst zijn vanuit het oogpunt van interne beheersing en verantwoording; ook de afspraken met de (nieuw gekozen) extern accountant noopten tot een eenvormig takenpakket van de internal auditfunctie.

### Reputatie en remmende voorsprong

Binnen het concern had men op het gebied van audit in ieder geval de goede reputatie in de beroepsgroep gemeen. Veel postdoctoraal afgestudeerden vonden hun weg naar de verschillende



Figuur 1. GARS rapporteert aan de Executive Board en aan het Audit Committee

werkmaatschappijen om de secties IT, operational auditing en financial auditing te versterken. Diverse directeuren en medewerkers bekleedden daarbij vooraanstaande posities en rollen in de beroepsorganisaties, dan wel publiceerden met enige regelmaat in de vakpers.

De waardering van het management voor de auditfunctie kwam vooral voort uit de wens tot bestendigen en borgen; de auditgroepen hielden zich namelijk bezig met compliance vraagstukken, konden performance onderzoeken uitvoeren en waren in staat om de aanbevelingen en het commentaar dat in management letters van de extern accountant aan de orde werd gesteld ter hand te nemen. Die reputatie was alom gevestigd, maar was bij de beide auditdiensten gestoeld op historische verschillen. Met deze verschillen moest iets worden gedaan.

Per 1 juli jl. werd Willem van Duijn benoemd tot groepsdirecteur GARS. Het is aan hem om deze handschoenen op te pakken.

## Beyond de euforie

Bij de executive board was kennelijk gaandeweg een ander beeld ontstaan over de toegevoegde waarde van internal auditing. Auditing als een op riskmanagement gebaseerd, cruciaal sturingsinstrument, gericht op strategieontwikkeling, doelstellingsrealisatie en verantwoording aan stakeholders. Meer specifiek zou GARS verantwoordelijk moeten zijn voor:

- operational auditing;
- financial auditing;
- risk en security;
- preventie en veiligheid en
- het internal control framework.

Deze taken werden al wel in de beide internal auditeenheden op een deskundige wijze uitgevoerd, alleen de aanpak was zeer verschillend. Een ideale situatie kortom om het beste van beide werelden te combineren door het uitwisselen en delen van kennis en ervaring.

Het was voor de executive board dan ook zonneklaar dat GARS in het kader van de reorganisatie en als consequentie van de gekozen besturingsfilosofie, een cruciale positie zou moeten gaan innemen. De instelling van een actief een zeer deskundig auditcomité bevestigde het beeld van hooggespannen verwachtingen... De executive board heeft gekozen voor het instellen van een geïntegreerde en hoogwaardige centrale afdeling audit en

riskmanagement, met het accent op een maximale rol voor financial auditing en een optimale samenwerking met de extern accountant.

De wens van de executive board om excellence na te streven bij het beheersen van compliance en risico's was zeer begrijpelijk; er was ontegenzeggelijk een samenhang met het opteren voor marktleiderschap. Dan mag namelijk worden verwacht dat toezichthouders nog stringenter zullen kijken naar aspecten van compliance en naar de disclosure van informatie via het jaarverslag. Ook rating agencies zullen een grote interesse voor Eureko aan de dag leggen en met een zekere gretigheid kennis willen nemen van de kwaliteit van de interne beheersing van de organisatie. Men zal bijvoorbeeld meer een verband gaan leggen tussen de diverse financieel vertaalde risico's, in de vorm van economisch kapitaal, en de kwalitatieve oordelen die internal audit pleegt te geven. Volstrekt hogere eisen dus aan de organisatie en ... hogere eisen aan GARS!

## De lang gekoesterde mythe van onafhankelijkheid

Natuurlijk is geloofwaardigheid op het gebied van objectiviteit en onafhankelijkheid handhaafbaar als audit zich uitsluitend bezig houdt met het verstrekken van aanvullende zekerheid. Het in één adem noemen van audit, riskmanagement en (in het geval van Eureko) veiligheidspreventie heeft iets fatalistisch voor de conformistisch ingestelde interne auditor. Het collisiespook doemt op als het GARS-management in de nieuwe situatie vooral adviesposities gaat innemen en riskmanagement activiteiten gaat verrichten. Ook het betrokken zijn bij of het interveniëren in grote reorganisatietrajecten zal het onafhankelijke imago van auditing schade kunnen berokkenen. Die mogelijke schade krijgt vooral betekenis omdat de extern accountant blijvend moet kunnen steunen op de werkzaamheden van de internal auditor, conform de regelgeving die het PCAOB daartoe heeft gesteld. De afspraken die Eureko met de extern accountant nu gaat maken zullen zonder meer een fixed en daarmee contrair karakter krijgen; de onafhankelijkheid en bewegingsvrijheid van audit wordt aldus begrensd. Met andere woorden, het fundament van GARS zal moeten worden gebouwd op de verworvenheden van voorheen, op de te

### W. van Duijn RE RA

- 1985-1991 Ernst & Young; accountancy en EDP-audit
- 1991-1993 Rabobank Nederland; hoofd EDP-audit
- 1993-2000 Rabobank International; Global Audit & Compliance Officer
- 2000-2001 Rabobank Nederland; plv hoofd Accountantsdienst
- 2001-2006 Interpolis; Concerndirecteur Finance & Control
- 2005-2006 Eureko; projectmanager Integratie financiële groepsrapportages
- 2006 Eureko; groepsdirecteur Audit & Risk Services (GARS)



maken afspraken met de extern accountant, op de verwachtingen van de executive board ('onafhankelijkheid, service en efficiency') en op het meer intensieve toezicht van stakeholders.

Vervolgens zal een nieuw auditgebouw moeten worden opgetrokken met als bouwstenen: taakdefinities, gedragscodes, risicoanalysemodellen, awarenesshulpmiddelen, interne opleidingen, et cetera. Kortom: een creatief, innovatief, gedurfd en sophisticated bouwproces...



## Takenpakket

Van Duijn: "GARS kent als primaire taak het doen van operationale audits gericht op het vaststellen van en adviseren over de mate van risicobeheersing. Risico's zijn in dit verband mogelijke belemmeringen in het bereiken van de bedrijfsdoelen. Omdat het risicodenken meer en meer gestuurd wordt vanuit en getoetst wordt aan de financiële verantwoording (als financiële neerslag van de bedrijfsprocessen) heeft Audit en Risk een secundaire taak, namelijk het verrichten van de financial audit. Deze twee typen audits zullen zo effectief en efficiënt mogelijk in elkaars verlengde worden uitgevoerd. Concreet betekent dit dat de operationele audits vanuit een gestructureerde risicoanalyse gepland worden die mede gebaseerd zal zijn op de weerslag van de bedrijfsprocessen en de financiële processen (uitmondend in de jaarrekening."

## Noblesse oblige

Het GARS-concept zal aan een nieuw scala van eisen moeten voldoen wil het werkelijk het beste brengen dat in het huidige tijdsbestek van een moderne audit- en riskgroep mag worden verwacht. Steunen dus op de expertise die er in de afgelopen decennia op audit en risk gebied is bereikt en het uitbouwen van die kennis en ervaring tot een niet meer weg te denken strategische factor in de gehele organisatie.

GARS zal in tegenstelling tot de gebruikelijke terughoudende opstelling van audit vooral ook service gericht moeten werken om de noodzakelijke awareness ook daadwerkelijk op peil te

krijgen. Dat impliceert dat de beoogde doelstellingen, de risico-profielen en de bereikte prestaties ook daadwerkelijk, zowel in kwalitatieve als kwantitatieve zin, uit de externe verantwoordingen blijken. GARS wil daarmee voorkomen dat niet onderkende of niet goed beheerste risico's manifest worden, waardoor reputatieschade kan ontstaan.

De taak waarvoor GARS zich dus gesteld ziet kan op z'n minst veelzijdig worden genoemd. De gehele organisatie ervan overtuigen dat partnership van eenieder nodig is voor het gezamenlijk bereiken van het strategisch concept. De organisatie in al haar soms tegenstrijdig gedrag van prestatiedrang, veranderingsgevoelheid, vasthoudendheid, wispelturigheid en risicomijdend gedrag de weg wijzen naar een samenhangend strategisch concept van idee, realisatie, uitvoering en reflectie.

Mede ter ondersteuning van het voorgaande zullen die decentrale auditfuncties, die nog worden onderkend bij de buitenlandse OPCO's door GARS functioneel worden aangestuurd. Ook die auditfuncties zullen moeten worden bemenst met medewerkers waarvan de profielen zijn afgestemd op de ambitieuze taakstellingen die men concernmatig voor ogen heeft.

Gezien de kwaliteiten waarover GARS beschikt en de reputatie die men wenst op te houden zal GARS een hoge mate van innovatie gaan ontplooiën. Mede daardoor zal GARS haar werkzaamheden tegen scherpe, marktconforme tarieven moeten verrichten.

## Things-to-do: het inrichtingsplan

Het huiswerk tekent zich in grote lijnen af. Om de GARS-ambities waar te maken zal er op verschillende borden moeten worden gespeeld. De onderstaande proeve van een inrichtingsplan weerspiegelt wat een ander besturingsconcept en een daaraan aangepaste audit en risk filosofie vermogen. Zoals gesteld een zeker niet limitatief overzicht waaruit vooral ook blijkt welke verwachtingen aan de GARS-medewerkers worden gesteld:

- Beschrijven van rollen, taken en verantwoordelijkheden van GARS als (geïntegreerde) afdeling;
- Uniformeren van de werkwijzen en afstemmen van de capaciteiten van de geïntegreerde afdelingen;
- Ontwerpen van nieuwe auditprotocollen;
- Ontwikkelen van geavanceerde methoden ter toetsing van die processen, die leiden tot het financiële verantwoordingsverslag;
- Inrichten en vormgeven van financial auditing;
- Doorvoeren van accountmanagement binnen GARS naar de clustering zoals die in de doelorganisatie wordt opgezet;
- Verder uitrollen van de aanpak ICS (In Control Statements), waarmee het decentrale management op periodieke basis verantwoording over de resultaten en risico's aflegt;
- Monitoren van de nationale en internationale regelgeving op het gebied van internal control, transparantie en verantwoording;
- Vaststellen wat de kwaliteitscriteria zijn waaraan Euroko voor wat betreft Internal Control wil conformeren, uitgaande van de vooraanstaande positie die Euroko in deze wil bereiken;
- Definiëren van begrippen die met invoering van nieuwe stuurvariabelen samenhangen;

## Fictieve eenheid RISK CONTROL CARD 2005

Risk exposure				Control level				
Unacceptable	Material	Tolerable	Acceptable	External environment	Onvoldoende	Matig	Voldoende	Goed
		x		Natural disasters and catastrophes			x	
		x		Crime			x	
	x			Business environment			x	
				<b>Internal Control Environment</b>				
		x		Culture			x	
			x	Risk Management			x	
		x		Organisational Structure			x	
		x		Personnel			x	
				<b>Strategic Risks</b>				
			x	Strategy Development				x
			x	Strategic Planning			x	
		x		Strategic Control			x	
				<b>Operational Risks</b>				
	x			Commercial processes		x		
		x		Operation insurances			x	
		x		Operation services			x	
	x			Holding processes			x	
	x			ICT		x		
x				Project management		x		
		x		IT security			x	
			x	Internal Fraud			x	
			x	Compliance		x		
			x	Complaints Management			x	
		x		Legal		x		
			x	Safety			x	
		x		Business Continuity		x		
				<b>Financial risks</b>				
			x	Concentration risk			x	
			x	Fiscal risk			x	
				<b>Reporting risks</b>				
		x		External Reporting		x		
		x		Internal Information			x	

Figuur 2. De Risk Control Card (scores zijn fictief)

- Ontwikkelen van modellen voor de afstemming tussen de informatie van de kwaliteitsscorecards met de door control vastgestelde financiële risico's;
- Adopteren en doen integreren van instrumenten ter lokalisering van risico's.

### GARS dus

Van Duijn verwacht dat GARS zich naast de reguliere audittaak de komende tijd vooral zal richten op de verdieping van een drietal onderwerpen te weten: het inrichten en uitvoeren van financial audits, het auditen van compliance en het vormgeven van haar rol bij de validatie van de modellen die gebruikt worden bij de bepaling van bijvoorbeeld ECAP en RAROC<sup>4</sup>. Hij schat namelijk in dat toezichthouders, in het bijzonder rating agencies, vragen gaan stellen over de validatie van de gebruikte modellen. Voor GARS heeft dat tot gevolg dat men verklarende relaties zal moeten leggen tussen enerzijds de risicocategorieën die met het voeren van de verschillende producten samenhangen zoals marktrisico's en catastroferisico's en anderzijds de risicocategorieën die met internal control samenhangen zoals operational risks en strategic risks<sup>5</sup>.

Het op basis van historische data en veronderstellingen over de toekomst kwantificeren van toekomstige risico's is natuurlijk niet

alleen voor de toezichthouders van belang. In het vertrouwen dat 'structure follows strategy' is Van Duijn ervan overtuigd dat GARS zich voor eerst inhoudelijk zal moeten presenteren en wel op die vlakken, waar voor de organisatie de meeste meerwaarde is te bereiken.

Het tempo waarin veranderingen binnen GARS kunnen worden doorgevoerd hangt vooral ook af van de mate waarin de organisatie zelf haar doelstellingen kan realiseren. Wat dat laatste betreft gaat het om het a tempo doorvoeren van het vereenvoudigen en uniformeren van de bedrijfsprocessen; hetgeen voor audit tot een aanzienlijke reductie van capaciteit kan leiden. Aan de andere kant zal het hernieuwd focussen op de processen die tot de financiële verantwoording leiden een capaciteitsbeslag voor GARS betekenen. Hier staat tegenover dat het voorgestane samenwerkingsverband tussen GARS en de externe accountant moet leiden tot een substantiële besparing op de werkzaamheden van die externe accountant.

Van Duijn verwacht verder veel van het zelfreflecterend, zelforganiserend

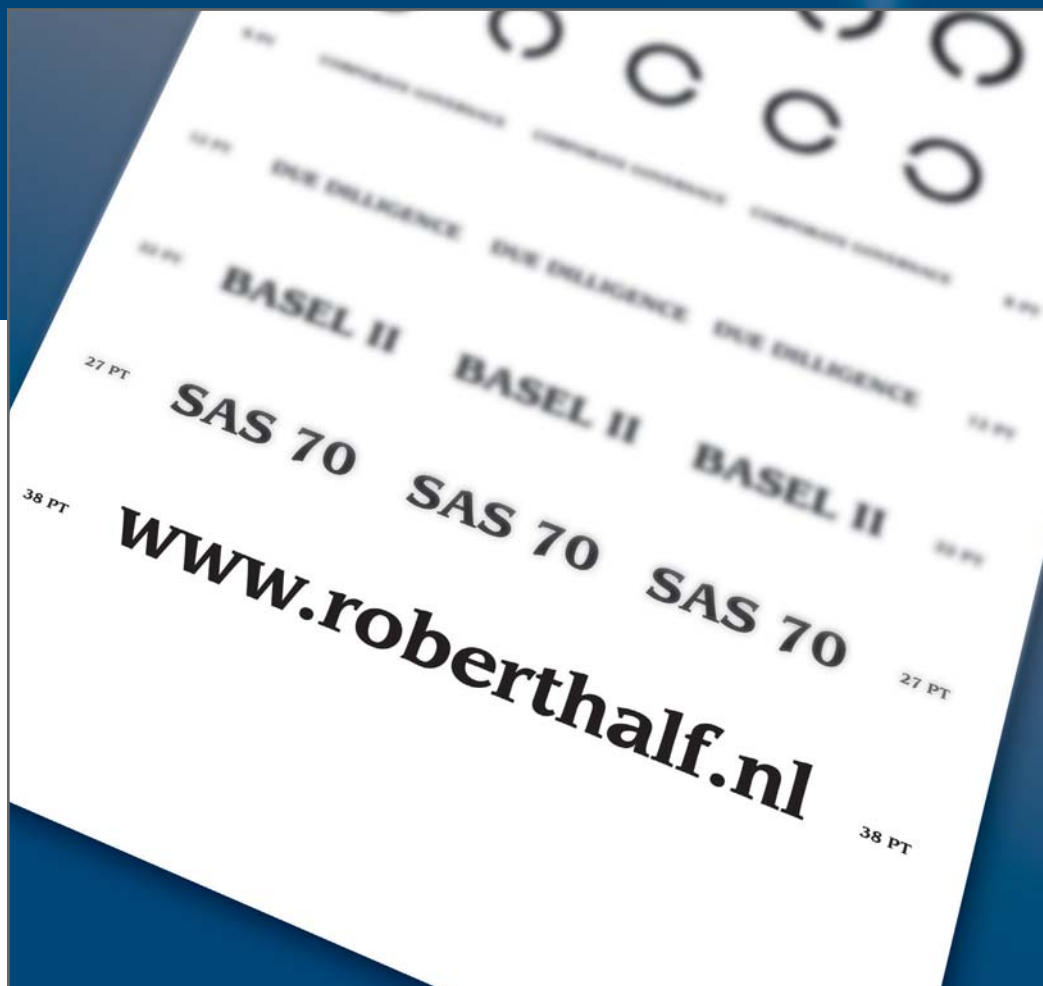
en zelfcorrigerend vermogen van het kapitaal aan circa 120 deskundige en gedreven medewerkers. Zoals gezegd: noblesse oblige. Bij dat laatste past ook het extern toonaangevend willen zijn op het gebied van Audit en Risk. Dat impliceert dat medewerkers de gelegenheid krijgen en gestimuleerd worden om blijvend contacten te onderhouden en posities te vervullen in commissies en vakgroepen binnen branche- en beroepsorganisaties en bij universiteiten.

Dat vooral de beroepsorganisatie daarvan ook de vruchten zal plukken, staat voor Van Duijn vast; de VRO en het IIA zijn gewaarschuwd...

### Noten

1. Universiteit van Amsterdam; Amsterdam Business School.
2. Het gesprek met de heer W. van Duijn RE RA vindt plaats in het inspirerende, kantoorrijke, de creatieve en kunstzinnige geest prikkelende hoofdvesting van Interpolis te Tilburg.
3. Uitgaande van de Eureka besturingsfilosofie 'decentraal wat decentraal kan en centraal wat centraal moet'.
4. ECAP staat voor Economic Capital. Onder RAROC wordt verstaan Risk Adjusted Return on Capital.
5. Voor dat laatste verwijzen wij naar de Risk Control Card zoals die in figuur 2 is opgenomen.

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



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

 **Robert Half**<sup>SM</sup>  
Management Resources  
Interim Financial Professionals



# Tien vragen die je stelt voordat je gaat outsourcen

Vanuit de toegenomen aandacht voor corporate governance wordt meer en meer een nadrukkelijke rol van de internal auditfunctie gevraagd. Kan het daar aan voldoen? Een keus voor uitbesteding van de activiteiten (geheel of dan wel gedeeltelijk) ligt nu misschien wel voor de hand. Hoe maak je die afweging?

C. Scheper en M. van de Wal

De boekhoudschandalen van de laatste jaren en de daaropvolgende invoering van nieuwe regelgeving op het gebied van corporate governance, hebben geleid tot nieuwe uitdagingen voor organisaties en hun internal auditfuncties. Ook de verdergaande professionalisering van internal audit als vakgebied en de toenemende internationalisering van het bedrijfsleven leveren nieuwe uitdagingen. De breedte en diepte van de werkzaamheden van internal auditfuncties worden erdoor beïnvloed. Het vraagt om andere competenties en expertise. De ontwikkelingen in de markt hebben bovendien gevolgen gehad voor de zekerheden die belanghebbenden wensen. Dit op zijn beurt heeft zich bij veel organisaties vertaald in een grotere behoefte aan grip op de organisatie. Aangezien de internal auditfunctie ondersteuning geeft aan het verbeteren van de grip op de organisatie, is de belangstelling voor haar werkzaamheden sterk toegenomen. Dit gaat regelmatig gepaard met een herevaluatie van haar toegevoegde waarde. Veel organisaties die zo'n evaluatie doen, maken nieuwe keuzen over de (her)inrichting van hun internal auditfunctie. Niet zelden wordt daarbij ook overwogen of het geheel of gedeeltelijk uitbesteden van de internal auditactiviteiten zinvol is. Outsourcing betekent letterlijk: de uitbesteding door organisaties van bepaalde activiteiten aan derden.

Het IIA was een aantal jaren geleden nog tegen elke vorm van outsourcing, aangezien internal audit intern zou moeten plaatsvinden. Inmiddels is het IIA van mening dat outsourcing een mogelijkheid is om juist gekwalificeerde mensen audits te laten uitvoeren. In Practice Advisory 1210 staat zelfs vermeld dat gebruik van een externe partij overwogen dient te worden als de eigen kennis en vaardigheden niet toereikend zijn om het auditplan uit te voeren.

Outsourcing kan overwogen worden als dat leidt tot een betere kosten-batenverhouding. De neiging daarbij is om te kijken naar direct waarneembare kosten en baten. Voor een goede overweging dienen echter andere, misschien moeilijker kwantificeerbare elementen meegenomen te worden in de kosten-batenanalyse. Deze kunnen inzichtelijk worden gemaakt door helder te maken wat de organisatie met de interne auditfunctie wil bereiken en hoe de internal auditfunctie praktisch invulling wil geven aan die verwachtingen.

Wie een weloverwogen keuze wil maken, zou zich de volgende tien vragen moeten stellen.

## 1. Wat is de rol van de internal auditfunctie?

Door te kijken naar de rol van de internal auditfunctie worden de inrichtingsvereisten concreet gemaakt zijn. Dit omvat aspecten zoals de plaats die de internal auditfunctie in de organisatie inneemt, welke verantwoordelijkheden, taken en bevoegdheden zij heeft en welke rapportagelijnen gelden. Een organisatie moet dan uiteraard zelf goed weten wat zij wil bereiken. De leiding van de organisatie bepaalt immers de koers van de internal auditfunctie. Zo kan bepaald worden hoe de bestaande dan wel nieuw op te richten internal auditfunctie optimaal toegevoegde waarde aan de strategie kan bieden.

De strategie van de organisatie zal bepalend zijn voor de focus van de internal auditfunctie. Ligt die in het verlengde van de externe accountantscontrole (waarbij het doel vaak zichtbare kostenbesparing is door de fee van de externe accountant te verlagen), of ligt de focus bij activiteiten die meer als complementair wordt beschouwd ten opzichte van de externe accountantscontrole? Echter, ook de omstandigheden hebben invloed. Een

voorbeeld uit de praktijk. Sommige internal auditfuncties hebben een duidelijke focus gehad, maar richten zich tegenwoordig voornamelijk op financial (reporting) controls, mede ingegeven door de werkzaamheden die de organisatie van de internal auditfunctie verlangt in het kader van de Sarbanes-Oxley Act. En met de beperkte capaciteit kunnen de oorspronkelijk bedoelde activiteiten zoals operationele beoordelingen in het gedrang komen. Tabel 1 geeft drie situaties weer, met het mogelijke doel van de internal auditfunctie en de consequenties en gevolgen daarvan voor de uitwerking van de inrichting van de internal auditfunctie. Overigens kan dit vraagstuk op meerdere momenten spelen; bij de start van een internal auditfunctie maar ook later in het bestaan bij een evaluatiemoment.

Wellicht dat u het gevoel bekruipt dat de kweekvijversituatie geen doel op zich kan zijn maar hoogstens een secundair doel. In de praktijk komt dit toch ook als hoofddoel voor.

De keuze voor het geheel of gedeeltelijk outsourcen van de internal auditactiviteiten wordt beïnvloed door de gewenste rol en het bijbehorende doel van de internal auditfunctie. De bovengenoemde gevolgen vragen immers om verschillende competenties en expertise. Bij een (gedeeltelijke) mismatch tussen de intern aanwezige en de voor de doelstelling gewenste kwaliteiten, kan gekozen worden voor gedeeltelijke outsourcing waarbij werkzaamheden waarvoor onvoldoende competenties en expertise aanwezig zijn, worden uitbesteed aan een externe partij.

## 2. Welke risicogebieden omvat het auditplan?

Internal audit kan een belangrijke rol spelen in het leveren van een objectief oordeel over de risicobeheersing binnen de organisatie. Echter, met de aandacht voor risicobeheersing is ook een dilemma ontstaan voor de internal auditfunctie. Risico's spelen namelijk in diverse gebieden. Er zullen dus keuzen gemaakt moeten worden over welke risicogebieden wel, en welke niet in de reikwijdte van het auditplan worden meegenomen. Dit vereist meer inzicht in strategische, compliance, operationele en financi-

ële risico's. Om deze te kunnen identificeren en voldoende te kunnen adresseren in een auditplan en later ook te kunnen uitvoeren, is diepgaande en brede kennis nodig van aspecten zoals systemen, branches/sectoren en wet- en regelgevingen.

Een bepalende factor hierbij is ook de mate waarin de internal auditfunctie een centrale rol in het risicomanagementtraject moet gaan spelen. Als de organisatie al een risicomanagementfunctie kent, is er wellicht minder noodzaak om hiervoor gespecialiseerde kennis aan te trekken.

Indien de expertise die het auditplan vereist niet aanwezig is of niet kostenefficiënt verkregen kan worden, kan een gedeelte van het auditplan dan wel de risk assessment om tot het auditplan te komen worden uitbesteed aan een externe partij.

## 3. Levert de internal auditfunctie toegevoegde waarde aan de organisatie(onderdelen)?

Bij de vraag of de internal auditfunctie toegevoegde waarde kan leveren, is het van belang om onderscheid te maken tussen het perspectief van de organisatie en dat van de organisatieonderdelen. Toegevoegde waarde ziet er voor medewerkers binnen een auditobject anders uit dan voor stakeholders aan wie de auditresultaten gerapporteerd worden. Voor de betrokkenen in de organisatieonderdelen ontstaat een belangrijk deel van de toegevoegde waarde uit het kunnen aandragen van best practice-oplossingen. Voor het topmanagement ligt de toegevoegde waarde op een ander vlak, bijvoorbeeld het op een hoger niveau brengen van de interne beheersing als geheel. Deze overweging zal met name spelen in een situatie waar de internal auditfunctie al bestaat. Een groot deel van de toegevoegde waarde leveren ligt in de sociale vaardigheden. Het is namelijk de kunst om als internal auditor de auditee te betrekken bij het auditplan. Aan het einde van de audit moet de auditee het gevoel hebben daadwerkelijk iets te hebben aan de werkzaamheden en het rapport. Voor een internal auditor is het dan ook belangrijk om goed om te gaan met verschillende personen, overtuigingskracht te hebben en sensitiviteit voor omstandigheden. Een bepaalde vertrouwelijkheid

Doel	Mogelijk motief	Consequenties	Gevolgen voor verdere uitwerking van de inrichting van de internal auditfunctie
Onafhankelijk auditorgaan	Onvoldoende betrouwbare interne rapportages, hoge autonomie van organisatieonderdelen, interne beheersing op een hoger niveau brengen.	Auditfunctie moet organisatorisch goed verankerd zijn met eigen rapportagelijnen naar een raad van bestuur en een eventueel audit committee.	Leiding van de internal auditfunctie moet voldoende autoriteit hebben. Internal auditfunctie opereert zelfstandig. Onafhankelijke rapportagelijnen. auditresultaten tellen mee in beoordelingen van management.
Kweekvijver	Aanwezig talent de gelegenheid geven om snel de organisatie te leren kennen inclusief aanwezige problematiek.	Hoog verloop binnen internal auditfunctie als gevolg van doorstroom naar lijnfuncties.	Continue aandacht voor werving. Focus op beoordeling prestaties om talenten snel te lokaliseren. Aandacht voor training. Nadruk op formalisatie en kennisvastlegging om continuïteit te kunnen waarborgen.
Ondersteunend auditorgaan	Organisatie in groeifase, interne beheersing op een hoger niveau brengen dan wel wisselende niveaus in de organisatie op zelfde niveau brengen.	Internal auditfunctie heeft een coöperatieve instelling en wordt 'gezien' en erkend door organisatieonderdelen.	Goed ontwikkelde sociale vaardigheden. Hoog niveau van kennis zowel vaktechnisch als organisatorisch.

of juist een bepaalde afstandelijkheid kan een goede samenwerking tussen de internal auditor en de auditee bewerkstelligen. De tegenkant hiervan is wel dat vertrouwelijkheid bedrijfsblindheid kan bevorderen.

Ook de rapportering vanuit de internal auditfunctie naar de raad van bestuur en audit committee vraagt goede sociale vaardigheden. De leiding van de internal auditfunctie moet de gehele afdeling en haar resultaten kunnen verkopen. Verder dient deze leiding over voldoende ruggengraat te beschikken. Immers, de internal auditafdeling is vaak betrokken bij het signaleren van misstanden in één van de organisatieonderdelen en wordt daarbij regelmatig van diverse kanten onder druk gezet om de berichtgeving hierover af te zwakken, uit te stellen of zelfs achter te houden.

De gewenste sociale vaardigheden die internal auditors en hun leiding moeten hebben, wijken soms af van de vaardigheden die vereist zijn in bepaalde omstandigheden. Bijvoorbeeld na een moeilijke reorganisatieperiode kan het nodig zijn tijdelijk een meer afstandelijke rol op je te nemen. Verder is het belangrijk bij een acquisitietraject om snel een goede band met het management van de over te nemen partij te verkrijgen.

Ook vanuit de optiek van de vaardigheden kan het dus toepasselijk zijn om een fase of (een gedeelte van) het auditplan uit te besteden aan een externe partij.

#### **4. Heeft de internal auditfunctie de juiste leiding?**

Juist op het moment dat de leiding van de internal auditfunctie wegvalt of slecht presteert gedurende het bestaan van de internal auditfunctie, wordt de keuze voor uitbesteding relevant. Om de internal auditfunctie snel weer op weg te krijgen, kan uitbesteding van de activiteiten voordeliger uitvallen dan het selecteren en aanstellen van nieuwe leiding. Ook uitbesteding van de aansturing van de werkzaamheden en de rapportering aan het hoogste niveau, kan opluchting geven. De nog aanwezige internal auditors kunnen eventueel in dienst treden bij de externe partij of in de organisatie een andere taak krijgen. Overigens moet de onrust die hierbij ontstaat goed overwogen worden alvorens keuzes te maken. De periode van aankondiging van vertrek en de werving van nieuwe leiding kan veel onrust zaaien op de werkvloer. Maar de keuze voor uitbesteding zorgt eveneens voor onrust.

#### **5. Zijn de juiste mensen aanwezig in het team?**

De huidige krappe arbeidsmarkt voor auditors maakt het bouwen aan een goed team waarin de gewenste competenties vertegenwoordigd zijn niet makkelijker. Uitbesteding van taken kan veel flexibiliteit bieden aan de internal auditfunctie. Voor specifiek vereiste kennis of bij piekbelasting kan een beroep gedaan worden op een externe partij. Een externe partij is momenteel nog steeds favoriet bij schoolverlaters, en bovendien hebben de grootste aanbieders een ruime pool aan mensen beschikbaar. Ook kan gekozen worden voor het opzetten van een brede samenwerking op diverse terreinen, met als doel te komen tot een constante kruisbestuiving van verschillende specialismen. In die situatie werken de internal auditors voortdurend samen met de externe partij.

Een laatste invalshoek is de geografische spreiding. Veel internal auditfuncties zijn grotendeels centraal georganiseerd, terwijl de organisatie wereldwijd opereert. Voor het slagen van een audit bij een organisatieonderdeel is het dan van belang dat er auditors betrokken zijn met kennis van de lokale omstandigheden.

#### **6. Wat zijn de drijfveren van de internal auditmedewerkers?**

Eén van de drijfveren van medewerkers is het gevoel van erkenning en waardering en het gevoel te kunnen groeien. Motivatie ontstaat als medewerkers zien dat ze verschil kunnen maken en daadwerkelijk iets kunnen toevoegen. Erkenning en waardering zijn de sleutel om de motivatie op een hoog niveau te behouden. Adequate training is één van de onderdelen voor het motiveren van de internal auditmedewerkers.

Veel internal auditfuncties hebben niet de omvang die ze in de gelegenheid stelt eigen trainingprogramma's te kunnen samenstellen en specifiek ontwikkelde training te kunnen bekostigen. Door samen te werken met een externe partij op diverse terreinen, waarbij methodologie wordt overgenomen van de ondersteunende partij, kan eenvoudig van de trainingen van de uitbestede partij gebruik gemaakt worden.

#### **7. Hoe waarborgt de internal auditfunctie consistente kwaliteit van de werkzaamheden?**

Voor consistentie dienen audits een repetitief karakter te hebben. Een methodologie en een set kwaliteitsmaatregelen helpen in een consistente aanpak en vastlegging van audits. Een goed kwaliteitsstelsel bestaat ook uit het uitvoeren van interne reviews van de dossiers, om consistentie vast te stellen en eventueel bij te sturen. Methodologie en kwaliteitsmaatregelen zijn duur om te ontwikkelen in eigen beheer. Bovendien moet de methodologie voortdurend geëvalueerd worden op basis van ontwikkelingen in het vakgebied, gebeurtenissen in de wereld en de veranderende eisen van de belanghebbenden. Door uitbesteding kan gebruik worden gemaakt van de methodologie en kwaliteitsregels van een externe partij. Daarbij is

Christine Scheper is senior manager en Marcel van de Wal is manager bij de specialistengroep Business Risk Services van Ernst & Young. Zij houden zich in de dagelijkse praktijk bezig met internal audit dienstverlening en algemene vraagstukken op internal controlgebied. Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven.



het uiteraard van belang dat die methodologie voldoende flexibel is om specifieke gevallen en diverse audits te kunnen uitvoeren op basis van de methodologie die overeenkomt met de wensen van de organisatie. Tevens kan uitbesteding voldoende niveaus in capaciteit leveren om de diverse levels van review op dossiers uit te kunnen voeren.

## 8. Welke hulpmiddelen gebruikt de internal auditfunctie?

De internal auditfunctie kan tegenwoordig veel geld besteden aan auditmanagementsoftware ter ondersteuning van de werkzaamheden. Er zijn veel pakketten beschikbaar, maar niet alle software maakt het leven van een internal auditor gemakkelijker of geeft een kwaliteitsimpuls. Om software effectief in te zetten moet deze aangepast kunnen worden aan de vereisten van de internal auditfunctie, zoals beschikbaarheid op locaties, delen van kennis, afdwingen van bepaalde kwaliteitsvereisten. Het traject om tot de keuze voor een pakket te komen is kostbaar. Er zou ook gekeken kunnen worden of samenwerking met een externe partij op dit gebied een logische keuze is op dat moment. Voor kleinere functies waar een eigen investering niet rendabel genoeg kan zijn, kan via het uitbestedingsmodel de ondersteuning van een tool wel in beeld komen.



## 9. Hoe is het succes van de internal auditactiviteiten meetbaar?

Om de toegevoegde waarde van de internal auditfunctie te kunnen meten, is het belangrijk dat het succes van de functie inzichtelijk gemaakt kan worden. Het is dan ook relevant om vooraf de indicatoren voor succes vast te leggen in het door de raad van bestuur dan wel audit committee te bekrachtigen audit charter. Een externe partij kan op basis van ervaringen elders en door de wijze van werken, in sommige gevallen beter meetbaar aantonen wat het succes van de internal auditfunctie is. Eenvoudige indicatoren zijn bijvoorbeeld doorlooptijden van audits en de snelheid van rapporteren na einde veldwerk. De meer complexe meting die nodig is voor de algehele kosten-batenganalyse, is voor een externe partij soms makkelijker te berekenen dan voor een in-house functie. Hiertoe behoren de elementen van de hiervoor besproken vragen, die vaak lastig te kwantificeren zijn. De manier van identificeren van kosten- en batencategorieën en de

kwantificering daarvan moet dan ook vroeg in het vraagstuk 'gaan we uitbesteden of niet?' aan bod komen.

## 10. Wordt er genoeg geïnvesteerd in de internal auditfunctie?

Benchmarks van investeringen in internal auditfuncties zijn beschikbaar, maar geven nooit een gebalanceerd inzicht in de vereisten van de specifieke organisatie en de rol en opdracht die de internal auditfunctie heeft meegekregen. Zo wordt de terugverdienperiode van de gemaakte investering vaak buiten beschouwing gelaten, vooral omdat ook dit aspect van zoveel verschillende en moeilijk te kwantificeren factoren afhankelijk is. Hoe moet bijvoorbeeld een investering in te verwerven kennis worden gerelateerd aan een tijdsperiode waarover deze vruchten moet afwerpen?

Daarbij wordt steeds duidelijker dat internal auditfuncties, ten gevolge van het tempo van veranderingen in de markt en de verbreding van het werkveld van de auditor, haast niet meer uit de voeten kunnen met een gefixeerd auditbudget. Flexibiliteit van de in te zetten auditors en vaardigheden worden steeds belangrijker. Een samenwerkingsmodel met een externe partij kan die flexibiliteit bieden.

## Geheel of gedeeltelijk

Bij de verschillende vragen zijn ook overwegingen gegeven voor gehele (full outsourcing) of gedeeltelijke uitbesteding (co-sourcing). Full outsourcing houdt in dat de gehele functie wordt overgedragen aan een externe partij. In dit concept zijn de methodologie, kennis en technologie voor de organisatie beschikbaar. Er wordt binnen de organisatie een contactpersoon (liaison) aangewezen die de communicatie tussen het management en de externe partij onderhoudt. Deze persoon moet een duidelijke visie hebben op de internal auditfunctie. Bij voorkeur is de liaison onderdeel van het senior management van de organisatie.

Gedeeltelijke outsourcing wordt ook wel teaming of co-sourcing genoemd, en kan zich in diverse variëteiten voordoen. Voor een deel van het auditplan, een fase in het audittraject, bepaalde organisatieonderdelen of voor bepaalde specialismen wordt een externe partij ingezet om de internal auditfunctie te ondersteunen en aan te vullen. Op deze wijze komen kennis, methodologie en technologie van de externe partij eveneens vaak beschikbaar voor de organisatie.

De keuze voor uitbesteding is niet goed of fout, en de bovenstaande vragen zullen ook nooit een pasklaar antwoord geven. Het IIA is tegenwoordig van mening dat outsourcing een goede mogelijkheid is om op een hoog niveau audits uit te voeren. En met een goede afweging van alle kosten en baten, waarbij ook de moeilijk te kwantificeren posten worden betrokken, zal een keuze weloverwogen genomen kunnen worden. Wat let ons? □

## Literatuur

Ernst & Young (1998), Challenges Facing Today's Internal Audit Function  
Ernst & Young (2006), Enhancing the Value of Internal Audit  
IIA Inc (2005), IIA Position Paper on Resourcing Alternatives for the Internal Audit Functions

Een commissaris over Internal Audit

# Frans Cremers: “Een goede auditor is gezegend met empathie”

Frans Cremers heeft, na een indrukwekkende loopbaan bij een aantal beursfondsen, commissariaten bij Vopak, Rodamco Europa, Nederlandse Spoorwegen, Luchthaven Schiphol en Fugro. Overal vervult hij een rol in de auditcommissies. Wij spraken hem over de rol van Internal Audit binnen ondernemingen, de betekenis daarvan voor de werkzaamheden van auditcommissies en raden van commissarissen, de relatie tussen auditcommissies en internal audit, en de wijze waarop auditcommissies de kwaliteit van een internal afdeling kunnen vaststellen.

Drs. A. van Nes en drs. R. de Ruiter

## Welke onderwerpen zijn relevant voor de raad van commissarissen?

Cremers: “Op de eerste plaats natuurlijk de strategie van de onderneming. Door je hierin te verdiepen kun je alle andere onderwerpen zoals acquisities, andere materiële investeringen en financieringsstructuur een plaats geven. Maar niet alleen de strategische onderwerpen zijn belangrijk; meer operationele zaken die leiden tot omzet en winst moeten natuurlijk niet worden vergeten. Is er sprake van een cyclisch patroon in de afzet van goederen en/of diensten? Is er sprake van een trendbreuk in de omzet? Wat zijn belangrijke concurrenten? Hoe zit de markt in elkaar? De informatie over deze onderwerpen komt uit interne en externe rapportages, zoals bijvoorbeeld rapporten van analisten. Een belangrijk aandachtspunt voor mij is de soort informatie die de lijnmanagers gebruiken voor het nemen van beslissingen. Zo moeten investeringsbeslissingen gebaseerd zijn op onder meer Discounted Cash Flow-berekeningen. Ook Health Safety Environment is belangrijk. Personele benoemingen is een ander onderwerp dat de commissarissen na aan het hart ligt. Het betreft dan niet alleen de benoemingen van de leden van de raden van bestuur, maar ook een aantal kritische functies daar onder. Welke functies dat zijn, hangt natuurlijk voor een groot deel af van de business van de onderneming. Daarbij gaat het niet alleen om de benoemingen zelf, maar ook om ‘succession planning’ voor de

meest kritische functies. Een lijst van interne en externe kandidaten voor mogelijke vacatures moet jaarlijks up-to-date worden gehouden. Met betrekking tot het audit committee hanteer ik een lijst met vijftien onderwerpen waarover gedurende het jaar met de verantwoordelijke bestuurders van gedachten wordt gewisseld. Onderwerpen als financiering, belastingen, pensioenvoorziening, risicobeheersing, verzekeringsbeleid, interne controle en auditbevindingen en de follow-up komen allemaal aan bod. Daarbij probeer ik niet op de stoel van de bestuurder te gaan zitten. Ik ben allereerst toezichthouder, daarna adviseur. Al is die grens soms minder duidelijk te trekken, toezicht en advies gaan toch ook hand in hand.”

## Wat vindt u van de huidige ontwikkelingen op het gebied van corporate governance?

“Als belangrijkste winst zie ik vooral dat zaken diepgaander besproken worden. De rollen van alle bij de onderneming betrokken partijen zijn nog eens verduidelijkt. Dat maakt het makkelijker de agenda te bepalen. En dat niet alleen; de verscherpte aandacht voor corporate governance heeft tot gevolg dat de commissarissen zich ook zelf moeten kunnen verantwoorden over het gevoerde toezicht. Ook hier is sprake geweest van bewustwording. Logischerwijs heeft dit geleid tot formalisering van de rela-

ties tussen de commissarissen en de raad van bestuur. Naar mijn mening staat Nederland in de top drie van landen met scherpe regels ten aanzien van corporate governance.

De code heeft mogelijk wel als negatief effect dat groepen stakeholders eigen wensenlijstjes opstellen over door de ondernemingen te verstrekken informatie. De ene groep vanuit het perspectief van de aandeelhouders, de andere vanuit duurzaamheid, enzovoorts. De vraag is of de transparantie daarmee gebaat is, omdat een overvloed aan informatie nooit goed is en informatie altijd in een bepaalde context moet worden geplaatst. Ik ben vooral te spreken over de mogelijkheid om af te wijken van de code onder de verplichting dat dit in het jaarverslag toereikend wordt toegelicht en door de algemene vergadering van aandeelhouders wordt bekrachtigd. Wel signaleer ik dat in de media vooral de afwijking zelf de volle aandacht krijgt en wordt bestempeld als niet voldoende aan Tabaksblad. Echter door voldoende uitleg te geven, gevolgd door goedkeuring door aandeelhouders, wordt ook voldaan aan Tabaksblad."

Frans Cremers was 21 jaar werkzaam bij de Royal Dutch Shell groep in verschillende financiële functies, waaronder drie jaar als auditor. Van 1997 tot en met 2004 was hij lid van de raad van bestuur in de functie van Chief Financial Officer bij VNU nv. Meer recent trad Cremers op als lid van de commissie die in opdracht van de Ondernemingskamer onderzoek heeft gedaan naar het beleid en de gang van zaken bij Ahold.



### **Vormt de afhankelijkheid van de informatievoorziening door de raad van bestuur voor de commissarissen een dilemma?**

"De commissarissen zijn voor hun informatievoorziening voor een groot deel afhankelijk van de leden van de raad van bestuur, het orgaan waarop zij toezicht moeten houden. Hier zou dus sprake kunnen zijn van een dilemma. In de praktijk ervaar ik het niet als een probleem. Wanneer een commissaris het gevoel krijgt dat er iets aan de informatievoorziening schort, dan moet hij dat bespreekbaar maken. Hetzelfde geldt voor informatie die met een zekere vertraging beschikbaar komt voor commissarissen. Dat kan een keer voorkomen, maar zeker niet met regelmaat. Het bewust achterhouden van relevante informatie is een doodzonde. Commissarissen moeten met betrekking tot informatievoorziening dus wel een actieve houding hebben. In bepaalde situaties kunnen externe informatiebronnen hierbij behulpzaam zijn, zoals rapporten van financiële analisten."

### **Hoe formeel moet de relatie zijn tussen de raad van commissarissen en de raad van bestuur?**

"Het gaat in de relatie met de leden van de raad van bestuur om het vinden van een bepaalde balans. Een te formele relatie werkt niet, maar een te amicale nog minder. Het is in het kader van goed toezicht verstandig enige afstand te bewaren tot elkaar. Begrijp goed dat gedurende het jaar vele overleggen plaatsvinden met diverse vertegenwoordigers van de onderneming, zeg zo'n vijftien bijeenkomsten, inclusief alle commissiewerk. Dit vereist ook een zakelijke aanpak. Alle betrokkenen hebben een drukke agenda en alle belangrijke onderwerpen moeten aan bod komen met een goede balans tussen toezicht en advies."

### **Hoe kijkt de raad van commissarissen aan tegen Internal Audit?**

"Ik ben voorstander van een sterke interne afdeling. Wat niet hoeft te betekenen een grote afdeling internal audit. De grootte hangt van allerlei factoren af. Het nut van een internal afdeling ligt in het met een zekere periodiciteit beoordelen van de beheersing van belangrijke risico's en processen door een 'buitenstaander'. Dit moet natuurlijk wel op de juiste manier gebeuren. De onderneming moet er beter door worden. Dit betekent dat relevante onderwerpen moeten worden geaudit en dat er met de bevindingen iets moet worden gedaan. Hoewel het signaleren van fouten een doel op zich kan zijn, maakt dat de organisatie op termijn niet beter. Toegevoegde waarde wordt bereikt in samenwerking binnen de hele organisatie."

### **Wat zijn de kenmerken van een goede internal afdeling?**

"Op de eerste plaats moet er een auditjaarplan worden opgesteld dat gebaseerd is op een gezamenlijke risicoanalyse. Ook risico's met een kleine financiële maar een hoge morele impact moeten in het plan worden geadresseerd. Over de periodiciteit waarin de belangrijkste processen worden beoordeeld moeten afspraken worden gemaakt, omdat dit mede richtinggevend is voor de benodigde personele capaciteit van Internal Audit. Extra capaciteit kan natuurlijk van buiten worden ingehuurd maar zonnig ook uit de lijn zelf worden gehaald. Dit zijn relatief gemakkelijk te organiseren onderwerpen. Veel lastiger is het om een voor iedereen zichtbare toegevoegde waarde te leveren. Naast Internal Audit speelt ook de raad van bestuur hierin een belangrijke rol. Alleen audits die er werkelijk toe doen moeten op de agenda worden geplaatst. Scope en timing van de audits moeten in overleg met het lijnmanagement worden bepaald. De internal afdeling is daarbij zeker geen verlengstuk van de externe accountant. De nadruk moet dan ook liggen op het uitvoeren van operationale audits naast in beperktere mate financiële audits. Ik heb me hiervoor sterk gemaakt in mijn verschillende functies."

### **Aan wie moeten de resultaten van de audits worden gerapporteerd?**

"In een volwassen omgeving maakt het niet uit hoe de specifieke rapportagelijnen lopen - of de CAE nou rapporteert aan de CFO, CEO of de auditcommissie. Wel is het belangrijk dat er open communicatielijnen bestaan tussen de verschillende partijen. Meestal speelt affiniteit met het auditvak een niet onbelangrijke

rol om als directe gesprekspartner op te treden. Ik sluit daarom de CFO zeker niet uit. Over de wijze waarop de auditrapporten in de auditcommissie besproken worden, moeten afspraken worden gemaakt. Een aandachtspunt daarbij is het voorkomen van dubblures met onderwerpen specifiek voor de raad van commissarissen. Zo ben ik van mening dat IT en dus ook IT-audits geen onderwerp zijn voor de auditcommissie, maar in de raad van

afdeling meer dan voor een kleine. Inzicht in de tijdsbesteding indirect en direct, gerelateerd aan het aantal uitgevoerde audits, zegt veel over de kwaliteit van de afdeling. Een ander punt waarop kan worden gelet is of de CAE zelf ook betrokken is bij de uitvoering van audits. Door zelf in de modder te gaan staan, houd je feeling met het vak en blijf je scherp als hoofd van de afdeling. Een andere prestatie-indicator is de mate waarin de

aanbevelingen ter hand worden genomen door de lijnorganisatie. Ongeacht of het monitoren van de follow-up van de aanbevelingen een taak is van internal audit, zegt het wel iets over de effectiviteit van het instrument. Zoals al eerder besproken is het niet de bedoeling dat Internal Audit een verlengstuk is van de

## De onderzoeken moeten bij voorkeur een mix zijn van financial audits en operational audits

commissarissen besproken moet worden. IT is tegenwoordig zo bedrijfsomspannend dat het een dergelijke aandacht verdient. Internal Audit dient vooral de onvoldoendes aan de auditcommissie te rapporteren. Dit in tegenstelling tot de rapportages aan het management, waarin juist ook aandacht moet worden geschonken aan de voldoende.

### Waar let een commissaris op bij een internal afdeling?

“Statistieken helpen om zicht te krijgen op het functioneren van een internal afdeling. Natuurlijk geldt dit voor een grote

externe accountant. De onderzoeken moeten bij voorkeur een mix zijn van financial audits en operational audits.”

### Heeft u ter afsluiting nog een gouden tip voor auditors?

“Een goede auditor is gezegend met empathie voor de audittee. Om de juiste snaar te kunnen raken is het belangrijk dat de auditor zich in de positie van de audittee kan verplaatsen. Het teveel wijzen met een bestraffende vinger past bij de rol van politieagent maar niet bij die van een toegewijd auditor.”

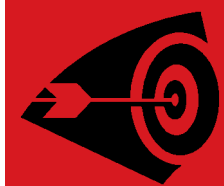
advertentie

advies  
opleidingen  
interimopdrachten

## Management Audit Services

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

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



**Jack Davidsz**

t] 0346 569738  
f] 0847 474365  
e] info@mas-online.nl  
p] Postbus 1473  
3600 BL Maarssen

MAS

# BWise

**The Process of  
Success**

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

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



# De dilemma's van de auditor

IIA Nederland organiseerde op 20 oktober 2005 een ééndaags seminar met als titel 'Internal Audit Professie bewijst haar bestaansrecht', een bijeenkomst die op 23 mei 2006 werd herhaald. Inzet van het seminar was te onderzoeken welke ontwikkelingen bestendigend, en mogelijk verbeterend, werken op de positie die Internal Audit in Nederland heeft. Een interactieve discussie bracht de nodige dilemma's aan het licht.

Drs. H. Chuah, C. van der Giezen-Romkes en A. Molenkamp

Deelnemers aan het seminar onderschreven de stelling dat auditors moeten inspringen op die externe ontwikkelingen die de interne organisatie momenteel sterk beïnvloeden. Gezien de vele veranderingen in het maatschappelijk bestel en de gevolgen daarvan voor het sturen en beheersen van organisaties, dient de internal auditor zijn aandacht nu te richten op de nieuwe risico's waarmee het topmanagement wordt geconfronteerd. Men ondersteunde ook de opvatting dat de internal auditor daarbij proactief moet optreden en onderzoek moet doen naar uitdagende, meer strategisch georiënteerde thema's.

Dat het management wordt uitgedaagd om de interne beheersing aan exogene ontwikkelingen aan te passen manifesteert zich met name in:

- de veranderende rol van toezichthouders, hetgeen uitmondt in nieuwe eisen ten aanzien van interne beheersing en verantwoordingsrapportages;
- de impact op de organisatie van de economische situatie en veranderd consumentengedrag;
- de noodzaak om bijvoorbeeld vanuit continuïteitsoogpunt structuurveranderingen door te voeren, zoals fusies, overnames, outsourcing en reorganisaties.

## Dilemma's

Om blijvend toegevoegde waarde te kunnen leveren zal de auditor op de hoogte moeten zijn van de afhankelijkheidsrelaties tussen de eisen en wensen van toezichthouders en het interne beheersingssysteem. Hij moet de nieuwe uitdagingen voor de organisatie kunnen onderkennen en de implicaties ervan kunnen

overzien. Daarbij moet hij kunnen rekenen op een verantwoorde structurering van governance-ontwikkelingen in het interne beheersingssysteem, bijvoorbeeld de institutionalisering van risicomangement en de implementatie van gedragscodes. In de praktijk wordt de auditor daarbij echter voor een reeks van keuzen en dilemma's geplaatst, meestal omdat de organisatie een ander verwachtingsbeeld heeft van de auditor dan de auditor zelf.

De vraag welke dilemma's momenteel opgeld doen, stond centraal in een korte interactieve sessie. De volgende dilemma's werden besproken.

## De rol van de auditor en verwachtingskloven

Er heersen verschillende verwachtingen ten aanzien van de rol

### De auteurs:

- Drs. Huck Chuah, internal auditor Insinger de Beaufort nv.
- Cindy van der Giezen-Romkes, senior internal auditor Group Internal Audit, Telegraaf Media Groep.
- Arie Molenkamp RO, Universiteit van Amsterdam, Amsterdam Business School.

Cindy en Huck en waren vanuit de IIA-Commissie Seminars verantwoordelijk voor de organisatie van de eerste respectievelijk de tweede bijeenkomst 'Internal Audit Professie bewijst haar bestaansrecht'. Arie Molenkamp verzorgde op beide bijeenkomsten de inleidingen.

van de auditor. Verstreckt de auditor bijvoorbeeld assurance? Wordt er adequaat gecommuniceerd over de beperkingen in het beheersingssysteem? Voert de auditor nu wel of geen risicomanagement uit? Wie is eigenlijk verantwoordelijk voor het vraagstuk van de inrichting van control en wie voor compliance? Onvoldoende duidelijkheid over de toewijzing van deze verantwoordelijkheden levert in de praktijk spanningsvelden op. In ieder geval, zo lijkt het althans, zal de auditor blijvend met verwachtingskloven om moeten kunnen gaan. De verschillen in die verwachtingen zullen in ieder geval tussen de top van de organisatie en de auditfunctie hanteerbaar en overzienbaar moeten zijn. Daarbij zal de auditafdeling blijvend moeten benadrukken welke werkzaamheden duidelijk tot het taakgebied behoren en welke activiteiten absoluut niet kunnen worden uitgevoerd.

### Internal Audit & in control statements

Nog te vaak verwacht het management dat de auditor het in control statement (ICS) ook daadwerkelijk (mede-)ondertekent, terwijl de auditfunctie toch vooral gericht is op het verstrekken van aanvullende zekerheid. Dit betekent dat de auditor zal toetsen

zoek, met wisselende prioriteitstelling en met andere de jaarplanning versturende ad hoc verzoeken. Ook rondom het uitvoeren van projectaudits blijken nogal wat misverstanden te bestaan, met name over de verwachte bijdrage van de auditor. Wordt er in het laatste geval een oordeel geveld over de kwaliteit van de projectorganisatie, of adviseert de auditor over in het project aan te brengen verbeteringen?

Van een bijzondere invulling van de auditkalender is ook sprake als een deel van de werkzaamheden van de auditafdeling wordt bepaald door de afspraken die er met de extern accountant over het uitvoeren van controlewerkzaamheden zijn gemaakt. Het opdrachtgevend topmanagement, het riskmanagementcomité, de extern accountant, het decentrale management, het auditcomité en de auditafdeling zelf zijn evenzoveel partijen die belang hebben bij het beïnvloeden van de auditkalender.

### Internal Audit versus financial audit

Er is de laatste tijd weer een tendens waarneembaar tot het outsourcen van de financial audit. Aan de andere kant zien we een accentuering van de financiële component in de interne beheersing. Met andere woorden: bij de uitvoering van operational audits wordt meer naar de betrouwbaarheid van (financiële) gegevensstromen gekeken, terwijl het geven van een oordeel over de juistheid en volledigheid van de (interne) jaarrekening meer en meer door externen wordt uitgevoerd. Nog altijd is er echter sprake van het dilemma: levert Internal Audit wel of niet ondersteuning bij de jaarrekeningcontrole.

### Oordeelsvorming versus advisering

Bovenstaande verwachtingskloven verwijzen mogelijk naar een achterliggend dilemma, te weten het door de auditor uitbrengen van adviezen versus het innemen van een volstrekt onafhankelijke positie. In de tijd gezien lijkt er binnen de auditprofessie sprake te zijn van een verschuiving in de opvatting daarover. Aanvankelijk stond het objectieve oordeel borg voor de onafhankelijkheid van de internal auditfunctie. In 1999 evenwel wijzigde het IIA Inc. haar visie en introduceerde het begrip consulting. Het IIA Inc. neigt er nu weer toe, mede gezien de eisen die door toezichthouders worden gesteld, expliciet te kiezen voor het uitbrengen van een oordeel. De voorgaande ontwikkeling is ook herkenbaar in de Position Papers die er, bijvoorbeeld over Internal Audit en ERM, van de hand van IIA Inc. zijn verschenen. Kortom: het adagium van de natuurlijke adviesfunctie lijkt weer opgeld te doen. Het voorgaande neemt niet weg dat elke auditafdeling voor zichzelf een duidelijke richting moet bepalen, om die lijn vervolgens naar de organisatie uit te zetten.

### Het ontbreken van referentiekaders

Het ontbreken van bruikbare normen en kaders in de organisatie is een belemmering voor de auditor om verantwoord onderzoek te doen naar de kwaliteit van beheersing. Vasthouden aan principi-

## Het ontbreekt auditmanagement vaak aan een professioneel framework voor het managen van auditcompetenties

hoe is omgegaan met de procedures die hebben geleid tot door management ondertekende in control statements. Deze 'protocolaire' opvatting is in organisaties nog geenszins gemeengoed; toelichting daarop en discussie daarover moet kennelijk steeds opnieuw worden gevoerd.

### Internal Audit versus interne controle

Een dilemma dat vooral is opgekomen bij de introductie van de Sarbanes-Oxley Act, is de vraag of de auditor interne controlewerkzaamheden buiten de deur kan houden. In essentie is dat natuurlijk een vraag over de toegevoegde waarde van de auditor. Voert de auditor uitsluitend risk-based audits uit, met als uitgangspunt het verstrekken van aanvullende zekerheid, of kunnen ook performancegerichte onderzoeken en meer inrichtende – en testwerkzaamheden de auditagenda mede bepalen? Menig auditor vindt dat in het laatste geval de grens van onafhankelijkheid en professionaliteit wordt overschreden; in de praktijk blijkt het echter lastig de druk van het topmanagement te weerstaan.

### Wie bepaalt de auditkalender?

De vraag is ook hoe de auditor moet omgaan met audits op ver-

piële stellingnamen zoals het afbreken van de audit, schaadt vaak de geloofwaardigheid van de auditgroep. Auditors worden in de praktijk welhaast gedwongen om adviserend en vooral ook inrichtend bezig te gaan.

## **Positionering van de auditfunctie**

Aanvankelijk was de onafhankelijke positie van de auditfunctie redelijk gewaarborgd door plaatsing direct onder de raad van bestuur dan wel, onder voorwaarden, onder de CFO. Momenteel wordt, met name in het Angelsaksisch model, de auditfunctie vaak gepositioneerd onder het auditcomité. De aansturing door dat auditcomité wordt wel ervaren als een aantasting van de wezenlijke functie van auditing. Men stelt dat de leiding van de organisatie niet meer een zodanige invloed heeft op auditing dat een op de interne beheersing gericht onafhankelijk oordeel over de kwaliteit van inrichting en functioneren van de organisatie kan worden verkregen. Het uitgangspunt dat rapportage over het onderzoek bestemd is voor de proceseigenaar of voor de organisatorische entiteit lijkt hiermee met voeten te worden getreden.

## **Beschikbaarheid van auditprofessionals**

Gezien de grote schaarste die er momenteel is aan senior auditors, mag verondersteld worden dat de kwaliteit van de audits in organisaties onder druk staat. Vragen doemen op als: beschikken auditors nog wel over voldoende dynamiek en anticiperend vermogen om in te kunnen spelen op de ontwikkelingen zoals die zich binnen en buiten organisaties momenteel voordoen? Daarbij wordt als dilemma ervaren dat het niet goed kunnen beantwoorden aan de verwachtingen van het topmanagement, gezien de beperkingen in capaciteit en kwaliteit, afbreuk doet aan de geloofwaardigheid van de auditfunctie.

## **Internal Audit, de stakeholders en het auditcomité**

Kan de auditor inspelen op de belangen van de verschillende stakeholders als binnen de organisatie de functie van compliance-officer niet of nauwelijks van de grond is gekomen?

Vanzelfsprekend zou het auditcomité hierop, na een daartoe strekkende rapportage van de auditor, moeten anticiperen. In de praktijk blijkt echter dat een dergelijk comité óf nog niet is ingestalleerd óf zich om uiteenlopende redenen nog niet met risico's van deze aard bezighoudt. Het dilemma voor de auditor is dat principieel slechts een minimumpositie kan worden ingenomen; namelijk door te signaleren dat de op de stakeholder gerichte monitoringfunctie binnen het auditcomité in gebreke is.

## **Internal Audit als verlengstuk van de toezichthouder**

Een bijzondere positie, met de nodige dilemma's als gevolg, doet zich voor als internal audit gezien wordt als een verlengstuk van de toezichthouder. Vooral in de wereld van de financiële toezichthouders lijkt deze ontwikkeling zich te voltrekken. Het moge duidelijk zijn dat de auditor dan wel in een zéér lastige positie ten opzichte van zijn opdrachtgever wordt gemanoeuvreed. Als de auditor in deze situatie gedwongen zou worden om geconstateerde onregelmatigheden direct aan de toezichthou-

der te melden komt dat whistle-blowen wel in een bijzonder daglicht te staan. Een dergelijke situatie verhoudt zich absoluut niet met de opvatting dat whistle-blowing juist niet voor de internal auditor is weggelegd. De auditor zal, met argumenten omkleed, altijd in staat moeten zijn het management van mogelijk ongelijk te overtuigen; dat is nu juist de ultieme functie van een internal auditor.

## **Beroepscompetenties van de auditor**

Het ontbreekt auditmanagement vaak aan een professioneel framework voor het managen van auditcompetenties. Door de verschillende verwachtingen binnen de organisatie over de toegevoegde waarde van de auditfunctie, maar ook door het ontbreken van voldoende vaktechnische ondersteuning vanuit de nog jonge beroepsorganisatie, is er niet altijd sprake van een effectief stelsel van maatregelen voor opleiding, training, permanente educatie en carrièreplanning. In de praktijk leidt dat tot spanningen bij het doorvoeren van human resource management binnen de auditfunctie.

## **Branchekennis van de auditor**

Gebrek aan branchekennis binnen de auditgroep wordt door auditmanagement als een dilemma ervaren. Vooral als het object van onderzoek zich ook uitstrekt over strategische onderwerpen, planvorming en organisatiestructuurveranderingen. Een tour de force is nodig om auditors hierin toch te laten opleiden. Pas dan zal het topmanagement de auditfunctie kunnen gaan accepteren als een volwaardige en geloofwaardige sparringpartner op het gebied van strategievorming en organisatiestructurering.

## **Onwelkome rapportuitspraken**

Niet altijd wordt het rapport van de auditor door de opdrachtgever in dank afgenomen. Het oordeel van de auditor kan indruisen tegen opvattingen over de belangen van de organisatie. Ook kan het management van mening zijn dat het moment van publiceren van de bevindingen 'ongelukkig is gekozen' is. Het dilemma is vervolgens: haalt de auditor de bevinding uit rapport als dat gevraagd wordt? Vanzelfsprekend zijn er mogelijkheden om de afwijkende managementopvattingen ook expliciet in het rapport op te nemen of, onder voorwaarden, een mondelinge mededeling te doen. Maar het is de vraag of dat de oplossing is.

## **Tot slot**

De interactieve discussie over uitdagingen en bedreigingen voor de hedendaagse auditfunctie leverde een aantal dilemma's op. Omdat slechts een beperkte groep auditors hun zegje daarover heeft gedaan, kan niet van een representatieve steekproef onder IIA-leden worden gesproken. Wel lijken de uitkomsten van de discussie zeer herkenbaar gezien publicaties over het vakgebied, afstudeerscripties en uitkomsten van vaktechnische discussies tijdens conferenties.

Voor suggesties en opmerkingen naar aanleiding van bovenstaande opsomming houden wij ons zeer aanbevolen.



# Kwaliteitstoets IIA: de eerste ervaringen

Sinds 1 januari 2005 worden interne auditors een keer in de vier jaar aan externe kwaliteitstoetsing onderworpen. Scott Cheung van Finansbank (Holland) nv en Edward Heck, Arjan Man en Han Koreman van Euronext nv delen hun ervaringen met de kwaliteitstoetsingspilot die zij medio 2006 ondergingen.

S. Cheung, E. Heck, A. Man, H. Koreman

Het is essentieel dat interne auditors in hun beroepsuitoefening rekening houden met algemeen aanvaarde normen voor kwaliteit. Het gaat hier om de rol van de auditor, de positionering in de organisatie, het stelsel van interne kwaliteitsbeheersing en het deskundige optreden. Niet alleen de werkgever, maar ook de externe accountant en andere belanghebbenden mogen hiervan uitgaan. Ook zijn er externe ontwikkelingen waarin de rol en functie van de interne auditor steeds meer benadrukt wordt.

Denk aan de Code Tabaksblat of wet- en regelgeving binnen financiële instellingen. Een onafhankelijke externe kwaliteitstoetsing draagt bij aan kwaliteitsborging.

## Finansbank

Finansbank (Holland) nv (Finansbank) is in 1994 opgericht. Finansbank is een organisatie die met name gespecialiseerd is in Trade & Commodity Finance en zich daarnaast bezig houdt met particuliere kredietverstrekking en spaarrekeningen via alternatieve distributiekanaalen. Verder heeft Finansbank een redelijk agressieve groeistrategie richting de emerging markets. Momenteel werken er circa 355 personen in Nederland, Duitsland, België, Turkije en Roemenië. In 2002

werd de Internal Audit Department (IAD) opgezet.

Finansbank heeft gekozen voor een centraal aangestuurde IAD met een op risico-analyse gebaseerde controle-aanpak. Alhoewel de IAD (deels) op locatie is vertegenwoordigd, is er sprake van een eenduidige audit approach. Zeker gezien de expansiestrategie is een uniforme aanpak belangrijk en dient de IAD zijn werkzaamheden verder te standaardiseren. Toepassen van de IIA-standaarden draagt hier zeker aan bij. Daarnaast speelt mee dat de IAD als kweekvijver en opleidingscentrum wordt gezien voor zusterorganisaties binnen de Finansbank Groep. Inmiddels zijn vijf personen werkzaam binnen de IAD en zullen twee managementtrainees de afdeling versterken in het najaar. Door investering in human resources, opleidingen en trainingen zals de IAD dan ook verder professionaliseren.

Het audit comité en de CEO, aan wie de IAD rechtstreeks rapporteert, keuren het jaarlijkse auditplan goed. Naast de risk-based audits maken regulatory audits en specifieke verzoeken van de managing board onderdeel uit van onze werkzaamheden.

## Ervaringen met kwaliteitstoetsing

Finansbank had verschillende redenen voor deelname aan de kwaliteitstoetsing. Op de eerste plaats hebben de stakeholders van Finansbank, met name externe toezichhouders, de externe accountant, de managing board en audit comité, kwaliteitseisen hoog in het vaandel en zagen externe toetsing als een middel om deze kwaliteit vast te stellen. Ten tweede was er vanuit de IAD behoefte om door middel van een externe kwaliteitstoetsing op onafhankelijke wijze vast te stellen in hoeverre de rol, positie in de organisatie en werkwijze daadwerkelijk in lijn waren met algemeen aanvaarde normen voor de beroepsuitoefening. Alhoewel de IIA-standaarden uitgangspunt zijn van de IAD bij Finansbank, kunnen er wellicht verschillende interpretaties aanwezig zijn. Verder werd de kwaliteitstoetsing gezien als klankbord en spar-

Scott Cheung



ringpartner bij het kijken naar verbetermogelijkheden. Bij een kleinere IAD is hier in het algemeen behoefte aan.

## Aanpak van kwaliteitstoetsing

De aanpak van het College Kwaliteitstoetsing om de kwaliteitstoetsing uit te voeren bestond uit de volgende stappen:

- Voorbereiding en een selfassessment door de Chief Audit Executive (CAE); het College heeft vragenlijsten ontwikkeld die de CAE invult, gericht op toepassing van de IIA standaarden en de Code of Ethics;
- Onderzoek ter plaatse naar de opzet en het functioneren van kwaliteitsbeheersing;
- Dossieronderzoek (detailbeoordeling) ter bevestiging van voorgaande twee stappen;
- Rapportering van het oordeel en bespreking van de resultaten van de kwaliteitstoetsing met de CAE.

## Dossier

In de voorbereidingsfase heeft het College de IAD van tevoren geïnformeerd over werkwijze, de samenstelling en omvang van het onderzoeksteam, het tijdschema van de kwaliteitstoetsing, en zijn twee vragenlijsten toegezonden. Binnen de IAD van Finansbank was met name het hoofd IAD betrokken. Het invullen van de twee vragenlijsten ('Oriëntatievragen naar Stelsel kwaliteitsbeheersing', en 'Code of Ethics en IIA-standaarden') als selfassessment werd als nuttig ervaren, te meer omdat dit de mogelijkheid bood voor een eerste inventarisatie. Om de antwoorden van de vragenlijsten te onderbouwen is een dossier aangemaakt.

Relevante documenten voor het dossier waren onder andere: de ingevulde vragenlijsten, audit committee charter, de internal audit policy, het organogram en de plaats van de IAD in de organisatie. Deze documenten maken allen onderdeel uit van de audit manual. Ook geven de richtlijnen in de audit manual aan hoe en op welke wijze de IAD te werk gaat. Verder zijn het jaarplan en het jaaroverzicht nuttig voor een totaaloverzicht.

Het uitvoeren van een selfassessment vantevoren en het aanleggen van een review dossier heeft twee voordelen. Enerzijds bevordert het de efficiënte uitvoering van het proces van de kwaliteitstoetsing door het onderzoeksteam. Anderzijds geeft de selfassessment aan wat de IAD te wachten staat.

## Veldwerk

De samenstelling van het onderzoeksteam is afhankelijk van de aard en omvang van de

organisatie, maar is in beginsel een mix van vaktechnische kennis en business knowledge. Bij Finansbank bestond het onderzoeksteam uit twee personen.

Het veldwerk van het onderzoeksteam startte met een gesprek met het hoofd van de IAD. Naast een mondelinge uitleg over de organisatie werden de selfassessment vragenlijsten verder toegelicht. Het doornemen van het reviewdossier was een volgende stap.

Het onderzoeksteam heeft voor het dossieronderzoek een selectie gemaakt op basis van de beoordeling van de interne audits op de belangrijkste processen en aandachtsgebieden. Dit waren onder meer: corporate banking activiteiten, IT review, compliance review en treasury activiteiten.

De ervaring leerde dat de mix tussen vaktechnische kennis en kennis van de business inderdaad aanwezig was, en dat het onderzoek op een praktische manier werd uitgevoerd. Dit bleek ook uit het soort vragen dat werd gesteld naar aanleiding van het dossieronderzoek. De communicatie verliep goed en er was een prettige samenwerking. Derhalve kan worden gesproken van een coöperatieve audit.

## Resultaten van de kwaliteitstoetsing

In verband met de vertrouwelijkheidseisen van de kwaliteitstoetsing kan niet inhoudelijk op de resultaten worden ingegaan. Wel kan worden gesteld dat Finansbank tevreden is over de uitkomsten van het onderzoek.

Net als met gewone audits zit er tijd tussen het moment dat het veldwerk is afgerond en het uitbrengen van de conceptrapportage. De informatie moet samengevat en geëvalueerd worden. In het geval van Finansbank werd de periode tussen het veldwerk en de eerste conceptrapportage van het onderzoeksteam als lang ervaren. De reden hiervoor was dat Finansbank een van de eerste

Sinds 1 januari 2003 schrijft de *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (ISPPPIA)* van IIA Inc. voor dat interne auditors onderhevig zijn aan externe kwaliteitstoetsing. Als vertegenwoordiger van IIA Inc. heeft IIA Nederland het initiatief genomen en voor zijn leden de basis gelegd voor kwaliteitstoetsing van interne auditors. Op 10 juni 2004 heeft de ledenvergadering van IIA Nederland het reglement op de kwaliteitstoetsing voor interne auditors aangenomen en worden interne auditors sinds 1 januari 2005 eenmaal in de vier jaar aan kwaliteitstoetsing onderworpen. Het betreft de kwaliteitstoetsing op de interne auditfunctie waarin leden van IIA Nederland functioneren.

Namens IIA Nederland voert het College Kwaliteitstoetsing IIA deze onafhankelijke externe kwaliteitstoetsing uit. Doel is het aanwezige stelsel van kwaliteitsbeheersing in opzet en werking van de IAF te beoordelen, in overeenstemming met de in Nederland algemeen aanvaarde normen voor de beroepsuitoefening. Deze normen zijn verankerd in de *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* en de *Code of Ethics* van IIA Nederland.

*Audit Magazine* heeft via het College Kwaliteitstoetsing IIA alle internal auditfuncties in Nederland benaderd die medio 2006 een Kwaliteitstoetsingspilot hadden afgerond. Hen is gevraagd of zij bereid waren hun ervaringen te delen met de lezers van dit blad. De Interne Audit Functies (IAF) van Finansbank (Holland) nv en Euronext nv hebben hier positief op gereageerd.

pilots was, en dat in deze pilotfase enige tijd nodig was voor het zetten van standaarden, in dit geval rapporteringsstandaarden vanuit het College Kwaliteitstoetsing.

Het proces van bespreken en finalisering van de rapportage is verder een standaardproces dat bestond uit het uitbrengen van een conceptrapportage, het bespreken van de conceptrapportage, het voorzien van een schriftelijk commentaar op de bevindingen en aanbevelingen en vervolgens het definitief uitbrengen van de rapportage door het onderzoeksteam, na goedvinden van het College Kwaliteitstoetsing.

De review heeft geresulteerd in nuttig commentaar en enkele praktische handreikingen. Meer in het algemeen hebben verbeteringen betrekking op de inrichting van een IAF, de werkwijze zoals planningswerkzaamheden, de uitvoering van audits en het rapporteringsproces.



Van links naar rechts: Edward Heck, Arjan Man en Han Koreman

## Euronext nv

Euronext nv is opgericht in 2000 als eerste pan-Europese beurs. Inmiddels beheert Euronext de effectenbeurzen van België, Frankrijk, Nederland en Portugal en de derivatenbeurzen van dezelfde landen plus het Verenigd Koninkrijk. Verder heeft Euronext strategische belangen in Atos Euronext Market Solutions (technische ontwikkeling en beheer van onder meer handelssystemen), GL Trade (front end handelssystemen) en MTS (Europese beurs voor met name staatsobligaties). Euronext streeft naar een leidende rol in de integratie van de wereldwijde beurshandel.

Internal Audit Services Euronext (IAS) is tot stand gekomen tijdens de oprichting van Euronext nv in 2000 uit de afzonderlijke interne accountantsdiensten van de beurzen van Amsterdam, Brussel en Parijs. Als inrichtingsprincipe is gekozen voor de toepassing van het *think global, act local* principe van Euronext:

één uniforme auditaanpak, maar wel op elke locatie auditors met kennis van de lokale cultuur en context. Groot voordeel van deze aanpak is dat bekend is wat er lokaal speelt en dat voor het bekende 'massagewerk' de juiste toon gevonden kan worden. Maar wanneer nationale gevoeligheden optreden, kan er altijd een team met meer neutrale nationaliteiten worden ingezet. Hierdoor kan de afdeling objectief en betrokken zijn.

Op dit moment bestaat IAS uit 19 fte's, vijf nationaliteiten, verdeeld over vier locaties en met een verscheidenheid aan achtergronden (accountants, controllers, consultants, IT-auditors, (bedrijfs)economen). De audits worden meestal uitgevoerd in teams bestaande uit auditors met gemengde achtergrond en ervaring. De ervaring leert dat de auditors gemiddeld tot 30 procent van hun tijd op een andere locatie werkzaam zijn, omdat voor bijna elke audit meerdere locaties aangedaan moeten worden. IAS rapporteert aan de CEO en aan het audit comité van de raad van commissarissen, die het op een risicoanalyse gebaseerde jaarplan goedkeuren dat naast jaarlijkse vaste onderzoeken (zoals de annual IT review, annual compliance review, revenue audits) ook ruimte biedt aan de vele auditverzoeken van het management.

Gegeven de hoog gereguleerde omgeving waarin Euronext opereert, is een voorwaarde dat professionele auditstaf gecertificeerd moet zijn (CIA, CISA, RE, RO, RA et cetera) of hiertoe een opleiding volgt.

## Aanpak van kwaliteitstoetsing

De belangrijkste reden om mee te doen met de kwaliteitstoetsing was dat een aantal externe belanghebbenden zelfstandig de kwaliteit van IAS wilde toetsen alvorens gebruik te maken van de uitkomsten van de auditwerkzaamheden. Met negen toezichhouders, twee externe accountants, een geïnteresseerde raad van bestuur en een betrokken audit comité, zou dit tot een onwerkbare situatie leiden. Bovendien was Euronext erbij gebaat dat het onderzoek zou worden uitgevoerd door experts die geen gebruik maken van de uitkomsten van de werkzaamheden. Een onafhankelijke derde partij dus, zoals het IIA. Bijkomend voordeel is dat er nu één toetsingskader is, in plaats van de wisselende normensystemen van iedere individuele partij. Gezien de internationale context van Euronext werd verlangd dat de kwaliteitstoetsrapportage in het Engels zou worden geschreven.

Zoals bij ieder onderzoek is het van belang dat een normenkader aanwezig is. Voor toetsing van de IAF kan gebruik worden gemaakt van de Attribut en Performance Standaarden zoals door het IIA gedefinieerd. Aangezien al in de zomer van 2004 bekend was dat er een toetsingsverplichting aankwam, is toentertijd aan één van de auditors gevraagd een selfassessment uit te voeren. Tijdens dit selfassessment zijn de hiervoor genoemde standaarden gebruikt. Door deze initiële toetsing konden eventuele omissies in de interne beheersing van IAS nog voor de toetsing door het IIA worden onderkend en verholpen. Zo is er bijvoorbeeld nog een audit-closing formulier geïntroduceerd waarmee de leadauditor en auditmanager schriftelijk verantwoording afleggen over het betreffende onderzoek.

Zoals bij ieder onderzoek is het van belang dat je in staat bent je bevindingen en conclusies te onderbouwen. Het dossier dat tijdens het selfassessment is aangelegd zou tevens voor het IIA onderzoeksteam een eerste startbasis vormen. Overigens was het feit dat we het selfassessment al was afgerond een van de redenen waarom Euronext bij het College Kwaliteitstoetsing had aangegeven dat wij bereid waren in de pilot-fase mee te doen. Naar later bleek worden door het onderzoeksteam drie documenten vooraf verstrekt aan de te toetsen IAF: de vragenlijst attributenstandaarden, de vragenlijst performance standaarden en een selfassessment van de Code of Ethics. Deze dienen door de Chief Audit Executive te worden ingevuld en na ondertekening te worden geretourneerd aan het onderzoeksteam.

### Veldwerk gedurende kwaliteitstoetsing

In de basis verschilt het werk van het onderzoeksteam niet van de werkzaamheden die Euronext zelf uitvoerde bij het selfassessment. Echter, zoals algemeen bekend, kunnen de IIA-standaarden op verschillende manieren worden geïmplementeerd. Het was daarom erg interessant om de ideeën van het IIA-onderzoeksteam te vernemen. Bij Euronext bestond het team uit zeer ervaren internal auditdirecteuren. De ervaring die zij meebrachten vanuit hun eigen praktijk hebben leverden weer tips en trucks op in het verder aanscherpen van ondermeer de procedures en de wijze van rapporteren.

Door de voorbereidingen was het onderzoeksteam in staat om op zeer efficiënte wijze het onderzoek uit te voeren. Bij het toetsen van de werkdossiers ging het onderzoeksteam op zoek naar de dossiers uit de verschillende onderzoekdisciplines. De belangrijkste dossiers werden beoordeeld, zoals: annual IT review; annual compliance review; completeness of revenues; risk management; IT cost management.

Door het beoordelen van dossiers uit verschillende auditdisciplines, was het onderzoeksteam in staat om een goed beeld te krijgen van de kwaliteit van de werkwijze.

### Resultaten van de kwaliteitstoetsing

Volgens de handleiding IIA kwaliteitstoetsing zijn de resultaten van het onderzoek alleen voor interne doeleinden te gebruiken en mogen deze niet aan derden kenbaar worden gemaakt. Wel kan iets worden gezegd over de drie typen oordelen die het IIA onderscheidt, namelijk: 'het stelsel van kwaliteitsbeheersing voldoet aan de eraan te stellen eisen', 'het voldoet met aanbevelingen voor verbeteringen' of 'het voldoet niet'. Bij de startbijeenkomst van de Kwaliteitstoets is aangegeven dat het IIA verwacht dat de grote meerderheid van de internal auditfuncties het type II (voldoet met aanbevelingen voor verbetering) oordeel zal verkrijgen. Het behalen van een geheel 'schone verklaring' lijkt overigens een moeilijke opgave omdat dit zou betekenen dat je aan alle standaarden van het IIA zou voldoen. Sommige van de standaarden zijn begrijpelijk voor de Amerikaanse omgeving maar minder bruikbaar in de Nederlands/Europese omgeving. Niet voldoen aan deze standaarden lijkt dan ook goed uit te leggen aan de raad van bestuur of het audit comité.

### Conclusies en vervolgacties

IAS Euronext is zeer tevreden over de uitkomsten van het onderzoek. Bij het afstemmen van de conceptrapporten werden de procedures keurig door het onderzoeksteam gevolgd. Direct na het veldwerk was er een afsluitende bijeenkomst waarin onder meer bevindingen, gezichtspunten en aanvullend bewijs werden besproken. Voorts is met het onderzoeksteam een concept besproken dat resulteerde in een definitief concept. Het definitieve concept en het oordeel wordt uiteindelijk vastgesteld door het College Kwaliteitstoetsing. Na ontvangst van het definitieve concept is er nog een mogelijkheid om aanvullend commentaar te geven, waarna het college het rapport definitief vaststelt. Euronext was het vrij snel eens waren met de bevindingen en eventuele aanbevelingen en heeft daarvan dus geen gebruik gemaakt.

Euronext heeft het als een groot voordeel ervaren dat we een jaar voor de Kwaliteitstoets al een selfassessment op basis van de attributen en performance standaarden was uitgevoerd. Zwakke plekken waren bekend en daarop waren al acties uitgezet.

Bovendien was na de fusie tussen de beurzen de afdeling aangepast, waarbij het mogelijk was om een quality assurance-functie binnen IAS in te vullen. Een bijkomend voordeel was dat de complianceactiviteiten al twee jaar eerder waren overgedragen aan een afzonderlijke afdeling. Het review team had de verbijzondering van de compliancefunctie als specifiek aandachtspunt meegekregen.

Het onderzoeksrapport van het IIA heeft een onafhankelijke status. Het onderzoek wordt niet uitgevoerd door een partij die zelf moet steunen op, of gebruik moet maken van de werkzaamheden van de internal auditfunctie.

Een openstaand punt is dat het rapport formeel alleen intern gebruikt kan worden. Hierdoor kan geen verslag worden gedaan over de inhoud en het resultaat aan belangrijke externe belanghebbenden. □

### Samenvatting en suggesties

De Kwaliteitstoets is een goed instrument om weer eens door de afdelingsprocessen heen te gaan. Het dwingt je om de zaken te regelen en aandacht te geven aan dingen die vaak blijven liggen. De Kwaliteitstoets zou niet moeten leiden tot verrassingen, maar dat heb je zelf in de hand. Een selfassessment op basis van het toetsingskader bestaande uit de Code of Ethics en de attributen en performance standards van het IIA leent zich hier uitstekend voor. De belangrijkste suggesties: bereid je goed voor, liefst door middel van een selfassessment; richt indien enigszins mogelijk een afzonderlijke quality assurance-functie in of zorg dat iemand binnen de afdeling deze rol heeft, ondersteund met de juiste middelen; zorg dat de questionnaires die het onderzoeksteam gebruikt onderbouwd zijn met dossiers; draag indien mogelijk eventuele compliance activiteiten over en, last but not least, zorg als altijd dat de auditdossiers op orde zijn.

De mens  
achter  
Fortis?



Dat kun  
jij zijn!

Fortis Audit Services  
(Senior) Auditors en  
Assistant Audit Managers



### Ons bedrijf

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

### Auditor als business partner

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

### Indicatie van onze verwachtingen

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

### Uitnodiging

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

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

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

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



**FORTIS**

Solid partners, flexible solutions



# De gevolgen van de geïntegreerde auditbenadering voor de auditfunctie(2)

In de geïntegreerde auditbenadering wordt het gemeenschappelijke van de verschillende auditdisciplines aangegrepen om het management op een doelmatige wijze te voorzien van kwalitatief hoogwaardige producten. In deel 1 definieerde Jan van Praat zowel auditing als het object met de daarbij behorende kwaliteitsaspecten nader. In deel 2 komt hij tot een uitwerking van de geïntegreerde benadering van auditing en de gevolgen daarvan voor de organisatie van de auditfunctie.

J.C. van Praat

## De beheersingsmaatregelen

Een integraal manager heeft de verantwoordelijkheid om kwaliteit te leveren. Hij zal dan ook moeten komen tot een goede mix van de kwaliteitsaspecten en wel op een zodanige wijze dat de doelstellingen van de organisatie zo goed mogelijk worden gerealiseerd. Hiermee zijn we dan gekomen bij het derde element: de beheersingsmaatregelen. De beheersingsmaatregelen kunnen op verschillende manieren in categorieën worden ingedeeld. Een veelgebruikte indeling is die naar aard. Hierbij worden de beheersingsmaatregelen onderscheiden in:

- **Organisatorische beheersingsmaatregelen:** deze zijn erop gericht om een organisatie te structureren, waarbij de structurering het gevolg is van het delegatieproces. In feite leidt dit tot een arbeidsverdeling. Een belangrijk aandachtspunt is het implementeren van functiescheidingen. De structurering van de organisatie wordt vastgelegd in organisatieschema's en nader uitgewerkt in functie- en taakbeschrijvingen.
- **Procedurele beheersingsmaatregelen:** de mensen werkzaam in de organisatie zullen op een gestructureerde en systematische wijze met elkaar moeten samenwerken. Om te kunnen spreken van een goed functionerend samenwerkingsverband zullen er afspraken gemaakt moeten worden. Deze afspraken worden vervolgens vastgelegd in beschrijvingen. Het bekende handboek AO is hiervan het meest sprekende voorbeeld.
- **Technische beheersingsmaatregelen:** er wordt steeds meer gebruik gemaakt van technische hulpmiddelen waarbij vooral ICT van steeds groter belang wordt. Het hiervoor genoemde samenwerkingsverband tussen mensen wordt steeds meer ondersteund door geautomatiseerde hulpmiddelen. Men zegt wel eens dat de ICT de inrichting en het functioneren van organisatie steeds meer bepaalt.

Overigens hangen deze beheersingsmaatregelen wel met elkaar samen. Dit samenstel van beheersingsmaatregelen noemen we het interne beheersingssysteem. Het betreft de verwachtingen (de doelen), het beleid, de beheersing van processen, de mogelijkheid en de wijze van bijsturing alsmede de opzet en inrichting van het geheel.<sup>1</sup> Als onderdeel van het interne beheersingssysteem kan het zogenaamde interne betrouwbaarheidssysteem worden gezien. Hierbij gaat het om de regeling van de bevoegdheden, de wijze waarop met de 'waarden' van de organisatie mag en moet worden omgegaan en de betrouwbaarheid van de administratie.

Volgens Starreveld ligt de focus van interne betrouwbaarheid op (interne) controle.<sup>2</sup> Naar analogie kan worden gesteld dat het stelsel van interne controlemaatregelen een subset is van het grotere geheel van beheersingsmaatregelen. Het feit dat het interne betrouwbaarheidssysteem kan worden gezien als een onderdeel van het interne beheersingssysteem, is belangrijk vanwege de relatie tussen de eerdergenoemde wettelijke taak en de geïntegreerde auditbenadering. Omdat in het kader van de wettelijke taak de kwaliteit van de organisatie centraal staat, kan worden gesteld dat de uitwerking van de wettelijke taak een onderdeel is van de beoordeling van het interne beheersingssysteem. Aan het einde van dit artikel wordt hier nog op teruggekomen.



**Jan van Praat**

Jan van Praat is directeur bij de Departementale Auditdienst van het ministerie van Justitie.



### De geïntegreerde benadering van auditing

Een belangrijk element voor de geïntegreerde auditbenadering is de manager. We zagen al dat de manager kwaliteit moet leveren en wel zodanig dat de doelstellingen van de organisatie worden gerealiseerd. De manager zal zich hierover moeten verantwoorden. Dit doet hij onder meer via het jaarverslag. In dit jaarverslag wordt verantwoording afgelegd over de gang van zaken in de organisatie in een voorafgaande periode. Daarbij gaat het om informatie die het product is van de activiteiten die door een organisatie zijn uitgevoerd, met andere woorden: er is bedrijfsvoering nodig om doelstellingen te realiseren en informatie te produceren die inzicht geeft in het realiseren van de doelstellingen. Alle relevante informatie zal een weerspiegeling moeten zijn van de werkelijkheid.

De relatie tussen de bedrijfsvoering en de informatie wordt gelegd door de administratie. Het gaat hierbij nadrukkelijk niet alleen om de financiële administratie, doch om het gehele registrerende apparaat dat gegevens over de bedrijfsvoering vastlegt en deze vervolgens aggregereert naar bestuurlijke informatie. Het zal duidelijk zijn dat ICT daarbij een steeds belangrijkere rol speelt. Er wordt steeds meer gebruik gemaakt van zogenaamde geïntegreerde systemen waarbij financiële en niet-financiële gegevens worden vastgelegd, verwerkt en samengevat naar bestuurlijke informatie. Het is al lang niet meer overal zo dat de zogenaamde financiële informatie in de jaarrekening afkomstig is uit alleen de financiële informatiesystemen (boekhoudpakketten). Naar aanleiding hiervan is de conclusie dat van de auditor verwacht mag worden dat ook hij aandacht besteedt aan alle aspecten van de bedrijfsvoering, wat mede gestimuleerd wordt door het feit dat ook de bestuurlijke informatievoorziening het resultaat is van geïntegreerde informatiesystemen. De vraag rijst nu hoe dit in zijn werk gaat. Hierbij wordt aangesloten op de aanpak zoals die ook opgenomen is in het HARO: er wordt op basis van risicomangement gewerkt waarbij onderscheid wordt gemaakt tussen de planningsfase, de uitvoeringsfase en de rapportagefase (inclusief oordeelsvorming). Wat dit betreft is er niets nieuws onder de zon.

Het bijzondere is dat vooral in de planningsfase 'alle aspecten van de bedrijfsvoering' worden meegenomen. Dit betekent dat bij de communicatie met de opdrachtgever (het management) uitgegaan wordt van de GA-kubus. Er wordt gekeken naar alle kwaliteitsaspecten, de gehele bedrijfsvoering (de samenhang tussen organisatie, processen, informatiesystemen en technische infrastructuur) en het gehele interne beheersingssysteem (organisatorische, procedurele en technische beheersingsmaatregelen). Deze totaalbenadering is vooral van belang bij de uitvoering van de risicoanalyse. Nadrukkelijk wordt gesteld dat de risicoanalyse wordt uitgevoerd door de organisatie zelf. De auditor treedt alleen op als ondersteuner. Van de auditor mag verwacht worden dat hij aan het management aan kan geven hoe een risicoanalyse moet worden uitgevoerd.

Bij het ministerie van Justitie speelt de auditdienst nadrukkelijk deze ondersteunende en faciliterende rol. Er worden gesprekken gevoerd met het gehele managementteam en er worden plenaire

sessies georganiseerd waar met behulp van technische hulpmiddelen (stemkastjes) de risicoanalyse wordt afgerond. Na definitieve afstemming met het management worden de uitkomsten van de risicoanalyse gebruikt als startpunt voor het plannen van de audits. Hierbij worden prioriteiten gesteld en wordt het auditobject (voor alle zekerheid: de gehele bedrijfsvoering) opgesplitst in specifieke auditobjecten. Hierbij is het ook mogelijk om de specifieke auditobjecten te verdelen over meerdere jaren.

### Uitvoering

Na de planningsfase, die heeft geleid tot een meerjarige planning van de uit te voeren audits, wordt de uitvoering ter hand genomen naar opzet, bestaan en werking van beheersingsmaatregelen. Nadere toelichting is hier overbodig. Eén punt vraagt wel de aandacht en dat betreft de toetsing van de werking. Bij de toetsing van de werking wordt gebruik gemaakt van zogenaamde attributieve steekproeven. Deze steekproeven zijn dus gericht op het toetsen van de goede werking, dit in tegenstelling tot de zogenaamde variabele steekproeven waarbij de uitkomsten van het proces het auditobject zijn en uitspraken worden gedaan over de getrouwheid van de vaak financiële informatie. Voor het onderscheid tussen deze twee steekproefvormen wordt verwezen naar het boek *Inleiding EDP Auditing*.<sup>3</sup> Na afloop wordt het oordeel gevormd en er wordt gerapporteerd aan de opdrachtgever. Ook hier is nadere toelichting niet nodig. Het verdient wel aanbeveling in de rapportering nadrukkelijk een relatie te leggen met de eerder uitgevoerde risicoanalyse en de hieruit voortvloeiende planning. Door deze verwijzing is men zich voortdurend bewust van de plaats van de specifieke audit in het 'totaalplaatje'.

Met betrekking tot de risicoanalyse is nog een aspect van belang. De individuele audits zullen over meerdere jaren uitgevoerd worden. Het is nadrukkelijk wel de bedoeling om de risicoanalyse regelmatig te actualiseren. De uitkomsten van de individuele audits zullen hierbij van invloed zijn, terwijl uiteraard ook de externe en interne ontwikkelingen buiten en binnen de organisatie van invloed zijn op de risicoanalyse. De auditor en ook het management moeten zich hiervan bewust zijn en moeten zich voortdurend afvragen wat de invloed van deze ontwikkelingen is op de risicoanalyse. In feite gaat het hier om de gewone planning en controlcyclus. Niets nieuws, maar het moet echter wel gedaan worden.

### Gevolgen geïntegreerde auditbenadering

De geïntegreerde auditbenadering heeft consequenties voor de wijze waarop de auditdienst georganiseerd is en ook de wettelijke taak moet hierin zijn plaats krijgen. Op beide aspecten wordt hierna ingegaan.

#### • Organisatie van de auditfunctie

Het belangrijkste gevolg van de geïntegreerde auditbenadering betreft de organisatie van de auditdienst. In een dergelijke benadering is een opsplitsing van de auditdienst in deskundigheidsgebieden ongewenst. Bij de auditdienst van Justitie maken we dan ook geen onderscheid meer tussen financial auditing, operational

auditing en IT-auditing. Gekozen is voor een 'klantgerichte' indeling in clusters waarbij in een cluster alle traditionele disciplines/deskundigheden zijn vertegenwoordigd. Ook is er voor gekozen om alle nieuwe medewerkers in eerste instantie een operational auditopleiding te laten volgen. Deze opleiding sluit het best aan op de geïntegreerde auditbenadering. Na afronding van deze opleiding is het vervolgens mogelijk dat men zich specialiseert en bijvoorbeeld voor accountant of IT-auditor studeert. Overigens blijft binnen de auditdienst de vaktechnische kwaliteit een punt van aandacht. Door het (organisatorisch) verdwijnen van disciplines zou men de indruk kunnen krijgen dat vaktechniek niet de aandacht krijgt die nodig is. Binnen de auditdienst van Justitie is dit opgelost door de volgende kennisdomeinen te introduceren:

- risk & control awareness;
- compliance assurance;
- management control assurance.

Binnen de auditdienst zijn op seniorniveau kennisdomeintrekkers aangewezen die verantwoordelijk zijn voor productontwikkeling en die vaktechnische bijeenkomsten organiseren om de producten uit te dragen. Deze producten zijn vaak het resultaat van uitgevoerde audits. Voor vaktechnische bijeenkomsten is in principe elke auditor uitgenodigd en men kan, afhankelijk van de persoonlijke interesse, aan een of meerdere van deze bijeenkomsten deelnemen.

Je zou denken dat deze deelname een vrijblijvend karakter heeft, doch dat is niet zo. In het kader van de HRM-cyclus worden POP-formulieren ingevuld. Hierbij wordt van medewerkers verwacht dat zij nadenken over hun toekomstige ontwikkeling, dit vastleggen in een persoonlijk ontwikkelingsplan (POP) en deze planning vervolgens uitvoeren, onder andere door aandacht te geven aan de persoonlijke vaktechnische ontwikkeling. Deze benadering is nodig in het kader van de ontwikkeling van de medewerker tot een managementfunctie binnen de auditdienst of elders in de organisatie.

De auditdienst kan met recht een kweekvijver worden genoemd: in het kader van de geïntegreerde auditbenadering heeft elke auditor kennisgemaakt met alle aspecten van de bedrijfsvoering, is er gecommuniceerd met alle niveaus in de organisatie en vanuit de risicoanalytische benadering heeft de auditor geleerd de beheersing van de organisatie topdown op te pakken. Samen met een gestructureerde vaktechnische ontwikkeling zit de organisatie te wachten op medewerkers van de auditdienst die na een aantal jaren als manager in de lijn kunnen worden opgenomen.

#### • De wettelijke taak van de auditor

Uiteraard mag de wettelijke taak niet worden vergeten. In feite betreft het hier de primaire functie van de 'oude' accountantsdienst, een verantwoordelijkheid die de departementale auditdienst nog steeds heeft. In de accountantscontrole neemt de systeemgerichte controleaanpak vanouds een prominente plaats in. In deze aanpak ligt een nauwe relatie met de geïntegreerde auditbenadering. Deze geïntegreerde auditbenadering heeft vooral

aandacht voor informatiesystemen, doch beziet deze geïntegreerd. De kwaliteitsaspecten rechtmatigheid en de betrouwbaarheid worden in de geïntegreerde benadering beide meegenomen. Voor de accountant resteren nog de zogenaamde specifieke vervolwerkzaamheden, hiervoor al aangeduid met de cijferanalyses, verbandcontroles en, indien nodig, deelwaarnemingen op de uitkomsten van processen. Deze zullen met name in het voorjaar aanvullend moeten worden uitgevoerd. Hierbij is het belangrijk dat deze specifieke vervolwerkzaamheden belangrijke input kunnen opleveren voor de risicoanalyse, die in feite doorlopend bijgewerkt wordt. Deze aangepaste risicoanalyse kan vervolgens weer gevolgen hebben voor de auditplanning. Hiermee is de cirkel rond en krijgt de traditionele jaarrekeningcontrole een plaats in de geïntegreerde auditbenadering.

#### Rapportering

Als laatste is het belangrijk nog even stil te staan bij de rapportering naar aanleiding van de wettelijke taak. In het HARO wordt een onderscheid gemaakt tussen financiële en niet-financiële informatie. Op zich is dit onderscheid wel te maken, doch in het handboek heeft dit tot gevolg dat er ook in de audit onderscheid wordt gemaakt. In principe wordt voor de financiële informatie een uitspraak gedaan over de getrouwheid van de uitkomsten, terwijl bij de niet-financiële informatie alleen een uitspraak wordt gedaan over de totstandkoming daarvan. Er wordt dus geen uitspraak gedaan over de getrouwheid van de niet-financiële informatie.

Het zal duidelijk zijn dat dit, gegeven de toenemende integratie, niet te begrijpen is. Dit misverstand moet snel opgelost worden, immers een gedegen systeemgerichte auditaanpak (dus geen controleaanpak) samen met de aanvullende uitkomstgerichte controles (zoals cijferbeoordeling en verbandcontroles), moeten een meer dan voldoende basis kunnen vormen voor het verantwoord kunnen doen van een uitspraak over de getrouwheid van alle informatie zoals die opgenomen is in het jaarverslag.

In dit verband is het bovendien jammer dat er voor gekozen is het management zich te laten uitspreken over het in control zijn: de zogenaamde bedrijfsvoeringsparagraaf. Naar mijn mening is het departementaal jaarverslag een grote verantwoording van het management (dus de minister en zijn gehele ambtenarenapparaat) en is het niet nodig dat men zich expliciet verantwoordt over de bedrijfsvoering. Wat dit betreft hoop ik dat deze expliciete verantwoording, zoals Caren van Egten<sup>4</sup> al aangaf, een tussenstation is naar een jaarverslag dat gezien wordt als de totaalverantwoording van een departement. □

#### Noten

1. Gebaseerd op Starreveld, deel 1, vijfde druk 2002.
2. Wellicht niet nodig, maar toch nog even de definitie: interne controle betreft de controle op de oordeelsvorming en de activiteiten van anderen, voor zover die controle ten behoeve van de leiding van de betrokken organisatie door of namens de leiding wordt uitgeoefend.
3. *Inleiding EDP-auditing* van Jan van Praat en Hans Suerink, 5e druk, november 2004. In paragraaf 4.9.3. (blz. 65 e.v.) wordt ingegaan op de statistische steekproef.
4. Caren van Egten gaf dit aan tijdens het laatste IODAD-congres, gehouden op 18 november 2005 in het Circustheater te Scheveningen.



# Wat zijn de gevolgen?

Het Handboek Auditing Rijksoverheid (HARo) is aangepast. Aanleiding waren de uitkomsten van het IBO 'regeldruk en controletoren', de verdere verbreding van de auditfunctie en de ontwikkelingen in de accountancy in zijn algemeenheid. Wat zijn de consequenties van de IBO, welke nieuwe frauderichtlijnen zijn er en hoe zit het met de accountantsbemoeienis met de zogeheten niet-financiële informatie in de verantwoording?

H. van der Wielen, S. van den Boom en H. Riesebos

“HARo 2006: Waarom? Omdat de ontwikkelingen niet stilstaan.” Dat was de titel van het seminar van de Rijksacademie voor Financiën en Economie op 10 mei 2006, ter gelegenheid van de presentatie van het Handboek Auditing Rijksoverheid (HARo) 2006. De implementatie van het kabinetsstandpunt met betrekking tot de uitkomsten van het 'IBO regeldruk en controletoren', de stappen voorwaarts in de verbreding van de auditfunctie en de ontwikkelingen in de accountancy in zijn algemeenheid, de aanleidingen hebben ertoe geleid dat het HARo 2005 is aangepast.

## IBO regeldruk en controletoren

Om de druk van regels en opeenstapeling van controles te lijf te gaan, stelde de ministerraad in 2003 een werkgroep in die een interdepartementaal beleidsonderzoek (IBO) ging uitvoeren naar regeldruk en controletoren. Dit onderzoek werd in 2004 afgerond. Kabinet en Tweede Kamer gingen akkoord met het pakket voorstellen 'IBO regeldruk en controletoren'. Deze voorstellen zijn stapsgewijs door de departementen ingevoerd en de effecten ervan zullen in de departementale jaarverslagen over 2006 zichtbaar worden. De essentie van het project is dat de irritatie over beheer- en controlelasten moet worden bestreden door aan de voorkant te zorgen voor minder en eenvoudiger regels. De intensiteit van beheersing en controle moet worden gedifferentieerd, afhankelijk van de geïdentificeerde risico's. Het management is daarbij aan zet, ook wat betreft het afleggen van verantwoording.

## Minister legt verantwoording af

Omdat de ministers tot op heden zelf niets expliciets hoefden te

melden over rechtmatigheid in het jaarverslag, en de discussie hierover werd gevoerd tussen departementale auditdiensten en de Algemene Rekenkamer, leek het er soms op dat niet de minister maar de auditdienst verantwoordelijk was voor rechtmatigheid. Om een zuiverder systeem te creëren, is afgesproken dat de minister voortaan zelf in de bedrijfsvoeringsparagraaf van het jaarverslag verantwoording af zal leggen over onder meer rechtmatigheid. Dit gebeurt in de bedrijfsvoeringsparagraaf van het departementale jaarverslag. De bedrijfsvoeringsparagraaf nieuwe stijl kent vier verplichte onderdelen: rechtmatigheid van de begrotingsuitvoering, totstandkoming beleidsinformatie, gevoerd financieel en materieelbeheer, en overige aspecten van de bedrijfsvoering. Als er sprake is van tekortkomingen op één of meer van deze aspecten, moeten deze in de bedrijfsvoeringsparagraaf gemeld worden.

De bedoeling van de bedrijfsvoeringsparagraaf is dat de minister zich transparanter verantwoordt, waardoor de Tweede Kamer betere informatie krijgt. De Kamer kan de minister hierover vragen stellen en er zonodig met hem of haar over debatteren. De auditdienst zal met ingang van het verslagjaar 2006 niet zelf meer over rechtmatigheid rapporteren in de accountantsverklaring, maar nagaan of de minister in het jaarverslag getrouwe informatie verschaft over de in het verslagjaar gemaakte rechtmatigheidsfouten. Dit betekent dat de accountantscontrole op rechtmatigheid verschuift van een 'direct reporting-opdracht' naar een 'attest-opdracht'. Met als consequentie dat, wanneer er sprake is van een adequate verantwoording door het management van rechtmatigheidsfouten in de bedrijfsvoeringsparagraaf

toch een goedkeurende accountantsverklaring kan worden afgegeven.

### De rol van de manager

Eén van de doelstellingen van de IBO-besluiten is een beter gebruik van risicomangement. Natuurlijk werd er in het verleden ook al (veelal impliciet) aan risicomangement gedaan, maar in het kader van het IBO heeft het kabinet besloten dat het instrument risicomangement expliciet en gestructureerd door het management zal worden toegepast. De auditor zal het management hierbij ondersteunen. Daarom wordt in het HARo 2006 uitvoerig aandacht besteed aan risicomangement. Deel drie van het handboek schenkt aandacht aan een in 2005 ontwikkelde toolbox risicomangement, die door het management en de auditor gebruikt kan worden bij het verder ontwikkelen van risicomangement binnen het departement. De verdere ontwikkeling van de brede onderzoeksfunctie van de departementale auditdiensten heeft aanleiding gegeven tot de opstelling van andere nieuwe toolboxes voor operational audits, op het gebied van huisvestingsbeleid, integriteitsbeleid, projectaudits, externe governance, en het transitieproces HRM. Het handboek geeft samenvattingen van deze toolboxes. Alle kunnen zowel door de manager als door de auditdienst worden gebruikt.

Een ander uitgangspunt van het IBO regeldruk en controletoren is dat de minister of het management zelf in de bedrijfsvoeringsparagraaf verantwoording aflegt over de bedrijfsvoering, waaronder de rechtmatigheid. Het afleggen van verantwoording is het logische sluitstuk van het dragen van verantwoordelijkheid. Door deze nieuwe benadering komt de nadruk te liggen op de voorkant van het proces. Dat is logisch omdat de minister c.q. de manager ook de inrichting van de bedrijfsvoering bepaalt, en daarmee de instrumenten die worden gebruikt voor sturing, beheersing en risicomangement. De minister of manager maakt vooraf bepaalde keuzen en verantwoordt zich hierover achteraf in de bedrijfsvoeringsparagraaf. De bedrijfsvoering wordt vanuit een risicogerichte benadering ingericht en moet betrekking hebben op zaken die werkelijk van belang zijn. Het moet gaan om het beheersen van de echte risico's, waarover het management keuzen moet maken.

Opmerkelijke zaken krijgen in de bedrijfsvoeringsparagraaf, die een uitzonderingsrapportage is, de noodzakelijke nuanceringsen en toelichtingen, zodat het management ze in het juiste perspectief kan plaatsen. Zoals boven beschreven, bevat de bedrijfsvoeringsparagraaf vier verplichte onderdelen. Daarbij is voor het onderdeel rechtmatigheid met de Tweede Kamer een kwantitatieve ondergrens afgesproken waarboven fouten en onzekerheden gerapporteerd moeten worden (rapporteringstolerantie op artikelniveau). De departementale auditdienst beoordeelt of de bedrijfsvoeringsparagraaf een getrouw beeld geeft van de werkelijkheid.

In de loop van 2005 kwamen er wijzigingen in de toeslageregelingen (zorg, huur en kinderopvang van respectievelijk de ministeries van VWS, VROM en SZW). De Belastingdienst (Financiën) voert deze gewijzigde toeslageregelingen uit. Hiermee diende zich een mooie gelegenheid aan om, vooruitlopend op 2006, met de

betrokken departementen de IBO-besluiten te gaan invoeren. Zo is ervaring met de IBO-implementatie opgedaan, waar ook de andere departementen – die allemaal over 2006 een bedrijfsvoeringsparagraaf nieuwe stijl moeten opstellen – wat van kunnen leren.

### De rol van de auditdienst

Tot nu toe gaf de departementale auditdienst een verklaring af die mede betrekking heeft op rechtmatigheid. Wanneer de auditdienst 1 procent of meer aan rechtmatigheidsfouten constateerde, kon géén goedkeurende accountantsverklaring worden afgegeven. Deze systematiek is met de IBO-besluiten verlaten.

Rechtmatigheid verdwijnt uit de accountantsverklaring en wordt een onderwerp waarover het management zelf verantwoording aflegt in de bedrijfsvoeringsparagraaf van het jaarverslag. Als het management dit adequaat doet, kan de auditdienst ook bij rechtmatigheidsfouten boven de 1 procent een goedkeurende verklaring afgeven. De auditdienst verklaart dan dat, naast de cijfers in de jaarrekening, ook de rechtmatigheidspassage in de bedrijfsvoeringsparagraaf een getrouw beeld geeft. Dit maakt het voor het management mogelijk een genuanceerder beeld van de werkelijkheid te geven. Winst is ook dat het management het heft hier veel meer in eigen hand houdt dan in de oude situatie, waarin het immers onderworpen was aan het digitale oordeel van de auditdienst en de Algemene Rekenkamer. Het management kan nu toelichten waarom rechtmatigheidsfouten boven de 1 procent liggen (moeilijk uitvoerbare regeling, interne reorganisatie, gerechtvaardigde tijdelijke afwijking, et cetera), waarmee ook de Tweede Kamer een beter inzicht wordt geboden.

In de accountantsverklaring nieuwe stijl spreekt de auditdienst een oordeel uit of de jaarrekening met de daarbij behorende financiële toelichtingen, alsmede de in de bedrijfsvoeringsparagraaf opgenomen rapportage over de rechtmatigheid, een getrouw beeld geven van de begrotingsuitvoering. Daarnaast bevat de verklaring een uitspraak over de vraag of het jaarverslag



Hans van der Wielen, Sjeff van den Boom en Herman Rieseboos zijn werkzaam bij de afdeling Auditbeleid van de Directie Coördinatie Auditbeleid Departementen (CAD) van het ministerie van Financiën. Zij hebben dit artikel op persoonlijke titel geschreven.



is opgesteld in overeenstemming met de verslaggevingsvoorschriften, en over de vraag of de in het jaarverslag opgenomen niet-financiële informatie verenigbaar is met de financiële informatie. De exacte tekst van de modelverklaring is op dit moment nog niet beschikbaar, omdat de tekst van de diverse accountantsverklaringen op dit moment door het NIVRA wordt herzien. Deze herziening is nodig vanwege het nieuwe verklaringstelsel (ISA 700).

Aard en omvang van de werkzaamheden van de auditdienst veranderen door de implementatie van de IBO-besluiten niet wezenlijk. De accountantscontrole blijft gericht op getrouwheid én rechtmatigheid. De kwantitatieve controlebevindingen over rechtmatigheid blijven beschikbaar. Wat wel anders wordt, is de manier waarop over rechtmatigheid en (andere) tekortkomingen in de bedrijfsvoering wordt gerapporteerd. Het aspect rechtmatigheid is een onderdeel van het jaarverslag geworden. Een getrouwbeeldverklaring zegt ook over dit aspect dat de informatie die erover wordt verstrekt klopt (of niet). Deze verklaring nieuwe stijl wordt met ingang van het verslagjaar 2006 ingevoerd. Zoals al aangegeven, hebben de vier toeslagdepartementen dit al over 2005 gedaan.

### Nieuwe frauderichtlijn

Een andere ontwikkeling waaraan het HARo 2006 aandacht besteedt, is de nieuwe frauderichtlijn (RAC 240). In deze richtlijn, die niet alleen voor het bedrijfsleven maar ook voor de overheid van toepassing is, zijn voorschriften opgenomen voor de werkzaamheden die de auditor moet verrichten om frauderisico's te identificeren en om zwakheden in de interne beheersingsomgeving aan het licht te brengen. Als er fraude is gesignaleerd of wordt vermoed, moet de auditor de leiding van de organisatie daarvan zo snel mogelijk op de hoogte brengen. Bij de initiële risicoanalyse en de omgevingsanalyse moet de accountant expliciet nagaan of er in de organisatie frauderisico's aanwezig zijn. In het handboek is daartoe als hulpmiddel voor de auditor een bijlage opgenomen waarin uitgaande van het denkmodel van de 'fraudedriehoek' voorbeelden zijn opgenomen van frauderisicofactoren. De fraudedriehoek is een denkmodel ter verklaring van het verschijnsel fraude dat er vanuit gaat dat er drie factoren zijn die fraude kunnen veroorzaken, te weten prestatieprikkels en druk, omstandigheden (gelegenheid) en de houding of het vermogen om fraude te rationaliseren.

### Niet-financiële informatie

Door de invoering van een meer op doelstellingen en prestaties gerichte manier van begroten en verantwoorden (niet alleen kijken naar geldstromen), bevat het jaarverslag steeds meer niet-financiële informatie. Het zich verantwoorden over het gevoerde beleid en de bedrijfsvoering heeft ook gevolgen voor de controle. Om de kwaliteit van de niet-financiële informatie zoveel mogelijk te waarborgen, zijn toereikende kwaliteitseisen voor het totstandkomingsproces van de niet-financiële informatie en de daarop afgestemde controle essentieel. Op grond van de Comptabili-

teitswet moet de departementale auditdienst controle verrichten op de totstandkoming van de informatie over het gevoerde beleid en de bedrijfsvoering. Deze wettelijke controletaak kan door gemengde audit teams worden verricht, waaraan zowel financial auditors als operational auditors deelnemen.

Bij de departementen kan men een diversiteit vaststellen van de bronnen waaruit de niet-financiële informatie afkomstig is:

- departementale systemen voor het verzamelen, genereren en veredelen van beleidsinformatie;
- informatiebronnen van derden;
- evaluatie- en bedrijfsvoeringsonderzoeken.

In de bedrijfsvoeringsparagraaf legt de minister onder meer verantwoording af over tekortkomingen die zich in de totstandkoming van de in het jaarverslag opgenomen niet-financiële informatie hebben voorgedaan. De departementen zijn verplicht tot het treffen van waarborgen in het proces van totstandkoming van de niet-financiële informatie met het oog op de kwaliteit van deze informatie.

De niet-financiële informatie dient te voldoen aan de volgende eisen:

- a. De niet-financiële informatie is binnen het departement op een ordelijke, controleerbare en deugdelijke wijze tot stand gekomen. Dit is het geval als:
  - de verantwoordelijkheden en bevoegdheden goed in het totstandkomingsproces zijn belegd;
  - het totstandkomingsproces achteraf reconstrueerbaar is;
  - de niet-financiële informatie die als uitkomst van het totstandkomingsproces wordt opgeleverd op volledige en juiste wijze in de begroting en in het jaarverslag is opgenomen;
  - de onafhankelijkheid van de evaluatie- en van de bedrijfsvoeringsonderzoeken is geborgd.
- b. De niet-financiële informatie is niet strijdig met de financiële informatie in de begroting of het jaarverslag.
- c. Van de niet-financiële informatie wordt in voorkomende gevallen duidelijk de informatiebron aangegeven.

In specifieke gevallen kan een minister met de Tweede Kamer concrete afspraken maken over aanvullende kwaliteitseisen voor de niet-financiële informatie.

Het is geen onderdeel van de wettelijke taak dat de auditdienst een inhoudelijke toets verricht op de in het jaarverslag opgenomen niet-financiële informatie zelf, anders dan ten aanzien van de niet-strijdigheid van deze informatie met de financiële informatie en de plausibiliteit van de bronvermelding. Daarnaast onderzoekt de auditdienst zoals gezegd of de niet-financiële informatie op ordelijke, controleerbare en deugdelijke wijze tot stand is gekomen. Hierover wordt niet in de accountantsverklaring gerapporteerd, maar in het samenvattende auditrapport. Sommige auditdiensten hebben ervoor gekozen de bevindingen hierover op te nemen in een afzonderlijk auditrapport. □



# Risico's van ERP-implementatie te ondervangen met auditing

Binnen het auditvak bestaan vele specialisaties met ieder hun eigen werkgebied. Wanneer bij een ERP-implementatie aansturing per afdeling wordt veranderd in aansturing per proces, leidt dat tot nieuwe risico's ten opzichte van de bestaande situatie. Vaak zijn daarvoor controls in het systeem aanwezig, maar soms zijn hier ook nieuwe controls voor nodig. Het is daarom aan te raden om voorafgaand aan de implementatie een risicoanalyse uit te voeren. Dit vereist de inzet van een gespecialiseerde EDP-auditor die complexe ERP-systemen kan doorgronden.

M.S. Woltjes en P. van Helden

Bij veel ERP-implementaties wordt de bestaande situatie zoveel mogelijk gekopieerd in het ERP-systeem. Bij een dergelijke 'as-is' implementatie worden verbeteringen pas doorgevoerd nadat enige tijd met een geïntegreerd systeem is gewerkt. Onvoldoende rekening houden met het afdelingsoverschrijdende karakter van een ERP-systeem leidt soms tot het één op één implementeren van het bestaande AO/IC-proces of AO-processen in het ERP-systeem. Zo ontstaat een mismatch tussen oude en nieuwe risico's en maatregelen, gebaseerd op de oude afdelingsgewijze organisatie. Hierdoor worden risico's 'ingebakken' in een complex geïntegreerd systeem, en dat is moeilijk achteraf te corrigeren.

## AO/IC vergeten onderdeel

Af en toe is AO/IC gewoon een vergeten onderdeel van een implementatie. Soms verwacht de organisatie dat de interne controle al in het ERP-systeem zit, en ontdekt dan net voor het live gaan dat dit niet per definitie zo is. De implementatie wordt dan niet meer gestopt. In plaats daarvan worden lapmiddelen bedacht om de belangrijkste risico's af te dekken. Pas bij een volgend groot onderhoud of bijvoorbeeld een SOx-project wordt de

AO/IC weer bekeken. Op dat moment worden de in het systeem meegeleverde of configureerbare controls ontdekt. Het is jammer dat een dergelijke analyse niet eerder plaatsvindt, want het gebruik van deze 'meegeleverde' controls is veel efficiënter en effectiever dan de tijdens de implementatie bedachte lapmiddelen.

## Nieuwe risico's door ERP

De ervaring met de invoering van ERP-systemen leert dat er een aantal grote risico's spelen bij de implementatie. Soms wordt een





ERP-systeem bijvoorbeeld geïmplementeerd als ware het een 'normale' applicatie die een (deel)proces binnen een afdeling ondersteunt. Door een ERP-implementatie verandert de aansturing per afdeling naar aansturing per proces. Dit leidt tot nieuwe risico's ten opzichte van de bestaande situatie. Zo leidt een handeling in een logistieke module (zoals goederenafgifte) tot een directe boeking in het grootboek.

Ook zal deze handeling leiden tot het draaien van een MRP run ([http://en.wikipedia.org/wiki/Material\\_requirements\\_planning](http://en.wikipedia.org/wiki/Material_requirements_planning)), om te zorgen dat het voorraadniveau van het betreffende artikel op basis van ingestelde parameters (zoals seizoensinvloed, strategische voorraad, verkoopacties et cetera) weer op orde komt. ERP integreert al deze bedrijfsprocessen. Hierdoor ontstaat het risico dat transacties kunnen worden opgestart die direct door het hele systeem lopen, zonder de tussenkomst van een controlerende instantie per gekoppeld bedrijfsproces. Zonder teveel in details te treden, zijn de gevolgen meestal pas zichtbaar in de financiële administratie. De financiële administratie wordt geconfronteerd met analyses van tussenrekeningen, andersoortige tussenbestanden, en met veel correcties achteraf - en dat was nu net niet de bedoeling. Veranderingen binnen de AO/IC van een bedrijfsproces leiden dus tot veranderingen binnen het ERP-product en natuurlijk omgekeerd. Bij veranderingen horen nieuwe risico's.

### Risicoanalyse cruciaal voor betrouwbaarheid

Een uitgebreide risicoanalyse op de nieuwe omgeving is cruciaal voor de betrouwbaarheid van het ERP-systeem. De internal auditor speelt een belangrijke aanjagende rol bij de totstandkoming van die risicoanalyse. Daar is de regelgeving zoals Sarbanes-Oxley Act of Code Tabaksblat zeker mede oorzaak van. Vaak veranderen processen door een ERP-implementatie. En als de processen al niet veranderd zijn, dan zijn er vaak nieuwe interne controlemogelijkheden in het ERP-systeem. De internal auditor is als onderdeel van de organisatie bij uitstek gekwalificeerd om de risico's te identificeren. Ook moet de internal auditor zorgen dat deze 'key-risks' worden meegenomen door het ERP-team. De risicoanalyse begint uiteraard bij een actuele, dus bijgewerkte AO/IC. Maar het is ook belangrijk om te beseffen dat controlemaatregelen zullen veranderen door de ingebruikname van ERP-software. De internal auditor koppelt, in samenspraak met de edp audit specialist, de risico's aan maatregelen binnen en buiten de ERP-omgeving.

### Kennis ERP-systemen een vereiste

De internal auditor levert de kennis over de processen en de

daarin te onderkennen risico's. Naast de kennis van de internal auditor, is kennis over ERP-parameters als controlemaatregelen een vereiste. Kennis van de mogelijkheden van die controlemaatregelen van het betreffende systeem is een specialisme op zich, en vereist veelal langdurige training in het betreffende pakket. Het gaat hier bijvoorbeeld om de kennis over toegangscontroles of een 3-way match. Met 3-way match wordt bedoeld een quantity-check tussen order en ontvangst, ontvangst en factuur en een price-check order met factuur. Deze control moet natuurlijk overeenkomen met de gegeven AO/IC, en moet bij aanpassing mogelijk opnieuw worden geverifieerd, om te controleren of deze control nog steeds goed werkt. De EDP auditspecialist wordt ingezet bij de beoordeling van de toereikendheid van de AO/IC bij een ERP-systeem. Het belang van deze beoordeling mag niet onderschat worden. Bij de controle wordt gekeken naar kritieke bedrijfsprocessen. Processen waar het management blindelings op zou willen vertrouwen.

### Rol van het management

Het management moet toezien dat bij de invoering van ERP-software een kwalitatief goede risicoanalyse verricht wordt. Hiermee worden in ieder geval de belangrijkste financiële en businessrisico's ondervangen. Ook het treffen van maatregelen voor de onderkende risico's is belangrijk. Wanneer dat niet gebeurt, kunnen ongewenste bijverschijnselen optreden, zoals ongeautoriseerde aanschaf van goederen of het doen van een betaling zonder wederdienst. Uiteraard blijft het belangrijk toe te zien op de werking van deze maatregelen. Zo kan men later vaststellen of de risico's ook daadwerkelijk worden gemitigeerd. Tot slot moet de organisatie borgen dat eenmaal geïmplementeerde maatregelen blijven bestaan, bijvoorbeeld door dit een onderdeel te maken van software change management.

### Nooit af

Een ERP-implementatie is nooit af. Veranderingen in de organisatie hebben consequenties voor het systeem, ook al is het ERP-systeem procesgericht. Veranderingen in het systeem hebben consequenties voor het in control statement van het management, en vragen extra aandacht voor change management en de continuïteitseisen die aan het ERP-systeem worden gesteld. Een ERP-systeem moet minimaal voldoen aan de volgende eisen: waarborging van integriteit, beschikbaarheid van een audittrail en controleerbaarheid door het management. Vaak gaan bedrijven het belang van adequate (preventieve) controls meer onderkennen naarmate ze langer met een ERP-systeem werken. Hiervoor zijn immers geen menselijke controlehandelingen meer nodig. In de praktijk blijkt dat er vaak geen risicoanalyse en edp audits worden uitgevoerd bij de inrichting en tussentijdse aanpassingen van ERP-systemen. Hierdoor kunnen bekende en mogelijk nog onbekende risico's sluimeren binnen het systeem. Vaak gehoorde reden voor deze onvolkomenheid is tijdgebrek en budgetdruk bij ERP-projecten. Toch moet er rekening gehouden worden met de effecten op lange termijn; controleren is beter dan genezen. □

Marcel Woltjes is projectmanager EDP Audit bij Ernst & Young.  
 Peter van Helden RE RA is directeur Pakkettengroep bij Ernst & Young.  
 Dit artikel is geschreven op persoonlijke titel. Reacties of vragen:  
 Marcel.Woltjes@nl.ey.com, 070-3286361. Meer informatie: [www.ey.nl](http://www.ey.nl)



Jarenlange  
opgebouwde ervaring.  
Waarom zou je  
dat verbergen?

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

Plaza Arena, gebouw Apollo  
Herikerbergweg 9-11  
1101 CN AMSTERDAM Z-O  
Tel: +31 20 346 89 00  
Fax: +31 20 346 89 01  
[www.jeffersonwells.com](http://www.jeffersonwells.com)

Ben je in een carrière binnen Jefferson Wells geïnteresseerd? Dan nodigen we je uit om contact met ons op te nemen om te horen welke mogelijkheden er binnen onze onderneming zijn voor jou. Je CV en motivatie kan je sturen naar [julian.ferrarese@jeffersonwells.com](mailto:julian.ferrarese@jeffersonwells.com).

JEFFERSON  
WELLS   
A Manpower Company

Internal Audit • Technology Risk • Tax • Finance & Accounting

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



# De tucht van de markt

De Raad van Tucht van de VRO heeft onlangs haar eerste uitspraken gedaan. U kunt de tekst lezen in de sectie Verenigingsnieuws van dit nummer. Ze zijn nadelig voor de beroepsgenoten waar de klacht zich tegen richt. En hoezeer we ook meeleven met de betrokkenen, toch is het nodig om bij deze mijlpaal stil te staan. Het betreft immers de eerste maal in de historie van de VRO dat er een uitspraak is gedaan.

Drs. A. van Nes

Al met al heeft het meer dan tien jaar geduurd voordat er daadwerkelijk gebruik is gemaakt van dit middel om klachten tegen leden van de VRO kenbaar te maken conform artikel 10 in de Gedrags- en Beroepsregels Register Operational Auditors

(GBRO) Hierin staat vermeld: 'Art. 10. Indien een lid naar de mening van een belanghebbende of het bestuur van de VRO heeft gehandeld in strijd met dit reglement, dan kan die belanghebbende of het bestuur van de VRO schriftelijk een klacht indienen bij de Raad van Tucht van de VRO.'

Belanghebbenden kunnen dus met de GBRO in de hand een klacht uiten. Deze klacht zal behandeld worden door de Raad van Tucht die aan de hand van de GBRO tot een uitspraak komt.

## Gemengde gevoelens

Dit commentaar gaat niet in op de uitspraak zelf, maar op het belang voor de VRO en de beroepsgroep. Als niet-register-accountant lees ik al jaren gefascineerd de laatste pagina's in het vakblad *De Accountant* waar de rubriek 'Tuchtrecht' een bloeiend bestaan leidt. Ook Norea heeft een Raad van Tucht met uitspraken (al zijn dat er nog maar enkele). Het IIA heeft nog geen commissie voor de Nederlandse CIA's ingesteld, maar nu heeft deze vorm van interne zelfreiniging ook zijn intree gedaan bij de operational auditors. Ik heb hier gemengde gevoelens bij.

Natuurlijk is het goed dat auditors een mogelijkheid hebben hun bezwaren te laten toetsen door een deskundige raad. Een raad die is samengesteld uit mensen die het beroep goed genoeg kennen om tuchtrecht te kunnen spreken, met de juiste afstand en die in zijn afweging niet gehinderd wordt door belangenverstrengelingen. Dit wekt vertrouwen in de beroepsgroep, zorgt ervoor dat we leren van fouten en geeft ten slotte ook genoegdoening aan een in zijn recht gestelde klager. Dat er aan een dergelijk systeem van interne tucht ook nadelen zijn verbonden, zal iedere krantenlezer kunnen beamen. Denkt u maar aan het medisch tuchtrecht of de



bezwaren van de AFM bij het Nivra tuchtrecht. We vertrouwen tegenwoordig meer op onafhankelijke derden in dit soort zaken.

#### Verharding van speelveld?

Zijn deze twee uitspraken een voorbode van een veelheid aan zaken die ons te wachten staat? Is er sprake van een verharding van het speelveld waarop de operational auditor zich begeeft? Zijn operational audits tegen-

woordig van verbeterinstrument naar correctie-instrument geëvolueerd? Kortom, wie de bal kaatst kan hem terug verwachten?

Ik denk van niet. Voor klachten over interne auditors hebben belanghebbenden in het algemeen de opdrachtgever van de IA-functie als behandelend rechtspreker. De raad van bestuur in casu de CEO of CFO, doet dergelijke klachten

af als bedrijfsongevallen en lost ze op met standjes, berispingen en eventueel ontslag. De gang naar een Raad van Tucht geeft alleen maar openheid die voor het bedrijf zelf misschien schadelijk kan zijn en het bedrijf maar weinig oplevert, hooguit een beperking van de afkoopsom.

Voor de externe operational auditor ligt dit misschien anders, zo blijkt ook nu uit de twee behandelde klachten. Klagende belanghebbenden kunnen wel degelijk de Raad van Tucht aangrijpen om hun misnoegen kenbaar te maken, om een weerwoord te hebben tegen de steeds belangrijker wordende auditor, uit onvrede met een gekozen aanpak of de onderbouwing van een oordeel. Dit alles staat los van eventuele civiele rechtspraak. Het biedt de belanghebbende het voordeel dat het badwater gratis kan worden getest op temperatuur en legt daarmee een enorme verantwoordelijkheid bij de Raad van Tucht. Echter, resultaten uit het verleden bieden geen garantie voor de toekomst. De civiele rechter hanteert altijd een ruimer toetskader dan de GBRO.

#### Netjes onderzoeken

De GBRO laten meer ruimte dan de Gedrags- en Beroepsregels en de Richtlijnen Accountantscontrole dat voor de registeraccountants doen. Daarmee is de veelzijdigheid van ons beroep recht gedaan en is de guidance zoals het heet, vooral in beginsel en minder in regels vastgelegd. In tegenstelling tot externe accountants onderzoeken we nu eenmaal meer gevarieerde

**Dit vak vereist een zekere bescheidenheid, meer dan tot uitdrukking komt in artikel 4 tot en met artikel 9 van de GBRO**

objecten op meer kwaliteitsaspecten en dat laat zich niet vangen in regels, slechts in beginselen.

Dit maakt netjes onderzoeken tot hoofdzaak, dat zeker. Niet uit angst voor tuchtrecht, maar uit respect voor belanghebbenden en plezier in het vak. Helderheid voor belanghebbenden, een zorgvuldige onderzoeks aanpak en een zorgvuldige rapportage blijven echter afhankelijk van de kwaliteit van de RO en is daarom niet altijd standaard.

Ons rest de dure plicht om vooral helder te communiceren over de onderzoeks aanpak en de (on)mogelijkheden die daarmee samenhangen. Daarnaast verlangt dit vak een zekere bescheidenheid, meer dan tot uitdrukking komt in artikel 4 tot en met artikel 9 van de GBRO. De realiteit is weerbarstiger dan een referentiemodel met een aantal noodzakelijke controls. Laten we bij de uitvoering van ons beroep zorgvuldigheid en bescheidenheid als adagium blijven voeren. We zijn gewaarschuwd! □

Berichten kunt u mailen naar [iia@iia.nl](mailto:iia@iia.nl)

personalia

**Jan Groenewold** is per 1 juni 2006 uit dienst getreden bij de IAD van Ahold om de functie van director internal audit te gaan vervullen bij Atradius.

Ook **Arjen van Nes** verliet de IAD van Ahold, waar hij de afgelopen jaren manager professio-

nal practices was. Arjen is op 1 juli 2006 als hoofd IAD gestart bij GWK Travelex.

**René van den Heuvel** is per 1 september 2006 gestart als senior manager bij M-cep Audit & Advies. Hiervoor was hij werkzaam bij Achmea Audit & Risk.

**Herman Zoetmulder** stapte op 1 september 2006 van Deloitte Enterprise Risk Services over naar ING Real Estate als senior risk manager.

## Inrichting van de IAD - Welke richting gaat het op?

H. Zoetmulder\*

**W**elke richting gaat het op? Hoe zien IAD's er over vijf tot tien jaar uit? Om deze vragen te kunnen beantwoorden zal eerst antwoord moeten worden gegeven op de vraag welke principes leidend zijn voor de inrichting van een IAD? Zijn de algemene organisatieprincipes van functionele, geografische, markt-, productindeling of een mix hiervan (leidend tot een matrixorganisatie met twee, drie of misschien wel vier dimensies) ook op IAD's toepasbaar? In de hedendaagse auditpraktijk zien we vele organisatorische varianten. Structuur, bezetting en rolinvulling zijn totaal verschillend. Hoe komt dit en waar gaat dit naar toe?

'Structure follows strategy' is een slogan, bedacht aan de Harvard Business School, die sinds de jaren zestig van de vorige eeuw voor vele managers en leiders het uitgangspunt is geweest voor de inrichting van hun organisatie. De product-markt combinaties en de propositie waarmee de organisatie in de toekomst de markt denkt te veroveren zijn leidend voor de inrichting van de organisatie. Zo zal een multinational gericht op costleadership een andere inrichting kennen dan een lokaal bedrijf, gericht op niche markten en producten met een hoge toegevoegde waarde.

Op zich een zeer logisch verhaal, maar ook het omgekeerde gaat op. De bestaande inrichting en bijbehorende machtsverhoudingen zijn vaak sterk leidend voor de uiteindelijk gekozen strategie.

Uit de praktijk zijn hier genoeg voorbeelden van bekend. Bijvoorbeeld van gedecentraliseerde ondernemingen met een uitgebreid, veelal bottom-up strategisch planningsproces of van ondernemingen die zijn ontstaan uit een fusie. De uiteindelijke strategie is hier vaak een weerslag/compromis ontstaan uit de visies/inzichten van de bestaande machtsblokken.

Een korte, zeker niet wetenschappelijke, vogelvlucht langs IAD's leert dat in het verleden vaak de laatste stelling 'strategy follows structure' van toepassing was. Aan het roer stond bijna altijd een registeraccountant. De uiteindelijke strategie, de rolinvulling en de focus van de IAD was meestal gericht op die gebieden waar de accountant zich competent achtte (conform de beroepsregels). Dit leidde meestal tot een onafhankelijke assurance rol, gericht op de betrouwbaarheid van financiële verslaggeving, soms zelfs

nog leidend tot een interne certificering van de jaarrekening.

De laatste tien á vijftien jaar is hier duidelijk verandering in opgetreden. De opkomst van operational auditors en IT-auditors hebben gezorgd voor een verbreding van het werkveld van de IAD's. De focus is verbreed naar meer dan alleen financiële processen en ook is in een aantal gevallen voor een meer consulting rol gekozen in plaats van de traditionele assurance rol. Binnen sommige organisaties is zelfs een niet-registeraccountant als hoofd van de IAD aangesteld.

Deze ontwikkelingen lijken zich verder door te zetten. De rolinvulling en bezetting van IAD's wordt steeds diverser. Nieuwe regelgeving heeft steeds meer organisaties doen besluiten een IAD op te zetten, waarbij elke organisatie zo zijn eigen motieven heeft. Ook audit committees worden steeds professioneler en drukken hun stempel op de rolinvulling van de IAD. Toegevoegde waarde voor de organisatie en 'alignment met de organisatie-ontwikkeling' zijn de nieuwe toverwoorden.

Welke richting gaat het op met de IAD?

Dit zal per organisatie verschillen; afhankelijk van de omgeving en de ontwikkeling van een bedrijf zal een andere rolinvulling (en daarbij behorende bezetting) van de IAD worden gevraagd. Soms als 'bewaker van de integriteit van de organisatie', soms als 'partner van het management' in een adviseursrol, soms als 'assurance provider', soms als 'katalysator' in het proces ter verbetering van de interne beheersing. In het Internal Audit Seminar voor hoofden internal audit, onlangs georganiseerd door Deloitte in samenwerking met het IIA, is door de deelnemers met behulp van scenarioplanning een aantal toekomstscenario's verder uitgewerkt, inclusief de daarbij behorende rolinvulling door de IAD. Een verslag hiervan zal in het volgende nummer van *Audit Magazine* worden geplaatst. Om te weten welke rol het beste past bij de organisatie zal iedere IAD periodiek een open discussie moeten aangaan met de leiding van de onderneming om de toekomstverwachtingen ten aanzien van de organisatie en internal audit scherp te krijgen.

**Deloitte.**

## International Conference 2006 Houston

In Houston werd van 18 t/m 21 juni de laatste grote internationale IIA-conferentie gehouden voordat Amsterdam als gaststad optreedt van 8 tot 11 juli 2007. In Houston kwamen ruim 2.400 deelnemers, een absoluut record. De logistieke organisatie was uitstekend, het inhoudelijke programma werd door de deelnemers wisselend beoordeeld.

De stand van de internationale conferentie 2007 in Amsterdam trok veel bezoek. De folders, speldjes en stressballen in de vorm van tulpen vonden gretig aftrek. Voor het eerst sinds de geschiedenis van de internationale conferenties was het mogelijk om al ruim een jaar vóór de conferentie in te schrijven. De eerste elf deelnemers hebben zich inmiddels voor de conferentie ingeschreven.

Zoals gebruikelijk vonden rondom deze conferentie een aantal grote internationale meetings plaats. Zo namen Heiko van der Wijk en Nanning van der Hoop namens IIA Nederland deel aan de Global Council. Leen Paape, Fred Steenwinkel en Jan Driessen woonden het symposium van wereldwijde educators bij. En alle aanwezige leden van internationale commissies namen deel aan de meestal tweedaagse vergaderingen daarvan. Ook werd er apart internationaal overleg gevoerd over het programma en de marketing van de Amsterdamse conferentie. Tevens werd van de gelegenheid gebruik gemaakt om inhoudelijke gesprekken te voeren met een groot aantal functionarissen van het IIA-hoofdkantoor in Orlando.

## Nieuwe leden VRO

Hierbij deelt het bestuur van de VRO mee dat onderstaande personen als gewoon lid in het Register zijn ingeschreven.

- Drs. J. van der Vinne RE, Deloitte Enterprise Risk services, 09-03-2006
- Drs. B. Vorstermans EMIA, Belastingdienst, 09-03-2006
- J.B.S. Breukhoven EMIA, Ministerie LNV, 23-03-2006
- Drs. G.M. Bergkamp, Ministerie LNV, 23-03-2006
- Drs. ing. M.P. Zantman, ABN AMRO Bank nv, 27-03-2006
- Drs. F.A.W. Moolenbeek, ABN AMRO Bank nv, 24-04-2006
- Drs. R. Gootjes, Bank Nederlandse Gemeenten, 24-04-2006
- Mr. G.E.M. Loonen, ABN AMRO Bank nv, 19-05-2006
- Drs. F.H. Damhuis, ABN AMRO Bank nv, 19-05-2006
- I.M.U. Kros – Verkamman, C.W.I., 24-05-2006
- J.M. Ten Wolde, Univé nv Schade, 24-05-2006

## Trainingen najaar 2006

13 - 14 september	2006	Tools and Techniques for the Beginning Auditor
3 - 4 oktober	2006	Tools and Techniques for the Beginning Auditor
20 - 22 september	2006	Skills for the new auditor-in-charge
26 - 28 september	2006	Operational Auditing
5 - 6 oktober	2006	Evaluating Internal Controls: A COSO-based Approach
9 - 10 oktober	2006	Introduction to Control Selfassessment
30 - 31 oktober	2006	Fraude detectie en onderzoek*
13 - 14 november	2006	Assessing Business Risk for internal auditors
20 - 22 november	2006	Introductie in IT Auditing
27 - 28 november	2006	Consulting, activities and skills

\* Deze training is door het NIVRA erkend. Door deelname aan dit seminar voldoen RA's aan de door het NIVRA verplicht gestelde permanente educatie 2006 (fraude).



## Online netwerken via IIA — Member Exchange

De networking tool van IIA Inc. genaamd Member Exchange maakt het alle leden van IIA mogelijk in contact te komen met vakgenoten van over de hele wereld. Een profiel aanmaken kan via [www.theiia.org](http://www.theiia.org) onder membership/memberexchange.

## Key Controls in het Company Level Control Framework

Al weer een aantal jaren is het IA SOx-platform actief, bestaande uit vertegenwoordigers van verschillende grote Nederlandse bedrijven. Diverse SOx en andere corporate governance-onderwerpen komen in dit platform aan de orde. Een onderwerp waar veel bedrijven en auditors mee worstelen, is de omvang en diepgang van de zogenoemde company wide controls en het testen hiervan. Een werkgroep heeft zich gebogen over het vraagstuk van key controls in deze groep van controls. In een interactief proces met de andere deelnemers is gekomen tot een selectie van key controls. De uitkomsten zijn verwerkt in een engelstalig artikel, dat op de IIA website is gepubliceerd.

## Nieuwe leden IIA

- D.J.B.A. Aertssen, F. van Lanschot Bankiers, geassocieerd
- D. J.C.C.M. Deckers EMIA, UWV, geassocieerd
- D. A.B.G. Harleman RO EMIA, gemeente Zaanstad, gewoon
- J. Karabinov MBA CIA ACCA, Arvin Meritor bv, gewoon
- Mevrouw drs. H.J. van Poppel, AXA Verzekeringen bv, geassocieerd
- B. Scholten CIA, TNT, gewoon
- Drs. ing. M.P. Zantman RO, ABN Amro Bank nv, gewoon

# Raad van Tucht VRO



Nr. 2005.1, uitspraak d.d. 19 september 2005  
*Klacht over schending van artikel 5.2 en 6 van de Gedrags- en Beroepsregels Register Operational Auditors; onvoldoende deugdelijke grondslag voor verstrekt advies.*

## Feiten

Beklaagde, werkzaam als operational auditor bij een accountantskantoor, maakte deel uit van een auditteam, belast met het uitvoeren van een operational audit gericht op de beheersing van het primaire proces op een lokale afdeling van een (semi-)overheidsinstantie. De audit werd uitgevoerd onder eindverantwoordelijkheid van de IAD van genoemde overheidsinstantie. Binnen dat team was beklagde verantwoordelijk voor de kwaliteitsborging en fungeerde hij als aanspreekpunt voor de opdrachtgever. In het plan van aanpak, waarin onder meer melding wordt gemaakt van problemen met betrekking tot correctheid en tijdigheid van de processen binnen de vestiging X, is de onderzoeksvraag als volgt geformuleerd: *“In hoeverre zijn voldoende beheersmaatregelen getroffen opdat het primaire proces “beoordeling aanvragen en mutatieverwerking” op de afdeling Y rechtmatig en doelmatig verloopt?”*

Daaraan is toegevoegd, dat *“De audit beperkt zich tot de processen binnen de vestiging X, waarbij in het bijzonder aandacht zal worden besteed aan het achterhalen van de oorzaken van de eerder genoemde problemen. De processen op het hoofdkantoor worden niet meegenomen.”*

In het eindrapport wordt als kernprobleem aangeduid dat de vestiging door de onderlinge persoonlijke verhoudingen en verschillen in inzicht niet over een krachtadig managementteam beschikt, dat de collectieve verantwoordelijkheid op zich neemt voor de situatie op de afdeling Y.

Als oplossingsrichting wordt aan de opdrachtgever geadviseerd om de positie van het managementteam in de vestiging te X nader te bezien en om mutaties aan te brengen in de samenstelling.

Naar aanleiding van deze rapportage heeft de opdrachtgever klagster uit haar functie ontheven.

## Inhoud klacht

Klagster beklagt zich erover dat beklagde zich niet heeft gehouden aan de artikelen 5.2 en 6 van de GBRO, waartoe klagster ter toelichting onder meer heeft gesteld:

- a. dat, hoewel het onderzoek als onderwerp heeft de beheersing van de processen op de afdeling Y, in het eindrapport niettemin uitspraken zijn opgenomen over het functioneren van het managementteam van de vestiging (en niet van het management van de afdeling Y);
- b. dat de bevindingen over het functioneren van het vestigingsmanagement zijn gebaseerd op uitspraken die medewerkers van de vestiging tijdens interviews hebben gedaan, terwijl slechts enkele van die medewerkers deel uit maken van het vestigingsmanagement terwijl niet alle leden van het vestigingsmanagementteam zijn geïnterviewd. Daaraan heeft klagster toegevoegd dat in ieder geval voor haar geldt dat het functioneren van het managementteam door de onderzoekers tijdens een gesprek met haar niet aan de orde is gesteld;
- c. dat er conclusies zijn getrokken ten aanzien van het ontstaan dan wel het voortbestaan van de problematiek op de afdeling Y, terwijl geen onderbouwing plaatsvindt van het veronderstelde causaal verband met het functioneren van het vestigingsmanagement.

## Beoordeling

De Raad stelt voorop dat de doelstelling van de audit was het geven van inzicht in de mate van beheersing van het primaire proces op de afdeling Y van de desbetreffende vestiging en het doen van aanbevelingen ter verbetering van dat primaire proces. Het overgelegde rapport bevatte echter geen schematisch overzicht van aanbevelingen die tot verbetering moeten leiden van de beheersstructuur van het primaire proces van de afdeling Y, doch mondt uit in een bij

wege van “oplossingsrichting” gegeven advies om mutaties aan te brengen in de samenstelling van het managementteam van de vestiging. Naar het oordeel van de Raad sluit een dergelijk advies niet aan op de doelstelling van het onderzoek zoals boven weergegeven en is in dit opzicht dan ook sprake van een onvoldoende deugdelijke grondslag voor het verstrekte advies.

Aan het door beklagde gevoerde verweer dat uit de aard van de operational audit volgt dat ook het functioneren van het management als zodanig wordt beoordeeld, gaat de Raad voorbij. Ingeval een audit mede betrekking heeft op het functioneren van personen, onverschillig of het gaat om de beoordeling van individuele personen of een groep, zal dit in de doelstelling expliciet moeten worden vermeld en zal daaraan jegens betrokkenen voldoende bekendheid dienen te worden gegeven, gelet op de gerechtvaardigde belangen van de betrokken individuen. Daarvan is volgens de Raad geen (althans onvoldoende) sprake geweest.

Naar aanleiding van het verweer van beklagde dat pas gaandeweg de audit duidelijk is geworden dat het probleem bij de leiding van de vestiging lag, overweegt de Raad dat het, mede gelet op de ernst en het belang van deze bevinding, naar het oordeel van de Raad op de weg van beklagde had gelegen die omstandigheid aanstonds aan de opdrachtgever te melden en een voorstel te doen tot aanpassing van de doelstelling van het onderzoek. Vervolgens had de aangepaste doelstelling met alle belanghebbenden moeten worden besproken, hetgeen in het geval van klagster temeer voor de hand had gelegen, niet alleen omdat zij lid was van het managementteam, maar omdat zij deze audit tezamen met de vestigingsdirecteur geïntroduceerd had bij de afdeling Y. Een en ander is volgens de Raad ten onrechte nagelaten en hetzelfde geldt voor het verzuim om in het rapport uitdrukkelijk melding te maken van de gewijzigde doelstelling van het onderzoek.



De Raad concludeert dat in bovenstaande opzichten sprake is van onvoldoende zorgvuldige rapportage en dat de klacht derhalve in zoverre gegrond is. Ten aanzien van de strafmaat overweegt de Raad dat gelet op de aard en de ernst van de verweten gedragingen en het feit dat het hier gaat om een betrekkelijk jonge beroepsgroep die heeft besloten tot oprichting van een Raad van Tucht juist om de door register operational auditors in acht te nemen beroepsinhoudelijke normen nader te expliceren, de raad het aangewezen acht om te volstaan met gegrondverklaring van de klacht zonder oplegging van een maatregel.

Beslissing: gegrondverklaring van de klacht zonder oplegging van een tuchtrechtelijke maatregel.

Nr. 2005.2, uitspraak d.d. 19 september 2005 Klacht over schending van artikel 5.2 en 6 van de Gedrags- en Beroepsregels Register Operational Auditors; niet-ontvankelijkverklaring.

#### Feiten

Klacht van dezelfde strekking als aan de orde in uitspraak nr. 2005.1 gericht tegen medelid van auditteam. Ten tijde van de verweten gedraging was beklaagde echter nog geen lid van de VRO.

De Raad overweegt dat overeenkomstig het bepaalde in artikel 12 van de Statuten VRO de Raad van Tucht is belast met de behandeling van klachten ingediend tegen leden van de VRO. Nu de verweten gedragingen hebben plaatsgevonden in de periode dat beklaagde nog geen lid was van de VRO heeft de Raad geen bevoegdheid en dient klaagster in haar klacht niet-ontvankelijk te worden verklaard.

Beslissing: niet-ontvankelijkverklaring van klaagster in de klacht.

## CIA-training

De CIA-training van IIA is géén typische examentraining met alleen tips & tricks voor het maken van multiple choice vragen. In een aantal dagen worden u ook de achtergronden en de achterliggende methodieken nader uitgelegd. De praktijk heeft uitgewezen dat deze wijze van training een beduidend hoger slagingspercentage oplevert dan de traditionele examentrainingen.

De training is opgebouwd volgens de vier onderdelen van het CIA-examen. Per onderdeel bestaat de training uit een programma van twee dagen. In totaal beslaat de training dus acht dagen (voor alle onderdelen, het is echter ook mogelijk voor afzonderlijke onderdelen in te schrijven). Het is niet realistisch voor alle onderdelen (Parts) in één keer examen te doen. Wij adviseren daarom te starten met onderdeel I en onderdeel IV en het volgende examen de onderdelen II en III te doen. De totale tijdsbesteding van de training komt daarmee neer op vier dagen voor ieder examen.

#### Part I

Data 13 en 27 september

#### Part II

Data 6 en 20 september

#### Part III

Data 4 en 18 oktober

#### Part IV

Data 27 oktober en 8 november

Meer informatie zie [www.iaa.nl](http://www.iaa.nl) onder Certificering / Examentraining

Wijzigingen voorbehouden. Voor een actueel aanbod zie [www.iaa.nl](http://www.iaa.nl) onder Activiteiten

## Geslaagden

Dit voorjaar deden 167 mensen mee aan in totaal 272 parts van het CIA-examen. Het slagingspercentage lag met 63 procent hoger dan vorig jaar. In totaal slaagden 45 mensen voor de CIA-examens.

#### Geslaagden CIA-examen:

- M.L.J. Arts RE
- Drs. ing. J.A.M. Berendsen
- M. Bonninga
- Ir. A.P. Breedijk CMA CFM
- N. Carreno
- W.M. Cheung RA
- S. Diks
- Drs. J.N.H.M. Durenkamp
- Mr. M.P. den Heijer LLM
- T. Idsinga
- J.W. Janse RE CISA
- Drs.ing. P.W.L. Jongen RE
- B.M. de Koning RA
- M.F. Koray MBA BSC
- P.E.A. van Kriekingen MBA
- P.H. Kuypers bc
- Drs. P. de Leeuw

- Drs. J. van Lewe
- Drs. J. Luursema
- A.W. ter Maat
- P.E. Martens RA
- W.A.J. Nijdam
- D. O'Regan
- P. Perret
- Ir. R.G.L. van der Put RE
- A. de Reus
- Ir. R.D.O. Schuurman CISA RE
- R. Slomp
- N.E. Smit bac
- Drs. D.L. Stabel RE
- Drs. M.B. Steegers
- Drs. R. Streuper
- Drs. H.F. Tung
- M. Venniker CISA RE
- Drs. E. Verbakel

- Drs. A. Visser RE
- L.M.J. Weel FC
- Drs. T.I.A. de Windt CISA
- Drs. R.L. Wolvers RA
- E.J. Poelsma RA
- Drs. A. Pronk RE CISA RA
- Drs. A.D.W. Schoonhoven RA RC
- E.M. Schuilenburg RA MGA
- G.E.M. Loonen RO EMIA
- Drs. J. Bikker RE
- Geslaagden CCSA:**
- P. Biro CPA CIA
- M.J. Brouwer CIA
- G.H.J. Kolthof RA CIA RO
- Geslaagden CGAP:**
- drs. R.G.M. Bartelink RO CIA

### Instroom nieuwe collegejaar EMIA-opleiding UvA

Dat er in de markt een groeiende behoefte aan operational auditors bestaat, bleek ook dit jaar weer uit het grote aantal aanmeldingen voor de Executive master of Internal Auditing-opleiding. In de wetenschap dat ook in voorgaande jaren de opleiding steeds 'uitverkocht' was, melden studenten zich steeds vroeger aan. Waar er in eerdere jaren vooral een grote opkomst was bij de voorlichtingsavonden in de periode mei-juni, zien we nu een stijgend aantal deelnemers aan de voorlichtingsavonden die in januari en februari plaatsvinden.

Om geen nee te hoeven verkopen, heeft de EMIA opleiding aan de Universiteit van Amsterdam naar een oplossing gezocht waarbij studenten toch eerder tot de opleiding kunnen worden toegelaten. Vanaf dit collegejaar bestaat de mogelijkheid voor 'te late' kandidaten om in een aparte groep alvast met een deel van de opleiding te beginnen – met name de vakken die nogal eens een struikelblok vormen. Deze kandidaten kunnen zich inschrijven en daarmee een plaats in het volgende jaar zeker stellen. Zij smeren de studie dus over drie jaar uit.

### Themabijeenkomst PIAS over risicomanagement

In *Audit Magazine* van juni 2006 heeft de kenniskring PIAS (Professionele Internal Audit Solisten) zich voorgesteld. Doel van PIAS is de uitwisseling van (praktische) kennis en ervaring door auditors die werken bij kleine of startende afdelingen. De kenniskring wordt gefaciliteerd door de Universiteit van Amsterdam. Activiteiten die momenteel worden ontplooid, zijn de inrichting van een 'blackboard' voor de uitwisseling van documenten (artikelen, auditrapporten, referentiemodellen, werkprogramma's, et cetera) en het organiseren van themabijeenkomsten. De eerste themabijeenkomst vindt plaats op donderdag 12 oktober a.s. Het onderwerp is risicomanagement. De benadering van dit onderwerp is toegesneden op de doelgroep van PIAS. Het gaat niet zozeer om de vraag wat risicomanagement inhoudt - daarover is voldoende literatuur en daarvoor zijn talloze trainingen beschikbaar. Het accent ligt op de wijze waarop een kleine of startende afdeling met beperkte capaciteit een bijdrage kan leveren aan de implementatie van risicomanagement in een organisatie, die wat betreft de inrichting van haar beheersings-systemen nog volop in ontwikkeling is. Met welke vragen, dilemma's en knelpunten krijg je dan in de praktijk te maken? De bijeenkomst wordt ingeleid door twee presentaties over de ervaringen met:

- de implementatie van strategisch risicomanagement bij de Telegraaf Media Groep (door Petra de Bie Kooiman);
- de implementatie van risicomanagement op procesniveau bij Kender Thijssen (door Karoline Muijs).

Na de presentaties is er ruim de tijd voor discussie en uitwisseling van ervaringen.

Belangstellenden voor de themabijeenkomst risicomanagement kunnen zich telefonisch aanmelden bij Laetitia Schulten van de Universiteit van Amsterdam, 020-525 5327. Er is plaats voor maximaal vijftien personen dus meld je snel aan.

De bijeenkomst op 12 oktober 2006 is van 16.00 -19.00 uur op de Universiteit van Amsterdam. Voor broodjes wordt gezorgd en na afloop is er een borrel. Te zijner tijd krijgen deelnemers een uitnodiging toegestuurd met het exacte programma en de routebeschrijving.

De naam PIAS blijkt al te worden gebruikt door een bureau op het gebied van internal audit services. De kenniskring zal daarom zijn naam aanpassen. De nieuwe naam wordt in het volgende nummer van *Audit Magazine* bekendgemaakt.



UNIVERSITEIT VAN AMSTERDAM

### Summercourse

Ook dit jaar is er aan het einde van het eerste jaar weer een tweedaagse internationale summercourse georganiseerd. De summercourse vindt traditioneel plaats aan de Management School van de Universiteit Antwerpen. Omdat auditors vaak opereren in een internationale context, is de summercourse in de opleiding geïntegreerd.

Onderwerp waren de meest recente en relevante internationale ontwikkelingen op ons vakgebied. De onderwerpen worden behandeld door sprekers die hun sporen op het vakgebied ruimschoots hebben verdiend en internationaal bekend staan als goeroe op specifieke auditaandachtsgebieden.

Professor Gerald Vinten, hoogleraar Internal Auditing en editor van het Engelse tijdschrift *Managerial Internal Auditing*, wordt bijvoorbeeld internationaal gezien als de persoonlijkheid op het gebied van corporate governance, de rol van het audit committee en de plaats van de internal auditor in dit geheel en whistleblowing in het bijzonder. Dr. Rob Melville, directeur van de Master-opleiding Internal Auditing and Management van de Cass Business School van de City University in Londen, maakte de stand op ten aanzien van de manier waarop organisaties omgaan met de eisen gesteld vanuit de Sarbanes-Oxley Act en de impact ervan op internal auditing. Professor Flemming Ruud, hoogleraar External and Internal Auditing aan de Universiteit van Zurich, de Universiteit St. Gallen en de Norwegian School of Management te Oslo, ging nader in op risk management en de praktische toepassing van het ERM-COSO-model om te komen tot een effectieve corporate governance. Onze gastheer, professor Michel de Samblancx, verantwoordelijk voor de verschillende opleidingen op het gebied van internal auditing aan de Antwerpen Management School, vertelde over de ontwikkelingen van het beroep in België en trok daarbij de parallel met de situatie in Nederland.





## Corporate governance en de rol van het audit committee

De Audit Executives Course (AEC) op 4 en 5 oktober 2006 zal gaan over corporate governance en de rol van het audit committee. In het tweedaagse programma zullen inleidingen worden verzorgd, waarin recente beroepsmatige en vakinhoudelijke ontwikkelingen worden samengebracht. Inleidingen zullen onder andere worden verzorgd door Jaap van Manen (partner PwC en hoogleraar accountantscontrole), Gerard Mertens (hoogleraar financiële analyse), Jan Postma (extern lid van diverse audit committees binnen de overheid en voormalig SG van het ministerie van Financiën), Marcel Smits (CFO KPN) en Klaas Westdijk (voorzitter audit committee Fortis en onder andere voorzitter van de raad van commissarissen van Eneco Energie nv en Connexion Holding nv). De AEC staat open voor directeurs van afdelingen; zij worden persoonlijk uitgenodigd. In de interactieve opzet van de course is voldoende tijd ingeruimd voor discussie. Voor informatie: 010-4082437.

## Module BIV/AO

De Erasmus School of Accounting & Assurance (ESAA) biedt komend najaar de mogelijkheid tot het volgen van een losse module BIV/AO. Vanuit onze klantenkring werd gevraagd om een module AO volgens Starreveld. Vooral voor IT-auditors is deze module een goede aanvulling, maar de module staat ook open voor overige belangstellenden. De module kan worden gevolgd op donderdagavond of op vrijdag overdag en wordt afgesloten met een tentamen in januari 2007. Voor nadere informatie: [www.esaa.nl](http://www.esaa.nl) of 010-4081512.

## Afgestudeerd in juni 2006

In juni 2006 hebben de volgende studenten de EMIA-bul in ontvangst mogen nemen:

- Agnes van der Elst (Ministerie van LNV)
- Daniël Goudekot (PwC)
- Kristel van Grinsven (Deloitte)
- Mahfouz Hennalla (Sociale Verzekeringsbank)
- Karan Jankipersad (KPN Telecom bv)
- David Jansen (Ministerie van Justitie)
- Johan van Kruijl (Ministerie van VWS)
- David Lips (Philip Morris Holland bv)
- Eva de Mooij (PwC)
- Menno Rieff (Rabobank Nederland)
- Marieke van Rijswijk (Ministerie van BZK)
- Maarten de Roos (Ministerie van Financiën)
- Maurice van der Sanden (Ernst & Young)
- Wendie Sonneveld (Ministerie van Financiën)
- Ronald van der Steen (Ministerie van Financiën)
- Gysbert van Tilburg (Shell Information Technology Int. bv)
- Eric Verhaaf (Interpay Nederland bv)
- Els Wijnker (Rabobank Nederland)
- Jacob Witvoet (Ministerie van Financiën)
- Marc Zoeter (PwC)

## Wintercourse 2006

Jaarlijks organiseert ESAA een wintercourse waarin de laatste ontwikkelingen in de opleiding Internal/Operational Auditing (I/OA) centraal staan. We bieden zo de mogelijkheid om recente ontwikkelingen in het vakgebied uit te diepen en over de gevolgen van deze ontwikkelingen voor de beroepsuitoefening te discussiëren met elkaar en professionele docenten. De nieuwe keuzemodule in de opleiding I/OA zal centraal staan in de wintercourse. Bij de drie keuzegebieden: integrated auditing; auditing bij financiële instellingen en auditing bij de overheid komt een keur aan onderwerpen aan de orde. Onder andere multidisciplinaire samenwerking, auditen van integriteit, en control selfassessment en de rol van de auditor. De overige onderwerpen liggen op het raakvlak van Operational en IT-auditing. De wintercourse biedt u daarmee gerichte permanente educatie. U ontvangt een certificaat van deelname. Data: 31 oktober, 1 en 2 november. Voor informatie: 010-4082437.

# 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](mailto:driessen.jan@kpmg.nl). Meer informatie over KPMG vind je op internet: [www.kpmg.nl](http://www.kpmg.nl).

AUDIT ■ TAX ■ ADVISORY



# Dennis Stabel: "Wat begint met filosoferen over de toekomst is uitgegroeid tot een volwaardig en doordacht bedrijfsmodel"



## Dennis Stabel

verliet Interpolis Internal Audit en richtte met twee partners zijn eigen bureau LinQtree op. **Tjibbe Moed** werkte bij SNS REAAL en vond afgelopen zomer een nieuwe uitdaging als opdracht- en accountmanager bij de Rabobank.

Dennis Stabel werkte zes jaar in de openbare praktijk bij Ernst & Young. Hij maakte in 2005 de overstap naar Interpolis Internal Audit, waar hij verantwoordelijk werd voor het opstellen en realiseren van de auditplanning voor de business units Mens & Werk Verzekeringen en Pensioenen. Dit voorjaar startte hij samen met twee andere auditors LinQtree, dat tijdelijke oplossingen en consultancydiensten aanbiedt op het gebied van audit, riskmanagement, finance en information management.

"Bij Interpolis werden onder mijn directe aansturing audits uitgevoerd. Dit betroffen voornamelijk operational audits, maar ook IT-audits, projectaudits en thema-onderzoeken. Ik was verantwoordelijk voor de review en coaching van teamleden, fungeerde ik als eerste aanspreekpunt voor de klant en was ik verantwoordelijk voor het rapporteren, presenteren en bespreken van de rapportages. Daarnaast adviseerde ik collega's bij het opstellen en realiseren van persoonlijke ontwikkelingsplannen. Ik heb in die tijd veel over mezelf geleerd en de mogelijkheid gehad om andere inzichten ten aanzien van mijn werk te ontwikkelen. Ik ben van mening dat afwisseling in je werk en werkomgeving een positieve bijdrage levert aan je ontwikkeling als mens en dus ook als professional."

Dit voorjaar startte Dennis samen met twee andere auditors LinQtree op. "Dit doen wij vanuit een netwerkconcept, waarbij hooggekwalificeerde interimprofessionals en consultants zijn aangesloten. Het LinQtree netwerk van professionals (veelal ex-Big Four) bevat een diversiteit aan kennis en kunde om de klant op maat te kunnen bedienen."

## Eigen visie en ideeën

"Net als bij Ernst & Young merkte ik bij Interpolis dat klanten moeite kunnen hebben met het oppakken en implementeren van aanbevelingen om audit-issues te verhelpen. Veelal gebeurt dit op incidentele basis of simpelweg niet. Ik ben in staat organisaties te helpen bij het creëren van structurele oplossingen voor problemen op het gebied van risicobeheersing. In de stap die ik nu maak met LinQtree creëer ik de mogelijkheid mijn eigen visie en ideeën toe te passen.

We hebben al interessante opdrachten gegenereerd. Zelf ben ik op dit moment werkzaam bij een internal afdeling van een grote financiële instelling met opdrachten op het gebied van Bazel II en bancaire betalingsverkeer."

## Voldoening

Het ondernemerschap geeft Dennis de voldoening waar hij in zijn werk naar op zoek is. "De vrijheid zelf te kunnen bepalen wat belangrijk is, dat wil zeggen naar de klant kunnen luisteren en daadwerkelijk een oplossing bieden. Verder spreekt de flexibiliteit en diversiteit in klantcontacten en werkzaamheden mij enorm aan. Voor elke zelfstandige geldt dat het zetten van de stap naar het ondernemerschap de voornaamste drempel is. Zodra je daar overheen bent, heb je een ander gevoel en besef je dat de risico's waar je vooraf tegen opzag juist uitdagingen zijn en mogelijkheden bieden. Wat begint met filosoferen over de toekomst is uitgegroeid tot een volwaardig en doordacht bedrijfsmodel. Over vijf tot tien jaar zie ik LinQtree voor me als een internationale netwerkorganisatie bestaande uit een grote groep professionals die in staat is flexibel in te spelen op de markt en die daarmee klanten optimaal van dienst is. Binnen deze business

community zullen de professionals zich volledig kunnen ontwikkelen op vaktechnisch, professioneel en commercieel gebied. Uiteindelijk moet dit ertoe leiden dat LinQtree beschouwd wordt als een solide partner voor interim solutions en consultancy opdrachten.” □

## Tjibbe Moed: “De omvang, dynamiek en complexiteit van de Rabobank leveren een boeiend werkterrein op.”

Tjibbe Moed maakte twaalf jaar geleden vanuit een beleidsfunctie bij het ministerie van Financiën de overstap naar het auditvak. Na vijf jaar bij de afdeling operational audit bij de Belastingdienst te hebben gewerkt, maakte Tjibbe de overstap naar SNS REAAL. Begin van afgelopen zomer vond hij een nieuwe uitdaging als opdracht- en accountmanager bij de Rabobank.

“Binnen SNS REAAL was ik manager operational audit. Als auditor toets je doorgaans achteraf of de risico's adequaat worden beheerst, maar binnen mijn functie heb ik altijd veel ruimte gehad om juist meer proactief op te treden. In de rol van quality assurance provider ben ik dan ook betrokken geweest bij diverse strategische projecten van SNS REAAL. Naast de primaire auditwerkzaamheden die ik

uitvoerde, heb ik mijn bijdrage geleverd aan verschillende interne klussen, zoals het ontwikkelen van het audithandboek, de selectie van een auditmanagementtool en het opstellen van de plannings- en voortgangsrapportages.

SNS REAAL is een relatief kleine bank/verzekeraar. In totaal werken er ongeveer 5500 medewerkers. Dit maakt de organisatie overzichtelijk en toegankelijk. De lijnen naar het bestuur en directie zijn kort, waardoor je als afdeling goed in beeld bent en je een rol van betekenis hebt. De balans vinden tussen enerzijds fungeren als de onafhankelijke toets in opdracht van de raad van bestuur en anderzijds inspelen op de behoefte van het lijnmanagement is voor de afdeling altijd een uitdagende opgave geweest.”

### Veranderingen

“In de afgelopen zes jaar is er in mijn leven veel veranderd. De belangrijkste verandering is dat ik vader ben geworden van twee prachtige kinderen, maar vaktechnisch heeft het ook niet stilgestaan. Namens IIA geef ik per jaar enkele driedaagse trainingen over operational auditing, vorig jaar heb ik een boek geschreven over control selfassessment, en momenteel ontwikkel ik e-learning-cursussen voor Kluwer. Ik had het gevoel dat mijn functie bij SNS REAAL niet genoeg mee-ontwikkelde en heb dus besloten een andere uitdaging te zoeken.”

### Nieuwe uitdaging

Tjibbe vond die nieuwe uitdaging bij de Rabobank. “Bij de Rabobank werk ik nu als opdracht- en accountmanager. Als accountmanager ben ik verantwoordelijk voor de auditplanning en -realisatie binnen het account Coöperatie en Bestuur aangesloten banken. Als opdrachtmanager ben ik verantwoordelijk voor de aansturing van operational audits binnen de ondersteunende afdelingen van Rabobank Nederland. Mijn werkzaamheden starten bij het zorgdragen dat er een gedegen risicoanalyse ligt, op basis waarvan ik een auditplanning kan opstellen voor mijn account. Vervolgens is het aan mij om samen met de opdrachtgever een meer



concrete vertaling te maken van de auditobjecten en -doelstellingen. In overleg met de audittee worden de audits vervolgens ingepland. De opdrachtmanager werkt het onderzoeksplan uit en voert samen met één of meerdere auditors het onderzoek uit.”

“De Rabobank Groep bestaat uit zo'n 250 lokale Rabobanken, Rabobank Nederland en dochterondernemingen als Robeco en De Lage Landen. Audit Rabobank Groep (ARG) is de groepsaccountant van de Rabobank Groep en tegelijk één van de grootste IAD's in Nederland. De opdracht van ARG is om blinde vlekken in de risicobeheersing op te sporen en hierover te adviseren. De omvang, dynamiek en complexiteit van de Rabobank Groep geven zonder meer een extra dimensie aan deze opdracht.”

### Organisatiesensitiviteit

“Het zal in de komende periode een uitdaging zijn om de organisatie goed te doorgronden. Het ontwikkelen van een goede organisatiesensitiviteit is in de eerste maanden een belangrijke succesfactor. Het opbouwen van een goede relatie met zowel de stakeholders binnen de Rabobank als met de medewerkers binnen de afdeling zal daarom in de komende periode mijn bijzondere aandacht hebben. Een succes is mijn overstap nu al, aangezien deze nieuwe uitdaging mij enorm motiveert en energie geeft.” □

# Flexibiliteit en macht

Dr. Paul Hersey • Situationeel leiding geven • Uitgeverij Business Contact \* ISBN 90 254 0375 1

R.J. Klamer

Jaren geleden werd ik tijdens een training voor het eerst geconfronteerd met het begrip Situationeel Leidinggeven. Het werd me uitgelegd en ik deed er mijn voordeel mee. Dat wil zeggen, ik paste het niet al te vaak toe en waar ik met kennis kon en moest pronken riep ik ook wel eens iets over situationeel leiderschap. Tot zover eigenlijk niets bijzonders en iets wat ons allemaal regelmatig overkomt. Je hoort eens wat, het klinkt logisch, het komt in het laatste 'concepten voor later gebruik' en je leeft verder.

En toen kreeg ik dit boek in handen – of eigenlijk boekje want 144 bladzijden, harde kaft en formaat pocketboek maakt het niet een indrukwekkend boek. Geschreven door een van de twee 'uitvinders' van het model situationeel leiderschap. De andere uitvinder Ken Blanchard heeft inmiddels al vele business boeken op zijn naam staan en heeft inmiddels bijna de status van verlichte goeroe bereikt. Hersey is meer down-to-earth gebleven en heeft het concept inmiddels meer en meer en heel consequent vermarkt. Het boek is voor managementbegrippen een oud boek. Voor het eerst in Amerika uitgegeven in 1984, dat is meer dan twintig jaar geleden. De meeste business hypes overleven zo'n lange tijd niet. Natuurlijk de schrijfstijl is wat gedateerd en de ideeën zijn inmiddels meer gemeengoed dan men toen dacht, maar toch. Het doet wat om een 'bronboek' te lezen. Vooral omdat het model niet echt is tegengesproken. Natuurlijk, mensen hebben het complexer gemaakt, en hebben elementen toegevoegd en verbijzonderd. Maar het basisidee is wel gebleven. Het idee dat leiders gevolgd moeten worden. Het idee dat je in de ene

situatie meer succesvol bent met directie en instructie en in de andere situatie meer effectief bent met coaching en begeleiding. Natuurlijk blijft de kunst om precies aan te voelen wanneer je wat moet zijn. Die flexibiliteit van de leider, gebaseerd op de competentie van de volger is inmiddels een algemeen aanvaard gedachtegoed. En getuige het feit dat zelfs Machiavelli dit in de veertiende eeuw al heeft opgeschreven maakt dat het inmiddels echt wijd verbreide kennis is.

Wat Hersey toevoegt aan de flexibiliteit is macht. Niet macht als negatief begrip maar macht als leidend element in de verhouding tussen leider en volger. Immers het eenvoudige gegeven dat leiders straffen en belonen kunnen maakt dat volgers volgen. Soms heel direct en in grote angst, maar die macht wordt terecht niet verder uitgewerkt. Vaker indirect en met grote subtiliteit. Waarom is de ene leraar wel in staat orde te houden en de ander niet. Niet alleen maar door pedagogische trucjes en methoden. Dan kon iedereen het immers leren. Het blijkt meer te zijn. Het heeft alles te maken met het vermogen om te belonen en te straffen en de bereidheid om het ook daadwerkelijk te doen. En dan altijd met mate. De waarneming van de volger (en niet direct de mening van de leider) is hierin bepalend. 'Met macht moet je voor de dag komen – je moet er gebruik van maken, of je raakt het kwijt.' (pag. 93)

Een tweede element wat mij uit het boek is bijgebleven is het feit dat situationeel leiderschap inderdaad altijd situationeel is en blijft. Natuurlijk, we leren dat iemand met een lage competentie veel sturing en minder ondersteuning nodig heeft en

iemand met een hoge competentie minder ondersteuning en geen sturing nodig heeft. En iedereen kent de voorbeelden van de pas aangestelde collega die op zoek moet naar een mierenksworteltrekker in het magazijn. Groot plezier alom. En die ervaren rot in het vak hoeft je echt niets meer te vertellen. Maar dat kan veranderen. En iedere verandering is feitelijk een nieuwe situatie. En de oude rot met huwelijksproblemen blijkt opeens niet zo competent meer! Zelfs niet op zijn eigen vakgebied. Blijkbaar hebben de 'externe' problemen zoveel effect dat het werk er onder lijdt. En dan moet de situationele leider opeens weer volop instructies gaan geven. En veel gaan sturen.

En die combinatie van macht, flexibiliteit en inzicht in veranderende situaties is het nieuwe wat ik in dit 'oude' boekje heb ontdekt.

Het vergt groot inzicht en veel flexibiliteit om dan, door gebruik te maken van de juiste macht zoveel invloed op een volger te hebben dat deze 'binnen boord' blijft. Alleen al om dat beter te leren zou iedere moderne leider dit boek in z'n boekenkast moeten hebben.

Renze J. Klamer is management consultant bij Sentle bv ([www.sentle.nl](http://www.sentle.nl))  
Kogge 01-04  
8242 AH Lelystad  
0320-231280  
e-mail: [klamer@sentle.nl](mailto:klamer@sentle.nl)



# Leiderschap en het succes van een internal auditafdeling



Dr J.R. van Kuijk \*

De structurering van een auditafdeling is van groot belang voor de effectiviteit ervan. Natuurlijk kan de afdeling op verschillende manieren worden ingericht, aangezien deze afhankelijk is van de specifieke onderneming waarin de functie actief is. De structuur heeft onder meer betrekking op de aard en omvang van de activiteiten, de positie in de organisatie, de flexibiliteit om ad hoc opdrachten te kunnen uitvoeren, de training en opleiding van auditors, en de personeelssamenstelling qua ervaring. Maar de structurering begint bij de aanstelling van de 'leader of the band'. Dit is één van de meest cruciale factoren in het welslagen van de functie. De structurering begint in mijn optiek dan ook met de keuze van de man of vrouw die de functie van kopman vervult. De activiteiten van de auditafdeling moeten namelijk toegesneden worden op de wensen van de organisatie. In feite is de Chief Audit Executive (CAE) de aangewezen persoon om de vertaalslag te maken van de wensen van het management naar de specifieke rol en taken die de afdeling gaat vervullen. Het leiderschap is dan ook om meerdere redenen van cruciaal belang. Publicaties besteden echter opmerkelijk weinig aandacht aan het leiderschap van een internal audit afdeling. Ook wordt niet of nauwelijks expliciet gerept over de kwaliteiten van leiders in de standaarden van het IIA Inc. Maar wat zijn dan de eisen die aan de persoon van CAE te stellen zijn? Laten we eens een poging wagen om deze in grote lijnen te beschrijven.

De CAE moet niet alleen de technische kennis en ervaring hebben binnen het vakgebied auditing en van de business, maar moet ook een persoonlijkheid zijn die respect afdwingt bij het senior management. Dit geldt overigens ook ten aanzien van de andere partijen in het corporate governance spectrum, zoals de aandeelhouders, de RvC, het audit committee, de externe accountant en andere

belanghebbenden. Het spreekt uiteraard voor zich dat de CAE natuurlijk ook het respect moet hebben van zijn eigen bandleden. Daarnaast moet de CAE een goede communicator zijn die objectief is, vertrouwelijk kan omgaan met informatie en een rechte rug heeft.

Respect binnen de organisatie en in het bijzonder van het top- en seniormanagement waarborgen de toegang tot informatie. Gezag en aanzien zijn daarnaast van groot belang om er voor te zorgen dat men in de organisatie opvolging geeft aan aanbevelingen in auditrapporten en afgesproken acties daadwerkelijk uitvoert. Naast de steun van het topmanagement is de wijze waarop de CAE in de organisatie wordt gepercipieerd van cruciaal belang voor de medewerking die auditors in het veld krijgen bij de uitoefening van hun functie. Zonder medewerking is internal auditing binnen een organisatie gedoemd te falen.

Het voorgaande maakt duidelijk dat veel aandacht is vereist voor de 'leader of the band'. De CAE vormt de auditfunctie zó dat deze waarde toevoegt aan de organisatie. Een goed begin is dan ook het halve werk. Hij of zij bepaalt het succes of het falen van de functie in de organisatie.

Ondernemingen die starten met internal auditing zouden dan ook zorgvuldig hun voorman moeten kiezen. In dit kader zijn gesprekken tussen de beoogde CAE en een aantal spelers in het corporate governance spectrum onontbeerlijk.

Ondernemingen die reeds jaren een auditafdeling hebben zou ik willen adviseren periodiek ook eens kritisch te kijken naar hun huidige CAE. Voldoet deze nog aan de veelal in de tijd gewijzigde eisen? Daarnaast is de uiterste houdbaarheidsdatum van een CAE ook beperkt!

\* Corporate director internal audit bij de Vion Food Group (de gewijzigde naam van Sovion).

# RISK

AND HOW IT CAN SPUR

# SHAREHOLDER

# VALUE

The typical shareholder isn't overly fond of risk, yet strategic risk is essential for improving returns. That's where Enterprise Risk Management comes in. Named a leader in the field by Forrester,\* Protiviti can partner effectively with your organization to identify and assess your risks. Address those risks most critical to your success. Evaluate your progress. And advance on to your next priorities. All the while, you'll be



building an infrastructure that delivers a constant, clear view of your risks so you can limit or capitalize on them. It's a model for continuous improvement, and it's precisely how we've helped many Fortune 1000

companies grow their value—something the typical shareholder is quite fond of, indeed.

\*Source: The Forrester Wave™: Enterprise Risk Management Consultants, Q4 2005

*For a copy of our "Enterprise Risk Management" white paper, call 020 346 04 00 or send a mail to [contact@protiviti.nl](mailto:contact@protiviti.nl).*

protiviti®  
Independent Risk Consulting  
Know Risk. Know Reward.™



# It's all about pushing the right buttons.

right

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

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

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

#### **IT-Auditors**

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

#### **Applicatiespecialisten**

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

#### **Security-specialisten**

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

#### **Data-specialisten**

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

#### **Softwarespecialisten**

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

#### **Riskconsultants/internal auditors**

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

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

**Deloitte.**

Audit • Tax • Consulting • Financial Advisory.

TreasuringTalent.com