

AUDIT

magazine

Magazine voor internal en operational auditors

nummer 3 september 2010

thema:

Zorg



Internal control in de zorg moet bredere scope krijgen



De zorgverzekeraar: relatie tussen de auditor en de toezichthouder



Interne beheersing van de kwaliteit van zorg in zorginstellingen

Concurreren wordt steeds verantwoorder*

Wie als ondernemer serieus genomen wil worden, moet tegenwoordig meer laten zien dan alleen transparantie op financieel gebied. Juist openheid en zekerheid over niet-financiële informatie kunnen het verschil maken. Stakeholders, zoals toezichthouders, analisten, maar ook toekomstige medewerkers en potentiële klanten, eisen steeds vaker en nadrukkelijker betrouwbare informatie over zaken als kwaliteit van de dienstverlening en zorg, belasting van het milieu en maatschappelijke verantwoordelijkheid.

Daarom is het nu tijd voor een reset. Tijd om niet-financiële resultaten betrouwbaar en transparant te presenteren. Uit maatschappelijk oogpunt, maar vooral voor de zaak. Want zeker in een nieuwe wereld waarin aanbieders elkaar steeds minder ontlopen, worden openheid en zekerheid over niet-financiële informatie dé onderscheidende factor.

Wie de concurrentie op een transparante verantwoording nu aan gaat, is de winnaar van morgen.

Jan van der Hilst
PricewaterhouseCoopers



*connectedthinking

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

Assurance • Tax • Advisory pwc.nl

Cure en care

Deze uitgave van *Audit Magazine* staat in het teken van de zorgsector, ofwel de sector van 'cure en care'. Het is een branche die volop in de schijnwerpers staat. Dagelijks lezen we in de kranten en zien we op het journaal dat de kosten de pan uitrijzen, specialisten en directeuren meer verdienen dan de minister-president en dat falende bestuurders met gouden parachutes worden uitgezwaaid. Het is daarnaast een sector waar risicomangement en Internal Audit in de kinderschoenen staan, maar waar het tegelijkertijd meer dan waar dan ook is ingebakken in de werkwijze in het primaire proces. Hoeveel protocollen en ethische commissies kent een gemiddelde andere organisatie?

In dit nummer ook weer aandacht voor de kredietcrisis waarmee we nog steeds elke dag worden geconfronteerd. Deze actualiteit wordt nog eens onderstreept door een uiterst interessante discussie die al enige tijd binnen onze beroepsgroep gaande is over de rol die de internal auditor in het (recente) verleden heeft gespeeld bij de totstandkoming en oplossing van de huidige crisis. Is de auditor wel kritisch en alert genoeg geweest? Heeft de internal auditor de rol vervuld die hij diende te vervullen? En heeft de internal auditor wel genoeg macht en/of invloed?

In een drietal artikelen in het magazine *MCA* hebben Arie Molenkamp en Leen Paape afgelopen tijd hun conclusies en ideeën hierover op tafel gelegd. In deze editie van *Audit Magazine* reageert het bestuur van het IIA op de ontwikkelingen en op de ideeën van Molenkamp en Paape. De redactie nodigt u, lezer en leden van het IIA, van harte uit om hierop te reageren. Dus wat de redactie betreft: wordt vervolgd!

Ten slotte willen wij van deze gelegenheid gebruikmaken om te melden dat wij op zoek zijn naar versterking van de redactie van *Audit Magazine*. Als je het leuk vindt om de ontwikkelingen in het vakgebied op de voet te volgen en als je een goede pen, inspiratie en organisatietalent hebt, zien wij graag je reactie tegemoet. Voor vragen: neem contact op met een van de redactieleden.

Wij zien uit naar jullie reacties en wensen jullie veel leesplezier!

De redactie van *Audit Magazine*



Ronald Jansen
voorzitter



Laszlo Nagy



Rick Mulders



Reimier Kamstra



Dennis Stabel



Jolanda Breedveld



Nicole Engel



Roy Jansen

**Wie oog heeft voor
resultaat**

**Kijkt ook
naar de interne
beheersing**

Een goede beheersing van risico's; een belangrijke voorwaarde voor succes. Maar hebt u wel voldoende inzicht in uw risico's? En bent u wel écht 'in control'? Werken alle afdelingen samen om het maximale uit de organisatie te halen? Veranderingen in eisen en regelgeving doen zich voor maar de vertaling zal transparant, eenduidig, effectief én efficiënt moeten zijn. Daar oog voor hebben; dát is winst! KPMG ondersteunt, integreert en realiseert een betere samenwerking op het gebied van Governance, Risk & Compliance. Zo leveren wij echte oplossingen voor uw beheersingsvraagstuk. Oplossingen die leiden tot beter resultaat. Meer weten over KPMG? Bel Jan Driessen, telefoon (020) 656 76 52.



themaZorg

Internal control in de zorg moet bredere scope krijgen

pag 6 Ronald Jansen (*Audit Magazine*) en Carla Jacobs (GGZ Oost Brabant) praten met Fred Pijls, directeur van GGZ Land van Cuijk en Noord-Limburg en van Centra voor Psychisch Herstel, over onder meer corporate governance en de balans tussen bezieling en verzakelijking.

De zorgverzekeraar: waar de auditor en toezichthouder elkaar kunnen vinden

pag 8 De zorgverzekeraar speelt een belangrijke rol in de wereld van de zorg. *Audit Magazine* interviewt Martin Luijt over zijn werk als toezichthouder van DNB op de zorgverzekeraar, de rol van de internal auditor en de relatie tussen de toezichthouder en de auditor.

Interne beheersing van de kwaliteit van zorg in zorginstellingen

pag 11 Uit het onderzoek van de Algemene Rekenkamer naar de implementatie van de Kwaliteitswet zorginstellingen zijn lessen te trekken. De internal auditor kan hieraan een bijdrage leveren door in audits te bevorderen dat de zorginstelling voldoet aan de uitgangspunten van 'goed bestuur', aldus Marlies Burm en Jack Kruizinga (Algemene Rekenkamer).

De lezer over de internal auditor in de zorgsector

pag 14 Ook dit keer niet alleen de mening van deskundigen maar ook die van de lezer. De redactie van *Audit Magazine* plaatste drie stellingen op de website van het IIA en ontving daarop 51 reacties. Het resultaat.

Verbindingen verhelderd: internal auditing en sociale netwerkanalyse

pag 15 Sociale relaties dragen bij aan het succes of falen als het gaat om het bereiken van organisatie doelstellingen. Hally Kelemen (Algemene Rekenkamer) geeft handvatten om sociale relaties binnen organisaties te analyseren.

Verslag IIA Congres 'All on board'

pag 19 Op 21 en 22 juni jl. stapten meer dan driehonderd deelnemers aan boord van de SS Rotterdam om daar te luisteren naar onder andere Floortje Dessing en Bram Moskowitz. Een verslag van dit boeiende congres.

Frauditing II, a competence based approach

pag 24 Dankzij twee praktijkonderzoeken in 2006 en 2009 is er nu antwoord op de vraag welke factoren van belang zijn om fraudeonderzoek op professionele wijze uit te kunnen voeren. Nicole den Hartigh (Deloitte) zet het voor u op een rij.

pag 29 Professional scepticism: een onmisbare vaardigheid van de internal auditor bij fraudedetectie

pag 33 Van drie naar één gezamenlijke aanpak voor kwaliteitsverbetering van de auditfunctie

pag 36 De financiële crisis en de rol van de auditor

pag 41 Functiescheiding: een einde aan een eindeloze auditbevinding

pag 47 Interactief leren en het verbeteren van de kwaliteit van het auditproces

pag 50 HiP voor meer grip op de 'zachte' kant van IT-projecten

rubrieken

pag 23 Estafettecolumn: Joyce Teunissen

pag 27 Boekalert

pag 40 Personalialia

pag 45 De overstap

pag 46 Boekbespreking

pag 54 Verenigingsnieuws

pag 56 Nieuws van de universiteiten

pag 58 Column Bob van Kuijck

COLOFON *Audit Magazine* wordt uitgebracht namens Het Instituut van Internal Auditors Nederland (IIA Nederland), tevens eigenaar van het magazine, en de Stichting Verenigde Operational Auditors (SVRO). De redactie nodigt lezers uit een bijdrage te leveren aan *Audit Magazine*. Bijdragen kunnen worden gemaild aan: Jansen.Ronald2@kpmg.nl **Redactieraad:** F. Steenwinkel (voorzitter), Th. Smit RA CIA, G.M. van Gameren RA RO **Redactie:** drs. R.H.J.W. Jansen RO (voorzitter), drs J.F. Breedveld, drs. N.J. Engel-de Groot, drs. R.J.A.C. Jansen RO, drs. R. Kamstra CIA, drs. H.A. Mulders RA RC, drs. L.Z. Nagy RO EMIA, drs. D.L. Stabel RE CIA **Nieuws van de Opleidingen:** drs J.F. Breedveld en drs. R. Kamstra CIA **Verenigingsnieuws IIA Nederland:** drs. M. Docters van Leeuwen **IIA Nederland:** Postbus 5135, 1410 AC Naarden, tel.: 088-0037100, fax: 088-0037101, e-mail: iaa@iaa.nl, internet: www.iaa.nl **SVRO:** Postbus 5135, 1410 AC Naarden, e-mail: iaa@iaa.nl, internet: www.iaa.nl **Bureau redactie:** R. Harmelink, info@vm-uitgevers.nl **Uitgever:** drs. J.Y. Groenink, jeannette@vm-uitgevers.nl **Vormgeving:** M. Maarleveld **Druk:** Senefelder Misset, Doetinchem **Advertenties:** voor informatie over tarieven kunt u terecht bij Bureau IIA Nederland, tel.: 088-0037100, e-mail: iaa@iaa.nl. **Abonnementen:** IIA Nederland, Postbus 5135, 1410 AC Naarden, tel.: 088-0037100, fax: 088-0037101, e-mail: iaa@iaa.nl (zie ook de website: www.iaa.nl). Abonnementen kosten € 85 per jaar, losse nummers € 25. Leden van IIA 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 vier maal per jaar.

Alle rechten voorbehouden. Behoudens de door de Auteurswet 1912 gestelde uitzonderingen, mag niets uit deze uitgave worden vervoelvoudigd (waaronder begrepen het opslaan in een geautomatiseerd gegevensbestand) en/of openbaar gemaakt door middel van druk, fotokopie, microfilm of op welke andere wijze dan ook, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. De bij toepassing van art. 16b en 17 Auteurswet 1912 wettelijk verschuldigde vergoedingen wegens 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.

“Balans tussen bezieling en verzakelijking”

Internal control in de ZORG moet bredere SCOPE krijgen

Fred Pijls (44), Limburger in hart en nieren, met een passie voor het zeilen en actief in de judosport, ziet in zijn werk altijd sportieve uitdagingen. “Judo is een mooie metafoor om in het werk te gebruiken: mensen in beweging krijgen, een organisatie in topconditie brengen. En in het kader van bezieling en verzakelijking: in balans blijven.”

C. Jacobs
 Drs. R.H.J.W. Jansen RO

Na zijn studie Economie aan de Koninklijke Militaire Academie in Breda werkte Pijls in verschillende functies bij het ministerie van Defensie. “Eerst in de interne controle, daarna bij onderhoud en logistiek en als laatste als docent bedrijfsvoering bij het opleidingscentrum Logistiek”, somt Pijls op.

Op 32-jarige leeftijd maakte hij de overstap van defensie naar de zorg. “Ooit ben ik ingeloot voor een medicijnenstudie, maar ik koos destijds voor economie. Voor mij is zo de cirkel rond. In de zorg doet het er toe, het gáát ergens over, om het zo te zeggen. Ik wil graag maatschappelijk betrokken zijn. Er zijn mensen die hulp nodig hebben en ik faciliteer de professionals die hen helpen.”

Governance: extern en intern

Na enkele jaren gewerkt te hebben bij het Maasziekenhuis/Pantein Groep in Boxmeer en een tussenstap als principal consultant bij Capgemini, werkt Pijls sinds twee jaar in de geestelijke gezondheidszorg. Hij is directeur van GGZ Land van Cuijk en Noord-Limburg en van Centra voor Psychisch Herstel. Beide organisaties maken onderdeel uit van GGZ Oost Brabant.

Op de vraag of hij in deze functie verantwoordelijk is voor governance-aspecten, antwoordt Pijls: “Ja, ik zie daarin een externe en een interne kant. De externe kant is de betrokkenheid bij de regionale samenwerkingspartners. Denk aan gemeenten, patiëntenorganisaties, huisartsen, het ziekenhuis en verpleeg- en verzorgingshuizen. Hier speelt de zogenaamde horizontale verantwoording een belangrijke rol.

De interne kant is dat je in de P&C-cyclus zowel een kwalitatief deel als een cijfermatig deel hebt. De ziel en de zakelijkheid. Je

legt niet alleen verantwoording af over hoe je omgaat met maatschappelijk geld, maar ook over de kwaliteit van zorg, de veiligheid voor medewerkers en patiënten, de toegankelijkheid en betaalbaarheid van de zorg. De stolling van dit alles zie je terug in het jaardocument.”

Dit jaar is binnen de GGZ Oost Brabant een start gemaakt met risico-inventarisatie en -beheersing. “In de businessplannen voor nieuwe initiatieven staat een risicoparagraaf.” Hoe staat het met de risico’s met betrekking tot zorgvraagontwikkeling, patiëntveiligheid, nieuwbouwplannen? “Dat is een redelijk nieuw fenomeen voor de zorg.”

Pijls bekleedde nevenfuncties als lid van de raad van toezicht van Psy Plus en voorzitter van de raad van commissarissen bij Bounce, Centrum voor werk en psyche. Momenteel is hij bestuurder bij het RMC, het maatschappelijk werk in de regio Land van Cuijk. “Governance kwam ook om de hoek kijken in mijn rol bij Bounce. Omdat GGZ Oost Brabant een van de aandeelhouders is, stapte ik uit de raad van commissarissen toen ik bij GGZ in dienst trad.”

Verantwoording scherper aangezet

In 2006 trad de eerste governancecode voor de zorg in werking. Aanleiding waren excessen waarbij de kwaliteit van zorg ontzettend onder druk kwam te staan. Het motto van de governancecode luidt: ‘pas toe of leg uit waarom je het niet toepast’. Hoe kijkt Pijls naar internal control in relatie tot deze code? “Internal control staat in de zorg nog in de kinderschoenen. Het wordt nog vaak op de klassieke manier ingevuld, het gaat veelal over de

invulling van de financiële paragraaf en de materiële interne controle. De afgelopen drie jaar heeft het bestuur en toezicht op cruciale momenten gefaald, de brand op een operatiekamer in het Twenteborg ziekenhuis, disfunctionerende medisch specialisten, separaties in de geestelijke gezondheidszorg. Er is daarom genoeg aanleiding geweest om die code in 2010 aan te scherpen.”

Volgens Pijls moet internal auditing een bredere scope krijgen dan alleen de financiële kant. “Aan de ene kant zie je dat de Inspectie voor de Gezondheidszorg meer toezicht gaat uitoefenen. Verantwoording met prestatie-indicatoren op het gebied van veiligheid bijvoorbeeld wordt scherper aangezet. Aan de andere kant zie je dat dit doorslaat in een verzakelijking van de zorg.” Verzakelijking is goed, maar in zijn ogen is er meer dan dat. “Je komt dan bij de bezieling in de zorg. Transparantie voor de cliënten en controle achteraf moeten adequaat zijn. Als je zorgprofessionals stimuleert hun eigen verantwoordelijkheid te nemen stel je ze in staat veilige en betere zorg te leveren. Er zou in overleg met de cliënten(organisaties) een soort gedragscode in deze moeten komen voor hulpverleners die aansluit bij de governancecode.”

Indicatoren voor zachte waarden

Pijls ziet de sterke maar ook de ontwikkelpunten van internal control in de zorg. “Ik vind dat we redelijke stappen zetten als het gaat om verantwoorde zorg: veiligheid, toegankelijkheid, betaalbaarheid. In zorginstellingen, vooral in ziekenhuizen, hybride organisaties met vrijgevestigde medisch specialisten, is het nog een zoektocht als het gaat om integraal bestuur waarbij je respect toont voor ieders deelverantwoordelijkheid en staat voor het geheel.”

Wat houdt volgens hem de zorg tegen in de ontwikkeling die de komende jaren moet plaatsvinden? Zijn dat de meer harde aspecten van de bedrijfsvoering zoals systemen en procedures, of de zachte zoals waarden, gedrag en individuele motivatie? “Met betrekking tot die harde waarden blijft de druk op zorginstellingen toenemen. We moeten voldoen aan prestatie-indicatoren van de Inspectie en ook de brancheorganisaties GGZ Nederland en de Nederlandse Vereniging van Ziekenhuizen vragen erom.” Dat kan tot niet wenselijke situaties leiden, aldus Pijls. “Sterftecijfers van een ziekenhuis zonder toelichting openbaar maken is onverstandig. Een ziekenhuis met een hoge mortaliteit is niet per definitie een slecht ziekenhuis. Dat kan te maken hebben met de complexiteit van de aandoening in combinatie met de leeftijd van patiënten. Daar moeten we een passend antwoord op vinden. Het gevaar bestaat eveneens dat je omwille van de prestatie-indicatoren opportunistisch gedrag gaat vertonen. Vergelijk de situatie bij INHolland waarbij de norm om bepaalde aantallen afgestudeerde studenten af te leveren leidt tot te gemakkelijk afgegeven diploma's.” Kortom, met verzakelijking in de zorg is niets mis, mits het niet leidt tot ongewenst gedrag. Pijls vindt dat je op dat vlak veel mag vragen van de medewerkers op de werkvloer. “Maar je hebt als directeur of bestuurder een belangrijke verantwoordelijke rol.” Daarmee is de zorg er echter nog niet. “Door alleen te focussen op harde waarden verlies je de zachte uit het oog.” Motivatie, drijfveren, respect voor elkaar, de omgang met elkaar. Hoe toon je die resultaten? Het is de kunst om daar ook de indicatoren



Fred Pijls, directeur GGZ Land van Cuijk en Noord-Limburg en van Centra voor Psychisch Herstel: “Internal control staat in de zorg nog in de kinderschoenen.”

voor te vinden: methoden en technieken die de organisatiecultuur waarderen.

Het mooiste is het kunnen verbinden van de harde en zachte waarden, zoals vorig jaar bij het interne project ‘Nieuw evenwicht op de werkvloer’. Medewerkers zelf deden vanaf de werkvloer een quick scan en verbetervoorstellen: hoeveel van elke zorggeuro komt uiteindelijk bij de cliënt terecht en hoe kunnen we dat verbeteren?”

Tot volle wasdom

Een internal auditfunctie ontbreekt in veel gevallen in de zorg. Hoe kan deze functie de ambities in de zorg ondersteunen, anders dan de huidige onderzoeksfuncties mogelijk al doen? Pijls: “IA gaat over tight & loose controls; de harde kaders en de vrijheidsgraden in de organisatie. In onze kaderbrief 2011 is de weg naar verbreding al ingeslagen. Opgenomen zijn bijvoorbeeld intervisie en visitatie op het gebied van veiligheid. Maar het is reactief. Als je proactief wilt zijn moet het meer strategisch en geïntegreerd worden opgepakt. In de prestatieafspraken tussen bestuur en directeuren kun je de Internal Audit meenemen. De IA-functie kan dan tot volle wasdom komen.” De internal auditfunctie hoort thuis op het niveau van de raad van bestuur, stelt Pijls. “De raad van bestuur is opdrachtgever en de raad van toezicht blijft toezicht houden. Als de toezichthouders sterke afwijkingen zien of als informatie achterblijft, dan kunnen zij met hun eigen auditcommissie een onderzoek instellen.” Outsourcen van de IA-functie is volgens hem niet de oplossing. “Juist vanwege het toepasbaar maken van de verzakelijking in de zorg. Je moet de vertaalslag maken van objectieve maatstaven naar de interne organisatie.” □

Carla Jacobs is communicatie-adviseur bij GGZ Oost Brabant.
Ronald Jansen is redactielid van *Audit Magazine* en werkt bij KPMG Advisory nv binnen een groep die zicht richt op internal audits, risk & compliance services.

De zorgverzekeraar: waar de auditor en toezichthouder elkaar kunnen vinden...

De zorgverzekeraar speelt een belangrijke rol in de wereld van de zorg. DNB houdt prudentieel toezicht op de zorgverzekeraar, net als op andere verzekeraars, opdat de consument nu en in de toekomst verzekerd is van zijn geld bij de verzekeraar. Martin Luijt vertelt over zijn werk als toezichthouder van DNB op de zorgverzekeraar, de rol van de internal auditor en de relatie tussen de toezichthouder en de auditor.

Dr. N.J. Engel-de Groot

Waarom toezicht op een zorgverzekeraar?

“Net als bij andere verzekeraars dient de consument zekerheid te hebben dat de zorgverzekeraar waar hij premie aan betaalt, nu en in de toekomst kan voldoen aan haar financiële verplichtingen. Daartoe houdt DNB zogenoemd prudentieel toezicht. Aandachtspunt is in de eerste plaats voldoende solvabiliteit, maar het toezicht richt zich niet alleen op financiële kengetallen. Voor de solvabiliteit op de langere termijn is ook de bedrijfsvoering van belang. Vandaar dat DNB ook nadrukkelijk de integere en beheerste bedrijfsvoering van een zorgverzekeraar beoordeelt en tevens het imago van de sector. De consument dient immers vertrouwen te hebben in de sector.

Sinds de invoering van de Zorgverzekeringswet (Zvw) in 2005 zijn alle ziekenfondsen in het private stelsel terechtgekomen en worden derhalve aangemerkt als verzekeraar.

DNB is niet de enige toezichthouder op zorgverzekeraars. De Nederlandse Zorgautoriteit (NZa) houdt toezicht op de naleving van de Zvw. Hierbij kan onder meer gedacht worden aan toezicht op de rechtmatigheid van de zorguitgaven en gedragtoezicht (zoals bijvoorbeeld correcte polisvoorwaarden). Raakvlakken

bestaan daar waar DNB de integere en beheerste bedrijfsvoering beoordeelt.”

Wat houden de toezichtwerkzaamheden in?

“Elke toezichthouder heeft een portefeuille met verzekeraars waar zij ofwel als eerste toezichthouder dan wel als medeverantwoordelijke functioneert. Wij werken sowieso altijd in teams opdat collegiale toetsing plaatsvindt. Al onze werkzaamheden worden geprioriteerd op basis van een risicoafweging. Mijn werkzaamheden variëren van rapportages beoordelen en analyseren tot gesprekken met de IAD, risicomangement, directie/RvB of andere functionarissen. Wij doen ook regelmatig onderzoeken bij verzekeraars ter plaatse.

De Wet op het financieel toezicht (Wft) stelt dat wij toezicht houden op de integere en beheerste bedrijfsvoering van een financiële instelling. Dit is een principle basedtaak. De moeilijkheid voor ons is om hier handen en voeten aan te geven. Wat zijn de normen waaraan je de bedrijfsvoering zou moeten toetsen? Wij zijn intern hard bezig om deze taak te operationaliseren.”

Hoe ziet de markt van zorgverzekeraars eruit?

“Er zijn vier grote spelers die circa 80 procent van de markt in handen hebben. Dit zijn Achmea, UVIT, CZ en Menzis. Daarnaast zijn er, op grote afstand van deze vier, voornamelijk regionale spelers die niches bedienen. De markt kent grote concurrentie, lage marges en de politiek speelt een zeer belangrijke rol.”

Wat zijn de verschillen tussen een zorgverzekeraar en een schadeverzekeraar?

“Een zorgverzekeraar mag niet aan risicoselectie doen omdat iedereen recht heeft op een goede basisverzekering tegen een

Martin Luijt werkt ruim zeven jaar in diverse functies in het toezicht op verzekeringsmaatschappijen, eerst bij de Pensioen- & Verzekeringkamer en sinds de fusie met De Nederlandsche Bank bij DNB. Voorheen werkte hij als adviseur op het gebied van kwaliteitsmanagement en ISO 9001-certificering. Hij studeerde Technische Bedrijfskunde aan de Universiteit Twente en volgde twee postdoctorale opleidingen (tot register controller en register operational auditor).

betaalbare premie. In de Zorgverzekeringswet is daarom geregeld dat een zorgverzekeraar voor de basisverzekering in principe geen klanten mag weigeren (de acceptatieplicht). Daarnaast moet aan iedereen dezelfde premie worden berekend (het verbod op premiedifferentiatie), waarbij collectiviteitskortingen wel in beperkte mate zijn toegestaan.

Aangezien een zorgverzekeraar dus veel minder instrumenten heeft om zijn verzekeringstechnische risico's te beheersen, is er een vereveningsstelsel in het leven geroepen om verzekeringstechnische risico's zoveel mogelijk te reduceren. Dit vereveningsstelsel brengt de nodige complexiteit met zich mee. Het college voor zorgverzekering (CVZ) is verantwoordelijk voor het functioneren van het vereveningsstelsel. Zorgverzekeraars ontvangen vooraf van het CVZ een budget. Achteraf worden de daadwerkelijke betalingen vergeleken met dit budget en bij afwijkingen worden verschillen gedeeltelijk verrekend. In de praktijk duurt het drie jaar voordat deze verrekening definitief is. Een zorgverzekeraar weet dus pas na drie jaar of en hoeveel winst er gemaakt is. Ondertussen dient wel reeds een premie voor het komende jaar te worden vastgesteld. Enerzijds reduceert dit stelsel dus het verzekeringstechnisch risico, maar anderzijds zorgt het ook voor extra onzekerheden. Deze onzekerheden zullen overigens naar verwachting wel afnemen naarmate het stelsel langer in werking is.

Een ander belangrijk verschil is dat de politieke context het opereren van een zorgverzekeraar onvoorspelbaar maakt. Een van de grootste politieke vraagstukken momenteel is hoe de zorgkosten beheersbaar te houden, terwijl de vraag naar zorg toeneemt en voldoende zorg voor iedereen toegankelijk moet blijven. Dit vraagstuk kan tot allerlei nieuwe regelgeving leiden die direct van invloed zal zijn op de zorgverzekeraar. Een ander voorbeeld van de politieke onvoorspelbaarheid zijn de jaarlijkse pakketwijzigingen in de basisverzekering. Deze worden vaak pas laat bekend en de Tweede Kamer voegt ook nog wel eens heel laat amendementen toe. De zorgverzekeraar heeft daardoor een 'operationele uitdaging' om deze pakketwijzigingen op het laatste moment door te voeren.

Martin Luijt, DNB: "Een van de grootste politieke vraagstukken momenteel is hoe de zorgkosten beheersbaar te houden, terwijl de vraag naar zorg toeneemt en voldoende zorg voor iedereen toegankelijk moet blijven."



dien en een enorm belang als het gaat om een betrouwbare ICT. Immers, de zorgverzekeraar heeft te maken met enorme hoeveelheden declaratiestromen waar gigantische hoeveelheden geld in om gaan. Fouten kan de zorgverzekeraar zich hier niet veroorloven. Gezien deze omvang van de financiële stromen is de afgelopen consolidatieslag wel verklaarbaar. Daarnaast biedt schaalvoordeel de verzekeraars een betere inkooppositie richting de zorgverleners.

Uiteindelijk beschouwen wij deze zorgverzekeraars als elke verzekeraar waar de Wft op van toepassing is. Een zorgverzekeraar zal dus aan dezelfde eisen moeten voldoen als de overige verzekeraars."

Hoe draagt de toezichthouder bij aan het transparanter maken van de zorgsector?

"Dit is zeer indirect. Vergeet niet dat wij in eerste instantie hier op aarde zijn om prudentieel toezicht te houden, dat wil zeggen toezicht op de soliditeit en integriteit van de verzekeraars/sector. Door toe te zien op de integere en beheerste bedrijfsvoering verlangen wij van zorgverzekeraars dat ze zakelijk handelen en bijvoorbeeld de kwaliteit van de ingekochte diensten bewaken. Ook

stellen wij vragen bij de langetermijnhoudbaarheid van de strategie van een zorgverzekeraar. Een van de belangrijkste strategische onderscheidende factoren voor zorgverzekeraars betreft het inkopen van zorg: hogere kwaliteit zorg tegen lagere kosten. De zorgverzekeraar die daar het best in slaagt zal daarmee een aanzienlijk concurrentievoordeel opbouwen. Daar kunnen forse winsten op geboekt worden. Transparantie is een noodzakelijke randvoorwaarde om dit mogelijk te maken. Zonder transparantie zal dit niet slagen omdat de zorgverzekeraars en patiënten dan onvoldoende in staat zijn om de kwaliteit van de ingekochte zorg vast te stellen en daarop te sturen."

zienlijk concurrentievoordeel opbouwen. Daar kunnen forse winsten op geboekt worden. Transparantie is een noodzakelijke randvoorwaarde om dit mogelijk te maken. Zonder transparantie zal dit niet slagen omdat de zorgverzekeraars en patiënten dan onvoldoende in staat zijn om de kwaliteit van de ingekochte zorg vast te stellen en daarop te sturen."

Solvency 2012 betekent dat de verzekeraar heel goed haar risicogebieden zal moeten identificeren en kwantificeren. Dit vergt scholing, ook van de auditor

Door de typologie van de organisatie is het risicoprofiel daarnaast duidelijk afwijkend van een schade- of levensverzekeraar. Hiermee houden we uiteraard rekening mee met ons toezicht. De belangrijkste kenmerken van dit risicoprofiel zijn een omslag van een oude ziekenfondscultuur naar een marktgerichtere organisatievorm, grootschalige fusies met alle operationele risico's van

Hoe ziet de relatie tussen de auditor en de toezichthouder eruit? Immers, zij hebben beide een toetsende rol.

“Wij kunnen veel voor elkaar betekenen. De internal auditor verschaft relevante informatie over de beheersing van de verzekeraar waar wij dankbaar gebruik van kunnen maken. Tegelijkertijd moeten we er wel goed op letten dat de informatie die van de internal auditor afkomstig is ook daadwerkelijk geschikt is om hiervan gebruik te kunnen maken (voldoende kwaliteit en relevantie). Aan de ene kant zijn de internal auditors dus onze partners, aan de andere kant moeten wij kritisch zijn. Wat dat betreft zie ik wel parallellen met de externe accountant. Als de IAD onderzoek doet naar relevante onderwerpen kan dat ons veel werk besparen, omdat wij dat dan niet meer hoeven te doen.

Maar wij ontkomen er niet aan om ook zelf de peilstok te hantieren. Wat ook wel eens gebeurt is dat wij op sommige momenten ook bondgenoten zijn. Samen sta je sterker en kun je het bestuur van een onderneming beter beïnvloeden dan alleen. Als de RvB onvoldoende luistert naar belangrijke signalen van de IAD, dan helpt het wel eens als wij als DNB de urgentie van het betreffende signaal benadrukken.

Op een aantal vlakken is verbetering van de relatie mogelijk. Als eerste spelen sommige IAD's nog te veel mooi weer. Uiteindelijk is de organisatie als geheel meer gebaat bij openheid en vertrou-



de meest relevante risico's. Wij willen een open relatie waarin kritische punten helder aan ons worden gecommuniceerd. Aan mooie verhalen en groenspuitertijen (dansjes voor de toezichthouder) hebben wij niets. Als wij alleen maar rapportages zien waar alles op groen staat en mooie verhalen horen dat alles zo goed gaat, dan worden wij ongerust. Laat ons dingen zien die op rood staan. Toon aan dat jullie kritisch zijn en de zwakke punten/verbeterpunten in de organisatie bloot kunnen leggen. Wij

weten heus wel dat het in geen enkele organisatie altijd perfect gaat. Enig zelfreinigend vermogen moet binnen de organisatie aanwezig zijn. Als wij onvoldoende zelfreinigend vermogen signaleren bij een verzekeraar worden wij extra kritisch.”

“Als wij onvoldoende zelfreinigend vermogen signaleren bij een verzekeraar worden wij extra kritisch”

wen. Daarnaast vinden wij het als toezichthouder een gemiste kans dat veel IAD's zich veelal richten op de betrouwbaarheid van de jaarrekening en andere financiële rapportages. Daar hebben wij als DNB wel wat aan, maar de toegevoegde waarde voor ons (en ook voor de RvB van verzekeraars) kan toenemen als de IAD zich beweegt van retrospectieve audits naar management control audits. Een IAD die relevante kennisvragen van het management kan beantwoorden over het gedrag van de organisatie in de zich wijzigende omstandigheden. Helaas wordt de IAD nog lang niet in alle gevallen zo gezien door de RvB, maar ook niet door de IAD zelf. Verder zie je op het gebied van IT-auditing (audit universe met eenduidige relatie tussen ICT-platforms, ICT-applicaties en bedrijfsprocessen) en het plannen van audits (meerjarenplanning) ook vaak verbetermogelijkheden. En als je spreekt over een integere bedrijfsvoering zijn soft controls uiteraard ook zeer relevant. Een IAD kan hier nog veel meer aandacht aan besteden.”

Wat voor eisen stellen jullie aan de auditor binnen een zorgverzekeraar?

“In the end niet veel anders dan de eisen van het IIA: kritisch, onafhankelijk, vakkundig. Zoveel mogelijk toegevoegde waarde leveren, dat wil zeggen bijdragen leveren aan het beheersen van

Tenslotte, welke ontwikkelingen spelen voor de zorgverzekeraar en wat zijn de implicaties voor de auditor?

“Dit vereist andere kennis en vaardigheden. Daarnaast wordt eind 2012 Solvency II van kracht, het nieuwe Europese toezichtkader. Met Solvency II worden de kapitaaleisen beter gebaseerd op het risicoprofiel van de organisatie. Dit betekent dat de verzekeraar heel goed haar risicogebieden zal moeten identificeren en kwantificeren. Dit vergt scholing, ook van de auditor. Hij zal immers de werking van de governance van interne modellen en risicobeheersing van de verzekeraar moeten doorgronden en zich daar een oordeel over moeten vormen.” □

Nicole Engel-de Groot is redactielid van *Audit Magazine* en werkt bij DNB waar zij verantwoordelijk is voor de bankbiljetteninkoop en voorraadbeheersing.

Interne beheersing van de kwaliteit van zorg in zorginstellingen

De dertien jaar geleden van kracht geworden *Kwaliteitswet zorginstellingen* stoelt op de gedachte dat kwaliteitsborging op basis van kwaliteitssystemen min of meer vanzelf tot goede kwaliteit van zorg leidt. Inmiddels verwacht de minister van VWS meer resultaat van het transparant maken van de kwaliteit van de zorg en van het invoeren van het gedachtegoed van good governance in zorginstellingen. In dit artikel de betekenis van deze paradigmashift en een viertal uitdagingen voor de internal auditfunctie in zorginstellingen. Deze uitdagingen zijn ontleend aan het onderzoek *Implementatie Kwaliteitswet zorginstellingen* van de Algemene Rekenkamer dat in 2009 is gepubliceerd.¹

Drs. M.E.J. Burm
Drs. J.L.A. Kruizinga



In 1996 werd de *Kwaliteitswet zorginstellingen* van kracht.² De Kwaliteitswet bepaalt dat zorgaanbieders zelf moeten definiëren wat goede zorg is en hoe deze systematisch – met behulp van kwaliteitssystemen – bewaakt en verbeterd kan worden. De gedachte daarachter is dat

kwaliteitssystemen vanzelf tot goede kwaliteit van zorg leiden.

In 2009 maakte de Algemene Rekenkamer de balans op van dertien jaar Kwaliteitswet zorginstellingen. De belangrijkste conclusie uit het onderzoek is dat de zelfregulering niet tot het beoogde resultaat heeft geleid. Zorgsectoren zijn onvoldoende in staat gebleken om op eigen kracht normen te ontwikkelen voor de kwaliteit van de zorg. Ook ontbreekt het in de zorg nog aan goed functionerende kwaliteitssystemen. In veel zorginstellingen waren geen internal audits en toetsingen op de kwaliteitssystemen uitgevoerd. Daarnaast bleken veel instellingen niet volgens de gewenste plan-do-check-actcyclus te werken. Bij een eerdere evaluatie in 2001, uitgevoerd door ZonMw³, werden al vergelijkbare conclusies getrokken. Vrijblijvendheid is een belangrijke verklaring voor de teleurstellende resultaten van de zelfregulering die de Kwaliteitswet voorstaat.

In het onderzoek wordt ook geconstateerd dat met het ontbreken van normen voor goede zorg en kwaliteitssystemen belangrijke fundamenten voor het toezicht door de Inspectie van de

Gezondheidszorg (IGZ) ontbreken. De IGZ baseert haar oordeel vooral op informatie van de zorgverleners zelf. Maar de betrouwbaarheid en de validiteit van deze informatie laat nog veel te wensen over.

Paradigmawisseling: sturen op transparantie en good governance

In hun reactie op het rapport van de Algemene Rekenkamer wezen de bewindspersonen van VWS erop dat zij sinds 2006 niet meer willen sturen op kwaliteitsborging van de zorg maar op transparantie over de kwaliteit van de zorg. Dit in lijn met wijzigingen in wetgeving (zoals de Wet toelating zorginstellingen, de Wet marktordening gezondheidszorg, de Zorgverzekeringswet en de modernisering AWBZ).

Heilzame werking van transparantie over zorgprestaties

De redenering is dat transparantie het mogelijk maakt de kwaliteit van de zorg die instellingen bieden onderling te vergelijken. Patiënten en verzekeraars kunnen zo kiezen voor de instellingen die het best presteren. Daardoor worden instellingen die slecht presteren gedwongen de kwaliteit van hun zorg te verbeteren willen zij hun cliënten behouden.

Er zijn verschillende maatregelen ingevoerd om dat te bevorderen, waaronder een regiefunctie voor de IGZ voor het tot stand

komen van kwaliteitsindicatoren (Bureau Zichtbare Zorg) en een website waarop deze gegevens beschikbaar worden gesteld (www.kiesBeter.nl).

Het recht op goede zorg en het recht op keuze-informatie zijn opgenomen in het voorstel voor een nieuwe Wet cliëntenrechten zorg, die onder meer de Kwaliteitswet zorginstellingen moet gaan vervangen. Om ervoor te zorgen dat cliënten krijgen waar zij recht op hebben, zijn in dit wetsvoorstel verplichtingen voor

Gerechvaardigd vertrouwen als uitgangspunt voor het toezicht door IGZ

Zorgprestaties en goed bestuur gaan ook een centrale rol spelen in het externe (verticale) toezicht door de IGZ. De IGZ wil daar waar de kwaliteit van zorg op orde is en de verantwoordelijkheidsverdeling tussen professionals, bestuurders en intern toezichthouder van een instelling goed functioneert haar (risicogestuurd) toezicht 'minder intensief' inrichten. Daarentegen zal de IGZ 'snel en daadkrachtig handhavend optreden waar blijkt dat de zorg niet op orde is of waar de verantwoordelijkheidsverdeling voor de borging van kwaliteit en veiligheid niet goed is geregeld of niet goed functioneert'.⁵

De bijdrage van de internal auditor

De minister doet in zijn brief *Ruimte en rekenschap* een 'morele' oproep aan aanbieders van zorg en ondersteuning om tot een goede governancestructuur te komen en om zelf inhoud en vorm te geven aan hun wettelijke en maatschappelijke verantwoordelijkheid. Uit het onderzoek van de Algemene Rekenkamer blijkt echter dat dergelijke zelfregulering tot nu toe niet 'vanzelf' het beoogde resultaat heeft opgeleverd.

De internal auditor is een onafhankelijk onderzoeker binnen een organisatie die extra zekerheid kan geven over de kwaliteit van de beheersing van processen en de daarvoor benodigde informatie en over de naleving van wet- en regelgeving. Daarnaast kan de internal auditor adviseren over deze onderwerpen aan bestuur en management.⁶ Wat kan de internal auditor bijdragen aan het beoogde kwaliteitsarrangement van de minister van VWS, zodat zorginstellingen in de nabije toekomst voldoen aan de wettelijke eisen uit de Wet cliëntenrecht?

Het onderzoek van de Algemene Rekenkamer geeft daarvoor in elk geval de volgende aangrijpingspunten.

- *Inrichting en functioneren van bestuur en raad van toezicht*

Voor de internal auditor is een rol weggelegd in het onderzoeken van en eventueel adviseren over de inrichting en het functioneren van de bestuursfunctie volgens de uitgangspunten van good governance. De minister van VWS kent in zijn kwaliteitsbeleid en in zijn toezichtfilosofie een belangrijke rol toe aan de raad van bestuur en de raad van toezicht van een zorginstelling. Hij stelt verschillende maatregelen in het vooruitzicht die de positie en de professionaliteit van deze organen moeten verbeteren. De IGZ wil in haar risicoanalyses een belangrijk gewicht toekennen aan het functioneren van de raad van bestuur en de raad van toezicht van een instelling. Raden van Toezicht worden als het ware vooruitgeschoven posten in het toezicht op de kwaliteit van zorg.

- *Aandacht voor kwaliteit van zorg*

De internal auditor kan door zijn onderzoeken en adviezen (meer) aandacht voor de kwaliteit van de geleverde zorg bevorderen. Uit incidenten blijkt bij herhaling dat op het punt van de kwaliteit van zorg in zorginstellingen vaak het nodige te verbeteren is. Desondanks staat de kwaliteit van zorg, zo blijkt uit het onderzoek van de Algemene Rekenkamer, nog nauwelijks op de



Illustratie: Roel Ottow

zorginstellingen opgenomen, waaronder – nog steeds – kwaliteitsborging en 'goed bestuur' in de zorginstelling.

Versterking van goed bestuur, toezicht en verantwoording in de zorgsector

De ingezette veranderingen moeten meer ruimte en mogelijkheden geven voor zorgaanbieders om vraaggericht te kunnen werken. Maar dat betekent ook dat de besturen van zorginstellingen verantwoordelijkheid moeten nemen voor de geleverde kwaliteit van zorg en verantwoording moeten afleggen aan hun belanghebbenden.⁴ Daarom willen de bewindspersonen de positie en professionaliteit van besturen en raden van toezicht van zorginstellingen versterken; zij willen ook meer rekenschap en afrekenbaarheid voor bestuurders en toezichthouders.

agenda van bestuurders en raden van toezicht in de zorg. Het leveren van goede ofwel verantwoorde zorg, is (in de Kwaliteitswet) een verplichting voor de zorgaanbieder en wordt (in de nieuwe Wet Cliëntenrechten zorg) een recht waar de patiënt zich op kan beroepen. In alle sectoren van zorg wordt onder regie van de IGZ gewerkt aan normen voor verantwoorde zorg.

De internal auditor kan structurele aandacht voor de kwaliteit van zorg bevorderen door in zijn onderzoeken en adviezen bij de

voor kwaliteitssystemen legt de minister geheel bij de raden van bestuur en de raden van toezicht. De IGZ zal de besturen aanspreken op deze verantwoordelijkheid.

Ook hier ligt bij uitstek een rol voor de internal auditor die vanuit zijn deskundigheid zal toetsen in welke mate het kwaliteitsmanagement aan systeemeisen voldoet en naar wens functioneert. De internal audits kunnen eventueel plaatsvinden in het kader van certificering van de kwaliteitssystemen. Het voordeel hiervan is dat bestuur en raad van toezicht, maar ook patiënten en de IGZ, de zekerheid krijgen dat de kwaliteitsystemen voldoen aan de gestelde eisen.

Gecertificeerde kwaliteitssystemen bieden daarnaast ook een waarborg voor betrouwbare en valide informatie over de kwaliteit van de zorg.

Afsluitend

Uit het onderzoek van de Algemene Rekenkamer naar de implementatie van de Kwaliteitswet zorginstellingen zijn lessen te trekken om het kwaliteitsarrangement dat de minister in zijn beleid voor ogen staat te laten werken. Het onderzoek doet echter ook vermoeden dat er nog geruime tijd nodig zal zijn voordat de voorwaarden daarvoor, zoals bijvoorbeeld normen en indicatoren voor verantwoorde zorg, 'goed bestuur' en betrouwbare informatie over de zorgprestaties, gerealiseerd kunnen zijn. De internal auditor kan hieraan een bijdrage leveren door in audits en adviezen te bevorderen dat de zorginstelling voldoet aan de uitgangspunten van 'goed bestuur' en door systematisch en op verschillende niveaus in de instelling aandacht voor de kwaliteit van zorg te vragen. □

Uit incidenten blijkt dat op het punt van de kwaliteit van zorg in zorginstellingen vaak het nodige te verbeteren is

bestuurders aan te dringen op het hanteren van kwaliteitsdoelstellingen op instellingsniveau en op rapportages over deze doelstellingen. (Meer) aandacht voor de kwaliteit van de zorg bij het lijnmanagement kan hij bevorderen door het uitvoeren van internal audits bij afdelingen en de bevindingen en onderkende risico's hieruit te gebruiken om verbetermogelijkheden in de kwaliteit van de zorg op het spoor te komen.

• De informatie over kwaliteit van zorg moet beter

De internal auditor kan een belangrijke bijdrage leveren aan het verbeteren van de informatie over de kwaliteit van de zorg. Raden van toezicht en raden van bestuur moeten – zo blijkt uit de brief *Ruimte en rekenschap* – een 'informatieprotocol' vaststellen waarin zij afspreken over welke informatie het bestuur periodiek gaat rapporteren. Het ligt voor de hand om hier in elk geval de indicatoren voor verantwoorde zorg bij te betrekken waarover in het Jaardocument moet worden gerapporteerd en die ook worden gebruikt voor het toezicht door de IGZ. De informatie over de kwaliteit van zorg zoals die nu wordt geleverd door zorginstellingen is onvoldoende valide en betrouwbaar, zo blijkt uit het onderzoek van de Algemene Rekenkamer. Ook de IGZ constateerde onlangs dat instellingen informatie wel eens mooier willen voorstellen dan deze in werkelijkheid is.⁷ Door de processen waarin en de randvoorwaarden waaronder deze informatie beschikbaar komt te onderzoeken kan de internal auditor bijdragen aan het verbeteren van de informatie. Daarmee krijgen bestuur, de toezichthouders en belanghebbenden zekerheid dat de gepresenteerde informatie betrouwbaar en juist is.

• Goed werkende kwaliteitssystemen

De minister van VWS stelt in zijn kwaliteitsbeleid de transparantie van zorg centraal. Maar ook kwaliteitssystemen blijven van belang: de minister beschouwt deze als een waarborg (maar geen garantie) voor kwalitatief goede zorg. De verantwoordelijkheid

Noten

1. Het rapport *Implementatie Kwaliteitswet zorginstellingen* (Tweede Kamer, vergaderjaar 2008-2009, 31 961, nrs. 1 en 2) is te downloaden van www.rekenkamer.nl.
2. 18 januari 1996, Stb. 1996, 80.
3. ZonMw is een organisatie die in opdracht (onder meer van het ministerie van VWS) gezondheidsonderzoek financiert en het gebruik stimuleert van de resultaten van dat onderzoek.
4. *Ruimte en rekenschap voor zorg en ondersteuning*. Brief van de bewindspersonen van VWS aan de Tweede Kamer. Tweede Kamer, vergaderjaar 2008-2009, 32 012, nr. 1.
5. Staat van de Gezondheidszorg 2010 (*De vrijblijvendheid voorbij. Sturen en toezicht houden op kwaliteit en veiligheid in de zorg*). IGZ, Den Haag, 2010.
6. *De Internal Auditor in Nederland*. Position Paper Update 2008. IVA, NIVRA en NOREA.
7. Bron: interview met de Inspecteur-generaal, 'Opereren tussen vertrouwen en controle', *Zorgvisie*, nr. 7, juni 2009. De uitspraak is gebaseerd op validiteitchecks van de IGZ bij onder meer slokdarmoperaties. Daarbij wordt opgemerkt dat dit geen opzet hoeft te zijn: 'Het is niet eenvoudig de informatie op een rij te zetten'.

Marlies Burm en Jack Kruijzinga zijn werkzaam als respectievelijk projectleider en senior onderzoeker bij de Algemene Rekenkamer. Zij maakten deel uit van het onderzoeksteam dat in 2008 en 2009 het onderzoek *Implementatie Kwaliteitswet zorginstellingen* heeft uitgevoerd. Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven, het geeft niet de mening van de Algemene Rekenkamer weer maar die van de auteurs.

De lezer over de internal auditor in de zorgsector

Ook dit keer niet alleen de mening van deskundigen over de rol van de internal auditor in de zorgsector, maar ook die van de lezer. De redactie van *Audit Magazine* plaatste drie stellingen op de website van het IIA en ontving daarop 51 reacties. Het resultaat.

Stelling 1

De internal auditfunctie is binnen de zorgsector nog een onvolwassen professie.

	In %
1. Helemaal mee eens	22
2. Mee eens	56
3. Neutraal	20
4. Mee oneens	4
5. Helemaal mee oneens	0

Stelling 2

Internal Audit kan een bijdrage leveren aan verbetering van zorgprocessen (primaire proces)

	In %
1. Helemaal mee eens	50
2. Mee eens	46
3. Neutraal	2
4. Mee oneens	2
5. Helemaal mee oneens	2

Stelling 3

Internal Audit kan een bijdrage leveren aan financiële hervormingen in de zorgsector

	In %
1. Helemaal mee eens	24
2. Mee eens	56
3. Neutraal	10
4. Mee oneens	10
5. Helemaal mee oneens	2

Eensgezind is de mening van de lezer over Internal Audit in de zorg. Om te beginnen is bijna 80 procent van de respondenten van mening dat de internal auditfunctie binnen de zorgsector nog een onvolwassen professie is. Daarnaast is de vrijwel unanieme mening dat de internal auditor een bijdrage kan leveren aan het verbeteren van zorgprocessen. En dat niet alleen, ook aan financiële hervormingen in de zorgsector kan de internal auditor een bijdrage leveren... Wat let ons nog?

Enorm potentieel

Er valt dus veel te winnen als Internal Audit zich binnen de zorgsector verder ontwikkelt. Afgaande op de resultaten van onze webstellingen kan een volwassen professionele internal auditfunctie een waardevolle bijdrage leveren aan verbetering van de uitvoering van de zorg en de kostenefficiëntie in de zorg.

Wellicht kan het inspireren tot een overstap naar de zorgsector? De zekerheid dat uw adviezen zullen bijdragen aan verbeteringen is toch iets om mee te nemen in uw carrièreperspectief. Wie weet wacht de zorg wel op u?

Met een mogelijke toekomst in de zorg in uw achterhoofd zullen de artikelen in dit themanummer u zeker interesseren. Maar ook als er geen carrière als auditor in de zorg voor u is weggelegd, hoeft u deze editie niet terzijde te schuiven. De zorg is geen suffe bedoening, maar is voortdurend in beweging. Daarom veel leesplezier gewenst!

De redactie wil alle respondenten bedanken. En daarom is er ook dit keer een boekenpakket verloot onder de deelnemers aan deze enquête. **Herman Keyzer** is dit keer de gelukkige! Wilt u u mening ook laten horen en kans maken op een boekenpakket, vul dan de volgende keer (weer) de enquête in. Let dus op de IIA-website en geef uw mening! □

Verbindingen verhelderd: internal auditing en sociale netwerkanalyse

Kennis en kennissen. Het direct of indirect kennen van anderen heeft invloed op het functioneren van zowel individuen als organisaties. Sociale relaties dragen daarmee bij aan het succes of falen wat betreft het bereiken van organisatiedoelstellingen. Dit artikel geeft handvatten om sociale relaties binnen organisaties te analyseren.

Drs. J.H.M.H. Kelemen RO

Audit Magazine besteedt regelmatig aandacht aan soft controls. De editie van september 2008 ging bijvoorbeeld in op de werking van gedragsmechanismen. Even zo vaak als soft controls behandeld worden, vinden bespiegelingen plaats over de moeite die het de auditor kost deze daadwerkelijk te onderzoeken in een audit. In dit artikel wordt daarom – aan de hand van een praktijk-casus binnen de Algemene Rekenkamer – een instrument gepresenteerd waarmee auditors de soft control ‘sociaal kapitaal’ binnen organisaties in kaart kunnen brengen. Sociaal kapitaal omvat hulpmiddelen als informatie, ideeën, macht en invloed waarover men beschikt via en door middel van sociale relaties.

Invloed van sociaal kapitaal

Sociologen, psychologen en economen hebben de voordelen van sociaal kapitaal voor individuen in en rond organisaties beschreven. Voor individuen is de meest bekende toepassing het vinden van een baan via netwerken. Maar ook worden mensen die over veel sociaal kapitaal beschikken beter betaald en maken zij sneller en op jongere leeftijd promotie. Voor managers geldt dat degenen die middenin de netwerken van een organisatie staan meer invloed hebben dan degenen die zich in de marge van netwerken ophouden. Managers die alle netwerken in de organisatie goed in hun hoofd hebben (wie praat met wie, wie is bevriend met wie, wie kunnen wel en niet met elkaar overweg?) halen hiernaast betere resultaten dan collega's op gelijk niveau met een incompleet of onjuist beeld van de netwerken.¹ De invloed van sociale netwerken is vaak te zien door de sociale relaties tussen mensen binnen een organisatie af te zetten tegen de relaties die volgens de formele hiërarchie (organigram) zouden moeten bestaan.

Een voorbeeld van een nadelig effect van afwijking tussen de formele (zoals te verwachten vanuit de functionele taakverdeling tussen mensen) en informele netwerkstructuur wordt beschreven in de Hawthornestudies binnen een elektriciteitsbedrijf. Dit onderzoek bracht aan het licht dat werknemers een informele norm onderhouden over wat een normale werkprestatie is. Deze norm ontstaat door de verwachting dat anders wellicht de officiële productienormen zullen worden verhoogd. Door hun dichte onderlinge sociale netwerk zijn de werknemers ook in staat deze productiebeperkende norm af te dwingen en elkaar ervan af te houden om veel harder te werken.² Uiteraard is het andersom mogelijk dat informele relaties juist een stimulerende werking hebben op de productiviteit.

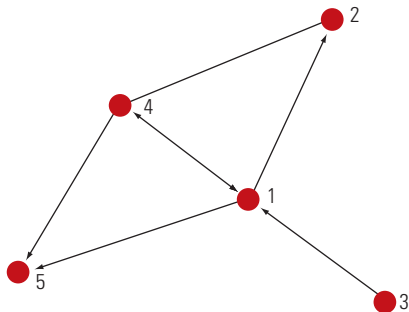
Vanwege de hiervoor genoemde invloed van sociale netwerken op de effectiviteit en efficiency van individuen en organisaties, is het van belang dat auditors inzicht hebben in de wijze waarop sociale netwerken binnen organisaties onderzocht en beïnvloed kunnen worden.

Onderzoeken van sociaal kapitaal

Het onderzoeken van sociaal kapitaal gebeurt met behulp van sociale netwerkanalyse. Dit is een grafentheoretische of sociometrische toepassing, waarbij punten individuen of sociale actoren (bijvoorbeeld posities in organisaties) weergeven. Lijnen verbeelden de relaties tussen de sociale actoren. Om te begrijpen hoe een sociaal netwerk functioneert is het van belang te weten wie zich binnen of buiten het netwerk bevindt. Ook het type sociale relatie is van belang. Een type relatie of netwerk geeft de inhoud van de relatie of het netwerk weer. Zo worden binnen

arbeidsorganisaties statusgerelateerde netwerken onderkend zoals adviesnetwerken waarin adviezen worden gevraagd en gegeven, of informele invloednetwerken waarbij het gaat het om invloedslijnen: wie heeft invloed en wie geeft wie een bepaalde mate van invloed?³ Daarnaast kunnen onder meer werknetswerken, leernetwerken en strategische netwerken worden onderscheiden.⁴

Elk soort sociale relatie (soort relatie = type uitwisseling = inhoud) wordt door een lijn weergegeven. In het netwerk⁵ van *figuur 1* zou het kunnen gaan om de uitwisseling van kennis over een onderwerp in een bepaalde tijdsperiode. In deze weergave geeft de pijl aan dat persoon 3 een kennisvraag neerlegt bij persoon 1. Persoon 1 gaat echter niet met een kennisvraag naar persoon 3. Tussen persoon 1 en persoon 4 bestaat wel uitwisseling van kennis. Omdat de leden van het netwerk elkaar bewust al of niet kiezen, wordt dit een gericht netwerk genoemd.



Figuur 1. Gericht netwerk

Om sociale netwerkanalyse toegankelijk te maken voor de auditor heb ik in mijn referaat een basismethode van sociale netwerkanalyse en auditmethodologie geïntegreerd tot een instrument dat stapsgewijs kan worden doorlopen. Auditors binnen de Algemene Rekenkamer hebben een praktijktoets uitgevoerd om te testen of met dit instrument adequaat te werken is. Met de (vereenvoudigde) casus van deze praktijktoets als illustratie worden hierna de belangrijkste stappen en hun uitwerking weergegeven.

Casus

De Algemene Rekenkamer heeft onderzoeksbevoegdheden bij ministeries maar ook bij zelfstandige organisaties die met publiek geld een publieke taak uitoefenen. Het is mogelijk dat deze bevoegdheden vanwege een wetswijziging, het stellen van regels of het (mede) oprichten van een rechtspersoon door een minister, wijzigen. Volgens artikel 96 van de Comptabiliteitswet 2001 dient daarover tussen de minister en de Algemene Rekenkamer overleg gevoerd te worden.

Het initiatief tot overleg ligt bij de minister. De Algemene Rekenkamer heeft per ministerie een 'contactpersoon artikel 96' die het ambtelijk overleg met het ministerie voert en die het terrein van het ministerie monitort op mogelijke artikel 96-gevallen. De artikel 96-contactpersoon kan echter niet altijd zelf alle potentiële gevallen signaleren. Daarom is het van belang dat hij deze informatie via andere kanalen ontvangt. Andere medewerkers van de Algemene Rekenkamer zijn een belangrijke bron. De praktijktoets is uitgevoerd binnen een sector van de

Algemene Rekenkamer die twee kenniskringen (teams verantwoordelijk voor de onderzoeken op een bepaald beleidsterrein) omvat. Onderzocht werd of er voldoende waarborg is dat artikel 96-ontwikkelingen binnen de sector X/Y worden gesignaleerd en bij de juiste personen terechtkomen, om te borgen dat de Algemene Rekenkamer haar adviesfunctie bij dit onderwerp kan vervullen en een accuraat beeld heeft van haar bevoegdheden.

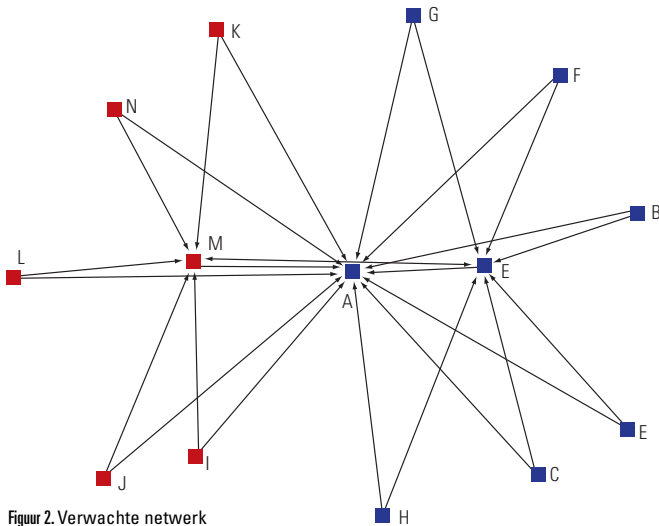
Allereerst wordt voor dit onderwerp de groep bepaald waarover met de netwerkanalyse een uitspraak wordt gedaan. Van de groep worden alle sociale eenheden onderzocht. Hier zijn dit alle medewerkers van de sector X/Y.

Omdat de werking van een sociaal netwerk context- en typeafhankelijk is, wordt als volgende stap – in expliciete afstemming met de opdrachtgever – het verwachte netwerk bepaald. Het verwachte netwerk kan fungeren als norm waarmee uiteindelijk het werkelijke netwerk vergeleken wordt. Dit kan een specifieke vorm van het netwerk zijn, maar ook de verwachting dat bepaalde personen in het netwerk bepaalde posities innemen. De opdrachtgever had een aantal verwachtingen aangaande de uitwisseling van informatie tussen bepaalde personen:

1. de informatie over artikel 96-ontwikkelingen moet vanuit ieder lid van de sector uiteindelijk bij de contactpersonen artikel 96 terechtkomen;
2. de contactpersonen moeten onderling informatie uitwisselen, zodat zij beiden op de hoogte zijn van ontwikkelingen op elkaars terrein en elkaar eventueel kunnen vergezellen bij een ambtelijk overleg.

Daarna wordt bepaald wat voor soort relatie in kaart wordt gebracht. In de toetscasus ging het om de aan- en afwezigheid van gerichte communicatierelaties. Medewerkers gaan met bepaalde informatie wel of niet naar collega's binnen de sector. Indien relevant worden ook nog attributen of achtergrondkenmerken van de leden van de populatie meegenomen. Dit zijn kenmerken die mogelijke verschillen in de structuur van het netwerk mede kunnen verklaren. Er is voor gekozen om de kenniskring als achtergrondkenmerk mee te nemen vanwege de verwachting dat medewerkers naar de voor hun kenniskring betreffende contactpersoon gaan.

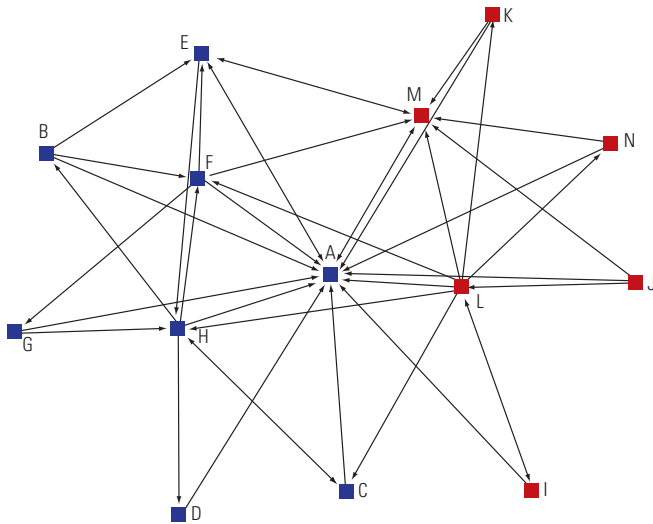
Vervolgens wordt de wijze van informatieverzameling bepaald. Hier is de roostermethode toegepast. Bij deze methode worden alle leden van de populatie zowel horizontaal als verticaal op een rij gezet (dit kan in Excel), waarbij iedere respondent aangeeft met wie hij op een bepaald terrein een relatie heeft. De respondenten werd gevraagd een 0 te zetten bij degenen naar wie zij niet gaan met betreffende informatie en een 1 bij degene naar wie zij wel gaan. De zo ontstane sociomatrices van zowel het verwachte als werkelijke netwerk worden ingevoerd in een softwareprogramma voor sociale netwerkdata.⁶ In ditzelfde programma kan aan de eerder onderscheiden achtergrondkenmerken een vorm of kleur worden toegekend. Hiermee kunnen mensen van verschillende kenniskringen en hun positie in het netwerk zichtbaar gemaakt worden. Zie *figuur 2* voor het beeld van het



Figuur 2. Verwachte netwerk

verwachte netwerk. Punt A (midden) is de sectormanager. De punten E en M zijn de voor de kenniskringen respectievelijke contactpersonen artikel 96. Medewerkers van de kenniskringen X en Y zijn weergegeven in respectievelijk blauw en rood.

Figuur 3 geeft het werkelijke sociale netwerk weer. Tussen beide netwerken zijn duidelijk verschillen zichtbaar.



Figuur 3. Werkelijke netwerk

Aangezien deze verschillen, zeker bij grotere populaties, niet altijd zo duidelijk zichtbaar zijn, is het mogelijk het programma bepaalde netwerkkenmerken te laten berekenen. Hiermee kan het netwerk verder worden geanalyseerd. In een audit kunnen aan deze netwerkkenmerken beoordelingscriteria worden gekoppeld. In deze casus is als een van de beoordelingscriteria gehanteerd dat de afstanden (kenmerk) tussen de contactpersonen onderling en tussen de contactpersonen en de sectormanager niet groter mochten zijn dan 1. Voor de overige medewerkers was er geen

eis wat betreft de afstand tot de contactpersonen, zolang de informatie maar bij hen terecht komt. De afstanden in het verwachte netwerk zijn te zien in *figuur 4*.

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N
1 A	0	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	1
2 B	1	0	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	2
3 C	1	-	0	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	2
4 D	1	-	-	0	1	-	-	-	-	-	-	-	-	2
5 E	1	-	-	-	0	-	-	-	-	-	-	-	-	1
6 F	1	-	-	-	1	0	-	-	-	-	-	-	-	2
7 G	1	-	-	-	1	-	0	-	-	-	-	-	-	2
8 H	1	-	-	-	1	-	-	0	-	-	-	-	-	2
9 I	1	-	-	-	2	-	-	-	0	-	-	-	-	1
10 J	1	-	-	-	2	-	-	-	-	0	-	-	-	1
11 K	1	-	-	-	2	-	-	-	-	-	0	-	-	1
12 L	1	-	-	-	2	-	-	-	-	-	-	0	-	1
13 M	1	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	0	-
14 N	1	-	-	-	2	-	-	-	-	-	-	-	1	0

Figuur 4. Afstanden in het verwachte netwerk

De afstanden van alle medewerkers naar persoon A (sectormanager) bedragen 1; evenals de afstanden tussen A, E en M (contactpersonen artikel 96). De afstanden in het werkelijke netwerk worden weergegeven in *figuur 5*.

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N
1 A	0	3	3	3	1	3	3	2	-	-	-	-	-	-
2 B	1	0	3	3	1	1	2	2	-	-	-	-	-	2
3 C	1	2	0	2	2	2	2	1	-	-	-	-	-	2
4 D	1	4	4	0	2	4	4	3	-	-	-	-	-	2
5 E	1	2	2	2	0	2	2	1	-	-	-	-	-	1
6 F	1	2	2	2	1	0	1	1	-	-	-	-	-	1
7 G	1	2	2	2	2	2	0	1	-	-	-	-	-	2
8 H	1	1	1	1	1	1	1	0	-	-	-	-	-	2
9 I	1	3	2	3	2	2	3	2	0	-	2	1	2	2
10 J	1	3	2	3	2	2	3	2	2	0	2	1	1	2
11 K	1	4	4	4	2	4	4	3	-	-	0	-	-	1
12 L	1	2	1	2	2	1	2	1	1	-	1	0	1	1
13 M	1	3	3	3	1	3	3	2	-	-	-	-	0	-
14 N	1	4	4	4	2	4	4	3	-	-	-	-	1	0

Figuur 5. Afstanden in het werkelijke netwerk

Conclusies over het sociale netwerk

De theoretische benadering van netwerken is een primaire analyse. Het verkregen beeld is een vereenvoudigde weergave van complexe verschijnselen en processen, die ook nog eens een momentopname zijn. Voor het trekken van conclusies over het functioneren van het sociale netwerk moeten het beeld en de netwerkkenmerken dan ook met een, zo mogelijk tegelijkertijd opgezette, kwalitatieve analyse worden aangevuld. Dit kan bijvoorbeeld door het houden van diepte-interviews of door een gezamenlijke reflectie op het netwerk. Dit laatste is gebeurd in de praktijktoets.

Op basis van de netwerktekeningen, de netwerkkenmerken en een gedachteswisseling van de sectormanager en een medewerker die veel anderen had 'gekozen', werd geconcludeerd dat relevante ontwikkelingen uiteindelijk bij de artikel 96-contactpersonen terechtkomen. Het sociale netwerk functioneert daarom voldoende voor het bereiken van de doelstelling. Naar de mening



van de sectormanager gebeurt dat echter in te veel gevallen via hemzelf. Hij geeft aan dat de uitkomsten voor de artikel 96-contactpersonen vragen om meer profilering. Zij zitten nog niet zo centraal in het sociale netwerk als hij verwacht had en wenselijk vindt.

In het algemeen kan, bij de conclusie dat het sociale netwerk niet optimaal aansluit, in het netwerk worden geïntervenieerd. Interventie kan onder meer plaatsvinden met behulp van hr-instrumentarium of kennismanagementmethoden. Zo kan worden gestimuleerd dat bepaalde mensen gaan samenwerken of dat ze meer contacten buiten de eigen organisatie aangaan.

Verdere toepassing

De hiervoor genoemde netwerkanalyse kan na bepaalde tijd nogmaals binnen de sector X/Y worden uitgevoerd om te beoordelen of de in gang gezette acties het gewenste effect opleveren. Een uitvoering van dezelfde netwerkanalyse bij verschillende organisatieonderdelen maakt onderlinge vergelijking mogelijk. Er zijn echter veel meer situaties waarin auditors sociale netwerkanalyse kunnen toepassen. Gezien het belang van de omgeving waarin iedere organisatie opereert ligt het voor de hand intra-organisationale of externe relaties mee te nemen in een sociale netwerkaudit. Maar ook bij auditvragen over samenwerking binnen beleidsketens, over kennismanagement, en waar machts- en invloedsverdeling en besluitvormingsprocessen een belangrijke rol spelen, is sociale netwerkanalyse een bruikbare methode. Door relaties tussen mensen in beeld te brengen met sociale netwerkanalyse wordt een extra perspectief geboden om de effectiviteit van organisaties te analyseren en te verbeteren. Deze methode is dan ook een waardevolle aanvulling op de 'gereedchapskist' van auditors, waardoor de toegevoegde waarde van auditafdelingen voor opdrachtgevers wordt vergroot. □



Hally Kelemen werkt als auditor bij de Algemene Rekenkamer. Daarvoor was zij werkzaam bij de Departementale Auditdienst van het ministerie van Justitie. Kelemen is bestuurskundige en rondde in 2009 de opleiding Internal/Operational Auditing aan de Erasmus Universiteit Rotterdam af. Dit artikel is geschreven op basis van haar referaat voor deze opleiding. Het volledige referaat is te vinden op www.auditing.nl.

Noten

1. Baker, W., *Netwerken, over het waarderen, opbouwen en gebruiken van sociaal kapitaal*, Uitgeverij Nieuwezijds, Amsterdam, 2001.
2. Flap, H., 'Sociale netwerken op het werk. Bij wijze van inleiding', *Sociale Wetenschappen* 44, 2001 pag. 1-11.
3. Sanders, K., 'Informeel netwerken binnen arbeidsorganisaties', in J.C. Vrooman (red.) *Netwerken en sociaal kapitaal*, Amsterdam, SISWO/NSV-reeks, 2001, pag. 43-61.
4. Kleiner, A., 'Karen Stephenson's Quantum Theory of Trust', in *Strategy + Business*, issue 29, 2002, pag. 1-14.
5. Gammasteunpunt Rijksuniversiteit Groningen, <http://www.gammasteunpunt.nl/netwerken/index.php>.
6. Borgatti, S.P., Everett, M.G. en L.C. Freeman, *Ucinet for Windows: Software for Social Network Analysis*, Harvard, MA: Analytic Technologies, <http://www.analytictech.com/ucinet6/ucinet.htm>, 2002.

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

Verslag IIA Congres 'All on board'

Met 'Auditors in the bush' (2008) en 'Auditors on the beach' (2009) nog in het collectieve geheugen waren de verwachtingen voor het IIA Congres dit jaar hoog gespannen. Het congres, met als titel 'All on board' vond plaats op 21 en 22 juni jl. aan boord van de SS Rotterdam. Meer dan driehonderd aanwezigen genoten van de plenaire bijeenkomsten met onder andere Floortje Dessing en Bram Moszkowicz. Met de thema's 'fraude', 'maatschappelijk verantwoord ondernemen' en 'de audit professional' zijn ontwikkelingen en nieuwe inzichten gedeeld door de verschillende sprekers.

Drs. R.J.A.C. Jansen RO

Bij het inschepen werd direct duidelijk dat de thematiek die bij de congressen van IIA Nederland altijd tot de verbeelding spreekt, wederom een prominente plek had in dit congres. De deelnemers kregen ieder een tas met excursiemateriaal, waarin tevens een persoonlijke boodschap was opgenomen met de vermelding van een werelddeel. Dit werelddeel speelde een rol bij de start van het congres dat werd voorgezeten door Karl Raats. Hij werd na het congres in 2009 als beste spreker beoordeeld en nam voor dit congres de rol van kapitein op zich.

Raats introduceerde zichzelf als een levend experiment, aangezien hij zichzelf verschillende 'onhaalbare' doelen heeft gesteld, waar hij zijn eigen ongelijk wil bewijzen door ze toch binnen vijf jaar te halen. Verder introduceerde hij het fenomeen 'Pinching the Ostrich'. Door een struisvogel te knijpen haalt deze zijn kop uit de grond en wordt hij zich bewust van alles wat er altijd al was, maar wat hij nooit eerder had opgemerkt. Hij nodigde alle deelnemers uit om zichzelf en anderen te 'pinchen', zodat dit congres daadwerkelijk nieuwe inzichten zou opleveren.

Na een interactieve kennismaking met collega's die zich op hetzelfde werelddeel bevonden, vulden de deelnemers een 'bottle' met een 'message'. De meest originele 'message in a bottle' werd aan het eind van de cruise met een prijs beloond. Met het te water laten van meer dan driehonderd flessen, ging de cruise c.q. het congres van start.

Vanuit het Kraaiennest richting het ruime sop

De eerste plenaire spreker was Peter Wakkie, vanaf 2003 werkzaam bij Ahold, tegenwoordig als chief Corporate Governance

Counsel in de raad van bestuur. In zijn presentatie stond governance, risk en compliance centraal en hij bracht dit veelvuldig in verband met de tone at the top. Onder andere over gedragscodes benadrukte Wakkie het belang van zero tolerance, een trainingsprogramma, een beoordelingsproces en dat de code begrijpelijk is. Belangrijke instrumenten die volgens Wakkie bijdragen aan de volwassenheid van een GRC-systeem zijn een klokkenluiderregeling en een integraal risicomanagementproces. In zijn toegift richtte hij zich tot de auditors in de zaal, waarvan hij bekende er nog nooit zoveel bij elkaar te hebben gezien. Hij wilde de zaal in ieder geval de regels van de genuanceerde schrijfkunst meegeven, aangezien in de 'echte' wereld zeker ruimte is voor grijstinten naast zwart en wit.

Na Wakkie werd Floortje Dessing geïntroduceerd. Zij startte met een introductie van de ontstaansgeschiedenis van de SS Rotterdam. Verhalenderwijs kwam de Holland Amerika Line ter sprake en eveneens het saillante detail dat de renovatie van de SS Rotterdam in plaats van € 30 miljoen € 300 miljoen had gekost. Ook Dessing richtte zich direct tot de zaal met de vraag wat de auditors hier wel niet van zouden hebben gevonden. Na een indrukwekkende fotoreis langs de plaatsen op de wereld waar Floortje Dessing reportages had gemaakt, maakte ze (wellicht onbewust) een koppeling met een van de thema's, maatschappelijk verantwoord ondernemen. Ze is ambassadrice van Max Havelaar en draagt zo haar steentje bij aan eerlijke handel, natuurbehoud, sociale verbetering en een schoon milieu. Onze planeet gaat haar aan het hart en dat bleek gedurende haar verhaal. Met het einde van de presentatie van Floortje Dessing



Jacquélien Willemse

waren wij in het ruime sop beland en was het alweer tijd voor de eerste excursie.

Excursie

Ter introductie van de eerste excursie eerst een korte 'flash forward' wat betreft het programma. Arie Molenkamp stond bij de uitreiking van de AMA-award aan de hand van de verschillende referaatonderwerpen stil bij de ontwikkelingen die hij heeft waargenomen in het auditvakgebied. Een van de onderzoeksgebieden betreft de auditor als persoon/mens. Hij gaf aan dat inzichten vanuit de organisatiesociologie, het systeemdenken, de psychologie, de groepsdynamica en de sociotechniek daarbij terecht niet worden geschuwd.

Zonder de andere sprekers tekort te doen (alle presentaties staan op de website van het IIA congres¹), staan wij stil bij het vraagstuk hoe onze hersenen functioneren. Jacquélien Willemse van Maatwerkt maakte de deelnemers in een snelkookpansessie genaamd 'Breinlaboratorium' deelgenoot van de processen in ons brein. De inzichten die ze deelde met de zaal:

- het brein is pas rijp rond het 25^e levensjaar;
 - het brein blijft ontwikkelbaar tot op hoge leeftijd;
 - patroonherkenning wordt met de jaren beter en beter (ook wel wijsheid genoemd);
 - onze eigen opvatting over de ontwikkelbaarheid van intelligentie en kwaliteiten bepaalt in hoge mate hoe deze zich ontwikkelt.
- Zowel bij onszelf als bij collega's (Fixed versus Growth Mindset).

Willemse introduceerde de vijf hoofdprocessen in ons brein, namelijk: bewaren, bedenken, begrijpen, besluiten en bedwingen. Aan de hand van deze processen werden verschillende oefeningen gedaan en kreeg de zaal de gelegenheid om vragen te stellen over of de inhoud van de presentatie te koppelen is aan de dagelijkse praktijk van de auditprofessional. Interessant in het licht van ons werk als auditors is dat onderzoek heeft aangetoond dat de kracht van herhaling een belangrijke bijdrage levert aan het bestendigen van (gewenst) gedrag (in organisaties). Alle deelnemers ontvingen van Willemse ook nog een mail met extra artikelen en achtergrondinformatie. Al met al een leerzame kijk in de 'keuken' van ons eigen brein.

Arie Molenkamp Award

Tijdens het congres werd traditioneel de AMA uitgereikt. Dit jaar waren de genomineerden:

- Jutta Heijmans – *Governance, Risk & Compliance en de internal auditfunctie.*
- Edwin Hummel en Lucienne Saraber – *De beïnvloeding van het oordeel van de auditor; een onderzoek vanuit psychologische aspecten.*
- Hally Kelemen – *Verbindend Verhelderend; het intra-organisatorische sociale netwerk in een auditinstrument.*
- Linda Midgley – *Ethical Issues in the Application of Soft Controls and Implication for Managers and Auditors.*



Alexander Klöpping

Alle genomineerden kregen in een 'elevator pitch' de mogelijkheid om hun onderwerp aan de zaal voor te leggen. Vervolgens stond Molenkamp stil bij de inhoud van de referaten waarna Steenwinkel overging tot de uitreiking van de Award. De gelukwensen zijn dit jaar Edwin Hummel en Lucienne Saraber. Hun referaat over de psychologische aspecten die de oordeelsvorming van de auditor beïnvloeden, werd het best beoordeeld. Hally Kelemen staat in dit nummer met een artikel over haar referaat. In het volgende nummer van *Audit Magazine* schrijven Hummel en Saraber een artikel over de inhoud van hun referaat.

Full speed ahead

Na de uitreiking van de AMA-award betrad Alexander Klöpping (1987) het podium. Hij runt een succesvolle online gadgetwinkel, blogt over internethypes, schrijft columns over internetrends en maakt televisie voor Jort Kelder (*Bij ons in de bv*). In zijn presentatie stond Klöpping stil bij ontwikkelingen in de nieuwe media. Opmerkelijke feiten:

- zijn generatie belt heus nog wel... met oma;
- binden en boeien van nieuwe medewerkers is afhankelijk van de inzet van nieuwe media in organisaties;
- ondernemerschap ontstaat bij jongeren al in online role playing games en sociale netwerken.

Zijn verhaal maakte nogmaals duidelijk op welke wijze ICT en media een rol spelen in onze maatschappij en dus ook in organi-

saties. Met lef en bravoure nam Klöpping de aanwezigen mee op een reis waarin hij duidelijk maakte dat organisaties hun ogen niet moeten sluiten voor deze ontwikkelingen.

Bafana Bafana

Tot slot hielden Robert Anker en Hans Jörgen-Nicolai een voetbalquiz over het Nederlands elftal. Na twee rondes van zeer gemakkelijk tot zeer moeilijke vragen werd de finale op het podium gespeeld door de laatste drie overgebleven deelnemers. Met de kennis van nu over de afloop van het WK in Zuid-Afrika zullen wij verder niet verder niet te veel over de inhoud van de quiz uitweiden.

Captain's dinner & All on board party

Na een welverdiend aperitief eindigde de eerste dag met een diner & party aan boord van de SS Rotterdam. De avond werd muzikaal ondersteund door de Coronas. Verhalen over deze avond zullen over jaren nog gememoreerd worden door degenen die aanwezig waren...

Treasures from the sea & beursbabe

Tijdens de openingspresentatie van de tweede dag ging Erik Boon in op de resultaten van het gezamenlijke project van het IIA, de NIVRA en INTAC betreffende maatschappelijk verantwoord ondernemen (mvo) ofwel corporate social responsibility



Karl Raats

(CSR). Een aantal 'treasures' uit deze projectgroep voor de internal auditor:

- pak de rol van CSR-adviseur;
- onderken het belang van CSR voor de organisatie;
- integreer CSR zo spoedig mogelijk in business as usual.

Na deze informatieve presentatie van Boon keken we even mee over de schouders van Venetia Thompson. Raats interviewde haar op een gepassioneerde en ludieke manier over haar ervaringen bij een zakenbank in Londen. Over deze periode schreef zij het boek *Beursbabe* waarin te lezen is dat het een snelle, door adrenaline gedreven mannenwereld betreft, waarin zij als mooie jonge vrouw een uitzondering was. Toen zij als broker werkzaam

was werden de eerste tekenen van de financiële crisis zichtbaar. Collega's leken deze signalen bewust te negeren, Thompson besloot hier anders mee om te gaan. Na het schrijven van een artikel in de *Spectator*, genaamd *Life of a broker*, werd Thompson op staande voet ontslagen. In haar boek blikt ze terug op deze turbulente periode in haar leven.

De zaal stelde de vraag in hoeverre zij ooit te maken heeft gehad met auditors. Thompson vroeg zich af of auditors überhaupt wisten wat zich op de beursvloer afspeelde, ze kon zich in ieder geval geen interventies herinneren. Ook hier rijst de vraag of en hoe de auditfunctie kan ingrijpen in dergelijke werkwijzen in de financiële sector.

Excursie

Tijdens een van de laatste excursies op de tweede dag vroeg Ad de Visser zich af of je blind kunt varen op intuïtie? Soms als docent, soms als standup comedian, zorgde De Visser aan de hand van theoretische inzichten ondersteund met sprekend materiaal voor verwarring in de zaal. Na een toelichting op het tweesystemenmodel met het intuïtieve en rationele systeem, ging De Visser in op de mogelijke valkuilen bij oordeelsvorming. De valkuilen die hij benoemde:

1. Verankeren – een eerste keuze is zeer belangrijk voor de keuzen die volgen.²
2. Relativiteit – bij observatie van fenomenen is alles relatief.
3. Observatie – it is easy to miss something you are not looking for it.³

Professional due care in woelige wateren

Slotspreker op het congres was mr. Bram Moszkowicz. Hij rekt vele beroemde en beruchte personen tot zijn clientèle, zoals de in 2003 vermoorde Cor van Hout, de vermoorde vastgoed-magnaat Willem Endstra en topcrimineel Willem Holleeder. Moszkowicz treedt tevens op als misdaaddeskundige in het showbizzprogramma *RTL Boulevard*. Moszkowicz sprak de zaal toe alsof hij een pleidooi in een rechtbank hield. Met de deelnemers aan het congres als de twaalfkoppige jury en Moszkowicz als de advocaat die op een charmante en humoristische wijze zijn betoog hield.



Bram Moszkowicz



De SS Rotterdam

Na de positionering van ethiek in zijn beroep als advocaat gaf Moszkowicz de zaal ruimschoots gelegenheid om vragen te stellen. Op de vraag waarom hij optreedt in *RTL Boulevard* antwoordde hij dat het op deze wijze mogelijk is om de advocatuur in 'Jip en Janneke'-taal over het voetlicht te brengen van het hele Nederlandse volk. Ook andere optredens als advocaat in de media vind hij vanzelfsprekend. Vanuit het Openbaar Ministerie worden immers eveneens persofficiërs van justitie aangesteld om in de media over strafzaken te berichten. Moszkowicz boeide en bond alle deelnemers tot het daadwerkelijk tijd was om weer aan te meren in de haven.

De haven

Vanuit het woelige water onder begeleiding van Moszkowicz, speelde Raats de 'film' nog eens kort af. Zoals bij alle plenaire bijeenkomsten uitte hij zijn verwondering en zijn geleerde lessen. De uitreiking van de beste 'message in a bottle' was onderdeel van de afsluiting van het congres. De beste 'message in a bottle' was uiteindelijk een bezoek aan een nestje jonge Labradoodles (een kruising tussen een labrador en een poedel). De winnaar mag gaan genieten van een sterrendiner aan boord van een heteluchtballon. Aangemeerd in de haven was een einde gekomen aan een boeiende cruise.

IIA Nederland bedankt alle vrijwilligers voor hun inzet en de deelnemers voor wederom een grotere opkomst dan de voorgaande jaren. Wij kijken nu al weer uit naar het volgende congres in 2011. □

Noten

1. <http://www.evengine.nl/ia/>.
2. Arbitrary Coherence Effect.
3. Unintentional Blindness.

Roy Jansen is redactielid van *Audit Magazine*. Daarnaast is hij majoor Bedrijfseconomische Zaken en namens het Commando Luchtstrijdkrachten (voormalig Koninklijke Luchtmacht) werkzaam bij de Audit Dienst Defensie. Tevens is hij als onderzoeker/trainer verbonden aan 'Het Eigen Schap' waar hij onderzoek doet naar en trainingen geeft over gedragspatronen in organisaties.

advertentie

Blijf niet rondlopen met uw vragen over kanker

Bel de KWF Kanker Infolijn:
 ☎ 0800-022 66 22 (gratis)

Als u met kanker te maken krijgt, heeft u al genoeg zorgen. Blijf daarom niet rondlopen met vragen of onduidelijkheden over uw ziekte, maar bel ons. Wij helpen u graag verder.

Samen voorop in de strijd

KWF KANKER BESTRIJDING

In de 'Estafettecolumn' schrijft een auditprofessional op persoonlijke titel over een onderwerp dat hem of haar bezighoudt, irriteert of verbaast. Dit op uitnodiging van de columnist uit het vorige nummer van *Audit Magazine*, om daarna zelf het stokje weer door te geven. Deze keer **Joyce Teunissen**, programmamanager innovatie bij ProRail, docent aan de Rijksacademie en eigenaar van Joy Consultancy & Education.



Paradox?

Dit jaar doe ik voor het eerst mee met de Rijksbrede Benchmark. Samen met collega's van andere uitvoeringsorganisaties voer ik een onderzoek uit. Een ander team voert een onderzoek uit bij 'mijn ProRail'. Deze onderzoeken heten geen audits, maar lijken er wel erg veel op.

Ik was bij de 'startdialoog' van het team dat bij ons een onderzoek uitvoert en was gefascineerd door de paradox die ik meende te zien. Het onderzoek richt zich op het implementeren van (strategische) veranderingen. Dit loopt namelijk niet altijd zoals wij graag zouden willen. Ik voorzag dat het onderzoek zou resulteren in adviezen hoe je tot betere implementatie komt. Dit riep echter de volgende vraag bij mij op: hoe zorgt het team dat ProRail straks ook daadwerkelijk deze adviezen implementeert? Want in implementeren zijn wij juist net even iets minder goed....

Het team waar ik deel van uitmaak, worstelt met iets vergelijkbaars. Wij zijn in de rapportagefase. In de analysefase constateerden wij dat het onderzochte bedrijf moeite heeft te kiezen, te focussen. Vergelijkbare veranderingen lopen tegelijkertijd, interne en externe onderzoeken worden met grote overlap uitgevoerd en resulteren in diverse aanbevelingen die alle verstandig klinken. Het valt ons op dat de managementmiddenlaag weinig wordt betrokken in deze veranderingen, niet bij het invul-

len en ook niet bij het doorvertalen en uitvoeren van de verandering. Wij constateerden nog véééél meer. En natuurlijk hadden wij als buitenstaanders allemaal slimme aanbevelingen. Je raadt het al: wij konden niet kiezen, hadden moeite om tot focus te komen. Alles klonk zo goed en nodig. In ons team hebben we hier een aardige discussie over gehad. Helpen wij de organisatie echt als wij met veel conclusies en aanbevelingen komen en de keuze aan de organisatie overlaten? Kiezen was nou juist net niet haar sterkste kant...

Wij hebben besloten focus te kiezen in ons verhaal. Daarmee laten we veel dingen weg die we tegenkomen en van belang achten. Wij komen uiteindelijk met een aanbeveling waarbij wij ons aanbieden als facilitator van de managementmiddenlaag bij het vertalen van de conclusies naar de praktijk. Is dit nog auditing? Geen idee. Het voelt goed: laten zien dat wij ons eigen onderzoek serieus nemen, de resultaten niet 'over de schutting' willen gooien.

Het stokje voor deze column overhandig ik graag aan mijn zeer gewaardeerde collega-auditor Manfred van Kesteren. Ik werk regelmatig met hem samen in projecten of trainingen voor de Rijksacademie. Manfred is auditor bij de Rijksauditdienst (RAD).



Frauditing II, a competence based approach

Bijna driehonderd professionals uit de wereld van audit, forensics, risk en controlling hebben meegewerkt aan twee praktijkonderzoeken in 2006 en 2009. Dankzij hen is er een antwoord op de vraag welke factoren van belang zijn om fraudeonderzoek op professionele wijze uit te kunnen voeren. Ook wordt helder hoe internal auditors zelf denken over hun mogelijke rol op dit terrein. Een actueel thema is de mogelijke invloed van de kredietcrisis op de – eventueel benodigde aanvullende – bekwaamheden van fraudeonderzoekers.

N. J. den Hartigh EMIA RO CP

Uit de gedrags- en beroepsregels voor internal auditors blijkt dat de auditor een rol kan hebben in de vier fasen van fraudebeheersing: inventarisatie, preventie, detectie en onderzoek. Een actieve rol in de eerste drie beheersingsfasen zijn de auditor veelal niet onbekend. In 2006 is onderzoek gedaan naar de mogelijke rol van auditors en controllers bij de vierde beheersingsfase: het onderzoeken van fraude. Tevens is nader beschouwd welke specifieke kennis, ervaring en bekwaamheden nodig werden geacht voor het op professionele wijze kunnen uitvoeren van fraudeonderzoek. Frauditing is een samenvoeging van de woorden fraude en auditing, doorgaans aangeduid als forensic auditing. In 2007 zijn de onderzoeksresultaten in het boek *Frauditing, routeboek bij fraudeonderzoek* gepubliceerd. In 2009 is in opdracht van Deloitte Forensic & Dispute Services een vervolgonderzoek uitgevoerd waarbij aandacht is besteed aan de mogelijke invloed van de kredietcrisis op bekwaamheden die van fraudeonderzoekers worden verwacht. Interessant is het antwoord op de vraag hoe auditors zelf denken over hun rol op het terrein van fraudeonderzoek. De naam van dit vervolgonderzoek luidt *Frauditing II: a competence based approach*.

Opzet

Uit een vragenlijst met daarin 43 bekwaamheden mochten de deelnemers aan het onderzoek de belangrijkste vragen voor de uitvoering van fraudeonderzoek kiezen. De groep deelnemers bestond uit respondenten op het terrein van audit, fraudeonderzoek en een groep 'overig' met daarin interne onderzoeksfunctionarissen zoals risk officers, controllers en compliance officers.

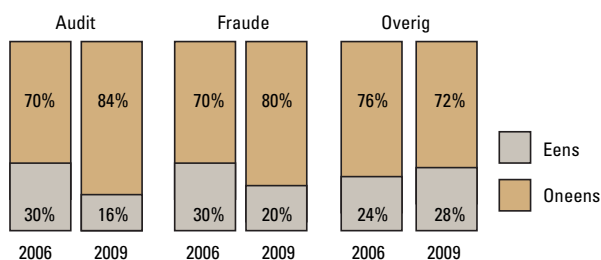
In 2006 werd door honderd respondenten van 34 verschillende

organisaties deelgenomen aan *frauditing*, in 2009 zijn dit 193 deelnemers van 103 verschillende organisaties. De totaalrespons is met respectievelijk 79 en 60 procent representatief te noemen.

Stelling 1

Aan de respondenten is een tweetal stellingen voorgelegd. De eerste stelling luidt: de internal auditor (controller), met een werker-ervaring van minimaal drie jaar en een afgeronde universitaire opleiding tot executive master of Internal Auditing (c.q. business control), kan op verantwoorde wijze een onderzoek naar fraude uitvoeren, binnen het eigen bedrijf.

Het resultaat per groep is weergegeven in *figuur 1* en toont twee verrassende resultaten. Enerzijds was te verwachten dat in 2009 meer auditors het *eens* zouden zijn met de stelling dan in 2006. Het aantal fraudegevallen nam volgens de respondenten namelijk toe de afgelopen drie jaren. Als reactie op de kredietcrisis wordt binnen organisaties meer op kosten gestuurd, waaronder ook het terugdringen van kosten voor externe inhuur, waardoor meer taken intern worden belegd. Dit kan er toe bijdragen dat auditors nu eerder wordt gevraagd fraudesignalen te onderzoeken, terwijl dergelijk onderzoek voor de kredietcrisis gemakkelijker werd uitbesteed aan externe professionals. Ook is sprake van aanscherping van gedrags- en beroepsregels voor in- en externe auditors, waardoor de auditor nadrukkelijker wordt gevraagd op het brede terrein van fraudebeheersing een meer zichtbare en toetsbare rol te spelen. De tweede verrassing hangt samen met het resultaat van de groep fraudeonderzoekers. Daar was te verwachten dat meer fraudeonderzoekers dan auditors het *oneens* zouden zijn met de stelling,



Figuur 1. Resultaten van stelling 1

gezien de markt die kleiner wordt als meer auditors fraudeonderzoek gaan doen.

Stelling 2

De tweede stelling luidt: de huidige economische situatie (kredietcrisis) stelt andere eisen qua vaardigheden en bekwaamheden aan onderzoekers van fraude dan drie jaar geleden.

Driekwart van de totale groep respondenten was het *niet eens* met deze stelling. 'Fraude = fraude' luidde het devies van deze groep. De 25 procent die het wel eens was met de stelling noemde een toename in fraude-incidenten door de kredietcrisis waardoor volgens hen:

- andere vormen van fraude en een andere dadergroep ontstaan die een andere c.q. slimmere aanpak vergen. Dit stelt scherpe eisen aan onderzoekers;
- de werkdruk voor onderzoekers toeneemt en zij daardoor meer stressbestendig dienen te zijn;
- meer creativiteit/inventiviteit in het omzeilen van procedures voorkomt en dit dus ook meer creativiteit, inventiviteit en oplettendheid van onderzoekers vereist;
- door de ontslaggolf een sterkere en snellere focus op fraudesignalen nodig is omdat de impact groter is. Ook dit vergt aanscherping van kwaliteiten van onderzoekers.

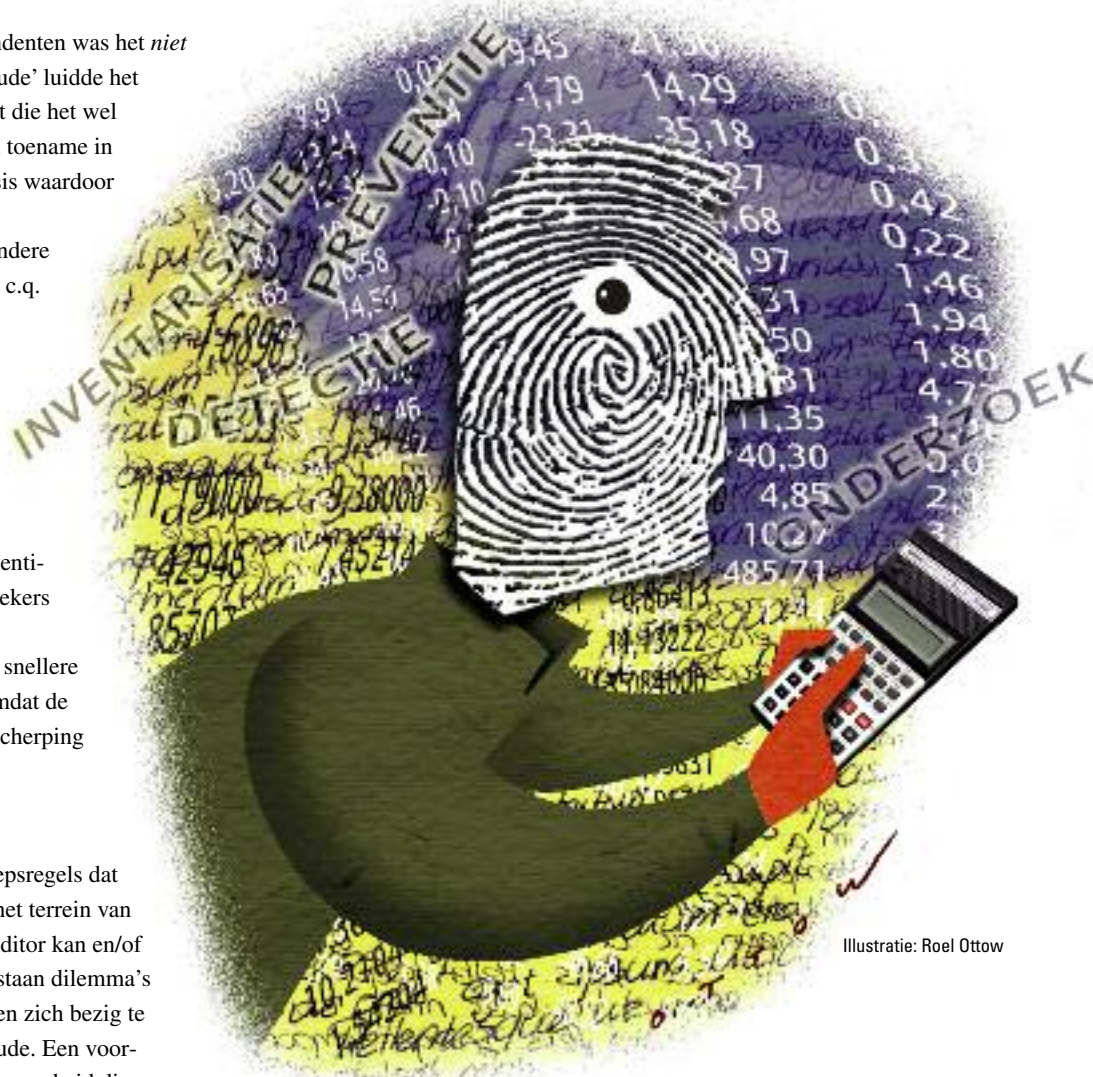
Dilemma's

Ook al blijkt uit de gedrags- en beroepsregels dat de auditor specifieke taken heeft op het terrein van fraudebeheersing, lang niet iedere auditor kan en/of wil dergelijke taken vervullen. Er bestaan dilemma's die auditors ervan kunnen weerhouden zich bezig te houden met het onderzoeken van fraude. Een voorbeeld hiervan is de benodigde onbevangenheid die een fraudeonderzoeker nodig heeft om vooral geen scenario's bij voorbaat uit te sluiten, bewust dan wel onbewust. Zoiets kan gauw gebeuren als het een bekende collega betreft waar het onderzoek zich op richt.

Een ander voorbeeld is het 'meerdere pettenprobleem' waar de

auditor mee te maken kan krijgen wanneer hij naast zijn reguliere toetsende taken ook fraude onderzoekt. Een voorbeeld hiervan is de auditor die een verantwoordelijke procesmanager adviseert om uit hoofde van efficiëntie een bepaalde controle te laten vervallen omdat het risico volgens de auditor door een andere beheersingsmaatregel reeds afgedekt wordt. Als later blijkt dat juist in het deel van de procesgang waar de controle is geschrapt de fraude heeft plaatsgevonden, zijn de rapen gaar. Ook vinden auditors het doorgegaan niet plezierig wanneer zij in hun reguliere auditfunctie door hun omgeving direct met fraude geassocieerd worden, doordat zij af en toe meedraaien in een dergelijk bijzonder onderzoek.

Naast deze algemene dilemma's noemen auditors zelf het ontbreken van ervaring met fraudeonderzoek en het ontbreken van kennis op het terrein van onderzoeksmethoden, zoals privacywetgeving en verhoortechnieken. Ook wordt de noodzaak onderkend van benodigde specifieke bekwaamheden die een onderzoeker van



Illustratie: Roel Ottow

fraude nodig heeft, zoals onafhankelijkheid en onpartijdigheid. Het ontbreken van dergelijke specifieke talenten kan afbreukrisico's opleveren. Niet alleen voor de auditor zelf, maar mogelijk ook voor de auditdienst waar hij werkt of voor de beroepsgroep.



Uitdagingen

Er zijn tal van redenen voor auditors om zich vooral niet zelf met het onderzoeken van fraude bezig te houden. Maar op de keper beschouwd zijn er ook auditors – zij het dat dit een minderheid is – die wel brood zien in een rol op dit specifieke terrein. Een ‘part-time detective’ zijn is volgens hen spannend, fraudeonderzoek levert een kijkje op in keukens die anders gesloten blijven, het gaat om mensen in plaats van processen en het onderzoeken van fraude betreft de mooie bezigheid van waarheidsvinding.

Als een auditor goed samenwerkt met een fraudeonderzoeker is er sprake van een win-winsituatie. Een auditor is immers dé specialist op het terrein van beheersingsmaatregelen binnen zijn organisatie.

De auditor kent relevante risico’s – waarvan fraude er slechts een is – en hij zal binnen zijn organisatie mogelijk als ontdekker van, als loket, dan wel als eerste aanspreekpunt voor vermeende misstanden op dit terrein (kunnen) dienen. De auditor kent verder de weg binnen zijn eigen organisatie en kan daardoor vaart maken.

De fraudespecialist heeft de benodigde bekwaamheden in huis alsmede de kennis en ervaring. Dit samen kan positief bijdragen aan de snelheid van handelen die in het begin van een onderzoek zeer relevant kan zijn. Denk bijvoorbeeld aan ‘the golden 24 hours’, ofwel de acties die in de eerste uren na het signaleren van een vermeend incident worden ondernomen, zoals het veiligstellen van bewijsmateriaal. Snelle en adequate acties kunnen bijdragen aan het welslagen van een onderzoek.

Onafhankelijkheid en integriteit van de fraudeonderzoeker zijn als de twee belangrijkste bekwaamheden gekozen

Er speelt nog iets anders dat pleit voor een samenwerking op dit terrein: volgens de gedrags- en beroepsregels (IIA) is een auditor niet de functionaris om verdachten te verhoren, persoonsgericht onderzoek uit te voeren of ‘wilde achtervolgingen’ te doen. Ook op die terreinen kan de externe onderzoeksspecialist dus mogelijk een relevante rol spelen. □

Conclusie

De auditor dient volgens de gedrags- en beroepsregels van het IIA een belangrijke rol te spelen op het brede terrein van fraudebeheersing. Preventie en detectie in relatie tot frauderisico’s zijn auditors vaak welbekend. Maar de auditor kan en mag volgens de gedrags- en beroepsregels ook een rol spelen bij het onderzoeken van fraude. Sommige elementen van fraudeonderzoek zijn echter voor auditors uitgesloten. Bovendien is niet iedere auditor voldoende geëquipeerd en adequaat voorbereid op fraudeonderzoek. Gebrek aan kennis, ervaring en specifieke bekwaamheden kunnen leiden tot afbreukrisico’s.

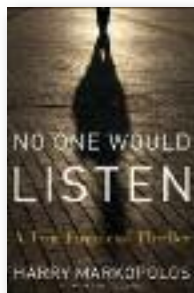
Ook spelen er algemene dilemma’s wanneer een auditor zich naast zijn reguliere audittaken met fraudeonderzoek gaat bezighouden. Auditors kunnen (en moeten) gezien de geldende gedrags- en beroepsregels in hun organisatie, met name een belangrijke signaalfunctie vervullen op het terrein van fraudebeheersing. Daarbij dienen zij natuurlijk wel te weten wat precies van hen wordt verwacht, zoals adequaat handelen direct nadat een vermeende fraude is gesignaleerd om de kans op het welslagen van het onderzoek te vergroten. Een belangrijke aanbeveling is verder dat auditors zich – waar mogelijk en relevant – in geval van onderzoek laten bijstaan door professionals op dit terrein. Vanuit die samenwerking kan immers noodzakelijke expertise overgebracht worden, waardoor het beroep van auditor een nog grotere waarde voor de organisatie krijgt. Kortom, een win-win-situatie.



Nicole den Hartigh is als manager/onderzoeks-specialist werkzaam bij Deloitte Forensic & Dispute Services. Zij is daarnaast bestuurslid van de Association of Certified Fraud Examiners, the Netherlands Chapter, chair Seminars & Events en maakt deel uit van de IIA-werkgroep ‘Frauderisico’s en de internal auditor’. In

januari 2010 is Den Hartigh als buitenpromovendus gestart aan de Universiteit van Amsterdam, waar zij nader onderzoek verricht naar relevante invloedsfactoren op de voor fraudeonderzoek benodigde competenties, kennis en ervaring (de omgeving van de onderzoeker, cultuur, tone at the top). Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven. Eventuele reacties en/of vragen naar aanleiding van dit artikel kunnen worden gemaïld.

✉ ndenhartigh@deloitte.nl



No one would listen: a true financial thriller

Harry Markopolos • John Wiley & Sons
• ISBN 9780470553732 • € 23,99

No one would listen is the exclusive story of the Harry Markopolos-lead investigation into Bernie Madoff and his \$ 65 billion

Ponzi scheme. While a lot has been written about Madoff's scam, few actually know how Markopolos and his team affectionately called 'The Fox Hounds' by Markopolos himself, uncovered what Madoff was doing years before this financial disaster reached its pinnacle. Unfortunately, no one listened, until the damage of the world's largest financial fraud ever was irreversible.

Since that time, Markopolos openly has testified and questioned the enforcement and fraud investigation capabilities of the Securities and Exchange Commission (SEC), shared a sliver of this page-turning story with 60 Minutes, and become perhaps the world's most visible and insightful whistleblower on fraud and conflicts of interest in financial markets.

Throughout the book, Markopolos and his Fox Hounds tell their first-hand story of investigating Madoff, with the help of best-selling author David Fisher. They explain how they discovered the fraud, and then how they provided credible and detailed evidence to major newspapers and the Securities and Exchange Commission (SEC) many times between 2000 and 2008, only to have his warnings ignored repeatedly by the SEC.

The book provides a firsthand account of how Markopolos uncovered Madoff's scam years before it actually fell apart; discusses how the SEC missed the red flags raised by Markopolos; and it describes how Madoff was enabled by investors and fiduciaries alike. It is the only book to tell the story of Madoff's scam and the SEC's failings by those who saw both first hand.

Despite repeated written and verbal warnings to the SEC by Harry Markopolos, Bernie Madoff was allowed to continue his operations. *No one would listen* paints a vivid portrait of Markopolos and his determined team of financial sleuths, and what impact they will have on financial markets and financial regulation for decades to come.



Ondernemen voor de planeet

Sylvain Darnil en Mathieu Le Roux • Scriptum
• ISBN 9789055947058 • € 24,95

Evenwicht tussen economie en ecologie, auteurs Sylvain Darnil en Mathieu Le Roux laten zien dat het mogelijk is. Samen reis-

den ze de wereld over op zoek naar mensen die de handen uit de mouwen steken, met nieuwe vindingen komen en met hun oprechtheid en daadkracht inspirerende projecten van de grond til-

len. Ze bezochten 38 landen en analyseerden 113 duurzame initiatieven, waarvan ze er 80 selecteerden voor dit boek.

De vrouwen en mannen die in dit boek aan het woord komen, zijn met hart en ziel ondernemer. Tegelijk hebben ze begrepen hoe groot de gevaren zijn die onze planeet bedreigen. En ze zijn vastbesloten de situatie niet te ondergaan, maar ervoor te gaan om oplossingen te vinden. Zij leveren ieder vanuit hun eigen cultuur, omgeving en overtuiging een positieve bijdrage aan de verduurzaming van de aarde.

Ondernemen voor de planeet is drager van een optimistische boodschap en toont aan dat het mogelijk is om oplossingen te vinden die anders zijn, maar even doeltreffend. Even aangenaam en winstgevend, maar veel duurzamer en met veel meer respect voor de mens en zijn omgeving.

Het boek bevat een voorwoord van Anne-Marie Rakhorst, directeur-eigenaar van Search, een internationaal opererend ingenieurs- en adviesbureau met een opleidingsinstituut, laboratorium en dienstenaanbod op het gebied van duurzaamheid.



Performance behaviour

Neil Webers • Academic Service
• ISBN 9789052617688 • € 34,95

De organisatie heeft alle systemen, structuren en competenties in huis, maar toch wordt het maximale resultaat niet behaald. Hoe is dit te veranderen? Met dit boek is de oplossing voorhanden.

Performance behaviour is een unieke methode die een directe relatie legt tussen het gewenste resultaat van de organisatie en het gedrag dat nodig is om dat resultaat te behalen. Het uitgangspunt daarbij is de leanfilosofie die erop gericht is verspilling te elimineren zodat de productkwaliteit omhoog gaat en de kosten omlaag. Auteur Neil Webers laat zien hoe je eigenaarschap en verantwoordelijkheid bij mensen kunt creëren waardoor elk individu bereid en in staat is om zijn eigen prestatie te meten en continu te verbeteren. Hij gaat in op vragen als: hoe kwantificeer je gedrag en koppel je dat aan prestaties? Hoe beïnvloed je als leidinggevende je belangrijkste resource: mensen? Hoe zet je verandering om in continue verbetering?

Neil Webers is een fervent marathonloper, directeur bij FLECTO en betrokken bij veranderingstrajecten bij onder meer SaraLee, PontMeyer, FrieslandCampina en FloraHolland, maar ook bij gemeenten, scholen, waterschappen en politie. Hij deelt zijn ervaringen en aanpak op openhartige wijze en het resultaat is een praktisch boek dat aanzet tot denken, eigen gedragsverandering en resultaat.

Inspired & Insightful



It's a promise.

Risk Advisory. Finance Management. As the business challenges facing our clients continue to grow, so do our service offerings and areas of expertise. Inspired by their needs, we design our insightful solutions to provide the right people and processes to resolve even the most complex issues. That's our promise to our clients - and to you.

We are Jefferson Wells

To learn more about the Jefferson Wells difference
visit www.JeffersonWells.com



Plaza Arena, gebouw Apollo
Herikerbergweg 9
1101 CN Amsterdam Z.O.
Tel. 020-3468900

RISK ADVISORY

TAX

FINANCE MANAGEMENT



Professional scepticism:

een onmisbare vaardigheid van de internal auditor bij fraudedetectie

Waarom wordt fraude zo weinig door de internal auditor gesignaleerd? Wat zou de rol van de internal auditor bij fraudedetectie moeten zijn? Dit artikel geeft antwoord op deze vragen waarbij de eigenschap en vaardigheid van een professioneel kritische houding nader wordt belicht.

A. Ayad
Drs. B.N. Ridenberg
Drs. K.M.A. Jansz
Drs. R.M. Bakker

De afgelopen jaren is de maatschappij herhaaldelijk opgeschrikt door grootschalige fraudeschandalen. Denk hierbij aan Madoff, Parmalat en Enron. Dichter bij huis is er de Ceteco-affaire, de hbo-fraude, de bouwfraude en zeer recentelijk de vastgoed-fraude. Veelal wordt dan de vraag gesteld waarom de internal auditor zo weinig fraude detecteert. Maar is dat waar? En welke rol zou de internal auditor dan kunnen spelen op het gebied van fraudebeheersing? In dit artikel wordt eerst ingegaan op wat fraude is en welke elementen daarbij van belang zijn. Vervolgens wordt aan de hand van enkele statistieken inzicht gegeven in wie en op welke wijze fraude wordt gedetecteerd. Tevens wordt kort ingegaan op wat de Institute of Internal Auditors Standards (IIA) aangeven over de rol van de internal auditor bij fraudedetectie. Gaandeweg concluderen wij waarom de vaardigheid en eigenschap van een professioneel kritische houding (ofwel professional scepticism) voor de internal auditor een belangrijke rol speelt bij fraudedetectie en hoe hij deze (verder) kan ontwikkelen.

Wat is fraude?

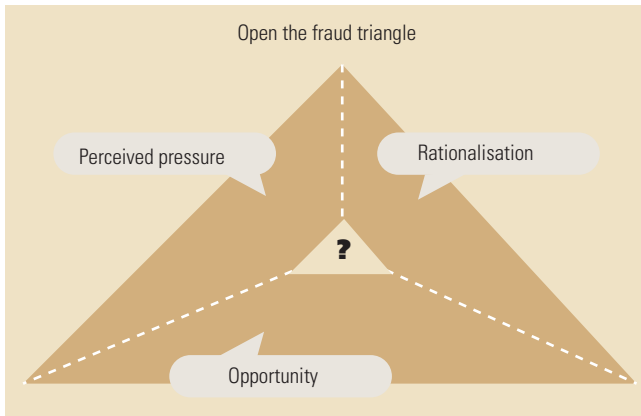
Fraude vormt een belangrijk risico voor de onderneming. In de eerste plaats kan fraude leiden tot hoge kosten of het mislopen van opbrengsten. In de tweede plaats vormt fraude een afbreukrisico voor de onderneming. Een eenduidige definitie van fraude is er niet. Het begrip is bijvoorbeeld niet beschreven in het Wetboek van Strafrecht. Een van de vele definities is de definitie van het IIA (2009): 'elke onwettige handeling gekenmerkt door bedrog, verduistering of inbreuk op het vertrouwen. Deze handelingen zijn onafhankelijk van bedreiging van geweld of van fysiek geweld. Fraude wordt begaan door partijen en organisaties

An internal auditor is not bound to be a detective, or to approach his work with suspicion, or with foregone conclusion that there is something wrong; he is a watchdog, but not a bloodhound.

(Lord Justice Topes: 1896)

met het oog op het verwerven van geld, bezittingen of diensten, ter voorkoming van uitgaven of verlies van diensten of om persoonlijke of zakelijke voordelen veilig te stellen.'

In essentie komt het erop neer dat fraude een *opzettelijke* handeling is, waarbij *misleiding* wordt gebruikt om een *onrechtmatig* of *onwettig* voordeel te behalen. Maar hoe ontstaat fraude? De fraudeur moet de behoefte hebben om te willen frauderen, bijvoorbeeld als gevolg van een financieel probleem (perceived pressure). Daarnaast moet de fraudeur de mogelijkheden krijgen om te kunnen frauderen (opportunity). Tenslotte moet de fraudeur in staat zijn om zijn daad te rationaliseren (rationalisation), ofwel zijn gedrag goedpraten. Met andere woorden, fraude wordt doorgevoerd als er sprake is van een samenhang van drie elementen, zoals in de 'fraudedriehoek' aangegeven (zie *figuur 1*).¹



Figuur 1. De fraudedriehoek

De statistieken

Onderzoek wijst uit dat, mede door de huidige economische crisis, perceived pressure de voornaamste aanleiding is voor het plegen van fraude. Daarbij vormt het verduisteren van geld en/of goederen de meest voorkomende vorm van fraude.² Dit geldt zowel wereldwijd als op West-Europees niveau. Andere veel voorkomende vormen van fraude zijn boekhoudfraude, corruptie, en, specifiek voor Nederland, het handelen met voorkennis.³ Opvallend is dat de helft van de fraudegevallen op een niet-gestructureerde manier aan het licht komt. Voorbeelden hiervan zijn tips uit de interne en externe omgeving (buiten het formele klokkenluidersysteem om) of fraudes die toevalligerwijs zijn geconstateerd. Zie *figuur 2* voor de wijze waarop fraude wordt gedetecteerd.⁵

Van de verschillende organisatiefuncties, die samen de zogenaamde four lines of defence in het fraudebeheersingsproces vormen, detecteert de internal auditfunctie met 17 procent, het meest fraude.⁴

Four lines of defence

- De first line of defence bestaat uit de raad van bestuur, het management en de medewerkers. Zij zijn verantwoordelijk voor het fraudebeleid, het implementeren en bewaken van beheersmaatregelen voor fraudebeheersing.
- Een juridisch adviesorgaan en de fraudeonderzoekers vormen

de second line of defence. De second line heeft een adviseerende rol op het gebied van wet- en regelgeving wanneer fraude in de first line is ontdekt. Het advies bevat ook maatregelen om toekomstige fraudes te voorkomen. De fraudeonderzoekers zijn verantwoordelijk voor het detecteren van fraude en voor het herstellen van de vervreemde goederen en gelden.

- De third line of defence bestaat uit de internal auditfunctie en het audit committee. Internal auditors evalueren de (fraude)risico's van de organisatie en testen de bestaande (fraude)beheersmaatregelen. Hierbij dient de internal auditor alert te zijn op signalen en mogelijkheden van fraude binnen de organisatie.
- De fourth line of defence bestaat uit de externe auditor, die de verantwoordelijkheid heeft om de financiële verslagleggingen te toetsen op een redelijke mate van zekerheid en rechtmatigheid.⁶

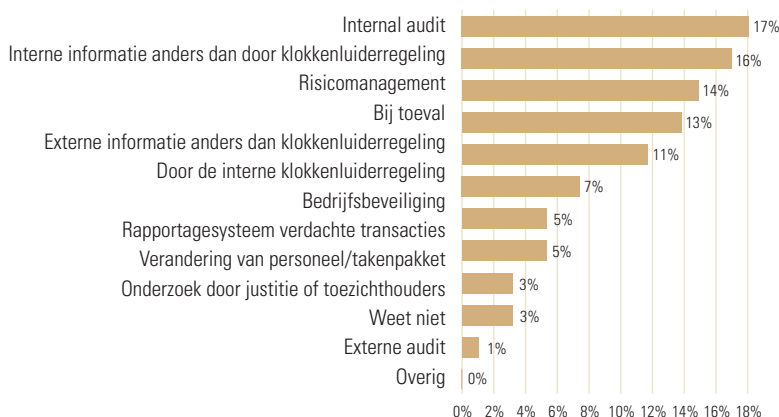
Gesteld kan worden dat de internal auditor eigenlijk behoorlijk veel fraude signaleert. Immers, in de ideaalsituatie zou bij een absoluut juiste werking van de eerste twee lijnen, de derde en de vierde lijn geen fraude detecteren. Op dit punt ontstaat de vraag welke rol de internal auditor kan spelen in het fraudebeheersingsproces.

Rol van de internal auditor

Het inrichten van fraudebeheersingprogramma's heeft een steeds hogere prioriteit in organisaties gekregen. Deze programma's krijgen meer aandacht en beginnen effectiever te worden.⁷ Een fraudebeheersingprogramma kan worden onderverdeeld in de fasen preventie, detectie en response. In de preventiefase onderneemt de organisatie acties om fraude te voorkomen, dan wel het beperken van schade als gevolg van fraude. De detectiefase is de fase waarin wordt bepaald of er sprake is van frauduleus handelen. Dit gebeurt onder andere aan de hand van het identificeren van fraude-indicatoren. Ondanks dat het signaleren van fraude-indicatoren niet behoort tot de primaire taak van de internal auditor (het toetsen van effectiviteit en efficiëntie van beheersmaatregelen) verwacht de omgeving wel dat de internal auditor een actieve rol speelt in de detectiefase.⁸ In de laatste fase vindt het feitelijke fraudeonderzoek plaats, maar ook activiteiten als het uitvoeren van root-cause-analyses en het houden

van lessons learnedsessies met de diverse lines of defence.

Beschikt de internal auditor wel over voldoende kennis en vaardigheden om fraude te detecteren? Volgens de IIA Standards dienen internal auditors over voldoende kennis te beschikken van de manier waarop de organisatie frauderisico's beheerst en dienen zij in staat te zijn de risico's van fraude te evalueren. De Standards geven echter ook expliciet aan dat niet van internal auditors wordt verwacht dat ze over de expertise beschikken vergelijkbaar met een persoon voor wie het detecteren en het onderzoeken van fraude een pri-



Figuur 2. Wijze waarop fraude wordt gedetecteerd



maire verantwoordelijkheid is. Internal auditors dienen wel voldoende professionele zorg uit te oefenen door aandacht te besteden aan de kans op significante fouten, fraude of non compliance.⁹ Onder de verantwoordelijkheid van de internal auditor valt het verwerven van voldoende kennis om in voorkomende gevallen fraude-indicatoren als zodanig te kunnen herkennen. Dit omvat

bedrijfstakomgeving, fraudesignalen gerelateerd aan de dader en fraudesignalen gerelateerd aan accountingpraktijken.

Uit het onderzoek kwam naar voren dat internal auditors met een hoger niveau van professional scepticism over het algemeen een significant groter verlangen hebben naar het zoeken van informatie gerelateerd aan fraudesymptomen dan internal auditors met

een lager niveau van scepticisme.¹⁰ Tevens kwam uit het onderzoek dat de verschillen tussen het professional scepticism van internal auditors werden verkleind door het volgen van een fraudebewustzijnstraining.

Andere factoren die ook in het onderzoek waren meegenomen en het niveau van professional scepticism beïnvloedten waren: geslacht, leeftijd, ervaring in de auditprofessie, opleiding en ervaring met het ontdekken van fraude. Overige vermeldenswaardige resultaten waren:

- internal auditors met minder dan tien jaar ervaring waren het meest sceptisch;

- als na jaren van audit geen fraude wordt gevonden, geloven internal auditors dat fraude zeldzaam is;
- jonge auditors menen vaak dat fraude meer voorkomt.

Een objectieve sceptische internal auditor gaat er niet van uit dat het management of personeel oneerlijk is, maar neemt ook niet zomaar iets voor waar aan

onder andere de kennis over de kenmerken van fraude, de fraude-technieken en de fraudetypen die kunnen voorkomen in de geauditeerde activiteiten. Daarnaast dienen internal auditors zich bewust te zijn van daderprofielen, motivatie van overtreders en de legaliteit van bewijsvoering.

Maar het alleen verwerven van kennis door de internal auditor over de hiervoor genoemde fraudeaspecten is niet genoeg voor fraudedetectie.

Professional scepticism en de internal auditor

Bij het beantwoorden van de vraag: waarom wordt fraude zo weinig door de internal auditor gesignaleerd? kwam zowel uit de *Practice Guide* van het IIA als uit literatuuronderzoek naar voren dat het aspect 'professional scepticism' een belangrijke eigenschap en vaardigheid is waarover een internal auditor moet beschikken wil hij fraude überhaupt kunnen detecteren.

Maar wat is professional scepticism nu precies? Professional scepticism betekent een houding met een vragende geest en een kritische beoordeling van bewijsmateriaal. De internal auditor zal bij het uitvoeren van zijn auditopdracht niet alleen alert moeten zijn op fraudesignalen en indicatoren maar ze ook moeten onderzoeken met het gezonde professionele scepsis dat hem eigen is: één fraudesignaal betekent nog niet dat er werkelijk sprake is van fraude. Het gaat om het geheel aan signalen dat internal auditors moeten interpreteren en beoordelen.

Het effect van professional scepticism

Fullerton en Durtschi hebben onderzoek gedaan naar het effect van professional scepticism op de fraude detectie skills van internal auditors. De doelstelling van het onderzoek was te onderzoeken of hogere niveaus van scepticism tot gedrag leiden dat internal auditors in staat stelt tot het beter detecteren van fraude. In het onderzoek werden internal auditors geconfronteerd met verschillende soorten fraudesymptomen, onderverdeeld in drie categorieën: fraudesignalen gerelateerd aan de corporate cultuur en

1. A questioning mind
2. The suspension of judgement
3. A search for knowledge
4. Interpersonal understanding
5. Self-confidence
6. Self-determination

Figuur 3. Zes kenmerken van een sceptische internal auditor

Hurtts Scepticismschaal

Hoe werd nu precies het niveau van professional scepticism van de internal auditor bepaald? Hiervoor werd gebruikgemaakt van de zogenaamde Hurtt Scepticismschaal (Hurtt 2003) waarbij het aspect professional scepticism onderverdeeld wordt in zes kenmerken (zie *figuur 3*). De eerste drie kenmerken zijn gerelateerd aan het onderzoeken van evidence, het vierde kenmerk is gerelateerd aan het begrijpen van evidence en de laatste twee kenmerken hebben betrekking op het nemen van initiatief om actie te ondernemen gebaseerd op evidence.

Volgens Hurtt zal een sceptische internal auditor niet zomaar op voorhand informatie en situaties accepteren zonder verder onderzoek: een sceptische internal auditor zal vragen stellen om inzicht te krijgen in redenen, bewijs en rechtvaardiging.

Daarnaast stelt Hurtt dat sceptische internal auditors hun oordeel uitstellen totdat voldoende informatie beschikbaar is. Verder zijn ze nieuwsgierig van aard en houden ze van leren.

Met het vierde kenmerk doelt Hurtt op begrip voor degene die het bewijs levert: sceptische internal auditors begrijpen dat verschillende individuen verschillende percepties kunnen hebben over dezelfde gebeurtenis en dat deze verschillende percepties ertoe kunnen leiden dat individuen daardoor onjuiste, gekleurde of misleidende informatie verschaffen.

Tot slot stelt Hurtt dat een sceptische internal auditor een aan-



zienlijk zelfvertrouwen en zelfwaardering moet hebben: hij moet in staat zijn om zijn eigen oordeel te vormen, om veronderstellingen van anderen te trotseren en om voldoende informatie op te vragen om tegenstrijdigheden en onjuistheden te verklaren. Deze zes kenmerken van professional scepticism leiden tot vier specifieke auditgedragingen die een internal auditor in staat stelt om fraude beter te detecteren: increase information search, contradiction detection, alternative generation and expand scrutiny of interpersonal information.

Betekenis

De schaal die Hurtt ontwikkelde om het niveau van professional scepticism te meten omvat een dertigtal vragen, onderverdeeld in een serie vragen per kenmerk. Respondenten wordt gevraagd aan te geven wat hun mening is over een bepaalde stelling. Uit de literatuur blijkt dat er meerdere scepticismmodellen zijn ontwikkeld. Echter, deze zijn over het algemeen bedoeld voor een specifiek experiment. Hurtt ontwikkelde en testte een uitgebreid meetinstrument voor professional scepticism dat is gebaseerd op de filosofie van scepticism en professionele accountingliteratuur. Daarnaast benadrukt het scepticismmodel van Hurtt professional scepticism als een kenmerk dat eigen is aan een individuele auditor net zoals een persoonlijkheidskenmerk als nieuwsgierigheid, bewustzijn en extravertie.

In de benadering van Hurtt brengt iedere individuele internal auditor zijn aangeboren niveau van scepticism mee naar de professionele werkomgeving waarmee ze zich focussen op professionele onderwerpen en gebeurtenissen die ze aantreffen gedurende de auditopdracht.

Welke betekenis heeft dit voor de internal auditor? Een gezonde houding van professional scepticism is voor een internal auditor van belang omdat dat tot gedrag leidt waardoor een internal auditor in staat is om fraude beter te detecteren.

Dit sceptisme kan ontwikkeld worden door het volgen van fraudetrainingen zodat minder sceptische auditors zich meer gaan gedragen als sceptische auditors. Ook kan samenwerking met forensic experts en het op regelmatige basis faciliteren van fraud risk assessments met andere lines of defence het professional scepticism vergroten. De internal auditor moet er wel voor zorgen dat er een gezonde balans ontstaat tussen het professional scepticism en het vertrouwen dat hij heeft in de organisatie en haar management en medewerkers. □

Noten

1. Dr. Donald Cessy, *The Fraud Triangle*
2. PWC, *Survey Global Economic Crime*, 2009.
3. PWC, *Survey Global Economic Crime*, 2009.
4. IPPF - *Practice Guide, Internal Auditing and Fraud*, 2009, pag. 10.
5. PWC, *Survey Global Economic Crime*, 2009.
6. IPPF - *Practice Guide, Internal Auditing and Fraud*, 2009, pag. 10.
7. The Institute Of Internal Auditors, *Knowledge Alert, Emerging Trends in Fraud Risks*, January 2010.
8. N.J. den Hartigh, *Frauditing*, 2007, pag. 31.
9. IIA Standards 1200, 1220, 2060, 2120 en 2210.
10. R.R. Fullerton, C. Durtschi, 2004.



Ab Ayad (boven) is kwaliteitsadviseur bij de Dienst Infrastructuur, Verkeer en Vervoer van de gemeente Amsterdam.



Richard Bakker (midden) is internal auditor bij de Dienst Stedelijke Ontwikkeling van de Gemeente Den Haag.



Krista Jansz is internal auditor bij het Pensioenfonds IBM.

Brian Ridenberg (onder) is internal auditor bij de Dienst Regelingen van het ministerie van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit.

De auteurs schreven dit artikel in het kader van de postdoctorale opleiding Executive Master of Internal Auditing aan de Universiteit van Amsterdam, Amsterdam Business School.

Conclusie

Internal auditors detecteren zo'n 17 procent van de fraude. Van alle lines of defence is dit het hoogste percentage. Wij zijn van mening dat dit niet weinig is. De verantwoordelijkheid ligt in eerste instantie bij de organisatie zelf en pas daarna bij de internal auditor. Dat de internal auditor desondanks nog zoveel fraude aantreft geeft eerder aan dat de eerste twee lines of defence nog een aanzienlijke inspanning moeten verrichten.

In de verschillende fraudebeheersingsfasen kan de internal auditor een rol spelen. Zo kan de internal auditor in de fase van de preventie door communicatie en training het fraudebewustzijn binnen de organisatie vergroten en bijvoorbeeld integriteit- en surprise-audits uitvoeren. In de detectiefase kan de internal auditor testen uitvoeren om te bepalen of fraude aanwezig is. Daarnaast kan de internal auditor fraudesignalen detecteren en periodiek de klokkenluideregeling reviewen. Ten aanzien van de frauderespons is het nuttig root-cause-analyses uit te voeren om te leren van fraudes die in de organisatie hebben plaatsgevonden en aansluitend hierop zogenaamde 'auditing for fraudprogramma's' te ontwikkelen. Hiervoor zijn wel enkele skills nodig. Zo dient de internal auditor ervaring te hebben met het analyseren van data, moet hij zich bewust zijn van de specifieke frauderisico's die in de branche voorkomen waarin hij werkzaam is. Daarnaast moet de internal auditor kennis hebben van fraude-auditingstechnieken en hoe fraudeonderzoek in zijn werk gaat. Maar boven alles geldt dat de internal auditor over voldoende professional scepticism moet beschikken. Dit professional scepticism mag uiteraard niet doorslaan in achterdocht of wantrouwen. Wanneer internal auditors acteren met professional scepticism en zich focussen op de effectiviteit van internal controls wordt de kans dat ze algemene kenmerken van fraude opmerken vergroot en zullen ze mogelijke frauduleuze handelingen ontdekken. Door hun diepgaande kennis van de organisatie zijn internal auditors juist ook in een unieke positie om indicatoren van fraude te identificeren.

Van drie naar één: een gezamenlijke aanpak voor kwaliteitsverbetering van de auditfunctie

Het IIA, NIVRA en NOREA hebben de handen ineengeslagen om te komen tot één overkoepelende kwaliteitstoetsing van internal auditdiensten. Het doel is een verdere verbetering van de kwaliteit van de auditfunctie in Nederland.

“Een mijlpaal”, aldus Arjen van Nes die als bestuurslid van het IIA deel uitmaakt van de Stuurgroep Kwaliteitstoetsing IAD, samen met Marcel Bongers namens het NIVRA en Henk Timmer namens NOREA. Aangezien het IIA de kwaliteitstoetsing gaat coördineren en uitvoeren, is Hans Nieuwlands, directeur van het IIA, verzocht om de operationale uitvoering van de kwaliteitstoetsing nader vorm te geven.

Interview: drs. R.H.J.W. Jansen RO

Tekst: B. van Breevoort

Wat is het belang van één kwaliteitstoetsing van internal auditdiensten voor de verschillende beroepsorganisaties?

Van Nes: “We hebben te maken met een situatie waarin de beroepsorganisaties van het IIA, NIVRA en NOREA op basis van hun eigen reglementen afzonderlijke kwaliteitstoetsingen kunnen uitvoeren bij internal auditdiensten in Nederland. Het IIA besefte als vertegenwoordiger van de internal auditors dat haar leden bijzonder gebaat zouden zijn met één kwaliteitstoetsing die wordt onderschreven door verschillende beroepsorganisaties. Dit was de directe aanleiding om contact te zoeken met NOREA en NIVRA en dat resulteerde uiteindelijk in overeenstemming over de opzet van een gezamenlijke kwaliteitstoetsing van IAD's. De intentie is dat het IIA door NIVRA en NOREA geaccrediteerd wordt als uitvoeringsorganisatie voor die kwaliteitstoetsing. Periodiek zal een evaluatie plaatsvinden of het IIA de kwaliteitstoetsing goed heeft uitgevoerd.”

Bongers: “NIVRA kan door de samenwerking op een efficiëntere en effectievere manier invulling gaan geven aan de ruim tien jaar bestaande verplichting dat ook interne accountants getoetst moeten worden op hun kwaliteit. De Standaarden van het IIA vormen een goede basis voor het kwaliteitsniveau van een IAD.”

Timmer: “Voor NOREA is een gezamenlijke aanpak van groot

belang. Op dit moment is NOREA zo goed als gereed met het opstellen van haar eigen kaders en richtlijnen ten aanzien van kwaliteitstoetsing van RE's. Het gezamenlijk initiatief wordt dan ook zeker omarmd omdat we kunnen ‘meeliften’ met deze beweging terwijl we wel onze eigen kwaliteitsstandaarden blijven hanteren. Het grootste voordeel zit uiteraard bij de internal auditfunctie zelf. Met relatief weinig extra inspanning wordt de functie vanuit drie beroepsorganisaties getoetst; dat is wel zo efficiënt. Voor een prijs krijgt men de deskundige visie van de drie meest betrokken beroepsorganisaties, temeer daar gewerkt wordt met echte ervaren internal auditors.”



IIA
Arjen van Nes



NIVRA
Marcel Bongers



NOREA
Henk Timmer



IIA
Hans Nieuwlands



Hoe is de kwaliteitstoetsing geüniformeerd?

Van Nes: “Het IIA heeft een aantal jaren geleden een kwaliteits-toetsing van de internal auditdiensten opgezet. Het analyseerde onder meer hoe de IAD is ingebed in de organisatie, wat men doet aan kwaliteitstoetsing en dossiervorming en in welke mate men voldoet aan de IIA-Standaarden en de code of ethics zoals die voor de IIA-leden geldt. Inmiddels zijn 25 IAD's getoetst. We staan op het punt om deze ontwikkeling te versnellen met de invoering van deze gemeenschappelijke kwaliteitstoetsing.”

Bongers: “De scope van de kwaliteitstoetsing is verbreed. We nemen de toetsingskaders mee van de drie beroepsorganisaties die hun wortels hebben binnen Internal Audit.”

Van Nes: “Het overkoepelende toetsingskader garandeert een uitkomst waar iedere beroepsorganisatie op kan vertrouwen.

Bovendien worden hiermee de kosten van de kwaliteitstoetsing beperkt. Voor de internal auditdiensten is de centrale boodschap dat een toetsing een gegeven wordt. Wie klaar is voor een kwaliteitstoetsing mag zich melden, want vanaf volgend jaar gaan we alle IAD's toetsen in een periode van vier jaar. Het IIA gaat daarbij de toetsingstermijn hanteren van NIVRA en NOREA. Dit betekent dat alle hoofden van internal auditdiensten er op kunnen rekenen dat het toetsingscollege in de komende vier jaar een afspraak met ze komt maken.”

Hoe gaat het in zijn werk? Wordt er een team samengesteld van reviewers uit de verschillende beroepsorganisaties die samen op de werkplek van de internal auditdienst de toetsing gaan uitvoeren?

Bongers: “Ja, dat klopt. Er worden teams samengesteld met reviewers die voldoen aan de eisen die de beroepsorganisaties hebben gesteld. Dat houdt in dat in het reviewteam ervaren auditors worden opgenomen die gezamenlijk in ieder geval over de kwalificaties CIA, RA en RE beschikken. Zij moeten tevens minimaal op het niveau van een (senior)manager van een internal auditdienst gefunctioneerd hebben. Daarnaast wordt bij de selec-

Het overkoepelende toetsingskader garandeert een uitkomst waar iedere beroepsorganisatie op kan vertrouwen

tie van de reviewers rekening gehouden met het object van de toetsing. Bij het doorlichten van een internal auditdienst van een bank is een andere expertise vereist dan bij een chemiebedrijf. De reviewers zullen vooraf een specifieke training krijgen, omdat we alle standaarden in één overkoepelend toetsingskader omvatten. Daarnaast zal er een jaarlijkse bijscholing plaatsvinden. De doelstelling van de reviews is het verbeteren van de kwaliteit van de auditfunctie bij de collega's in Nederland. De kwaliteitstoetsing wordt niet uitgevoerd om organisaties te sanctioneren maar juist om internal auditfuncties te helpen met de

verbetering van hun positie binnen de organisatie en punten aan te reiken waarmee de kwaliteit verder omhoog kan.”

Er komt dus een proefjaar. Gaan de lopende reviews nog door?

Bongers: “De eerder geplande reviews zijn omgezet naar pilots met het nieuwe toetsingskader. De mogelijkheid bestaat om alleen te kiezen voor het toetsingskader van de beroepsorganisatie waar de medewerkers van de betreffende IAD lid van zijn, maar de praktijk is dat IAD's zich bij voorkeur op het hele pakket laten toetsen. Daarnaast constateren wij dat IAD's ook zeer geïnteresseerd zijn in de aanvulling die wij bieden om de toetsing uit te breiden met het toetsen van de mate waarin de IAD best practices toepast. Dit biedt aanvullende toegevoegde waarde omdat daarmee de praktijkervaring van het toetsteam optimaal gebruikt wordt.”

Is inzichtelijk waar de overlap zit in de kwaliteitstoetsing tussen de beroepsverenigingen en waar ze complementair zijn?

Van Nes: “Ja. In de pilotfase nemen we dat in acht om een zo strak mogelijk vormgegeven toetsingskader neer te zetten.”

Bongers: “De aanvullingen vanuit NIVRA zijn vooral wat meer standaarden ten aanzien van de uitvoering van de onderzoeken en de rapportage daarover. Daarnaast bestaan er standaarden over de onafhankelijkheid, functie en organisatorische positie van de internal auditor.”

Nieuwlands: “Bij de beoordeling wordt rekening gehouden met beperkingen die door de grootte van de internal auditdienst worden veroorzaakt. Indien aan bepaalde formele waarborgen niet kan worden voldaan, zullen de reviewers beoordelen hoe relevant dit is in de gegeven context en dat meewegen in het eindoordeel.”

Is dit een unieke samenwerking? Of is dit vaker gedaan in andere landen?

Nieuwlands: “Ik heb nog niet eerder gehoord dat nationale beroepsorganisaties de handen ineen sloegen op het terrein van kwaliteitstoetsing. NIVRA heeft de RE's erkend als deskundigen die assurance-opdrachten kunnen uitvoeren, daarmee geldt voor hen automatisch de kwaliteitstoets van het NIVRA.”

Voor de overkoepelende kwaliteitstoetsing geldt het motto: 'progress through sharing'. Dit houdt in dat uitkomsten worden gedeeld, dat wordt aangegeven waar mogelijke verbeterpunten liggen en dat, door de reviews te laten verrichten door ervaren mensen, er ook een uitwisseling van kennis plaatsvindt. Wat gaan de IIA-leden daar concreet van merken? Komen er openbare evaluaties op de ervaringen die zijn opgedaan bij de verschillende toetsingen?

Nieuwlands: “De Commissie Vaktechniek van het IIA krijgt regelmatig een vraag over welke standaarden de meeste problemen geven. We kunnen hier pas een analyse van geven als we een kritische massa van circa twintig tot dertig onderzoeken hebben bereikt. In het algemeen zullen de geanonimiseerde uitkomsten via de website van de beroepsorganisaties worden gecommuniceerd. Het doel is dus verbetering en niet verantwoording,



Illustratie: Roel Ottow

daarnaast gaan we trainingen opzetten voor problemen die relatief vaak voorkomen.”

Van Nes: “In het toetsingsrapport komen verbeterpunten te staan voor een internal auditdienst. Als daarin bijvoorbeeld staat dat het hoofd Internal Audit nog geen volwaardige positie heeft inzake de corporate governance binnen het bedrijf, dan wordt dat via zo’n rapport bespreekbaar gemaakt. Het rapport komt bij een auditcommissie en de raad van bestuur en geeft het hoofd Internal Audit daarmee de gelegenheid om bij hen de discussie aan te zwengelen. Het rapport heeft extra zeggingskracht doordat het de onafhankelijke visie van terzake deskundigen bevat.”

Bongers: “Voor de leden van de samenwerkende beroepsorganisaties is tevens van belang dat het gezag van de beroepsorganisatie toeneemt op het moment dat het een systeem hanteert dat gericht is op kwaliteitsverbetering.”

Van Nes: “Feitelijk is het een verdere professionalisering van de beroepsgroep internal auditors. Jezelf op deze wijze serieus nemen als beroepsgroep betekent ook dat anderen je meer serieus kunnen nemen.”

Wordt er nog onderscheid gemaakt tussen kleine en grote internal auditafdelingen?

Nieuwlands: “De Commissie Vaktechniek is voor de wat kleinere internal auditafdelingen een toolbox aan het ontwikkelen met praktische voorbeelden. We baseren ons op een Engels standaardwerk dat we letterlijk en figuurlijk vertalen naar de Nederlandse situatie.”

Bongers: “Voor de IAD’s zitten er geen problemen in het regelgevend kader. Het IIA heeft de breedte van het gehele internal auditveld goed beschreven: positionering, uitvoering van de werkzaamheden, deskundigheid en onafhankelijkheid, et cetera. Het gaat veeleer om de diepgang waarin de regelgeving wordt toegepast. Het uitgangspunt is het huidige niveau van de internal auditdiensten in Nederland. In de praktijk hebben grotere IAD’s een goed kwaliteitsstelsel, hetgeen noodzakelijk is gezien de complexiteit van de bedrijven waartoe ze behoren. Echter, ook bij de kleinere IAD’s is er geen probleem met de interpretatie van de regels. Het komt wel voor dat de positionering van Internal Audit binnen een organisatie niet goed uit de verf komt.”

En hoe zit het met IAD’s die zich richten op risk management en compliance?

Timmer: “De toepassing van audit, risk management en compliance is in de praktijk gedifferentieerd. De volwassenheid van de relatie tussen die vakdisciplines verschilt per branche. Risk management en compliance behoren tot de tweede lijn en daarom moeten internal auditors daar zeer voorzichtig mee omgaan, anders komt hun onafhankelijke positie in gevaar. Het betekent overigens wel dat de internal auditor bij deze activiteiten betrokken dient te zijn, maar of hij er formeel verantwoordelijk voor moet zijn is vers twee.”

Zijn er nog reviewers nodig?

Van Nes: “Ja, want we verkeren nog in de opbouwfase. Voor de toetsingswerkzaamheden zal een vergoeding ter beschikking worden gesteld. De werkzaamheden dienen om de eigen werktijd heen geplooid te worden.”

Wat is het tijdsbeslag voor een reviewer?

Bongers: “Een toetsing duurt ongeveer twee weken en daarna moet de rapportage opgesteld en besproken worden met de internal auditdienst.”

Van Nes: “Naast menskracht uit de beroepsorganisaties willen we ook een beroep op externe service providers doen. Het zal alleen niet zover komen dat externe service providers namens de drie beroepsorganisaties een certificering mogen doen. Dat zou naar de buitenwereld niet voldoende duidelijkheid opleveren over dit controlemechanisme van de kwaliteit van de internal auditdiensten.”

Nieuwlands: “Het zou tevens niet stroken met de NIVRA-richtlijnen.”

Hoe ziet de nabije toekomst er uit?

Van Nes: “De Stuurgroep Kwaliteitstoetsing IAD gaat verder bouwen aan het toetsingskader en de organisatie van de toetsing totdat een en ander is uitgekristalliseerd na de proefperiode. Dan maken we definitieve afspraken tussen de drie beroepsorganisaties en zetten die op papier. Er is dus nog veel werk te doen maar met dit artikel zijn alle leden alvast op de hoogte wat er aan zit te komen.”

Timmer: “Tevens kunnen de IAD’s zich melden voor deelname aan de toetsing in de pilotfase.”

De financiële crisis en de rol van de auditor

In het Tijdschrift *Management & Accounting (MCA)* hebben Leen Paape (december 2009) en Arie Molenkamp (juni 2010) een aantal interessante en prikkelende zienswijzen gegeven op onder andere de financiële crisis en de rol van de internal auditor. Paape stelt onder meer dat het bestuur van het IIA 'waarheidsvinding' moet toepassen. Molenkamp is het met Paape eens, maar betoogt dat de 'inner circle' binnen het IIA het bestuur machteloos maakt. Die inner circle zou volgens hem moeten worden onderzocht. Overigens illustreerde Arie Molenkamp deze onmacht al eerder (*MCA*, februari 2009) door te stellen dat het bestuur geen grip heeft op de (audit)ontwikkelingen binnen de overheid, dat het onderscheid tussen interne accountancy en internal auditing niet wordt onderkend en dat veel internal auditors 'twee heren (Nivra en IIA) kunnen dienen'.

Met hun publicaties trachten beide heren het IIA te verleiden tot het instellen van een waarheidscommissie die op een construc-

tieve wijze uit gaat zoeken hoe 'het allemaal heeft kunnen gebeuren' en hoe de toekomst van de internal auditor eruit moet komen te zien. Maar vooral ook hopen beide heren dat hun polemieken in *MCA* leidt tot een publieke discussie. Het IIA heeft bij monde van haar voorzitter Sander Weisz, als eerste op de beide laatste columns gereageerd. Omdat de redactie van het *Audit Magazine* van mening is dat het hier gaat om een zinvolle discussie voor haar lezerspubliek treft u hieronder de drie onlangs gepubliceerde columns van Paape, Molenkamp en Weisz aan. Wij hopen van harte dat we in het volgende *Audit Magazine* ook uw zienswijze hierop mogen publiceren!



De Grote Recessie: het is angstwekkend stil rondom internal auditors...

(Bron: *MCA*, december 2009, nr. 8, pag. 43-44)

Prof.dr. L. Paape RA RO CIA

De wereld verkeert in een recessie die zijn weerga niet kent. Ik beveel iedereen van harte het boek *De Grote Recessie* van Coen Teulings aan. In vogelvlucht en op een zeer leesbare wijze wordt de huidige recessie uit de doeken gedaan. Lezers die de hand op de knip willen houden verwijs ik graag naar www.degrotorecessie.nl. Daar is veel van het materiaal te vinden dat in het boek verwerkt is. In veel rapporten en commentaren is inmiddels het geliefde zwartepietenspel gespeeld. Ik kan weinig tot geen beroepsgroepen bedenken die niet inmiddels enige bagger naar het hoofd geworpen hebben gekregen.

Tot mijn verrassing heb ik echter tot op heden weinig tot niets teruggevonden over de rol en invloed (of het gebrek daaraan) van internal auditors in relatie tot de huidige crisis. Als er al wat wordt gezegd dan is het eerder een oproep om Internal Audit een nog prominentere rol te geven. Zie als voorbeeld hiervan onder andere het rapport van AFM en DNB inzake het beloningsbeleid dat ik in mijn vorige bijdrage aan dit blad aan de orde stelde. Internal auditors wordt daarin gevraagd zich ook te richten op

het beloningsbeleid. Veel commentaren en rapporten gaan over het verbeteren van het toezicht, intern en extern. Ook daarin wordt onder andere door de beroepsorganisatie IIA Inc. gepleit voor een grotere rol van de internal auditor. Zelfs het omvangrijke programma door de Amerikaanse regering in het leven geroepen om de financiële sector te redden met \$ 700 miljard, verlangt natuurlijk inzet van onze beroepsgroep. Dat de crisis ook leidt tot inkrimping van de beschikbare mankracht voor Internal Audit is dan natuurlijk wel vervelend. Immers, meer werk met minder mensen is niet eenvoudig te realiseren. IIA Inc. blinkt niet uit in zelfkritiek moet ik bekennen. Persoonlijk vind ik dat er wel degelijk plaats is voor prangende vragen.

Prangende vragen

In de financiële sector, helaas de aanjager van deze wereldwijde crisis, is Internal Audit een verplicht nummer. Dat betekent dat bij alle gerenommeerde brekebenen internal auditors in de keukens hebben gekeken. Zij voerden audits uit naar het risicomanagement en het interne beheersingssysteem en rapporteerden

daarover aan raden van bestuur en raden van commissarissen/audit committees. Wat zou er nu in die rapporten hebben gestaan in de aanloop naar deze crisis? Er werden keurige 'in control statements' afgegeven en kennelijk hebben de interne vakbroeders niet en masse geroepen dat die gebakken lucht voorstelden. De Commissie Maas stelde de klant weer centraal. Zouden de collega's daar intern ook een oproep toe hebben gedaan? Zouden zij wel gewezen hebben op de 'red flags' die toch zichtbaar geweest moeten zijn? De verhouding tussen vreemd en eigen vermogen liep op tot ongehoorde getallen tot soms zelfs boven de vijftig. Het deed Hans Hoogervorst als voorzitter van de AFM verzuchten dat dit toch voor iedereen vrij

simpel te zien was, maar niemand zei wat. Chuck Prince, de CEO van Citi Group zei dat zolang de muziek speelde, er ook door zijn bank zou worden gedanst. Zaten de internal auditors soms ook in het orkest? Hadden ze oordopjes in? Als er dan al niet tijdig gerapporteerd was, wat is er dan gebeurd nadat de eerste voortekenen zichtbaar werden?

Bear Stearns was een van de eerste bedrijven dat maart 2008 met donderend geraas ten onder ging. Deze investment bank diende dagelijks \$ 75 miljard¹ te lenen om haar operatie draaiende te kunnen

houden. Dat heet in vaktermen 'ultra kort gefinancierd' zijn. De gangbare theorie is dat langeretermijnverplichtingen lang gefinancierd moeten worden en kortetermijnverplichtingen kort gefinancierd mogen worden. Bear Stearns was die simpele wijsheid kennelijk vergeten en toen de vraag werd gesteld of de bank nog wel solvabel was, was dat natuurlijk het begin van het einde.

Dichter bij huis hebben we natuurlijk ook een paar mooie voorbeelden met ABN Amro, Fortis, ING, Aegon, SNS Reaal en recent DSB. De vele miljarden die nodig waren om deze banken te redden hebben ertoe geleid dat het nationale begrotingstekort inmiddels de 6 procent overschrijdt. Dat is tweemaal zoveel als het Stabiliteitspact van de EU toelaat. De nationale schuld is opgelopen tot boven de grens van 60 procent. Het totale bedrag – dat niet in de Staatsbalans is terug te vinden overigens – aan aangegane verplichtingen is inmiddels opgelopen tot bijna € 900 miljard. Minister Bos moet de komende jaren ongeveer € 35 miljard bezuinigen om de staatsschuld niet te laten oplopen. We hebben het nog niet over het terugdringen van het tekort. Kortom, het gaat ergens over.

Waarheidscommissie

Al deze bedrijven hadden een internal auditfunctie. Hebben zij hun werk naar behoren gedaan of is er geen interesse in een antwoord op die vraag? Ik heb die professionele interesse wel en zou graag het IIA Nederland uitnodigen om een waarheidscommissie in het leven te roepen die een poging gaat doen die prangende vragen te beantwoorden. Daarbij gaat het wat mij betreft niet om het vingerwijzen, dat zou te gemakkelijk zijn. Wijsheid achteraf is immers geen wijsheid. Wel zou ik graag lessen trekken uit deze ramp. 'Never waste a good crisis' schijnt de stafchef van Obama Rahm Emanuel gezegd te hebben. Welnu, laten we dan een poging doen om te achterhalen waar we ons functioneren als internal auditors kunnen verbeteren. Ik heb in ieder geval een paar suggesties voor het onderzoek die ik vast wil aanreiken. Niet vanuit het perspectief 'jumping to conclusions', maar als voorzetten voor die waarheidscommissie.

Eerdere rapporten² en onderzoeken hebben aangetoond dat ons gezag onder en de contacten met leden van raden van commissarissen/audit committees voor verbetering vatbaar zijn. Hoe komt dat en wat kunnen wij daar aan verbeteren? De samenwerking³ tussen interne en externe accountant is ook niet altijd optimaal. De externe accountants waren overigens positiever dan de interne! Dossiers zijn onderling niet altijd toegankelijk en met elkaar overleggen gebeurt te weinig. We hebben ons ieder voor zich teruggetrokken in onze eigen bastions. De ramen en deuren moeten weer open en de vraag is natuurlijk ook hier wat daar voor nodig is? De toon aan de top en de beloningsstructuur schieten door velen tekort en vormden daarmee een belangrijke voedingsbodem voor de crisis. Internal auditors roepen al jaren in koor dat de 'soft controls' erg belangrijk zijn. Ook het COSO-rapport, als wereldwijde standaard voor het opbouwen en afmeten van de interne beheersing, had dat hoog in het vaandel staan. Wat hebben wij nu precies op dat gebied gedaan? Deden we al onderzoek op dat terrein en wat heeft dat opgeleverd? Of bleven we liever op veilige bodem omdat we de kennis en kunde ontbeerden? Of werden we niet toegelaten in dat domein?

Een dergelijke waarheidscommissie veronderstelt dat we bereid zijn open en transparant te zijn en ons kwetsbaar op te stellen. Dat is niet zonder gevaar. Ik ben er echter van overtuigd dat de winst die behaald kan worden ons in staat zal stellen weer een 'quantum leap' voorwaarts te maken. Het feit dat er in deze tijd helemaal nergens kritische geluiden te horen zijn over het functioneren van internal auditors acht ik niet zozeer een teken dat het wel goed zal hebben gezeten. Ik ben zo bang dat het een getuigenis is van het feit dat onze rol te marginaal is om daar verder veel woorden aan vuil te maken. Een zichzelf respecterend beroep kan dat niet over haar kant laten gaan. Te wapen dus en open de discussie.

Noten

1. Zie *House of Cards* van William D. Cohan.
2. Bondgenoten in Governance.
3. Zie het rapport *Impact op Governance* van het NIVRA.



Reactie op de column van Leen Paape in MCA

Inner circle . . .

(Bron: MCA, juni 2010, nr. 3, pag. 36-37)

A. Molenkamp RO

In de column *Out of control* in MCA¹ van december 2009 worden door Leen Paape uiteenlopende zaken opgerakeld. Op een viertal thema's wil ik graag ingaan, onderwerpen die we in een ander perspectief moeten zien.

'Onze beroepsgroep'

Om te beginnen de oproep van Paape tot het stellen van prangende vragen over de rol van 'onze' beroepsgroep. Dat 'ons' veronderstelt dat er een duidelijk te onderscheiden groep van aan het IIA-gecommitteerde internal auditors is. Dat laatste is natuurlijk geenszins het geval, auditland kent te veel zwevende kiezers. Juist daarin ligt de basis voor de huidige onmacht van het IIA.² Laat die zwevende auditor nu eindelijk eens kleur bekennen, kies voor het IIA of voor een andere beroepsorganisatie!

Waar waren de internal auditors?

Ten tweede de wens tot het opstarten van een discussie over de rol van de internal auditor ('...helemaal nergens kritische geluiden over het functioneren van internal auditors...'). Deze uitspraak van Paape kan aanleiding geven tot misverstanden. Er is namelijk wel degelijk onderzoek gedaan naar de rol van de internal auditor.³ Ook kan het de redacteur niet zijn ontgaan dat in zijn 'eigen' MCA, we schrijven januari 2009, een dergelijke oproep,⁴ al eerder is geplaatst. Een oproep waarop veel reacties zijn binnengekomen. Omdat er naar die publicatie niet wordt verwezen voel ik me genooddaakt om dat bronnenmateriaal, over de machteloosheid van het IIA, in dit geschrift alsnog te berde te brengen.

Aanspreken beroepsorganisatie

Ten derde de instelling van een waarheidscommissie. Een beroepsorganisatie op haar verantwoordelijkheid aanspreken levert meestal weinig op getuige de oproepen^{5, 6, 7} aan het NIVRA om zich in de Rentokil-casus te verantwoorden. Wat dat betreft wil ik graag met de oproep van Paape meegaan, met dien verstande dat ik voorstel het onderzoek niet te richten op het bestuur van het IIA, maar op de leden van haar 'inner circle'. Ik ga er vanuit dat de lezers het fenomeen inner circle kennen. Het staat voor die heersende elite binnen een (organisatie)systeem die door dat systeem, vaak noodgedwongen, ten volle is geaccepteerd maar zich desondanks in voorkomende gevallen van dat systeem meent te moeten distantiëren. Men permitteert zich

veelal vrijheden met een hoog egocentrisch gehalte. Het gedrag van betrokkenen kan door het centrum van het systeem als bruuskerend worden ervaren. Bewust of onbewust heeft deze elite een grote impact op het doen en laten van de gekozen bestuursleden. Kortom, een onderzoek naar het mogelijk voorkomen van dat verschijnsel binnen het IIA⁸ lijkt mij, gezien de huidige onmacht van de beroepsorganisatie, noodzakelijk.

Focus financiële sector

Ten vierde het focussen op de financiële sector. Nederland kent, zoals bekend, een traditie van interne accountantsdiensten. Eind jaren tachtig van de vorige eeuw kwam daarin verandering: een proces van outsourcing van de financial auditfunctie werd ingezet. Veel organisaties traden daarmee in de voetsporen van de (industriële) bedrijven die vanouds al over een managementkundige internal auditfunctie beschikten. Deze ontwikkeling heeft de bankensector slechts sporadisch bereikt.

Dat laatste verklaart mogelijk de misverstanden over de toegevoegde waarde van de internal auditfunctie in de financiële sector. Ik meen namelijk te moeten constateren dat binnen de bankensector de CAE een registeraccountant is die niet in internal auditing of bedrijfskunde is geschoold.

De uit te voeren onderzoeken richten zich qua attitude, onderzoeksmethodologie én object van onderzoek vooral op de inspectie van financiële systemen. Internal auditing is mede daardoor niet tot wasdom gekomen. Toch claimen de leiders van deze diensten soms dat zij een voorbeeldfunctie op het gebied van internal auditing vervullen.⁹ Curieus is ook dat men zeer verbonden lijkt met, dan wel een actieve rol speelt in, een geheel andere beroepsorganisatie, te weten het NIVRA. Als er door deze CAE's al wordt teruggekeken op de voorbije periode gebeurt dat vooral in de *Accountant*^{10, 11} en niet in *Audit Magazine*. Betrokkenen profileren zich daarbij dan ook uitdrukkelijk als interne 'accountants'. Ook Paape hanteert in zijn essay ten onrechte weer eens de term 'interne accountant'. Als Paape echter bedoelt dat er, in het kader van de crisis, door het NIVRA nodig onderzoek gedaan moet worden naar de rol van interne en externe bankaccountants, dan heeft hij volgens mij de angel te pakken.

Aldus: veel hoofden van auditafdelingen van financiële instellingen opereerden ten tijde van vóór de financiële crisis als intern accountant, afficheerden zich ook als zodanig, waren qua deskundigheid en ervaring ook intern accountant, noemden zich echter internal auditor en maakten (en maken) wellicht deel uit

van de inner circle van het IIA. 'Waarheidsvinding' door het IIA? Nee, onderzoek naar de inner circle van het IIA...!

Onderscheid is vervaagd

Het voorgaande geldt onverkort ook voor een aantal auditdiensten binnen de centrale overheid. Het rapport *Kordes* en vervolgens de vorming van de Rijksauditdienst, hebben voor een aantal departementen, mede op instigatie van adviesbureaus, de bekende weeffout doen introduceren. Het aanvankelijk aanwezige onderscheid tussen interne accountancy en internal auditing is weer vervaagd. Naar mijn weten heeft men zich bij deze laatste ontwikkelingen aan de invloed van het bestuur van IIA Nederland onttrokken. Deze ingeslagen weg heeft een bizarre verscheidenheid aan constructen¹² opgeleverd. De inner circle in optima forma? Laten we dát toch onderzoeken!

Kleur bekennen

Om het vierluik af te sluiten een moment van zelfreflectie. Hoe staat het met de opleiders van internal auditors? Ook docenten, programmadirecteuren en onderzoekers van de verschillende opleidingen dienen onder ogen te zien of en in welke mate er sprake is van een inner circle bij het opleiden van internal auditors. Juist daar dient een duidelijke keuze te worden gemaakt aan welke (beroeps)organisatie men 'het hart verpand't. Door het ontbreken van adequaat toezicht op de verschillende opleidingen in Nederland heeft het bestuur van het IIA nauwelijks invloed op het curriculum van de verschillende opleidingen. Ook hier dus onderzoek naar de inner circle; ... en naar de curricula!

Wat is de moraal? De belemmeringen bij de verdere ontwikkeling van de professie moeten uit de weg worden geruimd. Kleur bekennen dus. De meest betrokkenen dienen zich wel of niet aan

het IIA te committeren.

Committeren betekent dat men zijn of haar steun en inbreng onvoorwaardelijk aan de beroepsorganisatie moet geven en geen vrijblijvend of zwakend gedrag (meer) kan vertonen. Men kan nu eenmaal niet twee heren dienen. Eerst daarna kunnen we met recht spreken over 'onze' beroepsorganisatie. Dan ook kan het bestuur door haar 'echte' leden worden uitgedaagd.

Maar eerst nu dus 'waarheidsvinding' naar de 'inner circle' van het IIA!

Noten

1. Paape, L. (2009). "De grote recessie: het is angstwekkend stil rondom internal auditors....", *MCA*, 2009, 13, (8), pag. 43-44.
2. Arif, N. en A. Molenkamp, A., 'De internal auditor aan het woord', *Audit Magazine*, 2010, nr. 1.
3. Annema, S. (2009). 'Risk Management & Internal Audit and the Credit Crisis at Financial Institutions', *Graduation Paper*, 2009, Executive Master of Internal Audit, Amsterdam Business School.
4. Molenkamp, A., 'Waar waren de internal auditors? De beroepsorganisatie is niet klaar voor dat debat', *MCA*, 13, (1), 22-32.
5. Paape, L., 'Onafhankelijkheid; een knellend dogma', *Accountant.nl*, 21 september 2009.
6. Molenkamp, A., 'Naar de letter, naar de geest, of toch weer commercie', *Tijdschrift Controlling*, september 2009.
7. Pheijffer, M., 'Accountants, neem nu je verantwoordelijkheid', *het Financieel Dagblad*, 12 februari 2010, Opiniëpagina.
8. Molenkamp, A., 'Zijn we nu echt de weg kwijt?', *Audit Magazine*, 2009, nr. 1, pag. 49.
9. Koopmans, L., 'IAD gekeurd', *De Accountant*, 2007, nr. 2, pag. 36-37.
10. Diekman, P., 'Interne accountant kan financiële crisis niet voorkomen', *De Accountant*, 2008, nr. 6, pag. 40-42.
11. Smit, T., 'Uiteindelijk komt het neer op morele hardheid', *De Accountant*, 2009, nr. 3, pag. 38-40, 2009.
12. Molenkamp, A. (2009). 'Waar waren de internal auditors? De beroepsorganisatie is niet klaar voor dat debat', *MCA*, 13, (1), pag. 22-32.

Reactie IIA

De relevantie van Internal Audit

S. Weisz

In het tijdschrift *MCA* verscheen in het decembernummer 2009 en het juninummer 2010 een tweetal artikelen (van Leen Paape respectievelijk Arie Molenkamp) waarin het IIA de spiegel wordt voorgehouden. Het is voor het IIA belangrijk om dergelijke signalen te ontvangen, omdat zij onze vereniging verder helpen.

Paape vraagt zich af of de rol van de internal auditor in het ontstaan van de financiële crisis voldoende is geëvalueerd. Hij constateert van niet en vraagt het IIA te onderzoeken of internal

auditors hun rol wel goed vervullen of kunnen vervullen. Dat niemand dit eerder gevraagd heeft ziet hij als een mogelijk teken dat de rol van Internal Audit te marginaal is om er veel woorden aan vuil te maken.

Het IIA constateert dat de financiële crisis is ontstaan doordat het totale governancestelsel heeft gefaald. In verschillende landen zijn van overheidswege onderzoeken uitgevoerd. De algemene teneur is inderdaad zoals Paape schrijft, dat Internal Audit



een 'part of the solution' is. De Commissie Maas heeft met de Code Banken ook die richting gekozen. Het lijkt daarom weinig zinvol om nu een waarheidscommissie in te stellen die het functioneren van Internal Audit onderzoekt. Als onze rol te marginaal was, dan kunnen we met de onderzoeksrapporten van de afgelopen tijd in de hand, deze rol uitbouwen.

Het is beter om nu naar de toekomst te kijken, onze verantwoordelijkheid verder in te vullen en te zorgen dat de juiste verwachting ontstaat bij de stakeholders van Internal Audit. Het IIA geeft hierbij ondersteuning door onderzoeken en rapporten zoals de door Paape genoemde rapportages *Bondgenoten in Governance*, *Impact op Governance* en *De internal auditor als spin in het GRC-web*. Rapporten waaraan Paape heeft bijgedragen met als doel de relevantie van Internal Audit onder de aandacht te brengen bij raden van commissarissen en andere betrokkenen bij interne beheersing. Leden van het IIA worden daarom van harte uitgenodigd deze rapporten te bespreken met de raad van bestuur, auditcommissie/raad van commissarissen dan wel de externe accountant.

Het GRC-gebied is volop in beweging en Internal Audit dient daarin een belangrijke (coördinerende) rol te spelen. De juni 2010 editie van het wereldwijde tijdschrift *Internal Auditor* bevat het artikel *Graduate-level Risk Assessment* van Paul Sobel. Op het terrein van risicomanagement worden nieuwe dimensies toegevoegd die verder gaan dan de traditionele kansen en gevolgen van risico's. Daarmee geeft het IIA ook aan relevant te zijn voor de verdere ontwikkeling van het risicodenken.

Het GRC-gebied is volop in beweging en Internal Audit dient daarin een belangrijke (coördinerende) rol te spelen. De juni 2010 editie van het wereldwijde tijdschrift *Internal Auditor* bevat het artikel *Graduate-level Risk Assessment* van Paul Sobel. Op het terrein van risicomanagement worden nieuwe dimensies toegevoegd die verder gaan dan de traditionele kansen en gevolgen van risico's. Daarmee geeft het IIA ook aan relevant te zijn voor de verdere ontwikkeling van het risicodenken.

Molenkamp heeft het over de onmacht van het IIA als beroepsorganisatie om zichzelf en of de beroepsgroep onder de loep te nemen. Het bestuur van het IIA NL meent dat de door diverse overheden uitgevoerde onderzoeken voldoende zicht op de oorzaken van de financiële crisis bieden. De oproep voor zelfreflectie nemen wij ter harte en wij zullen daarnaast proberen actiegericht te werk te gaan. Iets wat wij proberen met het uitbrengen van rapporten en het in de media reageren op ontwikkelingen zoals de door Molenkamp genoemde Rentokil-case.

Molenkamp geeft in zijn artikel ook aan dat het IIA-bestuur nadrukkelijker betrokken moet zijn bij de inhoud en kwaliteit van de postinitiële universitaire opleidingen op het gebied van Internal Audit/Operational Audit. Het bestuur van het IIA onderschrijft het belang daarvan en zal zich met name gaan richten op het aanpassingsvermogen van de opleidingen aan nieuwe behoeften in de markt. Dit is mede van groot belang om de kwaliteit van de titel Register Operational Auditor op een hoog niveau te houden. Het aanbod van de opleidingen dient relevant te zijn voor de studenten, maar ook voor hun werkgevers.

Het IIA wil ook meer aandacht genereren voor referaten van studenten met vaak verfrissende nieuwe inzichten en opkomende trends, zoals de nieuwste ontwikkelingen op het gebied van soft controls en het gebruikmaken van sociale netwerken bij het uitvoeren van audits. Voor een proactieve ontwikkeling van het beroep van internal auditor is het van belang daar zo goed mogelijk gebruik van te maken. Het IIA ziet het als haar taak de relevantie van internal auditors duidelijk te maken, niet alleen voor onze leden maar vooral ook voor de andere belanghebbenden.

We waarderen de uitdagingen van de heren Paape en Molenkamp en willen graag verder met hen werken aan de ontwikkelingen binnen ons vakgebied. Als gekozen bestuur zetten wij daarvoor de lijnen uit namens de beroepsgroep, actiegericht, bouwend aan de relevantie van Internal Audit in de ogen van alle belanghebbenden.



Berichten kunt u mailen naar iaa@iia.nl

R.H. van Nie RA RE (Rob) stapte over van Océ Technologies bv naar VU/VUmc.

Drs. G.J.J. de Booij RA (George) werkt bij de Nederlandse Spoorwegen nv. Hij komt van ABN Amro Bank nv.

E. Does AA RO EMIA (Erik) maakte de overstap van Protiviti naar Blue Weaver bv.

Drs. D.R. Reekers CIA (Daan) trad in dienst van De Nederlandsche Bank nv. Zijn vorige werkring was de ABN Amro Bank nv.

Mr. M.E. Wolters (Mira) versterkt nu het Hoogheemraadschap van Schieland en de Krimpenerwaard. Voorheen was zij werkzaam bij Rabobank Nederland.

Drs. J.J.E. van Lier RE CISA EMITA (Joost) stapte over naar Rabobank Nederland, Audit Rabobank Groep GIS. Hiervoor werkte hij bij FBN Audit Services Nederland.

Drs. S.W.F. van Herpen EMIA RO (Serge) maakte de overstap van De Hypothekers Associatie naar Friberg Consult.

Drs. R. Kamstra CIA (Reinier) trad per 1 juli jl. in dienst bij ProRail als hoofd Internal Audit.

Functiescheiding: een einde aan een eindeloze auditbevinding

Sterke functiescheiding in bedrijfsprocessen is belangrijk om de betrouwbaarheid van bedrijfsprocessen en de daarvan afgeleide financiële rapportages te waarborgen. Deze functiescheiding zit vaak verborgen in de toegangsrechten van gebruikers. Veel organisaties kampen jaren achtereen met een auditbevinding over functiescheidingsconflicten binnen applicaties. Dit artikel beschrijft de succesfactoren waarop functiescheiding kan worden gerealiseerd en onderhouden. Om zo een einde te maken aan een eindeloze auditbevinding. De beschrijving is gebaseerd op een project bij een energiebedrijf waarbij de bedrijfsprocessen verdeeld zijn over vijf SAP-systemen met meer dan 15.000 gebruikers.

W. Nijdam MSc CIA CISA CCSA en S. Janse

Functiescheiding: de meeste lezers van dit magazine zullen dit begrip voor het eerst hebben gelezen in de boeken van Starreveld¹ of Jans² ter ondersteuning van het vak BIV/AO aan een van de diverse auditopleidingen in ons land. Voorbij zijn echter de dagen dat de factuurcontrole plaatsvond op de administratie met behulp van kopiebestelformulieren, orderbevestigingen en goederen-ontvangstberichten. Veel organisaties werken met geavanceerde ERP-systemen (Enterprise Resource Planning) zoals SAP, Oracle of Microsoft Dynamics, waarin de toegangsrechten bepalen welke activiteiten je als gebruiker uit *kunt* voeren.

Naast de complexiteit die komt kijken bij het inrichten van functiescheiding in applicaties, lijkt het begrip functiescheiding de afgelopen jaren aan hernieuwde aandacht te hebben gewonnen bij ondernemingen die moeten voldoen aan de eisen van de Sarbanes-Oxley Act, andere vergelijkbare corporate governance-regelgeving of bijvoorbeeld de Wet financieel toezicht (Wft). Het doel van sterke functiescheiding is om de taken zodanig te verdelen dat iedere functionaris slechts een beperkt aantal schakels van een bedrijfsproces kan beïnvloeden (bewust frauduleus, of onbewust). Hierdoor worden binnen een proces belangentegen-

stellingen gecreëerd en wederzijdse controles ingebouwd. Maar hoe ver moet je als organisatie gaan in functiescheiding? Het moet ook nog werkbaar blijven... Is een conflictvrije omgeving überhaupt haalbaar?

Een goed begin: de juiste betrokkenen

De eerste belangrijke stap in de richting van sterke functiescheiding is het exact definiëren van de conflicterende activiteiten binnen een bedrijfsproces. Per bedrijfsproces, bijvoorbeeld Inkoop (Purchase to Pay in ERP-terminologie) of Verkoop (Order to Cash in ERP-terminologie), moeten de procesverantwoordelijken gezamenlijk deze definitie en het bijbehorende risico bepalen. We noemen deze stap de risico-evaluatie. Een workshop is een goede manier om de risico-evaluatie uit te voeren.

Voor een inkoopproces kunnen bijvoorbeeld de functionarissen die verantwoordelijk zijn voor inkoop, goederenontvangst, factuurverwerking, treasury, et cetera, de workshop bijwonen. Daarnaast zijn deelnemers noodzakelijk die een goede operationele kennis hebben van een (onderdeel van het) bedrijfsproces. Dit kunnen functioneel beheerders zijn, senior functionarissen



binnen het betreffende proces, et cetera. Ook een functionaris die beschikt over technische kennis van de toegangsrechten in de applicatie voor het betreffende proces mag niet ontbreken. Dit om de technische (on-)mogelijkheden op het gebied van functiescheiding mee te nemen in de discussie. Vergeet ook niet het bedrijfsproces duidelijk een kop en een staart te geven, zodat alle disciplines vertegenwoordigd zijn.

Afhankelijk van de positie van Internal Audit binnen de organisatie kan een internal auditor in de risico-evaluatie als risicodeskundige een consulterende en faciliterende rol spelen. De auditor kan bijvoorbeeld de rol van advocaat van de duivel spelen in gevallen waar andere functionarissen geen risico's zien. De uiteindelijke beslissing over de functiescheidingsrisico's ligt bij de verantwoordelijke proceseigenaar.

Pragmatische risico-evaluatie

Uitgangspunt van de risico-evaluatieworkshop is een *flowchart* van het bedrijfsproces. Belangrijk is het aantal processtappen (activiteiten) te beperken tot tien á vijftien. Plaats deze activitei-

ten vervolgens horizontaal en verticaal op een assenstelsel en evalueer iedere combinatie van activiteiten op potentiële risico's, bijvoorbeeld hoog, gemiddeld of laag risico. Dit kan goed in een MS Excel spreadsheet. Hierbij is het van belang de bestaande (manuele) controlemaatregelen te abstraheren. Het gaat om de definitie van de inherente, ofwel 'bruto' risico's. Hierdoor ontstaat een functiescheidingsrisicomatrix, waarvan een voorbeeld deels in *tabel 1* is afgebeeld.

Het meest sprekend is om de risicovolle (hoge) combinaties bijvoorbeeld rood te kleuren, de combinaties met gemiddeld risico oranje en de combinaties met een laag risico groen. Voorzie elk veld in de matrix van een uniek nummer en leg de risico-evaluatie (tekstueel) van iedere combinatie van activiteiten vast in een achterliggend werkblad. Een voorbeeld hiervan is weergegeven in *tabel 2*.

Na afronding van de risico-evaluatie moet voor de rode vlakken worden bepaald of de activiteiten in de praktijk daadwerkelijk

Tasks	Maintain Vendor Master Data (general + accounting views) (SAP)	Maintain Vendor Master Data (purchasing views) (SAP)	Maintain Pricing data (contracts, ZC-catalog) (SAP)	Maintain Material masterfile stock material (SAP)	Maintain Material masterfile stock (non-stock) + service master (SAP)	Release Purchase Requisition (Purchasing release) (SAP)	Release Purchase requisitions (budget release) (SAP)	Create/ change Purchase Orders (SAP)	Release Purchase Orders (SAP)	Authorize down payment (outside SAP)	Maintain Vendor Downpayment
1 Maintain Vendor Master Data (general + accounting views) (SAP)	1.2	1.3	1.4	1.5	1.6	1.7	1.8	1.9	1.10	1.11	
2 Maintain Vendor Master Data (purchasing views) (SAP)		2.3	2.4	2.5	2.6	2.7	2.8	2.9	2.10	2.11	
3 Maintain Pricing data (contracts, ZC-catalog) (SAP)			3.4	3.5	3.6	3.7	3.8	3.9	3.10	3.11	
4 Maintain Material masterfile stock material (SAP)				4.5	4.6	4.7	4.8	4.9	4.10	4.11	
5 Maintain Material masterfile (non-stock) + service master (SAP)					5.6	5.7	5.8	5.9	5.10	5.11	
6 Release Purchase Requisition (Purchasing release) (SAP)						6.7	6.8	6.9	6.10	6.11	
7 Release Purchase requisitions (budget release) (SAP)							7.8	7.9	7.10	7.11	
8 Create/ change Purchase Orders (SAP)								8.9	8.10	8.11	
9 Release Purchase Orders (SAP)									9.10	9.11	
10 Authorize down payment (outside SAP)										10.11	

Tabel 1. Functiescheidingsrisicomatrix

1.5	Maintain Vendor Master Data (general + accounting views) (SAP) versus Maintain Material masterfile (non-stock) + service master (SAP)	SoD Risk: Operational
Risk evaluation: The risk of this combination of activities is of an operational nature only. It concerns the generic split between accounting/data management activities and procurement activities. No financial risk could be identified.		
1.6	Maintain Vendor Master Data (general + accounting views) (SAP) versus Release Purchase Requisition (Purchasing release) (SAP)	SoD Risk: Financial
Risk evaluation: The release of the purchase requisition is a critical step in the procurement process. This will initiate purchasing activities from the selected vendor and direct related payments to the bank account number defined in the vendor master data. Therefore the risk is that the bank account data of a vendor is changed into a fraudulent number, and subsequently procurement activities are initiated. This will result in a payment to the fraudulent bank account.		
1.7	Maintain Vendor Master Data (general + accounting views) (SAP) versus Release Purchase requisitions (budget release) (SAP)	SoD Risk: Financial
Risk evaluation: The release of the purchase requisition is a critical step in the procurement process. This will initiate purchasing activities from the selected vendor and direct related payments to the bank account number defined in the vendor master data. Therefore the risk is that the bank account data of a vendor is changed into a fraudulent number, and subsequently procurement activities are initiated. This will result in a payment to the fraudulent bank account.		

Tabel 2. Risico-evaluatie per combinatie van activiteiten



gescheiden kunnen worden of dat een compenserende controlemaatregel bestaat/nodig is. Documenteer ook de compenserende controlemaatregelen in het achterliggende werkblad. Het risico dat door een compenserende maatregel wordt afgedekt, wordt vervolgens in de matrix blauw gekleurd, zoals veld 10.11 in *tabel 1*. Hierdoor ontstaat een samenhangend geheel tussen de functiescheiding in het systeem en de andere, compenserende maatregelen die bij het risico horen.

Is een organisatie in meerdere landen actief dan kan de mogelijkheid om in de praktijk functies te scheiden verschillen per land. In dit geval kan voor elk verschillend land een werkbare balans worden gezocht tussen functiescheiding en compenserende maatregelen. Documenteer ook deze verschillen duidelijk, aangezien het een belangrijk communicatiemiddel is met bij-

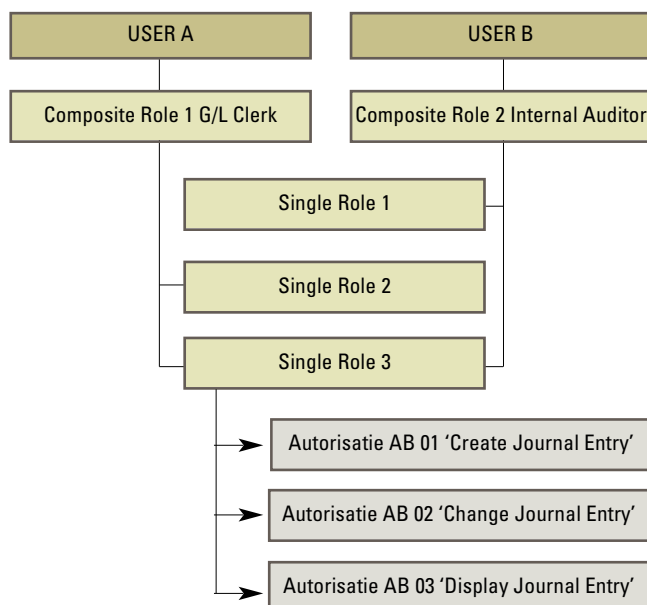
voorbeeld interne en externe auditors. Vooral externe auditors zijn vaak geneigd een eigen (standaard) set van functiescheidingsrisico's te hanteren. Wanneer de externe auditor de intern opgestelde risico-evaluatie als uitgangspunt neemt, kan veel (vaak kostbare) tijd worden bespaard om te bepalen hoe functiescheidingsrisico's dan zijn afgedekt (of niet).

De waarde van een monitoring tool

Na de functionele definitie van de risico's dienen de activiteiten te worden vertaald naar technische toegangsrechten in applicaties. Bijvoorbeeld: met welke toegangsrechten in de applicatie kun je een inkooporder aanmaken en met welke toegangsrechten kun je een inkooporder goedkeuren. Met behulp van een monitoring tool wordt de in de workshop opgestelde matrix vertaald naar conflicterende toegangsrechten in de applicatie(s). In dit stadium is een monitoring tool van grote waarde, want over het algemeen is het een moeilijke en tijdrovende activiteit om autorisatietabellen uit de applicatie in MS Excel te maken en te analyseren. Bovendien willen organisaties vaak periodiek de status van de functiescheiding binnen de geautomatiseerde omgeving evalueren. De complexiteit van de analyse komt door de gelaagde structuur van de toegangsrechten. Om dit te verdui-

Focus vanaf het begin op het toekenningproces, anders is een 'schone' omgeving snel weer 'vuil'

delijken zijn als voorbeeld twee gebruikers en hun toegangsrechten toegelicht in *figuur 1*.



Figuur 1. Gebruikers en toegangsrechten

In een gelaagde, onderhoudbare toegangsrechtenstructuur zijn de toegangsrechten ondergebracht in homogene groepen, de zogenaamde 'single roles' of taakprofielen die bestaan uit activiteiten. Deze taakprofielen dienen vervolgens als bouwstenen voor de 'composite roles' of functieprofielen. Single Role 3 in *figuur 1* zou bijvoorbeeld 'Maintain G/L postings' kunnen heten, wat een van de taken van een G/L Clerk is. De taakprofielen kunnen in meerdere functieprofielen worden gebruikt en aan een gebruiker kunnen meerdere functieprofielen worden toegekend.

Oplossen van conflicten

Op basis van de rapportage uit de monitoring tool wordt beoordeeld welke stappen noodzakelijk zijn om de functiescheidingsconflicten in de praktijk op te lossen. Hierbij moet ook de technische structuur van de toegangsrechten, zoals hiervoor beschreven, in ogenschouw worden genomen.

Het is belangrijk om eerst de taak en de functieprofielen vrij te maken van functiescheidingsconflicten voordat een analyse op gebruikersniveau wordt uitgevoerd. Het conflictvrij maken van



een profiel kan namelijk bij meerdere gebruikers de functiescheidingconflicten oplossen. Houd er rekening mee dat als rechten uit een profiel worden verwijderd dit gevolgen heeft voor alle gebruikers met dat profiel. Deze activiteit kost doorgaans de meeste tijd in een autorisatiebeheerproject: de analyse van de impact van aanpassingen aan toegangsrechten van gebruikers. Het kan ook voorkomen dat het bij nader inzien praktisch niet mogelijk is activiteiten te scheiden. In die gevallen zullen aanvullende compenserende maatregelen moeten worden geïdentificeerd, ingericht en gedocumenteerd.

Kijkend naar het voorbeeld in *figuur 1* zou een terechte constatering zijn dat een internal auditor geen journaalposten in het systeem mag boeken of wijzigen. Er wordt vaak gemakkelijk gezegd: 'Als hij deze rechten niet nodig heeft dan haal je die toch weg?' Als echter de toegangsrechten AB01 en AB02 uit

dingsconflicten ligt bij de proceseigenaren. Het heeft dan ook de voorkeur dergelijke rapportages per proces op te stellen. Sommige tools (bijvoorbeeld SAP GRC Access Control en Approval) beschikken over de mogelijkheid om continu inzage te hebben in de status van functiescheidingconflicten, bijbehorende risico's en mitigerende maatregelen. Bovendien hebben deze tools een preventieve functiescheidingcheck als functionaliteit. Op die manier kan vooraf gecontroleerd worden – al tijdens het toekenningproces van rechten op de betreffende applicatie – of geen conflicterende functieprofielen worden toegekend aan een functionaris. Preventie heeft dan ook de voorkeur boven detectie. Veel organisaties hebben nog een uitdagende weg te gaan alvorens ze dit realiseren.

Zo ook het energiebedrijf dat inmiddels gefuseerd is en daardoor voor nieuwe uitdagingen op het gebied van functiescheiding is komen te staan. Desondanks hebben de kritische succesfactoren van het project: participatie van deskundigen met zowel business- als IT-kennis, een pragmatische risicoanalyse, goede documentatie van de risicoevaluatie en een adequaat beheersingsproces, ervoor gezorgd dat er dan toch een einde is gekomen aan een eindeloze auditbevinding. □

Conflictvrije autorisatieomgevingen bestaan niet, de kunst is de restrisico's te beperken

Single Role 3 verwijderd zouden worden, kan ook de G/L Clerk geen boekingen meer maken. Dit probleem dient dus op een andere wijze te worden opgelost. Bijvoorbeeld door Single Role 3 uit Composite Role 2 te verwijderen en te vervangen door een single role waar alleen 'Display'-rechten in zitten.

Als deze analyse niet op de juiste wijze plaatsvindt, kan dit grote gevolgen hebben voor de gebruikers in het systeem. Stelt u zich eens voor dat zich enkele duizenden gebruikers in het systeem bevinden met een vergelijkbaar aantal functieprofielen en taakprofielen. Dit is vaak de situatie bij de grote organisaties. De complexiteit van de analyse en de oplossing van functiescheidingconflicten is navenant ingewikkeld.

Schoonhouden van applicaties

Naast het schoonmaken van de autorisatieomgeving zoals hiervoor beschreven, is het essentieel om parallel een goed proces voor het toekennen van toegangsrechten in te richten. Op die manier blijft de autorisatieomgeving schoon. In de projectfase is het oplossen van conflicten en vervolgens het maken van monitoringrapportages een iteratief proces dat de nodige tijd vraagt. Nadat een voor de organisatie 'acceptabel niveau' van resterende conflicten is bereikt (de auteurs geloven niet in een volledig conflictvrije applicatie) kan de monitoringtaak worden overgedragen aan een autorisatiebeheerteam. Het is aan te raden de monitoringactiviteiten in het begin regelmatig (bijvoorbeeld maandelijks) uit te voeren. Dit om nieuwe conflicten snel te detecteren en op te lossen en de autorisatieomgeving schoon te houden. Als de maandelijkse aantallen conflicten in de rapportages op een stabiel niveau blijven, kan worden overwogen de monitoringfrequentie te verlagen naar bijvoorbeeld eens per kwartaal. De verantwoordelijkheid voor de monitoring van functieschei-

Noten

1. Starreveld, R.W., e.a., *Bestuurlijke Informatievoorziening. Algemene grondslagen* Samson, p.271 e.v., 1994.
2. Jans, E.O., *Grondslagen administratieve organisatie*, Samson, p.113 e.v., 1994.



Wim Nijdam is zelfstandig consultant op het gebied van Internal Audit, (IT-)controls en compliancevraagstukken. Hij heeft ruime ervaring met risicobeheersing binnen business- en IT-processen en diepgaande kennis van de beveiliging van SAP-systemen. Zijn specialiteit is het beheersen van risico's op het snijvlak van business en IT.



Suzanne Janse is senior manager bij Protiviti, een internationaal, onafhankelijk adviesbureau voor business & risk consulting. Zij is IT-auditor en heeft een 'Big 4'-achtergrond. Bij Protiviti is ze verantwoordelijk voor de dienstverlening rondom GRC-tooling voor continuous controls monitoring en helpt ze organisaties op een effectieve manier hun applicatierisico's te beheersen.

George de Booi

verruilde onlangs zijn leaseauto voor een
treinabonnement. Maar dat kan ook niet anders als je overstapt van ABN Amro
naar NS om daar als directeur Corporate Audit NS aan de slag te gaan.



Welke functie(s) hebt u hiervoor vervuld?

“Na een start in de externe accountantscontrole heb ik na zeven jaar de overstap gemaakt naar Internal Audit bij ABN Amro. Een aantal jaren heb ik in het Verenigd Koninkrijk gewerkt als head Internal Audit. Na terugkomst in Nederland heb ik de overstap naar Finance gemaakt. Eerst als CFO van het Nederlandse deel van de zakenbank en later als hoofd Finance van de Servicesorganisatie. De afgelopen jaren ben ik actief geweest als COO Group Compliance.”

Kunt u een omschrijving geven van uw oude werkzaamheden?

“Mijn werkzaamheden waren gericht op Internal Audit, finance, operational risk management en compliance. Ik ben altijd gericht op het beheersen van risico's en het verbeteren van de organisatie, ter ondersteuning van de realisatie van de strategische doelstellingen van het bedrijf.”

Hoe kijkt u achteraf terug op die functie?

“Met heel veel plezier kijk ik terug op een periode waar onder tijdsdruk enorme bergen werk zijn verzet. Door de overname door het Consortium van Banken diende de hoofdkantoorfunctie van ABN Amro te vervallen. Dat is een vreemde gewaarwording voor iemand die graag opbouwt.”

Wat is uw meest noemenswaardige prestatie in uw oude functie?

“Mensen, systemen, processen zodanig bij elkaar brengen dat de organisatie op een positieve wijze verandert. Voorbeelden daarvan zijn het ontwikkelen van een compliance risicomethodiek en deze uitrollen in 54 landen, alle medewerkers binnen de organisatie trainen op het gebied van compliance via 'distance learning' en het opzetten van een compliance managementinformatiesysteem ten behoeve van de rapportage aan de raad van bestuur.”

Kunt u uw nieuwe werkzaamheden omschrijven?

“Als directeur Corporate Audit NS geef ik sturing aan het auditen van de bedrijfsprocessen binnen NS. Het scala aan verschillende bedrijfstypologieën binnen NS is zeer divers.”

Wat sprak u vooraf het meest aan in de nieuwe functie?

“De strategie en visie richting 2020. De open en professionele indruk en de veelheid aan verschillende bedrijfsactiviteiten. NS staat midden in de maatschappij en is zich bewust van haar maatschappelijke functie. NS is een zelfstandige winstgevendende nv die dividend uitkeert aan de aandeelhouder, de Nederlandse Staat.”

Zijn uw verwachtingen tot dusver uitgekomen?

“Ik zie steeds meer aspecten van het bedrijf. Hierbij worden de

contouren van mijn verwachtingen verder ingekleurd. NS is een fantastisch bedrijf met een duidelijke visie op de toekomst. Als voormalig leaseautorijder reis ik nu met de trein, dat bevalt prima.”

Wat ziet u als belangrijkste uitdaging in uw nieuwe functie?

“Goed begrijpen waar NS naar toe wil groeien op basis van de strategische speerpunten. Om onze rol goed te kunnen invullen is goed en kundig personeel noodzakelijk. Sinds 2009 is de afdeling IIA-gecertificeerd. Het voortdurend aanvullen en uitbreiden van kennis over het bedrijf en de vakinhoudelijke ontwikkelingen blijven de nodige aandacht krijgen.”

Hoe is de balans tussen werk en privé?

“De tijd die ik vrij heb besteed ik graag aan mijn gezin. De kinderen zitten op de middelbare school en vinden geleidelijk hun weg. De balans tussen werk en privé heeft ook te maken met het vinden van die balans en hoe je daar mee omgaat.”

Hoe heeft uw thuisfront de overstap ervaren?

“Als zeer positief. Ik kom nu thuis met enthousiaste verhalen. De laatste jaren bij ABN Amro had ik te maken met een afname en overdracht van activiteiten. Dat geeft een andere dynamiek. Ik ben erachter gekomen dat bouwen meer energie geeft dan het afbreken van een afdeling.”

Was deze overstap een bewuste?

“Uiteindelijk lijkt mijn overstap de meest logische stap. Dat is achteraf gemakkelijk gezegd. Aan het begin van mijn oriëntatie op een nieuwe carrièrestap was het nog niet zo duidelijk. Door mijn achtergrond zou ik verschillende functies kunnen vervullen binnen de aandachtsgebieden audit, finance en compliance. Ik ben blij dat het uiteindelijk NS is geworden.”

Waar ziet u zichzelf in professionele zin over vijf tot tien jaar?

“Medewerkers binnen NS worden gestimuleerd om zich constant te ontwikkelen. Voorlopig richt ik me eerst op mijn huidige functie als directeur Corporate Audit NS. Ik weet in ieder geval dat ik op het juiste spoor zit.”

Wanneer beschouwt u deze overstap als een succes?

“Bij een overstap is het belangrijk dat er aan beide kanten een goede klik is. De overstap is voor mij een succes wanneer mijn bijdrage aan de verdere ontwikkeling van de afdeling zichtbaar is geworden. De strategische speerpunten van NS zullen onderdeel uitmaken van het ontwikkelingsproces van de afdeling.” □

Permanent anders

Rogier Guns • Zacht veranderen • Scriptum • ISBN 9789055946716

Nu weet ik het. Ik las zojuist een artikel over een onderzoek dat aantoont dat als je een puzzel van stukken van schuurpapier hebt gemaakt, je daarna stroever bent in onderhandelen en als je puzzelstukken van hard en glad materiaal in handen hebt gehad, je je ook harder opstelt in sociale contacten. Onze tastzin is dus belangrijk voor ons gedrag. Wetenschappelijk bewezen!

Dat is goed nieuws voor de uitgever van het boek *Zacht veranderen*. Want het is uitgegeven in een zachte kaft. Dat voelt prettig aan. En daarmee wordt de toon meteen gezet. Het is een zeer prettig boek. Fraai en modern vormgegeven met heel veel prachtige foto's en interessante kaders. En let eens op de bibliografie: gewoon een foto van een stapel gelezen boeken, prachtig! Kortom, een echt mooi boek. Maar alleen met fraaiheid kom je er niet. Het moet ook inhoud hebben. En daar ben ik van onder de indruk. Natuurlijk heeft Guns veel verzameld en veel van de behandelde materie is al door een ander bedacht. Maar in de verzameling van Guns komen die andere modellen en ideeën beter tot hun recht. Juist het onbevooroordeeld gebruiken van ideeën van anderen maakt dat je er vrijer mee om kunt gaan.

Ik betrapte mij er bijvoorbeeld op dat ik de ideeën van Kotter over veranderingen best wil gebruiken en dat ook vaak doe, maar dat ik tegelijkertijd ook een beetje moe word van het dwangmatige in die ideeën, het Amerikaanse streven naar perfectie. Terwijl dat feitelijk niet nodig is. Het is gewoon een goed idee van Kotter om de verandering te faseren. In acht verschillende stappen. Punt. En daarnaast

zijn er nog vele andere goede ideeën. Ook goed. Dat is wat dit boek ook zo boeiend maakt. Hebben de oorspronkelijke bedenkers (zoals Kotter en Covey en vele, vele anderen) vele honderden bladzijden nodig; Guns vertelt samenvattend wat je ermee kunt doen. En hoe handig dat is. Maar laat je vervolgens zelf de keuze of je er wat mee gaat doen.

Een ander voorbeeld: wat betekent klantgericht zijn? In het boek een prachtige anekdote waarin een 'baas' aan zijn medewerkers die vraag stelt en drie volstrekt verschillende antwoorden krijgt. De eerste staat de klant uitgebreid te woord en neemt alle tijd (terwijl er anderen staan te wachten), de tweede hoort aan en vraagt de klant vervolgens zijn klacht heel precies in een e-mail te verwoorden en hem die te sturen, pas dan kan hij actie ondernemen, de derde wacht met het behandelen van de storing tot het einde van de reactietermijn, dat is immers nog op tijd...

Gedrag heeft dus alles te maken met de perceptie van de medewerker en aan de 'baas' de keuze om de verandering te bewerkstelligen. Zonder dat van tevoren exact duidelijk is op welke manier dat moet gebeuren. En dat is precies waar het in verandermanagement om gaat. Om het begeleiden van al die unieke mensen in hun transitie. Bij de een werkt deze aanpak beter, bij de ander die.

Overigens betekent dat niet dat Rogier Guns geen keuzen maakt. Hij biedt alleen heel veel aan. Waaronder een aantal praktische tips. Wat te denken van bijvoorbeeld het instellen van een 'radar'-groep. Dat is een groep mensen die werkt 'aan

de rand' van een veranderende organisatie om te zien of de gewenste communicatie eigenlijk wel aankomt. Want hoe vaak schrijven we niet memo's en circulaire's die bij verspreiding niet eens terecht komen bij de personen waarvoor ze bestemd zijn. De projectgroep doet zijn uiterste communicatieve best. Terwijl de eindgebruiker nergens van weet. Hij is gewoon niet op de hoogte gebracht. Met een 'radar'-groep wordt regelmatig gesproken om na te gaan wat er eigenlijk aankomt van al die ideeën, memo's, goed bedoelde artikelen en prachtige webpagina's. Ontluisterend weinig is inmiddels gebleken... Zoals de ondertitel van het boek al zegt: de zachte kant van verandering negeer je op eigen risico!

Ik ben blij het boek af en toe te kunnen betasten. En daarmee een oplettender mens te worden die ervoor zorgt dat in technische projecten de zachte kant niet wordt genegeerd. Zodat het permanent anders wordt.

Renze J. Klamer is management consultant bij Sentele bv (www.sentele.nl)
Duinvoet 8, 8242 RB Lelystad,
0320-231280,
✉ klamer@sentele.nl



Interactief leren en het verbeteren van de kwaliteit van het auditproces

Internal auditafdelingen hechten veel waarde aan het verbeteren van de kwaliteit van hun werk. Om dit te realiseren heeft het IIA Standards geformuleerd, zijn er verschillende post-hbo- en executive masteropleidingen en worden de auditors geacht hun kennis, ervaring en attitude op peil te houden door het behalen van PE-punten. De opgedane kennis die wordt gedeeld en gecreëerd leidt niet per definitie direct tot het verhogen van kwaliteit, dit hangt af van de aard van de kennis, de wijze van het opdoen van ervaringen en het trainen van het houdingselement. Dit artikel geeft inzicht in interactief leren en de manier waarop deze manier van leren kan bijdragen aan het verbeteren van de kwaliteit van het auditproces.

J. Can

Om te kunnen bepalen of en hoe interactief leren kan leiden tot een verbetering van de kwaliteit van audits, is het van belang om stil te staan bij de vraag wat kan worden verstaan onder de kwaliteit van een audit.

Kwaliteitsdimensies

De kwaliteit van audit bestaat enerzijds uit de kwaliteit van het resultaat en anderzijds uit de kwaliteit van het auditproces. Aangezien audit een vorm is van dienstverlening, is het proces dat heeft geleid tot het resultaat minimaal zo belangrijk als het resultaat an sich. Bij dienstverlening is de perceptie van de klant over de kwaliteit van de dienst en het dienstverleningsproces van belang.

De kwaliteit van het auditproces kan daarom worden benaderd vanuit het perceived service qualityconcept (Grönroos 1984). Dit concept geeft het verschil aan tussen de verwachtingen van de klant in relatie tot de dienst en de perceptie van de klant met betrekking tot de dienst die daadwerkelijk is geleverd. Voor audit is het hierdoor van belang om het verschil tussen de wensen van de klant en de geleverde dienst zo klein mogelijk te maken. De factoren die bepalend zijn voor de perceptie van de klant met betrekking tot de kwaliteit zijn door Parasuraman et al. (1990) verdeeld over een vijftal kwaliteitsdimensies:

1. *Betrouwbaarheid*. Betrouwbaarheid staat voor de mate waarin aan verwachtingen wordt voldaan en afspraken worden nagekomen.
2. *Zekerheid*. Met zekerheid wordt de benaderingswijze bedoeld die de klant vertrouwen geeft en waardoor de klant zich veilig voelt. Verder is de kennis van de auditor belangrijk met betrekking tot de klant, de branche en het product.
3. *Alertheid*. Hiermee wordt de bereidheid van de auditor bedoeld om de klant te helpen en de mate waarin de auditors toegankelijk en benaderbaar zijn voor de klant.
4. *Inlevingsvermogen* van de auditor in de situatie van de klant.
5. *Uiterlijke kenmerken* zoals de uitstraling van tastbare elementen van de audit, maar ook van de hulpmiddelen die worden gebruikt bij de uitvoering van de audit.

De kwaliteitsdimensies kunnen volgens Parasuraman et al. (1990) worden onderzocht aan de hand van de factoren die in de ServQual vragenlijst zijn verwerkt (zie tabel 1).

Opvallend aan de factoren die de kwaliteitsperceptie bepalen is dat ze betrekking hebben op aspecten die doorgaans weinig tot geen aandacht krijgen in de meeste opleidingen, seminars, cursussen en evaluaties door het team, de leidinggevende en de klant. De ver-



Tangibles

- P1 XYZ has modern looking equipment
- P2 XYZ's physical facilities are visually appealing
- P3 XYZ's employees appear neat
- P4 Materials associated with the service are visually appealing at XYZ

Reliability

- P5 When XYZ promises to do something by a certain time, it does so
- P6 When you have a problem, XYZ shows sincere interest in solving it
- P7 XYZ performs the service right in the first time
- P8 XYZ provides its services at the time it has promised
- P9 XYZ insists on error-free records

Responsiveness

- P10 Employees in XYZ tell you exactly when services will be performed
- P11 Employees in XYZ give you prompt service
- P12 Employees in XYZ are always willing to help you
- P13 Employees in XYZ are never too busy to respond to your requests promptly

Assurance

- P14 The behaviour of employees in XYZ instils confidence in you
- P15 You feel safe in your transactions with XYZ
- P16 Employees in XYZ are consistently courteous with you
- P17 Employees in XYZ have the knowledge to answer your questions

Empathy

- P18 XYZ gives you individual attention
- P19 XYZ has operating hours convenient to all of its customers
- P20 XYZ has employees who give you personal attention
- P21 XYZ has your best interest at heart
- P22 Employees of XYZ understand your specific needs

Tabel 1. ServQual Questionnaire (volgens Parasuraman et al. 1990)

wachtingen die de internal afdeling scheidt van een objectief, onafhankelijk, deskundig en betrouwbaar orgaan dat de organisatie helpt de doelstellingen te behalen, zou overeen kunnen komen met de perceptie van de klant als wordt geïnvesteerd in het voldoen aan de factoren die deze perceptie bepalen.

Interactief leren

Een manier om overeenstemming te krijgen over wat kwaliteit is en hoe deze te verbeteren, kan worden gerealiseerd door aandacht te besteden aan interactief leren. Onder leren kan worden verstaan: 'het ontstaan of het tot stand brengen door middel van selecteren, opnemen, verwerken, integreren, vastleggen en gebruiken van en het betekenis geven aan informatie, van relatief duurzame veranderingen in kennis, houding en vaardigheden en /of het vermogen om te leren' (Simons 2000).

In dit artikel wordt met name ingegaan op het element kennis en minder op houding en vaardigheden. Er zijn verschillende manieren of vormen van leren en het leerproces kan zich op allerlei niveaus voltrekken. Leren is een proces dat zich in de hoofden van individuen afspeelt. Afhankelijk van de mentale modellen van een individu komt informatie tot stand en wordt er betekenis gegeven aan deze informatie waardoor kennis ontstaat. De gegevens en informatie die verwerkt en geïnterpreteerd worden komen uit de omgeving waarin mensen leren. Kennis is op deze manier een individueel bezit dat door sociale interactie wordt verrijkt en uitgebreid. Het delen en creëren van kennis door sociale interactie wordt beïnvloed

door een aantal factoren die te maken heeft met de soort kennis, individuele factoren van de mensen die leren en omgevingsfactoren waarin het leerproces plaatsvindt. Deze factoren bepalen de manier waarop wordt geleerd en de mate waarin dit wordt georganiseerd. De factoren kunnen volgens Ipe (2003) worden gecategoriseerd naar de volgende vier categorieën:

1. Aard van de kennis

Kennis wordt vaak onderverdeeld in expliciete en impliciete kennis, waarbij expliciete kennis eenvoudig te verwoorden is en gemakkelijk overgedragen kan worden. Impliciete kennis daarentegen is moeilijk onder woorden te brengen of te formaliseren, waardoor deze vorm van kennis ook moeilijk over te dragen is.

2. Motivatie om kennis te delen

De motivatiefactoren kunnen onderverdeeld worden naar interne en externe factoren. Een interne factor is bijvoorbeeld de macht die wordt gerelateerd aan kennis. Een andere interne factor is reciprociteit die verbonden is aan het delen van kennis met elkaar. Externe factoren zijn bijvoorbeeld de relatie met de ontvanger of zender en de beloning die men ontvangt of waarop men anticipeert voor het delen van kennis.

3. Mogelijkheden om kennis te delen

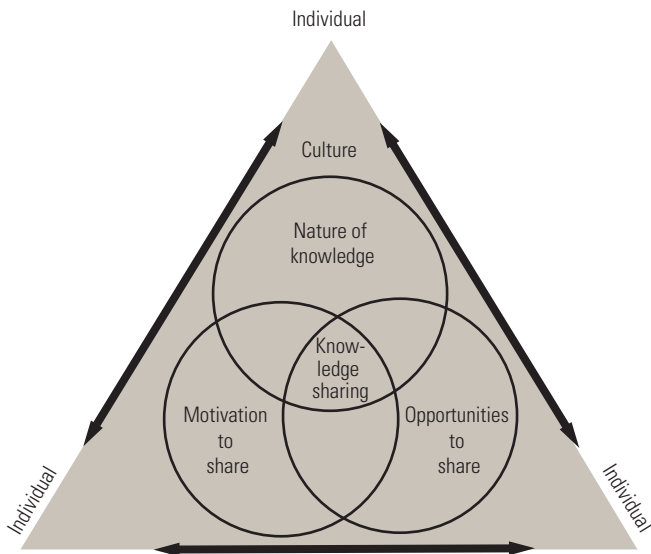
De mogelijkheden om kennis te delen kunnen zowel formeel als informeel georganiseerd worden. De formele mogelijkheden geven mensen een gestructureerde gelegenheid en concrete hulpmiddelen om met name expliciete kennis te delen en te creëren. De informele mogelijkheden hebben betrekking op de persoonlijke relaties en sociale netwerken waarin impliciete kennis wordt gedeeld en gecreëerd.

4. Cultuur van de werkomgeving

De hiervoor genoemde factoren worden alle beïnvloed door de cultuur van de omgeving waarin de mensen hun kennis delen en creëren. Het diepste onderdeel van cultuur zijn onderliggende basisassumpties. Deze assumpties zijn onbewuste en vaak vanzelfsprekende opvattingen, gevoelens en gedachten. Zij hebben betrekking op hoe mensen bepalen wat relevante informatie is, wanneer de informatie voldoende is en hoe er op de informatie wordt gereageerd. Cultuur is ook bepalend voor de percepties en het gedrag van de auditors. De cultuur creëert de context waarbinnen de sociale relaties en interacties tussen de auditors en klanten plaatsvindt.

Optimale condities

De genoemde factoren kunnen door het management worden gefaciliteerd of gestimuleerd waardoor optimale condities voor het interactief leerproces kunnen worden gecreëerd. Voor het verbeteren van de kwaliteit van het auditproces zal het interactief leren binnen de organisatie gericht moeten zijn op het delen van kennis over de factoren die deze kwaliteit bepalen. Kortom, het verbeteren van de kwaliteit van het auditproces in de ogen van de klant en interactief leren hebben hun basis in dezelfde uitgangspunten. Subjectiviteit wordt namelijk niet geschuwd, maar juist omarmd en als belangrijk gegeven beschouwd in de benadering van beide onderwerpen. De manier waarop de klant de verschillende kwaliteitsdimensies percipieert



Figuur 1. Kennisdeling tussen individuen in organisaties (volgens Ipe 2003)

in een auditproces is mede afhankelijk van de interactie die de klant heeft met onder meer de auditors in het auditproces. De auditors hebben dus aan de ene kant een grote invloed op hoe de klant de kwaliteit van het proces beoordeelt. Dit betekent aan de andere kant dat de auditors veel van de klant kunnen leren met betrekking tot wat de klant belangrijk vindt in het auditproces. Het is een voorwaarde dat de auditor openstaat om van de klant te leren.

Auditors aan het woord

Dit is tot nu toe een theoretische uiteenzetting, maar het is uiteraard van belang hoe de auditor hierover denkt. Er is sprake van gedeeltelijke overeenkomsten tussen de theorie en de praktijk. Ten aanzien van de kwaliteit wordt de rol van de klant wel erkend, maar de klant heeft volgens de auditors niet een compleet zicht op het auditproces. Audit kent specifieke vaktechnieken en standards die van toepassing zijn op het proces, die onbekend zijn bij de klant en waarover de klant zich daarom geen oordeel kan vormen. De kwaliteitsdimensies die in de literatuur worden genoemd worden eveneens door de auditors erkend en herkend, maar deze dimensies zijn volgens de auditors te beperkt. Volgens hen zijn verschillende aanvullende factoren te bedenken die ook van invloed zijn. Dit betekent dat het voldoen aan de kwaliteitsdimensies niet per se direct leidt tot de perceptie van goede kwaliteit bij de klant.

Met betrekking tot leren zijn de auditors van mening dat zowel impliciete als expliciete kennis van belang is om te komen tot een kwalitatief goede audit en wordt zowel in formele als informele sociale settings geleerd. Er is een duidelijke overeenkomst tussen de mening van de auditors en de literatuur met betrekking tot de rol van cultuur in de werkomgeving. De cultuur bepaalt namelijk volgens beide invalshoeken voor een groot deel hoe er door de mensen op de afdeling wordt geleerd en welke kennis wordt gedeeld en gecreëerd. Het management kan volgens de auditors een belangrijke rol spelen bij het faciliteren van interactief leren, gericht op het verbeteren van de kwaliteit. Naast de rol van het



Jacqueline Can is als operational auditor werkzaam bij ABN Amro.

Conclusie

Concluderend kan gesteld worden dat bij het verbeteren van de kwaliteit van het auditproces interactief leren een grote en belangrijke rol speelt. De perceptie van de klant met betrekking tot de kwaliteit van het auditproces is van groot belang, maar zoals de auditors aangeven kan de klant niet het gehele proces overzien en mist deze de deskundigheid om het proces te beoordelen op vaktechniek en de IIA Standards. Mede hierdoor is het van belang dat de auditors in interactie met de klant maar ook in interactie met collega-auditors leren over wat de kwaliteit is van het auditproces en hoe de kwaliteit het best kan worden verbeterd.

De kennis over wat kwaliteit is en hoe deze verbeterd kan worden is niet altijd specifiek te maken, te verwoorden, op te schrijven en over te dragen. Dit betekent dat niet alle kennis zich even goed leent voor de auditmanuals, cursussen, opleidingen en richtlijnen. Het leren moet daarom ook op minder formele en zichtbare manieren plaatsvinden, zoals tijdens ongestructureerde en ongeplande sociale interacties. Het is van belang dat het management van een internal afdeling een cultuur faciliteert en stimuleert waarbij interactief leren mogelijk is en waar auditors zich veilig voelen om hun kennis te delen en kennis te vragen.

management spelen ook andere factoren een rol. Het management wordt een faciliterende, stimulerende en ondersteunende rol toegedicht en geen bepalende. □

Mocht u vragen hebben of geïnteresseerd zijn in het referaat *Interactief Leren & Auditkwaliteit* (2009) waarop dit artikel is gebaseerd, dan kunt u mailen naar

✉ jacqueline.can@nl.abnamro.com.

Literatuur

- Grönroos, C., A Service Quality Model and its Marketing Implications, *European Journal of Marketing*, 18(4), 1984, pag. 36-44.
- Ipe, M., Knowledge Sharing in Organizations. A conceptual framework, *Human Resource Development Review*, 2(4), 2003, pag. 337-359.
- Parasuraman, A., Berry L.L. en V.A. Zeithaml, Guidelines for Conducting Service Quality Research, *Marketing Research*, jaargang 1990, pag. 34-44.
- Simons, R.J., Lerend werken: tautologie of uitdaging?, *Opleiding en Ontwikkeling*, 13 (6), 2000, pag. 7-11.



HiP voor meer grip op de 'zachte' kant van IT-projecten

Meestal falen IT-projecten vanwege menselijke factoren. Bestaande best practices voor het beheersen van IT-projecten hebben echter weinig tot geen aandacht voor deze menselijke factoren, ofwel cultuur en gedrag. Voor meer grip op cultuur en gedrag wordt in dit artikel het Human In Projects-model (HiP) geïntroduceerd. Mede op basis van het HiP-model is de Project Control List (PCL) opgesteld waarmee de projectmanager of auditor op integrale wijze kan checken of projecten volledig in control zijn.

I. Kouters
J. de Vries
R. ten Berge

In de praktijk worden het op adequate wijze invulling geven aan de *planning en fasering* van projecten en de *organisatie en besturing* van projecten als de belangrijkste twee succesfactoren voor het slagen van een project beschouwd. Onderzoek, en eigen ervaring, wijst echter uit dat voornamelijk menselijke factoren ten grondslag liggen aan de oorzaken van falende IT-projecten. Bijvoorbeeld door weerstand tegen veranderingen die IT-projecten met zich meebrengen of door onvoldoende communicatie tussen projectmedewerkers onderling en naar de stakeholders toe. De invloed van menselijke factoren, zoals gedrag, leiderschap, communicatie en samenwerking op het al dan niet behalen van de uiteindelijke projectdoelen, wordt in de meeste gevallen onderschat. Menselijke factoren zijn vrijwel allemaal terug te voeren op cultuur en gedrag van mensen. Aandacht voor *cultuur en gedrag* moet dan ook worden onderkend als een derde belangrijke succesfactor voor projecten.

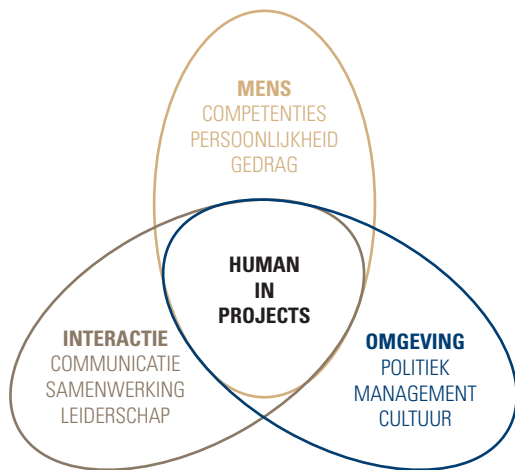
Beheersmodellen

Om de succesfactoren van een project op gestructureerde wijze te beheersen wordt veelal gebruikgemaakt van beheersmodellen. Zo is Prince2 een veel gebruikte methode voor het beheersen van de succesfactor planning en fasering. Prince2 beschrijft een achtal gestructureerde processen, gebaseerd op best practices, die moeten leiden tot een optimale planning en fasering van projecten. CobiT is een internationaal gehanteerde standaard voor het gestructureerd inrichten en beoordelen van de geautomatiseerde informatievoorziening. Het is een hulpmiddel voor het beheersen

van de succesfactor organisatie en besturing. CobiT onderkent een aantal processen met beheersdoelstellingen die moeten leiden tot een optimale organisatie en besturing van projecten. Beide raamwerken ondersteunen de IT-auditor bij het toetsen van het projectmanagement. Daarnaast gebruikt het projectmanagement dergelijke beheersmodellen om meer grip te krijgen op projecten. Beide modellen houden echter weinig tot geen rekening met de succesfactor cultuur en gedrag.

Het HiP-model

Met het HiP-model (zie *figuur 1*) worden de ongrijpbare zachte factoren die bij IT-projecten een rol spelen, toetsbaar gemaakt. Het HiP-model is een managementinstrument voor (een betere) beheersing van cultuur en gedrag bij projecten. Daarnaast kan de auditor het HiP-model hanteren om de beheersing van cultuur en gedrag rondom projecten te toetsen. Het HiP-model is daarmee complementair aan CobiT en Prince2 om zodoende alle onderkende succesfactoren te kunnen afdekken. Het HiP-model onderscheidt drie aandachtsgebieden: de *mens*, de *interactie* tussen mensen, en de *omgeving* waarin de mensen werken. Elk aandachtsgebied bestaat uit drie componenten die invloed hebben op het falen of het succes van een IT-project. Voor elk component zijn vervolgens controls gedefinieerd die de auditor kan hanteren om de toepassing van het betreffende component te kunnen toetsen of die de projectmanager kan hanteren voor het beheersen van de succesfactor cultuur en gedrag. Hierna worden de componenten en de te onderscheiden beheersaspecten



Figuur 1. Het HiP-model

nader toegelicht. Binnen het HiP-model worden tevens theorieën gehanteerd om specifiek invulling te geven aan de componenten. Deze theorieën worden hier niet behandeld.

Aandachtsgebied mens

De componenten binnen het aandachtsgebied *mens* hebben tot doel de projectmedewerkers op optimale wijze in te zetten in het project. Competenties hebben betrekking op de bekwaamheid van een persoon. Door actief te sturen op de competenties van projectmedewerkers, zodat het juiste competentieniveau op het juiste moment aanwezig is, wordt de succeskans van het project vergroot. De projectmanager moet zijn voorzien van tools om de kerncompetenties van een projectmedewerker in kaart te kunnen brengen. Hiermee kan bepaald worden op welke wijze een medewerker het best ingezet kan worden in het project en/of welke competenties verder ontwikkeld moeten worden. Daarnaast moet vanuit het projectmanagement op (pro)actieve wijze gesignaleerd worden welke competenties binnen het project benodigd zijn. Inzicht in de persoonlijkheidskenmerken van projectleden kan gebruikt worden voor het realiseren van een zo effectief mogelijke benadering van de projectmedewerker door de projectmanager en de meest optimale inzet van de projectmedewerker. Het HiP-model ondersteunt de projectmanager bij het inzichtelijk maken van de persoonlijkheid van een specifiek projectlid.¹ Het gedrag van mensen kan in kaart worden gebracht door het opstellen van een gedragsprofiel.² Door middel van het gedragsprofiel wordt inzichtelijk gemaakt welk gedrag iemand vertoont vanuit zijn basisgedrag enerzijds en het gedrag dat iemand laat zien in de werkomgeving anderzijds. Door de competenties, de persoonlijkheid en het gedrag van projectmedewerkers inzichtelijk te maken en daarmee actief te sturen op de in te zetten medewerkers of de ontwikkeling van medewerkers, wordt de effectiviteit van de inzet van projectmedewerkers in het project vergroot.

Aandachtsgebied interactie

De componenten binnen het aandachtsgebied *interactie* hebben tot doel het functioneren van projectmedewerkers te optimaliseren. Een bewuste benadering van de communicatie tussen pro-

jectmedewerkers en vanuit het project naar de stakeholders, is in dit kader een belangrijk onderdeel. Een helder communicatieplan waarin beschreven is hoe en op welke momenten gecommuniceerd wordt, mag dan ook niet ontbreken. Vervolgens dienen de communicatiemomenten en de effectiviteit daarvan beoordeeld te worden, zodat het communicatieplan gedurende het project naar (veranderende) behoefte ontwikkeld wordt.³

De samenwerking in een projectteam hangt onder meer af van de rollen die de teamleden moeten vervullen.⁴ De projectmanager dient zich bewust te zijn van de benodigde teamrollen binnen het project, alsook van de rollen die door de in te zetten medewerkers kunnen worden ingevuld. Vervolgens dient hierop actieve sturing plaats te vinden, zodat rekening wordt gehouden met een optimale invulling van de teamrollen bij de inzet van projectmedewerkers. In het HiP-model wordt ook expliciet aandacht besteed aan het leiderschap van het projectteam.⁵ De stijl van leidinggeven is afhankelijk van de mate van relatiegerichtheid (ondersteuning) en taakgerichtheid (sturing). Wanneer het projectteam in de beginfase zit zal de leider nog veel moeten ondersteunen en sturen. Daarom kan de leider zich het best richten op het begeleiden van projectmedewerkers en zich als een coach opstellen. Later zal hij zich meer op de achtergrond kunnen houden door zich minder op relaties te richten en meer op het delegeren van taken. De leiderschapsstijl moet aansluiten bij de heersende cultuur en de te benoemen projectmanager. Hier is derhalve een belangrijke taak weggelegd voor de opdrachtgever of stuurgroep van het project. Door op bewuste wijze te sturen op communicatie, samenwerking en leiderschap wordt de effectiviteit van de wisselwerking tussen de projectmedewerkers, alsook tussen het project en haar stakeholders, geoptimaliseerd.

Aandachtsgebied omgeving

Het derde aandachtsgebied binnen het HiP-model is de *omgeving*. Een belangrijk aandachtsgebied, omdat de omgeving voor een groot deel het bestaansrecht van het project vormt. Daarnaast vormt de omgeving een belangrijke bron voor de kansen en risico's van het project. Een belangrijke component in de omgeving is het politieke krachtenveld. Een project kent diverse stakeholders (binnen en buiten het project) met verschillende belangen en machtsposities. Wanneer een stakeholder een sterke machtspositie heeft en veel belang heeft bij het project, dan is dit een kernspeler die specifiek aandacht verdient. Bij stakeholders met een geringe machtsinvloed op het project of binnen de organisatie ligt de focus vooral op het geïnformeerd houden van deze personen.⁶ Competent leiderschap is vereist voor het inspelen op het politieke krachtenveld.

Het doel van het management is een werkomgeving te creëren waarbinnen mensen worden gestimuleerd, gemotiveerd, productief zijn, waarde toevoegen en gelukkig zijn.⁷ Zo dient het management bijvoorbeeld te laten zien dat zij de medewerkers waarderen en vertrouwen. Zij dienen hun visie, doelen en richting met medewerkers te delen. Het management zou problemen moeten oplossen in plaats van alleen maar problemen aan te wijzen. Informatie moet beschikbaar zijn zodat medewerkers betere beslissingen kun-



Project Control List

ORGANISATIE

IT GOVERNANCE

- IT-governanceraamwerk is gedefinieerd, ingericht en afgestemd op de Business.
- Strategische besturing van IT en business zijn op elkaar afgestemd.
- Waardetoevoeging van IT aan de business wordt geleverd.
- Investing, gebruik en plaatsing van IT-middelen wordt bestuurd.
- Risico's van IT voor de business zijn vastgesteld en worden beheerd.
- Het behalen van de IT-doelstellingen worden gemeten en bevestigd.
- Een onafhankelijke partij is aangewend voor waarborgen van conformiteit van IT.

STRATEGISCH BEDRIJFSINFORMATIE PLAN

- Waardetoevoeging van IT aan de business wordt bestuurd.
- Processen voor afstemming van business en IT zijn ingericht.
- Huidige mogelijkheden en prestaties van IT zijn in kaart gebracht.
- Strategisch IT-plan is opgesteld en wordt nageleefd.
- Tactische IT-plannen zijn opgesteld en worden nageleefd.
- IT portfoliomanagement is ingericht.
- Businessinformatie-architectuurmodel is opgesteld en wordt onderhouden.
- Technologische richting is gepland in samenhang met de IT-strategie.

IT PROCESSEN, ORGANISATIE EN RELATIES

- IT-processenraamwerk is gedefinieerd voor uitvoering van de IT-strategie.
- IT-strategiecomité is ingericht op bestuursniveau.
- IT-stuurgroep op managementniveau is ingericht.
- De IT-functie is geplaatst in de overkoepelende organisatiestructuur.
- IT-organisatiestructuur die de organisatiebehoefte weerspiegelt is ingericht.
- Rollen en verantwoordelijkheden van IT-functionarissen zijn ingericht en gecommuniceerd.
- Verantwoordelijkheid voor de prestatie van quality assurance is toegewezen.
- Verantwoordelijken voor risico's, beveiliging en regelgeving zijn toegewezen.
- Middelen voor toewijzen van data en systeemeigenaarschap zijn beschikbaar gesteld.
- Praktijken voor toezicht op de IT-functie zijn ingebed.
- Scheiding van functies, verantwoordelijkheden en bevoegdheden zijn ingebed.
- Gestelde eisen aan IT-personeel worden periodiek geëvalueerd.
- Afhankelijkheid van sleutelpersonen is geminimaliseerd.
- Gecontracteerde IT-functionarissen houden zich aan het beleid en de procedures.
- Relaties van de IT-functie met overige stakeholders worden onderhouden.

CULTUUR

COMPETENTIES

- Voor het project benodigde competenties van projectmedewerkers zijn bepaald.
- Competenties van elke projectmedewerker zijn in kaart gebracht
- Vastgestelde FTBV's houden rekening met competenties.
- Plan voor competentieontwikkeling is vastgesteld en wordt nageleefd.

PERSOONLIJKHEID

- Persoonlijkheid van elke projectmedewerker is in kaart gebracht.
- De vastgestelde FTBV's houden rekening met persoonlijkheid.
- Benadering van projectleider houdt rekening met persoonlijkheid.

GEDRAG

- Voor het project gewenst gedrag van projectmedewerkers is bepaald.
- Gedrag van elke projectmedewerker is in kaart gebracht.
- De vastgestelde FTBV's houden rekening met gedrag.
- Benadering van projectleider houdt rekening met gedrag.
- De projectleider stimuleert richting gewenst gedrag.

LEIDERSCHAP

- Voor het project gewenste rol, stijl en vaardigheden van de projectleider zijn bepaald.
- De rol, stijl en vaardigheden van de projectleider zijn in kaart gebracht en zijn bekend bij de projectleider.
- Verbeteracties ten behoeve van leiderschapsrol, stijl en vaardigheden worden doorgevoerd.

SAMENWERKING

- Voor het project gewenste teameigenschappen zijn bepaald.
- De teamrollen en de eigenschappen van het projectteam zijn in kaart gebracht.
- De vastgestelde FTBV's houden rekening met de teamrollen.
- De ontwikkelingsfase van het projectteam is bekend bij de projectleider.
- De leiderschapsrol en -stijl is afgestemd op de ontwikkelingsfase.
- Verbeteracties ten behoeve van teamrollen en teameigenschappen worden doorgevoerd.

COMMUNICATIE

- Communicatieplan voor het project is opgesteld.
- Kwaliteit van communicatie is in kaart gebracht.
- Verbeteracties ten behoeve van communicatie worden doorgevoerd.

POLITIEK

- Het politieke krachtenveld is in kaart gebracht.
- Manier van omgaan met politieke krachtenveld is vastgesteld en wordt nageleefd.

MANAGEMENT

- Naleving van de erkende managementprincipes is beoordeeld.
- Verbeteracties ten behoeve van het management worden doorgevoerd.

CULTUUR

- Het voor het project gewenste cultuurtype is bepaald.
- Het huidige cultuurtype is in kaart gebracht.
- Benadering van de projectleider houdt rekening met de cultuur.
- De projectleider stimuleert richting de gewenste cultuur.

PLANNING & FASERING

OPSTARTEN VAN EEN PROJECT

- De opdrachtgever en project management zijn benoemd.
- Het projectmanagementteam is samengesteld en benoemd.
- Het projectvoorstel is opgesteld.
- Het initiatiefaseplan is opgesteld.

INITIËREN VAN EEN PROJECT

- Het kwaliteitsplan is opgesteld.
- Het project is gepland.
- Businesscase en risico's zijn aangescherpt.
- Beheersing van het project is opgezet.
- Projectdossier is aangelegd.
- Het projectinitiatie document is samengesteld.

STUREN VAN EEN PROJECT

- Initiatie van het project is geautoriseerd.
- Het project is geautoriseerd.
- Fase- of afwijkingsplan is geautoriseerd.
- Er wordt ad-hoc sturing gegeven.
- Afsluiting van het project is bevestigd.

OPSTELLEN VAN EEN PLAN

- Projectplan is ontworpen.
- Producten zijn gedefinieerd en geanalyseerd.
- Activiteiten en afhankelijkheden zijn geïdentificeerd.
- Er is een schatting gemaakt en een tijdschema is opgesteld.
- Risico's zijn geanalyseerd.
- Het plan is voltooid.

BEHEERSEN VAN EEN FASE

- Het werkpakket voor het project is geautoriseerd.
- De voortgang van de uitvoering van het project wordt bewaakt.
- Project Issues zijn verzameld en worden beoordeeld.
- De status van fasen wordt beoordeeld.
- Projectmanager rapporteert aan de stakeholders.
- Corrigerende maatregelen worden genomen.
- ProjectIssues worden geëscaleerd.
- Het afgeronde werkpakket is ontvangen.

MANAGEN VAN PRODUCTOPLEVERING

- Het werkpakket is aangenomen door de projectleider.
- Het werkpakket wordt uitgevoerd door de projectmedewerkers.
- Het werkpakket wordt opgeleverd aan de projectleider.

MANAGEN VAN FASEOVERGANGEN

- Het faseplan is opgesteld.
- Het projectplan wordt geactualiseerd.
- Businesscase wordt geactualiseerd.
- Het risicologboek wordt geactualiseerd.
- Afsluiting van een fase wordt gerapporteerd.
- Afwijkingsplan is opgesteld.

AFSLUITEN VAN EEN PROJECT

- Het project wordt afgebouwd.
- Vervolgacties zijn geïdentificeerd.
- Het project wordt geëvalueerd.

Figuur 2. Project Control List

nen nemen. In plaats van alleen te informeren moet het management ook luisteren, vragen stellen en feedback geven. Deze principes zullen onder andere zorgen voor betrokkenheid, commitment en het creëren van draagvlak voor IT-projecten.

De cultuur binnen de organisatie en binnen het projectteam heeft veel invloed op de wijze waarop aan een IT-project gewerkt wordt. Het cultuurtype kan naar vier dimensies ingedeeld worden: mensgericht, beheersgericht, innovatiegericht en resultaatgericht.⁸ Een organisatie is succesvoller wanneer de managementbenadering en leiderschapsstijl meer in lijn zijn met de heersende cultuur. Een hiërarchische cultuur is bijvoorbeeld intern gericht waarbinnen behoefte is aan stabiliteit en beheersbaarheid. De leiding kan zich bij een dergelijke cultuur meer richten op coördinatie met formele afspraken en procedures. Met inzicht in het heersende cultuurtype kan tevens beter gestuurd worden op verandering richting een meer gewenst cultuurtype. Door op bewuste wijze te sturen op de omgevingscomponenten wordt de acceptatie van de resultaten van het project geoptimaliseerd. Ook worden risico's tijdig(er) onderkend en kunnen kansen beter benut worden.

De project control list

Het HiP-model is een praktisch toepasbaar beheersmodel om grip op de succesfactor cultuur en gedrag te krijgen. Daarnaast dient ook aandacht te worden besteed aan de succesfactoren planning en fasering en organisatie en besturing. Zoals eerder aangegeven kan voor deze succesfactoren gebruikgemaakt worden van de beheersmodellen Prince2 respectievelijk CobiT. Elk genoemd model is op zichzelf een sterk hulpmiddel voor de succesfactor waar het betrekking op heeft. Voor een optimale beheersing van het totale project moeten echter alle succesfactoren in samenhang in beschouwing genomen worden. Om het management, de projectleider en/of de auditor te ondersteunen bij het beheersen of toetsen van IT-projecten, door rekening te houden met alle succesfactoren, is de Project Control List (PCL) ontwikkeld (zie *figuur 2*). Hierin zijn de relevante normen of controls opgenomen uit CobiT, Prince2 en het HiP-model.

Uit CobiT zijn de beheersdoelstellingen met betrekking tot IT-governance, IT-strategie en IT-processen en -organisatie opgenomen in de PCL met als doel een optimale aansluiting tussen het projectresultaat en de behoefte van de organisatie te realiseren. In de PCL zijn ook normen opgenomen uit Prince2 met als doel

Conclusie

Het Human in Projects-model is een toepasbaar hulpmiddel om meer grip te krijgen op de projectsuccesfactor cultuur en gedrag. Op basis van het HiP-model zijn normen vastgesteld om de zachte (menselijke) kant van IT-projecten te kunnen toetsen. Deze normen zijn opgenomen in de Project Control List, een checklist voor de auditor om te toetsen of een project volledig in control is. De PCL bevat naast cultuur en gedrag ook normen voor de succesfactoren planning en fasering en organisatie en besturing.

het project op gestructureerde wijze in te richten en te laten verlopen. Ten slotte bevat de PCL normen uit het HiP-model. Deze normen hebben betrekking op de negen componenten die moeten leiden tot meer grip op cultuur en gedrag.

Met behulp van de PCL kan door de internal auditor getoetst worden of een project volledig in control is. Daarbij kan uitgegaan worden van de binnen het HiP-model gebruikte modellen en theorieën. Hierbij geldt echter dat het management en de projectleiders, alsook de auditor in voorkomende gevallen, voldoende kennis moeten hebben van deze modellen en theorieën. Eventueel kan hierbij gebruik worden gemaakt van externe deskundigen. □

Literatuur

- Kouters, I.N., 'Beheersing volledige IT-keten essentieel', *Informatie Magazine*, februari 2008.
- Vries, J. de, *Governance en IT-projecten*, scriptie, maart 2008.
- Kouters, I.N. en J. de Vries, 'Cultuur en gedrag: onderbelichte IT-aspecten', *Audit Magazine*, december 2008.

Noten

1. Voor het inzichtelijk maken van persoonlijkheidskenmerken wordt binnen het HiP-model gebruikgemaakt van de 'Big Five'-theorie.
2. Voor het opstellen van gedragsprofielen wordt binnen het HiP-model gebruikgemaakt van het MDI-gedragsprofiel, gebaseerd op de typologie van Carl-Gustav Jung.
3. In het HiP-model wordt voor de beoordeling van projectcommunicatie gebruikgemaakt van het communicatiemodel van Shannon en Weaver.
4. Voor het in kaart brengen van de verschillende teamrollen wordt in het HiP-model gebruikgemaakt van de theorie van Belbin.
5. Voor het inzichtelijk maken van leiderschapsstijlen wordt binnen het HiP-model gebruikgemaakt van het model van Hersey & Blanchard.
6. Om het politieke krachtenveld inzichtelijk te maken, wordt binnen het HiP-model gebruikgemaakt van het model van Jacobs.
7. Binnen het HiP-model wordt gebruikgemaakt van de tien management principes van Susan Heathfield.
8. Om de heersende cultuur binnen een organisatie te typeren, wordt in het HiP-model gebruikgemaakt van de methode van Quinn.



Ivo Kouters (I), Jasper de Vries (m) en Robin ten Berge (r) houden zich binnen diverse organisaties voornamelijk bezig met IT-governance- en program assurancevraagstukken.

EMIA-RO Masterclass 2010

Donderdag 14 en vrijdag 15 oktober 2010 organiseert het IIA op de Duisenberg School of Finance in Amsterdam wederom het tweedaags EMIA-RO netwerkevenement voor Register Operational Auditors. Dit jaar staan de onderwerpen leiderschap en ethiek centraal waarbij naast theorie ook praktische casussen en handvatten worden aangereikt voor de auditor. Het afwisselende programma biedt ruimte aan bijdragen van bevolgen topsprekers zoals prof. Jose Faustino en prof. Peter Robertson MD en twee topbestuurders uit Nederland, te weten mr. Joanne Kellerman, directeur bij De Nederlandsche Bank, en dr. Ellen van Schoten RA, secretaris van de Algemene Rekenkamer.

De heer Jules Muis RA is beide dagen de dagvoorzitter en zal zijn heldere visie op het auditberoep in relatie tot leiderschap en ethiek op zijn eigen prikkelende wijze met ons delen. Wilt u ook dit jaar uw kennis ophalen en uw oude klasgenoten weer eens ontmoeten? Schrijf u dan nu in via www.iaa.nl.



Global Council

Op 5 en 6 juni 2010 woonde Hans Nieuwlands, directeur van IIA Nederland, de jaarlijkse Global Council bij in Atlanta. In totaal waren 59 nationale instituten aanwezig om de betrokkenheid van de nationale instituten bij het verder uitrollen van de wereldwijde strategie te bevorderen. Er is van gedachten gewisseld over de erkenning van internal auditors als beroepsgroep, certificering en het profileren van het beroep.

De deelnemers waren het erover eens dat wereldwijd dezelfde boodschap over het beroep moet worden uitgedragen, maar verschillen van inzicht over de basis van de certificering (hoger of lager dan CIA) en de verschillende soorten lidmaatschappen gebaseerd op kwalificaties. Ook over de stelling dat alle IIA-leden jaarlijks moeten bevestigen dat zij de IIA Standards naleven, werd verschillend gedacht. De resultaten van alle beraadslagingen worden doorgegeven aan het wereldwijde IIA-bestuur en aan de relevante internationale commissie.

Bijeenkomst Individuele Dienstverleners IIA

De Commissie Individuele Dienstverleners heeft op 13 oktober aanstaande een bijeenkomst gepland die zowel leerzaam als nuttig is. De bijeenkomst vindt plaats bij Rabobank Nederland in Utrecht. Een panel van ervaringsdeskundigen (voornamelijk CAE's) zal vertellen en vragen beantwoorden over inhuur en kwaliteitsborging van werkzaamheden door zelfstandigen.

Waar let een potentiële opdrachtgever op bij het kiezen van een freelancer? Hoe wordt de kwaliteit bij de uitvoering van freelancewerkzaamheden door de 'inhuurder' geborgd? En hoe kun je als freelancer duidelijk maken dat je deze kwaliteit kunt leveren? Antwoorden op deze vragen en meer worden gegeven tijdens de bijeenkomst voor IIA NL-leden. Aanmelden kan via cid@iaa.nl.

Prijswinnaars Arie Molenkamp Award

Tijdens het IIA Congres 2010 in Rotterdam zijn de winnaars van de Arie Molenkamp Award bekendgemaakt. Ditmaal betrof het een referaat dat door twee personen is geschreven: Edwin Hummel en Lucienne Saraber. Het onderwerp van de scriptie is *De beïnvloeding van het oordeel van de auditor; een onderzoek vanuit psychologische aspecten*.



Arie Molenkamp lichtte het belang van het onderzoek als volgt toe. "De onderzoekers doen met de keuze van hun onderwerp, naar het oordeel van de jury, een appel op onze professie door aandacht te vragen voor de psychologische aspecten van de oordeelsvorming. De vooronderstelling daarbij is dat ons 'product', het uitspreken van het oordeel, een gedragswetenschappelijke insteek behoeft. De beide auteurs hebben dan ook onderzocht in welke mate psychologische aspecten de oordeelsvorming van de auditor beïnvloeden. De kwantitatief empirische analyse die beide onderzoekers, met behulp van experimenten en op basis van een uitgebreide literatuurstudie, hebben uitgevoerd laat zien dat internal auditors bij hun oordeelsvorming in hoge mate worden beïnvloed door situationeel bepaalde factoren. Statistische analyse maakt duidelijk dat verschillende mechanismen van invloed zijn op de kwaliteit van waarneming, analyse en besluitvorming door internal auditors."

Stafdirecteuren

Voorafgaand aan de Global Council vergaderden op 3 en 4 juni 2010 de stafdirecteuren van de nationale IIA instituten. Hans Nieuwlands vertegenwoordigde IIA Nederland. Hier werd onder andere het volgende besproken:

- Het afsplitsen van IIA-Noord Amerika van IIA-Inc. en het oprichten van IIA Global.
- Het opzetten van een nieuwe website voor IIA-Global.
- Het uitrollen van het Audit-Executive netwerk vanuit Noord-Amerika naar de rest van de wereld.
- Evaluatie van computer-based testing.
- Certificering.



Praktische handvatten voor het auditen van projecten



Projecten en programma's zijn een relatief nieuw, maar belangrijk gebied voor veel internal auditors. Het management wordt meermaals geconfronteerd met budgetoverschrijdingen, doorlooptijden die langer zijn dan verwacht en een uiteindelijke functionaliteit die lager is dan verwacht. De internal auditor kan het management ondersteunen in het tijdig signaleren van risico's en het bijsturen van projecten.

De publicatie *Project Auditing* vormt daartoe een praktische toolkit waarmee de internal auditor zijn toegevoegde waarde kan vergroten. Uitgaande van een proactieve rol en een risicogeoriënteerde benadering wordt aandacht besteed aan: de mogelijke rollen van de auditor; de factoren die bepalend zijn voor de gewenste invulling van de projectaudit; bij de projectaudit te gebruiken instrumenten.

U kunt via het secretariaat van IIA een publicatie opvragen: iaa@iaa.nl.



Training Indonesische afgevaardigden

Op 30 juni 2010 reikte Sander Weisz, voorzitter van IIA Nederland, de deelnamecertificaten uit aan de afgevaardigden van de Indonesische overheid. De op maat verzorgde driedaagse training is speciaal door IIA Nederland verzorgd. In het kader van het Indonesische overheidsproject gericht op de ontwikkeling van Internal Audit bij de overheid, kwamen vijftien auditors over naar Nederland.

De driedaagse training *Risk based auditing in the public sector* is verzorgd door Esmé van der Linde en Roy Jansen. Na afloop van de training werd deze prettige samenwerking en de leerzame ervaring gevierd met een afsluitend drankje. Weisz nam een door de Indonesiërs speciaal vervaardigd geschenk in ontvangst als herinnering aan deze bijzondere activiteit. De auditors hebben aangegeven dat zij mogelijk dit jaar nog eens naar Nederland komen om wederom aan een training van IIA Nederland deel te nemen.

Nieuwe aanwinsten IIA-bibliotheek

- *Certified Government Auditing Professional (CGAP) Exam Study Questions*, The IIA Research Foundation, Tom O'Connor, ISBN 9780894136832.
 - *Best Practices: Evaluating the Corporate Culture*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, James Roth, PhD, CIA, CCSA, ISBN 9780894136825.
 - *Greep op de zaak, Instrumenten voor risico-management*, Francis Bouman, Business Contact, 2009, ISBN 9789047002000.
 - *Boekhoudfraude*, Micha Kat, www.succesboeken.nl, ISBN 9789079872145.
- Als u de bibliotheek wilt bezoeken kunt u een afspraak maken via het bureau: 088- 0037100 of via iaa@iaa.nl.

Activiteitenkalender 2010

September

29-30 Training Financial auditing voor internal auditors

Oktober

5 Training IIA Toolbox voor internal auditdiensten
 6-7 Effectief Strategisch Risicomanagement
 7 Overtuigende auditprofessionals
 7-8 Training Practical coaching voor auditors
 11-12-13 Training Auditor in charge tool & techniques
 14-15 EMIA-RO Masterclass 2010
 20-21 Training Enterprise risk management: an introduction
 27-28 Training Auditor in gesprek

November

1-2 Risk based auditing: a value add proposition
 11 Symposium Het managen van een internal audit-afdeling
 17-18 Training Auditen van soft controls
 22-23 Training Introductie SAP internal control auditing
 24-25 Beginning auditor tools & techniques

December

9-10 Training Auditen van projecten

Diploma-uitreiking CIA

Op 24 juni 2010 kregen de deelnemers die het CIA-examen met goed gevolg hebben afgelegd hun diploma. Vice-voorzitter van het IIA, Fred Steenwinkel, overhandigde het diploma.





Buluitreiking EMIA

Op 21 mei 2010 hebben tien studenten hun bul gehaald aan de EMIA-opleiding. De lijst met namen en afstudeeronderwerpen is als volgt:

Saskia Sprengers	De rol van Internal Audit bij overnames
Radboud Gottmer	Audit en invloed, een studie hoe auditors met (intern) politiek geladen besluitvorming in organisaties kunnen omgaan
Jan Slager	Continuous Auditing. Is continuous auditing ook bruikbaar voor de controle van de jaarrekening door de externe accountant?
Marian Reus	De waarde van internal auditing bij publiek private Samenwerking
Johan Veldhuis	Strategy Assessment. De Internal Audit Functie als spiegel
Roelof Sloothaak	Het auditen van productinnovatie binnen de dienstverlening. Een beheersmatige benadering
Hainy Laken	Mededeling over de bedrijfsvoering binnen het Rijk
Rogier Marijnissen	SAS 70 en de internal auditor. De gewenste positie en rol van de internal auditor in een SA70-audit bij een serviceorganisatie in de pensioensector
Yolanda Stuijt	Kleine internal auditafdelingen en de IIA Standaarden
Hugo van den Wall Bake	The quest for strategic control. Defining the concept and how it can be audited
Robert de Lepper	Wie klein is moet slim zijn. Een onderzoek naar de naleving van de IIA Inc. International Professional Practices Framework Quality standards door kleine internal auditafdelingen in Nederland



Hermien de Boer nieuwe programme manager

Hermien de Boer volgde per 1 juni 2010 Jurrien Endenburg op als programme manager van de EMIA-opleiding aan de Universiteit van Amsterdam Business School. Hermien is sinds 2005 werkzaam bij de Amsterdam Business School en was eerder programme manager van de postdoctorale controllersopleiding (EMFC) en accountancyopleiding.



Foto: Ineke Oostveen

Afscheid Mieke Koudijs

Mieke Koudijs gaat met pensioen. Mieke voerde sinds de start van de opleiding het secretariaat en was de steun en toeverlaat van de studenten, docenten en het management van de opleiding. We wensen Mieke veel geluk en gezondheid toe en uiteraard veel plezier bij de invulling van haar vrije tijd.



ESAA feliciteert (oud)-studenten met de AMA voor beste referaat van 2009

We zijn er trots op dat Edwin Hummel en Luciënne Saraber, die in 2009 hun Internal/Operational Auditing-opleiding aan de Erasmus Universiteit Rotterdam afronden, met hun gezamenlijk referaat de Arie Molenkamp Award hebben gewonnen. Elders in dit blad vindt u meer informatie over de prijsuitreiking en de andere genomineerden. In het volgende nummer zullen de prijswinnaars een artikel schrijven over hun referaat *Auditor, ken uzelf; de beïnvloeding van het oordeel van de auditor: een onderzoek vanuit psychologische aspecten*.



Luciënne Saraber en Edwin Hummel.

Module Auditing

Eind oktober 2010 gaat de module Auditing weer van start. Deze module maakt onderdeel uit van het curriculum van de opleidingen Internal/Operational Auditing en IT-Auditing. Voor een beperkt aantal studenten is het mogelijk om deze module Auditing apart te volgen. De module is verplicht voor RC's die het kopjaar van de RE-opleiding willen gaan volgen. De colleges worden op vrijdag gegeven. Voor meer informatie kunt u bellen met Mirella Stander (010-4082217) of mailen met stander@ese.eur.nl.

Extra accent profit en non-profit in opleidingen

Komend collegejaar zal de keuze in colleges voor de profit of non-profitsector verder worden uitgebreid. In diverse modules, waaronder Auditing, BIV/AO, Control Frameworks en Governance & Risk Management, zal de student kunnen kiezen tussen een college gericht op de profitsector of op de non-profitsector.

Round Table 3 juni 2010

Op donderdag 3 juni jl. organiseerden de opleidingen Internal/Operational Auditing en IT-Auditing een Round Table met auditbazen uit de profit en non-profitsector. Twee sprekers, drs. J.W.C. van Gennip RE en drs. S.J.J. Weisz RO CIA, gaven een korte inleiding over recente ontwikkelingen op hun werkterrein. Vervolgens gaven de aanwezigen hun mening over de gewenste aansluiting van de opleidingen IT-Auditing en Internal/Operational Auditing op deze ontwikkelingen. Onderwerpen die aan de orde kwamen waren onder andere de rol van audit in de three lines of defense, governance in grote en complexe organisaties, de problematiek van het ontvlechten van grote systemen en de afhankelijkheid van de toegevoegde waarde van audit van de wijze waarop de boodschap wordt gebracht. De opleiding heeft de uitkomsten van de Round Table meegenomen in haar jaarlijkse strategiedag.

ESAA-symposium: van ambitie naar impact: mvo

ESAA organiseerde op 3 september j.l. het symposium *Van ambitie naar impact: maatschappelijk verantwoord ondernemen* in samenwerking met de Erasmus School of Economics en het Erasmus Centre for Strategic Philanthropy (ECSP). Het symposium ging in op de belangrijke rol die het topmanagement en andere medewerkers van bedrijven kunnen spelen bij de implementatie van corporate social responsibility (CSR). Want hoe zorg je ervoor dat CSR-ambities daadwerkelijk uitmonden in relevante activiteiten die uiteindelijk ook leiden tot impact? Hiervoor is het noodzakelijk dat CSR een integraal onderdeel van de bedrijfsvoering wordt en inbedding vindt in strategie, managementsystemen, beleidsinformatie en verantwoordingsinformatie. Tijdens het symposium gaven verschillende toonaangevende sprekers uit de praktijk en de wetenschap inzicht in hun mvo-ambities en de manier waarop zij daar invulling aan geven.

www.esaa.nl

Meer informatie over onze opleidingen kunt u vinden op www.esaa.nl.

Vertrouwen, regeldruk en auditors

Dr. J.R. van Kuijk*

Lange wachttijden voor identiteitspapieren, trage afhandeling van vergunningen, complexe formulieren, lange en ingewikkelde bezwaarprocedures. Deze en nog veel meer ergernissen hebben de Nederlandse burger ertoe aangezet om te klagen over de bureaucratische en slechte dienstverlening door de overheid. Als reactie hierop besloot de Nederlandse Staat vier jaar geleden maatregelen te nemen en onder andere de regeldruk voor burgers op een breed terrein te verminderen.

Ook voor de ondernemers heeft de overheid dit voornemen geformuleerd en daadkrachtige plannen ontvouwd. Men wilde onnodige en onduidelijke regels gaan aanpakken. In het tijdvak 2007-2011 heeft de overheid zich tot doel gesteld de regeldruk merkbaar te verminderen. De belangrijkste elementen zijn een vermindering van 25 procent van de kosten en tijd die nodig zijn om verplichte informatie op te sturen naar de overheid (administratieve lasten), invoering van probleem/casusadoptie en lagere kosten om te voldoen aan wet- en regelgeving (nalevingskosten). Daarenboven wilde de overheid 25 procent minder uitgeven voor inspecties en ander toezicht.

Toch heb ik het gevoel dat de economische crisis nu weer roet in het eten gooit. In dezelfde periode waarin de regeldruk wordt verminderd, worden weer nieuwe wetten en regels bedacht in de financiële sector. Een tegengestelde beweging is gaande waarbij nieuwe piketpaaltjes worden geslagen. Het eerdere voornemen weer vergeten? Nee, maar het in vervlogen tijden te voet gekomen vertrouwen in bankiers en accountants is te paard verdwenen. Er is ook geen vertrouwen meer in De Nederlandsche Bank, de Bank der banken.

Meer regels en wetten zijn het antwoord. Het gevolg van deze ontwikkeling is echter dat dit op haar beurt weer leidt tot meer toezicht. Er ontstaan zelfs nieuwe instanties die toezien op de naleving van de wet. Hadden we in het verleden al niet geleerd van de Verenigde Staten dat een rule-basedbenadering niet de juiste weg is en juist leidt

tot een zoektocht naar de mazen in de wet? Moeten we ons niet erg comfortabel voelen met de meer principle-basedbenadering die gangbaar is in Europa?

Dat de reputatie en het vertrouwen is geschaad, is helder. Maar moeten we de principle-basedbenadering dan zomaar overboord gooien? Is er dan geen betere optie dan alles proberen dicht te spijkeren met wetten en regels? Duidelijk is dat extra regeldruk onherroepelijk extra administratieve lasten en nalevingskosten met zich meebrengt. Ook een opeenstapeling van toezichthouders is nutteloos. Immers, iedere laag van toezichthouders komt verder van de eigenlijke materie te staan en levert als het ware een schijnzekerheid aan de buitenwacht. Het is noodzaak om het maatschappelijk vertrouwen te herstellen door verbetering van het bestaande toezicht. Het instrumentarium dat men heeft zal mogelijk verder moeten verbeteren. Echter, misschien is de kwaliteit en integriteit van de toezichthouders en managers nog wel veel belangrijker. Er is behoefte aan managers en toezichthouders die erudiet zijn, fouten toegeven en de consequenties van falen aanvaarden. Dat zal helpen het vertrouwen te herstellen. Maar dat gaat een tijdje duren. Meer steunen op vertrouwen in een samenleving zal de noodzaak tot toezicht en controle doen afnemen. Toch moeten we constateren dat Europa nu – net als in de Verenigde Staten na Enron – doorslaat in regeldrift en lijkt het pleit beslecht met meer regeldruk. Schrale troost: door verhoogde regeldruk neemt de behoefte aan compliance en assurance over het regelapparaat toe. Dat is natuurlijk voer voor auditors en dus goed nieuws voor onze beroepsgroep.

* Actief in SERUM Consultancy BV (www.serum.nl) en LIME TREE Research & Education. Tevens is hij verbonden aan de Vrije Universiteit als partime-UHD voor onderzoek op het gebied van auditing (vankuijk.bob@hetnet.nl).



Independent research firm named B Wise a Leader in Enterprise GRC Platforms*



Let B Wise make *you* the GRC leader.

B Wise
BUSINESS IN CONTROL

B Wise biedt uw organisatie een volledig geïntegreerde software oplossing voor Governance, Risk en Compliance (GRC) uitdagingen. Met GRC uitdagingen bedoelen we ondermeer het efficiënt voldoen aan wet- en regelgeving, zoals Solvency II, Sarbanes-Oxley, ISO 31.000 en Code Tabaksblad. Ook kunt u denken aan onderwerpen zoals het krijgen van grip op Internal Control, Risk Management, Internal Audit en (IT) Governance. Door onze unieke procesgerichte aanpak, bereikt u met B Wise niet alleen voordelen op het gebied van proces-optimalisatie, u bespaart ook aanzienlijk op compliancekosten.

Vraag het Forrester rapport gratis aan via www.bwise.nl.

*The Forrester Wave™: Enterprise Governance, Risk and Compliance Platforms, Q3 2009

FORRESTER

Finding the right balance?



The world is changing rapidly. The continuously changing risk environment requires executives to look at risk from a new perspective. They cannot afford any other surprises. They need assurance that systems are working effectively. Today is the moment for executives to find the right balance and direction for the future.

A partnership with Deloitte enables you to supplement your organization's capabilities with our expertise and experience to optimize your risk management and internal audit function. This provides you a balanced and objective assurance over your organization's key risks and responses to the issue driven requirements of your key stakeholders.

Hence you can take rewarded risks and preserve value creation through assurance plans that provide the right combination of compliance, risk management and opportunity development.

For more information, please contact Wim Eysink or Marcel van Raan, Deloitte Enterprise Risk Services
+31 (0)88 288 9711