

# AUDIT

## magazine

*Magazine voor internal en operational auditors*

nummer 3 september 2011

thema:

## Public auditing to the point



Op weg naar één auditdienst  
voor het Rijk



Samenwerking auditors noordelijke  
organisaties heeft wind in de rug



Auditing binnen decentrale  
overheden: de stand van zaken

# *Sterker met elkaar*

Stel je de kracht voor van bijna 160.000 mensen, die zich – wereldwijd – elke dag richten op het bouwen van relaties. Niet alleen met klanten, maar ook met elkaar. En stel je dan eens voor hoeveel waarde die relaties samen kunnen creëren. We bewijzen onze toegevoegde waarde in de praktijk door verder te kijken dan cijfers alleen en oog te hebben voor persoonlijke doelen en ambities. Door te investeren in elkaar versterken we de relatie. Daarmee vergroten we de waarde van ons netwerk, en de impact die we samen kunnen maken.

# Public auditing en accounting: een nieuwe rol voor de internal auditor



Ronald Jansen  
voorzitter



Jolanda Breedveld



Nicole Engel



Ton van den Hof



Dennis Stabel



Laszlo Nagy



Arjan Man



Maarten Mennen

De publieke sector staat de laatste jaren steeds meer in de belangstelling. Meer dan ooit wordt het correct handelen van publiekrechtelijke organen gevolgd. Reden voor publieke organisaties om haar internal auditors met regelmaat te laten controleren of de organisatie zich beweegt binnen de afgesproken kaders en normen.

Zichtbaar is dat internal afdelingen zich steeds duidelijker geconfronteerd voelen met veranderende verwachtingen van hun rol in dit soort organisaties. Zo mist de gemiddelde internal auditor wellicht kennis van de bestuurskunde en is de accountant RA de facto niet zonder meer geschikt om als auditor te functioneren in een publieke omgeving. Ook de evenknie, de gemiddelde operational auditor, is niet van nature uitgerust met deze kundigheid en kan nog wel wat extra kennis over de publieke proceskanten uit de publieke wereld gebruiken.

Een focus op het leveren van 'financial assurance' in deze branche is bijzonder relevant, zeker nu de economische crisis nog niet bezworen lijkt. Ook op het gebied van accounting kan de internal auditor nog meer toegevoegde waarde laten blijken. De IAD's moeten proactiever worden en er wordt van ze verwacht dat ze snel kunnen optreden om die vangnetfunctie te kunnen vervullen waarover wordt gesproken in het kader van de lines of defence.

In deze uitgave vindt u onder meer een artikel waarin een gloednieuwe opleiding voor de internal auditor tot auditor van de publieke sector centraal staat. Universiteit Nyenrode trekt met Martin Dees de stoute schoenen aan en komt met een op maat gesneden wetenschappelijke leergang waarin auditing in de publieke sector een andere context heeft dan de klassieke financial audit. De doelstellingen binnen publieke organisaties zijn namelijk fundamenteel anders dan bij private ondernemingen. Het openbaar bestuur staat veeleer in het teken van het algemeen belang in plaats van in het streven naar winst voor aandeelhouders. Maar het kan en moet wel efficiënter en met meer toegevoegde waarde voor de opdrachtgevers, getuige het ontstaan drie jaar geleden van de Rijksauditedienst. *Audit Magazine* blikt terug op drie jaar RAD.

Deze keer staan wij nadrukkelijk stil bij 'de overstap' omdat wij geïnteresseerd zijn in een overstap naar de publieke sector.

Al met al weer voldoende stof tot nadenken over het vakgebied Internal Auditing.

Wij wensen u veel leesplezier.

De redactie van *Audit Magazine*



cutting through complexity™

IT ADVISORY

# IT biedt onbegrensde mogelijkheden. Wat vraagt uw organisatie?

IT staat hoog op elke bestuursagenda. Adviezen zijn er volop en oplossingen lijken grenzeloos. Maar hoe weet u of u de juiste keuzes maakt? KPMG IT Advisory adviseert onafhankelijk en deskundig, maakt risico's beheersbaar en zorgt ervoor dat IT optimaal bijdraagt aan uw business. Nu en in de toekomst.

Meer weten? Bel: (020) 656 8021  
[kpmg.nl](http://kpmg.nl)



## thema Public auditing to the point

### “We zitten steeds meer aan ‘de voorkant’, de advieskant”

**pag 6** *Audit Magazine* zocht Dion Kotteerman, algemeen directeur van de Rijksauditedienst, op om te kijken hoe het na drie jaar staat met de vorming van de RAD en wat er is bereikt. Een interview.

### De lezer over ‘public auditing to the point’

**pag 8** In dit themanummer niet alleen de mening van deskundigen, maar ook uw mening! De redactie van *Audit Magazine* plaatste drie stellingen op de website van het IIA. Een beknopte samenvatting.

### Public auditing: noodzaak voor een merkbaar verschil in openbaar bestuur

**pag 9** Vorig jaar juni is het Center for Public Auditing & Accounting geopend. Hoogleraar Martin Dees en manager Jan Droogsma over het center, de nieuwe opleiding ‘Public Auditing’ en de noodzaak van public auditing ten behoeve van goed openbaar bestuur.

### Op weg naar één auditdienst voor het Rijk

**pag 12** Een van de maatregelen in het kader van de compacte Rijksdienst is de verdere centralisatie van de auditfunctie bij het Rijk. De afgelopen periode is een project ingericht om dit te realiseren. Wilma de Munck-Kraamer praat u bij over de totstandkoming van één auditdienst voor het Rijk (ADR).

### Verder in dit thema

**pag 15** **Samenwerking auditors noordelijke organisaties heeft wind in de rug**

**pag 19** **Auditing binnen decentrale overheden: de stand van zaken**

### Is vertrouwen als onderdeel van de interne beheersing te meten?

**pag 23** Robert Vos en René Witte (Financiën) bespreken de werking van de vertrouwenscan en de eerste ervaringen ermee.

### ‘To think like a thief’ zit niet in de genen van de auditor

**pag 28** Besteden internal auditors wel voldoende aandacht aan fraudebeheersing? De resultaten van twee onderzoeken werpen hier licht op, aldus Nicole den Hartigh (Deloitte) en Revenne Autar (Politie Nederland).

### Auditor bereid je voor op fraude – deel 2

**pag 33** Stan van Bommel en Fedde Kuperus gaan in op de fraudepreventie en -detectierol van de interne auditor.

### Wie audit de auditor?

**pag 37** Enige tijd geleden onderging de IAD van Eneco de IIA QAR (Quality Assessment Review). *Audit Magazine* zocht Carlo Bavius, hoofd van de IAD, op om hem naar zijn ervaringen te vragen.

### Verder in dit nummer

**pag 40** **Licht, camera, actie... Een succesvol script voor Internal Audit in een veranderde wereld**

**pag 44** **Het Nieuwe Werken**

**pag 47** **Het auditen van een organisatieverandering: de praktijk**

### rubrieken

**pag 22** **De overstap**

**pag 27** **De estafettecolumn: Frank Nieuwenhuis**

**pag 31** **Personalia**

**pag 32** **Boekalert**

**pag 39** **De kleine auditafdeling**

**pag 50** **Verenigingsnieuws**

**pag 52** **Nieuws van de universiteiten**

**pag 54** **Column Bob van Kuijk**

**COLOFON** *Audit Magazine* wordt uitgebracht namens Het Instituut van Internal Auditors Nederland (IIA Nederland), tevens eigenaar van het magazine, en de 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, A.H.M. van den Hof RO, drs. J.A. Man CIA, drs. M.J.G. Mennen RA RE CRISC, drs. L.Z. Nagy EMIA RO, 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](mailto:iaa@iaa.nl), internet: [www.iaa.nl](http://www.iaa.nl) **SVRO:** Postbus 5135, 1410 AC Naarden, e-mail: [iaa@iaa.nl](mailto:iaa@iaa.nl), internet: [www.iaa.nl](http://www.iaa.nl) **Bureau redactie:** R. Harmelink, [info@vm-uitgevers.nl](mailto:info@vm-uitgevers.nl) **Uitgever:** G. Wymenga **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](mailto:iaa@iaa.nl). **Abonnementen:** IIA Nederland, Postbus 5135, 1410 AC Naarden, tel.: 088-0037100, fax: 088-0037101, e-mail: [iaa@iaa.nl](mailto:iaa@iaa.nl) (zie ook de website: [www.iaa.nl](http://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 overeenkomen. 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 fotokopiëren, 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.

© 2011 VM uitgevers, Postbus 2096, 8203 AB Lelystad  
ISSN: 1570-856X



In 2008 had *Audit Magazine* een interview met Harry Haverkamp, de projectleider van de vorming van de Rijksauditedienst (RAD) en voorganger van de huidige algemeen directeur van de RAD, Dion Kotteman. We zochten Dion Kotteman op om te kijken hoe het nu, drie jaar later, staat met de organisatie.

## “We zitten steeds meer aan ‘de voorkant’, de advieskant”

Drs. L.Z. Nagy EMIA RO

### **Inmiddels zijn we drie jaar verder, wat is in die tijd bereikt en veranderd?**

“In deze drie jaar is er behoorlijk wat gebeurd. We zijn nu duidelijk één organisatie, niet meer een samenwerkingsvorm van zes organisaties. We zijn een organisatie die staat, een organisatie waar mensen met plezier werken, getuige ook de positieve score van het medewerkerstevredenheidsonderzoek. We hebben veel ontkokerd, op alle mogelijke niveaus. Daarnaast hebben we ook een flinke professionaliseringsslag gemaakt: we zijn meer gespecialiseerd, hebben betere methoden en technieken en maken daarbij gebruik van de schaalvoordelen van de RAD. Nu zijn wij met zo’n 350 medewerkers. Dit betekent dat je veel beter kunt investeren in specialismen en daarmee meer toegevoegde waarde kunt leveren aan je klanten en aan je medewerkers. We zitten ook steeds meer aan ‘de voorkant’, de advieskant. Heel positief dus.”

### **Hoe is de ontkokering gegaan? Hoe hebben jullie de band met de ‘business’ gehouden?**

“Voor een deel is er voor de business, de departementen, onze klanten, weinig veranderd. We zitten met onze klantclusters, circa 200 van de 350 medewerkers, nog steeds ‘op locatie’ bij onze klanten. De RAD’ers bij de klantclusters kennen de departementen en de beleidsgebieden door en door en leveren daarmee hun toegevoegde waarde. Naast de medewerkers in de klantclusters hebben we zo’n 150 RAD’ers in expertiseclusters zitten. In de expertiseclusters bundelen we specialistische en departementsoverstijgende vakkennis, bijvoorbeeld op het gebied van IT-audit. We werken hier over de departementen heen en passen de kennis die we bij het ene departement opdoen toe bij de andere departementen. Door de schaalgrootte lukt het ons specialistische kennis in huis te halen en te ontwikkelen die we anders zelf niet zouden hebben. Daarmee bieden we onze klanten absoluut toegevoegde

waarde. Voor de binding van onze klanten maken we op allerlei niveaus gebruik van accountmanagement. Elke departementsleiding heeft bijvoorbeeld zijn eigen ‘accountmanager’ bij de RAD. Maar feitelijk zie ik het heel eenvoudig: elke RAD’er is een accountmanager voor de klant.”

### **Hoe staat het met de aansluiting van de departementen bij de RAD? De naam Rijksauditedienst suggereert dat het rijksbreed is?**

“Inderdaad zijn nog niet alle DAD’s (Departementale Auditediensten) onderdeel van de RAD. We hebben wel vergaande plannen om met alle auditediensten te fuseren in een nieuwe dienst. Het is echter geen nadeel gebleken dat niet vanaf de start alle departementen meededen. In plaats van een ‘big bang’ over alle DAD’s konden we nu meer geleidelijk de goede stappen zetten. Bijvoorbeeld organisaties door de praktijk overtuigen en daarmee weerstanden om mee te doen wegnemen. Vanuit het regeerakkoord van 2010 hebben we overigens ook een enorme stimulans en politiek commitment om te komen tot een rijksbrede auditedienst. In de ministerraad is recentelijk besloten dat in 2012 alle departementen onderdeel uitmaken van een nieuwe rijksbrede auditedienst. Alleen de auditedienst van Defensie zal, mede gezien de interne reorganisatie binnen het departement, een jaar later fuseren. We praten tegen die tijd over een auditedienst van zo’n 600 medewerkers die alle departementen van de gewenste zekerheid en advies voorziet.”

### **In de profitsector staat meer toegevoegde waarde leveren bijna synoniem voor het volledig aan de accountant overlaten van de financial audit? Hoe staat het daarmee?**

“Voor onze opdrachtgevers staat een onderwerp als rechtmatigheid hoog op de politieke en ambtelijke agenda, denk aan de effecten als dit niet goed is. Dat betekent dat we op dit onderwerp, de financial audit, een duidelijke toegevoegde waarde kunnen

leveren. Vanuit onze uitgebreide kennis van de organisatie en regelgeving kunnen we dit ook goed. Uiteraard hebben we ook de ambitie om steeds meer vraaggestuurde opdrachten, lees adviesopdrachten, te doen naast de wettelijke controles. Maar in de publieke sector blijft de financiële huishouding en het correct verantwoorden een belangrijke basis van ons bestaan.”

#### Waarin verschilt dan auditen in de publieke sector van auditen in de profitsector?

“Er zijn natuurlijk heel veel overeenkomsten, maar op een aantal gebieden is het duidelijk anders. Denk maar aan de afwijkende regels voor verslaglegging. Verder is natuurlijk de functie van de overheid met zijn maatschappelijke – en veelal wettelijk verantwoorde – taak anders dan die in de profitsector waar commercie en winst belangrijker zijn. Wij letten ook meer op niet-financiële informatie.”

#### Jullie gaan groeien in omvang, hoe zorg je ervoor dat je dan ook efficiënt werkt? De publieke sector heeft wat dit betreft niet zo'n goede naam.

“Allereerst is het zo dat binnen alle sectoren zowel efficiënt als niet-efficiënt wordt gewerkt. De publieke sector is continu bezig de efficiency te verbeteren, ook in de beeldvorming van de burgers. De RAD is mede ontstaan met als doel om efficiënter te werken en meer kwaliteit te kunnen bieden, iets waar we dagelijks mee bezig zijn. Wij boeken ook gewoon uren en belastingwerkzaamheden door aan onze opdrachtgevers. Het boeken van uren door medewerkers is een deel van de planning- & controlcyclus, wij doen verder ook klantbeoordelingen en opdrachtelevaluaties. Efficiëntie en kwaliteit staan bij ons voorop. En vanuit onze natuurlijke adviesfunctie proberen we onze klanten ook op verbetermogelijkheden te wijzen.”

#### Zoals het in de profitsector zo mooi heet: wat zijn de 'next steps'?

“We zijn continu aan het verbeteren, maar een paar zaken die ik zou willen noemen (en waar we toegevoegde waarde leveren) zijn:

- Meer ondersteunen van de wettelijke controles met automatisering, denk bijvoorbeeld aan het elektronisch dossier. Dat is effectiever en efficiënter.
- Meer naar operational audits.
- Meer naar continuous auditing, gebruikmaken van de beschikbare IT.

- Meer de breedte van de wettelijke controletaak uitvoeren, adviseren en toegevoegde waarde.
- Meer kijken naar soft (behavioural) controls: hoe zorg je dat beleid effect sorteert.”

#### En de ambities?

“Die hebben we zeker. We gaan eerst grote stappen zetten om tot één auditfunctie te komen die alle departementen omvat. We praten dan over een auditdienst met zo'n 600 medewerkers. We moeten en willen ook onze bijdrage leveren aan de efficiëntie van de publieke sector. Niet voor niets hebben we een belangrijke rol in de opleiding Public Auditing op Nyenrode. Voor de toekomst zou je ook kunnen denken aan 'de overheid op afstand', zoals ZBO's,



Dion Kotteman: “Vanuit onze natuurlijke adviesfunctie proberen we onze klanten ook op verbetermogelijkheden te wijzen.”

waar we graag onze toegevoegde waarde willen leveren. Ambities hebben we ook op het gebied van onze diensten, we willen graag blijven innoveren. Denk maar aan onze bijdrage aan de ontwikkeling van waarderend auditen (appreciative audits) en social controls. Ten slotte willen we natuurlijk graag blijven helpen om een beter functionerende en efficiëntere overheid te krijgen, we hebben er immers allemaal ook zelf dagelijks mee te maken.” □

Laszlo Nagy is associate partner Audit & Risk binnen ConQuaestor Consulting en redacteur van *Audit Magazine*.

# De lezer over 'public auditing to the point'

In dit themanummer niet alleen de mening van deskundigen, maar ook uw mening! De redactie van *Audit Magazine* plaatste drie stellingen op de website van het IIA. Een beknopte samenvatting.

## Stelling 1

**Er is geen verschil tussen auditen in de publieke of de private sector**

	in %
1. Helemaal mee eens	8
2. Mee eens	0
3. Neutraal	12
4. Mee oneens	80
5. Helemaal mee oneens	0

## Stelling 2

**Auditing in de publieke sector is nog steeds het bolwerk van de accountant**

	in %
1. Helemaal mee eens	8
2. Mee eens	20
3. Neutraal	16
4. Mee oneens	40
5. Helemaal mee oneens	16

## Stelling 3

**De Rekenkamer(s) en de IAD's hebben steeds meer overlappende werkzaamheden**

	in %
1. Helemaal mee eens	8
2. Mee eens	52
3. Neutraal	24
4. Mee oneens	12
5. Helemaal mee oneens	4

Op onze webstellingen hebben we respons ontvangen van 25 lezers. De uitkomst geeft een interessant beeld van de verschillen en overeenkomsten die gepercipieerd worden tussen de publieke en private sector, twee sectoren die in de beleving steeds meer naar elkaar toe groeien. Maar is dat ook zo?

Interessant is dat een groot deel van de lezers een duidelijk verschil ziet tussen audit in de publieke sector en audit in de private sector: maar liefst 80 procent. Slechts 8 procent is het eens met de stelling dat er geen verschil is tussen auditen in de publieke of de private sector. Een duidelijk verhaal dus.

Over de rol van de accountant denkt ruim de helft van de respondenten (56 procent) dat auditing in de publieke sector niet het bolwerk is van de accountant. Slechts 28 procent is van mening dat het wel zo is. Hier lijkt een tendens naar het 'rechterhuis' te zijn, de wereld van de operational audit. Maar wordt dit ook consistent beleefd?

Een groot deel van onze lezers vindt dat de Rekenkamer en de IAD steeds meer overlappende werkzaamheden hebben. Maar liefst 60 procent is het daarmee eens. Slechts 16 procent denkt dat deze mate van overlap er niet is. Het antwoord op deze vraag lijkt enigszins in tegenspraak met de tweede stelling, aangezien steeds meer IAD's neigen naar operational audits, terwijl Rekenkamers juist ook een duidelijke rol hebben om de financiële beheersing van organisaties tegen het licht te houden.

Onder de respondenten is door de redactie van *Audit Magazine* een boekenpakket verloot. De gelukkige is dit keer **Bianca Steentjes**. De volgende editie van *Audit Magazine* heeft als thema 'De kleine(re) IAD'. Houd de website van het IIA in de gaten. Wij zien uw mening op onze stellingen ten aanzien van dit onderwerp graag tegemoet.







Illustratie: Roel Ottow

# Public auditing: noodzaak voor een merkbaar verschil in openbaar bestuur

Vorig jaar juni is het Center for Public Auditing & Accounting geopend. *Audit Magazine* sprak met hoogleraar Martin Dees en manager Jan Droogsma over het center, de nieuwe opleiding 'Public Auditing' en de noodzaak van public auditing ten behoeve van goed openbaar bestuur.

Drs. N.J. Engel-de Groot  
Drs. M.J.G. Mennen RA RE CRISC

## Wat is de aanleiding voor het Center for Public Auditing & Accounting?

Dees: "Ik heb zelf een achtergrond in public auditing: ik werk al geruime tijd bij de Algemene Rekenkamer. In 2009 ben ik gepromoveerd op externe verslaggeving van publieke organisaties. Het idee voor dit Center kwam echter niet bij mij vandaan. Leen Paape en Dion Kottelman kwamen met het initiatief om het specialisme public auditing wetenschappelijk te verankeren. Eigenlijk was ik nog aan het bijkomen van mijn promotie toen mij gevraagd werd om mij als hoogleraar te verbinden aan het Center. Vooralsnog tweedaags, maar niettemin weekvullend. Het Center richt zich niet alleen op een nieuwe opleiding maar ook op wetenschap-

pelijk onderzoek, het aanbieden van maatwerk cursussen (bijvoorbeeld aan de Rijksacademie) en allerlei andere activiteiten om het vakgebied public auditing te ontwikkelen, te stimuleren en uit te dragen. Dat is een omvangrijke taak. Daarom is Jan Droogsma gevraagd om als manager alle organisatie rondom het Center op zich te nemen. Jan is afkomstig van de departementale auditdienst van het ministerie van Infrastructuur en Milieu."

## Waarom is een Center voor Public Auditing nodig?

Droogsma: "De RA-studie mist de inbreng van bestuurskunde en maakt de RA daarmee niet zonder meer geschikt om als auditor te functioneren in deze omgeving. Maar wij vinden ook dat de ge-

middelede operational auditor nog wel wat extra kennis over de publieke wereld kan vergaren in onze opleiding. Het gaat daarbij om het kennen en kunnen doorgronden van de politiek bestuurlijke verhoudingen. Daarnaast moet een publieke auditor conceptueel kunnen nadenken over wat goed openbaar bestuur is en zich realiseren wat de impact daarvan is op zijn oordeelsvorming en zijn rapportages. Dit is een belangrijke succesfactor voor de auditor in de publieke sector. Onze benaderingswijze is bij uitstek multidisciplinair, waarbij een belangrijke rol is toegedicht aan kennis van auditing én bestuurskunde.”

Dees vult aan. “Auditing in de publieke sector heeft een andere context en een rijkere inhoud dan de klassieke financial audit. De doelstellingen binnen overheden zijn fundamenteel anders dan bij een private onderneming: het openbaar bestuur staat in het teken van het algemeen belang in plaats van in het streven naar winst voor aandeelhouders. De auditfunctie is onderdeel van én dienstbaar aan goed openbaar bestuur. De producten van de auditor moeten gericht zijn op de verbetering van de kwaliteit van het openbaar bestuur. De auditor heeft hierin vaak ook een creatieve rol. Zeker in de wereld van goed openbaar bestuur geldt namelijk vaak dat standaardkaders ontbreken. Dat maakt het werk van de publieke auditor heel uitdagend. De auditor wordt geacht om na te denken over nieuwe, passende normen en wijzen om die normen te bereiken. Het afstemmen van het normenkader met de relevante stakeholders is daarbij weer een uitdaging op zich als je bedenkt dat de stakeholders bijvoorbeeld de Tweede Kamer, een politieke partij, een belangengroep of een projectmanagementorganisatie kunnen zijn. Onze minister van Financiën Jan-Kees de Jager verwoordde tijdens de opening van het academisch jaar 2010-2011 de toegevoegde waarde van het Center als volgt: ‘This Center can and will be important for the future of government auditing and accounting. Because the world changes, the government has to change too. That also means that we need a different attitude and a different output from our government auditors and accountants. We need auditors and accountants who are able to look further than one process, one department, one budget; who are able to advise on non-financial matters; who understand the new challenges of the public sector; sustainability and cost-effectiveness, transparency and reliability. This new center can help the public auditors and accountants to do all this and more, to help and inspire them to do their work in a changing environment.’

Natuurlijk zijn er heel wat externe en interne auditors die door jarenlange ervaring kennis hebben opgebouwd over de publieke sector. Maar deze opleiding biedt deze kennis vooraf, op gestructureerde wijze en op een wetenschappelijke basis. Naast het volgen van onze nieuwe opleiding kunnen geïnteresseerden in public auditing of onze andere specialiteiten, zoals government governance, risicomanagement, verslaggeving en auditing, deelnemen aan onze seminars. Ook voeren wij onderzoek uit op deze terreinen. Een en ander is terug te vinden op [www.nyenrode.nl/cpaa](http://www.nyenrode.nl/cpaa).”

### Wat is dan goed openbaar bestuur?

Dees: “Goed bestuur heeft een externe en interne kant die in evenwicht met elkaar moeten zijn. De externe kant heeft betrekking op de kwaliteit van het beleid naar het publiek, waarbij de kwaliteit

breder moet zijn dan alleen de toets op rechtmatigheid. De interne kant heeft betrekking op de interne sturing en beheersing. Goed openbaar bestuur dient te voldoen aan een vijftal criteria, namelijk prestatie-, zorgvuldigheids-, organisatie- en financiële criteria en criteria voor verantwoording en transparantie.”

### Waar ligt een lacune voor de auditor?

Dees: “De financiële criteria zijn bekend terrein voor de auditor. De performancecriteria (effectiviteit en doelmatigheid van beleid en bedrijfsvoering) zijn sterk in opkomst. Zo heeft de internationale koepelorganisatie voor rekenkamers (INTOSAI)<sup>1</sup> een standaard voor performance auditing opgesteld. Maar op aspecten als zorgvuldigheid, waaronder ook behoorlijkheid valt, is voor de auditor nog een wereld te winnen. Neem nou de Ombudsman. Deze



Martin Dees (l) en Jan Droogsma: “Uniek aan public auditing is dat je een foto moet maken van iets ongrijpbaars, ofwel ‘schieten op een bewegend doel’.”

hanteert een behoorlijkheidswijzer inzake correcte bejegening waar het publiek veel waarde aan hecht. De auditor zou hier veel meer naar moeten kijken en deze normatiek mee moeten nemen in zijn scope voor assurance. Maar ook voor financiële criteria – waarbij het onder andere gaat om houdbaarheid in toekomstige scenario’s – kan een auditor meer toegevoegde waarde leveren. Waarom zou een auditor geen assurance kunnen geven over de EMU-cijfers die de overheid afgeeft aan de Europese Commissie? Of zekerheid over het halen van bezuinigingsvoorstellen in

combinatie met een landencrisis? Hoe zeker zijn wij over toekomstige cijfers? Moeten we niet wat meer vooruit durven kijken in plaats van alleen achterom? Overigens zijn we op de goede weg in Nederland. Zo gaf bijvoorbeeld Ernst & Young recentelijk bij het jaarverslag van het Havenbedrijf Rotterdam een oordeel over zowel de financiële als de niet-financiële informatie.

Een ander aspect waar winst is te behalen, is de wijze van rapportering. Helaas zien we dat rapportages, zeker als de criteria 'zacht' zijn, vaak verzanden in veel voorbehouden waardoor ze ondoorzichtig kunnen worden. Wij willen die traditie verbreken. Met een meer op wetenschappelijke gronden gebaseerd oordeel moet het mogelijk zijn om positieve zekerheid te geven. Dat vereist durf."

#### **Kennis over het openbaar bestuur is een belangrijke toegevoegde waarde van de opleiding Public Auditing. Zijn er nog specifieke vaardigheden die een public auditor moet hebben?**

Dees: "Jazeker, dit zijn met name zaken als het beschikken over politieke sensitiviteit, politieke intelligentie, weten hoe je een beleidsnotitie moet lezen. Maar het helpt ook als je sociaalwetenschappelijke methoden en technieken kunt toepassen. Als je snapt hoe oorzaak en gedrag bijvoorbeeld samenhangen zodat je kunt inschatten wat effectief beleid kan zijn. Op die manier kun je als auditor echt bijdragen aan beter openbaar bestuur en met nuttige adviezen komen."

#### **Waarom voldoet een module binnen de bestaande auditopleidingen niet om kennis en vaardigheden over public auditing over te brengen?**

Droogsmas: "Het een sluit het ander niet uit. Naast de opleiding wordt in de bestaande bachelor auditing een module public auditing aangeboden. Maar een module alleen is niet afdoende indien je echt toegevoegde waarde als public auditor wilt bieden. De publieke sector is echt een hele andere wereld, met andere governance, andere criteria voor succes, rapportages, gevoeligheden en dynamiek. De auditor moet een antenne hebben voor politieke verhoudingen in de omgeving van zijn auditee. Dat betekent dat je je het hele landschap eigen moet maken wil je succes hebben. Een module schiet dan tekort."

#### **Wat kunnen studenten verwachten?**

Droogsmas: "Het curriculum van de nieuwe opleiding is de combinatie van operational en financial audit in een publieke omgeving. Dus toegesneden op de wereld van de overheid waar goed bestuur uitgangspunt is. Onze doelgroep bestaat uit beleidswetenschappers, bestuurskundigen en RA's, RE's en RO's. Wij zien voor deze smaken ook een podium voor kruisbestuiving en 'van elkaars professe leren'. De studie leidt, in combinatie met de inschrijving bij de beroepsorganisatie tot de titel 'Certified Public Sector Auditor'. De duur van de studie bedraagt voor RA/RE/RO één jaar, voor bedrijfskundigen en bedrijfseconomen anderhalf jaar en voor alle overige studenten met een afgeronde opleiding op masterniveau twee jaar. De tentaminering bestaat uit het schrijven van een referaat en discussies en presentaties in de colleges. Wekelijks is er college op Nyenrode. We hebben ook andere locaties in het land waar we de opleiding kunnen verzorgen, zoals in Den Haag."

#### **Wat zijn de reacties tot op heden?**

Droogsmas: "Er is veel belangstelling voor deze nieuwe opleiding en we zijn dan ook druk bezig met de voorbereidingen voor september 2011. De groepen worden samengesteld. De overheid heeft aangegeven het Center structureel te willen ondersteunen. Wij zijn met deze opleiding internationaal vooruitstrevend maar geen eenzame kopgroep. Ook in Oostenrijk en Denemarken is met een dergelijke opleiding gestart. We hebben de ambitie om deze opleiding Europees te standaardiseren. Dit streven is overigens toegejuicht door de Europese Rekenkamer."

#### **In Tilburg is een aantal jaren terug een opleiding overheids-accountancy opgeheven. Waarom slaagt deze opleiding wel?**

Droogsmas: "De opleiding in Tilburg heeft een jaar of vijf gedraaid. Het verschil zit in het multidisciplinaire van deze opleiding. Wij zijn nadrukkelijk geen accountancyopleiding. Wij willen externe en interne auditors en daarnaast auditors, bedrijfskundigen en beleidsmedewerkers bij elkaar zetten. Dit is een heel andere benaderingswijze."

#### **Wat is leuk aan public auditing?**

Droogsmas: "Uniek aan public auditing is dat je een foto moet maken van iets ongrijpbaars, ofwel 'schieten op een bewegend doel'. Zaken waar je mee bezig bent staan vaak ook in het middelpunt van de belangstelling van de pers. Als public auditor heb je te maken met alle auditperikelen zoals in de private wereld, met nog een extra dynamiek. Verantwoording afleggen blijft centraal staan, met de noodzakelijke assurance die daarbij hoort. Die verantwoording is echter breder van opzet, want het raakt ook de beleidsprestaties. Behoorlijk bestuur betekent onder andere een goede afstemming met de burgers via interactieve beleidsvorming. Dat maakt een audit heel uitdagend en leuk. Daarnaast ben je bezig met zaken die iedereen om je heen, inclusief jezelf, kunnen raken."

#### **Wanneer is het Center en de opleiding een succes?**

Dees: "Als we merkbaar een verschil maken. Als afgestudeerden het goed doen, als ze de goede vragen stellen en bijdragen aan beter openbaar bestuur. Public auditing is inderdaad een boeiende wereld waaraan het Center een bijdrage kan leveren voor diegenen die zich in deze wereld willen verdiepen. We zijn benieuwd hoe het de studenten én de drijvende krachten achter de opleiding zal vergaan." □

#### **Noot**

1. Zie [www.issai.org](http://www.issai.org) voor standaarden van Rekenkamers.

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

Maarten Mennen is directeur bij RSM WMV Risk Management Services. Daarnaast is hij docent aan de Universiteiten Nyenrode en Maastricht en redactielid van *Audit Magazine*.



# Op weg naar één auditdienst voor het Rijk

Een van de maatregelen in het kader van de compacte Rijksdienst is de verdere centralisatie van de auditfunctie bij het Rijk. De afgelopen periode is een project ingericht om dit te realiseren. Koos van de Steenhoven (voormalig SG van OCW) is aangetrokken als adviseur en tevens voorzitter van de interdepartementale Stuurgroep. Wilma de Munck-Kraamer RA is projectmanager en tevens voorzitter van de projectgroep. Het project is nu ruim drie maanden onderweg en er wordt gewerkt aan de totstandkoming van één auditdienst voor het Rijk (ADR).

W. de Munck-Kraamer RA

## Doelstelling (wat wil de ADR bereiken?)

De ADR heeft tot doel vanuit haar (brede) expertise een maximale bijdrage te leveren aan de kwaliteit van een zich steeds vernieuwende, compacte Rijksdienst. De ADR zal dit doen door het toevoegen van zekerheid (assurance) en de advisering over sturing, beheersing van de uitvoering en verantwoording ten behoeve van de ministeriële verantwoordelijkheid. Kwaliteit en efficiency van de brede, integrale dienstverlening staan hierbij voorop.

De ADR heeft als ambitie het realiseren van:

- een hoogwaardige, onafhankelijke en klantgerichte brede interne auditfunctie;
- een positie middenin de departementale organisatie, met korte lijnen naar de politieke en ambtelijke leiding als eindverantwoordelijk opdrachtgever;
- een eenduidige aansturing en bedrijfsvoering van de interne auditfunctie;
- een aantrekkelijke werkgever met een sterk loopbaan- en ontwikkelbeleid en een wervende en concurrerende positie op de arbeidsmarkt;
- een belangrijke bijdrage aan een slagvaardige, flexibele en compacte overheid door bundeling en synergie.

## Wat gaat de ADR daarvoor doen?

Sinds het rapport van de commissie Kordes,<sup>1</sup> het Kwaliteitsplan Auditfunctie<sup>2</sup> en de kabinetsstandpunten daarover, is gewerkt aan een brede (geïntegreerde) auditfunctie. Dit is uitsluitend mogelijk als de financial audits, operational audits en IT-audits in één organisatorisch verband worden ondergebracht. Deze brede, interdisciplinaire interne auditfunctie sluit aan op de reeds eerder geformuleerde missie van de auditfunctie bij het Rijk: bijdragen aan een



beter presterende overheid voor de samenleving door het leveren van zekerheid en advies aan de leiding van de organisatie over sturing, beheersing, verantwoording en toezicht (governance), zowel departementaal als rijksbreed, en zowel vooraf, tussentijds als achteraf. Het uitgangspunt is dat alle activiteiten van de auditdiensten naar de ADR overgaan.

De vorming van de ADR is een middel om het doel van een kwalitatief goede auditfunctie te dienen; één dienst om zowel economies of scale als economies of skills te bereiken. Dit tegen de achtergrond van de algemene ambitie in het regeerakkoord om tot een kleinere en efficiëntere Rijksdienst te komen.

De jaarlijkse controleverklaring is samen met het samenvattende auditrapport het belangrijkste product van de wettelijke taak van de auditfunctie. Op grond van artikel 66 van de Comptabiliteitswet 2001 richt deze taak zich in het kader van de ministeriële verantwoording op:

- het verschaffen van zekerheid bij de financiële overzichten in het departementale jaarverslag;
- het verrichten van onderzoek naar het gevoerde financieel en materieel beheer;
- de totstandkoming van de in het jaarverslag opgenomen niet-financiële informatie.

Alle opdrachten die naast de wettelijke taak worden uitgevoerd, worden aangeduid als vraaggestuurde onderzoeken/audits en dienstverlening. Deze opdrachten voorzien in specifieke behoeften van het departementale en bovendeportementale management. De wettelijke taak en de vraaggestuurde opdrachten ondersteunen en versterken elkaar en creëren daarmee synergie.

Dit vraagt om een verdere verschuiving van de controlerende taak achteraf naar een proactieve, adviserende rol vooraf op het moment dat wetgeving, processen en systemen vorm worden gegeven. Met andere woorden, het realiseren van efficiëntie in de 'wettelijke taak' biedt ruimte om meer inhoud te geven aan de vraaggestuurde auditfunctie op zodanige wijze dat de ADR een wezenlijke toegevoegde waarde heeft in de kwaliteit en efficiëntie van de beheersing van de processen op de ministeries. De ADR wil 'Samen betekenis geven aan Internal Audit bij het Rijk'.

De vorming van de ADR staat in beginsel los van de discussie over het controlebestel binnen het Rijk en de positionering van de certificering. Deze problematiek zal in een brede discussie in overleg met alle betrokkenen nader worden onderzocht op de mogelijkheden en voorwaarden. De dienstverlening van de ADR is gebaseerd op de brede, integrale auditfunctie en dit biedt de nieuwe dienst de basis om evenals in de huidige situatie (controle) verklaringen af te geven conform de behoefte en wensen van de ambtelijke leiding van de diverse ministeries.

### Hoe wordt de ADR vormgegeven?

De ADR wordt zo ingericht dat zij zowel robuust is als snel kan inspelen op veranderingen binnen het Rijk en/of veranderingen in prioriteitenstelling. Dit vraagt om een inrichting waarbij flexibiliteit en expertise snel is te realiseren. De ADR zal bestaan uit gedeconcentreerde departementale eenheden die inzicht hebben in wat er speelt op een ministerie. De rapporten en adviezen getuigen van kennis van de departementale processen en risico's. Binnen de ADR wordt specifieke expertise zoals op het gebied van Europese geldstromen, grote projecten, subsidies en P-processen gebundeld en benut voor de uitvoering van de audits. Specifieke expertise is inzetbaar ten behoeve van alle ministeries.

De centralisatie in de bedrijfsvoering in het kader van de compacte Rijksdienst biedt steeds meer kansen om audits te harmoniseren en te kiezen voor een integrale keten(proces)benadering. De vorming van de ADR zal deze ontwikkeling ondersteunen en is in staat hier goed en efficiënt op in te spelen.

De leidinggevendenden van de departementale eenheden zijn het aanspreekpunt voor het ministerie. Zij vervullen de vertrouwensrol voor de departementsleiding. Dit verlangt naast zichtbaarheid en aanwezigheid ook een persoonlijkheid en zodanig niveau dat zij een volwaardige gesprekspartner zijn van de departementslei-

ding. Vanwege de vertrouwensrol worden de opdrachtgevers nauw betrokken bij de bezetting van deze functie. De medewerkers van de ADR getuigen bij de uitvoering van hun werk van kennis en state of the artprofessionaliteit, politiek bestuurlijke sensitiviteit, onafhankelijkheid in oordeel en concrete, heldere en proactieve advisering die getuigt van een goed gevoel voor wat er leeft binnen de organisatie (tone of voice).

De vorming van de ADR versterkt de onafhankelijkheid doordat er geen hiërarchische lijn meer is tussen de departementsleiding en de leidinggevende van de departementale eenheid. Daarnaast worden de mogelijkheden versterkt om binnen één ADR aanvullende maatregelen te treffen, zoals verplichte consultatie van het bureau Vaktechniek in bepaalde situaties.

De ADR geeft invulling aan een gemeenschappelijk hrm-beleid dat bijdraagt aan een positie als aantrekkelijke werkgever die de concurrentie met de publieke kantoren op de arbeidsmarkt aan kan. Professionele ontwikkeling, permanente educatie, roulatie en mobiliteit van medewerkers en leidinggevendenden bij de ADR bevorderen ontwikkeling en groei en dragen bij aan de kwaliteit

**De centralisatie in de bedrijfsvoering biedt steeds meer kansen om audits te harmoniseren en te kiezen voor een integrale keten(proces)benadering**

en professionaliteit van de dienst. Continuïteit en stabiliteit in de bezetting van de teams en de leidinggevendenden is daarentegen van belang voor kennisbehoud en de vertrouwensrelatie. Deze twee worden altijd tegen elkaar afgewogen bij de bezetting van teams.

De interne bedrijfsvoering van de ADR wordt geconcentreerd en geharmoniseerd. Dit waarborgt de standaardisering en uniformering van de eigen interne bedrijfsvoeringprocessen en draagt bij aan de mogelijkheden tot realisatie van de doelstellingen en efficiency. Vaktechnische ondersteuning, kennismanagement en innovatie worden eveneens centraal vormgegeven, maar nadrukkelijk in verbinding met de professionals die de werkzaamheden in de praktijk uitvoeren.

### Tot slot

Het vormgeven van de ADR is een inhoudelijk complex en voor mensen ingrijpend veranderproces. In het project is zowel het belang onderkend van het vormgeven van de nieuwe organisatie zelf als het inrichten van een verandertraject dat meerdere jaren in beslag zal nemen.

De start van het project is vooral gericht op de vorming en inrich-



ting van de ADR. Omdat het een fusie betreft van verschillende diensten van uiteenlopende samenstelling, cultuur, aanpak en werkwijze, is er in het project bewust voor gekozen om de medewerkers eerst zo snel mogelijk bij elkaar te brengen in één dienst om vervolgens gezamenlijk te werken aan de verdere ontwikkeling van de ADR.

## Om als één ADR te kunnen functioneren is het van belang dat medewerkers elkaar leren kennen, nauwer samenwerken en kennis en informatie uitwisselen

In de eerste week van juli 2011 stemde de ministerraad in met de uitgangspunten en de contouren als basis voor de verdere invulling van de strategie van de ADR en de concretisering van de organisatie-inrichting, de topstructuur en de businesscase. Een

Wilma de Munck-Kraamer is de projectmanager van het project 'Op weg naar één Auditdienst voor het Rijk'. Zij startte haar loopbaan bij KPMG en was daar betrokken bij uiteenlopende audit- en adviesopdrachten en Vaktechniek en Innovatie. In 1998 maakte zij de overstap naar het Rijk als directeur Accountantsdienst VROM en aansluitend tot april jl. in de functie van directeur Personeel & Organisatie bij VWS.



belangrijke invalshoek hierbij is het leren van de best practices bij de huidige auditdiensten.

De planning voor de feitelijke inrichting van de auditdienst is erop gericht dat uiterlijk op 1 april 2012 de departementale auditdiensten kunnen opgaan in de nieuwe dienst en de transitie naar één auditdienst zal plaatsvinden. De ministeries van Veiligheid en Justitie en van Defensie gaan uiterlijk 1 april 2013 over naar de ADR, of zoveel eerder als mogelijk. De aansluitdatum per 1 april 2012 is gekozen om de afronding van de jaarrekeningcontrole over 2011 te kunnen waarborgen. De transitie naar de ADR mag op geen enkele manier deze primaire verantwoordelijkheid van de auditdiensten in gevaar brengen.

Dit benadrukt het belang van een zorgvuldig transitieproces, zeker bij de ministeries met fusie- en integratieprocessen.

De professionals werkzaam bij de ADR vormen de belangrijkste factor bij de ontwikkeling van de dienstverlening. Dit betekent dat het management en de medewerkers van de samengaande diensten intensief worden betrokken bij het verandertraject. Om als één ADR te kunnen functioneren is het van belang dat medewerkers elkaar leren kennen, nauwer gaan samenwerken en kennis en informatie gaan uitwisselen. Het management en de medewerkers van de ADR worden met behulp van nieuwsbrieven en een online platform continu geïnformeerd over de vormgeving van de ADR en krijgen de ruimte om meningen en ideeën te geven via bijeenkomsten.

De verdere ontwikkeling van de ADR zal zich na de formele start van de ADR per 1 april 2012 onverminderd voortzetten. De ADR streeft naar state of the art dienstverlening en biedt door de diversiteit in werkzaamheden en opdrachtgevers/klanten een dynamische werkomgeving die de medewerkers uitdagende kansen biedt op professionele ontwikkeling- en loopbaanmogelijkheden! □

### Noten

1. Dit rapport dat aan de Tweede Kamer is aangeboden onder de naam *De auditfunctie in het VBTB-tijdperk*, d.d. 31 mei 2001 en is de uitkomst van het Interdepartementaal Beleidsonderzoek Competitieve Dienstverlening (CDV) Accountancy. Dit onderzoek, dat is uitgevoerd door een werkgroep onder voorzitterschap van F. G. Kordes (voormalig president Algemene Rekenkamer), heeft zich niet beperkt tot de accountantscontrole, maar heeft zich – anticiperend op de implementatie van de regeringsnota *Van Beleidsbegroting Tot Beleidsverantwoording* – uitgestrekt over de brede auditfunctie. De werkgroep heeft zich hierbij gericht op de volgende doelstellingen:
  - a. het behalen van budgettaire voordelen;
  - b. het verbeteren van het functioneren van de dienstverlening;
  - c. het stimuleren van competitief werken en denken;
  - d. het stimuleren van outputgericht werken en denken.
2. Het kwaliteitsplan kan worden beschouwd als een nadere uitwerking en verfijning van de visie op de toekomstige auditfunctie, die in de vorm van een aantal aanbevelingen in het hiervoor vermelde rapport van de werkgroep Kordes is opgenomen.

Het was een mooie voorjaarsdag in 2010 toen op een terras aan de Grote Markt in Groningen auditors van de Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO) en de gemeente Groningen bij elkaar kwamen. Ze vierden de afronding van twee audits die ze bij elkaars organisatie hadden uitgevoerd. En dat leidde tot een nieuw initiatief: de uitwisseling van auditors.

# Samenwerking auditors noordelijke organisaties heeft wind in de rug

B. Kramer  
W. Piek RE  
Drs. R. Gottmer RO CIA

De betrokken opdrachtgevers, auditors én hrm-managers waren zo enthousiast dat onder het genot van een biertje het idee werd geboren om het uitwisselen van auditors voor geïnteresseerde organisaties in de regio structureel aan te pakken. Het zou een initiatief moeten worden waarbij profit en non-profitorganisaties op ieder gewenst moment specifieke auditkennis van elkaar kunnen inlenen, zonder een wederzijdse afname- en leveringsverplichting. Het initiatief heeft de wind in de rug nu de overheid moet besparen en daarom ook op lokaal niveau minder kan uitgeven aan haar eigen organisatie en bedrijfsvoering.

## Voortgang

Afgelopen juni kwamen vertegenwoordigers van acht noordelijke organisaties in de Oranjezaal in het stadhuis in de gemeente Leeuwarden bij elkaar om de voortgang van de samenwerking te bespreken. Op dat moment was de stand van zaken dat organisaties via een website auditopdrachten konden formuleren. Geïnteresseerde auditors hadden zich ondertussen óók al aangemeld. De verwachting werd uitgesproken dat matching van auditors aan opdrachten via de website voor de zomer kon plaatsvinden. Diverse onderzoeken zouden na de zomer starten (in augustus en september zijn inmiddels al vier opdrachten gestart waarbij wederzijds auditors worden uitgewisseld).

De aanwezige organisaties wensen niet alleen dat auditors gaan samenwerken, maar ook dat zij ervaringen uitwisselen en kennis delen. De organisatoren hadden daarom Arie Molenkamp uitgenodigd, die een inleiding over het thema 'kleine auditdiensten' verzorgde. De bijeenkomst was aangemeld bij het IIA zodat deze als

vaktechnische bijeenkomst geregistreerd stond en gecertificeerde auditors er PE-punten voor kregen.

## Frisse blik

Jan Imholz, algemeen directeur Dienst Informatie en Administratie (DIA) van de gemeente Groningen beveelt het iedere organisatie aan om kennis te maken met het auditinitiatief. Eind 2009 maakte Imholz kennis met twee auditors van de Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO). "Twee DUO-auditors hebben in mijn dienst een specifiek proces onder de loep genomen. Een proces waarbij, gezien de ontwikkelingen uit het verleden, écht behoefte was aan onafhankelijk onderzoek en advies. Zo merkte ik dat de auditors van de DUO toch anders tegen zaken aankeken en dat zorgde ook bij mij weer voor een frisse blik. Ook voor organisaties die niet beschikken over eigen auditors, maar wel van tijd tot tijd onderzoek en controle moeten verrichten, biedt het initiatief uitkomst. Zo krijgen zij de mogelijkheid om snel over geschikte auditors te beschikken tegen aantrekkelijke tarieven."

Wolter Piek, destijds concernauditor a.i. bij DUO, stond met plezier tijdelijk twee auditors af voor de klus bij DIA maar wenste wel een tegenprestatie van DIA. Op deze wijze is een nieuw initiatief geboren: het uitwisselingsinitiatief voor auditors.

## Persoonlijke ontwikkeling

Naast de vele voordelen voor organisaties stelt het uitwisselingsinitiatief auditors in staat om extra aandacht te geven aan de 'persoonlijke ontwikkeling'. Door gedurende een bepaalde periode onderzoek en controle uit te voeren in een andere organisatie

maakt men kennis met andere werkwijzen en inzichten en heeft men de mogelijkheid kennis en ervaringen uit te wisselen met vakgenoten. Om vervolgens gerevitaliseerd weer verder te gaan met het 'gewone' werk.

"Het uitwisselingsinitiatief stelt auditors in staat op unieke wijze kennis en ervaringen te delen met vakgenoten. Zo neem je gedurende een bepaalde periode een kijkje in een andere 'keuken' en ben je sparringpartner voor collega-auditors. Persoonlijke ontwikkeling krijgt hierdoor een extra dimensie, het zet je weer even op scherp", aldus John Kamstra en Piet Menduapessy, medewerkers Kwaliteit & Auditing bij de DIA van de gemeente Groningen. In het voorjaar van 2010 verrichtten zij een onderzoek bij de Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO) in Groningen.

### Compacte overheid

Het kabinet-Rutte lanceerde het programma 'Compacte Overheid'.<sup>1</sup> Doel van het programma is om de (Rijks)overheid goedkoper en flexibeler te maken. De overheid moet daarom minder uitgeven aan haar eigen organisatie en bedrijfsvoering. De cluste-



ring van toezichthoudende functies is een van de onderdelen van het programma. Het uitwisselen van auditors zou daarbij kunnen passen. Hoewel Interne Audit onlosmakelijk verbonden is met de managementcyclus als feedbackfunctie, biedt dit voor de meer standaard onderzoeken zeker wel (besparings)mogelijkheden. Op Rijksniveau wordt al hard gewerkt aan de vorming van een centrale auditdienst. Het met gesloten beurzen uitwisselen van auditors past in het streven om ook op lokaal niveau minder uit te geven aan de organisatie en bedrijfsvoering. Lokale bestuurders

geven juist om deze reden hun steun aan het samenwerkingsinitiatief. Mede omdat veel Noord-Nederlandse organisaties, zowel profit als non-profit, te klein zijn voor het inrichten van een eigen auditfunctie maar wel de behoefte of wettelijke plicht hebben om audits uit te (laten) voeren.

### De samenwerking speelt in op hrm-trends

Daarnaast zijn er ook algemene humanresourcesmanagement-aspecten die ervoor zorgen dat het uitwisselen van auditors aansluit bij de behoeften van veel organisaties. Een aantal trends in de samenleving en bij de overheid heeft namelijk impact op de externe en interne arbeidsmarkt, in het bijzonder in Noord-Nederland.<sup>2</sup> Hierna worden vijf trends toegelicht.

### Demografie

Nederland ontgroent, vergrijsd en woont vaker alleen. Terwijl veel ontwikkelingen moeilijk te voorspellen zijn, is er weinig onzekerheid over de leeftijdsopbouw op lange termijn. Specifiek voor Noord-Nederland zijn daarnaast het lage geboortecijfer en de geografische mobiliteit. Jongeren verlaten de plattelandsgemeenten om te gaan studeren. Gezinnen met kinderen kiezen vaker voor de meer stedelijke gemeenten, met een groter voorzieningenniveau en ruimer aanbod aan banen. Deze bewegingen vertalen zich in het fenomeen krimp: Noord-Nederland loopt daarin voorop.

### De arbeidsmarkt

De arbeidsmarkt zal nog meer dan nu veranderen in een vraagmarkt waarbij werkgevers moeten concurreren om goede krachten. Goed inzetbaar zijn, ofwel employability, is zowel voor de werknemer als werkgever van groot belang. Nieuwe generaties blijven steeds minder lang bij één werkgever. Om de kosten van de vergrijzing te kunnen dragen, zal bij de in Nederland kleiner wordende beroepsbevolking de arbeidsparticipatie toenemen. De oriëntatie op werk van zowel de huidige als nieuwe generaties verandert. Arbeidsrelaties flexibiliseren (zo neemt het aantal zelfstandigen zonder personeel (zzp'ers) toe) en ook de arbeidstijden wijzigen, waardoor oude zekerheden verdwijnen en 'nieuwe' flexibele mogelijkheden ontstaan.

### Krappe overheidsfinanciën

Naast de structurele kosten van de vergrijzing heeft ook de huidige financiële crisis invloed op de overheidsfinanciën. Bezuinigingen zullen leiden tot het vertrek van personeel, waardoor de werkdruk groter wordt en op haar beurt het verloop beïnvloedt. Als dit effect krijgt op de kwaliteit van de dienstverlening zal bij de samenleving en de politiek vervolgens minder draagvlak zijn om te investeren. Overheidsorganisaties zullen met minder middelen dus minimaal dezelfde kwaliteit van dienstverlening moeten bieden. Daarbij speelt voor Noord-Nederland dat de publieke sector de afgelopen jaren de banenmotor van de regio is geweest. Andere sectoren als de industrie en de (financiële) dienstensector, zijn hier minder nadrukkelijk aanwezig.

### Veranderende wensen van het werkende individu

De gemiddelde medewerker bestaat niet meer. Organisaties zullen

rekening moeten houden met een divers samengesteld arbeidsaanbod (instroom) en personeelsbestand. De verschillende generaties spelen een grote rol, maatwerk wordt steeds belangrijker. Meer mensen zullen werk gaan combineren met andere activiteiten, het gemiddeld aantal kantooruren per werknemer zal dalen en de professionele ruimte zal stijgen. Flexibilisering wordt zowel voor werkgevers als werknemers steeds aantrekkelijker (variabele werktijden, thuiswerken, globalisering: Het Nieuwe Werken), maar kan ook risico's met zich meebrengen want niet iedereen kan omgaan met een minder duidelijke scheiding tussen werk- en privé-tijd. Ook kan de sociale cohesie binnen en betrokkenheid bij de organisatie verminderen.

### *Eén werkgeverschap*

De inrichting van de overheid als één werkgever betreft vooral een harmonisatie van arbeidsvoorwaarden. Hierdoor wordt het binnen een aantal jaren voor medewerkers gemakkelijker om over te stappen van de ene naar de andere overheidsorganisatie. Dit biedt betere mogelijkheden om bijvoorbeeld regionaal een gemeenschappelijk personeelsbeleid te voeren (onderlinge mobiliteit, sharing van P&O-diensten, et cetera), maar ook allerhande regionale samenwerkingsverbanden liften hier op mee.

## Het aangaan van samenwerkingsverbanden past bij het bieden van flexibiliteit en dynamiek aan de mensen die je wilt behouden

### **Hrm-strategie voor de toekomst**

“In zijn algemeenheid zal het verkennen van samenwerkingsmogelijkheden een nieuwe impuls krijgen, omdat de middelen nu eenmaal beperkt zijn. Het uitwisselen van auditors past helemaal in deze nieuwe trend. Het biedt vooral voordelen voor organisaties en de individuele auditors, mits je bereid bent om over de grenzen van de eigen organisatie heen te kijken en wil investeren in je professionele ontwikkeling.” Aan het woord is Benno Kramer, hoofd HRM van de gemeente Groningen. “Het vereist van de leidinggevende wel een faciliterende stijl die voor medewerkers die ook op andere plaatsen gaan werken (thuis en/of bij een andere organisatie in opdracht) is gericht op resultaatafspraken. Dus bijvoorbeeld kids in de ochtend wegbrengen, aan het eind van de dag ophalen en in de avond achter de pc op het moment dat alles rustig is. Je moet sowieso flexibeler worden. We nemen sinds jaar en dag alleen nog maar medewerkers aan in algemene dienst. We streven er verder naar dat medewerkers maximaal vijf jaar in dezelfde functie blijven. Daarna moet je door.”

Kramer ziet nog een andere trend. “Voeg daar de rol van de grote organisaties aan toe die de infrastructuur hebben om kleinere organisaties te faciliteren tegen lagere kosten. Denk aan de regiofunctie die de gemeente Groningen al heeft voor enkele

### Conclusie

De samenwerking tussen auditors van de noordelijke overheidsorganisaties heeft de wind in de rug. De samenwerking past binnen het huidige streven naar een compacte overheid. Daarnaast past de samenwerking uitstekend bij een hrm-strategie van organisaties die willen inspelen op trends in de samenleving. De tijd zal leren of de uitwisseling van professionele medewerkers een algemene trend zal worden: de direct betrokken auditors, opdrachtgevers en hrm-managers zijn in ieder geval enthousiast!

aanpalende gemeenten, bijvoorbeeld op het gebied van ICT en belastingen. Wellicht kan dit ook in brede zin op het gebied van ondersteunende functies en krijg je een noordelijk shared service center, waardoor ook de gemeenschappelijke arbeidsmarktbenadering en onderlinge mobiliteit kan verbeteren. De druk om met minder personeel meerdere organisaties te kunnen bedienen neemt in ieder geval toe.

De hrm-strategie voor de hiervoor genoemde trends zal voor organisaties die ook in de toekomst succesvol willen zijn, gericht zijn op het boeien en daardoor binden van medewerkers. Veel organisaties zullen compacter worden maar met een toenemende behoefte aan hoogwaardiger personeel (hbo/wo). Deze medewerkers moet een perspectief worden geboden, professionaliteit en vakmanschap moeten worden beloond. Het beter combineren van werk en privé moet door werkgevers worden bevorderd en technisch worden ondersteund. Het aangaan van samenwerkingsverbanden past bij

het bieden van flexibiliteit en dynamiek aan de mensen die je voor de toekomst wilt behouden. De gemeente Groningen heeft bij het uitwisselen van auditors in de regio goede ervaringen opgedaan en geeft daarom haar volle steun aan dit initiatief”, aldus Kramer. □

Reacties op dit artikel op

✉ [radboud.gottmer@auditassociates.nl](mailto:radboud.gottmer@auditassociates.nl)

### Noten

1. Zie *Kamerbrief Uitvoeringsprogramma Compacte Rijksdienst* d.d. 14 februari 2011.
2. Gebruikte bronnen: *Noordelijke Arbeidsmarkt Verkenning 2010*, CAB, Groningen, september 2010 en *De Grote Uittocht, vier toekomstbeelden van de arbeidsmarkt van onderwijs- en overheidssectoren*, SBO, Den Haag, april 2010.

Benno Kramer is hoofd HRM bij de Dienst Informatie en Administratie (DIA) van de gemeente Groningen.

Wolter Piek is directeur van AuditAssociates. Tot voor kort was hij Concernauditor a.i. bij de Dienst Uitvoering Onderwijs (DUO). Hij is tevens extern lid van de auditcommissie van de Hulpverleningsdienst Fryslân.

Radboud Gottmer is zelfstandig adviseur en auditor, geassocieerd aan AuditAssociates.



# 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](http://www.JeffersonWells.com)



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

RISK ADVISORY

TAX

FINANCE MANAGEMENT



# Auditing binnen decentrale overheden: de stand van zaken

Operational auditing heeft binnen de overheid tot voor kort weinig aandacht gekregen.

Centrale en lokale overheden lopen daarin achter op het bedrijfsleven.

A. Molenkamp RO

Midden jaren tachtig van de vorige eeuw krijgen de eerste managementkundige auditfuncties in de private sector gestalte. Bij de centrale overheid komt deze ontwikkeling eerst aan het eind van de jaren negentig van de grond. Was dat aanvankelijk vooral een 'auditaangelegenheid', nu zien we dat ook het management zich daarover uitspreekt. Expliciet wordt gesteld dat departementen, in verband met de ministeriële verantwoordelijkheid, blijvend moeten kunnen beschikken over feedbackfuncties<sup>1</sup> zoals internal auditing.<sup>2</sup>

Hoewel de meeste gemeenten tot voor kort niet beschikten over een formele onderzoeksfunctie werden er desondanks wel al organisatieonderzoeken uitgevoerd. In die situatie kwam verandering toen op 1 januari 2004 artikel GW 213a van kracht werd. Men werd verplicht om 'periodiek onderzoek te verrichten naar de doelmatigheid en doeltreffendheid van het gevoerde bestuur'. In de Provinciewet werd per 16 januari 2003 een desbetreffend artikel opgenomen, de waterschappen volgden per 1 januari 2010.

## Accountantscontrole en Rekenkamers

Departementen en grote gemeenten beschikken al decennialang over interne accountantsdiensten. Dat tijdperk blijkt echter eindig te zijn. In het regeerakkoord van het kabinet-Rutte is opgenomen dat de werkzaamheden van deze departementale diensten zullen worden samengebracht. De controle van de departementale jaarrekeningen zal voortaan centraal plaats vinden bij het ministerie van Financiën dan wel worden uitgevoerd in het kader van de (externe) accountantscontrole door de Algemene Rekenkamer. Van de vier grote gemeenten hebben Utrecht en Rotterdam<sup>3,4</sup> inmiddels de interne accountantsdienst opgeheven. Deze gemeenten huldigen daarmee de opvatting dat de externe accountant verantwoordelijk is voor de werkzaamheden met betrekking tot de jaarrekeningcontrole.

Zoals bij accountantscontrole is het rekenkameronderzoek een instrument van toezichthouders. Rekenkamers rapporteren aan de gemeenteraad of het college de haar opgedragen taken doelmatig en doeltreffend uitvoert. Daarbij is de Rekenkamer(commissie) in die zin onafhankelijk omdat zij haar eigen onderzoeksprogramma opstelt. In de praktijk houdt dat in dat op aangeven van door de gemeenteraad of de afzonderlijke fracties voorgestelde kritische onderwerpen de Rekenkamer(commissie) haar onderzoeksprogramma vaststelt. Dat naast het rekenkameronderzoek ook de accountantscontrole bij de overheid binnenkort geheel door externe instanties zal worden uitgevoerd, bevordert de noodzake-

**De public auditor zal affiniteit met beleidsvraagstukken moeten hebben en politieke sensitiviteit moeten ontwikkelen**

lijke duidelijkheid over de scope van de werkzaamheden van de departementale internal auditfunctie respectievelijk het gemeentelijke collegeonderzoek.

## Instelling en evolutie collegeonderzoek

Het instellen van het instrument collegeonderzoek sluit aan op de ontwikkeling naar de invoering van het duaal systeem in Nederland. Gemeenteraad en Provinciale Staten verlangen dat het college zich verantwoordt over de uitvoering van het beleid. Het instrument collegeonderzoek is bedoeld om het bestuur aanvullende zekerheid te verstrekken over de mate waarin het doelmatig en doeltreffend handelen binnen de organisatie is geborgd. Doelmatigheid wil in dit verband zeggen dat de nagestreefde

beleidsdoelen tegen zo gering mogelijke kosten worden bereikt. Doeltreffendheid betekent dat het resultaat van het beleid beantwoordt aan wat er met het beleid werd beoogd en dat de gestelde beleidsdoelen worden verwezenlijkt.<sup>5</sup> Het collegeonderzoek omvat daarmee dus zowel de klassieke beleidsevaluatie als operationele auditing.

De afgelopen jaren is er sprake van een versnelling in de mate van erkenning en kwaliteit van het collegeonderzoek. Onder invloed van de wettelijke verplichting zijn het college van B en W en Gedeputeerde Staten zich de toegevoegde waarde van het onderzoeksinstrument in toenemende mate gaan realiseren.

De toegenomen aandacht van het openbaar bestuur in een oordeel over internal governance heeft er mede toe geleid dat het auditen van beleidsgerelateerde vraagstukken aan belang heeft gewonnen. Het toetsen van de operationele bedrijfsvoering wordt daarmee niet als minder belangrijk gezien, doch deze procesgerichte audits maken vaak nog het leeuwendeel uit van het jaarlijkse onderzoeksprogramma.

De Stichting Kenniskring Auditing Decentrale Overheden (KADO)<sup>6</sup> is mede ingesteld om de eenduidigheid over het fenomeen collegeonderzoek te vergroten en bij te dragen aan het verbeteren van de kwaliteit van onderzoek en rapportage.

### Vernieuwing uitdaging voor de public auditor

Het overdragen van taken van de centrale overheid naar lagere overheden is onder het huidige kabinet in een stroomversnelling geraakt. Door de bezuinigingsplannen staat ook het directe toezicht door de Rijksoverheid onder druk. Ondanks de deregulatie zal het Rijk toch over betrouwbare informatie vanuit die lagere overheden willen beschikken.

Daarnaast speelt de ontwikkeling van het horizontale toezicht. De centrale overheid propageert stellig dat in Nederland het horizontale toezicht dient te worden bevorderd. De overheid is aan zichzelf min of meer verplicht om ook binnen de lokale overheid dit beginsel invoering te doen vinden. De terugtrekkende Rijksoverheid leidt aldus tot een herinrichting van de interbestuurlijke verhoudingen. Het noodzaakt provincies en gemeenten om hun taakuitoefening meer transparant te maken, het horizontaal toezicht te verbeteren en het verantwoordingsproces te upgraden. Unieke kansen dus voor de collegeonderzoeker om een bijdrage te leveren aan het kunnen realiseren van de nieuwe opgaven waarvoor de provinciale en gemeentelijke bestuurders zich gesteld zien.

### De public auditor als wegvoorbereider

Zoals dat eerder binnen middelgrote organisaties in de private sector aan de orde was, zullen ook bij lagere overheden auditors worden benoemd die hun sporen ruimschoots binnen grotere organisaties hebben verdiend. Deze professionals zien zich vaak geplaatst voor een 'onvolkomen organisatie'. Met andere woorden, de kwaliteit van sturing, inrichting, uitvoering en feedback in de organisatie is van een zodanige orde dat het uitvoeren van een collegeonderzoek nauwelijks soelaas biedt. Eerst zal aandacht moeten worden besteed aan de opzet van de organisatie; het op de managementagenda krijgen van controls als beleidseffectmetingen en riskmanagement. Ook zal de inrichting en verbetering

van de administratieve organisatie ter hand moeten worden genomen. De public auditor zal een zodanige relatie met het college en het managementteam moeten opbouwen dat de gedachte over de toegevoegde waarde van audit gemeengoed wordt. Ook wordt de auditor geconfronteerd met de informele organisatie en de heersende politieke belangen. De public auditor zal affiniteit met beleidsvraagstukken moeten hebben en politieke sensitiviteit moeten ontwikkelen.

### Positionering van de public auditor

Bij het positioneren van de auditfunctie binnen de lokale overheid dringt zich het onderscheid op tussen de politieke en de ambtelijke leiding. Dat onderscheid komt tot uiting in twee organisatie-modellen.

Een model is dat de auditmanager verantwoording aflegt aan de ambtelijke leiding. In het samenspel tussen die ambtelijke leiding, veelal een managementteam, en de politieke leiding, het college of de Staten, zal de afstemming kunnen plaatsvinden tussen de



politieke uitgangspunten en de opvattingen over de bedrijfsmatige en meetbare uitvoering van het beleid. In die afstemming zijn de conclusies en bevindingen die voortvloeien uit uitgevoerde audits van cruciale betekenis.

Een ander model is dat het college, naar het model van de raad van bestuur, de aansturing van de auditfunctie tot haar verantwoordelijkheid rekent. In de praktijk betekent dit dat de gemeentesecretaris als aanspreekpunt zal fungeren.

Ook wat betreft de plek van de auditfunctie binnen de formele organisatiestructuur is er van een tweedeling sprake. Enerzijds heerst de opvatting dat een plaats direct onder het college of de Staten noodzakelijk is voor het borgen van de onafhankelijkheid en objectiviteit van de auditor. Anderzijds blijkt de internal auditor zijn organisatorische inbedding bij de controller te hebben gevonden. Dit laatste laat onverlet dat de auditor een directe verantwoordingslijn heeft naar het college.<sup>7</sup> Gezien de uiterst beperkte omvang van de auditfunctie binnen de gemeentelijke organisatie treffen we in de praktijk meestal de laatste situatie aan.

## Public auditing in deeltijd

De traditionele auditfunctie zoals we die kennen vanuit de financiële sector, wordt gekenmerkt door een sterke focus op interne controle en door een zekere personele omvang. Internal Audit binnen bijvoorbeeld de gezondheidszorg, het onderwijs, middelgrote ondernemingen en gemeenten is van een ander karakter. In die organisaties is Internal Audit een op internal control gericht onderzoeksinstrument waarvoor beperkt mankracht beschikbaar wordt gesteld.

Bij de lagere overheden wordt het collegeonderzoek meestal bij de controller belegd. Daartoe worden geschikte en getrainde staf- en lijnmedewerkers selectief ingezet en zij werken onder leiding van een ervaren controller die als auditmanager voor het onderzoek verantwoordelijk is. Voorwaarde is wel dat over de onderzoeken niet aan de bewuste concerncontroller, maar aan het college wordt gerapporteerd. Ook komt het voor dat de functie van internal auditor wordt gecombineerd met die van kwaliteitsmanager, risk manager, juridische controller of compliance officer, situaties waarbij uiterst transparant met de bij die functies behorende verantwoordelijkheden en bevoegdheden moet worden omgegaan.

## Draagvlak

Voor het kunnen doorvoeren van het collegeonderzoek dient voldoende draagvlak te zijn. Dat kan worden verkregen als kennisniveau, ervaring, attitude en onafhankelijkheid van de nieuwe functie zijn aangetoond en in zekere mate overeenkomen met het verwachtingspatroon dat daarover bestaat binnen de organisatie. De steun van het college en het managementteam is een voorwaarde voor het kunnen neutraliseren van mogelijke weerstanden. Belangrijke randvoorwaarden zijn:

- het college dient overtuigd te zijn van de toegevoegde waarde van het collegeonderzoek;
- het college dient voor de uitvoering van die onderzoeken te beschikken over voldoende draagvlak in het gemeentelijk apparaat;
- het college dient de auditcommissie te betrekken bij het maken van keuzen tot het doorvoeren van de onderzoeksfunctie.

## Auditcommissie

Een in te stellen auditcommissie zal een belangrijke rol kunnen spelen bij het initiëren en in continuïteit doen functioneren van Internal Audit. De onafhankelijkheid van de nieuwe onderzoeksfunctie wordt immers beter geborgd en er kan worden toegezien op het proces van risicoanalyse en de totstandkoming van het onderzoeksprogramma. Ook het toezicht op de professionele en beheerste uitvoering van het onderzoeksprogramma kan bij de auditcommissie worden belegd.

## Het Manifest

Op 11 december 2008 bereikte een brief over het schrappen van GW 213a de Tweede Kamer. Als de Tweede Kamer dit voornemen accepteert, dreigt de interne beheersing van de bedrijfsvoering van lokale overheden ernstig te worden verzwakt. De regelmatige toetsing hiervan is dan niet meer verplicht en zou, waar deze door geldgebrek of politieke onwil toch al onder druk staat, kunnen verdwijnen.

## Conclusie

Het heeft er alle schijn van dat de auditfunctie binnen provincies en gemeenten haar achterstand op het bedrijfsleven aan het inlopen is. Deze versnelling in de ontwikkeling wordt mede bereikt door het type toetreders tot deze markt, veelal professionals die bij grote ondernemingen hun auditsporen ruimschoots hebben verdiend. Professionals die zich uitgedaagd voelen om 'vanuit het niets' een zuiver managementkundige auditfunctie succesvol te implementeren. Uit te voeren activiteiten op het gebied van interne controle en jaarrekeningcontrole werken daarbij niet verstorend. Deze werkzaamheden zijn bij lagere overheden respectievelijk bij de controller en bij de externe accountant belegd. Voorts staat de eerder in het bedrijfsleven opgedane expertise en ervaring in zekere mate garant voor het kunnen innemen van een onafhankelijke positie in een bestuurlijk politieke omgeving. Daarnaast mag de Stichting Kenniskring Decentrale Overheden (KADO) er prat op gaan dat men door het faciliteren van een lerende omgeving voor beginnende en ervaren auditors een bijdrage levert aan de professionalisering van het collegeonderzoek bij de decentrale overheden.

Het voornemen van de voormalige staatsecretaris staat ook haaks op wat er in het bedrijfsleven plaatsvindt. Daar waar in het bedrijfsleven door de interne auditfunctie de betrouwbaarheid en de kwaliteit van de interne beheersing wordt verbeterd, geeft de overheid een tegengesteld signaal af met het uit de wet schrappen van de verplichte zelfonderzoeken.

De beoogde wetswijziging staat ook haaks op het eigen BZK-beleid. Deregulering vereist dat de verantwoordelijkheid voor de realisatie en toetsing van doelstellingen zo dicht mogelijk bij de basis wordt neergelegd. Het instrument collegeonderzoek is immers bedoeld om dat horizontaal toezicht binnen lokale overheden te operationaliseren. □



Arie Molenkamp is organisatieadviseur, auteur en opleider. Hij is verbonden aan de Amsterdam Business School ten behoeve van de Executive Master of Internal Auditing (EMIA) en het Research Center for Internal Audit Excellence (RCIAE)

✉ [consulting@molenkamp.biz](mailto:consulting@molenkamp.biz)

## Noten

1. Molenkamp, A., 'Feedback voor public management', *Tijdschrift Controlling*, juni 2010.
2. Arif, N. en A. Molenkamp, 'De internal auditor aan het woord...', *Audit Magazine*, maart 2010.
3. Molenkamp, A., 'Een doorbraak in Rotterdam', *Tijdschrift Controlling*, april 2011.
4. Molenkamp, A., 'Interne accountantsdienst gedijt bij zwakke internal control', *Tijdschrift Controlling*, september 2011.
5. Memorie van toelichting bij de Wet dualisering gemeentebestuur (Tweede Kamer, vergaderjaar 2000-2001, 27 751, nr. 3).
6. [www.stichtingkado.nl](http://www.stichtingkado.nl).
7. Hier wordt bedoeld op de reguliere verantwoordingslijn; qua escalatiemogelijkheid moeten we denken aan (een commissie uit) de Raad of de Staten.



Dit jaar stapte **Martine Koedijk** over van de Rijksauditedienst naar de gemeente Amsterdam ACAM Accountancy & Advies, waar rond de 95 mensen werken. Ze ging aan de slag als directeur en het bevalt haar uitstekend. "Ik voel me thuis in Amsterdam."

## Waarom bent u overgestapt?

"Amsterdam als stad in al zijn complexiteit en diversiteit vind ik zowel als auditor als privé om van te smullen. Ik voel me thuis in Amsterdam. Bovendien is ACAM in transitie naar een bredere auditfunctie en dat vind ik een heel mooi proces om te begeleiden en verantwoordelijk voor te zijn. De combinatie Amsterdam en de opdracht samen dus. Dat wil niet zeggen dat ik het niet naar mijn zin had bij de Rijksauditedienst. Integendeel, ik heb daar met heel veel plezier en voldoening gewerkt."

## Wat is voor u de grootste verandering wat werk en privé betreft?

"Als gemeenteaccountant ben ik benoemd door de gemeenteraad (bij het Rijk is de secretaris-generaal van het departement het aanspreekpunt). Ik zit dus veel dichterbij de politiek. Dat is heel boeiend. Recent heb ik het eerste rekeningendebat over de jaarrekening 2010 meegemaakt. Ik zit dan in de ambtenarenbank ten behoeve van de raad. Raadsleden kunnen bij mij terecht met vragen op ons deskundigheidsterrein. Maar ook adviseurs van de collegeleden komen langs met technische vragen. Ik houd me bij de feiten, de raadsleden en het college zijn van de politieke conclusies. Ik ben overigens goed ingewerkt in dit proces door Dick van der Zon, de vorige directeur van ACAM. Dat was heel fijn, want het politieke aspect is echt nieuw voor me.

De objecten van onderzoek in Amsterdam zijn ook 'dichter' bij de burger. Het gaat hier echt om de daadwerkelijke uitvoering van het beleid, dat maakt dat het nut van ons werk concreter te benoemen is. Het is enorm veelzijdig. Denk bijvoorbeeld aan Werk en inkomen, Maatschappelijke ontwikkeling, de GGD, Infrastructuurele projecten, Milieu en bouwtoezicht, Erfpacht, Gemeentelijke belastingen, maar ook een Haven, een Afvalenergiecentrale en een Stadsbank van lening. Er is hier tevens de nodige media-aandacht: AT5 en *Het Parool* doen geregeld verslag en we worden dan nogal eens geciteerd. Dit zorgt voor een enorme drive in ons werk en betrokkenheid bij de stad.

Privé betekent het in ieder geval een andere manier van reizen. Niet meer met de auto, maar met de sneltram. Elke dag even een rustmoment in de tram voordat ik thuis ben bevalt me goed. In Amsterdam wordt mijn agenda wel meer geleefd, bijvoorbeeld in de periode dat de Rekeningcommissie van de raad bijeenkomt om haar verslag over het financiële beheer van de stad op te stellen. Daarnaast zijn raadsvergaderingen nogal eens 's avonds. De politieke dimensie van deze functie zorgt ervoor dat ik wat minder zelf mijn agenda kan bepalen. Het thuisfront vindt dat niet altijd even leuk. Ik probeer in rustige tijden dan ook wat meer thuis te werken."

## Voor de RAD werkte u twaalf jaar bij KPMG. U kent dus zowel de private als de publieke sector. Wat zijn voor u de meest belangrijke verschillen als auditor?

"In de publieke sector is sprake van een grote maatschappelijke betrokkenheid. Mensen kiezen er bewust voor om bij een overheidsorganisatie te werken om iets te kunnen betekenen voor de burger. De verbondenheid/betrokkenheid met de kwaliteit van het auditobject zorgt voor een bijzondere spirit. We willen dat onze rapporten van toegevoegde waarde zijn zodat de stad zich verder kan ontwikkelen. In de private sector spelen daarnaast andere zaken waar ik minder waarde aan hecht. De nadruk op omzettafels en productiviteit gingen me tegenstaan. Natuurlijk moeten we bij de overheid ook efficiënt werken en sturen we op uren, maar de accenten liggen anders.

Daarnaast is de transparantie bij de overheid heel groot. Al onze rapporten zijn openbaar of kunnen worden 'geWOBD'. Alles wat we doen kan door de Wet Openbaarheid van Bestuur (WOB) worden opgevraagd. Dat maakt het allemaal spannender – politieke gevoeligheid is toch weer anders dan bedrijfsgevoeligheid – en vergt zorgvuldigheid op allerlei terreinen."

## Wat maakt het werken als auditor in de publieke sector leuk?

"Voor mij is dat het effect dat je kunt bereiken door goede onderzoeken. Denk bijvoorbeeld aan een goed democratisch proces en verbetering van de (uitvoerings)processen van de overheid. En ik hoop dat de maatschappij (de stad en dus de burgers) daar uiteindelijk de vruchten van plukken."

## Wanneer is uw overstap succesvol?

"Als ik in verbinding met iedereen van ACAM de gestelde doelen kan realiseren: een proactieve brede auditdienst zijn voor Amsterdam."

## En hoe lang hebt u daar de tijd voor?

"Niet langer dan zeven jaar. Ik ben benoemd voor vijf jaar met een optie op een verlenging van twee jaar."





# Is vertrouwen als onderdeel van de interne beheersing te meten?

De vertrouwenscan is een concreet instrument dat de auditor kan gebruiken om inzicht te krijgen in het aanwezige niveau van vertrouwen. In dit artikel wordt de werking van de vertrouwenscan besproken en de eerste ervaringen met de vertrouwenscan belicht.

R. Vos  
R. Witte

In nummer 4 van *Audit Magazine* uit 2009 is ingegaan op wat vertrouwen is en hoe het werkt. Ook zijn toen negen kritieke succesfactoren geïntroduceerd die in principe aanwezig zouden moeten zijn binnen een organisatie die succesvol wil inzetten op meer vertrouwen. Deze kritieke succesfactoren kunnen door de auditor als referentiekader gebruikt worden voor het formuleren van de auditcriteria voor een in controlonderzoek bij een organisatie die vertrouwen als uitgangspunt neemt. Inmiddels is dit referentiekader verder uitgewerkt tot een concreet instrument dat door de auditor gebruikt kan worden om inzicht te krijgen in het aanwezige niveau van vertrouwen: de vertrouwenscan. Hierin zijn de negen kritieke succesfactoren opgenomen. In dit artikel komt de werking van de vertrouwenscan aan de orde en worden de eerste ervaringen ermee belicht. Als eerste wordt het belang van vertrouwen voor de interne beheersing, zowel in het bedrijfsleven als bij de Rijksoverheid, nader toegelicht. Daarna komen de tool en de ervaringen aan de orde.

## Waarom is vertrouwen belangrijk als onderdeel van de interne beheersing?

De bouwstenen voor een succesvolle organisatie zijn: de waarden (waar sta je voor), de doelen (waar ga je voor) en enkele simpele, maar heldere leefregels voor de aansturing (bijvoorbeeld 'geen nieuws is goed nieuws', 'fouten maken mag als je er maar van leert'). De kwaliteit en integriteit van deze drie bouwstenen bepalen de bedrijfscultuur.

In de huidige controle- en compliance-aanpak (SOx) is er vaak te weinig aandacht voor het aspect mens en cultuur. Organisaties die zich te veel verlaten op hiërarchie en regels om het gedrag van mensen te sturen, worden ermee geconfronteerd dat mensen zich minder verantwoordelijk voelen voor hun gedrag, hoogstens voor het naleven van de regels. Regels zitten altijd vol gaten en daarom

zullen sommigen die gaten juist gebruiken om onder de regels uit te komen. Anderen zullen de regels overtreden als ze denken dat niemand het ziet.

Te eenzijdig inzetten op compliance en een regel- en controlecultuur ondergraaft derhalve de integriteit binnen een organisatie (Cools en Winter, 2008). Vertrouwen geven is in hun visie een kwaliteitskenmerk van leiderschap dat zorgt voor een motiverende, integere werksfeer waarin goede prestaties geleverd worden: 'controle is goed, vertrouwen nog beter' (Cools, 2005). Dit geeft aan waarom het belangrijk is om bij de interne beheersing niet alleen oog voor regels en controle, maar ook voor vertrouwen te hebben.

## Vertrouwen als onderdeel van het management controlmodel in het bedrijfsleven

In het onderzoek *Ontwikkelingen in de interne auditfunctie in het bedrijfsleven* (Vos en Arif, 2007)<sup>1</sup> komt een aantal punten naar voren dat voor de raden van bestuur van grote ondernemingen essentieel is om in control te zijn: allereerst draait het om gemeenschappelijke bedrijfsdoelstellingen en kernwaarden. Die maken het verschil tussen 'Philips' of 'Ahold' wereldwijd en een 'lokaal bedrijf'. Maar evenzeer zijn van belang eigen verantwoordelijkheid, vertrouwen en collegialiteit omdat je vanuit het hoofdkantoor onvoldoende kennis hebt van de lokale situatie en de lokale gebruiken.

De spanning die tussen deze twee uitgangspunten kan ontstaan is alleen op te lossen door een competentiegericht benoemingenbeleid voor de topfuncties bij de decentrale maatschappijen. Je moet vanuit de hoofdvestiging in verschillende situaties, in verschillende landen op de top van de decentrale maatschappijen kunnen bouwen. De insteek daarbij is niet alleen wat zij voor jou als hoofdkantoor moeten betekenen, maar ook wat jij voor hen kan





betekenen. Het kwartaaloverleg tussen het verantwoordelijke lid van de raad van bestuur en de top van de decentrale maatschappijen speelt daarbij een belangrijke rol. Daarin gaat het zowel om de realisatie van de bedrijfsdoelstellingen/targets als de beoordeling van risico's/bedreigingen: 'Je moet elkaar daarbij goed in de ogen durven te kijken. Je moet weten wat je aan elkaar hebt'. Dit zijn dus niet alleen hard controls, maar vooral ook soft controls: het kunnen inschatten van het gedrag van de ander en op basis daarvan elkaar kunnen vertrouwen.

## Vertrouwen als onderdeel van het managementcontrolmodel bij de Rijksoverheid

De uitkomsten van het hiervoor genoemde onderzoek zijn mede aanleiding geweest om vanuit het ministerie van Financiën nader onderzoek te doen naar het thema 'vertrouwen' en het belang van 'een goed gevoel omtrent de betrouwbaarheid van personen' als onderdeel van de interne beheersing ('vertrouwen geven, maar toch in control zijn'). Dit thema is momenteel bij de Rijksoverheid actueel vanuit een optiek van een vermindering van de administratieve lasten. In het kader van het project 'Minder gedoe'<sup>2</sup> wordt onder andere aandacht gevraagd voor vermindering van de regelreflex en wordt een cultuuromslag bepleit door meer op basis van vertrouwen met elkaar om te gaan.

Het nader onderzoek vanuit het ministerie van Financiën vond plaats door in de bestaande literatuur over vertrouwen op zoek te gaan naar die factoren die ervoor zorgen dat bij aanwezigheid het onderling vertrouwen toeneemt en – omgekeerd – bij afwezigheid het vertrouwen daalt. Uit dit onderzoek komen negen kritieke succesfactoren die in het artikel *Vertrouwen geven en in control zijn: gaat dat samen?*<sup>3</sup> als referentiekader voor een audit naar vertrouwen binnen het managementcontrolsysteem, zijn gepresenteerd.

In veel reacties op dit referentiekader kwam de vraag naar voren of dit referentiekader niet verder uitgewerkt kon worden tot een concrete tool die door de auditor gebruikt kan worden om inzicht te krijgen in het aanwezige vertrouwensniveau. Dit heeft geleid tot het ontwikkelen van de vertrouwenscan.

## De tool voor een onderzoek naar vertrouwen als onderdeel van het managementcontrolsysteem ('vertrouwenscan')

De doelstelling van de vertrouwenscan is een bestaande vertrouwensrelatie op een eenvoudige manier door te lichten en daarbij de elementen waarop de vertrouwensrelatie gestoeld is in kaart te brengen. De vertrouwenscan geeft een beeld van waar men op dat moment staat.

De informatie die de vertrouwenscan geeft, kan aanleiding zijn voor een nadere analyse:

- hoe kan de aanwezige basis voor het vertrouwen geborgd worden en verder uitgebouwd worden?
- welke elementen zijn daarbij beïnvloedbaar en welke niet?
- welke initiatieven kunnen daarvoor ondernomen worden, et cetera?

De vertrouwenscan bestaat uit een interviewformulier dat ingevuld wordt voor één partij. Door zowel interviews te houden (en het formulier in te vullen) bij de ene als de andere partij wordt een relatie van beide kanten in beeld gebracht (zie *figuur 1*).

Het interviewformulier begint met de naam geïnterviewde (de ene partij), datum interview, het subject van vertrouwen (de andere partij) en het object van vertrouwen (de verwachtingen in de richting van de andere partij).

Vervolgens worden de negen kritieke succesfactoren uit het referentiekader langsgelopen. Bij het invullen van de toelichting

Naam	Score	KSF	Algemeen beeld
Organisatie	1	KSF niet aanwezig	Vertrouwen/herstelvermogen afwezig
Datum gesprek	2	KSF onvoldoende aanwezig	Vertrouwen/herstelvermogen onvoldoende aanwezig
Subject van vertrouwen	3	KSF voldoende aanwezig	Vertrouwen/herstelvermogen voldoende aanwezig
Object van vertrouwen	4	KSF in goede mate aanwezig	Vertrouwen/herstelvermogen in goede mate aanwezig
	5	KSF volledig aanwezig	Vertrouwen/herstelvermogen volledig aanwezig

KSF	Toelichting	Score
1. Er bestaat bij de andere partij duidelijkheid over de essentiële verwachtingen		
2. De andere partij bezit de vereiste kwaliteiten om de verwachtingen waar te kunnen maken		
3. Partijen hebben en houden een gedeeld belang		
4. Er is (en blijft) een positief beeld (gevoel) over de andere partij		
5. Er is een goede informatie-uitwisseling (open communicatie)		
6. Er bestaat goed zicht op de risico's en partijen zijn bereid deze te accepteren (risk-appetite)		
7. Over de essentiële elementen die bepalen of de verwachtingen waargemaakt worden, mogen nadere vragen gesteld worden		
8. De oorzaak van een verstoring wordt als die zich heeft voorgedaan, geanalyseerd en besproken		
9. Er zijn effectieve sancties bij kwade opzet		

Algemeen beeld vertrouwen	Score
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wat is de mate van vertrouwen en waarop is het vertrouwen gebaseerd (typering)?</li> <li>• Wanneer wordt het vertrouwen geschaad en hoe wordt dan het vertrouwen weer hersteld (herstelvermogen)?</li> </ul>	

Figuur 1. Interviewformulier vertrouwenscan

per kritieke succesfactor gaat het steeds om een kwalitatieve beschrijving van de betreffende kritieke succesfactor. Deze beschrijving vormt voor een belangrijk deel de meerwaarde van het onderzoek. Wat vaak onbestemd van binnen wordt gevoeld, wordt als het ware uiteengerafeld en expliciet benoemd. Hierdoor wordt duidelijk welke kritieke succesfactoren bijdragen aan een positief gevoel op het gebied van vertrouwen en welke daar in mindere of meerdere mate afbreuk aan doen. Dit laatste kan uitgedrukt worden in een score (van 1 t/m 5), maar dit is facultatief. Een score heeft als groot voordeel dat het duidelijkheid geeft. Daartegenover staat dat het geven van een score gevoelig kan liggen als deze ook naar buiten gaat. Bovendien kan een kwantitatieve score de aandacht afleiden van de kwalitatieve beschrijving en de daarbij aangegeven onderlinge relaties/verbanden tussen de verschillende kritieke succesfactoren.

Het afsluitende algemene beeld is een kwalitatief totaalbeeld

(horizontaal) en 'willen' tegenover 'kunnen' (verticaal). In een oogopslag is dan duidelijk welke kritieke succesfactoren in de ogen van de geïnterviewde beter en welke minder goed scoren en hoe dit is verdeeld tussen hard controls en soft controls en tussen willen en kunnen. Hierbij kan de relatie gelegd worden tussen het beeld dat uit het spinnenweb naar voren komt en de verschillende hoofdprofielen.

• **Hoofdprofiel wantrouwen**

Er wordt geen sterk gedeeld belang ervaren en het beeld dat partijen van elkaar hebben is niet erg positief. De overige succesfactoren kunnen dit niet goedmaken. De behoefte aan control leidt tot een uitdijende hoeveelheid regels en controle. Om hier uit te komen is een verandering in de persoonlijke verhoudingen en/of externe druk vereist.

• **Hoofdprofiel rationeel vertrouwen**

Het vertrouwen is gebaseerd op een berede-nerde afweging. Er bestaan op onderdelen gedeelde belangen en de relatie is niet slecht, maar wel overwegend zakelijk. Deze vertrouwensrelatie is gevoelig voor ontregeling door incidenten. Men probeert in control te blijven door de kans op inbreuken

zoveel mogelijk te beperken. De overige succesfactoren moeten ervoor zorgen dat er niet te veel inbreuken ontstaan en zijn hier dus zeer belangrijk.

• **Hoofdprofiel echt vertrouwen**

Het positieve beeld dat de partijen van elkaar hebben en de open communicatie maken dat het vertrouwen verder gaat dan alleen het gedeelde belang. De overige succesfactoren zijn met name ondersteunend. De relatie kan in principe een stootje hebben. Dit betekent dat er ruimte is voor informele afspraken, principe based-regelgeving en meer risicoacceptatie. Om in control te zijn en te blijven moeten de wederzijdse verwachtingen wel duidelijk zijn, blijft het nodig om alert te zijn op veranderingen op het punt van risico's en moet men niet schromen voor sancties bij onverhoopte kwade opzet.

• **Hoofdprofiel blind vertrouwen**

De risicoacceptatie lijkt oneindig doordat men risico's niet ziet of niet wil zien. Dit kan samenhangen met een hoge mate van gedeelde belangen en een wederzijds positief beeld. Het kan ook komen door een hoge mate van desinteresse. Men is niet in control en doet daar ook geen serieuze pogingen toe. Dit kan lange tijd goed gaan, soms meer door geluk dan door wijsheid. Een inbreuk op het vertrouwen zal vaak als erg onverwacht komen en de reactie kan doorschieten naar groot wantrouwen. Om dit te voorkomen zullen risico's onderkend en beheerst en/of geaccepteerd moeten worden.

**Ervaringen met de vertrouwenscan**

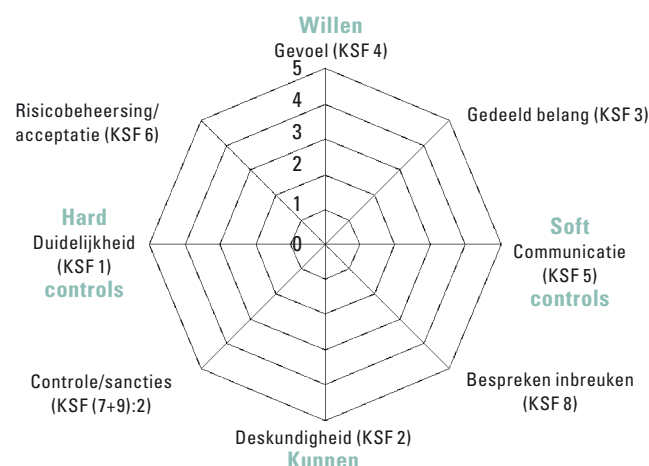
Het afgelopen halfjaar heeft er bij twee organisaties een uitvoerig (pilot)onderzoek plaatsgevonden op basis van de methodiek van

## Integriteit en vertrouwen binnen een organisatie vertonen een nadrukkelijke samenhang

waarin de meest kenmerkende elementen die uit de toelichting bij de kritieke succesfactoren naar voren komen, worden uitgelicht. Hierbij is ook ruimte om de verbanden tussen de toelichtingen bij de afzonderlijke kritieke succesfactoren te belichten. Het gaat erom de sterke en zwakke punten op het punt van vertrouwen naar voren te laten komen en op basis daarvan een totaalbeeld te geven. In de tweede plaats kan aangegeven worden of, en zo ja, op welke wijze het vertrouwen bij een inbreuk hersteld wordt. Als hulpmiddel bij de beoordeling kan gebruikgemaakt worden van het 'spinnenwebformulier' (zie figuur 2).

**Het spinnenweb**

In het spinnenweb kunnen de scores van de negen kritieke succesfactoren<sup>4</sup> getekend worden op de acht hoeken van het spinnenweb, met als hoofdassen: 'hard controls' tegenover 'soft controls'



Figuur 2. Het 'spinnenwebformulier'



de vertrouwenscan. De twee pilots resulteerden in de hierna genoemde ervaringen.

De geïnterviewden gaven aan dat het vage, abstracte begrip vertrouwen door het invullen van de vertrouwenscan voor hen veel concreter en meer grijpbaar is geworden. In veel gesprekken noteerden de geïnterviewden direct al een aantal actiepunten voor zichzelf. Bij de bespreking van het overall beeld werden de uitkomsten in grote mate herkend. Vervolgens werden de uitkomsten aangegrepen voor een strategische discussie over de relatie met de buitenwereld c.q. de onderlinge relatie en de mogelijkheden om deze in positieve zin te beïnvloeden.

Van de kant van de interviewers werd opgemerkt dat er sprake was van een opvallend grote bereidheid om aan het onderzoek mee te doen. Men vond het leuk om aan de hand van de negen kri-

tieke succesfactoren over het werk te vertellen. Hierbij werd wel aangetekend dat een goede introductie met steun van de leiding en een veilig gevoelde omgeving van cruciale betekenis zijn.

### Patronen/samenhangen

De twee pilots gaven een aantal patronen/samenhangen tussen de verschillende kritieke succesfactoren te zien. Een daarvan is bijvoorbeeld dat vertrouwen met name in zakelijke relaties sterk beïnvloed wordt door de mate van het gemeenschappelijk belang (investeren in het gemeenschappelijk belang draagt sterk bij aan een vergroting van het wederzijdse vertrouwen). Een andere is dat bij een niet al te groot gemeenschappelijk belang een wederzijds goed gevoel van groot belang is om de relatie 'op normaal niveau' te houden. Als in die situatie ook het goede gevoel wegvalt, blijkt er weinig voor nodig te zijn om een ontwikkeling naar wantrouwen in gang te zetten. Hoe meer onderzoeken met gebruikmaking van de methodiek van de vertrouwenscan plaatsvinden, hoe meer van dit soort inzichten in patronen/samenhangen worden verkregen. Op dit moment zijn meerdere organisaties bezig met onderzoeken op basis van de vertrouwenscan. Dit kan leiden tot een verdere ontwikkeling van dit instrument en een gebruik van de verkregen inzichten.

De vertrouwenscan sluit aan bij ontwikkelingen bij onder andere de Belastingdienst in het kader van 'Horizontaal Toezicht' en bij de Inspectie Verkeer en Waterstaat om meer te gaan werken met convenanten die mede zijn gebaseerd op opgebouwd (gerechtvaardigd) vertrouwen. Ook de ontwikkelingen bij AFM en DNB ten aanzien van het toezicht op de financiële instellingen gaan steeds meer in deze richting: een toename van regels zal de situaties waarmee we de laatste tijd zijn geconfronteerd niet oplossen. Het zal primair gaan om een vergroting van het norm- en verantwoordelijkheidsbesef en het groeien naar een gerechtvaardigd vertrouwen. De vertrouwenscan kan daarbij inzicht geven in de vraag in hoeverre we op dat punt wel of niet de goede kant op gaan. □



Robert Vos (l) is hoofd Projectbureau onderzoeksopdrachten audit- en beheersingsvraagstukken bij het ministerie van Financiën. René Witte is senior beleidsadviseur bij de afdeling Begrotingsbeheer van de directie Begrotingszaken bij hetzelfde ministerie.

Samen hebben zij op 7 december 2010 een congres voor auditors en controllers bij het Rijk georganiseerd over het thema 'Vertrouwen in relatie tot in control zijn. Hoe doe je dat?' Voor dit congres is een publicatie verschenen met dezelfde titel als het congres, waarin de uitgebreide handleiding voor de vertrouwenscan is opgenomen. Dit artikel is geschreven op basis van deze publicatie. Belangstellenden kunnen een digitale versie van deze publicatie opvragen bij r.o.vos@minfin.nl. Het artikel is geschreven op persoonlijke titel.

### Noten

1. Onderzoek op verzoek van het ministerie van Financiën.
2. Een gemeenschappelijk initiatief van de directeuren FEZ van de departementen.
3. *Audit Magazine* nr. 4, december 2009.
4. De scores bij KSF Controle (7) en Sancties (9) worden bij elkaar opgeteld en door twee gedeeld.

### Literatuur

- Cools, K., *Controle is goed, vertrouwen nog beter*, Van Gorcum, 2005.
- Cools, K. en J. Winter, 'Spelregels op de apenrots, leren omgaan met fragiel vertrouwen', Essay in *het Financieele Dagblad*, 2 februari 2008.
- Nootboom, B., *Vertrouwen. Vormen, grondslagen, gebruik en gebreken van vertrouwen*, Academic Service, 2002.
- Six, F.E., 'Meer vertrouwen of meer controle', *Openbaar Bestuur*, juni/juli 2009.
- Vlaar, P.W.L., *Het ene toezicht is het andere niet*, interview op de site 'Toezicht Plaza' van de Douane/Belastingdienst, 2009.
- Vos, R.O. en N. Arif, 'Ontwikkelingen in de interne auditfunctie in het bedrijfsleven', *ACS*, december 2007.
- Vos, R.O. en R.J. Witte, 'Vertrouwen geven en in control zijn; gaat dat samen?' *Audit Magazine* nr. 4, december 2009.

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 **Frank Nieuwenhuis**, senior auditor bij ABN Amro.

# Vier jaar organisatieveranderingen binnen ABN Amro Bank



In de vorige column gaf Marlinde Westland een overzicht van de veranderingen binnen verzekeraar ASR. Afsluitend vroeg ze zich af hoe de auditororganisatie binnen ABN Amro Bank met dergelijke veranderingen omgaat. Tijd voor een korte terugblik.

Op 17 oktober 2007 werd ABN Amro Bank overgenomen door een consortium van drie banken: Royal Bank of Scotland, Fortis en Banco Santander. Vanwege liquiditeitsproblemen binnen de consortiumspartner Fortis, besloot de Nederlandse regering een jaar later, op 3 oktober 2008, om de Nederlandse onderdelen van Fortis te nationaliseren. Hierna volgde de integratie van de onderdelen Fortis Bank Nederland en het aan Fortis toebedeelde stuk van ABN Amro Bank tot een nieuwe ABN Amro Bank. Ingrijpende veranderingen met een enorme impact op klanten, personeel, processen en systeemlandschappen, volgden. Achter de schermen wordt nog hard gewerkt om de processen te harmoniseren en optimaliseren. Echter, voor steeds meer bedrijfsonderdelen is het einde in zicht.

Inmiddels bevindt de bank zich bijna vier jaar in continue veranderingstrajecten, waarbij je inderdaad de vraag kunt stellen: hoe ga je als auditororganisatie om met een dergelijk ingrijpend en langdurig veranderingsproces? Deze column is te kort om de gekozen aanpak uit te leggen, echter, een korte uiteenzetting van de naar mijn idee drie belangrijkste pijlers onder deze aanpak, lijkt me een poging waard.

*1. Betrokkenheid bij de start:* Group Audit is vanaf het begin, vanaf het opstellen van de transitieplannen, betrokken geweest en heeft de transitieplannen beoordeeld op eventuele tekortkomingen die een effectieve start van vervolgfase ernstig zouden kunnen belemmeren.

*2. Riskbased auditaanpak:* voor elk van de circa honderd transitieprogramma's is een risicoanalyse gemaakt. Op basis van de uitkomsten is per programma de gekozen auditaanpak gedefinieerd: ofwel monitoren dan wel een programma-audit. Tevens zijn pro-

cesgerichte onderzoeken geïdentificeerd op thema's zoals governance, risicomanagement en financial project control. Als onderdeel van het jaarlijkse auditplanningproces zijn de activiteiten opgenomen in het auditjaarplan.

*3. Snelle en intensieve rapportage aansluitend op de programmastructuur:* naast de auditrapportage op basis van de geplande audits bestaat de mogelijkheid om bevindingen ad hoc te rapporteren. Bedrijfskritische momenten, zoals klantmigratieweekenden, worden intensief gevolgd. In lijn met de geplande stuurgroepmeetings, is een maandelijks auditrapportagecyclus opgezet waarin de auditbevindingen per bedrijfsonderdeel worden gerapporteerd.

Wat betekent dit voor een auditororganisatie? Naast het uitvoeren van transitiegerelateerde audits, is de auditororganisatie zelf ook onderdeel geweest van de veranderingstrajecten. Als gevolg van de separatie is de auditororganisatie opgesplitst in drie onderdelen, waarbij medewerkers op basis van kennis en ervaring zijn gealloceerd naar een van de drie consortiumpartners. Een onzekere fase waarin veel goede collega's afscheid van elkaar hebben moeten nemen, soms op vrijwillige basis, maar meestal gedwongen. Ook de hierop volgende fasen van integratie binnen de Fortis Holding, de overheidsinterventie en de formering van een nieuwe ABN Amro Bank, hebben veel invloed gehad op de omvang van de auditororganisatie, de cultuur en de werkwijze. De auditororganisatie is aangepast aan de structuur van de nieuwe bank: kleiner en actief in minder landen, met een werkomgeving waarin vertrouwen, professionaliteit en ambitie belangrijke speerpunten zijn geworden.

Sam Huibers, auditmanager bij Heineken International, verzorgt de volgende estafettecolumn. Hij heeft een buitengewone kennis van en interesse in het onderwerp project/programma-audit. Ik wil Sam vragen nader in te gaan op de rol van de auditor in veranderingstrajecten. □



Fraudebeheersing is niet meer weg te denken in het vakgebied internal auditing. Maar besteden internal auditors in de praktijk voldoende aandacht aan fraudebeheersing? Zijn ze geschikt om frauderisico's te signaleren? Wat vinden ze hier zelf van en hoe denken fraude-experts over de taken van internal auditors op dit specifieke gebied? De resultaten van twee in augustus 2010 uitgevoerde surveys en de in november 2010 door de IIA-werkgroep 'Fraude en de Internal Auditor' georganiseerde round-table, werpen licht op deze vraagstukken.

# 'To think like a thief'

## zit niet in de genen van de auditor

Drs. ing. R. Autar RE RO  
N.J. den Hartigh EMIA RO CPI

In maart 2011 bestond de werkgroep 'Fraude en de Internal Auditor' van het IIA een jaar. De werkgroep bestaat uit Bas Vis, Karoline Muijs, Marcel Scholte, Serge van Verseveld, Nicole den Hartigh en Revenne Autar. Aan de werkgroep is bij de start in 2010 een tweetal doelen gesteld:

- het bewerkstelligen van extra aandacht bij beroepsgenoten voor fraudebeheersing;
- beroepsgenoten een (extra) handreiking verstrekken voor het vanuit vaktechnisch oogpunt adequaat invullen van hun verantwoordelijkheid met betrekking tot fraudebeheersing.

Om inzicht te krijgen in de kennis en ervaring in de praktijk verzamelde de werkgroep informatie bij twee groepen: CAE's (chief audit executives) en CPI's (certified forensic professionals). De hiervoor ontwikkelde surveys zijn in de periode juli-augustus 2010 uitgevoerd en leverden waardevolle informatie op in relatie tot het thema fraudebeheersing. In totaal namen 53 CAE's en 17 CPI's aan de survey deel.

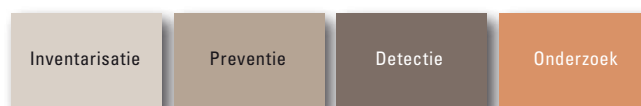
De surveyresultaten zijn gebruikt als basis tijdens een round-table die op 17 november 2010 plaatsvond. Twintig prominenten uit beide doelgroepen waren bij deze geslaagde bijeenkomst aanwezig. Aan hen zijn prikkelende stellingen voorgelegd waarover gestemd kon worden. Dit artikel bevat een weergave van de belangrijkste resultaten van de surveys en de round-table.

### Definitie en beheersingsfasen

De eind 2009 door IIA Inc uitgebrachte *Practice Guide Internal Auditing & Fraud*<sup>1</sup> definieert fraude als 'any illegal act characterised by deceit, concealment or violation of trust. These acts are not dependent on the application of threat of violence or physical force. Frauds are perpetrated by parties and organizations to obtain money, property or services; to avoid payment or loss of services; or to secure personal or business advantage'.

Fraudebeheersing bestaat uit vier fasen (zie *figuur 1*) te weten:

1. Inventarisatie: het systematisch identificeren van frauderisico's.
2. Preventie: het beleid, de aanwezige procedures, trainingen en communicatie, allemaal gericht op het voorkomen van fraude.
3. Detectie: het opsporen dat fraude plaatsvindt of heeft plaatsgevonden.
4. Onderzoek: het verrichten van een onderzoek met als doel het vergaren van voldoende bewijs om fraude vast te kunnen stellen.



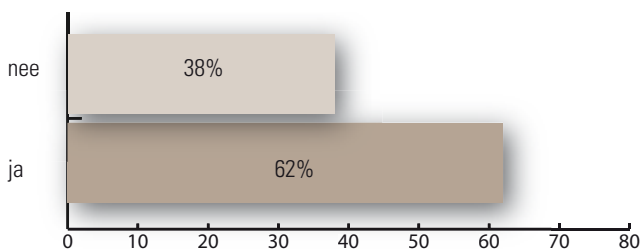
Figuur 1. De vier beheersingsfasen van fraude





### Fraudedefinities en richtlijnen voor fraude

Aan de CAE's is gevraagd of zij de fraudedefinitie van het IIA gebruiken (zie *figuur 2*). Achtergrond hierbij is dat deze informatie een beeld geeft van het belang van een partij als het IIA rondom dit onderwerp. 62 procent van de respondenten geeft aan dat dit het geval is. De overige respondenten maken gebruik van een eigen fraudedefinitie, gebruiken de fraudedefinitie van het NIVRA/NBA of hebben geen fraudedefinitie beschikbaar binnen de eigen organisatie.



Figuur 2. Hantering IIA-definitie fraude door IAD's

### De aandacht van IAD's voor fraudebeheersing

De CPI's zijn van mening dat de IAD's het onderwerp fraudebeheersing op verschillende manieren oppakken. Er is geen eenduidig proces. Fraude krijgt volgens de CPI's weliswaar aandacht, maar fraudebewustzijn, kennis en praktijkervaring zijn bij IAD's over het algemeen onvoldoende ontwikkeld.

De CAE's zijn het ermee eens dat fraude op verschillende manieren wordt opgepakt en geven toe dat er onvoldoende aandacht is voor fraudebeheersing doordat de werkzaamheden voornamelijk gericht zijn op financial auditing. De overall conclusie luidt dat een cyclische aanpak voor fraudebeheersing ontbreekt.

### Alle IIA-leden verplicht trainen in fraudebeheersing

Driekwart van de deelnemers was het eens met de stelling dat alle IIA-leden verplicht getraind moeten worden op gebied van fraudebeheersing. Zonder een gedegen opleiding kunnen er minder fraudegevallen worden gesignaleerd en opgespoord. Het gebrek aan een dergelijke opleiding voor internal auditors betekent dat op dit moment IAD's een beperkte bijdrage kunnen leveren in de eerste drie fasen van fraudebeheersing.

De tweede breed gedragen opvatting is dat fraudeonderzoek een specialisme is waarvoor training vereist is. Een doorsnee internal auditor beheerst bijvoorbeeld niet de benodigde verhoortechnieken die van cruciaal belang kunnen zijn voor dit type onderzoek. Maar niet alles is te trainen. Fraudeonderzoek is een combinatie van (actuele) kennis betreffende fraudebeheersing, praktijkervaring (veel vliegreun), professional scepticism en specifieke talenten die een onderzoeker van nature dient te hebben. Voorbeelden van die talenten zijn onafhankelijkheid, integriteit en goed kunnen luisteren. Indien deze kennis en ervaringen ontbreken, is het raadzaam dat een IAD niet zelfstandig aan fraudeonderzoek doet.

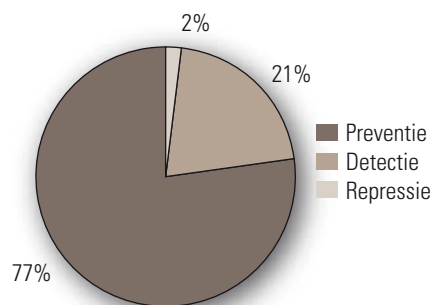
### Doorvertaling onderwerp fraude binnen eigen IAD

Aan de CAE's werden twee vragen voorgelegd in relatie tot de

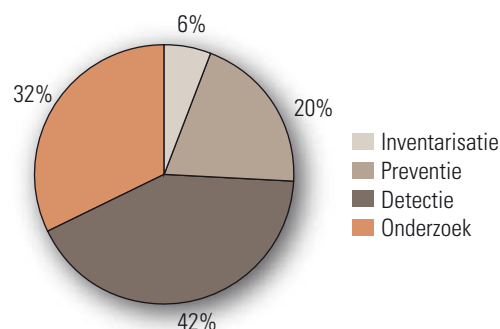
Het voordeel van het betrekken van internal auditors bij fraudeonderzoek is dat zij doorgaans kennis van en ervaring met de eigen organisatie hebben.

De ervaring leert dat de snelheid van handelen bijdraagt aan het welslagen van een fraudeonderzoek. Een reguliere samenwerking tussen internal auditors en CPI's zou een antwoord kunnen zijn om op effectieve en efficiënte wijze met fraudebeheersing om te gaan.

eigen afdeling: op welke beheersingsfase ligt de nadruk binnen uw IAD? (zie *figuur 3*) en: op welke wijze krijgt het onderwerp fraudebeheersing aandacht binnen uw IAD? (zie *figuur 4*). De CAE's zeggen de nadruk op preventie te leggen, maar besteden vooral aandacht aan fraudedetectie. Waarschijnlijk is de perceptie van de CAE's betreffende de focus op fraudebeheersing anders dan de werkelijke tijdsbesteding. Bij fraudebeheersing wordt preventie doorgaans het meest belangrijk geacht. Voorkomen is immers beter dan genezen. Toch blijkt in de praktijk het accent vaak op detectie en onderzoek te liggen.



Figuur 3. Nadruk



Figuur 4. Aandacht

### 'To think like a thief' zit niet in de genen van internal auditors

De CPI's zijn van mening dat er over het algemeen voldoende aandacht is voor bewustwording en risicodenken bij IAD's. Een verbetering van fraude-expertise is voor internal auditors cruciaal om adequaat op te kunnen treden in fraudeonderzoeken. Meer oog voor de oorzaken van frauderisico's, meer aandacht voor (afwijkend) gedrag en professional scepticism zijn de gebieden waar verbeteringen gerealiseerd dienen te worden.

De CAE's zijn het eens met de stelling dat het 'denken als een



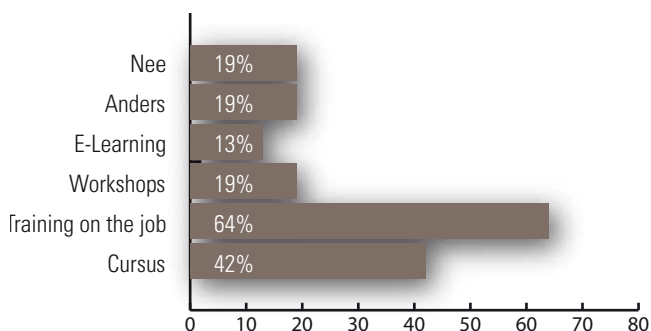
dief' niet past bij de doorsnee internal auditor. Een internal auditor richt zich doorgaans op 'gelegenheid', dus: waar in het proces bestaat de mogelijkheid om te kunnen frauderen? Een fraudeonderzoeker betreft ook de elementen 'druk' en 'rationalisatie' in zijn aanpak. Deze drie-eenheid vormt de fraudedriehoek (LaSalle, 2007).

Er is tijdens de round-table nog een ander aspect benoemd. Daar waar een internal auditor oordeelt over opzet, bestaan en werking van beheersmaatregelen, moet een fraudeonderzoeker het oordelen juist nalaten. Hij doet aan waarheidsvinding. De in de frauderapportage gepresenteerde feiten dienen dan voor zichzelf te spreken.

### Specifieke fraudetraining bij IAD's

De CAE's is gevraagd of de medewerkers specifieke training krijgen op gebied van fraudebeheersing (zie *figuur 5*). Internal auditors blijken vooral training on the job aangereikt te krijgen (64 procent). Dit betekent dat internal auditors volgens de respondenten het vak van fraudebeheersing in de dagelijkse praktijk leren. Dit lijkt onlogisch, aangezien fraude doorgaans een incident is, waarbij van 'opdoen van ervaring in de dagelijkse praktijk' doorgaans geen sprake kan zijn. Daarnaast scoort het volgen van een cursus hoog (42 procent).

De CPI's geven aan dat zij de fraudeonderzoekwerkzaamheden doorgaans in de dagelijkse praktijk leren. Het is de vraag of een internal auditor die noodzakelijke praktijkkennis wel kan opdoen binnen de eigen organisatie. Fraudeonderzoek staat te boek als 'bijzonder onderzoek' waarmee al wordt aangegeven dat dit doorgaans incidentele onderzoeken betreft. Het opdoen van theoretische kennis alleen is niet voldoende, maar kan wel helpen bij het leren begrijpen van de achtergronden.



Figuur 5. Specifieke fraudetraining

### Van fraudeonderzoek heeft de IAD weinig kaas gegeten

CPI's meldden dat er een onderscheid te maken is in kennis en kunde van internal auditors bij de vier fasen van fraudebeheersing. De fasen 'detectie' en 'onderzoek' komen volgens hen het minst sterk bij auditors naar voren. Een kritieke grondhouding is cruciaal om het fraudeonderzoek tot een goed einde te brengen.

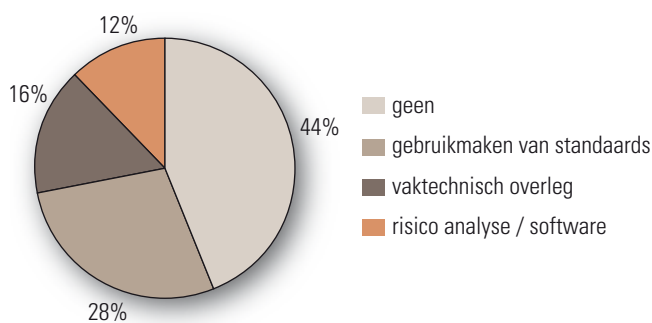
Fraudeonderzoek vergt andere, specifieke capaciteiten, waarbij out of the boxdenken passend is. Afhankelijk van de situatie dient er adequaat gehandeld te worden. Dit vraagt om de nodige vaardigheden en ervaring. CPI's die deelnamen zijn bereid hun kennis en ervaringen te delen met internal auditors. Door fraudegevallen uit de praktijk in een leeromgeving te plaatsen, kunnen kennis, informatie en ervaring eenvoudig worden uitgewisseld en uitgedragen. De werkgroep zal een voorstel uitwerken hoe deze kennis en ervaringsuitwisseling vorm te geven.



### Fraude-indicatoren zijn te vertrouwelijk om te willen delen

Aan de CAE's is gevraagd welke best practices er binnen hun IAD bestaan op het gebied van fraudebeheersing (zie *figuur 6*). In 44 procent van de gevallen zijn er volgens de respondenten geen best practices voorhanden. Volgens 28 procent van de respondenten wordt gebruikgemaakt van standaarden.

Op de surveyvraag aan de CAE's of er bereidheid is om best practices te delen werd terughoudend gereageerd. Opvallend is dat alle CAE's wel best practices van anderen willen ontvangen.



Figuur 6. Best practices

Geheimhouding wordt doorgaans genoemd om de best practices niet te delen. Maar waar een wil is, is een weg. Anonimiteit kan worden gewaarborgd, bijvoorbeeld door gegevens geanonimiseerd te delen.

### Conclusies

De belangrijkste conclusies op basis van de survey en de round-table zijn:



- IAD's hebben het IIA nog niet volledig geaccepteerd als 'primary standard setting body' op het gebied van fraude.
- Internal auditors zouden meer actief kennis over fraudebeheersing moeten verwerven.
- Internal auditors moeten meer hun beperkingen (er)kennen ten aanzien van fraudeonderzoek.
- Fraudebeheersing moet een meer prominente plaats in de opleiding van internal auditors krijgen.

De rode draad in de survey en de round-table was dat het internal auditors ontbreekt aan (praktische) kennis ten aanzien van fraude. Er is voldoende theoretisch materiaal (onder andere

practice guides) beschikbaar, maar verdieping van specifieke kennis alsmede het daadwerkelijk opdoen en delen van ervaring, zijn noodzakelijk om de theorie op juiste wijze concreet toe te passen. Vooral ook gezien de verwachtingen die bestaan ten aanzien van de internal auditor op het gebied van preventie en detectie. Enerzijds zou er meer en eerder aandacht moeten zijn voor kennisontwikkeling op dit specifieke terrein. Een mogelijkheid hier toe is het inbedden van fraudebeheersing in het curriculum van de postdoctorale opleidingen Internal Auditing. Anderzijds dient praktijkervaring opgedaan te kunnen worden. Dit kan bijvoorbeeld door kennis te nemen van praktijkcasussen in vakbladen. Maar beter nog is het trainen van praktijkcasussen in de dage-

lijkse werkelijkheid. Dit is lastig voor internal auditors doordat fraudeonderzoek binnen een organisatie doorgaans incidenteel voorkomt, waardoor diepgaande praktijkervaring simpelweg niet intern kan worden opgedaan. Bovendien mag een internal auditor niet alle elementen van een fraudeonderzoek zelf uitvoeren op basis van de IIA gedrags- en beroepsregels. In de eerste drie fasen van fraudebeheersing kan een internal auditor absoluut een positieve bijdrage leveren doordat hij kennis heeft van de organisatie, de heersende cultuur, het type leiderschap en van de risico's en beheersingsmaatregelen. Het organiseren van een 'bootcamp' om fraudeonderzoek in de praktijk op basis van bestaande casussen te trainen, geleid door CPI's, is een van de plannen die de werkgroep de komende periode nader gaat uitwerken. □

#### Noten

1. The Institute of Internal Auditors, *IPPF Practice Guide, Internal Auditing and Fraud*, 2009.
2. Hartigh, N.J. den, *Frauditing, routeboek bij fraudeonderzoek*, Kluwer, Deventer, 2007.

Revenne Autar (l) is hoofd Interne Audit Dienst van vts Politie Nederland.  
Nicole den Hartigh is manager Forensic & Dispute Services bij Deloitte.



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

Personalia

- Drs. **M.J.A. Koedijk** RA RE stapte over van het ministerie van Financiën naar de gemeente Amsterdam, ACAM Accountancy en Advies.
- Drs. **R.L. Pelle** EMIA RO werkt sinds kort bij Akzo Nobel Nederland bv. Hij komt van Jefferson Wells bv.
- Drs. **C. Jones** EMIA CIA RO stapte over van ABN Amro Bank nv naar Windward Island Bank Ltd.
- Drs. **T.L. Chang** CIA versterkt Qilin Finance. Voorheen was hij werkzaam bij Hexion Specialty Chemicals bv.
- Drs.ing. **M.R. van Schieveen** RO is aangesteld bij ABN Amro Bank nv. Hij komt van Ernst & Young.
- **R.H. Smit** RO is binnen het ministerie van Defensie overgestapt van staf CLAS naar bedrijfsgroep Catering (Paresto).

- Drs. **D. van den Berg** was werkzaam bij ING Groep en is overgestapt naar Sanoma Corporation.
- **S.V. Toewar** MSc is aangesteld bij The Royal bank of Scotland nv. Zij komt van ABN Amro Bank nv.
- **D.D.J. Webbers** EMIA RO werkte voor Friesland Bank nv. Hij maakte de overstap naar CITCO Bank Nederland nv.
- Drs. **H.T. Bouwknecht-van Schie** RA is overgestapt van Careyn Holding bv naar DELA Natura Uitvaartverzekeringen nv.
- **R.R.K. Mohunlol** is aangesteld bij The Royal bank of Scotland nv. Hij was voorheen verbonden aan ABN Amro Bank nv.



## Management by het boekje!

Wouter Fioole, Vincent van der Windt • Scriptum • ISBN 9789055947638 • € 16



Nemen veel managers zichzelf niet een beetje te serieus? Bestaat management niet vooral uit veel gebakken lucht? Is management überhaupt wel een vak? Talloze deskundigen zeggen van wel. En diezelfde deskundigen hebben allemaal een managementmethode paraat die hét antwoord biedt op alle managementissues.

Management by objectives, management by fear, management by walking around, management by Attila the Hun. De auteurs zetten tal van management-bymethoden op een rij. Wat houdt de methode in? Waar komt deze vandaan? Wat zijn de haken en ogen? En, vooral, wat is toch het nut ervan?

De auteurs geven in dit boek praktische, direct bruikbare managementtechnieken. Toch proberen ze de lezer – of zijn manager – met beide benen op de grond te houden. Mensen moeten zich niet laten leiden door hypes en trends in managementland. Het devies: wees realistisch en blijf vooral uzelf! Doe gewoon waar u goed in bent.

## 75 Checklisten voor de nieuwe manager

Asha Kalijan • Van Duuren Media • ISBN 9789089650757 • € 19,95



Als manager heb je een breed palet aan taken en verantwoordelijkheden, variërend van het coachen en motiveren van je medewerkers tot het geven van presentaties en het maken van financiële rapportages. In *75 Checklisten voor de nieuwe manager* passeren de belangrijkste processen waarmee managers te maken hebben de revue. U kunt lezen hoe iets ook alweer zit, hoe u een proces het best kunt doorlopen, welke zaken

u precies nodig hebt of hoe u iets goed kunt aanpakken. Kortom, de checklisten in dit boek geven u de zekerheid dat u niets over het hoofd ziet, met name op de momenten dat u veel punten tegelijk moet overzien, te maken hebt met ingewikkelde procedures of in onbekende situaties belandt.

## Iedereen CEO

### Netwerkleiderschap en de nieuwe organisatie

Menno Lanting • Business Contact • ISBN 9789047003878 • € 22,50



Sociale netwerken en nieuwe technologieën stellen de kenniswerker in staat om zelf zijn werk te organiseren en zijn professionele ontwikkeling vorm te geven. Daar is lang niet altijd meer een organisatie of een manager voor nodig.

Wat betekenen de nieuwe organisatievormen voor de rol van de manager? En moet de traditionele machtsstructuur op zijn kop nu de rol van collectief leiderschap toeneemt? Hoe kunnen kenniswerkers social media gebruiken om hun kennis en kunde beter over het voetlicht te brengen? Auteur Menno Lanting beantwoordt deze en andere vragen in dit vervolg op de bestseller *Connect!*

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





# Auditor bereid je voor op fraude deel 2

In dit artikel beschrijven wij de bijdrage van een interne auditdienst (IAD) aan effectief fraudeonderzoek. Het is een vervolg op het artikel *Auditor bereid je voor op fraude – deel 1* (*Audit Magazine*, 4-2010), waarin een toelichting is gegeven op het begrip fraude, signalen, maatregelen, verantwoordelijkheden en de relevante wet- en regelgeving.

C.F. van Bommel RE  
J.F. Kuperus RO RE CIA CISA

Fraude krijgt veel aandacht in de media. De recente golf boekhoudschandalen bevestigt dat er ondanks controle, governance en extern toezicht zwakke plekken blijven bestaan. Uit onderzoek blijkt dat een op de zeven Nederlandse bedrijven het afgelopen jaar door fraude is getroffen (PwC, 2009). De laatste twee jaar heeft zelfs 26 procent van de Nederlandse bedrijven te maken gehad met een 'significante fraude' (*Managers Online*, 2010). Het bedrijfsleven en de overheden geven er liever geen ruchtbaarheid aan als intern fraude heeft plaatsgevonden. Fraude resulteert immers in imagoschade. Met name voor de financiële wereld kan imagoschade funest zijn gezien het belang van het vertrouwen van de buitenwereld in de bedrijfsvoering van financiële instellingen. Dat imagoschade funest kan zijn blijkt uit het voorbeeld van de oproep van de voorman van de Stichting Hypotheekleed begin oktober 2009 in het televisieprogramma *Goedemorgen Nederland* om geld bij de DSB weg te halen. Nog geen drie weken later werd de DSB failliet verklaard.

**Snelheid van handelen is gewenst om de schade zoveel mogelijk te beperken**

Een onderzoek naar fraude dient uiterst secuur plaats te vinden om juridisch vervolg mogelijk te maken. Tegelijkertijd is snelheid van handelen gewenst om de schade zoveel mogelijk te beperken. Deze twee eisen kunnen met elkaar botsen. Interne auditdiensten kunnen een bijdrage leveren aan onderzoek naar fraude. De effectiviteit hiervan kan worden vergroot door zich gedegen voor te bereiden en in het verlengde hiervan de organisatie te ondersteu-

nen bij de voorbereiding (*Forensic & Integrity*, KPMG, 2010). In dit artikel gaan we in op de fraudepreventie en -detectierol van de interne auditor en wat een interne auditor kan betekenen bij een fraudeonderzoek. Dit om een zo effectief mogelijk onderzoek naar de fraude te realiseren. We beschrijven onder andere twee modellen om fraude in kaart te brengen. Het eerste model betreft het inzichtelijk maken van de stakeholders en het tweede model omvat de processen, applicaties en IT-infrastructuur. Ook besteden we aandacht aan het frauderesponseplan. Daarnaast beschrijven wij de valkuilen voor de interne auditor.

De rol van de interne auditor

*Je kunt het vuur verbergen, maar wat dacht je met de rook te doen?*

(Sydney Justin Harris)

**Wat kan de interne auditor doen om zich zo effectief mogelijk op fraude voor te bereiden?**

Conform de IIA-richtlijnen dient de interne auditor fraudesignalen te herkennen, deze signalen te evalueren en te besluiten om nader onderzoek uit te (laten) voeren, de juiste organen te informeren over de (mogelijke) fraude en is hij verantwoordelijk om verder onderzoek te ondersteunen. De basis hiervan ligt in reguliere audits, waarbij de interne auditor te allen tijde alert dient te zijn op fraudesignalen.

Signalen van fraude en ongewenst gedrag zijn nog geen feitelijk bewijs. Bij het vermoeden van fraude zal objectief onderzoek uitsluitel moeten geven of er fraude is gepleegd en zo ja, hoe en door wie? Bij het constateren van fraude dient een organisatie snel tot handelen over te gaan. Wellicht moet de pers te woord



worden gestaan. Maatregelen dienen getroffen te worden om verdere schade te beperken en bewijsmateriaal dient zeker gesteld te worden. De maatregelen kunnen worden getroffen door interne medewerkers, maar ook kan gebruik worden gemaakt van specifieke externe expertise. Dit kan nodig zijn om bijvoorbeeld de inhoud van harde schijven veilig te stellen. Deze en andere zaken dienen vooraf uitgewerkt te zijn om adequaat te kunnen handelen. Een responseplan voor fraude biedt dan uitkomst (*Independent Living Fund*, 2009).

### Frauderresponseplan

#### • Doelstelling

Een frauderresponseplan bevat een leidraad voor met name de stappen die in de eerste uren en dagen moeten worden genomen. Het treedt in werking zodra fraude wordt vermoed of is ontdekt. Vragen waarop het frauderresponseplan antwoord dient te geven zijn: hoe formeel je een crisisteam? Hoe stel je bewijsmateriaal veilig? Hoe beperk je de schade?

van het onderzoek is dat er gebruikgemaakt kan worden van zijn specifieke businesskennis. Een reden om dit niet te doen zou kunnen zijn dat de auditor een evaluatie uitvoert naar de effectiviteit van fraudeonderzoeken. Het kan ook zijn dat de interne auditdienst onvoldoende geschikte resources heeft.

In een crisisteam hebben naast het verantwoordelijk management ook een jurist, een medewerker IAD, een medewerker van de afdeling communicatie en, zonodig, IT-specialisten zitting. Bij de start kan reeds bepaald worden of ook externe expertise nodig is. Dit zou een advocaat en/of een bedrijfsrecherchebureau kunnen zijn. Het is aan te bevelen vooraf te analyseren welke partij bij welk type fraude het best kan worden ingeschakeld. Is er behoefte aan een specialist inzake financiële processen, aan een specialist op het gebied van ondervragingstechnieken of aan een specialist op het gebied van fysieke beveiliging?

Specifieke taken van het crisismanagementteam zijn het uitvoeren van een spreekverbod, het in kaart brengen van de fraudeomgeving (stakeholders, processen, applicaties en IT-infrastructuur) en het bepalen van de omvang van de fraude. Al tijdens het preliminair onderzoek wordt vastgesteld welke vervolgacties nodig zijn om de schade zoveel mogelijk te beperken. Dit kan zijn ontslag of schorsing van de vermoedelijke dader(s), aangifte bij de politie, beslaglegging en het inlichten van de verzekeringsmaatschappij.

#### • Hoe stel je bewijsmateriaal veilig?

Het is van groot belang dat bewijsmateriaal veiliggesteld wordt. Belangrijk is dat computers niet worden uitgezet. Ook is het af te raden om de harde schijf van een pc te kopiëren. Bij een kopieeractie wordt automatisch informatie toegevoegd waardoor de waarde van het eventueel op de pc aanwezige bewijs mogelijk teniet wordt gedaan. In voorkomende gevallen is het aan te bevelen hiervoor een forensisch onderzoeker in te schakelen.

Andere bronnen die veiliggesteld dienen te worden zijn onder andere de USB-stick, de mobiele telefoon, de fax, de telefoon(centrale), tapes van telefoonverkeer, de mail server en de toegangsregistratie. Bij het veiligstellen van deze bronnen moet de inhuur van externe expertise overwogen worden. Andere bronnen van informatie zijn onder andere de inhoud van

#### • Hoe formeel je een crisisteam?

Er zal een crisisteam samengesteld moeten worden. Vooraf is reeds bepaald wie hierin zitting moeten hebben en waar deze mensen bereikbaar zijn. Het moet ook duidelijk zijn welke rollen de deelnemers gaan vervullen. De rol van de auditor dient in ieder geval te zijn opgenomen in het audit charter. Gaat de interne auditor bijvoorbeeld een deel van het onderzoek uitvoeren of heeft hij alleen een regiefunctie en voert een extern specialist het onderzoek uit? Het voordeel van een auditor die deel uitmaakt

bureaus, prullenbakken en postvakjes. Het onderzoeksteam dient rekening te houden met de mogelijkheid dat de te interviewen personen mogelijk in een later stadium niet meer of niet snel beschikbaar zijn door vakanties of uitdiensttredingen. Bij interviews is het belangrijk de geïnterviewde te informeren over de aanpak van het fraudeonderzoek. De interviews dienen met minimaal twee interviewers te worden afgenomen en bij voorkeur te worden opgenomen. Tot slot dient de ondernemingsraad volgens de wetgeving te worden geïnformeerd over het fraudeonderzoek.



• *Hoe beperk je de schade?*

Zoals al genoemd is het van belang de schade te beperken. Enerzijds door maatregelen te treffen zodat frauduleuze handelingen worden stopgezet en strafbaar gesteld kunnen worden. Het strafbaar stellen van fraudes kan overigens alleen als de fraudeur op de hoogte is geweest van de huisregels van de organisatie. Uit jurisprudentie blijkt dat de rechter eerder een ontslag bevestigt wegens het niet volgen van de procedures en huisregels dan dat hij een ontslag accepteert op grond van frauduleus handelen (Aukema ICT, 2010).

Anderzijds kan schade beperkt worden door de gevolgen in de hand te houden door middel van bijvoorbeeld beslaglegging, het blokkeren van bankrekeningen, user id's en toegangspassen, het informeren van de relevante afdelingen (receptie, bewaking) en partijen (bestuur, audit committee), het inleveren van de autosleutels, tankpas en de company card.

Afhankelijk van de soort fraude zullen ook externe partijen, zoals leveranciers, klanten en toezichthouders geïnformeerd moeten worden. Inzake het informeren van externe accountants en toezichthouders geldt in het algemeen een 'breng en haal'-plicht. Voor het informeren van overige partijen dient de organisatie de afweging te maken wat de gevolgen zijn met betrekking tot imago en de schadebeperking.

Door dit alles vooraf gedetailleerd vast te leggen in het fraude-responseplan, gaat geen onnodige tijd verloren en wordt de kans verkleind dat het onderzoek en een eventuele rechtsgang vertraging oplopen en/of dat de schade onnodig wordt vergroot.

De rol van de interne auditor na constatering van een fraude

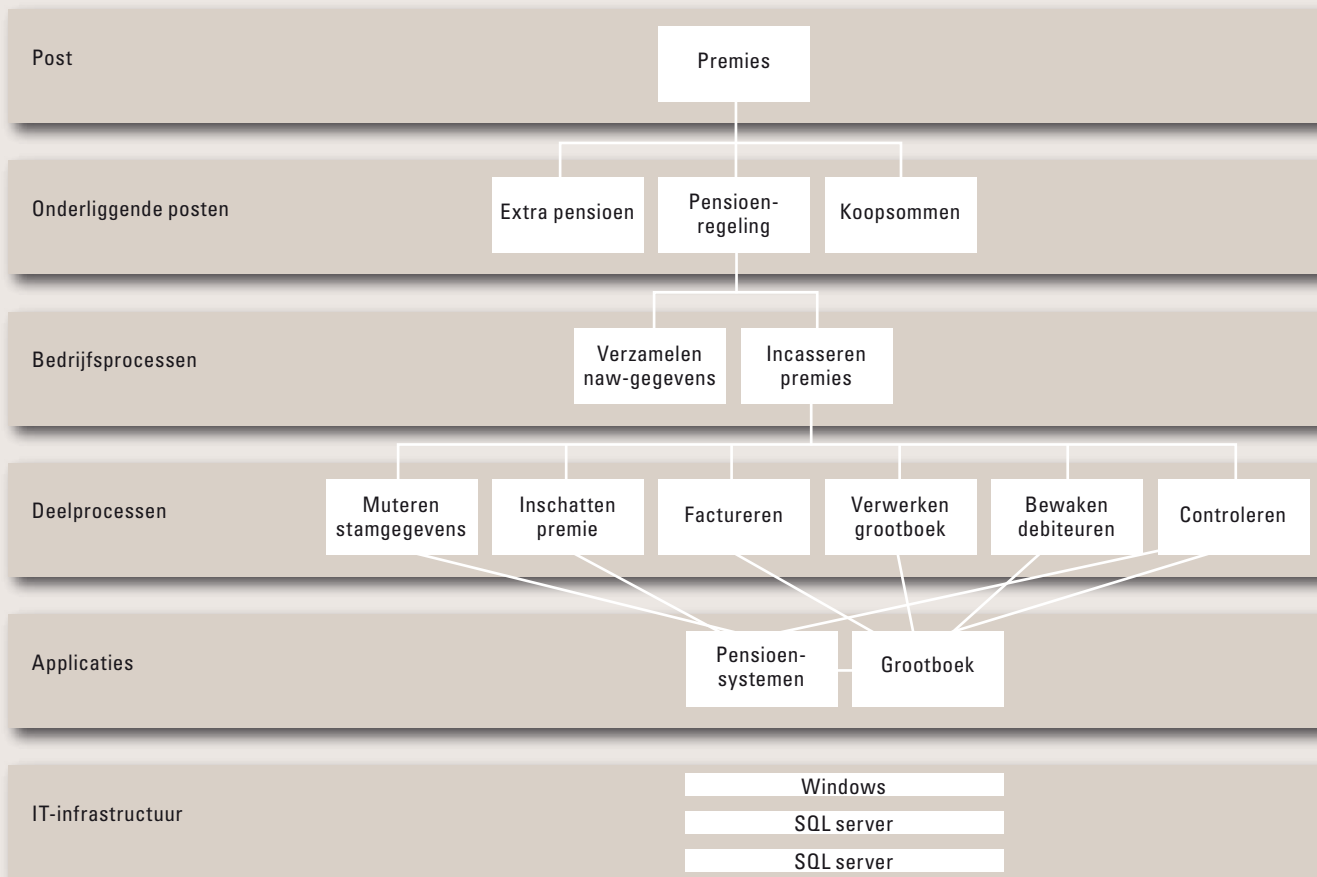
*Zij, die als toeschouwer in de wereld verkeren, kennen haar dikwijls beter dan zij die er een rol spelen.*

(Jacques Bénigne Bossuet)

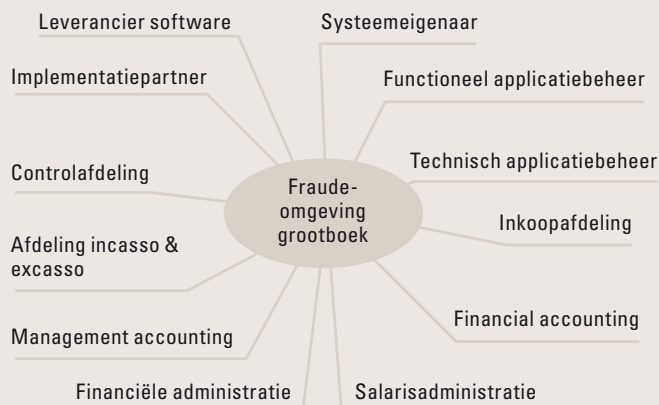
**In kaart brengen van de fraudeomgeving**

Een belangrijke bijdrage die de auditor kan leveren in een fraudeonderzoek is het in kaart brengen van de stakeholders, de processen, applicaties en de IT-infrastructuur. In zijn dagelijkse auditwerkzaamheden heeft de auditor reeds voldoende basis opgebouwd van de omgeving om deze verder uit te diepen en vast te leggen in overzichten. Op basis van de vervaardigde overzichten kan de externe onderzoeker efficiënt zijn deel van het onderzoek doen. Bij het in kaart brengen van de omgeving staan de auditor diverse hulpmiddelen ter beschikking. Een daarvan is een schema van de stakeholders, een ander hulpmiddel is een schema waarin de processen, applicaties en IT-infrastructuur schematisch zijn opgenomen. Uiteraard zijn andere hulpmiddelen zoals een processchema en een verantwoordelijkhedenmatrix ook mogelijk.

Voor het in kaart brengen van de stakeholders dient de omgeving waarin de fraude heeft plaatsgevonden centraal te worden gesteld. In ons voorbeeld is dat het financiële boekhoudsysteem (zie figuur 1). Vervolgens dienen hieraan alle relevante verantwoorde-



Figuur 1. Voorbeeldoverzicht stakeholders fraudeomgeving



Figuur 2. Voorbeeldoverzicht processen, applicaties en IT-infrastructuur van een fraudeomgeving

lijken, beheerders en gebruikers te worden gekoppeld. Op basis van het ontstane overzicht kan de externe onderzoeker bepalen wie geïnterviewd dient te worden.

Voor het in kaart brengen van de processen, applicaties en de IT-infrastructuur hanteren wij een overzicht waarvan de basis komt uit de publicatie *IT Control Objectives for Sarbanes-Oxley*. In een

externe expertise is vooral zinvol als binnen de organisatie zelf geen ervaring met jurisprudentie op gebied van fraude aanwezig is of omdat de technische hulpmiddelen ten behoeve van het onderzoek ontbreken. □

## Conclusie

Een effectieve aanpak van onderzoek naar fraude behoeft de benodigde kennis en voorbereiding. Als een interne auditdienst aan deze twee vereisten voldoet, kan deze een belangrijke bijdrage leveren. De interne auditor moet zich bewust zijn van potentiële fraude en wat wel en niet te doen tijdens een fraudeonderzoek. Met de specifieke kennis van de organisatie kan de internal auditdienst de fraudeomgeving in kaart brengen. Een externe specialist kan vervolgens op basis van dit overzicht interviews met stakeholders plannen en relaties leggen tussen processen, applicaties en de IT-infrastructuur. Door deze werkwijze kan secuur en snel onderzoek worden uitgevoerd, zodat de schade die door fraude is veroorzaakt geminimaliseerd wordt.

## De auditor is bij uitstek geëquipeerd om de fraudeomgeving in kaart te brengen

eerder verschenen artikel hebben wij op basis van dat model een omgeving uitgewerkt (Van Bommel en Van Goor, 2005). Door middel van dit overzicht kan de externe onderzoeker de onderlinge relaties efficiënt nader onderzoeken (zie *figuur 2*).

### Inschakelen externe expertise ten behoeve van juridische vervolging

Er zijn in Nederland diverse partijen (bedrijfsrecherchebureaus, accountantskantoren) die ingeschakeld kunnen worden om het fraudeonderzoek mede uit te voeren. De ervaring leert dat hulp van buitenaf dikwijls onontbeerlijk is, zeker als bijvoorbeeld de inhoud van een harde schijf dusdanig moet worden veiliggesteld dat deze als bewijs in een rechtszaak kan dienen. Daarnaast is hulp van specialisten bij het uitvoeren van interviews met verdachten en direct betrokken nuttig. De externe specialisten leveren een gedetailleerd dossier ten behoeve van de rechtsgang. Om de kwaliteit van het dossier te borgen heeft een review op het dossier door een interne auditdienst toegevoegde waarde. Deze toegevoegde waarde zit in het feit dat de interne auditor de meeste kennis heeft van de fraudeomgeving. Het inschakelen van

### Literatuur

- Aukema ICT, 2010, Fraudepreventie, [www.sjouke-aukema.nl/ict/2852/index.html](http://www.sjouke-aukema.nl/ict/2852/index.html).
- Bommel, C.F. van en H.M. van Goor, H.M. van, 'IT-auditing afbakenen in het kader van de jaarrekeningcontrole', *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, jg. 79, nr. 6, 2005, p. 284-292.
- Bommel, C.F. van en J.F. Kuperus, Auditor bereid je voor op fraude – deel 1, *Audit Magazine*, nr 4, 2010, p. 37-39.
- *Forensic & Integrity* KPMG, 2010, 'Veel gestelde vragen: Fraud Risk Management', [http://www.kpmg.nl/site.asp?id=39057&process\\_mode=mode\\_doc&doc\\_id=42214](http://www.kpmg.nl/site.asp?id=39057&process_mode=mode_doc&doc_id=42214)
- Independent Living Fund, 2009, *Fraud Response Plan*.
- PwC, Global Economic Crime Survey 2009. Resultaten wereldwijd, West-Europa en Nederland.



Stan van Bommel (l) en Fedde Kuperus waren als externe auditor werkzaam bij een van de big four-accountantskantoren en daarna als interne auditor in de financiële sector. Vanuit hun werkervaring bij de diverse organisaties geven zij hun visie op de aandachtspunten voor de interne auditor bij fraude.





# Wie audit de auditor?

Enige tijd geleden onderging de IAD van Eneco de IIA QAR (Quality Assessment Review). *Audit Magazine* zocht Carlo Bavius, hoofd van de IAD, op om hem naar zijn ervaringen te vragen.

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

## **Kunt u eerst iets vertellen over de auditdienst waar u leiding aan geeft, zodat een duidelijk beeld ontstaat van de doelstellingen, focus en ontwikkeling als groep?**

“Eneco Internal Audit is een vrij jonge afdeling die pas drie jaar bestaat. We zijn nu een middelgrote IAD. We huren geregeld externe expertise in als het gaat om de ‘zwaardere’ onderwerpen waar wij onvoldoende kennis van hebben. Ons team is heel verschillend omdat ik voorstander ben van diversificatie. Niet alleen door vrouwen aan te nemen, maar ook door een scala aan auditexpertise met verschillende achtergrond in te schakelen. Dat zie je ook aan de onderwerpen die wij auditen, dat gaat van de bouw van een energiecentrale tot duurzaamheidsbeleid, processen, ICT, cultuur, investeringsvoorstellen en veiligheid.

Bij ons is geen auditor hetzelfde qua achtergrond, ze komen van de Big 4, de overheid, internationale ondernemingen of zijn ex-freelancers. Ik omschrijf onze afdeling graag als ‘best in class’ als het gaat om internal auditing, tenminste, dat hoop ik dan. Als je een IAD helemaal van de grond af aan mag opbouwen, is het voordeel dat er geen vastgeroeste opvattingen zijn en je alles gelijk kwalitatief goed aan kunt pakken. Ik doe geen concessies als het om kwaliteit gaat en dat heeft zijn vruchten afgeworpen.

We zijn nog steeds in ontwikkeling. Het kwaliteitsstempel van IIA, NIVRA en NOREA is een mooie afsluiting van drie intensieve opbouwende jaren. Naast internal auditing ben ik onlangs ook verantwoordelijk geworden voor internal control, waarbij wij Eneco faciliteren om te komen tot het in control statement in het jaarverslag. Daarnaast richt onze afdeling zich sinds kort op fraudeonderzoek en -detectie. Het zijn drie rumoerige en spannende jaren geweest, nu is het tijd om stabiliteit aan te brengen.”

## **Heeft iemand bij Eneco u getriggerd om een quality review te laten verzorgen, bijvoorbeeld de CFO of de RvC/AC? Of speelde u zelf al met deze gedachte?**

“Bij mijn vorige werkgever heb ik een dergelijk traject meege-

maakt, dat was alleen de toets van het IIA. Ik vind dat als je als auditor opmerkingen maakt over het werk van een ander, zo wordt dat in ieder geval soms beleefd, je dan ook niet bang moet zijn om zelf kritiek te krijgen. Het antwoord op de vraag ‘wie audit de auditor’ is dan ook: de beroepsorganisatie. Alleen al het feit dat ik de RvB en de business vertelde dat we onze processen zouden laten toetsen door een derde, gaf al heel veel positieve energie. Ik houd de business altijd voor dat de conclusies die ik trek niet mijn mening zijn, maar het onvermijdelijke resultaat van het gevolgde proces, gebaseerd op objectieve bevindingen en feitelijkheden. Zo concentreer je de ‘closing meeting’ op het verbeteren van de gevonden tekortkomingen in plaats van op het oordeel. Mijn besluit om aan de pilot van het IIA, NIVRA en NOREA mee te doen kreeg de steun van het bestuur. Ik wist natuurlijk dat de kans altijd aanwezig is dat je er minder goed uitkomt dan dat je zelf denkt. Het bestuur weet dat uiteraard ook, maar die kwetsbare opstelling maakt je sterker.

**Het keurmerk hangt met trots aan de muur. Want alleen het beste is goed genoeg voor Eneco**

We hebben ons in eerste instantie laten bijstaan door een externe partij voor een assessment om én zicht op de stand van zaken én enig gevoel te krijgen bij de haalbaarheid van het traject. Vervolgens hebben we ons zelf goed voorbereid door ons in te lezen in de Standards, werkgroepen te organiseren, processen verder te optimaliseren, et cetera. Wat het IIA betreft waren we er vrij zeker van dat we goed uit de audit zouden komen, het normenkader van



Sander Weisz (r) van het IIA overhandigt het certificaat aan Carlo Bavius.

NIVRA en NOREA was nog niet gereed, dus het was best spannend hoe we daar op zouden scoren.”

### **Hoe belangrijk vindt u het dat het IIA, NIVRA en NOREA de handen ineen hebben geslagen en één overkoepelende kwaliteitstoets hebben opgezet voor interne auditdiensten? Wat is volgens u de belangrijkste meerwaarde?**

“Ik denk dat het voor niemand, ook niet voor auditors, begrijpelijk is dat we voor internal auditfuncties drie verschillende normenkaders hebben/hadden. Feitelijk zou er geen verschil moeten zijn tussen de vereisten van het IIA, NIVRA of NOREA. Internal Audit is en blijft Internal Audit, of je nu IT, boekingsgangen in de administratie, functiescheidingen of processen aan het toetsen bent. Nu zie je nog wel nuances, het NIVRA-normenkader is toch nog erg geschreven in de geest van een extern accountantskantoor met het doel jaarrekeningen te controleren. Vervolgens zie je dan vereisten waar jij je als internal auditor niet veel bij kunt voorstellen. Bijvoorbeeld een geschillenprocedure en maatregelen om de continuïteit van een audit te waarborgen.

Ook de term ‘interne accountant’ die het NIVRA steevast gebruikt, getuigt niet van heel veel inlevingsvermogen in de doelgroep. Ik maak ook geen onderscheid tussen interne IT-auditors, interne veiligheidsauditors of interne energiecentrale-auditors. Er zijn ondertussen al heel wat hoofden Internal Audit die geen RA zijn en die zich niet echt verbonden voelen met het woord interne accountantsdienst.

Maar je vraag was hoe belangrijk ik het vind dat het IIA, NIVRA en NOREA een integrale kwaliteitstoets hebben opgezet. Daar kan ik kort over zijn: dat vind ik heel belangrijk. Voor de beroepsorganisaties, voor de internal auditors die daar bij zijn aangesloten en voor alle ‘klanten’ van de internal auditors.”

### **Welke ervaringen naar aanleiding van de onlangs bij Eneco uitgevoerde pilot quality review zou u met onze lezers willen delen? Wat viel u op, wat heeft u verrast, wat viel mee of tegen?**

“Wat mij allereerst opviel, is dat het toch nog een hele klus is om alle auditprocessen netjes op orde te krijgen en goed te laten functioneren. We hebben als team heel goed in de spiegel moeten

kijken, maar dat ervaren wij als positief. Het certificaat verkrijgen is zeker geen garantie, daar moet echt wel wat voor gebeuren. Het tweede punt is eigenlijk een heel menselijke reactie. Ik heb nu voor het eerst zelf gemerkt hoe het is om geaudit te worden, om aan de andere kant van de tafel te zitten. Om te voelen hoe het is als een auditor opmerkingen maakt over je werk. Ook wij hadden bij de eerste opmerkingen van de toetsing de neiging om in de verdediging te schieten, in de ‘ja maar-modus’ zeg maar. Uiteindelijk ben je beter af door gewoon naar de argumenten te luisteren zodat je de opmerkingen naar waarde kunt schatten.”

### **Welke bouwstenen heeft de quality review u als hoofd Internal Audit opgeleverd waarmee u aan de slag kunt om de kwaliteit van de dienstverlening te verbeteren?**

“De quality review heeft mij en de rest van het team bruikbare inzichten opgeleverd. Een eyeopener was de opmerking dat mijn afdeling zich meer specifiek zou moeten richten op de strategische doelstellingen van de organisatie. Bij het nadenken over de scope van een nieuw auditobject stellen wij onszelf nu deze vraag en dat helpt weer bij de afstemming met de opdrachtgever en audittee. Nu nemen we in de pre-audit meeting standaard aspecten mee als strategierealisatie, veiligheid en duurzaamheid. Je ziet toch dat we bij audits net even meer aandacht aan die onderwerpen besteden waardoor we dichter tegen de business aanzitten als het om het ‘gevoel’ van toegevoegde waarde gaat. Waar we bij een project-audit ons normaliter richtten op de ‘klassieke’ onderwerpen als projectmethodologie en kostenbeheersing, kijken we nu ook naar de mate waarin wordt bijgedragen aan de duurzaamheidsstrategie. Het is natuurlijk al mooi dat wij werken bij een duurzaam energiebedrijf, als we als Internal Audit ook nog een steentje aan die duurzaamheid kunnen bijdragen is dat helemaal fantastisch. Een ander inzicht is het belang van een geïntegreerde planning van alle (interne en externe) onderzoeken. Daartoe heb ik structureel overleg met de externe accountant en andere partijen die onderzoeken uitvoeren. Ik coördineer de planning van alle onderzoeken en zo lever ik meer toegevoegde waarde voor mijn klanten en opdrachtgevers.

Ten derde heeft het toetsteam van het IIA, NIVRA en NOREA mij in contact gebracht met een paar recente stukken over ons vakgebied. Dat heb ik als zeer leerzaam ervaren. Er wordt door verschillende instanties, waaronder het IIA, veel onderzoek gedaan naar waar wij als interne auditors ons vaker in zouden moeten verdiepen.

Overall heeft het mij en mijn team inzichten gebracht hoe wij ons beter kunnen focussen op de communicatie naar de audittee en de opdrachtgever om de zaak in beweging te krijgen en de beoogde verbeteringen te kunnen realiseren. Ik ben dus erg blij dat ik met mijn team de uitdaging van de gecombineerde review van het IIA, NIVRA en NOREA ben aangegaan. Het keurmerk hangt met trots aan de muur. Want alleen het beste is goed genoeg voor Eneco.” □

Ronald Jansen werkt bij KPMG Advisory, Risk Consulting en is redactielid van *Audit Magazine*.

# Opkomst en overstap

A. Molenkamp RO

In de rubriek *De kleine auditafdeling* willen we de komende tijd op zoek gaan naar het kenmerkende van dit niet meer te negeren fenomeen. Niet dat we hier met een primeur te maken hebben. De kleine auditfunctie bestaat waarschijnlijk al heel lang: mogelijk onder een andere benaming of in een andere hoedanigheid. Wellicht fungeerde een controller, een kwaliteitsfunctionaris of een interne organisatieadviseur als zodanig. Bij tijd en wijle werd er misschien een adviesbureau ingehuurd.

## Feedback

Elke organisatie die aan haar voortbestaan hecht zal af en toe een blik in de spiegel werpen. Is het doel nog valide? Kan de bestemming nog steeds worden bereikt? Kunnen externe krachten het bedrijf noodlottig worden? Is ons interne proces nog steeds doelgericht, effectief en doelmatig? Het is een gegeven dat sociale entiteiten slechts kunnen overleven als de bestaande terugkoppelingenmechanismen de noodzakelijke impulsen leveren.

## Instrument

Het heeft er alle schijn van dat middelgrote en kleine organisaties in 'audit' een antwoord hebben gevonden op de vraag hoe de (strategische) feedbackfunctie te benoemen, in te richten en te borgen. We kunnen zeker constateren dat de kleine auditafdeling in korte tijd haar professionele bestaansrecht heeft verworven. Dat is ook de reden dat we op deze plek verslag willen doen van een zoektocht naar het kenmerkende van deze bijzondere ontwikkeling.

## Opkomst

De vraag is ook of er wel sprake is van een nieuwe loot aan de auditboom(!) Mogelijk is de opkomst van de kleine auditafdeling wel als de uitkomst van een evolutionair proces aan te merken. Misschien kan een terugblik ons helpen.

De opkomst van de internal auditfunctie in Nederland in de late jaren tachtig van de vorige eeuw werd gekenmerkt door de uit-

bouw van het kleinschalige, organisatiekundige, multidisciplinaire 'Shell-/UK-model. Veel andere organisaties als Gasunie, Corus, Vredestein, Rijksgebouwendienst, Defensie, Justitie (COAC) pakten dat model op. Andere organisaties als Internatio Müller, Philips en Achmea besloten op het model over te gaan gelijktijdig met het outsourcen van de interne accountantsfunctie.

In aansluiting op de hiervoor geschetste ontwikkeling voelden veel interne accountantsdiensten begin jaren negentig de behoefte hun onderzoeksterrein te verbreden. Diensten binnen organisaties als DSM, AKZO, KLM en (nu) Infrastructuur en Milieu gingen mondjesmaat over tot het uitvoeren van bijzondere onderzoeken. De Belastingdienst ontwikkelde met haar spraakmakende poolconcept het 'beste van twee werelden'; men speelde succesvol op drie borden: de auditspecialisaties operational, IT en financial.

## Terugslag

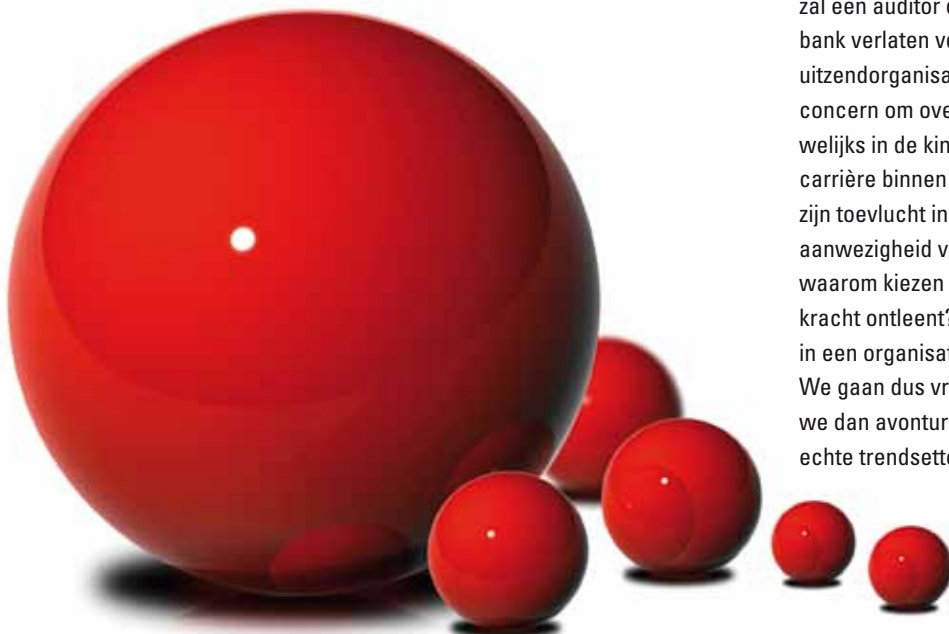
Aan deze ontwikkelingen kwam begin deze eeuw abrupt een eind. Zowel bij de centrale overheid als in de bankensector werden decentraal georganiseerde controlegroepen onder centrale leiding geplaatst. Deze diensten maakten vervolgens een enorme autonome groei door, het accent kwam te liggen op interne accountancy en verbijzonderde interne controle. Een dienstomvang van omstreeks duizend auditors bleek in de praktijk mogelijk.

## Professionele organisaties

Een derde ontwikkelingslijn vindt momenteel in professionele organisaties als de gezondheidszorg plaats. Transitie van de kwaliteitsafdeling in samenhang met het professionaliseren van de interne controle kan daar het antwoord betekenen op de behoefte van het topmanagement aan het verkrijgen van aanvullende zekerheid op de kwaliteit van internal control.

## Waarom overstappen?

Met de komst van de kleine auditafdeling is ook de werving van professionals een gegeven. Maar wie reflecteert daarop? Waarom zal een auditor de veilige haven van de grote auditdienst van een bank verlaten voor een onzekere toekomst als auditsolitaïr bij een uitzendorganisatie? Waarom ontslag nemen bij een elektronicaconcern om over te stappen naar een provincie waar audit nauwelijks in de kinderschoenen staat? Waarom zoekt iemand na een carrière binnen de formele structuur van een accountantskantoor zijn toevlucht in een creatief bedrijf waar zelfs de beschermende aanwezigheid van een auditmanual ontbreekt? Meer dan dat, waarom kiezen voor een omgeving die aan het informele juist haar kracht ontleent? Waarom als professional onderzoeken uitvoeren in een organisatie waar de auditor geen collegiaal klankbord kent? We gaan dus vragen naar het waarom van de overstap. Spreken we dan avonturiers? Ontmoeten we gelukzoekers? Of kruisen de echte trendsetters ons pad?





In de eerste helft van 2011 leken CEO's wereldwijd het vertrouwen in de economie voorzichtig terug te krijgen.

Ondanks de mogelijkheid van een 'double dip' richten zij zich op nieuwe groeimogelijkheden, terwijl ze ook met nieuwe machtsverhoudingen binnen het bedrijf te maken krijgen. Wanneer internal auditafdelingen in de schijnwerpers willen blijven staan, dan zullen ze snel actie moeten ondernemen om hun toegevoegde waarde te bewijzen bij de nieuwe strategische wegen die CEO's inslaan.

# Licht, camera, actie.....

## Een succesvol script voor Internal Audit in een veranderde wereld

I. Magielsens

Na jaren van financiële crisis waarin alle aandacht in organisaties gericht was op kostenbesparingen en overleven, lijkt er nu ook weer plaats voor een voorzichtig gevoel van optimisme en hoop. Organisaties zien weer nieuwe groeimogelijkheden en passen hun strategieën vaak ingrijpend aan. Tegelijkertijd wordt van Internal Audit verwacht dat ze meebeweegt en meedenkt met deze nieuwe ontwikkelingen. Met positievere vooruitzichten, maar met vaak nog beperkte groei in budgetten, is het de vraag hoe internal auditfuncties op deze ontwikkelingen gaan anticiperen.

### Het doek gaat op, is Internal Audit er klaar voor?

Hoewel er op dit moment een kans bestaat op een 'double dip' hebben we in de voorgaande maanden langzaam maar zeker ook een voorzichtig herstel van de financiële crisis waargenomen. Organisaties richten zich weer meer en meer op (nieuwe) groei-strategieën. Groei in nieuwe markten, nieuwe producten of andere organisaties. Daarbij zien internal auditafdelingen zich steeds duidelijker geconfronteerd met veranderende verwachtingen van hun rol in de organisatie. Een focus op het leveren van financial assurance, bijzonder relevant tijdens de crisis, is niet meer voldoende in de huidige context. Internal Audit doet er nog steeds toe, maar IAD's zullen snel moeten optreden om hun relevantie voor de organisatie

te behouden. Als IAD moet je een 'seat at the table' verdienen én behouden. Daarvoor zal de IAD moeten aantonen meerwaarde te kunnen blijven leveren en mee te kunnen denken, op alle vlakken en met alle ontwikkelingen binnen de organisatie, vooral in tijden van verandering.

De vraag naar de toegevoegde waarde van de internal auditfunctie is natuurlijk niet nieuw. Wel wordt deze vraagstelling steeds belangrijker als de aandacht binnen de organisatie verschuift van overleven naar groei. Niet alleen de internal auditors moeten zichzelf gaan bevragen over hun toegevoegde waarde. Ook de auditcommissie en de directie moeten voortdurend kritisch zijn over het functioneren van de internal auditfunctie in hun organisatie. Zie *figuur 1* voor mogelijke vragen vanuit deze drie invalshoeken (Internal Audit, directie en auditcommissie).



Figuur 1. Mogelijke vragen vanuit Internal Audit, directie en auditcommissie over het functioneren van de internal auditfunctie



### Hoe stelt Internal Audit zijn 'supporting role' veilig?

Als we de vragen in *figuur 1* analyseren dan lijken er drie duidelijke aandachtsgebieden te bestaan voor Internal Audit. Deze zijn: relevantie en (toegevoegde) waarde, business alignment en het creëren van een klantgerichte cultuur. Dit vraagt om een andere mindset en additionele competenties voor internal auditafdelingen. Vooral het ontwikkelen van softer (audit) skills is van belang. Deze drie thema's worden hierna kort toegelicht.

#### Relevantie en (toegevoegde) waarde

Ondanks de voorzichtige en nog onzekere economische groei blijken veel organisaties toch met een positieve bril naar de toekomst te kijken. Dit betekent dat onderwerpen als marktverbreding, samenwerkingsverbanden en innovatie weer op de strategische agenda komen te staan. Deze nieuwe aandachtsgebieden creëren volop kansen, maar zeker ook risico's. Juist bij de beoordeling van deze 'nieuwe' risico's kan de interne auditfunctie een belangrijke rol vervullen. De tijden dat Internal Audit kon volstaan met een jaarlijkse risk assessment en een driejaarlijks roterend auditplan liggen nu echt ver achter ons. Om echt relevant te zijn én te blijven dienen auditplannen flexibel te zijn en snel aangepast te kunnen worden, afhankelijk van de veranderende omgeving en omstandigheden. Toonaangevende internal auditfuncties die hierin al geslaagd zijn geven aan dat hun auditplannen meer vraaggedreven zijn in plaats van een opgelegde serie van audits die vooral gestuurd worden vanuit de beschikbare capaciteit van de auditdienst zelf. Deze IAD's hebben hun 'seat at the table' inmiddels verdiend en, nog belangrijker, ze worden gezien als een relevant onderdeel van het topmanagement.

Het verkrijgen, maar vooral behouden van een dergelijke plek vraagt natuurlijk veel van de internal auditors. Uit de *State of the Profession Survey 2011*,<sup>1</sup> waarin ongeveer 1500 internal auditfuncties over de hele wereld zijn geïnterviewd bleek dat er grote vraag is naar een breed scala aan diepgaande kennis. Met betrekking tot de elf geïdentificeerde competenties antwoordde een meerderheid van de deelnemers dat de behoefte aan dergelijke capaciteiten de komende drie jaar zal toenemen (zie *figuur 2*). Andere maatregelen die toonaangevende internal auditfuncties nemen om hoogwaardige kwaliteit te blijven leveren zijn het werven van 'talenten' uit het bedrijf, het sourcen van externe capaciteiten waar nodig, het constant verbeteren van rapportages om betere inhoud en inzichten aan topmanagement te kunnen bieden en het participeren in initiatieven met betrekking tot strategische groei, kostenreducties en compliance. Alles erop gericht om de 'seat at the table' te behouden, niet vanuit de formele positie als IAD, maar vooral vanuit de toegevoegde waarde.

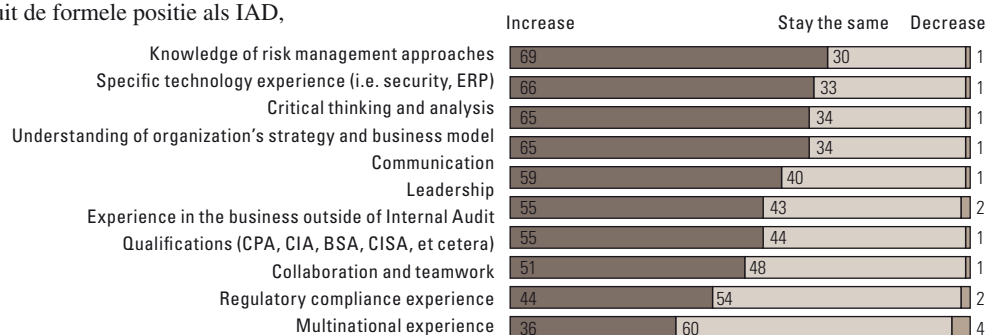
#### Business alignment

In deze huidige, constant veranderende en complexe wereld passen succesvolle organisaties constant hun strategieën, structuren en capaciteiten aan. Internal Audit zal deze



ontwikkelingen moeten volgen om aansluiting te houden met de eigen organisatie en de hieraan verbonden risico's. Dit vraagt om innovatieve manieren om een risk assessment uit te voeren en het gebruik van technologie en auditmethoden die (kosten)efficiënt zijn. Ook softer skills zullen steeds belangrijker worden, zoals besproken zal worden onder het kopje 'klantgerichte cultuur'. Volgens Richard Chambers, president en CEO van de IIA, is het belangrijk dat internal auditafdelingen duidelijk kunnen maken dat zij de organisatie volledig begrijpen. Daarbij zullen IAD's de volgende stappen moeten nemen:

- Voer een volledige inventarisatie uit van de verwachtingen die alle stakeholders binnen de organisatie van Internal Audit heb-



Figuur 2. Verwachting toename competenties



ben. Begrijp hoe ze denken over zaken als: welke risico's dienen afgedekt te worden door Internal Audit, waar kan Internal Audit waarde toevoegen en waar zal Internal Audit zichzelf moeten verbeteren?

- Wees transparant naar het management toe, licht ze in over de voortgang in de implementatie van toonaangevende internal audit practices (best practices) en deel de visie van Internal Audit op risk assessments.
- Ontwikkel en verdiep de relaties met de auditcommissie. Zorg er tevens voor dat zij zicht hebben op het scala aan services dat Internal Audit kan bieden.

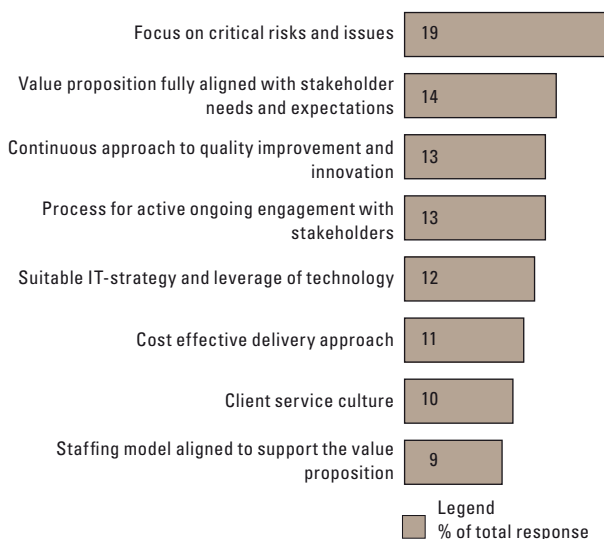
### Klantgerichte cultuur

Een succesvolle internal auditfunctie begint echter met het bouwen van relaties door de hele organisatie heen. Internal auditfuncties dienen alle belanghebbenden (stakeholders) in kaart te brengen en hun verwachten te begrijpen. Een zeer diepgaande kennis en gevatheid van het bedrijf, de industrie en de markt waarin het bedrijf opereert (de zogenaamde business acumen) zijn daarbij van cruciaal belang.

Soms wordt terughoudend gereageerd op het bouwen van een zogenaamde klantgerichte cultuur uit angst voor het verliezen van de onafhankelijkheid. Het is echter wel degelijk mogelijk om relaties op te bouwen zonder de onafhankelijkheid te verliezen. Het is van belang vertrouwen en respect te verwerven door transparante en eerlijke dialogen te voeren. Internal Audit kan daarbij een sterke indruk maken door het formuleren en delen van een zogenaamde point of view, niet alleen gebaseerd op feiten (uit het verleden), maar ook op basis van gedemonstreerde kennis en inzicht in de organisatie en de strategieën.

Het belang van een klantgerichte cultuur wordt ook bevestigd door Richard Chambers. Volgens hem zal de internal auditfunctie beter zijn verworven positie kunnen behouden en verbeteren wanneer het goede relaties opbouwt met de top binnen de organisatie.

#### The Netherlands territory results



Figuur 3. De klantgerichte cultuur

Daarbij is het naast het delen van het auditplan van belang om ook trends en best practices te delen.

In de eerder genoemde *State of the Profession Survey 2011* is ook aandacht aan de klantgerichte cultuur besteed. Zeer opvallend daarbij is dat aandacht voor softer skills (bijvoorbeeld het bouwen van klantrelaties en een klantgerichte focus) slecht scoort (zie *figuur 3*). Nederland lijkt hierin wel iets voorop te lopen, met 13 procent van de participanten die focus aangeeft met betrekking tot het bouwen van relaties (wereldwijd 8 procent) en 10 procent wat betreft klantgerichte cultuur (versus 6 procent wereldwijd).

### De winnende internal auditagenda voor 2012

Wanneer we de hiervoor genoemde aandachtsgebieden als uitgangspunt nemen, is het duidelijk dat het van groot belang is dat de internal auditfunctie zo goed mogelijk aansluit bij de strategische agenda van de organisatie. Naast relevante onderwerpen die vanuit recent onderzoek onder CEO's naar voren komen,<sup>2</sup> zoals strategische groei, het gebruik van nieuwe technologieën en de consequenties van de toenemende regulering, moet Internal Audit zelf ook agendazettend zijn. De volgende onderwerpen mogen dan ook niet ontbreken op de internal auditagenda van 2012:

## Een succesvolle internal auditfunctie begint met het opbouwen van relaties door de hele organisatie heen

- *Social media*: de opkomst van social media biedt organisaties ongekende mogelijkheden om met werknemers en klanten te communiceren. Er zijn echter ook significante risico's aan verbonden met betrekking tot bijvoorbeeld reputatie, naamsbekendheid, het verliezen van data en het distribueren van zogenaamde malware. Internal auditafdelingen kunnen deze risico's in kaart brengen, helpen te mitigeren en de organisatie op veilige wijze toegang helpen te krijgen tot nieuwe omzetstromen.
- *Cloud computing*: steeds meer toonaangevende organisaties onderkennen de kansen die cloud computing kan brengen, zoals toenemende flexibiliteit en snelheid en kostenreducties. Echter, het delen van IT-infrastructuren brengt ook nieuwe risico's met zich mee ten aanzien van de toegang tot het netwerk, het onderhoud en de ondersteuning. Internal auditors kunnen inzichten bieden in hoe cloud computing de strategieën van de organisatie kan ondersteunen en op welke wijze de geïdentificeerde risico's op adequate wijze beperkt kunnen worden.
- *ERP implementaties*: veel grote ERP-implementaties zijn de afgelopen jaren uitgesteld. Als gevolg van het voorzichtige economische herstel in de eerste maanden van dit jaar, zijn voor sommige organisaties deze uitgestelde IT-implementatieplannen weer werkelijkheid. Internal auditors moeten dan worden gezien

als dé adviseurs op het gebied van risico's als het gaat om de technische, bedrijfsmatige en procesmatige implicaties van een implementatie.

- *Groeistrategieën*: met hernieuwd vertrouwen kijken organisaties weer om zich heen naar mogelijkheden om te groeien. Dit kan op de meer traditionele wijze door organische groei, mergers & acquisitions en joint ventures/strategische allianties. Ook is er steeds meer aandacht voor groeimogelijkheden in de zogenaamde emerging markets alsmede voor groei door het ontwikkelen van nieuwe producten en diensten.

#### Stappen moeten nu genomen worden

Uit de *State of the Profession Survey 2011* blijkt dat IAD's schokkend ver achterlopen op de hiervoor genoemde strategische ontwikkelingen. Zo gaf slechts 11-15 procent van de participanten aan significant betrokken te zijn bij de groeistrategieën van de organisatie. Met betrekking tot cloud computing en social media geeft zelfs 65 procent van de participanten aan dat ze totaal niet betrokken zijn bij de ontwikkelingen binnen de organisatie! Snelle actie is geboden voor Internal Audit willen ze de strategische ontwikkelingen bijhouden en zelfs voorzien. De IAD zal unieke points of views moeten bieden aan de organisatie met betrekking tot nieuwe risico's en hoe deze optimaal en efficiënt gemitigeerd kunnen worden. Diepgaande relaties door de gehele organisatie heen zijn hierbij onmisbaar. □



Irene Magielsens is manager bij de Internal Audit Services Groep van PwC. Zij heeft een achtergrond in accountancy en volgt op dit moment de RO-opleiding aan de Erasmus universiteit. Ze werkte zes jaar in de Amerikaanse praktijk van PwC, zowel in internal als external audit.

#### Noten

1. *Lights, camera, action...*, *State of the internal audit profession study*, PwC, 2011.
2. *Growth reimagined*, *14th Annual Global CEO Survey*, PwC, 2011.

advertentie

advies  
opleidingen  
interimopdrachten

## Management Audit Services

MAS is gespecialiseerd in Internal Auditing Services, bijzondere onderzoeken, BIV-AO projecten en trainingen. Ruim 10 jaar verzorgen wij met succes CIA examentrainingen. Met onze trainingen hebben wij veel auditors, risk managers, controllers én hun organisaties geholpen.

Bent u geïnteresseerd en kiest u voor ervaring en kennis, neem dan contact op met Jack Davidsz.



**Jack Davidsz**

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





Tijdens het IIA Congres afgelopen juni waren er zeer inspirerende sprekers. Op de website van het IIA zijn diverse presentaties terug te vinden, maar *Audit Magazine* sprak Kim Spinder van Digital Action en Frank Verlaan van Microsoft wat uitgebreider.

# Het Nieuwe Werken: zoeken naar de juiste balans



Frank Verlaan is als marketingmanager bij Microsoft verantwoordelijk voor de NWOW-propositie (New World Of Work – Het Nieuwe Werken) in Nederland.

Drs. L.Z. Nagy EMIA RO

## Het Nieuwe Werken, wat is dat eigenlijk?

“Het nieuwe werken is de ontwikkeling dat binnen organisaties medewerkers steeds flexibeler kunnen omgaan met werktijden en -locaties. Plat gezegd is het de ontwikkeling dat je niet meer dag in dag uit van negen tot vijf op kantoor je werk doet. Het fenomeen ‘thuiswerken’ bestaat al langer, maar door de toepassing van nieuwe technologieën (zoals beveiligde verbindingen) raakt het steeds meer ingeburgerd en zie je dat bijvoorbeeld vergaderen ook niet meer altijd een fysieke bijeenkomst hoeft te zijn. Het is zeker geen hype, je ziet dat steeds meer organisaties er fors in investeren om ‘toekomstgered’ te zijn.”

## Wat is het doel van Het Nieuwe Werken?

“Dat wisselt sterk van organisatie tot organisatie. Over het algemeen zijn het vrij bedrijfsmatige doelen, zoals het verhogen van de productiviteit (minder in de file, minder reistijd), het verminderen van huisvestingskosten (minder werkplekken) en het aantrek-

kelijk maken van je organisatie om toptalent te kunnen aantrekken en te houden (vergrijzing, betere work life balance). Microsoft is er gemiddeld bijna een half uur per dag per werknemer productiever door geworden. Hoewel er nog weinig organisaties zijn die Het Nieuwe Werken vanuit de bedrijfsfilosofie regelen, is het altijd van belang dat het een bijdrage moet leveren aan de missie en strategie van de organisatie.”

## Is dat gemakkelijk te regelen?

“Het aanschaffen van hard- en software en het afspreken dat je ook thuis kunt werken is natuurlijk relatief eenvoudig geregeld. Belangrijker is dat je wel rekening moet houden met de beperkende factoren van de bedrijfscultuur, zoals de omgang met hiërarchie en de manier van sturen. Het Nieuwe Werken heeft veel te maken met de balans tussen privé, passie en werk en vergt veel eigen verantwoordelijkheid naast de vrijheid die je krijgt.”



Foto's: Marc van Heugten



**De cultuur is dus net zo belangrijk als de technologie?**

“Ja, minstens. Je moet wel een cultuur hebben of creëren waarbij er gezamenlijke ‘rules of engagement’ zijn en er vertrouwen is dat iedereen doet wat van hem of haar wordt verwacht. Het heeft ook een ander soort management en een andere manier van sturen. Als iemand thuis werkt, kun je er als manager niet even langslopen om te kijken of iemand wel zijn werk doet. Je stuurt niet op aanwezigheid, maar meer op de output. Je moet dan van ‘controlerend managen’ naar ‘inspirend coachen’.”

**Is Het Nieuwe Werken overal toepasbaar?**

“Het concept leent zich met name voor de zakelijke dienstverlening, ‘de kenniswerkers’. Maar ook de tijd dat onderhoudsmoniteurs ‘s ochtends en ‘s middags langs de zaak moeten voor de planning, materialen en informatie is voorbij. Zij werken steeds

vaker vanaf huis, hebben via een laptop of tablet verbinding met ‘kantoor’ voor de planning of technische tekeningen en bestellen zelf de benodigde materialen.”

**Wat betekent Het Nieuwe Werken voor auditors?**

“Enerzijds kunnen auditors als werknemer natuurlijk ook flexibeler werken. Een rapport schrijven hoeft niet per se op kantoor en data analyseren kan ook door op afstand in te loggen op systemen. Anderzijds kunnen auditors kijken naar de processen en risico’s in de nieuwe situatie: is de organisatie efficiënter, zijn klanten meer tevreden, maar ook of de beveiliging van informatie goed is geregeld. Bedrijfsinformatie die voorheen alleen op kantoor te vinden was, vind je nu thuis aan de keukentafel. En uiteraard zijn de sturing en bijbehorende hard en soft controls in de organisatie interessante onderwerpen voor auditors.”

# “Ik doe **niet** meer aan e-mail”



Kim Spinder is de oprichter van Digital Action, een adviesbureau gericht op innovatieve projecten op het gebied van (online) community’s, nieuwe manieren van werken en innovatie in het publieke domein.

Dr. J.A. Man CIA

**Is er een generatiekloof in het gebruik van nieuwe media?**

“Jongeren zijn over het algemeen beter in het vinden en gebruiken van de diverse knoppen, apps en dergelijke. Zij maken in hun privésituatie actief gebruik van social media en zijn er daarom zeer mee vertrouwd. Maar de wat oudere generatie, zeker de veertigers, blijkt nieuwe media en nieuwe manieren van werken in de praktijk veel beter en effectiever in te kunnen zetten. Zij maken gemakkelijker de vertaalslag naar het gebruiken van nieuwe media in de

werkomgeving. De meest originele ideeën rondom bijvoorbeeld pilotprojecten komen van deze generatie. Daarnaast is de oudere generatie beter bekend met de ongeschreven regels en gebruiken in de organisatie en bezit zij een grotere implementatiekracht. Zij hebben daarom vaak meer lef, terwijl de jongere generatie logischerwijze afwachtend is en liever de kat uit de boom kijkt. Een goede samenwerking tussen de generaties is dus essentieel voor het succesvol inzetten van nieuwe media in organisaties.”



## Wat is het effect van nieuwe media in organisaties?

“Er is een veel directere toegang tot informatie en kennis ontstaan. Degenen die in staat zijn via hun netwerk snel zinvolle informatie te verzamelen, bouwen daarmee een sterke machtspositie op. Zij weten dingen sneller dan anderen. Door deze informatie te delen kunnen ze deze ook razendsnel inzetten in hun netwerk. Een netwerk bouw je onder andere op door zelf te delen. Het goed kunnen zoeken (en met name goed kunnen filteren) is een essentiële vaardigheid voor een effectief gebruik van je netwerk. Organisaties zullen hiermee om moeten leren gaan, zowel wat betreft de externe verspreiding van ‘nieuws’ over de organisatie, als wat betreft de verschuiving van de (informele) macht naar diegenen die een effectief (digitaal) netwerk hebben.”

## Wat is de rol van nieuwe media over vijftien jaar?

“Het is natuurlijk lastig om in de toekomst te kijken, helemaal wat betreft de technologische ontwikkelingen en het gebruik daarvan. Maar ik verwacht dat mensen veel flexibeler zullen zijn in het uitvoeren van hun taken en werkzaamheden. Dan komt de vraag op waarom je datgene waar je goed in bent alleen bij één organisatie in zou zetten. Ik voorzie dan ook dat mensen over vijftien jaar voor meerdere organisaties tegelijk zullen werken. Zoals met veel IT-tools kunnen ook de nieuwe media meestal één ding goed. Dat zie ik niet echt veranderen. Het is daarom van belang de juiste tool te kiezen voor het doel dat je voor ogen hebt. Daarnaast worden data steeds belangrijker en zal er een shift ontstaan van ‘need to know’ naar ‘transparantie, tenzij...’”

## Verandert er wat in het levensritme?

“Door het inzetten van nieuwe media, gekoppeld aan Het Nieuwe

Werken, wordt het steeds beter mogelijk om de werktijden flexibeler te maken. In de verschillende levensfasen hebben mensen verschillende ritmes (net afgestudeerd, net kinderen, kinderen op school, et cetera). Het is van belang dat je als team (en als organisatie) een andere invulling van werken en werktijden goed met elkaar bespreekt. Het goed organiseren hiervan is een uitdaging voor het bedrijfsleven. Het Nieuwe Werken moet niet tot nieuwe vaste ritmes leiden, bijvoorbeeld dat iedereen verplicht is een dag per week thuis te werken. In mijn eigen bedrijf ga ik nog een stap verder. Mijn medewerkers hebben bijvoorbeeld geen vakantie-dagen, ze hebben een eigen verantwoordelijkheid om te bepalen wanneer zij vakantie nemen en hoeveel, passend bij hun werkzaamheden en deadlines. Het draait er namelijk om medewerkers optimaal effectief te laten zijn in hun werk, niet om het maken van uren.”

## Wat is je persoonlijke drijfveer?

“Ik zie veel kansen en mogelijkheden voor nieuwe media en Het Nieuwe Werken. Teams en organisaties zullen hiermee moeten experimenteren en de grenzen moeten opzoeken. Daar leer je van. Mensen willen graag en staan open voor veranderingen, is mijn ervaring. Ik word er blij van als mensen ‘lichtjes in hun ogen krijgen’.” □

Laszlo Nagy is associate partner Audit & Risk binnen ConQuaestor Consulting en redactielid van *Audit Magazine*.

Arjan Man is binnen PwC verantwoordelijk voor Internal Audit Services in de financiële sector en voert opdrachten uit op het snijvlak tussen Internal Audit, risk management en de business en is redactielid van *Audit Magazine*.





Binnen de rijksoverheid is in 2010 een interdepartementaal kennisproject gestart op het gebied van het auditen van veranderprocessen. Dit project leidde eerder al tot de publicatie van een whitepaper op de website van de Rijksauditedienst (RAD) en een artikel in *Audit Magazine* over de paradigmaverandering die nodig is om als auditor audits uit te voeren naar verandertrajecten. Dit artikel gaat in op een concrete casus, namelijk een uitgevoerde audit naar een verandertraject.

# Het auditen van een organisatieverandering: de praktijk

M. Hagoort MSc  
Drs. D. Jansen EMIA RO  
Drs. L. Zarrou

Snel kunnen schakelen. Adequaat kunnen inspelen op de nieuwste ontwikkelingen. Pionieren, veranderen, aanpassen en afbouwen. Dit zijn kenmerken van de omgeving van de klant die een audit uitgevoerd wilde hebben. Een audit naar de inrichting van een projectorganisatie en hoe om te gaan met de borging van het projectresultaat in de gebruikersorganisatie.

## Het verhaal

Op een zonnige dag vindt het verkennende gesprek plaats met de opdrachtgever. In een informele setting wordt zijn vraag besproken. Maar vooral ook de vraag achter de vraag. Uit het gesprek blijkt de behoefte van de opdrachtgever vooral te liggen bij het willen reflecteren en leren om deze kennis vervolgens in de toekomst in te kunnen zetten. Het gesprek leidt tot de volgende twee doelstellingen voor het te verrichten onderzoek:

- het identificeren van de sterke punten en mogelijke verbeterpunten in de huidige werkwijzen;
- het aanreiken van handvatten voor de borging van het projectresultaat in de gebruikersorganisatie.

De eerste pijler is gericht op reflecteren en leren. In de nabije toekomst zal de organisatie meerdere grote strategische projecten uitvoeren en zij wil daar goed op voorbereid zijn. De tweede pij-

ler richt zich op de behoefte van de opdrachtgever om vooruit te blikken. Een projectorganisatie is immers tijdelijk. Er komt een moment dat het project in de staande organisatie moet worden geïntegreerd.

## Theoretisch kader

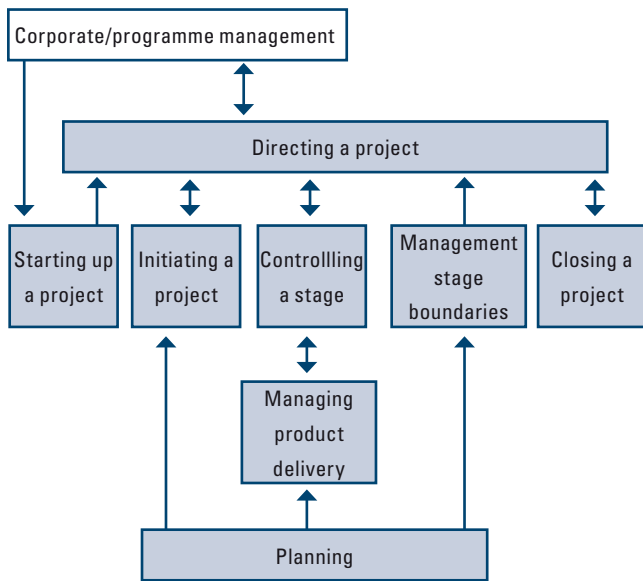
De organisatie gebruikt zelf Prince2<sup>1</sup> als kader voor het opzetten, sturen en beheersen van projecten. Een logische meetlat voor de audit lijkt daarmee geboren (zie *figuur 1*). Alleen het gebruik van Prince2 als referentiemodel voelde voor het auditteam te beperkt aan. Dit referentiemodel concentreert zich op de harde kant van



Illustratie: Roel Ottow



PRINCE2 is een best practicesmethode voor projectmanagement. Het hart van de methode wordt gevormd door een procesmodel. In de verschillende processen vinden activiteiten plaats teneinde een goed projectresultaat te behalen.



Figuur 1. Het Prince2 procesmodel volgens Van Onna en Koning (2008)

een project, namelijk de structuur. De menselijke factor in het geheel mag, zeker gezien de doelstellingen, niet vergeten worden. Dit was een reden om gebruik te maken van het kleurdrukdenken als aanvullend referentiemodel. Bovendien was Prince2 tijdens het opzetten van deze projectorganisatie nog niet het leidende model binnen de organisatie. Enkel Prince2 gebruiken zou daarmee een oneerlijke meetlat impliceren.

In overleg met de opdrachtgever is als aanvullend referentiemodel het kleurdrukdenken van De Caluwé en Vermaak<sup>2</sup> aan het onderzoek toegevoegd (zie *figuur 2*). Dit model leent zich bij uitstek om de menselijke krachten en zwakten en de samenhang hiertussen bloot te leggen. Het denken over veranderen in termen van kleuren komt voort uit de wens veranderingen in organisaties te kunnen beïnvloeden. De kleuren zijn handzaam bij het kiezen van de meest kansrijke veranderaanpak. Daarnaast wordt het met elkaar communiceren over veranderingen gemakkelijker gemaakt.

## Van theorie naar praktijk

Na goedkeuring van het plan van aanpak door de opdrachtgever is het normenkader verder uitgewerkt en een aanpak voor het

gebruik van kleurdrukdenken ontwikkeld. In samenspraak met de opdrachtgever is besloten om het onderzoek op basis van interviews uit te voeren en zowel betrokkenen vanuit de staande organisatie als vanuit de projectorganisatie te interviewen. Om een globaal beeld te krijgen zijn in deze groep personen geselecteerd op basis van verschillen in functie, verschillen in functieniveau (zowel medewerkers- als managementniveau) en verschillen in dienstjaren.

Aan het normenkader van de audit is invulling gegeven door het langs de lijn van Prince2 te leggen. Prince2 definieert een aantal fasen binnen een project en de belangrijkste kenmerken die daarbij horen. Deze fasen en de bijbehorende kenmerken zijn verwerkt in het normenkader en uitgesplitst in auditvariabelen en beoordelingscriteria. Op basis van deze beoordelingscriteria is vervolgens een keuze gemaakt welke bronnen dienen te worden geraadpleegd en is een lijst met interviewvragen opgesteld.

Het gebruik van het kleurdrukdenken in combinatie met Prince2 betrof een gezamenlijk experiment met de opdrachtgever om het veranderdeel van de audit meer kleur te geven. Het kleurdrukdenken is om die reden buiten het formele normenkader gehouden, maar heeft wel een belangrijke rol op de achtergrond gespeeld tijdens de interviews. Om de kleur van de organisatie en de kleur van individuele personen te kunnen definiëren heeft het auditteam een eigen methode ontwikkeld. Deze methode is tweeledig. Ten eerste hebben alle geïnterviewden voorafgaand aan het interview een lijst met stellingen ontvangen en is aan hen gevraagd deze in te vullen en mee te nemen naar het interview. De uitkomst van deze oefening geeft inzicht in de dominante kleur van de organisatie. Ten tweede is tijdens de interviews de focus gelegd op het taalgebruik van de geïnterviewden en deze is vervolgens geanalyseerd. Vanuit de theorie van kleurdrukdenken zijn per kleur 'woordenboekjes' opgesteld waarin de belangrijkste kernwoorden worden gegeven (zie *figuur 3*). Hierlangs is het taalgebruik van de geïnterviewden gelegd om zo de persoonlijke kleur te kunnen definiëren.

Deze methode kan worden uitgebreid door de 'linking pins' tussen de staande organisatie en de projectorganisatie een persoonlijke kleurenvragenlijst te laten invullen. Dit heeft als doel de kleurypering van de persoon zelf op een bredere schaal te kunnen definiëren. Het resultaat van deze exercitie kan vervolgens worden gebruikt in de dialoog en het besluitvormingsproces over de in-

De Caluwé en Vermaak (2002) onderscheiden vijf paradigma's van verandering. Voor ieder paradigma gelden andere regels voor interne communicatie en zijn er wezenlijke verschillen tussen de inhoud, strategie en communicatiemiddelen. Het uitgangspunt van deze benadering is dat als communicatie het verandertraject moet versterken, de communicatieaanpak als een integraal onderdeel van de veranderaanpak moet worden ontwikkeld. De vijf paradigma's zijn: geeldruk, blauwdruk, groendruk, rooddruk en witdruk.

Kleur	Beeld	Typering	Valkuil
Geel	Zon, vuur	Politiek, macht, win-winsituaties, onderhandelen, eens worden	Gezamenlijk belang is er niet altijd
Blaauw	Blaauwdruk	Regelen, plannen, beheersen, duidelijke resultaten	Geen aandacht voor irrationele aspecten, haast, ongeduld
Rood	Bloed, mens	Motiveren, betrokkenheid, wij-gevoel, prikkelen, straffen en belonen, jij-voor-mij, ik-voor-jou	Gebrek aan harde uitkomsten
Groen	Groeien, natuur	Bewustwording, leren, uitwisselen, betekenissen van elkaar leren kennen	Mensen willen/kunnen in sommige situaties niet leren, overmaat aan reflectie, geen harde uitkomsten
Wit	Alle kleuren samen, alles stroomt	Evolutie vanuit chaos, natuurlijke weg, eigen energie, dynamiek, complexiteit, conflicten, optimaliseren, symbolen en rituelen, creativiteit	Ideologiseren, zelfsturing, chaos, niet analyseren, betekenisloos gezwets

Figuur 2. De vijf kleuren volgens De Caluwé en Vermaak (2002)





Figuur 3. Woordenboekje Rooddrukdenken

tegratie van de projectorganisatie in de staande organisatie. Deze zal namelijk door het opgedane inzicht constructiever en solider worden, omdat de betrokkenen de handelswijze en de prioriteiten die een ieder stelt beter kunnen plaatsen.

### Analyse

Om de verslagen op een eenduidige manier uit te werken ontwikkelde het auditteam van tevoren een format waarin per fase van Prince2 de belangrijkste scores per beoordelingscriteria werden genoteerd. Afsluitend is per fase een korte conclusie gegeven. Hetzelfde principe is gevolgd voor het kleurdrukdenken. Per fase van Prince2 zijn de woorden die overeen kwamen met de 'woordenboekjes' van De Caluwé en Vermaak genoteerd met de daarbij behorende kleur. Per fase werd zo een dominante kleur zichtbaar waaruit een algehele kleurdominantie voor een geïnterviewde kon worden geconcludeerd. Daarnaast zijn ook de ingevulde lijsten met stellingen nagekeken om daaruit de organisatiekleur te kunnen definiëren. Vervolgens kwam het hele auditteam bij elkaar om de resultaten vanuit de interviewverslagen te bespreken en te scoren in de datamatrix. Hieruit konden daarna gemakkelijk de sterke punten en de verbeterpunten op basis van het referentiekader Prince2 bepaald worden.

Na dit proces zijn de uitkomsten van de kleurenanalyse beschouwd. Hieruit bleek dat zowel de organisatie als de mensen binnen die organisatie overwegend 'rood' als dominante kleur hadden. Van daaruit keek het auditteam of de resultaten vanuit Prince2 te verklaren waren vanuit de resultaten van de kleurenanalyse.

### Uitkomst audit

De combinatie van Prince2 met het kleurdrukdenken leverde waardevolle uitkomsten op. Zo zorgde de combinatie voor een verrijking van het beeld van de projectorganisatie. Deze is immers vanuit twee perspectieven opgebouwd. De toepassing van deze combinatie van referentiemodellen zorgde voor een duidelijke klik met de opdrachtgever; we spraken elkaars taal.

Wanneer enkel Prince2 als referentiemodel was gebruikt, was de conclusie van de audit niet positief geweest. Op enkele elementaire onderdelen uit dit model – zoals vastlegging, een transparante en geformaliseerde projectstructuur en een duidelijke beslisstructuur – werd onvoldoende gepresteerd. Het andere perspectief dat is gehanteerd in deze audit, het kleurdrukdenken, laat zien dat de tekortkomingen die voortvloeien uit Prince2 worden gecompenseerd door de menselijke krachten in de organisatie.

Zowel de organisatie als de mensen daarbinnen kunnen getypeerd worden als 'rood'. De mens fungeerde als het ware als vangnet voor de zwakten die op basis van Prince2 werden geconstateerd. Aan de opdrachtgever is dan ook meegegeven dat het van elementair belang is dat het management zich bewust is van deze 'rode' krachten in de organisatie. Tornen aan deze krachten verstoort het evenwicht in de organisatie en zal eventueel gecompenseerd moeten worden met hardere structuurmaatregelen. □

### Conclusie

De combinatie van de modellen Prince2 en het kleurdrukdenken verrijkt het beeld van de auditor. Het geeft hem de mogelijkheid de wereld vanuit meerdere perspectieven te beschouwen. Bij het gebruik van het kleurdrukdenken dient wel rekening gehouden te worden met een aantal valkuilen. Zo heeft de auditor zelf ook een dominante kleur. Wanneer de auditor enkel vanuit deze dominante kleur handelt en zich niet openstelt voor andere kleuren komt dit model niet tot volledige bloei en aanvullende waarde. Daarnaast moet de auditor zich ervan bewust zijn dat het onderwerp van de audit van invloed kan zijn op de kleuring van personen. Gesprekken over een planning- en controlcyclus leiden al snel tot 'blauwe' gesprekken. Daar dient de auditor doorheen te prikken.

### Noten

1. Onna, M. van en A. Koning, *De kleine Prince2: gids voor projectmanagement*, SDU, 2008.
2. Caluwé, L. de en H. Vermaak, *Leren veranderen: een handboek voor de veranderkundige*, Deventer, Kluwer, 2002.



Loubna Zarrou (l) werkt bij de Rijksauditedienst als (IT-)auditor.

Zij richt zich vooral op projectaudits, Europese aanbestedingen, IT-governance, kennismanagement, verandermanagement en waarderend auditen. Daarnaast is zij freelance trainer en coach.

David Jansen (m) is senior auditor bij de Rijksauditedienst en is actief op het terrein van vraggestuurd onderzoek. Zijn speciale aandacht gaat uit naar audits op grote en complexe cultuurveranderingprogramma's, reorganisaties en het stimuleren en faciliteren van een constructieve dialoog op topmanagementniveau. Serious gaming is een methode die hij daarbij inzet.

Mirjam Hagoort (r) is junior auditor bij de Rijksauditedienst. Zij volgde de opleiding Internal/Operational Auditing aan de Erasmus School of Accounting & Assurance (ESAA) en studeert in 2011 af op het gebied van inter-organisatorische netwerken.

## Praktijkhandreiking ISAE 3402

Per 15 juni 2011 heeft de ISAE (International Standard on Assurance Engagements) 3402 de oude maar inmiddels wel bekende SAS 70 Standaard vervangen. Voor IIA Nederland was dit aanleiding om een update te geven van de daarop gerichte praktijkhandreiking van begin 2008.

### Gratis downloaden

Vanuit de Commissie Vaktechniek heeft een enthousiaste werkgroep hier invulling aan gegeven, resulterend in een nieuwe praktijkhandreiking, *ISAE 3402 en de internal auditor*. Het IIA beveelt kennisneming van de inhoud van deze praktijkhandreiking van harte aan. Leden van het IIA kunnen deze publicatie gratis downloaden van de website: [www.iaa.nl/vaktechniek](http://www.iaa.nl/vaktechniek). De kennisneming zal nader gestalte krijgen in de round table die naar aanleiding van het gereedkomen van de praktijkhandreiking wordt georganiseerd. Twee leden van de werkgroep ISAE 3402, Nicolette Nuijs en René Ewals, zijn bereid gevonden de deelnemers nog meer bekend te maken met de gevolgen van de nieuwe ISAE Standaard voor de internal auditor. Houd voor de datum en locatie van deze round table de website in de gaten!

## Uitreiking Arie Molenkamp Award

Op 20 juni jl. is tijdens het IIA Congres in de Efteling de jaarlijkse Arie Molenkamp Award uitgereikt aan degene die een uitzonderlijke bijdrage heeft geleverd aan de ontwikkeling van het vakgebied Internal/Operational Auditing.

De winnaar van 2010 is Edwin van der Burg met zijn referaat over *Uncertainty avoidance versus policies and procedures; How does it work in a multinational?* Van der Burg is werkzaam als senior auditor bij ING Investment Management en heeft in 2010 zijn opleiding Master in Internal Auditing afgerond aan de Universiteit van Amsterdam.



Arie Molenkamp overhandigt de Award aan Edwin van der Burg.

## Een decennium excelleren

Aangezien het de tiende keer is dat de Award werd uitgereikt is Arie Molenkamp, de founding father van Internal/Operational Auditing in Nederland, tijdens het IIA Congres ook in het zonnetje gezet.

Speciaal voor hem heeft de kunstenaar Anja Roemer een kunstwerk vervaardigd. Deze sculptuur ontving hij uit handen van Hans Nieuwlands. Daarnaast hebben het IIA en de SVRO de publicatie *Een decennium excelleren* mogelijk gemaakt. Hierin komen onder andere alle winnaars van de afgelopen tien jaar aan het woord. Joop van Gennip overhandigde Arie Molenkamp het eerste exemplaar. Zolang de voorraad strekt kunnen geïnteresseerden een exemplaar van deze publicatie opvragen bij het secretariaat van het IIA: [iaa@iaa.nl](mailto:iaa@iaa.nl).



## EMIA Masterclass



Op donderdag 13 en vrijdag 14 oktober 2011 organiseert het IIA voor de derde keer het tweedaags EMIA-RO netwerkevenement

voor register operational auditors. Het evenement vindt plaats op Landgoed De Horst in Driebergen.

### Corporate governance

In 2011 staat corporate governance centraal bij het IIA. Uit dit brede begrip hebben we twee thema's geselecteerd die grensoverschrijdende aandacht vragen van de internal auditor. Op de eerste dag wordt corporate governance in internationaal perspectief geplaatst. De tweede dag worden de grenzen van vertrouwen en controle verkend. En zoals u van ons gewend bent, wisselen wij theorie af met interactieve sessies. Ook op een andere wijze gaan we een grens over, want we pakken dit jaar uit met onbetwiste internationaal vermaarde topconsultants en managers uit de top van het Nederlandse bedrijfsleven.

### Absolute top

Prof.dr. Fons Trompenaars en prof.dr. Kees Cools behoren tot de absolute top op hun vakgebied. Dr. Eelke Heemskerk van De Galangroep en dr. Rodney Irwin van TNT zijn aanstormende talenten waarvan we nog veel zullen horen. Hendrik van Moorsel, partner bij De Galangroep, is beide dagen dagvoorzitter. Hij is onder meer directeur geweest van de Internal Auditdienst van de Belastingdienst en als geen ander in staat om op elegante, doch kritische wijze de relatie tussen governance en internal auditing te duiden. Daarnaast spreken Jan Nooitgedacht, CFO en lid van de RvB van Aegon en prof. Strikwerda. Het programma biedt hiermee vijf topsprekers in twee dagen, een niet te missen kans!

## Nieuwe verenigingsmanager

Drie jaar geleden maakte het IIA de overstap van het NIVRA naar het verenigingsbureau APPR. Toentertijd een spectaculaire stap die van verschillende mensen operationele kunsten vergde. Want niet alleen het bureau met de medewerkers was nieuw, maar ook de meeste bestuursleden waren nieuw en het IIA ging werken met een nieuwe directeur Vaktechniek.

### Missie

Het IIA kwam uit een roerige periode met personeelwisselingen bij het NIVRA en de zojuist afgeronde fusie met de VRO. Toen het IIA bij het nieuwe bureau APPR binnenkwam, was er dan ook geen sprake van het soepel overgaan van processen en systemen: het stroomlijnen van de backoffice was voor APPR een ware missie. Tegenwoordig loopt de organisatie van de vereniging vlot. Leden weten het bureau en de medewerkers goed te vinden en er bestaan veel goede en plezierige contacten. De tijd is aangebroken om een volgende stap in de verenigingsondersteuning te nemen.

### Nieuwe verenigingsmanager

Henri van de Laar, die de afgelopen drie jaar als verenigingsmanager de overstap van het IIA naar APPR begeleidde, gaat meer APPR-breed werken en zal tevens het verenigingsmanagement van een andere beroepsvereniging voor zijn rekening nemen.



Ingrid Wiertz

Om nieuwe invulling aan de ondersteuning van het IIA te geven start er per september 2011 een nieuwe verenigingsmanager: Ingrid Wiertz. Wiertz is jurist en heeft de nodige ervaring in het verenigingswezen opgedaan. Van de Laar werkt Wiertz de komende tijd in en zal haar natuurlijk als collega in de toekomst met raad en daad bij kunnen staan. Zo draagt APPR eraan bij de continuïteit binnen de vereniging te waarborgen. Ook met Wiertz heeft het IIA weer een verenigingsmanager in huis die zich optimaal voor het IIA in zal zetten. Het is haar ambitie om samen met de collega's die met haar voor het IIA werkzaam zijn, en vanzelfsprekend met het bestuur en alle vrijwilligers, de ontwikkeling en professionalisering van het IIA verder vorm te geven.

## Activiteitenkalender 2011

### September

- 29 PAS-bijeenkomst TAX control horizontaal toezicht
- 29-30 Training Governance, risk management & compliance

### Oktober

- 4-5 Training Auditor-in-charge Tools & techniques
- 6 Seminar Overtuigende auditprofessionals
- 11 Workshop De toepassing van continuous monitoring bij geïntegreerde GRC
- 13 GAIN round table Insurance – Solvency II
- 13-14 Seminar EMIA-RO Masterclass 2011
- 19-20-21 ECIIA Conference 2011 – Madrid, Spanje
- 20-21 Training Creativiteit onmisbaar voor een auditor
- 21 Seminar Ontwikkelingen in internal auditing
- 25-26 Training Auditor in gesprek
- 26 Executive seminar In control met gaming

### November

- 2-3 Training Risk based auditing: a value add proposition
- 8 Seminar ISO 26000 mvo
- 9 Seminar ISO 31000 het nieuwe raamwerk voor risicomanagement
- 14-15 Training Auditen van soft controls
- 14-15 Training Auditen van projecten
- 16-17 Training Introductie in SAP internal control auditing
- 21 Executive seminar Strategic Auditing
- 23 GAIN round table IT-governance
- 24-25 Training Macht in audits
- 28-29 Training Beginning auditor tools & techniques

### December

- 7-8 Training Leiderschap bij misleiding
- 12-13 Training Beginning auditor tools & techniques
- 13-14 Training Practical coaching
- 15 Seminar Corporate governance en de internal auditor
- 15-16 Training Financial auditing

### September 2012

- 13-14 ECIIA Conference 2012 – Amsterdam

## Praktijkgids



De praktijkgids *Ondersteuning van kleine internal auditfuncties bij het implementeren van de Standaarden* geeft een praktische definitie van een kleine internal auditfunctie. De gids onderkent de uitdagingen waarmee de leiding van kleine internal auditfuncties in aanraking kan komen bij het implementeren van de Standaarden.

De gids doet suggesties hoe hiermee om te gaan en bespreekt de voordelen van het gebruik van de Standaarden. Veel van de in de gids besproken uitdagingen zijn niet uniek voor kleine internal auditfuncties. Grotere internal auditfuncties kunnen met dezelfde uitdagingen geconfronteerd worden. Echter, deze uitdagingen komen vaker voor bij kleine internal auditfuncties en zijn voor hen moeilijker het hoofd te bieden.

Leden van IIA kunnen deze praktijkgids gratis downloaden: [www.iaa.nl/vaktechniek](http://www.iaa.nl/vaktechniek).



## Gratis Quality Assurance Review. Meld u nu aan!

Ook dit jaar zullen de tweedejaars studenten bij de module 'Quality Assurance Review' weer de praktijkopdrachten uitvoeren, waarbij zij een internal auditfunctie in de praktijk beoordelen. In groepen van ongeveer vier personen onderzoeken de studenten door middel van interviews en het bestuderen van documentatie, aan de hand van de IIA Standards zowel de inrichting als het functioneren van de internal auditfunctie bij de deelnemende organisaties.

### Doel

Het doel van deze opdracht is enerzijds om de studenten te laten ervaren hoe een andere dan hun eigen internal auditafdeling in de praktijk functioneert. Anderzijds helpt het de deelnemende organisaties om zich een beeld te vormen van in hoeverre deze internal auditafdelingen conform de Standards handelen en welke acties in dit kader mogelijk noodzakelijk zijn. De deelnemende organisaties zien de toetsing als een goede voorbereiding op een periodieke toetsing door het IIA. Uiteindelijk resulteert de review in een rapport dat de studenten aan de desbetreffende organisatie presenteren. De organisaties die tot nu toe deel hebben genomen aan deze review zijn enthousiast over de mogelijkheid die hen wordt geboden om door experts op het vakgebied hun organisatie tegen het licht te laten houden. Met name de concreetheid van aanbevelingen en de inleving van de studenten in de specifieke situatie waar de desbetreffende auditdiensten zich in bevinden wordt door de organisaties zeer op prijs gesteld.

**Assessment**  
Het verschil met een assessment uitgevoerd door bijvoorbeeld het IIA, is dat de opdrachtgevers in dit geval zelf bepalen welke (voor de auditfunctie representatieve) medewerkers geïnterviewd zullen worden en welke documentatie ter beschikking wordt gesteld. De studenten baseren hun bevindingen op de ter beschikking gestelde informatiebronnen. Aan verdere factfinding

wordt niet gedaan. Het tijdsbeslag voor de deelnemende organisatie kan hierdoor redelijk beperkt worden tot enkele interviews en het bijwonen van het kick-offcollege en de slotpresentatie.

Tijdens het kick-offcollege wordt met de deelnemende organisaties en de studenten gesproken over de opzet van de praktijkopdracht. Er worden onder andere afspraken gemaakt over de interviews, de documentstudie, de vertrouwelijkheid en geheimhouding en het tussentijds afstemmen van bevindingen. Tijdens het laatste college vindt de eindpresentatie door de studenten aan de deelnemende organisaties plaats.

### Volgende reviewronde

De volgende reviewronde vindt plaats in de periode december 2011-februari 2012. Organisaties die zich voor een review van hun auditdienst willen aanmelden kunnen dit doen door een mail te sturen aan Reinier Kamstra, r.kamstra@uva.nl.

## Buluitreiking

Op 20 mei 2011 hebben de volgende studenten hun bul behaald:

Henk <b>Bierlee</b>	De internal auditor en corporate governance. De wenselijkheid en (on)mogelijkheden van een maatschappelijke rol
Edith <b>Codrington</b>	Balans tussen vertrouwen en regels bij de overheid? Rol van de auditfunctie
Pieter <b>Doornbos</b>	Risicomanagement in het MKB. 'Nuttig of ook noodzakelijk?'
René <b>Driessen</b>	De rol en positie van de internal auditor bij banken. Voor en na de kredietcrisis
Steven <b>Hordijk</b>	Solvency II en wat gaan de internal auditdiensten doen?
Renze <b>Munnik</b>	Aansprakelijkheid van internal auditors
Merel <b>van Oldenbeek</b>	Implementatie van aanbevelingen met behulp van overtuigingskracht. Een extra toegevoegde waarde van de internal auditfunctie
Mark <b>Pennings</b>	Solvency II. Voldoen aan de verwachtingen van management en toezichthouder door de interne auditfunctie
Jaap Hendrik <b>van der Velden</b>	Risk appetite en de rol van de interne auditfunctie – bij het proces rond risk appetite binnen financiële instellingen in Nederland





## ESAA-symposium: Naar een duurzaam Nederlands pensioenstelsel

Op 2 september jl. vond op de Erasmus Universiteit Rotterdam een succesvol symposium plaats over het Nederlands pensioenstelsel. Keynote speaker was prof. dr. Jan Peter Balkenende die sprak over de duurzaamheid en houdbaarheid van het Nederlands Pensioenstelsel. Zie [www.esaa.nl](http://www.esaa.nl) voor een compilatie van filmopnamen van deze middag.



## CIA-examentraining

De opleiding Internal/Operational Auditing van ESAA organiseert in de periode september-november 2011 een training ter voorbereiding op de CIA-examens part I, II en III. De training zal bestaan uit drie dagdelen van 16.00 tot 21.00 uur met tussendoor een (diner)pauze. De training wordt verzorgd door Siebe de Jager en vindt plaats op de Erasmus Universiteit Rotterdam. De kosten voor deze training bedragen € 75 per dagdeel/part. Tijdens de training wordt gebruikgemaakt van de CIA-reviewboeken van Gleim.

U kunt zich aanmelden voor deze examentraining bij Miranda Snel-Gortemaker: [wsnel@ese.eur.nl](mailto:wsnel@ese.eur.nl).

## PE-bijeenkomst: Escalating IS-projects — Deaf Effect for warnings

Aan internal auditors wordt een belangrijke signalerende rol toegekend als binnen de organisatie buitensporige risico's worden genomen. Toch zijn er voorbeelden te over waarin binnen organisaties stapje voor stapje de grenzen in het nemen van risico's worden overschreden. Dit fenomeen steekt met enige regelmaat de kop op, onder andere bij grote en ambitieuze IT-projecten. Juist in de context van deze zogenaamde escalerende IT-projecten is veel onderzoek gedaan naar factoren die dit gedrag blijken aan te wakkeren. Deze factoren hebben betrekking op het project of de organisatie, maar ook groepsaspecten en psychologische aspecten spelen een rol.

In deze bijeenkomst op donderdag 29 september vanaf 17.00 uur licht Arno Nuijten de belangrijkste factoren toe, met een link naar zijn praktijkervaringen als internal IT-auditor bij grote projecten. Tevens wordt de link gelegd naar enkele theorieën die risicogedrag van mensen in de alledaagse praktijk verklaren, bijvoorbeeld in het verkeer of in het casino. U kunt zich hiervoor aanmelden via de website [www.esaa.nl](http://www.esaa.nl).



## De Toolkit Toezicht Zorg van het Nationaal Register

Elk jaar sluiten we de opleidingen af met een feestelijk college, waarbij ook de leidinggevenden en collega's van de studenten worden uitgenodigd. Vrijdag 17 juni 2011 had als thema 'De Toolkit Toezicht Zorg van het Nationaal Register'. Dit voorbeeld van een uitgewerkte governancecode voor een specifieke branche had als veelzeggende subtitel: 'Natuurlijk draait het om de financiën, maar ook om kwaliteit, veiligheid en patiëntenwelzijn'. In dit college voor beide auditingopleidingen stonden IT-issues en de gedragskant centraal.

Spreker Puck Dinjens (senior adviseur van GITP Executive Partners) schetste een complexe zorgsector in beweging, met marktwerking, bezuinigingen, personeelstekorten en incidenten. Daarbij gaf ze ook aan dat aan toezicht geen gebrek is in de zorg!

Carinke Buiting, arts en consultant/IT-auditor bij Euprax, ging in op de rol van IT en de IT-auditor in de zorg. Zij daagde de groep uit met vragen over een aantal voorbeelden uit de praktijk. Bij het afsluitende forum schoof ook Tom Dutilh aan, sectorhoofd Audit van het Erasmus Medisch Centrum. Hij beantwoordde de vragen uit de zaal aan de hand van zijn eigen praktijkervaringen.

# Reinventing government?

Dr. J.R. van Kuijk\*

De zomervakantie is weer voorbij. Het einde van een periode met zomerse taferelen, waarbij een enkeling denkt aan de sfeerbeelden uit de film 'Brideshead Revisited'. Een periode waarin mijn leven veraangenaamd werd door amusante lunches en lounges op het strand. Nu ga ik – en de rest van de werkende massa – weer aan de slag. Dat is ook hard nodig in deze periode van onzekerheid over de haalbaarheid van de Europese economische eenheid. Donkere wolken pakken zich namelijk samen boven het economische herstel dat de afgelopen periode juist was ingezet. Dus aan het werk! En dat geldt zeker ook voor de overheid. Zij speelt een prominente rol in het economisch herstel van vele economieën in de wereld. Laten ik hier eens op inzoomen.

Toen ik zo'n drie jaar geleden uit de 'ratrace' stapte, nam ik het besluit om meer vrijwilligerswerk te gaan doen. Niet dat ik niets doe voor de gemeenschap buiten het betalen van veel inkomstenbelasting, integendeel. Op school en in de wijk help ik veelvuldig bij evenementen. Ook help ik ouderen bij het doen van hun belastingaangifte. Maar graag wilde ik – meer dan tot dan toe het geval was – mijn kennis en kunde inzetten om te helpen in de maatschappij. Een bestuurspositie in een nieuw op te richten sociaal cultureel centrum met theaterfunctie leek mij dan ook een interessante uitdaging.

In dit kader nam de afgelopen jaren mijn contact met de gemeentelijke overheid aardig toe. Direct contact met een overheidsapparaat waaraan ook een deel van mijn belastingafdrachten wordt besteed. Ambtenaren van allerlei pluimage passeerden de revue, van beleidsambtenaar tot wethouder. Voor mij was het functioneren van dit 'bedrijf' een leerschool. Tot dusver had ik mij in mijn loopbaan namelijk alleen geconcentreerd op bedrijven en in beeldend mindere mate op overheden. Er vallen mij verschillende dingen op waarvan ik er enkele noem. De ambtenaren waarmee ik heb gewerkt opereren ieder vanuit hun eigen 'loketje'. Afdelingsoverstijgende oplossingen lijken in veel gevallen niet op hun netvlies te staan. Daarnaast blijken op een hoger hiërarchisch niveau politieke belangen – of persoonlijke ambities – meer fundamentele oplossingen in de weg te staan. Zij vertroebelen zelfs

de oordeelsvorming die in het gemeenschappelijk belang lijken te zijn. Tot slot wil ik de traagheid van beslissingen noemen.

In het bedrijfsleven komen dergelijke issues natuurlijk ook voor, hoewel de financiële sector grotere parallellen vertoont met de overheid dan met menig andere sector, maar dit terzijde. Toch zijn er kennelijk mechanismen aanwezig binnen ondernemingen die de genoemde zaken in belangrijke mate voorkomen. Kan de overheid hiervan leren? Dit was ook de aanleiding voor Osborne en Gaebler om in 1992 hun boek *Reinventing government* te publiceren. Naar aanleiding van dit boek is bij veel overheden in de wereld discussie geweest en zijn maatregelen genomen om te komen tot een meer marktgeoriënteerde en effectieve werkwijze. Misschien ben ik te pessimistisch op basis van mijn beperkte observatie, maar in de omgang met de gemeentelijke overheid heb ik weinig gemerkt van de bepleite verandering. Laten we hopen dat de economische situatie hen dwingt om eindelijk het roer om te gooien. Zou het snijden in de overheidsbudgetten helpen om de samenwerking tussen afdelingen te versterken? Kan het helpen om de maatschappelijke doelstellingen helder op het netvlies te krijgen? Zal de snelheid van handelen toenemen? We zullen zien of het herontwerp van de overheid de komende jaren gestalte krijgt. Ik hoop het vurig!

\* Actief in Serum Consultancy ([www.serum.nl](http://www.serum.nl)), Orange Executive Search ([www.orangesearch.nl](http://www.orangesearch.nl)) en Lime Tree Research & Education ([limetree2009@gmail.com](mailto:limetree2009@gmail.com)).



# BWise benoemd tot leider door onafhankelijk onderzoeksbureau in Enterprise GRC



## Take control Stay ahead

Sinds haar start in 1994, is BWise uitgegroeid tot de wereldwijde marktleider op het gebied van Governance, Risicomanagement en Compliance (GRC) software. Met BWise software kunt u voor uw onderneming de risico's in kaart brengen en beheersen. Daarnaast zet u BWise in om eenvoudig en efficiënt te voldoen aan wet- en regelgevingen, ook als de wetgevingen veranderen. Bovendien biedt BWise een geïntegreerde, beveiligde omgeving voor internal audit waardoor u de zo belangrijke 'third line of defence' in werking stelt.

Inmiddels zorgt BWise ervoor dat honderden grote en middelgrote ondernemingen in meer dan tachtig landen hun risico's en governance structuur onder controle hebben. Mede daarom hebben al verscheidene onderzoeksbureaus BWise benoemd tot leider in de markt voor Enterprise GRC.

Graag toont BWise aan hoe ook uw organisatie een verbeterde grip op risico's krijgt, een transparanter intern controleproces realiseert en aanzienlijk kosten reduceert bij het voldoen aan wet- en regelgeving.

Door middel van een vrijblijvend gesprek brengen we u in één keer op de hoogte van de mogelijkheden van onze risicomanagement- en internal audit software in het algemeen en in het bijzonder hoe u met BWise efficiënt kan blijven voldoen aan wetgeving zoals SOx, Solvency II, de code voor informatiebeveiliging en Code Tabaksblad. Wilt u weten hoe u uw 'business in control' krijgt? Vraag een gesprek aan via 073-6464915 of [www.bwise.nl](http://www.bwise.nl) en ontvang uw eigen exemplaar van het Gartner\* rapport.



**Gartner**

\*Gartner's Magic Quadrant for Enterprise Governance, Risk and Compliance Platforms, Q3 2011

**BWise**  
BUSINESS IN CONTROL

[www.bwise.nl](http://www.bwise.nl)

# 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