

AUDIT magazine

Magazine voor internal en operational auditors

nummer 3 september 2013 jaargang 12

thema:

Opdrachtgeverschap IA



IA als 'tool of management'
slecht gebruikt door RvB



Toetsingen in perspectief



Opgepast Hansaplast!



cutting through complexity

IT ADVISORY

Risico's en mogelijkheden

Ontwikkelingen op ICT-gebied brengen nieuwe risico's met zich mee, maar ook nieuwe mogelijkheden om interne beheersing te toetsen en te verbeteren, waaronder Data Analytics en Continuous Auditing & Monitoring.

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.

Contact

Alex van der Harst
vanderharst.alex@kpmg.nl

Mariska Ooms-Pieper
ooms-pieper.mariska@kpmg.nl

Bel: (020) 656 7890
kpmg.nl

De internal auditor actief in de zorgketen



Laszlo Nagy
voorzitter



Taco Bovem



Jolanda Breedveld



Nicole Engel



Willem van Loon



Arjan Man



Bijrn Walrave



Gert Jan Willig

De internal auditor wint aan relevantie. Althans, dan vinden we zelf. Maar dat geluid klinkt ook uit diverse andere hoeken. Uit het jaarlijkse 'State of the internal audit profession'-onderzoek van PwC blijkt bijvoorbeeld dat 80% van de deelnemende 'board members' vindt dat de IAF een significante toegevoegde waarde levert. En ook diverse toezichthouders zien de veranderende rol die de IAF vervult. Maar een korte check op internet met de woorden 'internal audit' in combinatie met onze nationale kranten levert nog geen overweldigende hoeveelheid hits op.

Vooralsnog ligt de rol van de internal auditor nog binnen de eigen organisatie. Reden temeer om de opdrachtgever van de auditor eens tegen het licht te houden. Wie is dat eigenlijk? Of wie kunnen dat allemaal zijn? Hoe gaat de internal auditor hiermee om? En wat vindt de jonge generatie auditors hiervan? Deze vragen hebben wij diverse auteurs voorgelegd en zij hebben daar hun gedachten over laten gaan. Absolute antwoorden zijn er niet, wel meningen en ideeën om de geest verder te rijpen.

Verder in dit nummer ook uitgebreid aandacht voor de enquête die wij onder u, onze lezers, hebben uitgezet. Wij zijn blij verrast door de grote respons en met name ook door de grote hoeveelheid ideeën en suggesties die u ons hebt aangedragen. Wij gaan deze reacties uitgebreid bespreken en komen in een volgend nummer bij u terug op welke wijze wij deze kunnen meenemen.

En natuurlijk hebben we ook interessante niet-themagerelateerde bijdragen over kwaliteitstoetsen, over het meten van de toegevoegde waarde van de IAF en over beheersing bij uitbestedingsrelaties. Onze vaste rubrieken en columnisten zorgen voor achtergrondinformatie en de krenten in de pap.

De redactie heeft alweer nagedacht over de thema's voor 2014. Die maken we in het decembernummer bekend.

Ten slotte willen wij van de gelegenheid gebruikmaken om aan te geven dat we op zoek zijn naar een á twee nieuwe redactieleden. Voor meer informatie kunt u terecht bij een van de redactieleden of kunt u mailen naar auditmagazine@iaa.nl.

Veel leesplezier!

De redactie van *Audit Magazine*



HackLAB voor Internal Auditors

Begrijpen is essentieel voor het effectief aanpakken van cybercrime binnen uw organisatie!



In de huidige wereld speelt ICT een fundamentele rol; "Cyber" is overal, en "raakt alles" (Dick Berlijn - voormalig oud commandant der Strijdkrachten en nu senior board advisor bij Deloitte). Juist door deze sterke afhankelijkheid van ICT ontstaat een kwetsbaarheid. Organisaties dienen zich hiervan bewust te zijn en hoe zij zich kunnen wapenen tegen de toenemende mate van Cyber Crime.

Waar Cyber Crime eerst voornamelijk op de agenda stond van de ICT afdeling is het tegenwoordig niet meer weg te denken uit het Internal Audit plan en wordt het meer en meer besproken in de board room. Ondanks de erkende noodzaak zien Internal Audit afdelingen ruimte voor verbetering om op de juiste manier zekerheid te verkrijgen over de beheersing van de cyber risico's.

Ons doel is om organisaties bekend te maken met de ernst van de ontwikkelingen op het gebied van Cyber Crime en de impact die dit kan hebben op de bedrijfsvoering. Het creëren van 'awareness' binnen de

organisatie zien wij dan ook als een belangrijke eerste stap. Daarnaast bieden wij inzicht in welke preventieve, maar vooral ook welke detectieve en correctieve maatregelen geïmplementeerd kunnen worden om organisaties te beschermen tegen hacking aanvallen.

Het toenemend aantal incidenten en de ernst ervan geeft weer dat organisaties er niet omheen kunnen. Het is niet meer de vraag of u gehackt wordt, maar wannéér dit gaat gebeuren.

Voor meer informatie kunt u contact opnemen Deloitte Risk Services,

Rob de Leeuw

Email: rdeleeuw@deloitte.nl
Phone: +31 652 048 367

Martijn Knuiman

Email: mknuiman@deloitte.nl
Phone: +31 620 789 847

Deloitte.



thema Opdrachtgeverschap

IA als 'tool of management' slecht gebruikt door RvB

pag 7 Het lijkt erop dat raden van bestuur mogelijkheden laten liggen als het gaat om het gebruik van IA als tool of management, aldus Ewout Bouwman (KPMG). Een kritische beschouwing.

Toetsingen in perspectief

pag 10 *Audit Magazine* sprak met AnneMarie Smit en Roger Wijnands (DNB) over het toetsingsproces door DNB en de rol van IA bij het beoordelen van bestuurders en commissarissen.

Opdrachtgeverschap is een schuivend paneel

pag 13 De vraag wie de opdrachtgever is, is afhankelijk van andere vraagstukken inzake onafhankelijkheid, competentie en de aard van de opdracht. Auditors Ellen Dircks (NS), Yuen Tang (VUmc) en Joko Tenthof (Exact) aan het woord.

De verwachtingskloof van ISAE 3402

pag 16 Elmar Leenders (MN) en Laszlo Nagy (Conquaestor) analyseren of ISAE 3402 in de praktijk een stap voorwaarts is of dat de verwachtingskloof is gebleven.

Opgepast Hansaplast!

pag 20 Als de three lines of defense niet deskundig en zorgvuldig wordt toegepast dan wordt het pleisterwerk, aldus Ed van Hecke (ABN AMRO).

Verder in dit thema

pag 6 De lezer over de rol van IA en opdrachtgeverschap

Audit Magazine lezersenquête 2013

pag 24 De redactie van *Audit Magazine* vroeg uw mening over het magazine. En die gaf u, in groten getale. In dit artikel de belangrijkste uitkomsten van het onderzoek.

Bestaansrecht IA: de toegevoegde waarde voor de organisatie

pag 27 Petra de Groot (PwC) geeft praktische handvatten hoe de IAD kan komen tot bruikbare indicatoren om haar toegevoegde waarde te meten.

Het verlenen van assurance in uitbestedingsrelaties

pag 31 Naeem Arif (audit consultant) en Henk Meijer (Intro Control) geven praktische suggesties over hoe het management van een service organisatie efficiënt assurance kan verlenen aan haar klanten.

Kwaliteitstoets is kans voor kleine auditfuncties

pag 35 Reinout Hoogendoorn (NWB Bank) en Robert Bogtstra FSV Risk Advisory) spraken met *Audit Magazine* over de kwaliteitstoets bij kleine auditfuncties.

Verder in dit nummer

pag 40 Verslag IIA Congres
pag 44 Internal Audit Trophy Games

Rubrieken

pag 23 De kleine afdeling
pag 26 De overstap
pag 30 Boekbespreking
pag 34 De estafettecolumn: Kim van der Linden
pag 38 Tool review
pag 39 Personalia
pag 43 Boekalert
pag 46 Verenigingsnieuws
pag 48 Nieuws van de universiteiten
pag 50 Column Bob van Kuijck

COLOFON *Audit Magazine* wordt uitgebracht namens Het Instituut van Internal Auditors Nederland (IIA Nederland), tevens eigenaar van het magazine, en de Stichting Verenigde Operationale Auditors (SVRO). De redactie nodigt lezers uit een bijdrage te leveren aan *Audit Magazine*. Bijdragen kunnen worden gemaild aan: laszlo.nagy@conquaestor.nl **Jaargang: 12** **Redactie:** drs. L.Z. Nagy EMIA RO (voorzitter), W.T. Boxem RO EMIA, drs J.F. Breedveld, drs. N.J. Engel-de Groot RA, drs. W.A.J. van Loon RA CIA, drs. J.A. Man CIA, B. Walrave RO CIA, drs. G.J. Wilig RA CIA **E-mail:** auditmagazine@iaa.nl **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: iia@iaa.nl, internet: www.iaa.nl **SVRO:** Postbus 5135, 1410 AC Naarden, e-mail: iia@iaa.nl, internet: www.iaa.nl **Bureau redactie:** R. Harmelink, 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: iia@iaa.nl. **Abonnementen:** IIA Nederland, Postbus 5135, 1410 AC Naarden, tel.: 088-0037100, fax: 088-0037101, e-mail: iia@iaa.nl (zie ook de website: www.iaa.nl). Abonnementen kosten € 85 per jaar, losse nummers € 25. Leden van IIA ontvangen *Audit Magazine* uit hoofde van hun lidmaatschap gratis. Abonnementen hebben telkens een looptijd van een jaar en gelden tot wederopzegging tenzij anders overeengekomen. Partijen kunnen ieder schriftelijk opzeggen tegen het einde van de abonnementsperiode, met inachtneming van een opzegtermijn van twee maanden. *Audit Magazine* verschijnt vier maal per jaar.

Alle rechten voorbehouden. Behoudens de door de Auteurswet 1912 gestelde uitzonderingen, mag niets uit deze uitgave worden vervoelvuldigd (waaronder begrepen het opslaan in een geautomatiseerd gegevensbestand) en/of openbaar gemaakt door middel van druk, fotokopie, microfilm of op welke andere wijze dan ook, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. De bij toepassing van art. 16b en 17 Auteurswet 1912 wettelijk verschuldigde vergoedingen wegens fotokopieën, dienen te worden voldaan aan de Stichting Reprorecht, Postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, tel.: 023-7997810. Voor het overnemen van een gedeelte van deze uitgave in bloemlezingen, readers en andere compilatiewerken op grond van art. 16 Auteurswet 1912 dient men zich te wenden tot de stichting Reprorecht, Postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, tel.: 023-7997809. Voor het overnemen van een gedeelte van deze uitgave ten behoeve van commerciële doeleinden dient men zich te wenden tot de uitgever. Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en uitgever geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten of onvolkomenheden.

© 2013 VM uitgevers, Postbus 2096, 8203 AB Lelystad
ISSN: 1570-856X

De lezer over opdrachtgeverschap

Stelling 1

De IAD is primair een instrument van de raad van bestuur en mag daarom niet onder directe aansturing van de auditcommissie vallen; die heeft immers al de externe accountant

1. Helemaal mee eens	2%
2. Mee eens	23%
3. Neutraal	10%
4. Mee oneens	30%
5. Helemaal mee oneens	35%

Stelling 2

Als de IAD onder de CFO valt kan zij de financiële functie nooit voldoende onafhankelijk beoordelen

1. Helemaal mee eens	40%
2. Mee eens	37%
3. Neutraal	7%
4. Mee oneens	13%
5. Helemaal mee oneens	3%

Stelling 3

Het auditplan wordt gestuurd door de uitkomsten van de risicoanalyse van de IAD en nauwelijks door de RvB/RvC

1. Helemaal mee eens	7%
2. Mee eens	40%
3. Neutraal	23%
4. Mee oneens	20%
5. Helemaal mee oneens	10%

Stelling 4

IAD's zouden (ook al staat het in de wet) in principe geen onderzoeken moeten uitvoeren op verzoek van derden (DNB, AFM, Zorgautoriteit, et cetera)

1. Helemaal mee eens	7%
2. Mee eens	28%
3. Neutraal	10%
4. Mee oneens	45%
5. Helemaal mee oneens	10%

Er reageerden veertig collega's op de webstellingen. Dat is niet heel veel, dus er was een grote kans om het boekenpakket te winnen! De gelukkige winnaar dit keer is **Kjell van Milaan**.

Stelling 1 leverde direct een flinke spreiding in de antwoorden. Een kwart van de respondenten vindt dat de IAD niet onder directe aansturing van de auditcommissie mag vallen, terwijl 65% dat wel vindt. Blijkbaar is er nog steeds een grote groep collega's die de raad van commissarissen liever op gepaste afstand heeft. Dit nummer van *Audit Magazine* geeft hier verdere input op.

Een ruime meerderheid van 77% vindt dat de onafhankelijkheid van de IAD in het geding is bij een rapportagelijijn aan de CFO. Een stevige minderheid, 16%, heeft echter de tegenovergestelde mening en denkt dat het wel kan. Een en ander houdt mogelijk verband met de houding van de CFO, de (sterkte) van de rapportagelijijn naar het audit committee en/of een rapportagelijijn aan de CEO met betrekking tot de financiële functie-audits.

Stelling 3 leverde wederom verschillende meningen op. 47% is van mening dat met name de risicoanalyse van de IAD het auditplan bepaalt en dat de invloed van de RvB/RvC op het maken van het auditplan eigenlijk beperkt is. 30% is het hier niet mee eens. Resteert de vraag of deze 30% dan de risicoanalyse laat overrulen door de RvB/RvC, of misschien helemaal geen risicoanalyse doet? 23% zoekt hier de gulden middenweg en doet waarschijnlijk beide.

Stelling 4 geeft ook een behoorlijke spreiding te zien. Wat te doen met de mening van 35% van onze collega's dat externe toezichthouders in principe geen opdrachten aan IAD's zouden moeten geven? 55% vindt dat dit wel kan. Wellicht iets om mee te nemen in onze vaktechnische, maar ook in onze advocacy gedachtevorming.



Het lijkt erop dat raden van bestuur mogelijkheden laten liggen als het gaat om het gebruik van IA als tool of management. Voor veel organisaties is hier dan ook nog winst te behalen. Dit artikel geeft een kritische beschouwing en een handreiking voor verbetering.

IA als 'tool of management' slecht gebruikt door RvB

E. Bouwman MSc RO CIA

De laatste jaren horen we steeds vaker de kreet 'Internal Audit als tool of management' voorbijkomen. Hiermee wordt aangeduid dat een internal auditfunctie ten dienste staat van de hoogste leiding in een organisatie, de raad van bestuur of, meer specifiek, de bestuursvoorzitter (CEO). Dit zien we terug in de positionering van auditfuncties en de rapportagelijnen. Internal auditfuncties zijn veelal (en steeds vaker) rechtstreeks onder de hoogste bestuurder in een organisatie 'opgehangen' (zoals ook voorgeschreven in de IIA Standaarden) en rapporteren rechtstreeks aan de RvB. De RvB kan Internal Audit inzetten op de onderwerpen waarover hij aanvullende zekerheid wenst. Als het goed is (en conform de definitie van internal auditing van IIA) gaat het dan om zaken die verband houden met de organisatiedoelstellingen. Hier staat tegenover dat een RvB ook goed moet weten om te gaan met deze 'tool'.

Wat gaat er mis?

Beperkte betrokkenheid bestuur bij auditjaarplan

In het merendeel van de organisaties drukt het hoofd Internal Audit een zeer belangrijke stempel op de keuzen die gemaakt worden ten aanzien van Internal Audit. Deze keuzen komen deels tot uitdrukking in het audit charter/statuut en in nog belangrijkere mate in het auditjaarplan of -meerjarenplan. Hoewel dit begrijpelijk is, lijkt het of raden van bestuur hier mogelijkheden laten liggen. Men zou verwachten dat bestuurders duidelijk omliggende ideeën hebben over welke onderwerpen aanvullende zekerheid geleverd moet worden en dat zij vervolgens Internal Audit 'voor hun karretje spannen'. In werkelijkheid bepaalt Internal Audit zijn eigen agenda in hoge mate. In dit kader is het interessant eens nader in te zoomen op het

proces van totstandkoming van het auditjaarplan, omdat hierin vrij fundamentele keuzen worden gemaakt.

De essentie van een planning in haar algemeenheid is het matchen van vraag en aanbod, zowel kwalitatief als kwantitatief en dat door de tijd heen. In termen van Internal Audit betekent dit dat in het jaarplan een selectie van objecten van onderzoek voor een bepaalde periode wordt vastgelegd. In het jaarplan wordt dus bepaald naar welke onderwerpen wel zal worden gekeken, maar daarmee ook waarnaar (nog) niet zal worden gekeken. Eveneens kan de vraag (over welke onderwerpen

Bestuurders laten zich in de totstandkoming van het jaarplan te sterk leiden door de (ideeën van) het hoofd Internal Audit

wenst de raad van bestuur aanvullende zekerheid?) consequenties hebben voor de wijze waarop de internal auditfunctie georganiseerd is (het aanbod). Hierbij gaat het om zaken als aannamebeleid, inhuur, opleiding en training, et cetera. Kortom, het jaarplan is het resultaat van besluitvorming over de inzet/toewijzing van schaarse auditcapaciteit aan een selectie van auditobjecten, waarover het management aanvullende zekerheid wenst.

In de literatuur wordt een drietal methoden onderscheiden voor de selectie van auditobjecten, namelijk laten bepalen

De positionering en daarmee het opdrachtgeverschap van de internal auditfunctie is al jaren onderwerp van discussie. Volgens de laatste inzichten, die ook zijn opgenomen in de IIA Standaarden, dient er sprake te zijn van 'dubbele lijnen', waarbij een internal auditfunctie hiërarchisch is opgehangen onder de raad van bestuur en daarnaast ook in contact staat met de commissarissen (audit committee).

De afgelopen jaren staat ook de rol van de commissarissen ter discussie en wordt er in het kader van een verwachtingskloof gesproken over een veranderende rol van commissarissen. Zij zouden meer actief betrokken moeten zijn bij de organisatie om hun toezichhoudende taak naar behoren uit te kunnen voeren. Ontwikkelingen die hieraan bijdragen zijn de maatschappelijke discussie die mede is ingegeven door de economische crisis, allerlei corporate governance codes (al dan niet branchespecifiek) en een relatief nieuwe ontwikkeling, namelijk het aansprakelijk stellen van commissarissen voor misstanden (in december 2011 werd bekend dat het Centraal Fonds Volkshuisvesting (CFV) de oud-commissarissen van SGBB aansprakelijk stelt voor de saneringssteun die zij heeft moeten verlenen. Onlangs werd bekend dat er overeenstemming tussen beide partijen is en dat wordt afgezien van een aansprakelijkheidsprocedure⁴).

Het lijkt aannemelijk dat commissarissen om hun 'veranderde rol' uit te oefenen ook op zoek gaan naar de instrumenten om goed toezicht te houden. Het gebruik van Internal Audit lijkt daarbij een voor de hand liggende keuze. Een ontwikkeling om toe te juichen omdat daarmee het toezicht wordt versterkt en het de impact van Internal Audit alleen maar kan vergroten. Daar staat tegenover dat er vanwege de verschillende, deels tegengestelde, taakstelling van de RvB en RvC sprake zou kunnen zijn van een 'zero-sum-game': hoe meer een internal auditfunctie ten dienste staat van het bestuur, hoe minder deze ten dienste staat van de commissarissen en omgekeerd. Een toename van de invloed vanuit de commissarissen op de internal auditfunctie leidt tot een afname van de invloed van de bestuurders daarop. De vraag is nu of bestuurders de komende jaren 'hun tool' (deels) uit handen gaan geven.

door de topleiding, laten aanmelden door proceseigenaren, en door Internal Audit zelf bepalen op basis van een risicobenadering.¹ In een rapport van IIA wordt daarnaast ook nog de consultatie van het auditplan van het voorgaande jaar als vierde mogelijkheid genoemd.² In de praktijk gaat het vaak om een combinatie van deze methoden. Wanneer we kijken naar het proces van de totstandkoming van het jaarplan dan verloopt dit voor veel organisaties als volgt.

Het hoofd Internal Audit heeft een conceptlijst met onderwerpen voor het komende jaar op basis van parate kennis. Deze wordt eventueel aangevuld met de wensen van toezichthouders, vanuit een moedermaatschappij en de externe accountant. Daarbij worden de onderwerpen gevoegd die worden doorgeschoven van het voorgaande jaar (waar men door omstandigheden niet aan toe is gekomen). Vervolgens wordt een 'rondje langs de velden' gemaakt waarbij de raad van bestuur en eventueel het management van organisatieonderdelen en enkele staffuncties om inbreng wordt gevraagd (al dan niet op basis van een 'meerkeuzemenu' dat wordt aangereikt door het hoofd Internal Audit). Eventueel wordt nog ruimte vrijgehouden voor audits op verzoek of om tijdens het jaar in te kunnen spelen op urgente onderwerpen. Op basis hiervan maakt het hoofd Internal Audit een definitief voorstel dat ter goedkeuring wordt voorgelegd aan de raad van bestuur en eventueel het audit committee. Het 'probleem' is dat bestuurders zich in de totstandkoming van het jaarplan te sterk laten leiden door de (ideeën van) het hoofd Internal Audit in plaats hier zelf ideeën over te vormen.

Ik ben me bewust van het feit dat de beschrijving hiervoor generaliserend van aard is. In werkelijkheid verschilt de betrokkenheid van het bestuur uiteraard per organisatie, variërend van een beperkte passieve betrokkenheid, bijvoorbeeld wanneer een directie uitsluitend een reeds opgesteld jaarplan goedkeurt tot een actieve en intensieve betrokkenheid, wanneer de directie zelf risico assessments houdt en audits naar 'haar' belangrijke risico's in het auditjaarplan laat opnemen.

Wat kan beter?

Rechters behoren hun vonnis zelf te schrijven

Het goedkeuren van een jaarplan is wezenlijk anders dan het actief inbreng daarvoor leveren. In dat kader zou ik graag willen verwijzen naar een discussie die gespeeld heeft rond het schrijven van een vonnis door rechters.³ Een aantal jaren geleden ontstond discussie over het feit dat rechters hun vonnissen lieten schrijven door een naaste medewerker. In reactie daarop werd er vanuit de beroepsgroep (rechterlijke macht) gereageerd dat de rechter in kwestie uiteindelijk verantwoordelijk is voor het vonnis en dat wie het vonnis had geschreven van ondergeschikt belang was of zelfs niet ter zake doende was. Dat het vonnis dus niet geschreven was door de rechter maar een naaste medewerker, zou geenszins van invloed zijn op het oordeel en de onderbouwing daarvan. Tegenstanders, onder wie professor strafrechtsvergelijking Peter Tak, betoogden dat het van essentieel belang was dat rechters ook zelf het vonnis dat zij uitspreken schrijven, omdat degene die het schrijft, vrij vertaald, ook het bijbehorende denkproces doorloopt.





Illustratie: Roel Ottow

Eventuele inconsistenties in redeneren en de beperking van de eigen opvatting worden veel meer duidelijk dan wanneer goedkeuring wordt gegeven aan datgene dat door een ander is geschreven.

Alleen goedkeuring?

De parallel met Internal Audit is dat bestuurders wanneer zij goedkeuring geven aan een jaarplan dat door het hoofd Internal Audit is opgesteld, zij onvoldoende zelf nadenken over waar nu daadwerkelijk hun assurancebehoefte ligt en waar Internal Audit van de meeste toegevoegde waarde zou kunnen zijn. Uiteindelijk is de raad van bestuur verantwoordelijk voor Internal Audit en dient hij rekenschap af te leggen indien de organisatie zich geconfronteerd ziet met onvoorziene risico's die manifest worden. Net zoals een rechter die verantwoordelijk is voor het door hem uitgesproken vonnis.

De raad van bestuur doet er verstandig aan om, voordat hij over het jaarplan spreekt met het hoofd Internal Audit, eerst eens zelf de gedachten hierover te laten gaan. Zeker wanneer de organisatie (nog) geen volwassen risicomanagement kent, waarbij onder andere door de hoogste leiding al regelmatig expliciet nagedacht wordt over de voor de organisatie belangrijkste risico's en de beheersing daarvan. Een zelfstandige gedachtevorming door de bestuurder kan de bespreking met het hoofd Internal Audit ten goede komen, omdat zodoende

beter kan worden vastgesteld of er sprake is van een gemeenschappelijk beeld wat betreft de belangrijkste organisatierisico's. Daar waar dit beeld uiteenloopt ligt discussie voor de hand. Een pleidooi voor de benen op tafel dus!

Wat kan Internal Audit doen?

Het probleem dat hiervoor uiteen wordt gezet is in beginsel het probleem van de bestuurders, omdat zij onvoldoende gebruikmaken van Internal Audit die als tool tot hun beschikking staat. Toch heeft ook Internal Audit er baat bij wanneer bestuurders beter weten om te gaan met Internal Audit. De voordelen voor Internal Audit laten zich simpelweg samenvatten onder de generieke noemer van meer toegevoegde waarde voor de organisatie. Dit doordat de objecten van onderzoek door de bestuurder zelf gekozen zijn en niet worden aangedragen vanuit de auditfunctie. Daardoor sluiten de audits meer aan bij de assurancebehoefte van de bestuurders en zal de 'gedragenheid' van de uitkomsten groter zijn. Op de achtergrond speelt hierbij ook het bestaansrecht van Internal Audit, veel internal auditfuncties staan immers voor de uitdaging om dit blijvend te bewijzen. □

Noten

1. Driessen en Molenkamp, *Internal Auditing, een managementkundige benadering*, 4e druk, 2008.
2. The Institute of Internal Auditors (IIA), *Characteristics of an Internal audit activity*, 2010.
3. De discussie werd onder andere gevoerd in een uitzending van het tv-programma Buitenhof op 28 april 2002. Aan deze discussie werd vervolgens nog eens gememoreerd in een debat in de Eerste Kamer over de Verruiming bevoegdheden enkelvoudige kamers op 25 juni 2012.
4. http://www.cfv.nl/nieuws/nieuwsbericht/Overeenstemming_geschil_SGGB



Ewout Bouwman is adviseur bij KPMG binnen de afdeling Internal Audit, Risk en Compliance Services. Hij voert opdrachten uit op het gebied van Internal Audit, risicomanagement en internal control.

✉ bouwman.ewout@kpmg.nl

Toetsingen in perspectief

De Nederlandsche Bank toetst bestuurders, commissarissen en andere beleidsbepalers die aan het roer staan van financiële ondernemingen op betrouwbaarheid en geschiktheid. *Audit Magazine* sprak met afdelingshoofd van het Expertisecentrum Toetsingen AnneMarie Smit en toezichthouder specialist Roger Wijnands, over het toetsingsproces door DNB en de rol van Internal Audit bij het beoordelen van bestuurders en commissarissen.

Drs. N.J.Engel-de Groot

Waarom toetst DNB bestuurders en commissarissen?

Smit: “Dagelijkse beleidsbepalers in de financiële sector dienen geschikt te zijn voor het uitoefenen van hun taak. Deze geschiktheid omhelst kennis, vaardigheden en professioneel gedrag in de betreffende rol van de bestuurder. Dat betekent dat een bestuurder/commissaris geen schaaap met vijf poten behoeft te zijn, maar wel die kwaliteiten moet bezitten in die betreffende rol, in die betreffende samenstelling van bestuur en in die betreffende organisatie. Met andere woorden, past de persoon in de verhoudingen van het gezamenlijk bestuursorgaan en in de verhoudingen van de organisatie? Daarnaast dienen bestuurders, commissarissen en andere beleidsbepalers in de financiële sector betrouwbaar te zijn. DNB toetste in het verleden al bestuurders, maar deze toetsing was met name een papieren exercitie. Terugkijkend naar incidenten bleek dat

sommige bestuurders gewoonweg niet geschikt waren voor hun rol en dat dit mede aanleiding was voor ontstane problemen. Naar aanleiding hiervan en de conclusies van commissie De Wit heeft DNB samen met de AFM een beleidsregel *Beleidsregel Geschiktheid* opgesteld die de norm is voor het doen van toetsingen. Een geschiktheidstoets wordt, meer dan voorheen, diepgaander uitgevoerd. Sinds 1 juli 2012 moeten ook commissarissen op geschiktheid worden getoetst. Tot die tijd werden commissarissen alleen op betrouwbaarheid getoetst.” Wijnands vult aan: “Een toets vindt plaats bij elke voorgenomen benoeming van een nieuwe bestuurder en wezenlijke verandering van functie. Bij dit laatste kan gedacht worden aan het worden van voorzitter of bijvoorbeeld een fusie/overname van de onderneming. Voor de commissarissen vindt een inhaalslag plaats en de commissarissen worden bij herbenoeming getoetst. In totaal betreft het bestuurders en commissarissen van zo’n 1200 onder toezicht staande instellingen.”

In welke vorm vindt samenwerking plaats met de AFM?

Smit: “Bij elke toetsing wordt advies gevraagd aan de AFM. In veel gevallen wordt samen met de AFM opgetrokken. Zo heeft DNB de commissarissen van de grote vier banken en

Roger Wijnands toetst bestuurders en commissarissen van financiële ondernemingen. Hij is sinds 2006 bij DNB werkzaam, heeft ervaring in de verzekerings-, bank- en pensioenfondsector en heeft een juridische en financieel-economische achtergrond.

AnneMarie Smit geeft leiding aan een team van 26 toetsingsexperts en dossierbehandelaars van het nieuwe Expertisecentrum Toetsingen. Zij leidde het 4+4-project, waarin DNB en AFM de commissarissen van de vier grootste banken en verzekeraars op geschiktheid toetsten.



grote vier verzekeraars samen met de AFM getoetst. AFM en DNB vormen uiteindelijk onafhankelijk van elkaar een oordeel. Dit oordeel kan afwijken, DNB heeft immers als doelstelling prudentieel toezicht, de scope van de AFM is gedragstoezicht. Indien een van de partijen een negatief oordeel uitsprekt zal een gezamenlijk negatief oordeel uitgaan. Afgelopen jaar kwamen beide toezichthouders telkens tot hetzelfde oordeel.”

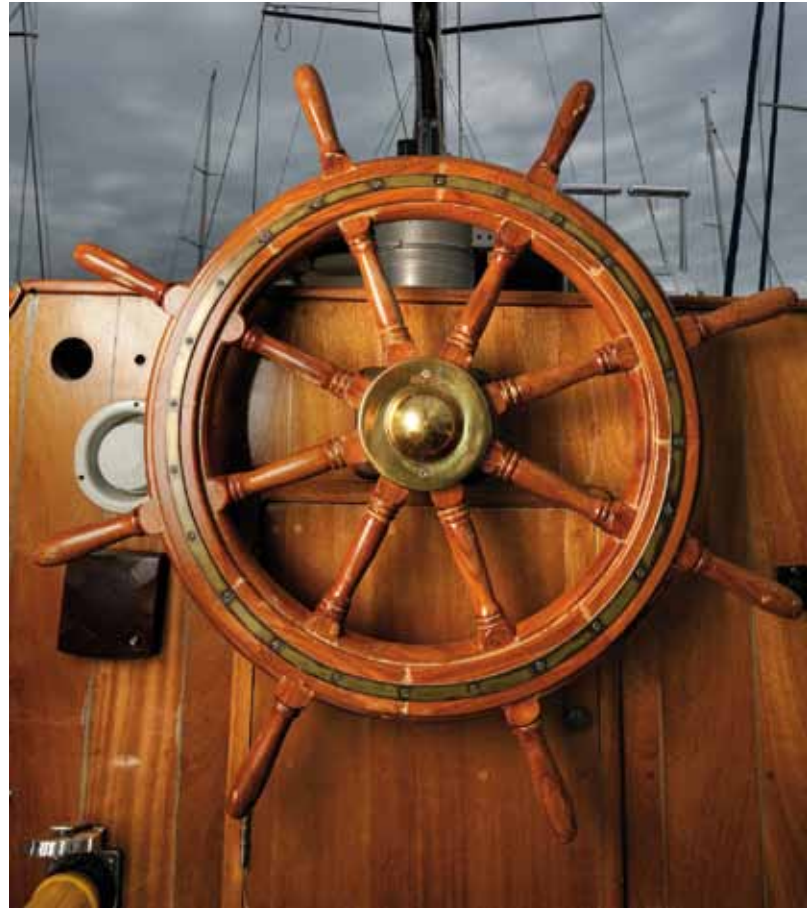
Hoe komt een oordeel tot stand?

Wijnands: “Een belangrijk startpunt zijn de normen voor het toetsen. De norm voor geschiktheid is opgenomen in de *Beleidsregel Geschiktheid 2012* en de norm voor betrouwbaarheid is opgenomen in het *Besluit Prudentiële Regels BPR*. Op het moment dat een organisatie een aanmelding doet voor een nieuwe bestuurder/commissaris geeft de organisatie onder andere aan waarom een persoon past in het collectief en ontvangt DNB het functieprofiel. Vervolgens worden interne en externe bronnen geraadpleegd over de persoon in kwestie en wordt zover relevant de buitenlandse toezichthouder geraadpleegd. Drie referenten worden bevraagd en er vindt een toetsingsgesprek plaats. Het toetsingsgesprek heeft overeenkomsten met een sollicitatiegesprek. Het gesprek vindt plaats met twee of drie DNB/AFM-medewerkers. In het gesprek worden ook allerlei competenties uitgevraagd waarbij de gesprekspartner gevraagd wordt om concrete voorbeelden te laten zien van competenties. Belangrijk voor de gesprekspartner zijn zelfreflectie en voorbereiding. Het is verrassend hoe gemakkelijk mensen soms in een bestuurdersrol stappen. Als je er zonder enige due diligence in de organisatie, ervan uitgaande dat het een leuke nieuwe aanvulling op je cv is, instapt dan val je bij de toetsing door de mand. DNB benadrukt dat een bestuurdersrol (ook als die bestuurdersrol bij een kleine onderneming op vrijwillige basis wordt ingevuld) en commissariaat een serieuze taak is met een grote verantwoordelijkheid. Voor een dergelijke functie moet je dan ook écht bewust kiezen.”

Smit: “De meeste toetsingen worden gebundeld uitgevoerd door experts in het ‘Expertisecentrum Toetsingen’. Dit geeft niet alleen het voordeel dat de toetsers veel ervaring opdoen, maar ook dat toetsingen onderling vergeleken kunnen worden. Door intercollegiaal overleg worden subjectieve bevindingen geobjectiveerd. Een oordeel is onderbouwd en wordt teruggelegd. Als er een negatief oordeel volgt trekken mensen zich veelal terug. Als het oordeel ter discussie wordt gesteld is er de mogelijkheid om na een zienswijze en een bezwaar en beroepsprocedure bij DNB, bezwaar aan te tekenen bij de bestuursrechter. Dit komt sporadisch voor. De laatste jaren bleek het oordeel van DNB telkens stand te houden.”

Wat is een goed toetsingsgesprek?

Wijnands: “De kunst voor de toetsers is om door het mooie verhaal heen te kunnen prikken en erachter te komen of iemand echt in functie datgene kan laten zien wat verteld wordt. Degenen die getoetst worden kunnen personen zijn met een grote staat van dienst. Je moet dus ook wel enig lef hebben om



echt de vragen te stellen die ertoe doen en contact durven en kunnen maken. Het gaat om een combinatie van respect voor je gesprekspartner en anderzijds lef om door te vragen. Als er een goed toetsingsgesprek heeft plaatsgevonden was er enerzijds transparantie en openheid zodat zaken op tafel kwamen en anderzijds was de inhoud van de antwoorden bevredigend.” Smit: “Uit de toetsingsgesprekken met de commissarissen van de grote vier banken en grote vier verzekeraars bleek dat de gesprekspartners het gesprek positief ervaarden, ze waardeerden de professionele setting, echter de senioriteit van hún DNB-gesprekspartner vonden ze in enkele gevallen te laag. We kiezen er dan ook bewust voor om voor bepaalde gesprekken senior DNB-leden in te zetten.”

Wat betekent het voor een toetsing als een bestuurder of commissaris een bijzondere betrokkenheid heeft ten aanzien van de IAD (rapportage lijn, audit committee, en dergelijke)?

Smit: “Voor het toetsen van een bestuurder of commissaris is relevant wat zijn rol en verantwoordelijkheid is in de organisatie en in het gezamenlijk orgaan. Wij zien de audit committee als een belangrijke portefeuille. Van de commissaris met de portefeuille audit committee vraagt DNB duidelijk meer. Begrijpt de commissaris de pijnpunten en dat niet alleen, kan hij dit ook goed overbrengen aan de andere commissarissen? Een internal afdeling zou hier ook attent op moeten zijn: is degene aan wie zij rapporteren ook in staat om hun bevindingen over te brengen in de raad van commissarissen?”

Wijnands: “Maar het gaat om meer dan alleen de persoon, DNB wil ook weten of de gehele setting werkt. Hoe functioneert de combinatie van RvC en bestuur? Kan de bestuurder steunen op sterke functionarissen onder hem of haar? Verder is relevant dat iemand weet hoe de RvC aan informatie komt en in die zin de internal afdeling weet te gebruiken.”

Van de commissaris met de portefeuille audit committee vraagt DNB duidelijk meer

Smit: “De raad van commissarissen wordt steeds meer aangesproken door DNB op haar taken en verantwoordelijkheden. DNB heeft als externe toezichthouder een vergelijkbaar belang met de interne toezichthouder. Wij verwachten dat ook de internal afdeling haar stem zal laten horen want zij heeft er in de eerste plaats belang bij dat haar bevindingen goed worden opgepakt.”

Wat zijn lessen voor onder toezicht staande instellingen wiens bestuurders/commissarissen getoetst gaan worden?

Wijnands: “De belangrijkste boodschap van DNB is om je goed voor te bereiden. Dit geldt uiteraard voor de bestuurders/-commissarissen die getoetst gaan worden, maar zeker ook voor de organisatie erachter. Weet wie je voordraagt. DNB ziet soms dat de begeleidende documentatie en onderbouwing onvoldoende en/of slordig is. Dit is zonder meer schadelijk, zowel voor de mensen als voor de organisatie en zonde want je begint meteen met een achterstand. Ook de internal afdeling kan hierin een rol spelen om dit te verbeteren door de organisatie rondom een voordracht van een bestuurder te toetsen.”

Smit: “Maar we kijken ook naar onszelf. We proberen constant in gesprek te blijven met commissarissen op zoek naar verbeterpunten. We praten met commissarissen buiten de financiële sector en houden voeling met de ‘buitenwereld’ via seminars en congressen. Ook voor ons geldt dat zelfreflectie belangrijk is. De manier hoe we nu toetsen is net opgestart, we leren nog steeds en we zullen ook in de toekomst blijven leren. Maar ondertussen leveren we een wezenlijke bijdrage aan de integriteit en stabiliteit van de financiële sector.” □

advertentie

www.pwc.nl

Antwoord op uw vragen

Internal Audit Services

Jan Driessen

Tel: +31 (0)88 792 55 87



pwc

Dat Internal Audit rechtstreeks aan het Bestuur rapporteert, is duidelijk. Maar de laatste tijd lijkt die unieke rapportagelijijn ter discussie te staan. Moet Internal Audit het Audit Committee niet actiever betrekken bij governance vraagstukken? Hoe kan het beste worden omgegaan met verzoeken van toezichthouders? Wij helpen u met het beantwoorden van deze vragen. Lees meer hierover op www.pwc.nl bij Internal Audit Services of neem contact met mij op via +31 (0)88 792 55 87.

Opdrachtgeverschap is een veelbesproken onderwerp voor zowel de interne als externe auditor. De vraag: wie is de opdrachtgever?, is afhankelijk van andere vraagstukken inzake onafhankelijkheid, competentie en de aard van de opdracht. Aan het woord zijn drie jonge actieve auditors die ieder vanuit hun eigen – soms conflicterende – perspectief over het onderwerp spreken aan de hand van een drietal stellingen en hiervan verslag doen.

Opdrachtgeverschap is een schuivend paneel

Drs. E. Dircks
Y. Tang RA RE
Mr.drs. J. Tenthof van Noorden RA

Stelling 1 De raad van bestuur is de opdrachtgever van de internal auditor

Ellen Dircks, voorzitter van de IIA Young Professionals: “De belangrijkste taak van de internal auditor is om de raad van bestuur van de organisatie zekerheid te verschaffen over de kwaliteit van de interne beheersing en governance van de gehele organisatie. In die zin is de internal afdeling een tool of management. De RvB is de opdrachtgever van de internal afdeling (zie ook principe V.3 van de Nederlandse corporate governancecode). In deze relatie heeft de internal auditor wel zijn eigen verantwoordelijkheid om een eigen risicoanalyse op de organisatie uit te voeren. Op basis hiervan legt hij een eigen plan als advies voor aan de RvB. De externe accountant en de auditcommissie dienen ook betrokken te worden bij het opstellen van het jaarplan van de interne auditfunctie en kunnen, ieder vanuit hun rol, de RvB opleggen om bepaalde audits op te nemen in het auditplan. Hoewel de internal auditfunctie toegang moet hebben tot de externe accountant en tot de auditcommissie, is het in mijn ogen het meest zuiver als deze afstemming in overleg met de RvB plaatsvindt. Wanneer de chieft audit executive (CAE) de RvB passeert dan is er wat mij betreft sprake van een ‘motie van wantrouwen’. Het zou daarom niet zo moeten zijn dat de internal auditor een (externe) toezichthoudende partij als directe opdrachtgever ziet.”

Dircks maakt hierbij de kanttekening dat het opdrachtgeverschap afhankelijk is van de volwassenheid van de organisatie. Zo is het ook mogelijk dat de internal afdeling audits uitvoert in opdracht van het middenmanagement in plaats van alleen voor de RvB. De RvB is budgetverantwoordelijke en

kan bijvoorbeeld zelf besluiten om de internal afdeling werkzaamheden uit te laten voeren waar de externe accountant op kan steunen.

Yuen Tang, commissielid van de NOREA Young Professionals en werkgroep lid van de NBA Youngprofs, onderschrijft de visie van Dircks. Zeker bij het opstellen van het jaarlijkse

De scheidslijn tussen de zogenoemde second en third line of defense is een grijs gebied

auditplan ziet Tang een belangrijke functie voor het lijnmanagement. “Het lijnmanagement zit dicht op de operatie en kan hierdoor de interne auditor voorzien van input voor zijn risicoanalyse en jaarplan. Het leveren van toegevoegde waarde is hierbij van belang.”

Joko Tenthof van Noorden, voorzitter van de NBA Youngprofs, herkent de visie van het IIA en het NOREA. Maar hij ziet de rol van de internal auditor ook in een breder maatschappelijk perspectief. “Ik vind het de verantwoordelijkheid van de internal auditor om onacceptabele risico’s of misstanden die worden geaccepteerd door de hoogste leiding toch te

adresseren en zo nodig te escaleren. Hiervoor dient in eerste instantie gebruikgemaakt te worden van de eigen relatie met de RvB. Vervolgens kan geëscaleerd worden naar het audit committee. Met als ultieme escalatie de stap naar de externe auditor en externe toezichthouder (indien van toepassing). Er moet altijd een directe rapportagelijijn bestaan tussen de internal auditor en het audit committee: hiërarchisch rapporteert Internal Audit aan de RvB. En daarnaast heeft Internal Audit een functionele lijn naar het audit committee.”

Verder benadrukt Tenthof dat uiteindelijk de RvB budgetverantwoordelijk is. “Het kan niet zo zijn dat een audit committee of een internal auditor bedrijfsmatige beslissingen neemt. Zowel de internal auditor als het audit committee moeten niet op de stoel van de RvB gaan zitten. Wel bestaat natuurlijk altijd de mogelijkheid van een aanwijzing vanuit het audit committee of het teruggeven van de portefeuille door de internal auditor. Maar uiteindelijk is de RvB verantwoordelijk voor de bedrijfsvoering.”

Stelling 2 De opdracht van de internal auditor is beperkt tot het leveren van assurance

Tang ziet in haar praktijk dat de scheidslijn tussen de zogenoemde second en third line of defense een grijs gebied is. “Niet alle organisaties hebben al een volledige second line of

waarin voor een aantal ‘grijze gebieden’ specifieke regels zijn vastgelegd waaraan moet zijn voldaan wil er nog sprake zijn van voldoende onafhankelijkheid. Zo is het bijvoorbeeld bij in controlverklaringen van belang dat de dagelijkse leiding uiteindelijk verantwoordelijk blijft voor het evalueren en wegen van de uitkomsten.

Dircks ziet vanuit haar praktijk ook dat de scheiding tussen second en third line of defense soms vervaagt. “Toch ben ik van mening dat wanneer wordt afgeweken van de ideale situatie het de verantwoordelijkheid is van de auditor deze scheiding goed in de gaten te houden. Wanneer het bijvoorbeeld ontbreekt aan een goede sterke second line of defense, dient dit aangekaart te worden door de internal auditor bij de RvB. Het is dan vervolgens de taak van de RvB de eigen governance beter in te richten.”

Stelling 3 De internal auditor is niet onafhankelijk en kan daarom niet alle opdrachten uitvoeren

Tenthof: “Dit is een discussie die ook tijdens de studie (RA) regelmatig werd gevoerd. Volgens mij geldt echter voor zowel externe als internal auditors dezelfde problematiek. Voor zowel de externe auditor als de internal auditor zijn er financiële en sociale prikkels die de onafhankelijkheid in gevaar kunnen brengen.”

Ook cross selling van diensten blijft een heikel punt in de discussie met de zogenaamde OOB-kantoren (organisatie van openbaar belang) die nog steeds niet is afgerond. Zo is sinds begin dit jaar een nieuwe wet in werking getreden die een scheiding tussen advies en controle wil bewerkstelligen. Uit onderzoek van de AFM blijkt echter dat de vier grote kantoren eind vorig jaar, gebruikmakend van de overgangstermijn, nog snel een aantal nieuwe adviescontracten hebben afgesloten. De AFM vond dat de kantoren daarmee op zijn minst tegen de geest van de wet handelden (*FD*, 11 juni 2013). Van belang is dat de eigen beroepsgroep deze risico’s herkent en erkent en hier adequaat op reageert. Zowel vanuit IIA, de NBA en ook NOREA zijn concrete gedragsrichtlijnen vastgelegd die waarborgen bieden voor onafhankelijkheid.

Maar een feit blijft dat sommige opdrachten niet door een internal auditor kunnen worden uitgevoerd. Al is het maar omdat wetgeving dat niet toelaat (controle jaarrekening van OOB’s of de overige ‘assuranceopdrachten’). In deze gevallen kan de externe auditor echter wel steunen op werkzaamheden die worden uitgevoerd door internal auditafdeling, mits deze voldoende onafhankelijk opereert en van voldoende kwaliteit is. Een certificering van bijvoorbeeld het IIA draagt hier zeker aan bij.

Volgens Dircks blijft onafhankelijkheid een interessant punt bij de internal auditafdeling. “Belangrijk hierbij is dat zij tot een objectief beeld kan komen, waarbij dit objectieve beeld niet verstoord wordt door allerlei afhankelijkheden. Daarnaast mag een RvB ook verwachten dat als zij aan de internal audi-

Van belang is dat de eigen beroepsgroep de risico’s inzake onafhankelijkheid herkent en erkent en hier adequaat op reageert

defense ingericht. Binnen die organisaties zie ik dat de internal auditor tevens taken uitvoert op het gebied van risicobeheersing (second line of defense). Taken waar aan gedacht kan worden zijn het uitvoeren van interne controle werkzaamheden en het adviseren van het management over risicomangement en governance vraagstukken.”

Tenthof heeft dit in het verleden ook gezien in zijn eigen praktijk, zeker wat betreft het uitvoeren van interne controleactiviteiten. “Zo kan de internal auditor betrokken zijn bij werkzaamheden voor in controlverklaringen. Ook kan de internal auditor actief betrokken zijn in bijvoorbeeld projecten vanuit een zogenaamde quality assurancerol.”

Ook de NBA YP herkent en erkent deze problematiek wat betreft het grijze gebied tussen second en third line of defense. De NBA besteedt hier specifiek aandacht aan in haar *Nadere Voorschriften Onafhankelijkheid voor de internal auditor*

tor een opdracht verstrekt, deze opdracht onpartijdig en objectief wordt uitgevoerd. De standaarden en gedragsrichtlijnen die de beroepsverenigingen hanteren dienen hierbij als basis.”

Een belangrijke maatregel voor onafhankelijkheid is het opstellen van een kwaliteitskader voor internal auditafdelingen en het instellen van een toetsing. Net zoals IIA en de NBA kent het NOREA een dergelijk kwaliteitskader en toetsing. Daarnaast noemt Tang nog het onderscheid tussen onafhankelijkheid in ‘wezen’ en in ‘schijn’. De auditor dient bij uitvoering van een opdracht vrij te zijn van belangen die onverenigbaar zijn met de vereiste onafhankelijkheid. Het gaat om de situatie zoals die in werkelijkheid is en de feitelijke naleving van de regels (wezen). De auditor dient daarnaast alle feiten en omstandigheden te vermijden die kunnen suggereren dat zijn objectiviteit of onafhankelijkheid in het geding is. IIA, NOREA en NBA bieden de internal auditor hiervoor handvaten.

Tot slot: de toekomst van het internal auditorberoep

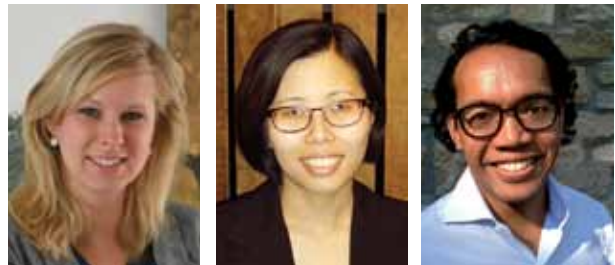
Dircks: “Een aantal thema’s die terugkomt in het internal auditvakgebied zijn strategische audits en soft/social controls. Het vergt misschien wat tijd, maar ik zie deze thema’s bij steeds meer internal auditediensten terugkomen. Verder zie je dat het internal auditvakgebied in Nederland steeds meer een ‘volwassen’ vakgebied aan het worden is dat eigen kaders en theorieën schept. Naar mijn idee een mooie taak voor IIA om in samenwerking met de RO-universiteiten (EUR, UvA) hier verder invulling aan te geven.”

Tenthof: “Een belangrijke ontwikkeling binnen de NBA is de diversiteit aan vragen die op dit moment op het bord van de auditor (intern en extern) liggen. Naast assurance over de financiële verantwoording wordt veel meer assurance gevraagd over governancevraagstukken, soft controls, continuous auditing, integrated reporting en de organisatie binnen een netwerk van organisaties (cloud computing, nieuwe business modellen, et cetera). Dit vraagt om een vernieuwing van het auditorberoep, zowel qua competenties als kennis. De internal auditor heeft in deze ontwikkeling een cruciale rol. De internal auditor zit dicht op de business, kent de omgeving en is veelal meer divers geëquipeerd aangezien veelal mensen vanuit de business de overstap maken naar de internal auditafdeling.”

Tang herkent net als Tenthof dat de internal auditor steeds vaker wordt gevraagd om naast de financiële componenten ook governance en IT te beoordelen. “Naast vernieuwing van het accountantsberoep op kennis en competenties is het inbedden van integrated auditing van belang. Dit kan bewerkstelligd worden door de diversiteit binnen het team. Hierdoor kan de internal auditor de organisatie beter ondersteunen en kunnen internal auditors ook beter kennis overdragen aan elkaar.” □

Conclusie

De vraag wie de opdrachtgever is van de internal auditafdeling lijkt eenvoudig te beantwoorden op basis van de regelgeving: de RvB is de opdrachtgever van de internal auditafdeling. In de praktijk zijn er echter meerdere ‘heren’/stakeholders die Internal Audit kan dienen, zoals het lijnmanagement, het audit committee, de externe accountant en misschien wel het maatschappelijk verkeer. Dit is volgens Dircks, Tang en Tenthof niet alleen afhankelijk van de opdracht, maar ook van bijvoorbeeld de volwassenheid van de organisatie waarbinnen Internal Audit opereert. Het feit dat hiernaar vanuit de verschillende beroepsgroepen verschillend wordt gekeken, maakt duidelijk dat het opdrachtgeverschap/stakeholderschap van Internal Audit nog nader uitgewerkt moet worden.



Ellen Dircks (l) is sinds 2011 voorzitter van IIA Young Professionals. Zij begon haar loopbaan bij AuditMatch. Inmiddels werkt Dircks als internal auditor bij NS en is zij bezig met de afronding van de RO-opleiding.

✉ ellen.dircks@ns.nl

Yuen Tang (m) is sinds 2011 commissielid van de NOREA Young Professionals en is tevens lid van NBA Young Profs. Tang is werkzaam bij de Auditedienst VU-VUmc als internal IT-auditor. Daarvoor heeft ze bij een extern accountantskantoor gewerkt als openbaar accountant.

✉ y.l.tang@vu.nl

Joko Tenthof van Noorden (r) is sinds 2013 voorzitter van de NBA Youngprofs. Tenthof begon zijn loopbaan in de financiële sector waar hij als internal auditor en later als auditor in business werkzaam was. Hij werkt nu als principal bij Internal Audit van Exact Software nv.

✉ joko.tenthof.van.noorden@exact.com

Dit artikel is geschreven op persoonlijke titel. Waar de visie van IIA YP, NBA YP of de NOREA Young Professionals wordt gegeven, is dit duidelijk vermeld in het artikel.

De verwachtingskloof van ISAE 3402

ISAE 3402 is de opvolger van de welbekende SAS 70-rapportagestandaard. Met ISAE 3402 zou een stap voorwaarts worden gemaakt door breder te kijken naar businessprocessen en businessrisico's in samenhang met de beheersmaatregelen. Het zou ook beter aansluiten bij de wensen van zowel klanten als service providers. Maar is het in de praktijk een stap voorwaarts of is de verwachtingskloof gebleven?

Een analyse.

Dr. E.N. Leenders RA
Dr. L.Z. Nagy RO

Het Statement on Auditing Standards no. 70 is uitgevaardigd door de Amerikaanse regelgever AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) en is daarmee van origine onderdeel van de rule based Amerikaanse regelgeving. Ondanks het sterk voorschrijvende karakter van SAS 70 heeft begin deze eeuw de ontwikkeling van uitvoeringsorganisaties in onder andere de pensioen-, verzekerings- en IT-sector ertoe geleid dat het SAS 70-rapport breed geaccepteerd is geraakt. In de loop van de gebruiksjaren van SAS 70 is de scope van rapporten in de praktijk breder geworden. Vooral om er niet alleen jaarrekeninggerelateerde, maar ook voor klanten relevante businessgerelateerde elementen in op te kunnen nemen. Samen met de roep om internationale regelgeving en de toenemende eisen van toezichthouders, die in sommige sectoren een dergelijke rapportage vereisen, leidde dit medio 2010 tot de invoering van de nieuwe ISAE 3402-standaard (International Standards for Assurance Engagements), uitgevaardigd door de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

Breder kijken

Met een ISAE 3402-rapport verlenen serviceorganisaties (de opdrachtnemers van de uitbesteding), via hun externe accountant (de serviceaccountant), hun klanten (de opdrachtgevers van de uitbesteding) assurance over de dienstverlening die zij in opdracht uitvoeren. ISAE 3402 zou breder kijken naar businessprocessen en businessrisico's in samenhang met de beheersmaatregelen en beter aansluiten bij de wensen van zowel klanten als serviceorganisaties, mede door de verklaring van het management van de serviceorganisatie over de beheersing van de relevante risico's.

De vraag is: heeft ISAE 3402 de verwachtingen waargemaakt? Een visie langs de lijn van de driehoeksverhouding

van serviceorganisatie, klant en externe accountant.

De opdrachtnemer van de uitbesteding

De opdrachtnemer is de serviceorganisatie, bijvoorbeeld een pensioenuitvoerder die diensten verricht in opdracht van een of (meestal) meerdere klanten, bijvoorbeeld pensioenfondsen. De tijd waarin SAS 70 is geïntroduceerd (1992 in de VS), was de tijd van 'tell me' en 'show me' en de nauwe verwevenheid van assurance en advies. ISAE 3402 is opgesteld in de tijd dat externe accountants, door praktijkervaring en scherpe regelgeving, hun opdrachtgevers niet meer blind willen (vrees voor claims) en mogen (compliance) vertrouwen en op basis van minutieuze onderbouwingen zelfstandig moeten vaststellen hoe de organisatie zichzelf heeft ingericht en functioneert (de 'prove me' periode).

Aan de ene kant legt ISAE 3402 de focus op de managementverklaring aangaande de beheersing van de relevante risico's. Aan de andere kant is het nog steeds gebaseerd op de processen die direct gerelateerd zijn aan de jaarrekeningposten van de opdrachtgever, niet de businessprocessen in brede zin. Hoewel vaak genoemd als best practice, blijft het enterprise risk management (COSO-ERM)-model in de praktijk vooral een



'feestje' van de tweede lijn en valt het buiten de formele scope van de ISAE 3402-rapportages. Ook is mede voor ISAE 3402 veelal een apart vehikel opgericht in de derde lijn (Internal Audit), tweede lijn (risk management) en/of in de eerste lijn (operatie) om de uitvoering van de beheersing vast te stellen cq. om te voldoen aan het in control zijn van directies over hun operatie. In casu dus het opstellen van de managementverklaring van de serviceorganisatie over de beheersing van de relevante risico's 'in scope'.

Het leveren van kwaliteit

De relatie tussen serviceorganisatie en klant is vooral gebaseerd op het kostenefficiënt uitvoeren van de dienstverlening. De nadruk op de kosten weerspiegelt ook de kwaliteit van de uitvoeringsorganisatie van de serviceorganisatie. Door steeds verdergaande professionalisering van serviceorganisaties binnen allerlei sectoren ontstaat er een steeds groter wordend streven naar operational excellence, het leveren van kwaliteit langs de meest efficiënte weg.

Een verbindende schakel hierin kan interne beheersing vormen: welke checks en balances bouw je in om kwaliteit en

je beheersing belangrijk vindt? Is ISAE 3402 een hygiënefactor, een license to operate, of juist een ambitie en onderscheidend element? Een echte ambitie op interne beheersing kan een belangrijke stap zijn naar een lerende organisatie waarin fouten gemaakt mogen worden en deze gedeeld worden en ervan wordt geleerd. Een 'schone verklaring' is dan geen doel meer op zich. Doorslaggevend is wel: waar is de klant bereid voor te betalen?

Scope en eigenaarschap

Naast het duidelijke doel van ISAE 3402 zijn voor de serviceorganisatie twee andere elementen essentieel: scope en eigenaarschap. De scope heeft een sterke relatie met de vraag of de serviceorganisatie ISAE 3402 als een hygiënefactor ziet en daarmee de scope probeert te beperken tot het hoogst noodzakelijke of dat deze juist vanuit overtuiging een bredere scope kiest. Ben je als serviceorganisatie bereid actief de opdrachtgever te betrekken bij de scoping? Overigens zal de certificerende accountant bij de beoordeling rekening houden met de vraag of de betreffende processen in scope wel een voldoende relatie hebben met de jaarrekening van de opdrachtgever.

Eigenaarschap betreft de vraag of de business zichzelf eigenaar voelt van een ISAE 3402-rapportage en daarmee 'naar buiten' wil tonen welke kwaliteiten het in huis heeft. Dit als tegenhanger van een veel voorkomend fenomeen, namelijk dat het eigenaarschap meer wordt belegd bij de riskfunctie. Als het puur om kennisredenen is (risk heeft immers verstand van beheersing), is dat niet eens een heel gek idee. De vraag is echter of – en in hoeverre – de business het belang inziet van goed ontwikkelde interne beheersing en daarin zelf wil investeren. Niet certificering als doel op zich maar certificering als middel om te komen tot verbetering dan wel resultante van een goed gemanagede organisatie.

Hier komt ook het element van houding, gedrag, cultuur en ambitie om de hoek kijken: wat is het ambitieniveau van de serviceorganisatie ten aanzien van taken goed doen, transparant zijn naar de opdrachtgever en betrokkenheid creëren?

De opdrachtgever van de uitbesteding

Door het uitbesteden van de uitvoering gaat de opdrachtgever niet vrijuit. Zij heeft een zelfstandige verantwoordelijkheid om de risico's van haar businessmodel, haar omgeving en haar jaarrekening te bepalen en zich ervan te vergewissen dat de door haar aangestelde serviceorganisaties deze risico's in voldoende mate beheersen. In bijvoorbeeld de financiële sector is dit denkkader door de toezichthouder vertaald naar regelgeving ten aanzien van het uitbestedingsrisico voor de opdrachtgever. Over het algemeen wordt de verantwoordelijkheid ingevuld door middel van een jaarlijkse ISAE 3402-rapportage van de serviceorganisaties. Maar wat als bepaalde risico's een organisatie continu bedreigen in een immer veranderende omgeving:

kosten steeds correct af te wegen en een betrouwbare en transparante dienstverlening te bieden die voldoet aan de eisen van de opdrachtgever? Bij een goede inbedding streeft de opdrachtnemer niet naar het gecertificeerd krijgen van haar interne beheersing, maar naar een sterke interne beheersing die gecertificeerd wordt. Het is interessant te bezien wat deze, in woorden kleine maar in praktijk grote, stap doet met de cultuur van uitvoeringsorganisaties. Het verschil in doelen is essentieel: doe je het voor het 'papiertje' of doe je het omdat



is een keer per jaar dan wel afdoende? En is een jaar in jaar uit gelijkblijvende scope wel reëel?

Het rapport

Dan het rapport zelf. De meeste ISAE 3402-rapportages zijn omvangrijke boekwerken en voorzien van een accountantsverklaring, zijnde de door de serviceaccountant gecertificeerde managementverklaring, waar opdrachtgevers vervolgens op kunnen steunen. Maar zijn opdrachtgevers scherp en kritisch? Lezen ze echt wat er staat? Snappen ze de scope en de beheersdoelstellingen (de control objectives)? Of sterker nog, zijn ze actief betrokken geweest bij de bepaling ervan? Het beeld is eerder het volgende: als de externe accountant het goed vindt is het toch ook goed? Dat is zeker waar, maar de serviceaccountant heeft niet als opdracht om de toepasbaarheid voor de opdrachtgever vast te stellen. De verantwoordelijkheid voor het vaststellen van de toepasbaarheid en passende reikwijdte van de ISAE 3402-rapportage ligt nog steeds bij de opdrachtgever, al is deze zich er lang niet altijd van bewust.

Op afstand

Een eigen beeld vormen over lopende kansen en bedreigingen en het analyseren van de huidige beheersing op basis van de ISAE 3402-rapportage en daarmee in gesprek geraken met de opdrachtnemer lijkt dan ook logisch. Maar zoals gezegd, dit vindt nog te weinig plaats. De opdrachtnemer zelf houdt de opdrachtgever soms ook liever op afstand. Soms door onwennigheid, soms door het gevoel getest te worden. Maar soms ook uit vrees dat de 'standaard ISAE-verklaring' specifiek moet voor iedere klant. In plaats van elkaar vinden kan dit leiden tot een situatie dat stellingen stilzwijgend worden betrokken terwijl ISAE 3402 in potentie juist de brug kan bieden tussen deze barricades: bespreek als opdrachtgever hoe de door de opdrachtnemer geïnventariseerde risico's worden

beheerst en voer met elkaar het gesprek over mogelijke discrepanties tussen de visie als opdrachtgever en de conceptuele uitwerking als opdrachtnemer. In een optimale situatie betekent dit ook dat de opdrachtgever zelf een oordeel velt over risico's en beheersing en zich kwetsbaarder opstelt door een eigen visie te bepalen in plaats van alleen een oordeel te vellen over de serviceorganisatie.

De externe certificerende accountant

Bij een ISAE 3402-traject zijn er verschillende accountants betrokken. Allereerst de externe certificerende accountant (de serviceaccountant/auditor), die het ISAE-rapport aftekent in opdracht van de serviceorganisatie. Deze kan in de praktijk een andere zijn dan de externe accountant die de jaarrekening

Wil de opdrachtgever wel een kritische houding?

van de serviceorganisatie aftekent. Daarnaast kennen we ook nog de externe accountant van de opdrachtgever, feitelijk degene voor wie de ISAE 3402-rapportage wordt opgesteld. Ten slotte is er in een aantal gevallen ook betrokkenheid vanuit de interne auditfunctie van de opdrachtnemer of opdrachtgever. De eerste als third line of defense-onderdeel van het beheersproces om te komen tot een managementverklaring door de serviceorganisatie. De tweede vanuit een zelfde rol binnen het beheerskader van de klantorganisatie, bijvoorbeeld door het mede beoordelen van de ontvangen ISAE 3402-rapportages. Bij beide rollen is de ontwikkeling zichtbaar dat de organisaties zelf het beheersraamwerk en -proces steviger inrichten en vooral de tweede en derde lijn (risk management en IAF) verstevigen teneinde de eigen uitvoering te versterken en de werkzaamheden door externe accountants te beperken.

Stakeholder	Rol
Opdrachtgever/klant	Besteedt processen aan opdrachtnemer uit. Wil assurance over de uitbestede dienstverlening
Opdrachtnemer/serviceorganisatie	Voert in opdracht van opdrachtgever processen uit, moet beheersing risico's aantonen met assurancerapport
Serviceaccountant	Externe accountant die in opdracht van de serviceorganisatie processen in scope voorziet van assurancerapport. Niet altijd dezelfde als externe accountant die de jaarrekening van de serviceorganisatie certificeert
Externe accountant klant	Certificeert de jaarrekening van de klant. Ten behoeve van de certificering maakt deze gebruik van onder andere de assurancerapportages die worden ontvangen van serviceaccountants van opdrachtnemers
Risk management, internal auditklant	Maken voor interne analysedoeleinden gebruik van assurancerapportages die worden ontvangen van de serviceaccountants
Risk management, internal audit-serviceorganisatie	Adviseren bij en/of voeren controles en interne audits uit bij processen in scope van assurancerapportages. Zijn onderdeel van het intern beheersraamwerk ten behoeve van de managementverklaring van de serviceorganisatie

Tabel 1. De rol van de stakeholder

Niet over een nacht ijs

In het traject heeft de serviceaccountant onder alle omstandigheden een kernrol, deze is namelijk degene die het assurancerapport aftekent. Voordat deze een type I- of type II-rapport aftekent, gaat de accountant niet over een nacht ijs. Zeker bij een oordeel over de opzet is de praktijk dat een seniorteam wordt ingezet om de (nieuwe) opdrachtgever goed te bedienen. Het accountantsteam zal gezien de huidige ontwikkelingen de positie bepalen ten opzichte van de rol die de eerste, tweede en derde verdedigingslijn hebben bij het vaststellen van interne beheersing: in hoeverre en met welke waarborgen kan de accountant steunen op of gebruikmaken van de werkzaamheden van de serviceorganisatie en de managementverklaring? Om tot certificering te komen moet er veelal uitgebreid controlewerk verricht worden. Ook de control frameworks moeten op het juiste niveau worden gebracht, werkzaamheden waar externe accountants tot voor kort nog vaak actief bij waren betrokken en waar audit en advies nogal eens door elkaar konden lopen.

Verslappen

Als eenmaal een type II-certificering is verkregen, lijkt de scherpste wat te verslappen. Niet zozeer de scherpste van het controlewerk, maar wel de scherpste of het beheersraamwerk nog wel voldoet aan de huidige tijd en ontwikkelingen. Door voldoende – en vaak additioneel – controlewerk wordt een ISAE 3402-controle wel ‘dichtgevinkt’. De vraag is echter of er na een aantal jaren nog wel een goed raamwerk staat. Redenen kunnen liggen bij bijvoorbeeld de verandering van het controleteam. De zwaargewichten die de kritische vragen stellen zijn vervangen door minder ervaren assistenten om kostenefficiënt het testwerk te doen danwel dat de opdracht is om tijdig en tegen een beperkte fee tot een ISAE 3402-rapport te komen, niet om verbeteringen door te voeren. Een reden kan ook zijn dat de accountant die nauw betrokken was bij de inrichting zijn eigen vlees wat lastiger zelf kritisch kan keuren. Ten slotte ligt een belangrijke mogelijke reden bij de serviceorganisatie zelf die een kritische houding soms helemaal niet wil en erop gericht is om zonder al te veel gedoe tot een ‘certificaat aan de muur’ te komen: een schone verklaring. Gebrek aan ambitie dus. □

Conclusie

ISAE 3402 geeft organisaties kansen. Kansen om te tonen wat je kunt en kansen op geschikte samenwerkingspartners te kiezen. Daarvoor moet een aantal zaken goed zijn vormgegeven. Het eigenaarschap moet helder belegd zijn, de gedragenheid bij het management en de business moeten ‘geland’ zijn en het doel en de scope moeten scherp en ambitieus zijn.

Partnering tussen opdrachtgever en opdrachtnemer is essentieel. Doordat de een de uitvoeringsorganisatie is van de ander houden risico's en beheersing niet op bij de ondernemingsgrenzen, maar vloeien deze in elkaar over. Het verschuilen achter het uitbestede hebben van werkzaamheden wordt maatschappelijk, door regelgevers en toezichhouders, niet geaccepteerd. Daarmee ligt bij de serviceorganisatie de ambitie en plicht om actief met haar opdrachtgevers in gesprek te komen over de gemeenschappelijke risico's en beheersing. Partnering gaat nog verder. Zoals de ‘rule based’-controlecultuur ons heeft geleerd voorkom je met een kookboek aan regels niet de incidenten en fraudegevallen. Het samen beoordelen van de impact van dergelijke incidenten en gevallen en het samen bepalen van de juiste scope en beheersdoelstellingen zal ook leiden tot een betere dialoog over risicobewustzijn en de mate waarin beiden risico wensen te lopen. Het is namelijk een gezamenlijk en gedeeld risico!

De certificerende externe accountant speelt een cruciale rol in het maatschappelijk belang en het vaststellen van het uitbestedingsrisico. In plaats van adviseur van haar opdrachtgever zorgt deze ontwikkeling ervoor dat de certificerende externe accountant weer doet wat hij moet doen: vaststellen of de norm wordt gehaald. Of niet.

Dit geeft de interne organisatie de juiste lading: eigenaarschap bij de business, professionele ondersteuning vanuit de riskfunctie en – mits goed en onafhankelijk opgehangen en van goede kwaliteit – onafhankelijke interne assurance vanuit Internal Audit. En ten slotte de onafhankelijke certificering door de externe accountant.

Is ISAE 3402 het verbindend element in de verwachtingskloof tussen opdrachtgever, opdrachtnemer en externe accountant? Zeker niet, verbinding gaat namelijk over de verwachtingen die deze partijen en de maatschappij van elkaar hebben. Communicatie en actieve afstemming zijn bij een verwachtingskloof meer de oplossing. ISAE 3402 kan wel een bijdrage leveren om deze partijen met elkaar in gesprek te brengen over aanvaardbare risico's, kosten en beheersing.



Elmar Leenders RA is senior Business & Control bij pensioenuitvoerder MN. Hij is verantwoordelijk voor de eerstelijns control bij het onderdeel van de pensioenuitvoering. Daarvoor werkte hij als externe accountant in de controlepraktijk van KPMG.



Laszlo Nagy EMIA RO is director Governance, Audit, Risk & Compliance bij ConQuaestor. Hij is verantwoordelijk voor de dienstverlening op het gebied van internal audit en risk management.

Opgepast Hansaplast!

IIA Position paper: Three lines of defense in effective risk management and control

‘Position Papers are part of the Strongly Recommended category of guidance, compliance is not mandatory, but is strongly recommended, and the guidance is endorsed by the IIA through formal review and approval processes.’

E. van Hecke

In januari 2013 is de IIA position paper *The three lines of defense in effective risk management and control* uitgebracht. Het three lines of defense model (3LoD) is een model dat wordt gebruikt om de taken van de diverse functies op het gebied van risicobeheer binnen organisaties te verhelderen, af te bakenen en in te richten.

Aan de IIA position paper vallen twee zaken op: (1) de paper beveelt aan risico- en beheersprocessen in de praktijk te structureren volgens 3LoD, terwijl 3LoD nauwelijks een theoretische basis heeft en toepassing van 3LoD in de praktijk afhankelijk is van tal van factoren; (2) de paper gaat niet in op de risico's van 3LoD en de impact hiervan op organisaties, inclusief internal auditing.

Als 3LoD niet deskundig en zorgvuldig wordt toegepast, dan wordt het pleisterwerk (work arounds, et cetera). Dat kan natuurlijk ook, maar dan leidt 3LoD op termijn tot schijnzekerheid. De hiervoor genoemde punten worden hierna uitgewerkt met tot slot een voorstel hoe Internal Audit beter met 3LoD kan omgaan.

Three lines of defense model (3LoD)

Denkmodel

3LoD is een algemeen toepasbaar denkmodel. Het handboek *Internal Auditing* van Driessen en Molenkamp verwijst in de inleiding van de paragraaf over 3LoD naar kastelen met drie verdedigingslijnen en naar het menselijk lichaam met drie verdedigingslijnen.¹ Van Hout maakt in zijn artikel over 3LoD in *Audit Magazine* van september 2012 een vergelijking met de Nederlandse strijd tegen het water.²

Het is onbekend wanneer en wie 3LoD in het vakgebied heeft geïntroduceerd. Ook in de position paper tref je geen

literatuurverwijzingen aan. Publicaties over de invoering en werking van 3LoD in organisaties zijn er amper. De meeste artikelen over 3LoD geven basale richtlijnen voor de analyse van risicobeheer. Kort door de bocht: de eerste lijn is verantwoordelijk voor het beheersen van de risico's, de tweede lijn adviseert de eerste lijn en monitort de risico's, de derde lijn draagt zorg voor onafhankelijke risk assurance.

Als 3LoD niet deskundig en zorgvuldig wordt toegepast, wordt het pleisterwerk

Blauwdruk voor de praktijk

De eerste recommended practice in de position paper luidt: ‘Risk and control processes should be structured in accordance with the three lines of defense-model’. Dit geldt voor alle organisaties, ongeacht aard en omvang. Dit blijkt uit het volgende fragment uit de paper: ‘...to enhance communications on risk management and control by clarifying essential roles and duties.... and it is appropriate for any organisation, regardless size or complexity’.

In deze aanbeveling is 3LoD niet alleen een denkmodel, maar ook een blauwdruk voor de organisatie van risicobeheer in de praktijk. Ondanks de eenvoud van 3LoD is de praktische toepassing hiervan niet eenvoudig. Vertaling naar de praktijk is namelijk van veel factoren afhankelijk, zoals:

- de aard van het bedrijf (typologie) en specifieke bedrijfsrisico's;
- de omvang van het bedrijf en daarmee de mogelijkheden voor verbijzondering van risicobeheersing;
- de structuur van de organisatie (denk aan de gelaagdheid) en wijze waarop risk management hierin is verankerd;
- de cultuur van de organisatie, zoals aandacht voor en wijze van aansturing van (risk) management op alle niveaus in de organisatie (inclusief het uitdragen van het gedachtegoed als inrichtingsleer van Starreveld c.s., managementcyclus, procesmanagement, COSO ERM, et cetera).

Vanuit deze optiek kan 3LoD niet zonder meer als blauwdruk voor organisaties worden geadviseerd, omdat dit moet worden bezien in samenhang met andere factoren. Daarnaast kent 3LoD een aantal inherente risico's die bij implementatie moeten worden afgedekt.

Risico's 3LoD

De IIA position paper gaat niet in op de risico's van 3LoD, behoudens '... so that there are neither "gaps" in controls nor unnecessary duplications of coverage'. In dit kader wijs ik graag op de volgende risico's van 3LoD:

Onduidelijk risk ownership

Met de invoering van 3LoD wordt het risico geïntroduceerd dat de eerste lijn voor risicobeheer gaat vertrouwen op de tweede lijn. De verantwoordelijkheid voor risicobeheersing wordt dan vooral gezien als een taak van de specialisten in de tweede lijn. De tweede lijn kan op haar beurt op onderdelen weer gaan vertrouwen op de derde lijn, de derde op de vierde lijn, et cetera.

Ook het tegenovergestelde is een risico: de tweede lijn gaat voor monitoring parasiteren op de eerstelijnsbevindingen, zoals operationele fouten, claims, uitkomsten risk self assessments, et cetera. Dit geldt ook voor de derde lijn, die gebruik maakt van de bevindingen uit de tweede lijn, et cetera. 3LoD wordt dan een rapportagefabriek van eerstelijnsbevindingen. Eufemistisch gezegd wordt dit genoemd 'steunen op'.

Onduidelijke taakafbakening en invulling tweedelijns (monitoring)functies

3LoD leidt niet altijd tot een heldere afbakening van eerste- en tweedelijnsfuncties. Er is een grijs gebied, vooral bij de afdelingen die eerste- én tweedelijnsstaken verrichten. Dit bemoeilijkt de analyse en praktische invulling van het model. Daarnaast zijn tweedelijnsfuncties in de praktijk vaak hybride functies: de tweede lijn moet in haar adviserende rol samenwerken met de eerste, tegelijkertijd moet zij de eerste lijn monitoren en daarover rapporteren. Deze organisatorische positionering leidt bovendien tot het risico dat de tweede lijn een eigen leven gaat leiden. Risk monitoring wordt dan een doel in plaats van een middel om de doelstellingen van de organisatie te realiseren.

Een ander risico is dat aanpak en invulling van de monitoring-

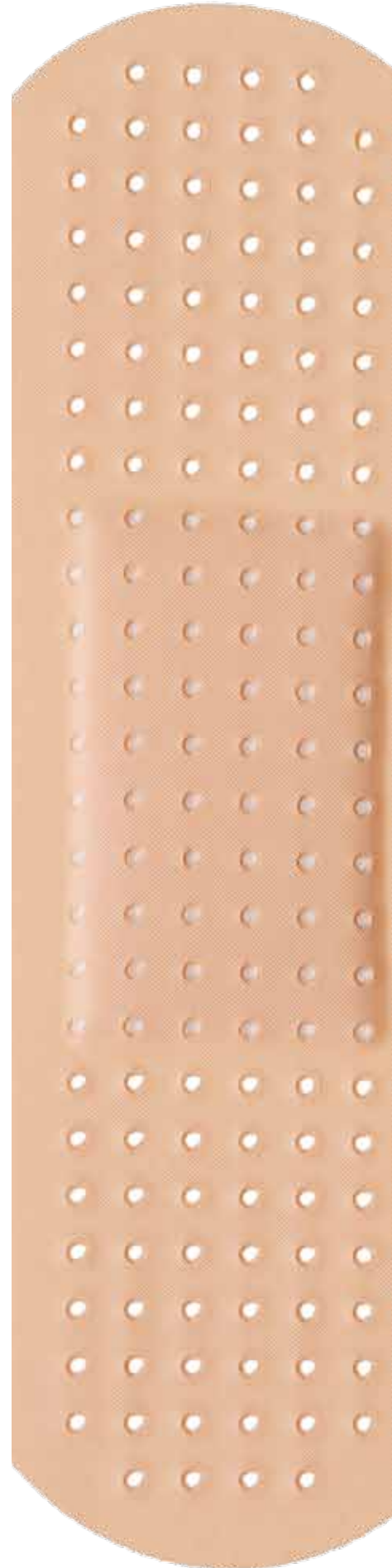
rol van de tweedelijnsfuncties niet altijd helder is. De risicobeheerspecialisten in de tweede lijn zien vooral een adviserende rol. Auditors en toezichhouders zien daarbij graag een actieve monitoringrol met periodieke rapportage, waarvan de aanpak en bevindingen achteraf kunnen worden aangetoond.

Misverstanden over rest-risico

3LoD kan ten onrechte leiden tot te hoge verwachting van bijvoorbeeld het (senior) management, de raad van commissarissen en toezichhouders, dat het restrisico met Internal Audit als gate keeper tot vrijwel nul is gereduceerd. Ofwel, er bestaat gevaar voor schijnzekerheid.

Inefficiënties

3LoD als blauwdruk voor de praktijk is vooral ook een zaak van kosten versus baten. Omvang en aard van de organisatie zijn hiervoor bepalende factoren. Voor kleinere, overzichtelijke organisaties is verbijzondering van risk management-afdelingen vaak te duur. Daarnaast kan risk management in dergelijke organisaties naar verwachting effectief en efficiënt in de eerste lijn worden georganiseerd. Bij grote, complexe organisaties ligt dat natuurlijk anders. Zijn de drie lijnen van 3LoD communicerende vaten? Hierover zijn geen onderzoeken bekend, maar het is niet uit te sluiten dat een effectieve eerste lijn leidt tot een slankere tweede lijn, et cetera. Anderzijds bestaat de tweede lijn hoofdzakelijk uit stafafdelingen (met dure specialisten) en die hebben



volgens de regels van de bureaucratie de neiging te groeien. In ieder geval is het compenseren van een zwakke eerste lijn door een tweede lijn vaak niet efficiënt. Dus perfect communicerende vaten bestaan binnen 3LoD niet.

Hoe kan Internal Audit beter met 3LoD omgaan?

Een voorstel voor Internal Audit over hoe om te gaan met 3LoD.

Adviseren risk management te structureren volgens 3LoD

Internal Audit kan niet adviseren 3LoD in de praktijk te implementeren zonder 3LoD te bezien in samenhang met de organisatorische context. Deze context is namelijk bepalend voor de effectiviteit en efficiency van 3LoD. Voor de praktische invulling verwijs ik graag naar Driessen en Molenkamp, die 3LoD koppelen aan de managementcyclus.³

Internal Audit zal in haar advies moeten wijzen op de risico's van 3LoD. In haar advies zal Internal Audit voorts haar rol en werkwijze binnen 3LoD duidelijk moeten uitleggen. Immers, Internal Audit maakt deel uit van 3LoD.

Rol Internal Audit in 3LoD

De rol van Internal Audit in 3LoD omvat het periodiek ge-

Internal Audit zal wel een auditaanpak moeten ontwikkelen voor het gebruikmaken van bevindingen uit de eerste en tweede lijn. Het is evident dat Internal Audit hiervan gebruik zal maken. Anderzijds bestaat het risico dat druk zal ontstaan op Internal Audit om zich te baseren op de monitoringdossiers van de tweede lijn. De auditaanpak moet waarborgen dat Internal Audit niet louter deze monitoringdossiers beoordeelt, maar ook zelf veldwerkzaamheden uitvoert. Zie in dit verband de voorschriften voor externe accountants ten aanzien van het gebruikmaken van de bevindingen van Internal Audit.

Een goed functionerende eerste en tweede lijn zal ook leiden tot druk op de omvang van de internal auditafdeling. Daarnaast kunnen de competentieprofielen van internal auditors veranderen als gevolg van het verschuiven van het zelf toetsen naar het beoordelen van monitoringdossiers. Het hoofd Internal Audit doet er dus goed aan de impact van 3LoD op de omvang en samenstelling van de internal auditafdeling te volgen en tijdig te anticiperen op veranderingen.

Ondanks onduidelijkheden over de effectiviteit en efficiëntie wordt het onbeproefde concept 3LoD toch door relatief veel bedrijven als blauwdruk voor risicobeheersing ingevoerd. Hierdoor kunnen organisaties risico's lopen die met pleisters moeten worden afgedekt. De IIA position paper draagt voorts niet bij aan een deskundige positionering van Internal Audit in 3LoD. Vandaar mijn waarschuwing: opgepast Hansaplast! □

In de IIA position paper is 3LoD niet alleen een denkmodel, maar ook een blauwdruk voor de organisatie van risicobeheer in de praktijk

ven van onafhankelijke risk assurance over de kwaliteit van risicobeheersing in de eerste en tweede lijn. Belangrijke onderdelen hierbij zijn het beoordelen van de kwaliteit van de risicobeheersing in de eerste lijn, de kwaliteit van de monitoringfunctie in de tweede lijn en de communicatie tussen de twee lijnen over de bedrijfsrisico's en inherente risico's van 3LoD. Vanwege de assurancetaak kan Internal Audit dus geen coördinerende rol spelen in 3LoD.

Werkwijze Internal Audit in 3LoD

Het periodiek beoordelen van de kwaliteit van risicobeheersing in de eerste en tweede lijn vraagt geen nieuwe auditaanpak. Het gaat om het risk based uitvoeren van:

- audits op de belangrijkste risico's en processen. In deze audits moet standaard de kwaliteit van eerste en tweedelijns taken worden beoordeeld;
- audits naar de kwaliteit van de invulling van de instruerende en monitoringrollen van de tweedelijnsafdelingen.

Noten

1. Drs. A.J.G. Driessen RO en A. Molenkamp RO, *Internal auditing, een managementkundige benadering*, Kluwer, vijfde herziene druk, 2012, paragraaf 1.1.15 Three lines of defence, p. 79.
2. Drs. H. van Hout RA, 'Three lines of defense: een kwestie van dijkbewaking?', *Audit Magazine*, september 2012.
3. Drs. A.J.G. Driessen RO en A. Molenkamp RO, *Internal auditing, een managementkundige benadering*, Kluwer, vijfde herziene druk, 2012, paragraaf 1.1.15 Three lines of defence, p. 79.



Ed van Hecke is senior auditmanager bij ABN AMRO.

Dit artikel is geschreven op persoonlijke titel. Voor het uitwisselen van gedachten en commentariëren van concepten dank ik drs. H. van Hout RA, E. Martens RA RC, A. Molenkamp RO en drs. B.M. de Vries RA RE.

Guest auditing

A. Molenkamp RO

Het onderwerp guest auditing staat in de belangstelling. Vooral bij kleine auditafdelingen. Niet dat het begrip nieuw is. Al geruime tijd passen small audit shops en een enkele middelgrote auditgroep het construct met succes toe. Grote auditafdelingen kijken de kat nog uit de boom.

Wat is guest auditing?

Guest auditing houdt in dat bij de uitvoering van audits structureel gebruik wordt gemaakt van de kennis en ervaring die binnen de organisatie aanwezig is. Voor de duur van een audit worden medewerkers uit het te onderzoeken domein aan het auditteam toegevoegd. Deze aanvullende capaciteit wordt bij een doorsnee audit ontleend aan functies als controlling, compliance, research en account management. Bij vraagstukken op strategisch niveau, zoals due diligence audits, wordt een beroep gedaan op juridische zaken of corporate finance. Guest auditing vertoont een zekere overeenkomst met het kweekvijvermodel. Daarbij wordt aanstormend managementtalent in de gelegenheid gesteld om tijdelijk vanuit audit de organisatie te leren kennen. Beide modellen werken met mixed auditteams. De drijfveer bij guest auditing is de effectiviteit van de onderzoeksfunctie, het kweekvijverconcept draagt vooral bij aan carrièrevorming.

De voordelen van guest auditing

Het toepassen van guest auditing betekent vooral dat schommelingen in de vraag naar auditcapaciteit goed kunnen worden opgevangen. Met een beperkte vaste auditbezetting kan desondanks een groot onderzoeksprogramma worden ingevuld. In een voorkomend geval kan direct op incidenten worden ingespeeld, zonder de reguliere planning geweld aan te doen. Tijdelijke participatie van specialisten en ervaringsdeskundigen betekent niet alleen een efficiënt bronnenonderzoek; het legt ook een

stevig fundament onder waarheidsvinding en oordeelsvorming. Naast het verkrijgen van draagvlak wordt de budgettaire component als belangrijke toegevoegde waarde van guest auditing gezien. In haar ultieme vorm beperkt de auditfunctie zich tot één persoon. Deze auditor fungeert als aanspreekpunt en coach voor de ondernemingsleiding en verzorgt tevens de dagelijkse coördinatie van de onderzoeken.

Te vervullen randvoorwaarden

De primaire voorwaarde is dat de nieuwe auditstrategie door de leiding van de onderneming wordt aanvaard; geloofwaardig auditmanagement is daartoe een vereiste. Ook is het van belang dat de concerncontroller, in samenspraak met auditmanagement, het concept nader uitwerkt tot een uitdagend carrière-, beoordelings- en beloningsperspectief voor potentieel in te zetten medewerkers. Een gedegen trainingsprogramma dient beschikbaar te zijn, alsmede heldere regelgeving over de condities waaronder de selectie en inzet van organisatie-medewerkers kan plaatsvinden.

De uitvoering van de onderzoeken stelt hoge eisen aan de kwaliteit en inzet van auditmanagement, te weten het motiveren, coachen en beoordelen van de auditcrew, het bevorderen van teambuilding en het borgen van de proces- en productkwaliteit. Deze inzet van auditmanagement is zeer bepalend voor het vertrouwen dat van concerncontrolling, van proceseigenaren en van de tijdelijk in te zetten medewerkers moet worden verkregen.

Een voorwaarde is ook dat het formatieparadigma binnen de organisatie niet dominant is. Bij grote organisaties en bij de rijksoverheid wordt de auditcapaciteit overwegend nog formeel en procedureel bepaald door de beschikbare auditmenschkracht en niet in eerste instantie door het potentieel aan gewogen risico's.

Perspectief

Het doorvoeren van guest auditing lijkt van eminent belang voor de continuïteit van de kleine auditfunctie binnen ondernemingen en bij de lokale overheid. Met een beperkte vaste auditbemensing kan toch een substantiële bijdrage worden geleverd aan het toetsend vermogen van de organisatie, waarbij in tijden van economische neergang de auditkern voor een personele reductie gevrijwaard blijft.

Enige zorg baart nog wel het objectief en onafhankelijk kunnen reviewen van de internal auditkern. De SAS-gemeenschap heeft plannen in voorbereiding om door middel van zelfevaluatie en het organiseren van peer reviewing, ook in dit opzicht de toekomst van de kleine auditfunctie veilig te stellen.

De redactie van *Audit Magazine* wilde graag weten wat u van het magazine vindt en wat wij eraan kunnen doen om het nog beter te maken. Daarom vroegen wij u om uw mening. En die gaf u, in groten getale! In totaal ontvingen wij maar liefst 459 volledig ingevulde vragenlijsten retour. Wij willen u hiervoor hartelijk danken! In dit artikel de belangrijkste uitkomsten van het onderzoek.

Audit Magazine lezersenquête 2013

B. Walrave RO CIA

De lezersenquête is in juni en juli van dit jaar digitaal uitgezet bij alle leden van IIA. De enquête was daarnaast via een algemene link te bereiken.

Uw rapportcijfer

U gaf ons als rapportcijfer gemiddeld een 7,1 (zie *figuur 1*). Daar zijn we uiteraard trots op, maar we gaan ons uiterste best doen om in de toekomst een nog beter cijfer te halen. Daarom gaan we actief aan de slag met uw adviezen. In het totaal ontvingen we er daarvan bijna tweehonderd!

Het leesgedrag

Het magazine wordt binnen de doelgroep goed gelezen. 92% van de respondenten geeft aan *Audit Magazine* te lezen. De respondenten die het blad niet lezen geven hiervoor als belangrijkste redenen dat ze het blad niet ontvangen (43%) en dat ze er geen tijd voor hebben (38%).

De respondenten die *Audit Magazine* wél lezen doen dat ook grondig. 82% van de lezers geeft aan minimaal drie nummers per jaar te lezen (zie *figuur 2*). 67% besteedt hier per nummer minimaal dertig minuten aan (zie *figuur 3*). 20% van de lezers laat zijn exemplaar ook door anderen lezen.

Sinds het decembernummer van *Audit Magazine* in 2012 is het magazine in digitale vorm beschikbaar. Onze lezers weten de digitale versie helaas nog niet goed te vinden. Slechts 17% heeft de digitale versie wel eens gelezen. 88% gebruikte hiervoor een pc of laptop, 18% las vanaf een tablet.

Onze lezers geven aan wel klaar te zijn voor een digitale versie van *Audit Magazine*. 48% zou het magazine voortaan zowel op papier als digitaal willen ontvangen en 29% zou het zelfs uitsluitend digitaal willen ontvangen. 23% wenst echter uitsluitend de papieren versie te ontvangen. Op de vraag of men bereid zou zijn extra contributie te betalen om de papieren versie te blijven ontvangen gaven onze lezers een zeer duidelijk antwoord. 82% van onze lezers is hier niet toe bereid. U kunt de digitale versie trouwens gewoon vinden op de website van IIA (<http://www.ii.nl/actualiteit/audit-magazine>). We nodigen u van harte uit het een keer te proberen!

Uw mening

Onze lezers tonen zich tevreden over de informatiewaarde, leesbaarheid en vormgeving. Meer dan driekwart van de lezers vindt het magazine voldoende informatief, goed leesbaar en prettig vormgegeven (zie *figuur 4, 5, 6*).

Iets minder tevreden bent u over de praktische bruikbaarheid en de theoretische diepgang. Een kleine meerderheid van respectievelijk 53 en 63% van de lezers vindt dat deze aspecten voldoende scores (zie *figuur 7, 8*). Wij zullen hier de komende tijd hard aan gaan werken!

Uw mening over de digitale versie

De respondenten die de digitale versie van *Audit Magazine* wel eens hadden gelezen, toonden zich hier tevreden over. Bijna driekwart van de lezers geeft aan dat de digitale versie goed leesbaar is en vindt de digitale versie gemakkelijk te gebruiken (zie *figuur 9, 10*). Wij onderzoeken de mogelijkheden om de digitale versie nog leesbaarder en gebruikersvriendelijker te maken.

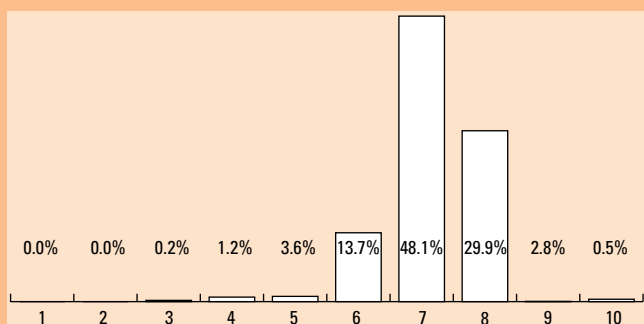
Lezerspanel

Audit Magazine is bezig een lezerspanel op te zetten. Via de lezersenquête hebben zich hiervoor inmiddels 96 personen aangemeld. Dank hiervoor! Wij zullen u waarschijnlijk al in het najaar uitnodigen om een aantal vragen te beantwoorden. Panelleden krijgen maximaal vier keer per jaar een aantal vragen voorgelegd en kunnen op eenvoudige wijze hun mening geven over tal van aan audit gerelateerde onderwerpen. Wilt u ook deelnemen aan het lezerspanel, stuur dan een e-mail naar auditmagazine@iia.nl. □

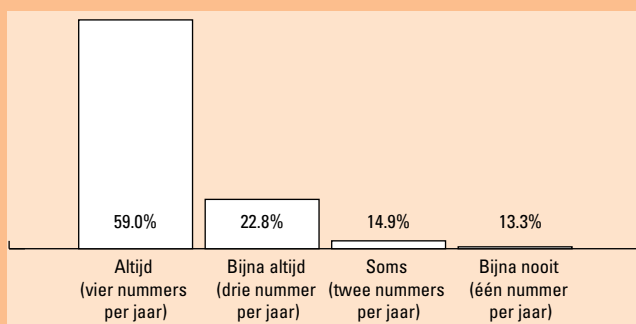
Boekenpakket

Onder de respondenten is een boekenpakket verloot. De winnaar is **Harry Hoiting**. Van harte proficiat!

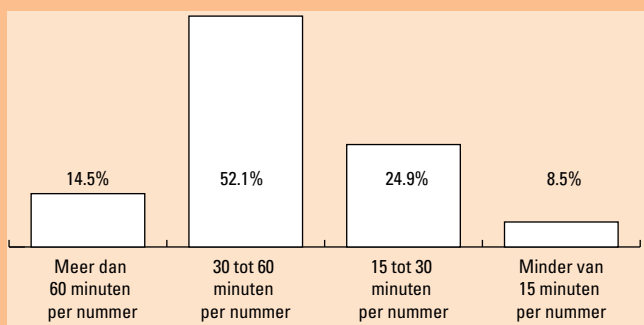
Audit Magazine bedankt Mandy Bekker, internal auditor bij CZ, voor haar ondersteuning bij het ontwikkelen van de enquête en het analyseren van de resultaten.



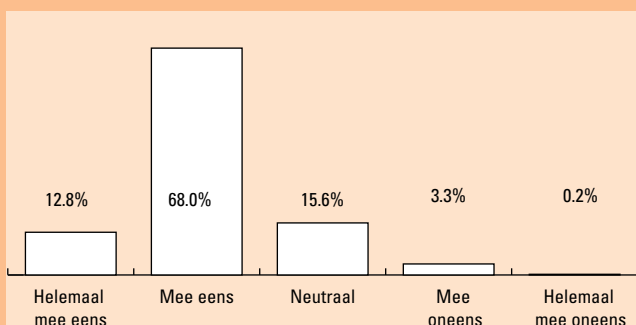
Figuur 1. Wat voor rapportcijfer geeft u Audit Magazine?



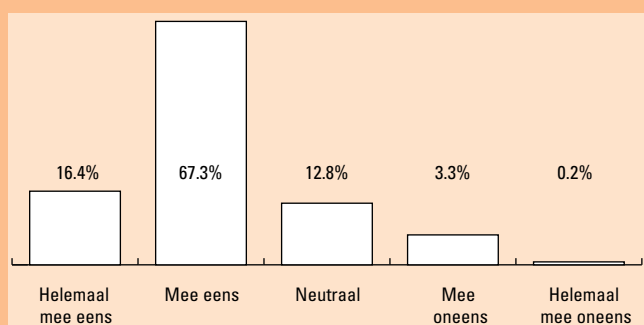
Figuur 2. Hoe vaak leest u Audit Magazine?



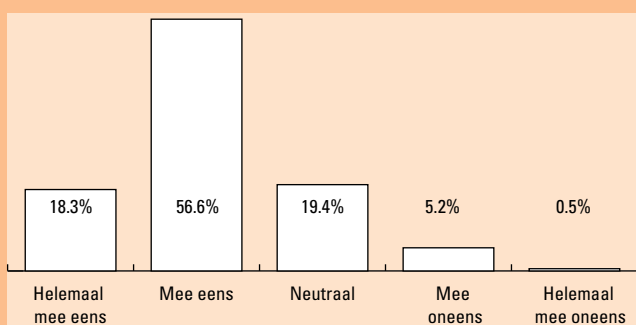
Figuur 3. Hoeveel tijd besteedt u gemiddeld aan het lezen van Audit Magazine?



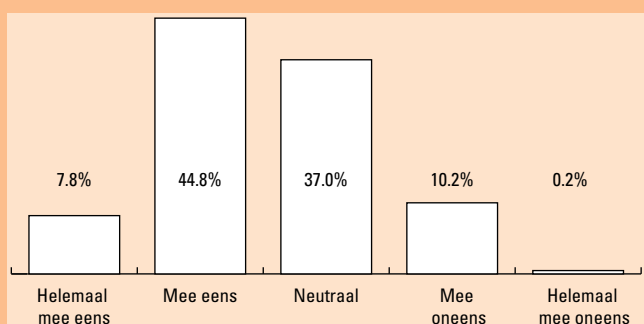
Figuur 4. Ik vind dat Audit Magazine voldoende informatief is



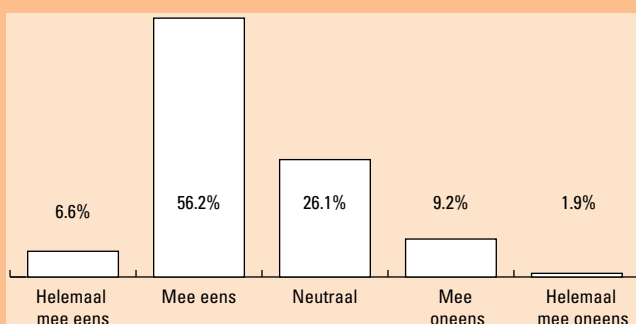
Figuur 5. Ik vind dat Audit Magazine goed leesbaar is



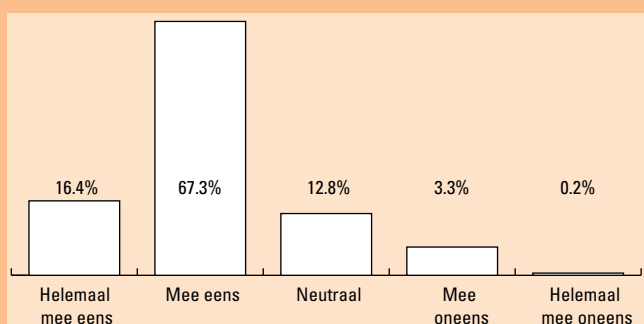
Figuur 6. Ik vind dat Audit Magazine prettig vormgegeven is



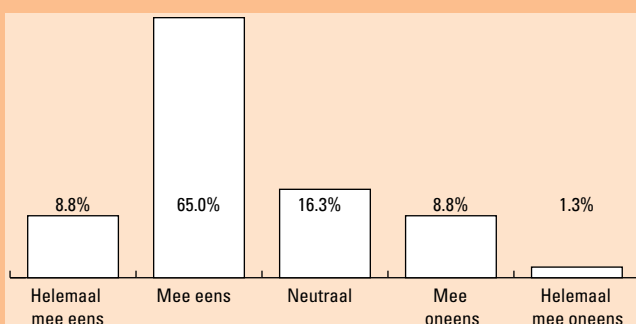
Figuur 7. Ik vind dat Audit Magazine goed bruikbaar is in de dagelijkse praktijk



Figuur 8. Ik vind dat Audit Magazine voldoende theoretische diepgang kent



Figuur 9. Ik vind dat de digitale versie van Audit Magazine goed leesbaar is



Figuur 10. Ik vind dat de digitale versie van Audit Magazine gemakkelijk te gebruiken is

Tim Eerhart nam eind 2010 ontslag en ging aan de slag als zelfstandig professional. Begin 2012 startte hij consultancy- en bemiddelingsbureau Fellowfield. Waarom maakte hij deze overstap, hoe kijkt hij daar op terug en wat heeft hij ervan geleerd?

Drs. W. van Loon RA CIA

Wie bent u?

“Mijn naam is Tim Eerhart, ik ben 32 jaar en woon in Den Bosch. Ik ga binnenkort trouwen met Vera en samen hebben wij een zoon, Melle.”

Wat doet u?

“Als partner van Fellowfield ondersteun ik samen met mijn compagnon Bob van Rijthoven organisaties met hun uitdagingen op het gebied van risk management en internal auditing. Veelal liggen die uitdagingen op het gebied van capaciteit/-kennisproblemen, waar we zo goed mogelijk invulling aan proberen te geven met ons netwerk van hoog gekwalificeerde en ervaren mensen. Ook ondersteunen wij klanten op projectbasis. Momenteel begeleiden wij een pensioenfonds met de implementatie en inbedding van GRC-tooling in de organisatie. En zelf ben ik nu als internal auditor werkzaam voor Triodos Bank en Eneco.”

Wat deed u hiervoor?

“Ik heb ruim zes jaar gewerkt als financial auditor bij KPMG en bijna drie jaar als internal auditor bij Van Lanschot Bankiers. Daarnaast heb ik nog gewerkt als manager finance & control/compliance officer bij een vermogensbeheerder.”

Waarom hebt u gekozen voor zelfstandig ondernemer?

“Als auditor in vast dienstverband kom je overal en zie je heel veel. Ik ben erachter gekomen dat ik naast het hebben van een vakinhoudelijke rol ook graag commercieel en adviserend bezig wil zijn. Met Fellowfield kan ik deze disciplines combi-

neren. Enerzijds voer ik nu zelf vakinhoudelijke interim-opdrachten uit en anderzijds help ik klanten bij het vinden (matchen) van geschikte professionals.”

Wat heeft uw auditverleden u gebracht?

“Van het jarenlang werken in multidisciplinaire teams voor uiteenlopende klanten heb ik



veel geleerd. Als auditor heb ik naast mijn werk ook veel kunnen studeren. In oktober hoop ik mijn RA-opleiding af te ronden en begin volgend jaar ook mijn RC-opleiding. Met twee titels op zak en ruim dertien jaar relevante werkervaring ben ik van mening dat ik als ondernemer het verschil kan gaan maken doordat ik ook inhoudelijk begrijp waar de opdrachtgever om vraagt.”

Heeft de overstap u gebracht wat u er van had verwacht?

“Nog niet helemaal en daarmee is de ‘overstap’ nog niet helemaal afgerond. Ik had niet verwacht dat ik continu een opdracht zou hebben, zeker niet gezien het huidige financiële klimaat. Wel had ik verwacht dat ik meer aan acquisitie voor Fellowfield had kunnen doen en meer tijd had kunnen besteden aan het leggen van contacten met professionals. Gezien het feit dat ik nu nog veel inhoudelijk bezig ben, kom ik daar helaas nog onvoldoende aan toe. Daar ga ik op korte termijn een andere balans in aanbrengen.”

Welke belangrijke lessen hebt u geleerd?

“Het hebben van een uitgebreid en goed onderhouden netwerk is erg belangrijk en kost veel tijd. Daarnaast is het hebben van focus cruciaal. Probeer je te onderscheiden van je concurrenten door je te specialiseren. Ik zie steeds vaker dat zelfstandige professionals met een brede achtergrond moeilijker aan nieuwe opdrachten kunnen komen.”

Is het voor iedere auditor weggelegd om eigen baas te worden?

“In potentie zou iedereen eigen baas kunnen worden, de praktijk is vaak anders. Een auditor is van nature risicomijdend en op zoek naar zekerheid, een vast dienstverband past daar mogelijk beter bij.”

Wat is uw advies aan andere auditors?

“Auditors die beschikken over een flinke portie ondernemersgeest wil ik adviseren om zich te specialiseren binnen een bepaalde branche of bepaald kennisgebied. Alleen dan kun je je als ondernemer echt onderscheiden.”



IAD's worstelen met het zichtbaar maken van hun toegevoegde waarde voor de organisatie. In dit artikel worden praktische handvatten gegeven hoe de IAD kan komen tot bruikbare indicatoren om haar toegevoegde waarde te meten.

Bestaansrecht IA: de toegevoegde waarde voor de organisatie

P. de Groot Msc. EMIA RO

De definitie van internal auditing spoort internal auditdiensten (IAD's) aan om waarde toe te voegen aan de organisatie door op een systematische wijze risicomanagement, control- en governanceprocessen te evalueren en te verbeteren. Op basis van het interne kwaliteits- en verbeteringsprogramma van een IAD wordt het hoofd van de IAD geacht de prestaties van de afdeling te meten en hierover te rapporteren.¹ Echter, in de standaard van het IIA over dit kwaliteits- en verbeteringsprogramma wordt niet duidelijk wat er onder het meten van de prestaties wordt verstaan en of dit ook de toegevoegde waarde van de IAD omvat.

IAD's worstelen

Onderzoek onder IAD's uit 2009 laat zien dat veel IAD's worstelen met hoe zij hun toegevoegde waarde aan de auditcommissie en andere interne belanghebbenden zichtbaar kunnen maken. Mede vanwege de economische crisis wordt het voor een ondersteunende afdeling als de IAD belangrijker om haar toegevoegde waarde aan te tonen en hiermee haar bestaansrecht zeker te stellen. Dit onderzoek, maar ook het wereldwijd onderzoek van het IIA in 2011 laat zien dat IAD's veel verschillende indicatoren gebruiken om de toegevoegde waarde aan te tonen.² Er wordt wel onderscheid gemaakt in indicatoren op auditniveau. Een voorbeeld hiervan is het aantal gebudgetteerde versus het aantal gewerkte uren aan audits. Daarnaast zijn er indicatoren op afdelingsniveau, zoals het aantal afgeronde audits en het aantal auditors met internal auditkwalificatie. Maar er bestaat geen uitgekristalliseerd en eenduidig palet van indicatoren die IAD's gebruiken om toegevoegde waarde te meten. Tijdens mijn afstudeeronderzoek heb ik gesproken met vertegenwoordigers van zes IAD's. Uit deze interviews kwam onder andere naar voren dat ook IAD's in Nederland worstelen met dit probleem en dat het aantonen van toegevoegde waarde belangrijker wordt. Deze zes afdelingen werken allemaal aan

hun eigen prestatiemetingssysteem, waar het aantonen van toegevoegde waarde een onderdeel van is. Rapportages uit het prestatiemetingssysteem worden besproken met stakeholders. De indicatoren die deze afdelingen gebruiken voor het meten van toegevoegde waarde verschillen.

Deming Cyclus als hulpmiddel

De huidige economische ontwikkelingen vragen om IAD's die toegevoegde waarde leveren en dit zichtbaar kunnen maken aan hun stakeholders. Maar wat is nu een goede manier om te komen tot bruikbare en voor de stakeholders herkenbare indicatoren om deze toegevoegde waarde te meten? Een veelgebruikt model is de Deming Cyclus; ook auditors gebruiken het model tijdens hun onderzoeken. Daarnaast is het een geschikt hulpmiddel om te komen tot goede indicatoren. Met behulp van de Deming Cyclus kun je eenvoudig een cyclus opzetten voor het ontwerpen en afstemmen van prestatie-indicatoren, het uitvoeren van audits, het analyseren van de resultaten en ten slotte bijsturen op basis van de prestaties (zie *figuur 1*).



Figuur 1. Deming Cyclus

Plan – overleg met belanghebbenden

Belanghebbenden van de IAD die de organisatie besturen bepalen uiteindelijk wat de toegevoegde waarde van een IAD is. Om te komen tot indicatoren voor het meten van deze toegevoegde waarde moet een hoofd van een IAD dan ook in overleg treden met de belanghebbenden. Samen bepalen wat onder de toegevoegde waarde wordt verstaan en hoe dit gemeten kan worden. Vervolgens afspreken hoe vaak en in welke vorm de IAD hierover rapporteert en op welke manier er moet worden bijgestuurd. De indicatoren voor het meten van toegevoegde waarde zullen onderdeel uitmaken van het brede prestatiemetingssysteem van de IAD waar ook zaken als personeel, budget en opleiding onderdeel van kunnen zijn. De indicatoren voor toegevoegde waarde moeten integraal onderdeel uitmaken van de totale set van indicatoren. Wel zal er onderscheid zijn tussen de interne managementinformatie van de IAD (zoals het aantal auditors met een auditkwalificatie) en verantwoordingsinformatie van de IAD aan het bestuur en de auditcommissie (zoals het aantal nieuwe geconstateerde bevindingen). De vertegenwoordigers van de zes Nederlandse IAD's die hebben meegewerkt aan het afstudeeronderzoek geven aan dat er in ieder geval vier geschikte indicatoren zijn om de toegevoegde waarde van de IAD te meten (zie figuur 2).

1. Auditee feedback

Via de indicator auditee feedback kan na afloop van een auditperiodiek gevraagd worden aan de auditee om specifiek feedback te geven over de waarde die de IAD heeft toegevoegd

aan de business. Deze indicator kan gemeten worden door de auditee concreet te bevragen over het presteren van de IAD in bijvoorbeeld de audit evaluatie.

2. Acceptatie van de aanbevelingen

Door middel van een percentage geaccepteerde aanbevelingen kan worden aangetoond of de IAD aanbevelingen/adviezen ontwikkelt waarvan het management aangeeft dat zij deze wil implementeren.

De meetbaarheid van deze indicator hangt af van het auditproces dat wordt gevoerd: heeft het management de mogelijkheid om aanbevelingen te accepteren of worden alleen afgestemde bevindingen en acties opgenomen in het rapport. Alleen in het eerste geval is deze indicator zinvol.

3. Kwaliteit van de auditrapportage

Deze meer interne indicator is geschikt omdat een (audit)rapportage een belangrijk eindproduct is van een IAD. In het rapport zijn in elk geval het totaaloordeel en alle aanbevelingen opgenomen, daarnaast kunnen positieve observaties, leerpunten en best practices worden opgenomen in het rapport. Deze indicator kan gemeten worden via bijvoorbeeld een checklist die wordt gebruikt door medewerkers verantwoordelijk voor Vaktechniek binnen de IAD. In deze checklist kan aandacht besteed worden aan taalgebruik, gebruik van termen, schrijfstijl, controle of alle onderdelen van de scope worden afgedekt, et cetera. Per onderwerp worden punten toegekend en komt er een eindscore uit.

Indicator	Motivatie	Meetbaarheid van de toegevoegde waarde	Objectiviteit	Kanttekening bij de indicator
Feedback auditee/senior management	Feedback van auditee/senior management laat zien hoe effectief de IAD is geweest tijdens haar onderzoeken	Gebruikmaken van standaard vragenlijsten met daarin open en gesloten vragen. De gesloten vragen zijn gemakkelijker te meten via schalen of het geven van cijfers. Bij de open vragen kan de auditee zijn feedback verder toelichten	Kan lastig zijn wanneer de vragenlijst direct na een audit wordt verzonden omdat de auditee eventuele overwegingen over bijvoorbeeld de rating kan laten meewegen	Feedback van de auditee en van het senior management geeft iets aan over de effectiviteit van de IAD, het zegt echter niets over de kwaliteit van het uitgevoerde onderzoek
Acceptatie van aanbevelingen	De acceptatie van aanbevelingen laat zien dat de auditor in staat is aanbevelingen te schrijven die aansluiten bij de behoefte van de auditee	Per audit kan worden nagegaan welk percentage van de gedane aanbevelingen in het auditrapport zijn geaccepteerd door het management	Er zijn vaak discussies tussen de IAD en de business over aanbevelingen. Daarnaast moeten er goede afspraken zijn over wanneer een aanbeveling nu door de business is geaccepteerd	Management is zelf verantwoordelijk voor het uiteindelijk implementeren van de aanbevelingen Of dit een bruikbare indicator is hangt deels af van de werkwijze van de IAD: er zijn IAD's die toewerken naar een rapportage met alleen geaccepteerde aanbevelingen, andere IAD's laten de auditee hun eigen actieplannen opstellen
Kwaliteit van de auditrapportage	De statuur en het mandaat van de IAD staat of valt met de kwaliteit van auditrapportages	Deze indicator is zeer moeilijk te meten omdat eerst de vraag gesteld moet worden wat kwaliteit is en hoe dit kan worden gemeten Het is mogelijk om een checklist te ontwikkelen waarin kwaliteitsaspecten van een auditrapportage worden onderzocht door bijvoorbeeld medewerkers van de afdeling Vaktechniek binnen de IAD	Omdat de meningen over kwaliteit kunnen verschillen per persoon is het lastig dit objectief vast te stellen De vraag bij deze indicator is daarom: wie gaat dit meten en zijn er algemeen geaccepteerde standaarden binnen de IAD?	Het is eventueel mogelijk om een peer review te laten plaatsvinden binnen de IAD op basis van gedefinieerde standaarden
Uitwisseling met business	Door vanuit audit uitwisseling te hebben met de business en vice versa wordt actief kennis uitgewisseld over interne beheersing	IAD's kunnen zich tot doel stellen om elk jaar een bepaald aantal auditors uit te laten stromen naar de business en een aantal mensen uit de business in te laten stromen in de IAD	Het tellen van een aantal medewerkers is relatief eenvoudig, het uiteindelijke effect dat een medewerker heeft op zijn nieuwe afdeling is een stuk lastiger te meten	Het effect van de uitwisseling met de business is pas op een later tijdstip merkbaar en is moeilijk meetbaar

Figuur 2. Samenvatting van de indicatoren

4. Uitwisseling met de business

Dit is een indicator waarvan de IAD's aangeven dat het een belangrijke indicator is, alleen zal het effect pas op langere termijn meetbaar zijn. Het meten van het aantal auditors dat doorstroomt naar een positie in de lijn is eenvoudig te meten, het effect van het doorstromen zelf op hun nieuwe afdeling is een stuk lastiger te meten.

Do – voer het auditplan uit

Nu gemeten kan worden wat de toegevoegde waarde is van de IAD, kan de afdeling aan de slag met de afgesproken audits in het auditplan en daarnaast waar mogelijk opdrachten op verzoek van het management uitvoeren. Het is belangrijk dat de medewerkers van de IAD weten wat voor de belanghebbenden van de IAD van toegevoegde waarde is. Door dit bewustzijn

Analyseer waarom de afgesproken doelstellingen niet worden gehaald

kunnen zij hier bij de opdrachten ook aandacht aan besteden. De IAD moet het auditproces zo inrichten dat de toegevoegde waarde van de afdeling optimaal is, procedures en het afstemmen van de reikwijdte van de audit helpen hierbij. Procedures waarin de werkwijze wordt beschreven helpen de afdeling in een uniforme uitvoering van de audits en daarmee met een voorspelbare werkwijze. Het afstemmen van de scope en de doelstellingen voorafgaand aan de opdracht zorgen ervoor dat de juiste verwachtingen voor de auditee worden geschapen. Communicatie op afgesproken momenten met de auditee zorgt ervoor dat deze op de hoogte is van de vorderingen, en ook dat mogelijke bevindingen al in een vroeg stadium met elkaar besproken kunnen worden. Daarnaast zou de auditor in zijn werkzaamheden verder kunnen gaan door niet alleen werkzaamheden uit te voeren over de harde beheersmaatregelen, maar ook zijn observaties over cultuur en gedrag te delen met het management.

Check – meet periodiek, analyseer en bespreek de uitkomsten

De prestaties van de IAD worden periodiek gemeten en tegen de afgesproken doelstellingen aangelegd. Door het managementteam van de IAD worden de resultaten geanalyseerd en worden verschillen verklaard. Het is van belang om bij deze analyse niet alleen maar te kijken naar de indicatoren, maar naar het bredere kader waarin de resultaten voor deze indicatoren tot stand zijn gekomen, dus het formele en informele proces van de IAD.

De resultaten worden met de belanghebbenden uit bijvoorbeeld het bestuur of de auditcommissie besproken. Aan de hand van dit gesprek zullen vervolgacties worden afgestemd en zal er mogelijk worden bijgestuurd op het presteren van de

Conclusie

Internal auditafdelingen moeten meer en meer hun bestaansrecht aantonen en laten zien wat de toegevoegde waarde is van de afdeling. Het is belangrijk om voor het bepalen van de toegevoegde waarde contact te zoeken met de belanghebbenden van de internal auditafdeling. Daarna kunnen indicatoren worden vastgesteld waarmee de toegevoegde waarde kan worden gemeten. In dit artikel is een aantal indicatoren besproken die hierbij behulpzaam kunnen zijn. De afdeling voert vervolgens haar werk uit en kan dan door middel van het meten van haar prestaties laten zien dat zij toegevoegde waarde levert aan de organisatie.

IAD. De uitkomsten van dit overleg en de bijsturing moet het hoofd van de IAD vervolgens bespreken met de medewerkers van de afdeling; deze moeten zich bewust worden van eventuele veranderingen die noodzakelijk zijn.

Act – stuur bij

De resultaten en de analyse van mogelijke oorzaken voor afwijkingen van de doelstellingen zijn besproken met de belanghebbenden. Naar aanleiding van deze bespreking zijn mogelijk doelstellingen bijgesteld of zijn acties voorgesteld om de doelstellingen uiteindelijk wel te bereiken. Bij het act-deel worden deze nieuwe acties uitgevoerd. De IAD kan weer verder met de uitvoering van het auditplan en, wanneer nodig, op basis van de gemeten prestaties en feedback daarop aanpassingen doorvoeren in haar werkwijze. □

Noten

1. Standard 1311 Internal assessments.
2. Chen, Measuring Internal Audits Value, The IIA's Global Internal Audit Study: A component of the CBOK Study, 2011.



Petra de Groot werkt bij PwC Internal Audit Services. In april 2012 rondde zij haar Executive Master of Internal Auditing aan de Erasmus Universiteit af en is zij afgestudeerd met een onderzoek over het meten van toegevoegde waarde van IAD's waarvoor ze met vertegenwoordigers van zes IAD's heeft gesproken. Dit artikel is een bewerking van het afstudeeronderzoek en geschreven op persoonlijke titel. ✉ Petra.degroot@yahoo.com

Starten? Eerst ff dat boek lezen!

Ruud Hendriks en Patrick de Zeeuw • *I'm hungry* • Bertram + de Leeuw • ISBN 9789461561091

R.J. Klamer*



Toen ik vorig jaar voor PUM Senior Experts in Uganda was, sprak ik daar uitvoerig met de financiële man van een ngo die onder andere verantwoordelijk is voor het bouwen van huizen voor grannies (oma's van weeskinderen van AIDS-slachtoffers). Deze ngo had ook een afdeling die microkredieten verstrekke aan kleine ondernemers. De financiële man (een goed opgeleide accountant) vertelde dat hij nooit kon zien hoe een onderneming (hoe groot of klein ook) het echt deed. En om die reden was er in het begin veel wantrouwen bij het verstrekken van de microkredieten. Dat was niet bevorderlijk. Noch voor de verstrekker (veel controle, veel tijd, veel gedoe), noch voor de ontvanger/gebruiker (idem, idem en idem). Tot ze op een lumineus idee kwamen. Omdat de grannies huizen kregen toebedeeld door een groep oude vrouwen (allemaal grannies die samen besloten wie van hen het meest in aanmerking kwam voor het volgende beschikbare huis), kon een dergelijk systeem natuurlijk ook werken met en voor een groep ondernemers. Laten ze onderling maar uitmaken wie wanneer welk bedrag mag lenen. 'Community-funding' noemde hij het geloof ik. In de groep zat ook altijd een paar mentoren – oudere ondernemers die al wel succesvol waren en nu graag anderen wilden begeleiden.

Ruud Hendriks (die bekende meneer van Endemol en andere zaken) en Patrick de Zeeuw (idem) doen min of meer hetzelfde in hun Startupbootcamp. Een mogelijkheid creëren voor starters met een goed idee, om hun idee uit te werken en begeleid te worden in de eerste stappen in het ondernemerschap. Hun ervaringen en kennis hebben ze in *I'm hungry* uitgeschreven. Het is een modern, praktisch en leuk boek geworden. Geen droge kost over businessplannen die tot diep achter de komma alles uitwerken, sterker nog, hun advies is om geen businessplan te schrijven maar een 'canvas' in te vullen. Dat is een vel papier waarop in negen vakken alle

belangrijke aspecten van het bedrijf (van propositie tot marktbenadering en partners tot kosten en opbrengsten) aan de orde komen. Samengevat in één A4 met een paar opgeplakte post-it notes.

De lijst met honderd adviezen waarmee het boek wordt afgesloten (naast een bijlage met Engelstalige legale voorbeelddocumenten) geeft een samenvatting van het hele boek. Het voorkomt dat je zelf aan de slag moet met het maken van een uittreksel want de volgorde van nummering is gelijk aan de volgorde in het boek. Het is dus geen Top-100. Sommige adviezen zijn eenvoudig en rechtlijnig: '63. Vertel tijdens een pitch niet alleen over "wat" en "hoe" maar vooral over "waarom".' Andere zijn complexer en getuigen van een grondige kennis van zaken. Vooral die adviezen waaraan je kunt merken dat beide heren gewend zijn veel zaken over de grens te doen, tot en met adviezen over 'term sheets' en onderhandelingen met (toekomstige) aandeelhouders.

Eerlijk gezegd is die lijst met adviezen niet het sterkste deel van het boek. Juist het journalistieke, het vertellende in de diverse hoofdstukken maakt het tot een erg leesbaar boek. Met veel waarschuwingen en veel nuchterheid, maar ook met een zeker 'onderliggend' enthousiasme en humor. Je merkt aan alles dat Hendriks en De Leeuw het gewoon prachtig vinden om mensen te begeleiden die graag met hun goede idee een succesvol bedrijf willen beginnen. En afgaand op hun verhalen en ervaringen lukt dat heel behoorlijk. Er zijn genoeg aanvragen voor de diverse internationale startupbootcamps.

Veel mensen denken er momenteel over om hun eigen bedrijf te starten. Zoals Alexander Klöpping op de achterkant schrijft: hij weet nu dat hij ze naar dit boek zal verwijzen. Ik doe dat ook en beveel het aan bij iedereen die echt wil weten hoe dat nu werkt, zo'n eigen bedrijf starten. Prima, meteen doen, maar wel even dit boek lezen.

Renze J. Klamer,
management
consultant,
Duinvoet 8,
8242 RB Lelystad,
0320 -231280
✉ klamer@sentle.nl



Medio 2011 is de opvolger van het Amerikaanse SAS 70, ISAE 3402, van kracht geworden. De nieuwe internationale standaard vraagt om een verklaring van het management van een serviceorganisatie omtrent de kwaliteit van de dienstverlening die relevant is voor de uitbestedende partij: de klant. Dit artikel gaat over de nieuwe standaard en een aantal praktische suggesties hoe het management van een serviceorganisatie efficiënt assurance kan verlenen aan haar klanten.

Het verlenen van assurance in uitbestedingsrelaties

N. Arif RO
H. Meijer EMoC

Reeds sinds de jaren tachtig van de vorige eeuw worden vanuit efficiëntie-, kwaliteits- en kostenoverwegingen meer en meer bedrijfsprocessen uitbesteed aan gespecialiseerde serviceorganisaties. Voorbeelden hiervan zijn de uitbesteding van vermogensbeheeractiviteiten aan een gespecialiseerde vermogensbeheerder. Of het uitbesteden van de pensioenadministratie door een pensioenfonds. Ook de processen met betrekking tot payroll worden nogal eens overgelaten aan organisaties die dat sneller en goedkoper kunnen uitvoeren.

Uitbesteding en assurance

De organisatie die besluit bepaalde processen uit te besteden, ook wel user organisation genoemd, blijft uiteraard verantwoordelijk voor de betrouwbaarheid van de uitvoering van deze processen. De organisatie die de processen namens de user organisation uitvoert, ook wel service organisation genoemd, moet verantwoording afleggen over de betrouwbaarheid van de uitvoering van de uitbestede processen. Om in die situaties voldoende zekerheid te creëren over met name financiële rapportages en tevens door het toegenomen belang van risicomanagement wordt in dergelijke uitbestedingsrelaties steeds vaker een assuranceverklaring geëist of gewenst. Een dergelijke verklaring kan in de plaats staan van audits die door de eigen accountant van de opdrachtorganisatie (user organisation) bij de serviceverlener (service organisation) worden uitgevoerd. Het geeft bovendien op transparante wijze

duidelijkheid over de opzet, het bestaan en, afhankelijk van het type assuranceverklaring, de werking van de interne beheersing van de serviceorganisatie.

Standaarden in assuranceverlening

In juni 2011 is de bekende Amerikaanse SAS 70 auditstandaard vervangen door de International Standard for Assurance Engagements 3402, kortweg ISAE 3402. De ISAE

Het management mag haar eigen 'primaire assurance' niet baseren op het controlewerk van de externe accountant

3402-standaard is opgesteld door de International Federation of Accountants (IFAC) en is bedoeld als raamwerk voor het verstrekken van zekerheid in uitbestedingsrelaties. Een van de belangrijkste veranderingen ten opzichte van de SAS 70-standaard is dat de resulterende rapportage een 'management assertion' dient te bevatten. Deze management assertion is de verklaring waarin het management van de serviceorganisatie

aangeeft (of en hoe het heeft vastgesteld) dat de in het ISAE 3402-rapport beschreven beheersingsmaatregelen feitelijk bestaan en (bij een zogenoemd type II-rapport) effectief zijn. Hiermee heeft de IFAC de primaire verantwoordelijkheid van het management onderstreept. Met andere woorden, het verantwoordelijke management van de service organisation hoort een eigen oordeel te vormen over de kwaliteit van de interne beheersing die relevant is voor de uitbestedingsrelatie.

Het is een van de belangrijkste taken van het management om primaire zekerheid te geven over de juiste, tijdige en volledige uitvoering van de bedrijfsprocessen. Het management mag haar oordeel daarbij niet baseren op de controlewerkzaamheden van de externe accountant, maar dient zelf vast te stellen of de interne beheersing naar behoren functioneert.

Primaire assurance: de interne testfunctie

Met primaire assurance wordt bedoeld dat het verantwoordelijke management zelf de kwaliteit van interne beheersing vaststelt. Desnoods ondersteund door een tweedelijnsfunctie. In de management assertion bij een ISAE 3402-rapportage neemt het management actief verantwoordelijkheid voor de kwaliteit van eigen interne beheersing en de juiste opzet, het bestaan en de werking daarvan. Deze verklaring kan niet lichtvaardig worden afgegeven want het management dient een stevige, aantoonbare, basis te hebben voor een dergelijke bewering. Met andere woorden, het management dient haar eigen primaire assurance te organiseren. Om dit te realiseren dient het management een eigen controlemechanisme te organiseren die de interne beheersing toetst. De service organisation dient derhalve te beschikken over een 'verbijzonderde interne controlefunctie' die het management informeert omtrent de kwaliteit van interne beheersing.

Het begrip interne controle is door Starreveld gedefinieerd als 'controle door of namens de leiding' (1964 en 1994). Dit is precies wat bedoeld wordt in het ISAE-raamwerk. Deze functie wordt ook wel aangeduid als interne testfunctie (ITF). De ITF is bedoeld als managementinstrument die onderbouwing geeft voor de voorgeschreven management assertion. Dat houdt in dat de ITF actief, namens het verantwoordelijke management, de werking van de beheersingsmaatregelen vaststelt, het systematisch documenteert en periodiek rapporteert aan het management. Op deze manier verkrijgt het management haar primaire assurance van de ITF.

Voordelen van de interne testfunctie

Bij een succesvolle implementatie zal de ITF, of een vergelijkbaar intern instrument, actief bijdragen aan:

- De oordeelsvorming van het management ten behoeve van de in het ISAE-raamwerk voorgeschreven management assertion. Het management toont ermee aan dat zij in control is.
- Het leervermogen van de organisatie: het management kan tijdig hiaten en verbeterpunten in de interne beheersing signaleren en verbeteren. Hierdoor wordt beter gewaarborgd dat de service organisation een 'schoon' ISAE-rapport kan overleggen aan haar klanten.

- Blijvende gedragsverandering bij medewerkers die broodnodig blijkt te zijn voor een cultuur die hoort bij integrale bedrijfsvoering. Uiteindelijk valt of staat de interne beheersing met de discipline bij de medewerkers om de beheersingsmaatregelen blijvend goed uit te voeren. Doordat de ITF periodiek controles uitvoert, treedt er geen verslapping op bij de medewerkers ten aanzien van het adequaat uitvoeren van de beheersingsmaatregelen.
- Efficiency bij de ISAE 3402-audit en -jaarrekeningcontrole doordat de externe accountant kan steunen op het reeds uitgevoerde testwerk door de ITF. Dit kan een aanzienlijke besparing op de kosten voor de externe accountant betekenen.
- Efficiency bij de business want die wordt niet meerdere keren 'lastig gevallen' voor hetzelfde onderwerp.

Intern testwerk voor externe assurance

De externe accountant zal uiteraard een aantal voorwaarden stellen alvorens te steunen op het testwerk van de ITF. Zo is de onafhankelijkheid en de deskundigheid van de mensen die invulling geven aan de ITF van essentieel belang. Dat houdt in dat deze medewerker(s) geen testwerk mogen uitvoeren bij de processen waarbij zijzelf betrokken zijn in de uitvoering. De deskundigheid heeft betrekking op kennis van de basisbeginselen van auditing. Immers, deze medewerkers moeten in staat zijn een auditdossier op te leveren waar de accountant zo min mogelijk aan hoeft te doen. Als het goed is, kan de accountant uit het door de ITF opgeleverd dossier opmaken dat:

- het testwerk onafhankelijk is uitgevoerd;
- het testwerk deugdelijk is vastgelegd (audit trail helder);
- de steekproeven betrouwbaar zijn;
- het management acteert naar aanleiding van eventueel geconstateerde fouten in de interne beheersing. Dit gaat over de vraag: functioneert de learning loop van de organisatie wel goed?

Het moge duidelijk zijn dat, om de voordelen te behalen, de accountant wel nauw betrokken moet worden bij de opzet van de ITF. Op deze wijze kunnen de testmethoden en onderliggende statistische aannamen op elkaar worden afgestemd. Dat is heel belangrijk omdat de accountant altijd recht blijft houden op de eigen onafhankelijke oordeelsvorming. Mocht de accountant gereede twijfels hebben over de kwaliteit van het testwerk door de ITF, dan kan en mag de accountant besluiten eigen testwerk uit te voeren. In dit scenario wordt een flink aantal van de hiervoor genoemde voordelen van de ITF teniet gedaan. Nauw overleg met de accountant, ook tussentijds, is essentieel, het waarborgt een effectieve implementatie en voorkomt onaangename verrassingen achteraf.

Primaire assurance door externe accountant?

Het is een goede ontwikkeling dat de IFAC met de nieuwe ISAE 3402-standaard de primaire verantwoordelijkheid voor de werking van de interne beheersing legt waar deze ook fei-

telijk hoort: bij het lijnmanagement, ofwel in de eerste lijn. In dat licht is het opvallend dat in de praktijk een deel van de serviceorganisaties met een ISAE-verklaring een management assertion afgeeft zonder een dergelijke stevige basis voor de oordeelsvorming door het management. Althans, zij hebben nog geen ITF of een vergelijkbaar instrument. Bij deze organisaties wordt het vaststellen van de effectiviteit van de interne beheersing nog immer gedaan door de externe accountant, net zoals dat bij de oude standaard SAS 70 het geval was. Deze werkwijze is vanuit historisch perspectief (en vanuit het winst oogmerk van de certificerend accountant) wel begrijpelijk maar volstrekt niet in lijn met de nieuwe standaard ISAE 3402.

Het is bijzonder te moeten constateren dat deze 'oude' methode nog immer door het accountantsgilde wordt gepraktiseerd, aangezien deze in de nieuwe standaard expliciet wordt verboden.

Deze invulling doet tevens geen recht aan de eigen verantwoordelijkheid van het management. Deze methode onthand het management als het gaat om eigen toezicht op de interne beheersing. Bovendien leert de organisatie niet van haar fouten. De fouten of tekortkomingen in de interne beheersing worden niet tijdig gesignaleerd en blijven dus onnodig lang bestaan. Daarnaast wordt de serviceorganisatie de mogelijkheid ontnomen om bij interne vaststelling van deficiënties deze reeds gedurende de toetsperiode te verhelpen en de juiste werking van de beheersingsmaatregelen alsnog over langere tijd aan te tonen.

Deze wijze van inrichting heeft onherroepelijke gevolgen voor de kwaliteit van interne beheersing en is dus uiteindelijk niet in het belang van de serviceorganisatie en niet in het belang van de uitbestedende organisatie waarvoor de ISAE-verklaring uiteindelijk bedoeld is.

De rol van interne auditfunctie

Zoals bekend is de interne auditfunctie (IAF) bedoeld voor

bedrijfskundige/managerial feedback op de sturing en beheersing (control) van de organisatie. De eerste lijn is primair verantwoordelijk voor in control; daarbij ondersteund door de tweede lijn die functioneert als 'hulptroep'. De IAF reflecteert als interne onafhankelijke/onpartijdige actor op de vraag of de eerste en tweede lijn goed op elkaar zijn ingespeeld. De IAF als derdelijn mag dan ook geen betrokkenheid hebben bij (verbijzonderde) interne controle. De ITF is een vorm van verbijzonderde interne controle die het verantwoordelijke management *primaire* assurance verschaft. Het functioneren van ITF kan natuurlijk wel, net als alle andere beheersingsmaatregelen van de eerste lijn, auditobject zijn voor de IAF. Op deze wijze verschaft de IAF *aanvullende* assurance over de mate van in control zijn aan het hoogste management. □



Naeem Arif is zelfstandig audit consultant. Hij adviseert en ondersteunt organisaties op het gebied van internal auditing en risk management. Daarnaast treedt hij op als opleider/docent, onder andere aan Nyenrode Business Universiteit.

✉ naeem@arifms.nl



Henk Meijer is oprichter en managing partner van Into Control. Als bedrijfskundige heeft hij zich gespecialiseerd in risk management en compliance. Risicobeheersing omtrent uitbestedingsrelaties heeft zijn bijzondere aandacht.

✉ henk.meijer@intocontrol.nl

advertentie



Powerful Insights. Proven Delivery.[®]

protiviti.nl

“Cost of Control” verlagen? Bel Protiviti!

Voor advies op het gebied van Financiële processen, Risicomanagement, IT, Compliance en Internal Audit neem contact met ons op via +31 (0)20 346 0400 of via contact@protiviti.nl.





Risk & Business Consulting.
Internal Audit.

© 2013 Protiviti B.V. PRO-0513

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 **Kim van der Linden**. Zij helpt met I AM KIM organisaties (weer) grip op hun bedrijfsvoering te krijgen en te houden, is daarnaast secretaris van EurCons en doet vrijwilligerswerk voor IIA/SVRO.

Hoe kun je dat nou zeggen!?



'Hoe kun je dat nou zeggen!?' Het is het laatste dat je wilt horen als je als nieuweling ergens werkt. En toch hoor ik het vaak. Ik ben eigenwijs. Ik werk als zelfstandige. Soms in een auditomgeving, soms in een riskmanagementomgeving.

Mensen in die vakgebieden zijn, zacht gezegd, risicomijdend. Zodra je iets zegt dat niet past in hun referentiekader, volgt een Pavlov-reactie. 'Dit is niet volgens de norm, dus het is fout', aldus auditors. 'We moeten eerst goed nadenken over de gevolgen voor we hierover een beslissing kunnen nemen', aldus riskmanagers. Daar zit ik dan, eigenwijs, net nieuw en ingehuurd om waarde toe te voegen.

Als je blijft doen wat je altijd deed, krijg je wat je altijd kreeg. Ofwel, meer van hetzelfde. Een gemiste kans om waarde toe te voegen. Waardecreatie ontstaat door kansen te benutten. Bijzondere kansen komen uit onverwachte hoeken. Niet voor niets zie je ook in de wetenschap ontwikkelingen juist daar waar vakgebieden elkaar opzoeken die op het eerste gezicht weinig met elkaar te maken hebben. Denk bijvoorbeeld aan de NASA, die in 3D-printers investeert om voedsel te laten printen.

Wat moet 'mijn soort volk', zoals mijn vrienden auditors en riskmanagers spottend zeggen, met dit besef? Ik wil niet zeggen dat anders altijd beter is, maar ik vind wel dat 'mijn soort volk' open moet staan voor nieuwe ideeën. Wij houden ons niet uitvoerend met de bedrijfsvoering bezig. Maar we vinden er wel wat van. In de volle breedte. We praten met mensen die specialist zijn op hun eigen vakgebied. Die vaak beter op de hoogte zijn van ontwikkelingen in dat gebied dan wij. Dat verwachten we ook van hen. Het liefst hebben we dan ook nog dat elke manager 'over zijn eigen grenzen' heen kijkt. Dat

verwachten die managers ook van ons! Wij mogen en moeten meedenken met de managers van deze wereld. Begrip hebben voor hun wereld. Hen proberen begrip bij te brengen voor onze wereld. Zelf neigen we daar niet zo toe. Ontwikkelingen in het vakgebied van Internal Audit komen vooral voort uit de ons zo vertrouwde gebieden van governance, risk en control. Waarom zijn we zo incestueus als het gaat om het ontwikkelen van ons eigen vakgebied?

Aan ons de opdracht om ons heen te kijken. Kennis en ervaring te koesteren van mensen uit een andere branche, of met een andere achtergrond. Audit- of riskmanagementkennis is meestal al voldoende aanwezig binnen een team. Juist een blik van buiten, met een andere achtergrond, kan voor vernieuwing en verbetering zorgen. Samen met de al aanwezige kennis. Wie weet wat voor moois daar uit voortkomt.

Bovendien geven we dan ook meteen invulling aan die zo belangrijke waarde objectiviteit: 'Standaard 1120 – Individuele objectiviteit: internal auditors moeten *een onpartijdige en onbevooroordeelde houding* hebben en elke belangenverstrengeling vermijden'. Een nieuwe collega, vast of interim, met een achtergrond die niet in dezelfde branche ligt, of misschien zelfs niet in audit, brengt ongekende mogelijkheden met zich mee. Zeker als we echt willen luisteren en kansen willen zien.

Kies voor de volgende nieuwe collega eens bewust voor iemand uit een andere branche of uit een ander vakgebied. Collega's die het werk al jaren doen, bij hetzelfde bedrijf, in dezelfde branche, zijn snel ingewerkt en het is gemakkelijk communiceren. Maar wat winnen we er nu mee, anders dan 'meer van hetzelfde'?

Ik geef het stokje graag door aan Frank Vrolijk, een van de nestors van operational auditing in Nederland en al jaren een gewaardeerd collega en mentor.

Kwaliteitstoets is kans voor kleine auditfuncties

De discussie over het nut van de kwaliteitstoets bij kleine auditfuncties leidde recent tot verschillende stellingnames. De roep klonk om de standaarden voor de kleine auditfuncties te verlichten omdat het voor een kleine afdeling moeilijk zou zijn hieraan te voldoen. *Audit Magazine* sprak met Reinout Hoogendoorn (kleine auditfunctie NWB Bank) en Robert Bogtstra (FSV Risk Advisory) en kwam tot verrassende conclusies.

Dr. G.J. Willig RA CIA

De Nederlandse Waterschapsbank nv (NWB Bank) is een vooraanstaande financiële dienstverlener die zich met haar diensten exclusief richt op de Nederlandse publieke sector. De NWB Bank financiert haar activiteiten op de internationale geld- en kapitaalmarkten op basis van een zeer sterke vermogenspositie en triple-A ratings van Moody's en Standard & Poor's. Alle aandelen van de bank zijn sinds de oprichting in 1954 in handen van overheden.

De eerste kwaliteitstoets van de internal auditfunctie van de NWB Bank vond plaats in 2009. Op grond van deze rapportage was het oordeel dat het interne stelsel van kwaliteitsbeheersing van de IA-functie voldeed aan de algemeen aanvaarde normen voor de beroepsuitoefening door de interne auditfunctie, maar dat enkele verbeteringen nodig waren.

Begin 2013 voerde Bogtstra een kwaliteitstoets uit in de vorm van een peer review bij de NWB Bank en ervoer de NWB Bank dat het voldoen aan de standaarden ook voor de kleine auditfunctie geen onoverkomelijke problemen hoeft te geven. Sterker, een volwaardige kwaliteitstoets heeft juist voor kleine auditfuncties een toegevoegde waarde, aldus Bogtstra.

Veel regelgeving

Bogtstra: "Bij de NWB Bank hebben we getoetst in hoeverre de organisatie voldoet aan de IIA Standards en in hoeverre wordt voldaan aan de standaarden van de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA). Bij de IA-functie van de NWB Bank zijn immers RA's werkzaam waardoor ook aan deze laatste standaarden moet worden voldaan. Om specifiek te zijn, de NBA-standaarden behelzen verordening kwaliteitsonderzoek (VKO), verordening RA-gedragscode (VGC), nadere voor-

schriften controle- en overige standaarden (NVCOS), nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de intern accountant ter zake van assuranceopdrachten (NVO-ia), kwaliteitsbeheersing voor accountantskantoren en accountantsafdelingen (RKB1) en nadere voorschriften permanente educatie (NVPE)."

Een groot aantal regels dat volgens Bogtstra in een aantal gevallen vooral geschreven lijkt te zijn vanuit de gedachte dat een internal auditor een soort intern functionerende jaarrekeningcontroleur is. Tegenwoordig komt dit soort interne accountantsdiensten echter niet vaak meer voor en zien we steeds meer IA-functies die zich bezighouden met een breed scala aan dienstverlening richting de opdrachtgever, het bestuur en het audit committee van de onderneming.

V.l.n.r.: Robert Bogtstra, Gert Jan Willig en Reinout Hoogendoorn.



Illustratie: Roel Ottow



roepsorganisaties is gelegen in de governance. Voorbeelden hiervan zijn:

- het concretiseren van de duale lijn tussen IA-functie en de RvB enerzijds en de IA-functie en het AC anderzijds;
- het nadrukkelijk inhoud geven van de positie van de AC richting de IA-functie. De AC dient de effectiviteit van de interne auditfunctie aan de hand van concrete en allesomvattende criteria te meten;
- de interne auditfunctie dient de toets van regelgevingsaspecten te borgen. Een aantal onderzoeken is expliciet voorgeschreven om op te nemen in het jaarplan.

Hoogendoorn: “Bij een kwaliteits-toets op de IIA Standards wordt in het bijzonder gekeken naar de vraag of de onafhankelijke positie van de IA-functie geborgd is en ethische normen bij de uitvoering van de audits worden nageleefd, maar ook hoe de IA-functie samenwerkt met, en gezien wordt door haar belangrijkste stakeholders, zoals het management en het audit committee. Er wordt inzicht verkregen in governance, risk en compliance (GRC)-processen

binnen een organisatie zoals het coördineren, door de IA director, van haar activiteiten met alle overige in- en externe assurance providers. Voorts wordt gekeken naar hoe de organisatie haar belangrijkste risico's beheerst en wat de rol van de IA-functie hierin is. Verder wordt beoordeeld in hoeverre de IA-functie dit op een efficiënte en effectieve manier doet, door bijvoorbeeld door middel van een goede planning, goed samengestelde teams, efficiënt gebruikmaken van beschikbare technologie (denk aan elektronische dossiers of query tools) en tijdige en heldere rapportages.”

Toename belang kwaliteitstoets

Het belang van de rol van de IA-functie is door de aangescherpte richtlijnen toegenomen en ook het belang van het voldoen aan alle voorschriften en de toets hierop. Bij de NWB Bank is ervoor gekozen om jaarlijks een peer review uit te laten voeren door een externe deskundige. FSV Risk Advisory (Bogtstra) heeft deze rol op zich genomen. De peer review is uitgevoerd op basis van genoemde standaarden in de vorm van vragenlijsten, het kennismaken en het beoordelen van documentatie, het houden van interviews en het beoordelen van enkele dossiers en rapportages. Het interviewen van de leiding en het management binnen de organisatie waarbinnen de kleine auditfunctie actief is hoeft niet ieder jaar te worden herhaald. Het houden van een peer review kan daarentegen wel plaatsvinden daar het tussen auditors vanuit verschillende organisaties plaatsvindt en daarmee een waardevolle mogelijkheid tot professioneel sparren geboden wordt. Eens in de vijf jaar wordt een kwaliteitstoets uitgevoerd.

Als externe toetsers is het van belang om toegevoegde waarde te leveren aan de IA-functie en tegelijk een goed oordeel te

Primair de IIA Standards

Primair zijn er de IIA Standards. Deze standaarden leggen de nadruk op het onafhankelijk, deskundig en ethisch functioneren van de IA-functie. In dit kader kunnen worden genoemd:

- het borgen van de onafhankelijke positie van de IA-functie, vastgelegd in het audit statuut (charter);
- een onafhankelijke rapportagelijijn naar de raad van bestuur en het audit committee (AC);
- een risk based auditplan dat jaarlijks wordt goedgekeurd door de RvB en het AC;
- een intern kwaliteitssysteem waarmee de kwaliteit van auditrapportages wordt geborgd;
- deugdelijk onderzoek en dossiervorming voor onderbouwing van bevindingen;
- het naleven van ethische normen bij de uitvoering van de IA-functie.

Sectorspecifieke standaarden

Hoogendoorn vult aan: “Naast de standaarden van de beroepsorganisaties gelden voor het bankwezen ook nog sectorspecifieke standaarden. De Nederlandsche Bank (DNB) gaat ervan uit dat banken eind 2013 voldoen aan de Bazels-principes voor de IA-functie. Voor banken zijn medio 2012, mede als gevolg van het uitbreken van de kredietcrisis, aangescherpte richtlijnen voor het functioneren van IA-afdelingen uitgebracht.”

Een nadere uitwerking ten opzichte van de regels van be-

vormen over de mate waarin de IA-functie voldoet aan onder andere de IIA Standards. Door de brede scope van de toets lopen toetsers het risico in de valkuil te stappen van een eigen interpretatie aan de normen te geven. Goede aanbevelingen kunnen good practice zijn, maar dit zijn niet altijd verplichte kwaliteitsvereisten. Een veel gehoord voorbeeld is het opstellen van het risk based auditplan; de diepgang en reikwijdte van de risicoanalyse alsmede de totstandkoming ervan leiden tot meerdere inzichten.

Het rapport van FSV is geagendeerd in de vergadering van de Audit- & Risicocommissie. Enerzijds om aan te geven dat de IA-functie kwaliteit hoog in het vaandel heeft staan, anderzijds om aan te geven hoe opvolging is gegeven aan de bevindingen om de kwaliteit en de uitoefening van de IA-functie te optimaliseren. In de vergadering heeft dit ook voldoende tijd en aandacht gekregen. Excuses om niet te voldoen aan bepaalde voorschriften van de beroepsorganisaties zijn er eigenlijk niet.

Voldoen aan standaarden en NBA-regelgeving

Bogtstra: “De IA-functie van de NWB Bank heeft de zaken goed voor elkaar. Er zijn echter ook veel kleinere auditfuncties die veel moeite hebben met de genoemde NBA-regelgeving, zeker in geval deze niet lijken te passen. Het is echter van toegevoegde waarde om stil te staan bij NBA-regelgeving die positief is voor de kwaliteit van de IA-functie zoals de vereiste auditdocumentatie en de wijze van formulering van conclusies naar aanleiding van auditwerkzaamheden. Zeker als een internal auditor assurance geeft.”

Als het gaat om het voldoen aan de IIA Standards hoor je wel dat kleinere auditfuncties moeilijk kunnen voldoen aan een onafhankelijkheidsvereiste, zoals rapporteren aan de CEO. Bij banken is de onafhankelijkheidsvereiste echter al jaren gemeengoed volgens Hoogendoorn en is het gebruikelijk om aan de CEO te rapporteren. Dit geldt ook voor de NWB Bank. Bogtstra: “Een beperkt aantal kleine auditfuncties buiten het bankwezen rapporteert nog aan een CFO. Ondanks dat dit niet de voorkeur verdient, hoeft dit niet direct tot een acuut probleem te leiden. In enkele specifieke gevallen is, ondanks dat het nog steeds niet de voorkeur heeft, ook wel iets te zeggen voor rapportage aan een CFO, indien daarmee bijvoorbeeld de opvolging van de aanbevelingen wordt verbeterd.”

De onafhankelijkheid van de IA-functie is natuurlijk veel beter geborgd bij een directe lijn naar de CEO en het audit committee, samen met een dotted line naar de CFO die de werkrelatie van de IA-director met de CFO benadrukt. Deze opzet geniet sterk de voorkeur.

Ondersteuning bij andere activiteiten

Een andere, veelgehoorde 'moeilijkheid' is dat kleinere auditfuncties vaak ook tweedelijnsactiviteiten naar zich toe trekken, zoals het ondersteunen van de organisatie bij de uitvoering van risicomanagementprocessen. Ook dit vermeende issue is volgens Bogtstra eigenlijk geen echt issue. “Het kan in veel gevallen zelfs goed zijn als Internal Audit zich ook met

risicomanagement bezighoudt als onafhankelijke facilitator, kennisbaken of change agent. De eindverantwoordelijkheid voor het risicomanagement ligt te allen tijde bij het management, daarover mag geen onduidelijkheid ontstaan. Zowel in formele als praktische zin.”

Gezien de beperkte omvang kan het uiteindelijk moeilijk zijn voor kleine auditfuncties om periodieke peer reviews uit te voeren, als onderdeel van een Quality Assurance & Improvement Program, omdat deze peers simpelweg niet te vinden zijn in de eigen organisatie. Dit kan eenvoudigweg opgelost worden door de peer review door een externe partij te laten uitvoeren.

NWB Bank en de jaarlijkse kwaliteitstoets

Hoogendoorn: “De peer review kan de IA-functie nogmaals dwingen de keuze van het soort onderzoek en de rapportage en de daarbij horende documenten expliciet te maken, aangezien een kleine IA-functie de neiging kan hebben tot minder formalistisch werken. Denk aan de opdrachtschrijving en de formulering van de conclusies. Voorkomen dient te worden dat de IA-functie conclusies trekt of rapporteert die niet in lijn zijn met de standaarden. Mede gezien de capaciteit van de IA-functie is het van belang dat kwaliteitstoetsen en peer reviews kwalitatief hoogwaardig en efficiënt worden uitgevoerd. Het is hierbij van belang dat de toetsers deskundig zijn en afkomstig uit de praktijk. Naast de formele rol als toetsers is het van belang om een goede sparringpartner te hebben. Een jaarlijkse verkorte kwaliteitstoets kan uitstekend de rol van de peer review bij kleine IA-functies vervangen. De enige weg voor kleine IA-functies is om volledig compliant te zijn met de standaarden.”

De kwaliteitstoets is juist voor de kleine afdeling van toegevoegde waarde, daar de kleine afdeling minder interne mogelijkheden heeft tot collegiaal overleg en de schijn tegen heeft voor wat betreft het voldoen aan de kwaliteitsvereisten. Het voldoen aan standaarden 'light' is derhalve geen optie. Een volwaardige kwaliteitstoets, mits goed uitgevoerd, is onmiskenbaar van toegevoegde waarde om de rol van de auditfunctie te bevestigen in de raad van bestuur, de audit- & risicocommissies (audit committee) en/of de raad van commissarissen (RvC).

Uiteindelijk kan dus het uitvoeren van een kwaliteitstoets en peer reviews een motiverend effect hebben daar de verbeteringen die de IA-functie doorvoert objectief worden vastgesteld en gerapporteerd aan de belangrijkste stakeholders. Het pad naar verdere volwassenheid van de afdeling wordt uitgezet en gevolgd. Daarnaast biedt de toets de mogelijkheid om over de eigen concrete situatie te sparren met een vakgenoot uit de praktijk. Daar kunnen seminars en trainingen uiteindelijk niet tegenop en daarmee lijkt de kwaliteitstoets, mits goed uitgevoerd, voor de kleine afdeling eerder een kans dan verplichte exercitie. □



In de rubriek Tool review neemt *Audit Magazine* ieder kwartaal een (digitaal) stuk gereedschap voor de auditor onder de loep. Wat zijn de sterke en zwakke punten en is de tool het aanschaffen waard? Dit keer belicht Jelma van Amersfoort, data-analist en ACL-trainer bij ABN AMRO Group Audit het programma ACL.

ACL: data-analyse voor auditors

J. van Amersfoort

ACL is een programma voor data-analyse, speciaal ontwikkeld voor auditors en data-analisten. Het is veel gebruikte, robuuste software om data uit systemen te extraheren, te koppelen en te filteren, ter voorbereiding en ondersteuning van audits, fraudeonderzoeken en andere bedrijfsmatige analyses. De tool heeft grote voordelen en slechts enkele kleine nadelen. Bij ABN Amro Group Audit wordt ACL gebruikt sinds 2005, door enkele dedicated data-analisten en door een groot deel van de auditors.

Wat is ACL?

ACL is in de jaren tachtig van de vorige eeuw ontwikkeld in Vancouver, Canada. In eerste instantie als een command-line applicatie (de afkorting 'ACL' staat voor 'Audit Control Language') om grote databestanden te kunnen onderzoeken: door middel van find-, classify- of extractcommando's kunnen bestanden worden doorzocht, samengevat, gekoppeld en/of geëxporteerd. In de loop van de jaren heeft het programma – net als de meeste gebruikerssoftware – een grafische user interface gekregen, die het gebruik gemakkelijker maakt. De bestaande commando's kunnen worden aangeroepen via menu's, knoppen en scripts. Ook is ACL tegenwoordig verkrijgbaar in een keur aan versies, voor mainframe, stand-alone pc, of in combinatie met een centrale repository (ACL Analytics Exchange Server) of een workflow tool (ACL GRC). De kern van al deze varianten blijft echter steeds een basisset van solide statistische functionaliteit.

De belangrijkste features

De kracht van ACL ligt in de mogelijkheid om zeer uiteenlopende data te analyseren en/of te combineren. Na enige oefening is het mogelijk om een enorme variëteit aan gegevensbestanden, mainframe files, flat files, spreadsheets, pdf's, en zelfs bestanden met een onregelmatige indeling in te voeren in ACL. Als de data eenmaal zijn ingeladen in de 'workspace' dan zijn vrijwel alle denkbare combinaties en koppelingen te maken. Dat is mogelijk doordat ACL 'onder de motorkap' elk bestand in eenzelfde, eigen bestandsformaat bewaart. Dit

formaat kent weinig overhead en is daardoor snel en flexibel te verwerken.

Enmaal geïmporteerde data kunnen door de eindgebruiker worden geanalyseerd, maar kan nauwelijks worden veranderd, verwijderd of gecorrumped. Dit geeft extra zekerheid dat regels of kolommen niet onbedoeld verdwijnen of bijvoorbeeld onvolledig worden gesorteerd. Er is bij ACL verder vrijwel geen beperking aan de hoeveelheid te importeren data. In de praktijk bestaat de voornaamste begrenzing uit de hoeveelheid werkgeheugen van de computer waarop de applicatie is geïnstalleerd. Het meest voor de hand liggende voordeel vanuit een auditgezichtspunt is dat hierdoor complete populaties van klanten-, transactie- of productadministraties kunnen worden gedownload en vervolgens systematisch onderzocht, in plaats van beperkte deelwaarnemingen of steekproeven.

Vastlegging in een logfile

Alle handelingen van de eindgebruiker in ACL worden vastgelegd in een logfile, dat na het voltooien van de analyse kan worden geëxporteerd als tekstbestand en dat kan dienen als documentatie of audit trail voor het afgelegde analysetraject. Het logfile kan ook worden gebruikt als de basis voor het maken van een ACL-script. Gevorderde analisten kunnen meerdere logfiles bijhouden van een analyseproject, voor verschillende doeleinden.

Het koppelen en combineren van (ongelijksoortige) bestanden is een zeer waardevolle eigenschap van ACL. De meest interessante bevindingen worden immers vaak gedaan door verschillende bestanden met elkaar te vergelijken, denk bijvoorbeeld aan kredieten versus zekerheden, hypotheek versus garanties, of onverenigbare toegangsrechten van medewerkers.

Nadeel

Het nadeel van ACL is dat de interface voor nieuwe gebruikers vrij complex aandoet en er sprake is van een vrij steile leercurve. Sommige functionaliteiten werken niet erg intuïtief, zodat nieuwe gebruikers een intensieve training nodig hebben om ermee aan de slag te kunnen. Daar staat tegenover dat wie het

programma enigszins onder de knie heeft, zijn vaardigheden zelf verder kan ontwikkelen om steeds complexere analyses te maken met veel verschillende databronnen, maar ook bijvoorbeeld om herhaalde handelingen onder te brengen in een ACL-script, zodat ze gecombineerd en geautomatiseerd worden uitgevoerd. Een ander pluspunt is dat de helpinformatie van ACL zeer accuraat en volledig is en er goede online support beschikbaar is.



- Het verwerken van grote hoeveelheden data
- Het combineren van ongelijksoortige data
- Het automatisch loggen van alle handelingen
- Het onderzoeken van complete populaties in plaats van deelwaarnemingen



- Steile leercurve



Berichten kunt u mailen naar iaa@iaa.nl

Personalialia

Wie	Uit dienst van	In dienst van
Drs. P.C. de Bie RA	Grontmij nv	ING Groep
Drs. X.A.H. Mol RA CIA CISA	Westland/Utrecht Hypotheekbank	ING Groep
Drs. S.M. van Verseveld RA RO CIA	Achmea Vitale	Rabobank Nederland
Drs. I.R. la Croix RA CIA	Ministerie van Financiën/Auditdienst Rijk	Belastingdienst/Directie Douane
G.L.S. Herts RE RO	Rabobank	SVB
A. Sandez RO CISA	Asako Audit Services	MN
G.B. Majoor RO MSc	Ministerie van Defensie	ABN AMRO Bank nv
Dhr. Kolokotronis	Makro Cash & Carry NL	Epson Europe bv
J.P.M. Bendermacher RA CIA	SNS REAAL	ABN AMRO

advertentie

© 2013 Ernst & Young Accountants LLP. All rights reserved. ED none

EVER CONSIDERED CO-SOURCING OR OUTSOURCING INTERNAL AUDIT?

Added value and reduced costs:

- ▶ Operational excellence
- ▶ Leading practices
- ▶ Subject matter experts readily available
- ▶ Flexibility
- ▶ A true global organisation
- ▶ Highly experienced in co- and outsourcing of IA functions in the Netherlands

For more information please visit ey.com/nl

Tonny Dekker
+31 (0) 88-407 1004
tonny.dekker@nl.ey.com

Will Weerts
+31 (0) 88-407 8817
will.weerts@nl.ey.com

EY
Building a better working world

EY 
Partners in Sport

Op een prachtige locatie, in de duinen tegen het strand van Noordwijk, vond afgelopen 24 en 25 juni het jaarlijkse congres van IIA Nederland plaats. St(r)andplaats Nederzandt paste perfect bij de nieuwe strategie van IIA en het thema van dit congres: 'BUITEN!' Meer dan 350 auditors, het hoogste aantal deelnemers ooit, namen actief deel aan dit jaarlijks IIA-evenement.

Verslag IIA Congres

Op de eerste dag was gekozen voor een concept waarbij, onder begeleiding van dagvoorzitter Eric de Groot, de congresgangers na een korte inleiding van elke spreker, konden kiezen op welk onderdeel de spreker zijn sessie verder zou verdiepen. Verder werden de congresgangers actief gehouden door, tussen de sprekers door, opdrachten in groepen op het strand uit te voeren. Deze opdrachten waren direct gerelateerd aan het onderwerp van de spreker en werden onder leiding van professionele coaches uitgevoerd. 's Avonds was er feest op het strand.

Op de tweede dag volgden de deelnemers de hele dag een thema naar keuze om dieper op de inhoud in te gaan. Dit verslag is geschreven door een aantal redactieleden van *Audit Magazine*.

Dag 1

Maarten Robben

De eerste spreker, Maarten Robben, partner bij Frisse Blikken en gespecialiseerd in het ontwikkelen en begeleiden van serious games, nam de deelnemers mee 'buiten de gebaande paden' naar de wereld van de games. Na zijn inleiding stemde de meerderheid van het publiek voor verdieping in 'maskers en rollen'. Ondersteund door fragmenten uit de met Oscars bekroonde film *One Flew Over the Cuckoo's Nest* en uit *Star Track* ging Robben in op het gebruik van rollen en maskers in een game. Een vraag die naar voren kwam vanuit de zaal was wat een auditor in zijn dagelijkse praktijk met een game kan doen. Robben gaf aan dat je met een game kunt ervaren wat in de kern van een organisatie speelt of dat je het effect van je aanbeveling in een game kan toetsen.

André Wierdsma

André Wierdsma, bedrijfskundige en hoogleraar Organiseren en co-creëren aan de Nyenrode Business Universiteit, hield het publiek tijdens zijn presentatie scherp met diverse prikkelende uitspraken als: "Je kunt mensen niet vertrouwen", "Het is niet zwart/wit, maar grijs", "De werkelijkheid is volledig paradoxaal" en "Dynamiek is normaal".

Hij ging verder in op de paradoxale samenleving en maakte tegenstellingen tussen maakbaarheid & kwetsbaarheid, wantrouwen & afhankelijkheid, markt & marktmeester, shareholder & stakeholder. Vervolgens legde hij vanuit de organisatieontwikkelingstheorie uit hoe regels zijn ontstaan en dat regels speelruimte en vrijheid geven. Hij ziet echter een ontwikkeling ontstaan dat, door te sturen via stafafdelingen, het management haar verantwoordelijkheid ontwijkt. Ondernemen is echter risico's nemen en er blijft altijd ongewenste in- en output. Dit is niet door meer regels te voorkomen. Volgens Wierdsma leidt wantrouwen tot regels. Vakmensen die deze regels moeten toepassen maken echter fouten, wat weer tot meer regels leidt. Wierdsma riep de auditors op om de mogelijkheid te onderzoeken van het afschaffen van regels. Hij had daarbij wat tips om te lezen, zoals het boek *Fuck de regels* van Ben Kuiken.

Bart van Loon

Bart van Loon, partner bij KPMG, startte zijn presentatie met een vogelvlucht van de evolutie van het auditorsvak getiteld 'Samenwerking met buitenstaanders'. Vervolgens lichtte hij, mede gebaseerd op de resultaten van het onderzoek 'The Pulse of the Profession' – Global IIA April 2013, een aantal nieuwe focusgebieden voor auditors toe. De verwachting is dat de komende jaren de focus voor auditors ligt op business strategy, de effectiviteit van risicomanagement en (regulatory) compliance. Dit betekent dat auditors expertise moeten verwerven op het gebied van strategie, risicomanagement en gedrag en cultuur.



Annemarie van Gaal

Annemarie van Gaal gaf in haar presentatie ‘Naar buiten treden’ aan dat we veel talent laten lopen en dus niet gebruiken. Dat komt door de manier waarop we kijken. In plaats van van binnen naar buiten te kijken, zullen we van buiten naar binnen moeten kijken. Door gebruik te maken van de kennis van buiten kun je excelleren. Ze illustreerde haar verhaal met boeiende praktijkvoorbeelden hoe ze in Rusland de straatverkopers van haar bladen (jongetjes van dertien en veertien jaar) betrok bij de marketingplannen van haar uitgeverij. De ‘ogen en oren’ van de straat gaf ze een belangrijke plek in het bedrijf. Ook konden alle medewerkers op elke vacature solliciteren. Van de vacature maakte ze een opdracht en anoniem (op basis van een nummer) kon iedereen meedoen. Zo kwamen medewerkers van onder in de organisatie op verrassende plekken in haar bedrijf. Ze gaf hen, in plaats van een label, de kans om hun talenten in te zetten voor het bedrijf. En niet zonder succes. De boodschap van Van Gaal was duidelijk: beoordeel mensen op hun talent en commitment. Er ligt talent op straat, kijk naar buiten en gebruik dat!

Strandactie

Tussen de sprekers door namen alle deelnemers in teams deel aan de ‘strandactie’. Onder leiding van een coach werd een opdracht uitgevoerd. Als afsluiting van de eerste dag moest ieder team zich in een of twee zinnen presenteren aan ‘buitenstaanders’. Na inspiratie op het strand presenteerde elk team zich aan de jury die bestond uit Annemarie van Gaal en Ron de Korte (zakelijk directeur van de auditingopleidingen van ESAA). Zij beoordeelden de bijdragen op originaliteit en inhoud. Het team met de slogan ‘Met een kritische blik van buiten komen wij graag bij u binnen!’ kwam als winnaar uit de bus.

Dag 2

Angelique van 't Riet

Ruim dertig directeuren Internal Audit verzamelden zich om half negen in een zonovergoten Noordwijkse strandtent, vol verwachting omtrent het programmaonderdeel ‘Zandkastelen bouwen’. Maar de dag begon met een geanimeerde speed-datesessie in het zonnetje, gevolgd door een workshop ‘zakelijk flirten’ door Angelique van 't Riet. Zo leerden de directeuren dat de gemiddelde vrouw 21.000 woorden per dag nodig heeft om haar boodschap te vertellen en een man ‘maar’ 9000. Daarentegen heeft een vrouw slechts 10 tot 25 seconden nodig om vast te stellen of iets ‘goed voelt’, terwijl de gemiddelde man daar toch echt minstens drie minuten voor nodig heeft.

“Vrouwen zien direct of een kandidaat wat is, mannen hebben daar een heel gesprek voor nodig. Vrouwen zijn nu eenmaal beter in het lezen van lichaamstaal”, aldus Van 't Riet. De kernboodschap was dan ook dat het van belang is om contact te maken met je collega's en businesspartners, omdat slechts



dan sprake kan zijn van effectieve communicatie. En voor elke internal auditor is het lezen en inzetten van lichaamstaal natuurlijk een essentiële vaardigheid, die auditors zich over het algemeen meer eigen kunnen maken. We moeten leren om ‘ons te gedragen’ en ‘houding te geven’.

Margot Scheltema

Vervolgens sprak ‘supercommissaris’ Margot Scheltema over de relevantie van de internal auditor. Vanuit haar eigen ervaring als internal auditor, maar ook als bestuurder en nu als commissaris, noemde zij vier thema's waar de internal auditor aan moet (blijven) werken om relevanter te worden en te blijven:

- Regel zichtbare steun vanuit de top. “Een Peter Voser die bij Shell vanuit Group Chief Internal Auditor CEO wordt, levert bijzonder veel positieve aandacht op voor de auditfunctie.”
- Sterke aandacht voor bemensing, het benoemen van high potentials van de organisatie in internal auditfuncties.
- Risico- en strategiegebaseerd opstellen van het auditplan. “Wees relevant voor de business.”
- Doelgroepgerichte rapportages.

Verder zijn een goede dialoog met het audit committee en het alleen rapporteren van zaken die er echt toe doen, essentieel. "Zo creëer je de vraag naar een betaalbare bedrijfsverzekering."

Brainstormen

De middag bleek ingericht voor groepsgewijs brainstormen over een drietal dilemma's, geformuleerd door een commissaris (Erik van de Merwe, commissaris bij onder andere Rabobank en Achmea), een CFO (Guido Dubbeld, CFO Eneco) en een accountant (Huub Wieleman, voorzitter NBA). De middag werd afgesloten met een levendige discussie tussen het panel van de drie hiervoor genoemde heren en de zaal over deze dilemma's. Zo kwam de opdrachtgever van de internal auditor aan bod (CEO, CFO en/of auditcommissie?), wel of niet extern rapporteren door de internal auditor en hoe meer gebruikgemaakt kan worden van de kennis die in de internal auditfunctie besloten ligt. Tot slot, geen champagne, maar wel een ijsje, terwijl het zonnetje lekker was gaan schijnen.

Parallelsessies

Op de hoofdlocatie van het congres waren er de tweede dag ook drie andere parallelsessies. Vooral de sessie van André Wierdsma bleek erg geliefd. Duidelijk werd ook dat de deelnemers het feest van de afgelopen avond nog in de voeten hadden zitten en in de middag de gemoedelijkheid van het zonnige terras op prijs stelden. Buiten in de zon waren in zomerse sferen verschillende werkgroepjes actief om antwoord te geven op interessante uitdagingen.

In het paviljoen was een grote groep congresgangers, onder begeleiding van Frisse Blikken, bezig met het spelen van een speciaal voor het congres ontwikkelde serious game genaamd 'Audition'. Je moet immers eerst zelf een serious game ondergaan voordat je dit als tool kunt inzetten bij auditing. Na een korte masterclass maakten diverse groepen presentaties over hoe serious gaming in auditing zou kunnen worden toegepast. Interessante vragen waren er aan eind van de middag ook bij de sessie van Hans van der Stelt, CIO bij het ministerie van Infrastructuur en Milieu. Gaandeweg zijn presentatie bleek maar weer eens hoe belangrijk het is om vooraf definities met elkaar te delen. Bij een groot deel van het publiek bleek de term 'CIO' een hele andere lading te hebben dan de werkelijkheid bij I&M die door Van der Stelt in de sessie naar voren zou worden gebracht. Zoals een luisteraar na enige tijd opmerkte: "Maar, u bent als CIO dus niet de eindverantwoordelijke voor IT?"

De dag eindigde met een warm zonnetje, een puntzak patat, een koel drankje en relaxte gesprekken op het terras. Het was inderdaad een dag BUITEN! De deelnemers gingen moe, maar hopelijk voldaan weer naar huis. Zoals een van hen zei: 'Als het volgend jaar weer zulk mooi weer wordt, kom ik zeker!' □



advertentie

EEN COMMUNICATIEVE INTERNAL AUDITOR DIE KANSEN PAKT. DAT TELT.

BDO is er van overtuigd dat het binnen onze dienstverlening om mensen draait. Dat geldt voor onze klanten, maar ook voor onszelf. Dus als je als internal auditor werkelijk van meerwaarde wilt zijn, dan moet je niet alleen over vakkennis beschikken. Je moet ook luisteren, meedenken en ambities nastreven. BDO is op zoek naar een Senior Internal Auditor (m/v) voor de financiële sector die vanaf de eerste dag het klantcontact wil aangaan. Die het in zich heeft om een vertrouwde adviseur voor zijn klanten te zijn en zich op professioneel en persoonlijk vlak optimaal wil blijven ontwikkelen.

Ga voor alle voordelen van een carrière bij BDO naar werkenbijbdo.nl of neem contact op met John Hijmans, partner Risk Advisory Services, via (030) 284 97 15 of john.hijmans@bdo.nl.

Omdat mensen tellen.



Online Marketing expert

Jeroen Bertrams Scriptum • ISBN 9789055942824 • € 16



Hoe behaal je als marketeer of ondernemer succes op internet? Hoe genereer je kwalitatief hoogwaardig bezoek met online campagnes? Welke vormen van online marketing moet je inzetten? Welke juist niet? Hoe zorg je voor een optimale conversie op je website? Hoe ontwikkel en onderhoud je succesvolle social mediaprofielen? Hoe adverteer

je op Google, Facebook, LinkedIn en Twitter? Hoe bereik je mensen op hun smartphone?

Dit boek geeft een krachtig en actueel overzicht van ruim twintig vormen van online marketing. Van zoekmachine-marketing tot en met affiliate marketing en social media-marketing. Nieuwe ontwikkelingen, zoals mobile marketing, gamification, realtime bidding en location based marketing komen uitgebreid aan de orde. De auteur beschrijft bovendien hoe de eigen website voor conversie en social media kan worden geoptimaliseerd. Een onmisbaar en vooral praktisch boek voor iedereen die online succes wil boeken.

Hoe erger hoe beter. Provocatieve psychologie

Jeffrey Wijnberg • Scriptum • ISBN 9789055943562 • € 14,95



‘In het diepste van de ziel is niets te zien.’ ‘Assertiviteit is beter’, ‘boosheid moet geuit worden’, ‘angst is een slechte raadgever’, ‘je kunt het wel, als je maar wilt’... Wijnberg gelooft er helemaal niets van en pleit voor een nieuwe, stevige psychologische aanpak.

Krenken, stangen, kleineren, jennen, schofferen, treiteren: er zijn talloze manieren waarop mensen elkaar ver-

baal naar het leven kunnen staan. Een troost is dat Wijnberg een groot arsenaal heeft aan antiterroristische maatregelen. Wie de spelletjes die mensen spelen weet te doorgronden, kan zich ertegen wapenen. Hoe tegenstrijdig het ook klinkt, Wijnberg komt tot de vrolijke conclusie: niets is zo zichtbaar als wat de mens verbergen wil.

Winning without losing. 65 strategieën voor een succesvol bedrijf én een gelukkig leven

Jordan Milne en Martin Biergegaard
• Bertram en De Leeuw • ISBN
9789461561084 • € 19,95



In *Winning without losing* onthullen ondernemers uit de hele wereld hét geheim achter hun succesvolle bedrijven. Natuurlijk is ‘visie’ en ‘hard werken’ van groot belang, maar dat is niet alles. De meest geslaagden staan

opvallend gelukkig en relaxed in het leven. Die balans tussen maatschappelijk succes en een gelukkig privéleven is de sleutel van het ideale leven. Een leven dat ons financiële vrijheid, mentale en fysieke gezondheid én controle over ons bestaan biedt.

Waanzinnige plannen! En hoe ze te realiseren

Marcel van Driel • Scriptum • ISBN 9789055942992 • € 18,95



Wat is uw Waanzinnig Plan? Wat is de droom die u 's nachts wakker houdt, maar waar u niet aan durft te beginnen? Wat houdt u tegen? Geen tijd? Geen geld? Geen talent? Bullshit, zegt Marcel van Driel en hij kan het weten.

Hij opende in vier maanden de grootste cd-romwinkel van Nederland, organiseerde én verbrak met honderd man het

wereldrecord film kijken en haalde via crowdfunding 17.000 euro op voor zijn eerste volwassenenroman.

In dit boek vertelt Van Driel niet alleen wat de basisvoorwaarden zijn voor een geslaagd project, maar laat hij ook anderen aan het woord die een Waanzinnig Plan op hun naam hebben staan. Stapje voor stapje loodst hij u door het proces heen, van ‘go naar goal’. Lezers van het boek kunnen hun eigen Waanzinnige Plan aanmelden op www.waanzinnigeplannen.nl en hulp en ondersteuning vragen bij hun plan. Een inspirerend en motiverend (cadeau)boek. Geen smoesjes meer, maar realiseer dat plan!

Het recht op een baas

Ward Grootens • Haystack • ISBN 9789461260499 • € 19,95



Het moet maar eens afgelopen zijn met dat geklets over zelfsturing, empowerment en loslaten. Wilt u dat uw medewerkers doen wat u verwacht? Misschien moet u dan ook eens doen

wat zij van u verwachten. Wees geen zoek-het-maar-uitmanager. Uw medewerkers hebben recht op een echte baas.

De auteur neemt geen blad voor zijn mond in dit confronterende boek. Hij beschrijft welke laffe en smerige streken

managers uithalen en pleit voor ouderwets leidinggeven:

- Vertelt u ze duidelijk wat ze moeten doen?
- Stelt u ze in staat om hun werk goed te doen?
- Weet u wat ze uitspoken tussen negen en vijf?
- Spreekt u ze aan als er iets niet goed gaat?

Grootens bezocht de afgelopen tien jaar honderden bedrijven en sprak talloze managers en hun medewerkers. Overal zag hij hoe steeds meer managers hun medewerkers aan hun lot overlaten onder het mom van het nieuwe werken en andere frivole trends. In dit boek maakt hij korte metten met het romantische beeld van de coach en de people manager.

Eind april van dit jaar vonden in Noordwijk de Internal Audit Trophy Games plaats. Gedurende twee dagen streden zes auditteams met elk vijf medewerkers van Achmea, DSM, Philips, Rabobank, Shell en SNS Reaal met serious games tegen elkaar voor de Audit Trophy.

Internal Audit Trophy Games

Drs. J.F. Breedveld

IIA heeft in haar strategie een centrale plaats ingeruimd voor het versterken van haar relaties met alle belanghebbenden. Daarnaast onderkent IIA dat goed ondernemingsbestuur meer dan voorheen gebaseerd is op degelijk inzicht in de menselijke gedragingen die ten grondslag liggen aan de ondernemingsprocessen en de daaruit voortvloeiende resultaten. Inzicht in gedrag is dus cruciaal. Hoe kan een internal auditor dat beter leren dan dat zelf te ondervinden? Op basis hiervan ontwikkelde het bureau Support Actsl Kennisevenementen de Internal Audit Trophy Games®. De uitvoering is vormgegeven in samenwerking met diverse partners, waaronder de Big Four zakelijke dienstverleners (PwC, Deloitte, Ernst & Young, KPMG), MadLogic (serious business gamespecialist), hr-adviesbureau InContext, Human Insight (expert op het gebied van leiderschap) en Art Partner (kunstenaars). De Big Four kregen ieder een dagdeel om hun game te laten spelen door de auditteams.

De Internal Audit Trophy Games®

De Internal Audit Trophy Games® is een kenniscompetitie waarin deelnemers leren met het juiste teamwork vier actuele internal auditvraagstukken op vernieuwende wijze tot een goed eind te brengen. Het doel is dat de deelnemers na twee dagen meer inzicht hebben in, en begrip hebben voor, de kracht van de juiste combinatie van diverse (persoonlijke) competenties voor verschillende soorten opdrachten. De basis van deze leerervaringen ligt in het gedachtegoed van Human Insight Ltd die gebruikmaakt van inzichten in teamdiversiteit waarmee in hoge mate voorspeld kan worden of een team een bepaalde (management)opdracht al dan niet succesvol zal realiseren.

Vragenlijst

Voorafgaand aan de Trophy Games hebben alle deelnemers een uitgebreide vragenlijst ingevuld. Aan de hand van deze resultaten maakte Peter Robertson een analyse van de teamsamenstelling en ingevuld in het AEM-Cube-model

van Human Insight. Bij aanvang van de games werden de individuele en teamanalyses uitgedeeld en gaf Robertson een uitgebreide uitleg van de S-curve en de Cube. Bij een (volgens de theorie) ideale samenstelling van een team zijn de profielen van de teamleden gelijk verdeeld over de curve. Het teamprofiel visualiseert welk individu met zijn karaktereigenschappen welke rol letterlijk speelt binnen het team en op de S-curve. Gedurende de games is vervolgens ook in de praktijk gekeken hoe tijdens het spelen van de games de teamsamenstelling en de profielen tot uitdrukking kwamen.

De games

Na uitleg van het model en de gedachten achter de games, werd begonnen met de eerste game: '3tgo' van Ernst & Young. Dit was een spel waarbij elektronisch een vragenlijst ingevuld moest worden waarbij het profiel van een onderneming aan de hand van een profielbeschrijving zo goed mogelijk benaderd moest worden. Alle teams werden onderverdeeld in een managementteam en een auditteam. De score werd bepaald door observatie van de interactie binnen de teams en tussen het management en het auditteam. De winnaar was het team van Achmea en deze kreeg van de jury de beoordeling 'high Dutch polder quality'.

De tweede game ging over het thema 'Entrepreneurial transformation' met Deloitte's Business Simulation Game. Er moest een bedrijf worden gerund en er moest worden gemaximeerd op de KPI-aspecten people, planet en profit. Intussen mocht het bedrijf niet failliet gaan. Het team van Achmea ging als laatste failliet en won. Volgens de jury het team met de meeste democratische en pragmatische aanpak.

De derde game was 'Buizzbuilder' van PwC waarin vooral klanttevredenheid en loyaliteit getoetst werden. Hierbij werden de deelnemers gemixt en in nieuwe teams ingedeeld. De bedoeling was om op iPads een organisatie

(‘professional service organisation’) te runnen en daarbij mensen te alloceren op projecten op basis van kennis. Keuzen tussen directe opbrengst, netwerken met klanten en educatie moesten ook worden gemaakt. Hierbij was het van belang om op de aspecten klanttevredenheid, medewerkerstevredenheid en omzet een zo hoog mogelijke score te halen. Het team van Shell won.

Bij de laatste game, ingebracht door KPMG, was het de bedoeling om een geheel nieuw auditplan voor ‘Pelican Air’ te ontwerpen en te presenteren aan de directeur en het hoofd van de interne accountantsdienst van ‘Pelican Air’. Bij dit spel waren twee acteurs betrokken en de uitdaging was niet alleen om goed de wensen van de board te adresseren, maar dit ook nog eens innovatief en vernieuwend te doen. Uiteindelijk won Shell met een goed onderbouwd plan.

En de winnaar is...

Na vier games staan Achmea en Shell op de gedeelde eerste plaats en moet er een finale komen om uit te maken wie het beste internal auditteam is. Het spel: ‘Wie stelt de beste vragen’ heeft simpele spelregels: wie hapert is af, wie een antwoord geeft in plaats van een vraag is af en wie te vaak dezelfde vragen stelt is af. Het team van Shell won en werd daarmee de winnaar van de Audit Trophy.

Trophy

De Trophy is gedurende de twee dagen gemaakt door Anook Cleonne Visser van Art Partner, op basis van de indrukken en dynamiek van de spelende partijen. Michel Vlak reikt de Trophy namens IIA uit aan het team van Shell.



Tenslotte

Serious gaming en gamification (het toepassen van game-elementen), is sterk in opkomst. Capgemini Consulting voorspelde onlangs dat het een megatrend wordt binnen het veranderdomein. Het adviesbureau verwacht dat rond 2015 meer dan 40% van de grootste bedrijven wereldwijd serious gaming zullen gebruiken als primair ondersteunende mechanisme om business operations te transformeren. Initiatiefnemer van de Trophy Games Support Acts herkent de potentie van gamification en heeft de ambitie om het concept samen met partners verder uit te bouwen in Nederland. □

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

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



IIA maakt vorderingen met advocacybeleid

Vanaf medio 2012 is IIA Nederland gestart om haar veelheid aan stakeholders proactief te benaderen en om actieve partnerships te ontwikkelen met service providers op het gebied van Internal Audit. Daarmee wordt invulling gegeven aan een belangrijke doelstelling van de strategie. De internal auditfunctie krijgt immers een steeds belangrijker rol in de governance en interne beheersing van ondernemingen. Dat wordt nog eens een keer goed over het voetlicht gebracht en er wordt bovendien geluisterd naar de stakeholders om hun verwachtingspatroon in beeld te brengen.

De resultaten die de afgelopen twaalf maanden zijn geboekt wat betreft het streven om vertrouwen te wekken en een plek aan tafel te verwerven, zijn te lezen op de website van IIA en in de nieuwsbrief.

Algemene Ledenvergadering IIA Nederland

Op donderdag 21 november 2013 vindt een Algemene Ledenvergadering (ALV) plaats. IIA is te gast bij Randstad Nederland aan de Diemermere 25 in Diemen. De vergadering is van 14.30 uur tot circa 18.00 uur en wordt afgesloten met een borrel. De agenda en de vergaderstukken worden uiterlijk 31 oktober aanstaande op het besloten deel van de IIA-website geplaatst. Leden worden dringend verzocht zich aan te melden via de website.

IIA Academy in de steigers!

IIA Nederland heeft de ambitie om 'het portaal' te worden voor opleidingen op het gebied van internal audit tot uitdrukking komend in de 'IIA Academy'. De doelstelling is om te komen tot een volledig en actueel opleidingsaanbod voor leden en de beroepsgroep in het algemeen. Met meerjarige opleidingen en leergangen als trainingen, seminars en congressen voor alle functieniveaus en opleidingsachtergronden en de benodigde competenties binnen het vakgebied van Internal Audit.

Academy kalender

Om hieraan zichtbaarheid te geven, zijn vanaf heden alle opleidingsactiviteiten voortaan terug te vinden onder 'Academy kalender' op de website van IIA. Hier staat inmiddels al een aantrekkelijk oplei-

dingsaanbod voor het najaar van 2013. De komende maanden zal de commissie IIA Academy het aanbod uitbreiden, waarbij voor een insteek naar de competenties, zoals opgenomen in de IIA Competency Framework, is gekozen.

Het streven is om vanaf nu een aansprekende Academy kalender aan te bieden en deze verder te blijven ontwikkelen. Zo komt in september, speciaal voor de leden, James Roth naar Nederland, om een seminar op het gebied van COSO 2013 te geven. COSO 2013 is nog niet eerder aangeboden in Nederland. Via de IIA-nieuwsbrieven worden de leden op de hoogte gehouden van de ontwikkelingen inzake IIA Academy.



Certificate of Honors Award voor lid van IIA Nederland



Op 25 juni 2013 overhandigde bestuurslid Michel Vlak de William S. Smith Certificate of Honors Award aan Kjell van Milaan. Per jaar worden slechts vijftig van deze certificaten uitgereikt aan de beste kandidaten die binnen één jaar het CIA-examen behalen en voor alle delen van het examen in één keer slaagden.

Op een totaal van vele duizenden nieuwe CIA's is dit een noemenswaardige prestatie. Het bestuur feliciteert Kjell van harte!

Certificaat Kwaliteitstoetsing voor KPN

IIA Nederland heeft een kwaliteitscheck uitgevoerd van de internal auditfunctie van KPN. Guus van Gameren, lid van het College Kwaliteitstoetsingen en Aad Vincenten, teamleider toetsingen IIA Nederland, overhandigden het certificaat aan Piet Vrolijk, Chief Audit Executive van KPN.



Guus van Gameren (l) overhandigt onder het toezien van Aad Vincenten (r) het kwaliteitscertificaat aan Piet Vrolijk (m).

PAS-conferentie 24 oktober 2013

De PAS-conferentie wordt gehouden in het hoofdkantoor van KPMG in Amstelveen. De aanvang is om 10.00 uur. Het thema is 'kwaliteitsbevordering' bij kleine internal auditfuncties.

Sprekers en onderwerpen:

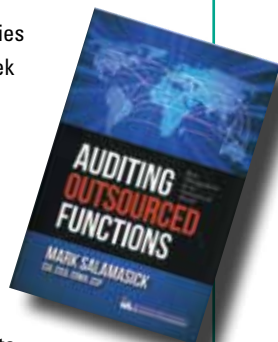
- Dr. Walter Swinkels RO, eerste gepromoveerde internal auditor
Titel proefschrift: 'Control of the firm & internal audit', november 2012, Universiteit van Amsterdam
- Frans Wolf, voorzitter College kwaliteitstoetsing IIA Nederland
'Nieuwe reglement kwaliteitstoetsing en rol van intercollegiale toetsing'
- Eric Snaar, Boskalis
'Hoe functioneert een kleine IAF en hoe houd je de kwaliteit op orde?'
- Duopresentatie E. Greup en R. Jansen (notarissen en adviseurs)
'Hoe zorgen/borgen andere beroepsgroepen de kwaliteit?'
- Leo Schreuders, voorzitter PAS a.i., Universiteit Utrecht
'De PAS-wereld, hot issues kwaliteitstoetsing, IIA Maturity Model'
- Petra de Bie, PAS-vertegenwoordiger in het IIA-bestuur
'Reflectie op visie PAS vanuit het bestuur IIA Nederland'
- Frank Galesloot, concerncontroller Deventer
'Over nut en noodzaak van project auditing bij lagere overheden'

Aanmeldingen: pas@iia.nl

Nieuw in de IIA bibliotheek

De volgende nieuwe IIA-publicaties zijn toegevoegd aan de bibliotheek van IIA in Naarden:

- The Practitioner's Blueprint to Construction Auditing
- Auditing Outsourced Functions: Risk Management in an Outsourced World
- Combined Assurance: Case Studies on a Holistic Approach to Organizational Governance
- CGAP Exam Study Guide 4th Edition



De publicaties zijn gratis in te zien in de bibliotheek in Naarden. Om een publicatie te kopen gaat u naar de bookstore: www.theiia.org/bookstore.

De volgende nieuwe publicaties zijn gratis te downloaden voor leden van IIA:

- Global Corruption Law Compliance Report
- The Audit Committee and the CAE Sustaining a Strategic Partnership

Lustrumeditie van RO Masterclass 2013

Meld u nu via de website aan voor de lustrumeditie van de RO Masterclass 2013, op 28 en 29 november 2013 op het Media Park in Hilversum!

IIA, en het SVRO als onderdeel daarvan, richt zich in haar strategie op het versterken van haar relaties met haar 'buitenwereld'. Ook internal auditdepartementen van grote en kleine ondernemingen hebben deze wens. Daarvoor is het niet alleen nodig om in beeld te komen, maar vooral ook om een duidelijke boodschap te hebben. Vervolgens zal erkend moeten worden dat de buitenwereld een krachtenveld is waarin verschillende partijen (onder andere bestuurders, commissarissen, overheidstoezicht-houders, beroepsverenigingen, professionals) vaak verschillende belangen hebben. De kern van het programma van de RO Masterclass 2013 is dan ook om de benodigde vaardigheden hiervoor op een interactieve en competitieve wijze te vergroten. Het is 'FUN'.

Magische plek

Het Media Park is een magische plek waar dagelijks radio- en televisieprogramma's worden bedacht en vooral ook gerealiseerd worden. Het is bij uitstek dé locatie om stil te staan bij hoe je aandacht realiseert voor je boodschap. Het is ook de plek om een kijkje achter de schermen te nemen, stil te staan bij de kracht van beeldtaal en van presenteren. U kunt zich aanmelden via de website van IIA.

Wijzigingen in het management

Jan Driessen en Reinier Kamstra hebben besloten om per eind augustus van dit jaar te stoppen met het leidinggeven aan het Executive Internal Audit Programme van de Amsterdam Business School van de Universiteit van Amsterdam.

Driessen was sinds 1996 directeur van de opleiding, Kamstra was sinds 2000 aan de opleiding verbonden. Na respectievelijk zeventien en dertien jaar vonden zij de tijd rijp om het management over te dragen. Wel blijven zij als docenten bij de opleiding betrokken. Zij hebben Bob van Kuijck bereid gevonden de functie van Programme Director per 1 september 2013 te gaan vervullen. Van Kuijck is al sinds 1998 als kerndocent en scriptiebegeleider bij de opleiding betrokken.

Buluitreiking

Zes studenten van het Executive Internal Auditing Programme (EIAP) mochten 24 mei jl. hun bul in ontvangst nemen. Na een introductie door Programme Director Jan Driessen en een presentatie door Huck Chuah namens IIA, waren de studenten aan de beurt. Iedere student lichtte kort de inhoud van zijn/haar scriptie toe, waarna ze het felbegeerde document mochten tekenen.

De afstudeerders en hun referaatonderwerpen:

- Vanita Toewar: De rol van Internal Audit bij het onderzoeken van interne fraude bij vier grootbanken in Nederland
- Noushin Baghbani: IA-functie en de optimale invulling van het three lines of defence-model
- Marieke Bragt: Uitbesteding naar de Cloud; echt zo anders? Verschillen en overeenkomsten tussen SaaS en IT-uitbesteding en gevolgen voor Internal Audit
- Martine Hendriks: Influence of personality traits on the audit process. An explorative study on the influence of extravert and introvert personalities on the audit process
- Berend Berendsen: De positie van de internal auditfunctie in de vennootschap
- Emile Jakobs: Kunnen internal audittaken worden belegd bij de business controller?

V.l.n.r. achterste rij: Marieke Bragt, Berend Berendsen, Noushin Baghbani.

V.l.n.r. voorste rij: Emile Jakobs, Vanita Toewar.

Niet op de foto: Martine Hendriks



Nieuwe programme director EIAP

Per 1 september 2013 is dr. J.R.H.J. Bob van Kuijck RA RC benoemd als Programme Director van het Executive Internal Auditing Programme van de Amsterdam Business School van de Universiteit van Amsterdam. Van Kuijck is al sinds 1998 verbonden aan de opleiding als kerndocent Algemene Auditing. Daarnaast heeft hij vele afstudeerders van de opleiding begeleid. Naast zijn werkzaamheden bij de UvA is hij op verschillende universiteiten actief (geweest) als gastdocent en heeft hij in het verleden seminars verzorgd (onder andere voor IIA en het Controllers Instituut). Ook op het terrein van auditingonderzoek is hij actief. Via onderzoeksbureau LIME TREE Research & Education verricht hij onderzoek naar de oordeelsvorming en overtuigingskracht van professionals. Recentelijk sponsorde IIA Nederland het onderzoek *Personality and internal auditors* dat hij bij de UvA als projectmanager aanstuurt. Samen met Michael Tophoff wordt gewerkt aan een twee jaar durend onderzoek dat tracht meer inzicht te verschaffen in de noodzakelijke persoonlijkheidskenmerken van internal auditors. Naast de onderzoeks- en onderwijswerkzaamheden is Van Kuijck als ondernemer actief in verschillende ondernemingen (onder andere SERUM Consultancy en de CMN-groep).

Afscheidsrede prof.dr. Gert van der Pijl RE



In februari 2013 bereikte hoogleraar IT-Auditing & Advisory, prof.dr. Gert van der Pijl RE, de leeftijd van 65 jaar. Ter gelegenheid hiervan hield hij eind juni jl. zijn afscheidsrede over *'Auditing overdacht; een postmodern perspectief'*.

De afscheidsrede werd voorafgegaan door een symposium met bijdragen van dr. Maarten Hage RO, prof.dr. Ed Vosselman en prof.dr. Mark van Twist. Op www.esaa.nl staat een uitgebreid verslag van deze middag. Dr. Arno Nuijten RE CIA CISA volgt Van der Pijl op als wetenschappelijk directeur van de ITAA-opleiding. Van der Pijl blijft nog bij diverse activiteiten van de opleidingen betrokken.



Inschrijving mogelijk voor module Auditing

Deze module heeft tot doel de studenten inzicht bij te brengen in de algemene principes van auditing en de feitelijke toepassing als internal auditor of IT-auditor. Tevens kunnen de deelnemers kiezen tussen een college met een verdieping naar de publieke sector of naar financiële instellingen. De module bestaat uit veertien colleges en loopt van november 2013 tot en met februari 2014. De colleges worden op vrijdag op de Erasmus Universiteit Rotterdam gegeven. Ook kan worden deelgenomen aan het schriftelijk en mondeling tentamen.

Voor meer informatie: www.esaa.nl. Ook kunt u contact opnemen met Miranda Snel, wsnel@ese.eur.nl, 010-4082437.

Bijeenkomst Information Forensics



Op donderdag 23 mei 2013 mocht de IT-Auditing & Advisory opleiding prof.dr. Richard Baskerville (Georgia State University) verwelkomen voor een gastcollege/PE-bijeenkomst over information forensics. Voor 65 belangstellenden maakte Baskerville op een onderhoudende manier de combinatie tussen

actueel wetenschappelijk onderzoek en de praktijk. Dit vanuit zijn ervaring als onderzoeker, econoom en veiligheidsingenieur van de Amerikaanse overheid.

Promovendi auditing-opleidingen op conferentie Oslo

De ESAA-promovendi Nick Benschop (aio) en Violeta Verbraak (werkzaam als auditmanager bij de ABN AMRO) waren uitgenodigd om hun onderzoek te presenteren op de 11th European Academic Conference on Internal Audit and Corporate Governance, gehouden van 23 tot en met 25 april 2013 in Oslo.

Verbraak mocht haar eerste onderzoeks-ideeën toelichten om de effectiviteit van internal auditafdelingen te meten bij het bijsturen van grote IT-projecten. Dit leverde haar waardevolle feedback van internationale onderzoekers op voor haar eerste deelonderzoek, een experiment.

Benschop presenteerde de tussenresultaten van zijn onderzoek naar framing van IT-projecten. Het woordgebruik van managers die over hun project spreken blijkt veel waardevolle informatie op te leveren voor internal auditors. Vanuit de Researchfoundation van IIA Inc werd het onderzoek van Benschop verrassend en innovatief genoemd en een mooie invulling van de behavioural skills die IIA Inc belangrijk vindt.

Ook andere studies op het congres benadrukten de noodzaak dat internal auditors beschikken over IT-skills en behavioural skills. Beide promovendi worden vanuit ESAA mede begeleid door Arno Nuijten, wetenschappelijk directeur van de opleiding IT-Auditing & Advisory.

Wie is de baas?

Dr. J.R. van Kuijck *

Het vraagstuk wie de opdrachtgever is van Internal Audit, is natuurlijk in economisch mindere tijden een belangrijke vraag. Is het management de opdrachtgever? Of de toezichthouder? Of zelfs de aandeelhouders? Laten we daarover maar meteen helder zijn: het management is en blijft de opdrachtgever! Natuurlijk luistert het management naar de diverse organen die ook het beste voor hebben met de onderneming. Gezamenlijk spelen zij namelijk het gezelschapsspel dat corporate governance heet. De rol die Internal Audit daarin speelt is veelal niet wettelijk vastgelegd of zelfs verplicht. Iets extra zou je dus kunnen zeggen. Als het bestuur van een onderneming toch kiest voor een dergelijke afdeling, dan moet het ook waarde toevoegen. In de huidige economische situatie wordt iedere bedrijfsfunctie kritisch beoordeeld op dit aspect. Zolang de besparingen bij Internal Audit blijven bij het toepassen van de kaasschaafmethode – alle afdelingen gelijkelijk inleveren – is er geen vuiltje aan de lucht. Maar in een aantal gevallen leidt dit thans tot drastische ingrepen of zelfs opheffing van Internal Audit. Daarom is de vraag relevant hoe we dit laatste kunnen voorkomen.

Een cruciale voorwaarde voor Internal Audit is het hebben van draagvlak. Het topmanagement en andere managementlagen moeten Internal Audit voldoende serieus als managementtool zien. Daarvoor is het voor de internal auditor van eminent belang de zorgen van het management te doorgronden en in te spelen op concrete managementbehoeften. En vervolgens onderzoeken uit te voeren die bruikbare resultaten opleveren voor het management. Denk aan onderzoeken waarvan de resultaten snel beschikbaar zijn, die de efficiency van de bedrijfsprocessen verhogen of die kostenbesparingen opleveren. Zekerheid verschaffen dat processen goed lopen of juist vragen om een ingreep van het management. Dan alleen voegt een internal auditor waarde toe. Continu zal de leiding van de internal auditfunctie moeten toetsen of het draagvlak nog aanwezig is. Het proactief inspelen op de behoeften van het management kan het draagvlak verder versterken. Daar waar mogelijk kansen liggen, deze grijpen en regelmatig bijsturen als signalen daar aanleiding voor geven.

Bij de instelling van de internal auditfunctie is er altijd wel voldoende draagvlak. Maar hoe dit te behouden? Een belangrijke randvoorwaarde is natuurlijk dat de kwaliteit

van Internal Audit op orde is. Constant moet de leiding van Internal Audit zich de vraag stellen of auditors voldoende bagage en skills hebben om risico's te signaleren en adequaat in te spelen op managementbehoeften. Met andere woorden, hebben zij in ruime mate kennis van de bedrijfsprocessen en zijn zij organisatiesensitief? En zijn daarnaast de hygiënefactoren op orde, worden audits grondig voorbereid, dringen auditors door tot de kern van problemen, zijn rapporten adequaat en tijdig beschikbaar? Deze aspecten zorgen ervoor dat direct het draagvlak wordt versterkt. Daarnaast moet de kwaliteit – en de perceptie daarvan – continu worden bewaakt om te voorkomen dat het draagvlak afbrokkelt. In menig organisatie is de onbewust afglijdende kwaliteit van Internal Audit een sluipmoordenaar gebleken.

In de huidige recessie wordt gesnoeid in de internal auditstaf. Noodgedwongen of kans voor het management om nog eens kritisch te kijken naar het functioneren van de afdeling? In deze tijd is het dan ook voor de individuele auditor zaak om te investeren in zichzelf door middel van training en opleiding. Het concreet verbeteren van soft skills en andere kwaliteiten om de taak nog beter uit te voeren. Het slechte economische klimaat biedt dan ook kansen. Grijp de kansen, dan ben jij de baas!



* Actief in Serum Consultancy (www.serum.nl) en Orange Executive Search (www.orangesearch.nl). Via Lime Tree Research & Education is hij programme director van het Executive Internal Auditing Programme aan de UvA.

Winst is een beloning voor het nemen van risico's

Een goed rendement vraagt dan ook om helder zicht op risico's en om goede maatregelen om risico's te beheersen. Wie dat optimaal in de vingers heeft, neemt een voorsprong op de concurrentie. Dat is waar FSV Risk Advisory elke dag mee bezig is bij een breed scala van organisaties.

We opereren op drie terreinen met een sterke onderlinge verbinding:

- Internal Audit, waaronder **Quality Assessment Review & Support**
- Risk Management, waaronder **Control Framework Improvement**
- Financial Management

Onze ervaren professionals werken met u samen binnen deze drie 'lines of defence'. Uitgangspunt in onze dienstverlening is het Governance Risk Control model waarin de lines of defence met elkaar verbonden zijn.

Meer weten? Bel ons op nummer 0418 57 96 89, of bezoek onze website:

www.fsvriskadvisory.nl



BUSINESS GROWTH IS HUMANLY POSSIBLE

The Human Age

De wereld bereidt zich voor op het aanbreken van een nieuw tijdperk. Vroeger waren grondstoffen de meest waardevolle goederen, daarna kwam het technologie tijdperk; computers brachten ons concurrentievoordeel. Nu is ons persoonlijk talent de ware motor van de economische groei en ontwikkeling. Dit talent aantrekken, stimuleren en ontwikkelen, is de grootste uitdaging geworden om te differentiëren. Welkom in de nieuwe realiteit. Welkom in The Human Age.

In the Human Age kunt u met het juiste talent in uw organisatie bouwen, innoveren en groeien! Bijdragen aan het succes van onze klanten is onze missie.

Experis Risk Advisory Services

Onze onafhankelijke professionals, experts op het gebied van audit & risk management, leveren strategische oplossingen, voegen direct waarde toe aan uw organisatie en zorgen dat de kennis in uw organisatie blijft. Wij zijn actief op gebied van:

- Enterprise Risk Assessment and Management
- Internal Audit Strategic Sourcing
- Internal Control Optimization
- Sarbanes-Oxley Regulatory Compliance
- Business Continuity Management
- Fraud Risk Assessment and Management
- Information Technology Audit

Over Experis

Experis is hét merk voor het Professional segment van de ManpowerGroup™, de wereldwijde HR-dienstverlener. In 1995 gestart als Jefferson Wells zijn wij nu onder de naam Experis Finance met Risk Advisory Practices actief in meer dan 50 landen. Dit netwerk biedt ons dagelijks kansen en kennis. Onze klanten profiteren daar als eerste van.

Kijk op www.experis.nl/ras voor meer informatie of neem contact op met Marsha Brink via marsha.brink@experis.nl of 06-14860795.



Experis™
Finance
ManpowerGroup