

AUDIT magazine

Magazine voor internal en operational auditors

nummer 4 december 2006

thema:
CRSA

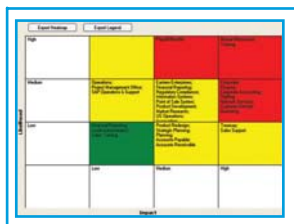


Risk & control self assessments
binnen Robeco

CRSA bij het ministerie van VWS:
een werkwijze

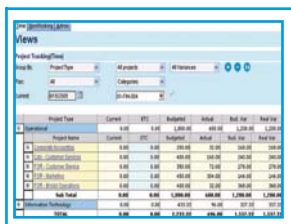
In control met CSA?

TeamMate, de keuze van ruim 39.000 internal auditors.*



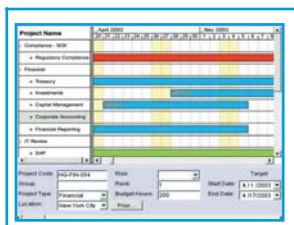
TeamRisk

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



TeamMate^{EWP}

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



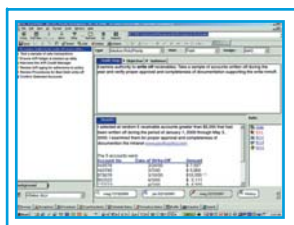
TeamSchedule

een indrukwekkende tool voor de planning van audits en auditors.



TeamCentral

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



TeamMate TEC

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

TeamMate
Audit Management System



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

*connectedthinking™

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

In control door self assessment?

Dit is alweer het laatste nummer van dit jaar. U zit waarschijnlijk met de oliebollen onder handbereik en met een dennengeur om u heen op de bank, omringd door uw geliefden. In dat tafereeltje past dit extra dikke kerstnummer van *Audit Magazine* heel goed.

Ondertussen wordt er al weer hard gewerkt aan de totstandkoming van het eerste nummer van het nieuwe jaar. Uiteraard blijven wij ook in 2007 een beroep op u doen om ons van kopij te voorzien. In 2007 ontvangt u bovendien vijf nummers in plaats van vier. Rondom het IIA-jaarcongres verzorgt de redactie zelfs een Engelstalige special! Maar zover is het nog niet. We sluiten het jaar 2006 eerst goed af met dit nummer over control risk self assessment.

Zoals gezegd is het thema van dit nummer dus control risk self assessment (CRSA), ook wel bekend onder de naam control self assessment (CSA). CSA is een methode waarmee managers en medewerkers van een organisatie zelf beoordelen in hoeverre risico's voldoende worden afgedekt. Sinds de jaren tachtig heeft CSA, onder invloed van ontwikkelingen als Total Quality Management, COSO en toenemende wet- en regelgeving, steeds meer belangstelling gekregen en zich verder ontwikkeld.

Ook operational/internal auditors maken steeds meer gebruik van CSA, vaak in de rol van procesbegeleider en/of counselor. Via CSA bereikt de organisatie of het

betreffende organisatieonderdeel de 'ultieme' vorm van reflectie, namelijk zelfreflectie. Het zelforganiserende vermogen van de organisatie wordt immers geoptimaliseerd. Het management brengt zelf haar risico's in kaart en kiest desgewenst voor aanvullende beheersingsmaatregelen om de kans op eventuele gevolgschade te beperken. Operational/internal auditors hebben onzes inziens een missie CSA-hulpmiddelen te stimuleren en te laten adopteren. Proactiviteit is hierbij een vereiste om op een gepaste wijze ondersteuning te bieden en eventuele drempels te verlagen voor CSA.

In de artikelen die over dit onderwerp aan bod komen, wordt inzicht gegeven in wat CSA nu precies is, waar het voor dient, in hoeverre gebruik kan worden gemaakt van CSA bij de totstandkoming van een in control-verklaring, wat de do's en don'ts zijn en hoe in de praktijk van 2006 invulling aan CSA wordt gegeven. Lekker praktisch dus!

Met dit nummer sluiten wij als redactie weer een succesvol redactiejaar af. U hebt vast gemerkt dat het blad zich steeds verder ontwikkelt. Wij danken u als lezers, maar ook de auteurs en adverteerders die de weg naar *Audit Magazine* hebben gevonden! Kleurenpagina's, dikker papier en meer pagina's inhoud zijn mogelijk geworden door het groeiende aantal advertenties. Wij hopen dat deze lijn zich voortzet!

De redactie van *Audit Magazine*



Arien van Nes voorzitter



Ronald de Ruiter



Reinier Kamstra



Ronald Jansen



Karin Laker



Laszlo Nagy



Rick Mulders



Hoe transparant wil jij het hebben als auditor?

Als auditor houd je van transparantie. Bij ING zul je je zeker thuis voelen. Onze werkomgeving is open, inspirerend en dynamisch en biedt zowel nationale als internationale mogelijkheden. Er is bovendien veel persoonlijke aandacht voor jouw loopbaan en ambities.

ING Corporate Audit Services (CAS) verricht operationale, compliance, system, IT en financial reporting audits. Dit doen we vanuit onze kantoren in Amsterdam, Den Haag en Rotterdam voor alle onderdelen van ING. Als auditor sta je altijd dicht bij de 'business'. Dankzij onze jobrotation staat jouw carrière nooit stil. Op de diverse locaties zijn momen-

teel vacatures beschikbaar voor auditors op verschillende niveaus.

Heb je ervaring binnen (internal) auditing en/of accountancy? Spreken goede arbeidsvoorwaarden, veelzijdig werk en de mogelijkheid om jezelf te ontwikkelen je aan? Zet dan de volgende stap in je audit carrière bij ING Corporate Audit Services. Solliciteren kan via www.ing.nl/werken. Voor vragen kun je contact opnemen met Arthur Bakker, recruiter, 06 4202 1501.

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

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



thema **CRSA**

Risk & control self assessments binnen Robeco

pag 6 Onderdeel van het Robecobrede Operational Risk Management Framework is het identificeren, beoordelen en managen van operationele risico's. In dit artikel belichten Marleen Lemmers en Karin van Baardwijk de methode die hiervoor binnen Robeco wordt gebruikt, te weten Risk & Control Self Assessments.

CRSA bij de lokale overheid

pag 9 Bestuurders en managers van een provincie of gemeente zijn verantwoordelijk voor het realiseren van de gedefinieerde doelstellingen en het afleggen van verantwoording daarover. Daarbij kunnen ze voor verrassingen komen te staan. Echter, vaak betreft het voorzienbare verrassingen waarop geanticipeerd kan worden via een CRSA.

CRSA bij het ministerie van VWS: een werkwijze

pag 12 Drie jaar geleden werd de auditdienst van de rijksoverheid versterkt met medewerkers die inhoud konden geven aan de bredere taak van auditdiensten. Bij VWS was behoefte aan workshops risicomanagement en dus werd CRSA ontwikkeld. Johan van Kruijl en Maryam Eftekhari vertellen over de opzet hiervan.

In control met CSA?

pag 15 Ter onderbouwing van de in control-verklaring wordt in toenemende mate gebruikgemaakt van control self assessments (CSA). CSA is een instrument dat het management ondersteunt bij haar taak om de organisatie te besturen en te beheersen. Tjibbe Moed (Rabobank) over deze belangrijke beheersmaatregel.

IA: samenwerking vanuit de businessdoelen

pag 20 Afgelopen zomer kwamen vertegenwoordigers uit de financiële dienstverlening, het bedrijfsleven en de overheid bij elkaar voor een rondetafelgesprek over integrated auditing. Twee basisuitgangspunten bleken essentieel: integrated auditing vereist denken vanuit de business en denken als internal auditor, los van de eigen vakdisciplines.

Auditing in het publieke domein van lagere overheden

pag 24 Internal auditing heeft een grote vlucht genomen: bij menig managementteam in het bedrijfsleven en de rijksoverheid is het onderwerp nu vaker als agendapunt opgenomen. Frans Feith, Arie Molenkamp en Erik van der Veer (KPA) over de rol van rekenkamers en rekenkamercommissies.

Verder in dit nummer

pag 29 Laat investeringen in SOx renderen

pag 33 Tabaksblad geeft aan dat een internal auditor belangrijk is

pag 39 Wat doet de Australische dollar?

pag 49 COSO ERM – balans tussen flexibiliteit en beheersing

pag 54 Management control-modellen en medewerkers: een kwestie van vertrouwen?

pag 59 Topprioriteiten voor internal audit in een veranderende omgeving

rubrieken

pag 35 Verenigingsnieuws

pag 36 Nieuws van de opleidingen

pag 41 Boekbespreking

pag 43 Column Bob van Kuijk

pag 44 De auditor en zijn vak

pag 45 Boekalert

pag 46 De lezer reageert

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

Alle rechten voorbehouden. Behoudens de door de Auteurswet 1912 gestelde uitzonderingen, mag niets uit deze uitgave worden vervaelvoudigd (waaronder begrepen het opslaan in een geautomatiseerde 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 verschildigde 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.

Risk & control self assessments binnen Robeco: meten is weten!

Banken en financiële instellingen moeten aan steeds meer wet- en regelgeving voldoen, waaronder de Basel II-wetgeving die ze dwingt aan te tonen dat risico's intern beheerst worden en zijn ingebed in de organisatie. Naast markt- en kredietrisico's belicht Basel II het operationeel risico en vereist het de vaststelling, inbedding en controle op allerlei kaders en maatregelen die noodzakelijk zijn om een goed risicobeheer te voeren.

Drs. M. Lemmens en mr.drs. K. van Baardwijk

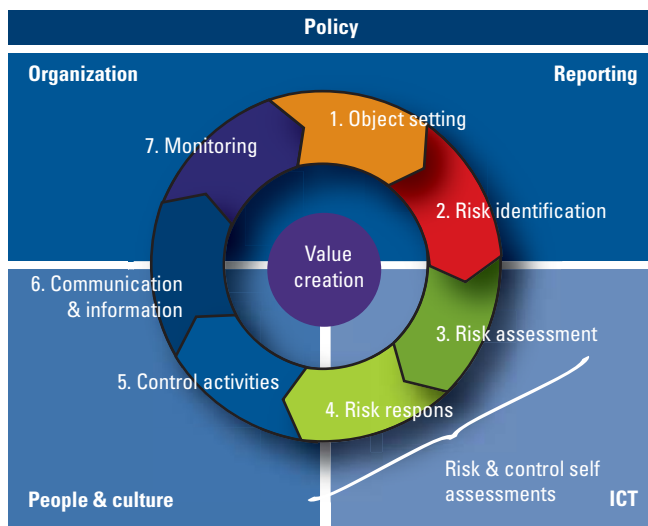
Het afgelopen jaar ontwikkelde en voerde Robeco het Operational Risk Management Framework in voor Robeco Group (zie *figuur 1*). Dit framework geeft aan welke stappen binnen de business units en corporate departments doorlopen moeten worden om in 2007 compliant te kunnen zijn aan de Basel II-vereisten op het gebied van operationeel risicomanagement. Een centrale operationele risk management-functie coördineert deze activiteiten. Onderdeel van het Robecobrede Operational Risk Management Framework is het identificeren, beoordelen en managen van operationele risico's. In dit artikel wordt de methode die hiervoor

binnen Robeco wordt gebruikt, te weten Risk & Control Self Assessments (afgekort R&CSA), nader belicht.

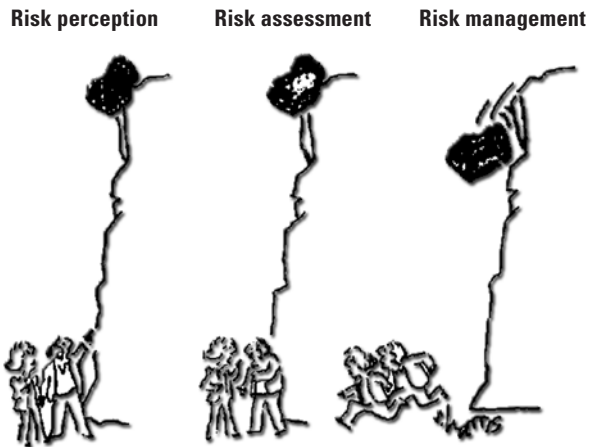
Vormen van risk & control assessments

Binnen Robeco is de risk & control self assessment-aanpak een beproefde methode gebleken om de belangrijkste risico's binnen bedrijfsprocessen te identificeren. Door deze methode, mits goed toegepast, wordt snel inzicht verkregen in de operationele risico's per proces, zodat beheersmaatregelen kunnen worden geformuleerd om de effecten van niet-geaccepteerde risico's tegen te gaan. Er wordt gebruikgemaakt van workshops, interviews of schriftelijke vragenlijsten om het assessment vorm te geven.

Begin 2006 voerde Ernst & Young¹ een onderzoek uit naar de stand van zaken betreffende operationeel risicomanagement bij in Nederland opererende middelgrote en kleinere banken. 80 Procent van de respondenten gaf aan gebruik te maken van risk & control assessments als methode om risico's te inventariseren en identificeren. 71 Procent van de respondenten gaf aan deze assessments periodiek door middel van workshops plaats te laten vinden. Ook Robeco heeft gebruikgemaakt van de workshopvorm om de creativiteit en deskundigheid van de deelnemers optimaal te benutten. Een risk assessment creëert awareness, betrokkenheid en verantwoordelijkheid. Daardoor doorlopen de deelnemers gemakkelijker de ontwikkelingsfasen richting risicomanagement (zie *figuur 2*). De deelnemers aan een sessie identificeren zélf de risico's, beoordelen zélf de beheersingsmaatregelen en komen zélf tot conclusies en verbetervoorstellen, vandaar de term self assessment.



Figuur 1. Operational Risk Management Framework Robeco Group



Figuur 2. Ontwikkelingsfasen richting risk management

Bottom up-aanpak binnen Robeco

Ondanks het feit dat veel ondernemingen risk & control self assessments in de vorm van workshops uitvoeren, is onze ervaring dat deze aanpak door medewerkers als ongestructureerd kan worden ervaren. Om dit te voorkomen en om te verhinderen dat sommige medewerkers de risk & control self assessments als een verplicht nummer zien, waardoor de uitkomsten te generiek zijn om gebruikt te kunnen worden, heeft de centrale operational risk management-functie zich gedegen voorbereid op de 'te assen' bedrijfsprocessen. De conform de Code Tabaksblad vereiste transparante vastlegging van bedrijfsprocessen is de basis geweest voor de keuze van de te assen processen en/of afdelingen. Deze aanpak leidde tot een bottom up risk & control assessment die Robeco veel informatie opleverde.

Robeco heeft gekozen voor een aanpak waarbij een risk & control self assessment bestaat uit twee sessies van ieder een dagdeel, waarin volgens een vaste systematiek de operationele risico's per bedrijfsproces of afdeling, de bestaande beheersmaatregelen en de nog te treffen beheersmaatregelen worden geïnventariseerd.

De risk assessments worden gefaciliteerd door een operational risk manager binnen de business unit, waarbij de risk manager op groepsniveau de nodige ondersteuning levert. Dit wordt enerzijds gedaan door het geven van richting aan de risk management-activiteiten op basis van beleids- en implementatieplannen en anderzijds door als meewerkend voorman de business units de nodige support te geven. Voor de verwerking van de output wordt gebruikgemaakt van een vast format dat de resultaten van de workshop overzichtelijk weergeeft. Het doel van een risk assessment is om voor ieder geselecteerd proces te komen tot een acceptabel niveau van beheersing van de risico's (immers niet ieder risico dient actief te worden gemanaged).

Drie fasen

Concreet bestaat de risk & control self assessment-aanpak binnen Robeco uit drie fasen:

1. Risico-identificatie

Aan de deelnemers van risk & control self assessment workshop wordt gevraagd de risico's van het betreffende proces te identificeren en hier een priorisering in aan te brengen. Er wordt in eerste instantie geen rekening gehouden met bestaande en/of aanvullende beheersmaatregelen. Er wordt alleen gekeken naar inherente risico's.

2. Risico-assessment

In deze fase wordt bepaald wat de kans is dat een risico zich daadwerkelijk voordoet en wat de impact (financiële schade) is wanneer het risico zich voordoet. Ook worden in deze fase de bestaande beheersmaatregelen geïdentificeerd en gemeten op effectiviteit. Aan de hand hiervan kan worden bepaald in hoeverre de risico's wel of niet acceptabel zijn. Op Robecogroepsniveau wordt de 'risk appetite' vastgesteld, die vervolgens door het management van de business units vertaald kan worden naar de eigen specifieke situatie. Per Basel II event-type geeft de risk appetite weer welke risico's Robeco op groepsniveau wel en niet bereid is te lopen. Robeco is bijvoorbeeld slechts in zeer beperkte mate bereid risico te lopen op het gebied van interne fraude. De risk appetite vormt de basis waartegen de kans en impact van een risico wordt afgezet. Passend binnen de groepsbrede risk appetite bepaalt de business in principe zelf welke risico's zij wel en niet wil lopen.

3. Definiëren van aanvullende beheersmaatregelen

Uit de assessmentfase resulteert een overzicht van de risico's die binnen de risk appetite van Robeco vallen. In principe hoeven op deze risico's geen verdere acties te worden genomen. Het overzicht bevat echter ook risico's waarvoor aanvullende beheersmaatregelen gewenst zijn om de risico's buiten de risk appetite te mitigeren. De mogelijke aanvullende beheersmaatregelen worden in deze fase benoemd en kunnen uiteindelijk leiden tot acties om deze maatregelen te implementeren. De eindbeslissing of een risico al dan niet geaccepteerd wordt of dat aanvullende beheersmaatregelen moeten worden getroffen, ligt bij het management op business unit-niveau.

Ten slotte kan er nog een vierde fase benoemd worden. In principe valt deze fase buiten de scope van de R&CSA-workshop, maar ze vormt een onlosmakelijk onderdeel van het beheersen van risico's. Daarom verdient deze fase het om expliciet te worden benadrukt.

Marleen Lemmens, hoofd Operational Risk Management en Karin van Baardwijk, senior Risk Manager, zijn beiden werkzaam bij Robeco binnen de afdeling Global Risk Management.

4. Monitoring & follow-up

Wanneer de aanvullende acties en maatregelen zijn geformuleerd, moeten zij worden vastgelegd alvorens binnen de organisatie te worden geïmplementeerd. Om te blijven waken over de kwaliteit en de beheersing van de interne processen dient de opvolging van de gedefinieerde aanvullende acties en maatregelen regelmatig te worden gemonitord. Eventueel kan

Een risk assessment creëert awareness, betrokkenheid en verantwoordelijkheid. Daardoor doorlopen de deelnemers gemakkelijker de ontwikkelingsfasen richting risicomangement

dit leiden tot follow-up-activiteiten om te komen tot het gewenste kwaliteitsniveau van de interne processen.

Top-down R&CSA

Naast de bottom up-sessies kan ook gekozen worden voor het uitvoeren van risk & control self assessments op management board-niveau; de top-down-risico-inventarisatie. Management board-leden hebben het vermogen om over business units heen te kijken en vanuit deze helikopterview de groepsbrede operationele risico's in kaart te brengen. Gedacht kan worden aan risico's die de bedrijfscontinuïteit van Robeco in gevaar kunnen brengen. Hierbij is het van belang te komen tot afgebakende en meetbare risico's, die ook als zodanig herkend worden door de managementlagen onder boardniveau. Een top-down assessment is ook een goede manier om de risk awareness op het hoogste niveau binnen de organisatie te vergroten.

In een ideale situatie worden top-down- en bottom-up risk assessments naast elkaar gebruikt als toetsingskader voor beide niveaus van risico-inventarisatie.

Ervaringen binnen Robeco

Ervan uitgaande dat de verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van risk & control self assessments bij de business zelf ligt, is binnen Robeco de centrale risk management-functie verantwoordelijk voor het op één lijn krijgen en houden van de risk assessment-aanpak en het monitoren van de voortgang binnen de business units.

De business zelf is verantwoordelijk voor de follow-up-activiteiten en het uitvoeren van risk assessments binnen de eigen business units, immers zij worden geacht hun eigen processen en medewerkers het best te kennen. De centrale risk management-afdeling begeleidt de business in dit traject en ondersteunt waar nodig.

De ervaring binnen Robeco leert dat samenwerking met andere corporate afdelingen van groot belang is voor het succes van de risk assessments. Gezien de sterke focus van corporate compliance op integriteit en de mogelijke schade op het gebied van imago en reputatie kan zij een goede aanvulling leveren tijdens de risk assessments. Binnen Robeco wordt de functie van local compliance officer gecombineerd met die van local operational

risk manager. Aangezien de local operational risk manager het risk assessment faciliteert, is het verstandig om ook corporate compliance deel te laten nemen aan de sessies om zo voldoende aandacht te geven aan de mogelijke risico's op reputatiegebied. Ook internal audit levert een belangrijke bijdrage aan de voorbereiding van risk assessments. Zij kent veel bedrijfsprocessen vanuit de auditfunc-

tie en kan helpen om de aandachtsgebieden te bepalen.

Daarnaast is internal audit verantwoordelijk voor het reviewen van het functioneren van het overall risk assessment-proces.

Binnen Robeco neemt internal audit, in tegenstelling tot corporate compliance, niet actief deel aan het risk self assessment.

Binnen Robeco wordt internal audit achteraf wel inhoudelijk over alle assessments geïnformeerd. □

Conclusie

Aangezien de Basel II-wetgeving vrij weinig voorschrijft over de wijze waarop risico-inventarisaties uitgevoerd dienen te worden, is iedere organisatie vrij om te komen tot een werkbare methode waarbij de business niet wordt overspoeld met workshops en sessies en waar tegelijkertijd toch goede inzichten worden verkregen in de risico's die de organisatie loopt.

Onze ervaringen van het afgelopen jaar binnen Robeco hebben ons geleerd dat een enigszins pragmatische aanpak rondom het uitvoeren van risk & control self assessments gewenst is om tot een goed resultaat te komen, uiteraard passend binnen een theoretisch goed onderbouwd Operational Risk Management Framework. Een gedegen aanpak omtrent risico-identificatie, ondersteund door specifieke tools, is daarbij onontbeerlijk. Vanaf het moment dat binnen Robeco de risk assessment-aanpak bepaald was, heeft het uitvoeren van risk & control self assessments een effectieve bijdrage geleverd aan de risicobeheersing en risk awareness binnen Robeco.

Noot

1. *Global Basel II Survey: Basel II, The Business Impact*, Ernst & Young, 2006

Provincies en gemeenten ontwikkelen zich in het managen van risico's

CRSA bij de lokale overheid

Provincies en gemeenten werken steeds meer bedrijfsmatig. De invoering van het duale stelsel en het besluit begroting en verantwoording (BBV) heeft de roep om transparantie vergroot.

Drs. R.H.J.W. Jansen RO (KPMG)

Bestuurders en managers van een presterende provincie of gemeente zijn verantwoordelijk voor het realiseren van de gedefinieerde doelstellingen en het afleggen van verantwoording daarover. Bestuurders en managers in de lokale overheid (provincies en gemeenten) weten daarbij als geen ander dat zij gaandeweg het jaar met verschillende verrassingen geconfronteerd kunnen worden. Verrassingen die bovenal het realiseren van de doelstellingen in de weg staan. In veel gevallen betreft het echter voorzienbare verrassingen, waar zij via een control en risk self assessment (CRSA) op kunnen anticiperen.

Seminar over risicomanagement

Het KPMG-seminar van 12 oktober jl. was specifiek gericht op de lokale overheid en de vraag hoe zij tot nu toe gevaren zijn met CRSA. Hoe hebben enkele 'voortrekkers' in het risicomanagement dit aangepakt? Welke rol hebben de self assessments daarin gehad? Twee van de voortrekkers, de gemeente Arnhem en de provincie Zuid-Holland presenteerden onder andere hun 'lessons learned'.

De genodigden, de provincies en de vijftig grootste gemeenten, was bovendien gevraagd een door KPMG opgestelde 'online' vragenlijst in te vullen. Het self assessment had tot doel in kaart te brengen hoe de respondenten wat betreft hun volwassenheidsfase in de ontwikkeling van risicomanagement scoren. Onder leiding van dagvoorzitter Herrie Geuzendam (KPMG) werd het een boeiende bijeenkomst.

Gemeente Arnhem: spelenderwijs

De drie vertegenwoordigers van de gemeente Arnhem mochten aftrappen en deden dat zeer enthousiast! Priska Blij van de concernstaf maakte de aanwezigende beleidsmatige context duidelijk. Arnhem moest nadrukkelijker met risico's aan de slag. De paragraaf over het weerstandsvermogen was fragmentarisch van opzet en werd onvoldoende door het management beleefd. Aline Pothof en Michiel Somers, beiden van de dienst Stadsbeheer, maakten duidelijk dat dit ook beter kan. Het lijnmanage-

ment wordt er door hen op een actieve wijze bij betrokken om de risico's in kaart te brengen en te gaan managen. Hiervoor maken zij gebruik van grote risicokaarten op A1-formaat. De resultaten van de self assessments worden uiteindelijk in deze grote matrices vastgelegd. Het management krijgt tegoedbonnen voor ondersteuning bij het formuleren van actieplannen voor het managen van risico's.

Verder staat het management een risicomanagementsysteem (Naris) ter beschikking om de risico's actief te kunnen monitoren. Inmiddels is een groot netwerk opgebouwd van 'risicomangers' binnen deze dienst en is het lijnmanagement enthousiast geworden over deze bijzondere aanpak. Het virus verspreidt zich en dat is fantastisch. Nu de rest van de gemeente nog, aldus Somers en Pothof.

Provincie Zuid-Holland: drie organisatie-niveaus

Jacques van Kempen (hoofd Eenheid Audit en Advies) dankt zijn functie min of meer aan de voormalige Ceteco-affaire (1999).



Ronald Jansen is manager bij KPMG Business Advisory Services en richt zich naast operationale audits vooral op de ontwikkeling van risicomanagement bij een brede groep van KPMG-klienten.



Priska Blij, Aline Pothof en Michiel Somers (gemeente Arnhem)



Jacques van Kempen (provincie Zuid-Holland)

Centraal in zijn betoog stonden de ‘do’s en don’ts’ die hij als facilitator binnen zijn provincie heeft ervaren. Eigenaarschap, de rol van de facilitator en commitment van de hoogste ambtelijke leiding vormen belangrijke randvoorwaarden voor een succesvolle implementatie van risicomangement.

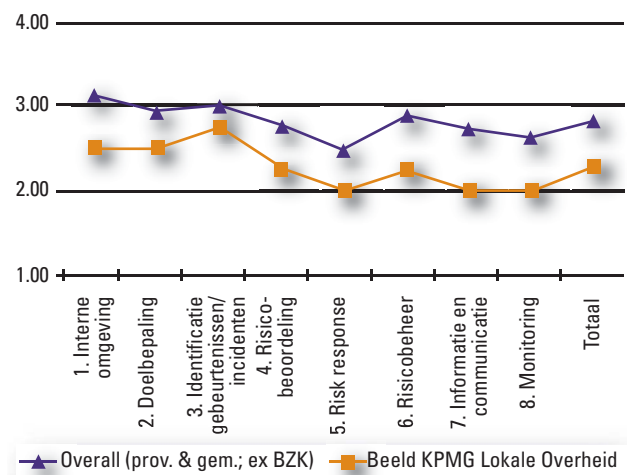
Van Kempen onderscheidt 1) het meer strategische niveau waar het Collegewerkprogramma en de Programmabegroting wordt vastgesteld; 2) het (tactische) niveau waar de Productenraming wordt opgesteld en 3) het niveau waarop de Directie- en Afdelingsplannen, Deelproducten en Activiteiten tot stand komen. Op deze drie niveaus gelden specifieke risico’s. Belangrijk is de onderlinge afstemming tussen deze niveaus en de gebruikmaking van gezamenlijke beheersmaatregelen. De provinciesecretaris van Zuid-Holland maakte zich onlangs sterk voor een integrale invoering van risicomangement. Daartoe wordt zij gesteund door Gedeputeerde Staten. De provincie ziet de mogelijkheid om via risicomangement de gebieden beleid en beheer verder te ‘ontkokeren’. Met de komst van het nieuwe college in 2007 en de verwachte aanstaande bezuinigingen, zal het initiatief in de lijn genomen moeten worden om tot een beheerste realisatie van doelstellingen te kunnen komen. De spanning tussen wat politiek gewenst is en ambtelijk kan worden gerealiseerd zal in de self assessments op de eerder genoemde niveaus tot uitdrukking moeten komen.

Online self assessment ‘volwassenheidsfase’

Tot slot werden de resultaten van het self assessment door Ronald Jansen (KPMG) besproken. De veertig onderzoeksvragen, gebaseerd op het COSO II-model met de bekende acht ‘bouwstenen’ voor ERM, konden de deelnemers online beantwoorden. Per vraag kon de respondent beoordelen in welke volwassenheidsfase zijn organisatie zich bevindt. In dit model onderscheiden wij een vijftal volwassenheidsfasen. Van laag naar hoog: fragmentarisch, informeel, ‘basis op orde’, volwassen, excellent.

De resultaten van deze self assessment waren positief te noemen. De respondenten scoorden voor de acht bouwstenen om en nabij niveau drie (basis op orde) met een gemiddeld hoger scorende ‘interne omgeving’ en een laag scorende ‘risk respons’.

KPMG had voorafgaand aan het seminar globaal haar eigen ervaringsbeeld van de risicovolwassenheidsfasen in kaart gebracht voor de grotere gemeenten en provincies. Ronald Jansen vergeleek de twee beelden met elkaar aan de hand van *figuur 1*.



Figuur 1. Risicovolwassenheidsfasen

Conclusie

Conclusie van het onderzoek is dat de provincies en gemeenten risicomangement over de gehele lijn laten ontwikkelen tot een meer volwassen managementinstrument. Kritische kanttekening bij de resultaten van dit self assessment is dat de RM-ontwikkelingen door de respondenten wellicht iets te positief worden ingeschat. Deze kanttekening betekent tevens een pleidooi om de risicovolwassenheid via een bredere groep van respondenten per organisatie in te schatten. Het model biedt vervolgens voldoende handvatten om tot een meer doelgerichte verbetering te komen. En daar waren de deelnemers aan het seminar het roerend over eens...



Gevoel voor de bal of de bal onder controle?

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

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



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

CRSA bij het ministerie van VWS: een werkwijze

Drie jaar geleden werd de auditdienst versterkt met nieuwe medewerkers die inhoud konden geven aan de bredere taak van auditdiensten bij de rijksoverheid. Eén van hen had vanuit zijn oude werk kennis en ervaring met control risk self assessment (CRSA). Bij VWS was er ook behoefte aan workshops risicomangement en zo is CRSA bij VWS ontwikkeld.

J. van Kruijl en M. Eftekhari

Wij hebben ervoor gekozen om de workshops samen met de directie Financieel Economische Zaken te verzorgen omdat CRSA naar onze mening geïntegreerd moet zijn in de planning & control-cyclus. Een bijkomend voordeel is dat CRSA op deze wijze minder afhankelijk is van de capaciteit van de auditdienst en de vaardigheden breder in de organisatie zijn belegd. Het nadeel is dat er meer moet worden afgestemd en gecoördineerd, waardoor we minder flexibel kunnen zijn. Aan het begin waren sommige mensen sceptisch over CRSA maar inmiddels is het een gewaardeerd instrument geworden.

De opdracht

De workshops worden op verzoek van het audit committee (AC) of een directeur verzorgd, soms nadat zij daar door de financial auditors of controllers toe zijn gestimuleerd. Het gaat dan bijvoorbeeld om nieuw beleid of een nieuw project, een implementatie van een wet of veranderingen in de organisatie zoals het verplaatsen van een afdeling van Zelfstandig Bestuursorgaan (ZBO) naar een agentschap. De gedachte daarachter is dat veranderingen vaker (nog) onbekende risico's in zich dragen dan bijvoorbeeld projecten die al geruime tijd lopen. Alle workshops worden door de auditdienst en de directie Financieel Economische Zaken gezamenlijk gefaciliteerd. Wij hebben geen inhoudelijke rol bij de workshop.

Binnen de directie hebben we wel discussies gehad over de faciliterende pet die we tijdens de workshops op hebben en de controlerende pet die we bij de financial audit op hebben. Over het algemeen gaat de organisatie goed om met deze 'dubbele' pet. In

een enkel geval begrijpt men niet dat we bij de workshop risicomangement aanwezig zijn en dat de financial auditor later de organisatie wijst op een risico dat niet aan de orde is gekomen tijdens de workshop ('de auditdienst was er toch bij?'). Soms zijn financial auditors deelnemers aan de workshop, maar niet altijd. De deelnemerslijst wordt door de proceseigenaar bepaald.



Zodra er een opdracht binnenkomt voor een CRSA wordt een intake gehouden met de proceseigenaar. Soms is er weerstand bij de proceseigenaar wanneer CRSA een opdracht van het AC is. Wanneer wij tijdens de intake merken dat er veel weerstand is bij de betrokkenen dan proberen wij die weg te nemen, maar we proberen niet door te drukken. We geven in zo'n situatie de argumenten van de directie – om de workshop af of uit te stellen – door aan het AC en dan beslist het AC of de CRSA alsnog door gaat of niet. De proceseigenaar bepaalt de doelstelling voor de workshop tijdens de intake. Na alle noodzakelijke voorbereidingen wordt gestart met de workshop risicomangement die uit twee dagdelen bestaat.

Eerste dagdeel: inventariseren en prioriteren

Tijdens het eerste dagdeel van de workshop worden de risico's die het behalen van de doelstelling in de weg kunnen staan, geïnventariseerd. Om geen belangrijke categorieën risico's te vergeten, worden van tevoren de belangrijkste risicocategorieën voor de doelstelling van de workshop vastgesteld. Tijdens de workshop kunnen categorieën worden aangevuld of weggestreept door de deelnemers. Afhankelijk van het onderwerp en de doelstelling van de workshop worden soms ook verschillende fasen in het proces onderscheiden. Wij vragen de deelnemers zoveel mogelijk verschillende categorieën en fasenrisico's te bedenken. Afhankelijk van de grootte van de groep worden de risico's individueel of in groepjes geïnventariseerd. Vervolgens bespreken de deelnemers aan de workshop plenair de geïnventariseerde risico's zodat iedereen hetzelfde beeld heeft bij elk risico. Vervolgens worden alle risico's door alle deelnemers gewogen op kans en impact op een schaal van 1 tot 5. Wij berekenen de score voor elk risico door de gemiddelde kans met de gemiddelde impact te vermenigvuldigen.

KANS

Zeer waarschijnlijk	5	10	15	20	25
Waarschijnlijk	4	8	12	16	20
Mogelijk	3	6	9	12	15
Onwaarschijnlijk	2	4	6	8	10
Zeldzaam	1	2	3	4	5
	Matig	Substanties	Significant	Ernstig	Catasrofaal
					IMPACT

Figuur 1. Risicomatrix

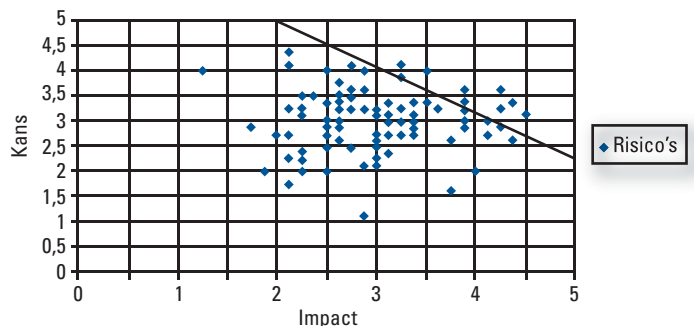
Risicomatrix

In *figuur 1* is de risicomatrix weergegeven. Op basis van deze matrix wordt prioritering aangebracht in de risico's. De risico's links onder in de matrix zijn niet significant. Indien reeds beheersmaatregelen zijn genomen voor deze risico's, kan zelfs worden overwogen om deze maatregelen af te schaffen. Voor de risico's linksboven in de matrix kunnen lichte beheersmaatregelen worden ingezet, waar beperkte middelen voor nodig zijn, zoals monitoring.

Voor de risico's rechtsonder wordt per risico en situatie bekeken of en welke beheersmaatregelen worden ingezet. De kans is wel klein dat het risico zich voordoet, maar als dat zo is, is de impact (erg) groot. In de ene situatie kiest men ervoor om dat kleine beetje risico te nemen en in een andere situatie wil men geen risico nemen gezien de enorme impact.

Voor de risico's die rechtsboven zitten, zijn over het algemeen beheersmaatregelen gewenst. Maar het management kan er altijd voor kiezen om ook voor die risico's geen maatregelen te nemen. Op basis van de scores van de risico's wordt prioritering aangebracht. Daar vloeit een korte lijst uit voort van belangrijkste risico's (bijvoorbeeld een top-10 van risico's).

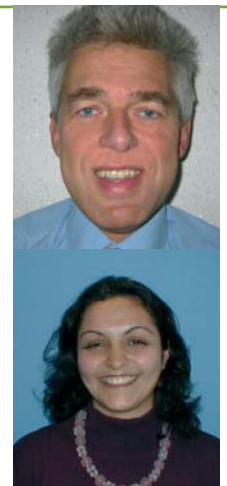
Het komt wel eens voor dat de deelnemers voorzichtig zijn en veilig in het midden gaan zitten. Dan krijg je een spreiding zoals in *figuur 2*. Het is dan moeilijk om een beperkt aantal belangrijkste risico's te benoemen. In dit geval hebben we ergens een lijn getrokken waarbij er nog een hanteerbaar aantal risico's is. De punten die boven de lijn zitten zijn de risico's die hoger dan 12 hebben gescoord. Opvallend was dat een aantal categorieën niet voorkwam in deze risico's. We hebben dan ook taartpunten gepresenteerd met de verdeling van de risico's over de categorieën in percentages voor de totale risico's en voor de risico's die boven de lijn zaten. Daarnaast hebben we tijdens de tweede sessie naast de risico's die boven de lijn zitten, ook risico's met de bijbehorende categorieën die net onder de lijn zaten gepresenteerd. Vervolgens is door de groep wat geschoven in de risico's en is een nieuwe lijst belangrijkste risico's samengesteld.



Figuur 2. Spreiding risico's

Johan van Kruijl RA MGA EMIA CIA is plaatsvervangend directeur van de Auditdienst van het ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport.

Drs. Maryam Eftekhari is werkzaam op de afdeling Operational Auditing binnen de Auditdienst van het ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport. Beiden hebben het artikel geschreven op persoonlijke titel.



Tweede dagdeel: beheersmaatregelen

Tijdens de tweede sessie van de workshop worden de belangrijkste risico's vastgesteld en afhankelijk van de groepsgrootte, individueel of in groepjes beheersmaatregelen bedacht voor deze risico's. Het is de bedoeling dat alle mogelijke beheersmaatregelen die de groep kan bedenken worden geïnventariseerd, dus ook de wat minder voor de handliggende en mogelijk niet te realiseren maatregelen.

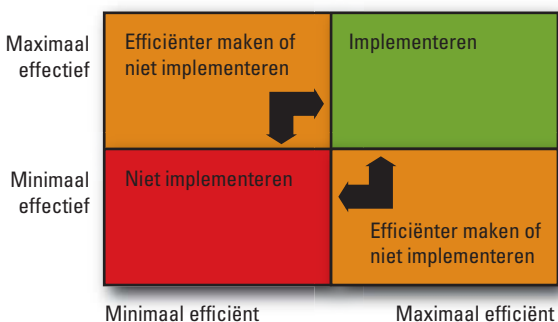
De mogelijke beheersmaatregelen worden plenair besproken. Vervolgens bepalen de deelnemers in hoeverre de maatregelen effectief en/of efficiënt zijn en implementatie gewenst is. Dat gebeurt met behulp van *figuur 3*. Wanneer de deelnemers een maatregel effectief en efficiënt vinden, krijgt de maatregel groen

hebben wij echter nog nooit gekregen. De auditors nemen kennis van de uitkomsten van de workshop, zodat zij weten welke ontwikkelingen er spelen bij die directie. Voor de opdrachtgever begint het werk na de workshop pas echt. Wij adviseren om een actieplan op te stellen met concreet uit te voeren acties per maatregel voor de implementatie van de groene maatregelen en daar een verantwoordelijke en een deadline voor te benoemen.

We zien dat wanneer de opdracht voor een workshop van een directeur komt, de motivatie beheersmaatregelen te implementeren vaak groter is dan wanneer de opdracht van het AC komt. Dat staat los van het enthousiasme en inzet van de deelnemers aan de workshop. Wanneer een workshop in opdracht van het AC wordt uitgevoerd, komt het ook wel eens voor dat het verder niet (voortvarend) wordt opgepakt door de directie. De maatregelen worden dan niet geïmplementeerd. De implementatie van maatregelen kost tijd en als het geen prioriteit heeft bij de direct leidinggevende van diegene die het moet uitwerken, dan blijft het liggen. Daar spelen wij verder geen rol in. De implementatie is de verantwoordelijkheid van de proceseigenaar. En het is de verantwoordelijkheid van de opdrachtgever om de proceseigenaar erop aan te spreken wanneer de follow-up uitblijft.

Bij risicomangement moeten risico's door het management zelf worden gemanaged

licht. Deze maatregel kan dan worden geïmplementeerd. Een maatregel die wel effectief is maar niet efficiënt of andersom, is een twijfelgeval en krijgt de kleur oranje. Deze maatregel kan worden bijgeschaafd zodat het alsnog efficiënt en effectief wordt en vervolgens alsnog worden geïmplementeerd. Maar als de maatregel onvoldoende efficiënt en effectief blijft, dan wordt deze uiteindelijk rood en dus niet geïmplementeerd. Dat geldt ook voor alle andere maatregelen die niet voldoende efficiënt en effectief zijn.



Figuur 3. Maatregel stoplicht

Implementatie van maatregelen

Na het rapporteren van de uitkomsten van de workshop zit ons werk er in principe op. Op verzoek van de opdrachtgever kan later een audit worden uitgevoerd om te beoordelen in hoeverre het management adequate beheersmaatregelen heeft getroffen om de belangrijkste risico's te beheersen. Een dergelijk verzoek

Doorontwikkelen

De kwaliteit van de uitkomsten van de workshops is geheel afhankelijk van de input van de deelnemers. De proceseigenaar stelt zelf de groep samen. Wij faciliteren alleen bij de workshop. We zijn nog op zoek naar een manier om te waarborgen dat tijdens en na de workshops in ieder geval de belangrijkste risico's in kaart worden gebracht, de juiste beheersmaatregelen worden benoemd en de nodige follow-up plaatsvindt. Onze uitdaging nu is om de groep een zodanige kwaliteit te laten realiseren zonder onze eigen rol als facilitator al te veel te vergroten.

Conclusie

Op dit moment steunt het risicomangement in de organisatie voor een groot deel op de CRSA die door de auditdienst en directie Financieel Economische Zaken wordt georganiseerd. Risicomangement moet eigenlijk verder doorontwikkeld worden en zou naar onze mening meer geïntegreerd moeten worden in de processen. Voor elk dossier en project zouden idealiter de belangrijkste risico's in beeld moeten zijn. De auditdienst heeft niet de capaciteit om dat te faciliteren. Dat betekent dat de organisatie het zelf moet doen, indien gewenst met onze ondersteuning. Bij risicomangement moeten risico's immers door het management zelf worden gemanaged.

In control met CSA?

Voor bestuurders van beursgenoteerde ondernemingen in New York bestaat de plicht verantwoording af te leggen over de mate waarin de risico's worden beheerst. Deze verantwoording wordt de in control-verklaring genoemd. De verplichting komt voort uit wetgeving die bekend is onder de naam Sarbanes Oxley Act (SOx). De Nederlandse variant op deze wetgeving is de Code Tabaksblat. Ter onderbouwing van de in control-verklaring wordt in toenemende mate gebruik gemaakt van control self assessments (CSA).

Ir. Tj. Moed RO CIA CCSA

Op 6 december 2004 is de Monitoring Commissie Corporate Governance Code (commissie Frijns) ingesteld. De commissie Frijns heeft ondernemingen aanbevolen om een in control-verklaring op te nemen in het jaarverslag. De commissie heeft een voorbeeldverklaring gegeven waarin wordt verklaard dat de interne beheersing- en controlsystemen op het punt van de financiële verslagleggingsrisico's naar behoren hebben gewerkt. Ten aanzien van de overige risico's hoeft – zo schrijft de commissie – slechts een beschrijving van het risico gegeven te worden. Overigens is dit laatste niet in overeenstemming met de voorstellen van de Code Tabaksblat, die ook op dit punt een beschrijving van de mate van beheersing voorstelt. Deze door Frijns voorgestelde verklaring heeft sterke gelijkenis met de verklaring zoals die voor SOx moet worden opgesteld. De afgelopen jaren hebben ondernemingen in toenemende mate een in control-verklaring opgenomen in hun jaarverslag. Deze verklaringen hadden voor een groot deel betrekking op de volle breedte van de werkzaamheden en dus niet alleen op verslagleggingsrisico's. Uit een recent onderzoek van Ernst en Young blijkt dat het aantal ondernemingen dat in control-verklaringen opneemt is toegenomen tot bijna 90 procent.

Onderbouwing van de verklaring

Aan de onderbouwing van SOx-verklaringen zijn zeer gedetailleerde eisen gesteld. Zo zijn onder andere eisen ten aanzien van de documentatie en testactiviteiten concreet uitgewerkt. Deze eisen gelden niet voor Nederlandse ondernemingen die niet onder het regime van SOx vallen. De wijze waarop de Nederlandse in control-verklaringen moeten worden onderbouwd

wordt niet voorgeschreven. Ter onderbouwing van de verklaring kan onder andere gebruikgemaakt worden van control self assessments, letters of representation, interne auditrapporten en rapporten van de externe accountant.

Een probleem waar organisaties mee worstelen, is het aantoonbaar maken van het proces waarlangs de in control-verklaring tot stand komt. Van een organisatie die in control is mag worden verwacht dat zij hun processen zodanig op orde hebben dat bijvoorbeeld het voldoen aan alle relevante wet- en regelgeving voor een groot deel is geborgd zolang de voorgeschreven procesbeschrijvingen worden gevolgd. Ook zal er veelal gesteund kun-



nen worden op een adequate governancestructuur en een goed ingerichte managementcyclus. Daarnaast zal er een risicomangementproces zijn ingericht waardoor alle relevante risico's tijdig worden onderkend en indien nodig aanvullende beheersmaatregelen worden getroffen.

De hiervoor genoemde belangrijke onderdelen van het in control zijn, zullen idealiter deel uitmaken van interne controleprogramma's. Met managementrapportages en interne controlerapporten zal een manager kunnen aantonen waarop hij baseert dat hij in control is. Veel lastiger wordt het indien de verklaring ook betrekking heeft op de beheersomgeving van de organisatie.

Aspecten als cultuur, tone at the top en risicobewustzijn bepalen dan mede in hoeverre de organisatie in control is. Veelal zijn er geen processen ingericht op basis waarvan kan worden aangetoond hoe deze aspecten invloed hebben op de beheersing van de belangrijkste risico's. Naarmate er minder gesteund kan worden op bestaande instrumenten kunnen CSA's een belangrijke aanvulling zijn op het aantoonbaar maken van de interne beheersing.

Wat is CSA?

CSA staat voor control self assessment en is een methode waarmee managers en medewerkers van een organisatie zelf beoordelen in welke mate de belangrijkste risico's worden beheerst. CSA's worden gestructureerd uitgevoerd volgens een van te voren bepaalde methodiek. Deze methodiek dient goed gedocumenteerd te worden zodat bij verschillende CSA's dezelfde werkwijze wordt gehanteerd. Dit is onder andere van belang omdat uitkomsten reproduceerbaar en controleerbaar moeten zijn.

CSA is een instrument dat het management ondersteunt bij haar taak om de organisatie te besturen en te beheersen. Daarbij kan de inzet van de methodiek een aantal belangrijke ontwikkelingen binnen de organisatie stimuleren. De inzet van CSA verhoogt in het bijzonder het controlebewustzijn van het management.

Daarbij heeft het een positieve uitwerking op de kennis en vaardigheden op het gebied van management control en verbetert het de aandacht voor risicomangement. CSA is, indien het goed wordt uitgevoerd, een belangrijke beheersmaatregel waarop gesteund kan worden bij het beoordelen van de totale beheersing van de onderneming in het kader van de in control-verklaring maar helpt ook om meer in control te komen.

Vormen van CSA

Als er gesproken wordt over CSA dan wordt vaak gedacht aan 'stemkastjes' en groepsessies. Het is goed om te weten dat er veel meer mogelijkheden zijn om CSA's uit te voeren. Grofweg worden drie belangrijke vormen onderscheiden:

- vragenlijsten;
- managementanalyses;
- workshops.

Met behulp van vragenlijsten kan op een zeer efficiënte wijze een grote groep worden benaderd. Vragenlijsten kunnen eventueel anoniem worden beantwoord zodat ook in situaties waarin niet open gesproken kan worden over gevoelige informatie toch

input vanuit de diverse lagen van de organisatie kan worden verkregen.

Bij managementanalyses observeert het management haar medewerkers tijdens de uitoefening van de functie. Meestal gebeurt dit aan de hand van het registreren van gegevens die door middel van rapportages aan het management worden verstrekt. Het management maakt vervolgens de inschatting wat deze resultaten voor de mate van risicobeheersing betekenen.

Bij workshops wordt gebruikgemaakt van gefaciliteerde bijeenkomsten voor managers en medewerkers. Bij een workshop zijn diverse hiërarchische lagen betrokken. Het doel is het verzamelen van informatie betreffende de interne beheersing en het beoordelen van de restrisico's en de te nemen maatregelen.

Deze drie instrumenten kunnen afzonderlijk maar ook in combinatie met elkaar worden gebruikt. Hierdoor ontstaat een zeer gevarieerd palet aan mogelijkheden om per situatie een geschikte CSA uit te voeren. Uit onderzoek van het Institute of Internal Audit (IIA) blijkt dat de meeste ondernemingen gebruikmaken van de workshopmethode en het gebruik van vragenlijsten prevaleren boven de managementanalyse. Zie tabel 1 voor een beschrijving van een test waarmee een indicatie wordt verkregen voor welke instrumenten in een specifieke situatie kan worden gekozen. Van een organisatie die in de breedte in control wil zijn,

Test voor de keuze tussen de methoden van CSA

Welke methode van CSA geschikt is, kan worden bepaald door de onderstaande test. Beoordeel de onderstaande zes stellingen en geef daarbij aan in welke mate u het eens bent met de betreffende stelling (1 geheel oneens, 2 oneens, 3 eens nog oneens, 4 eens, 5 geheel eens). Tel vervolgens de scores bij elkaar op.

1. Het management moedigt de medewerkers aan en belooft haar medewerkers voor het analyseren en beoordelen van en rapporteren over de bedrijfsprocessen. 1 2 3 4 5 6
2. Medewerkers kunnen openhartig discussiëren over moeilijke onderwerpen zoals individuele prestaties, ethiek en problemen op de afdeling. 1 2 3 4 5 6
3. Besluiten worden genomen door medewerkers die zich in de juiste positie bevinden om een dergelijk besluit te nemen. 1 2 3 4 5 6
4. Alle medewerkers van de onderneming nemen periodiek deel aan trainingen om hun kennis en vaardigheden op peil te houden teneinde de ondernemingsdoelstellingen te realiseren. 1 2 3 4 5 6
5. Alle medewerkers worden aangemoedigd creatief en innovatief te handelen teneinde continue verbetering van de bedrijfsprocessen te bewerkstelligen. 1 2 3 4 5 6
6. Medewerkers analyseren en beoordelen periodiek de bedrijfsprocessen en zijn continu op zoek naar methoden om de prestaties en het succes te meten om tegemoet te komen aan de verwachtingen van de stakeholders. 1 2 3 4 5 6

Zie voor de uitslag pag. 18

Tabel 1. Test voor de keuze tussen de methoden van CSA.

Risicoraamwerk crediteuren bedrijfspaarregeling	
Processen	Risico's
Hoofdprocessen <ul style="list-style-type: none"> • Ontvangen en verdelen post • Deblokkeren bedrijfspaarregeling: <ul style="list-style-type: none"> o Controleren, uitsorteren uitval • Boeken bedragen <ul style="list-style-type: none"> o Data entry o Verificatie o Vrijgeven • Verwerken overige spaarvormen • Inbrengen periodieke opdrachten <ul style="list-style-type: none"> o Data entry o Verificatie • Schrijven uitvalbrieven • Beantwoorden vragen klanten • Behandelen speciale gevallen • Uitvoeren correcties 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Foutieve (of te laat of niet uitgevoerde) boeking 2. Ten onrechte (opzettelijk) fout geboekt bedrag, eventueel via gewijzigde gekoppelde rekening of rekening van begunstigde 3. Boze/ontevreden klant 4. Boze werkgever 5. Fouten door klant 6. Fouten door werkgever 7. Fouten door intermediair 8. Gebrekkige samenwerking met administratie
Ondersteunende processen <ul style="list-style-type: none"> • Oplossen pc- en systeemproblemen • Registreren en beheren systeembevoegdheden 	<ol style="list-style-type: none"> 9. Toekennen van onjuiste bevoegdheden via systeem-beveiliging toegang
Managementproces <ul style="list-style-type: none"> • Coördineren en volgen werkzaamheden • Rapporteren over werkzaamheden • Uitvoeren personele taken • Begeleiden veranderingsprocessen 	<ol style="list-style-type: none"> 10. Stijl van leidinggeven

Tabel 2. Voorbeeld risicoraamwerk crediteuren bedrijfspaarrekening

Nr	Definitie	Mogelijke oorzaken
1	Foutieve (of te laat of niet-uitgevoerde) boeking: het risico dat een opdracht verkeerd, onterecht (of te laat of helemaal niet) wordt geboekt, waardoor klanten (boos) bellen of schrijven en extra werk door de afdeling verricht moet worden. Voorbeelden: <ul style="list-style-type: none"> • twee maal deblokkeren t.g.v. achterstand • verkeerd bedrag overmaken • vergeten deblokkeringsformulier • ander dan de klant geeft opdracht • twee keer boeken inlegbedrag 	<ul style="list-style-type: none"> • Onvoldoende kennis • Tekort aan personeel • Werkdruk t.g.v. achterstanden en inwerken uitzendkrachten • Bedrag onterecht (maar niet opzettelijk fout) gewijzigd door medewerker • Geen terugkoppeling over gemaakte fouten • Geen controle handtekening klant
Ervaringen	Huidige beheersmaatregelen	
<ul style="list-style-type: none"> • Dubbel aantal telefoontjes bij desk in één kwartaal, hetgeen lange wachttijden tot gevolg heeft • Door beperkte bezetting desk komen ook veel telefoontjes binnen bij andere afdelingen • Geld komt wel altijd weer terug maar het kan wel lang duren en veel werk zijn • Ontevreden klanten 	<ul style="list-style-type: none"> • Gebruikmaken van scanning van aanvragen waardoor dubbele boekingen worden voorkomen • Stimuleren van periodieke overboekingen • Instructies, geen wijzingen in formulier maken en niet accepteren van faxen • Job rotation, mensen kunnen voor elkaar invallen • Nieuwe telefooncentrale bij desk 	

Tabel 3. Uitwerking risico's van een foutieve boeking

zou verwacht mogen worden dat deze in de categorie 'voorstrevend' valt. De workshopmethode is dan het best te gebruiken.

Het CSA-traject

In dit artikel gaan we verder in op de meeste gebruikte vorm, de workshop. In het algemeen start een CSA-workshop met het ontwikkelen van een risicoraamwerk. Het doel van het risicoraamwerk is:

- Het identificeren van de specifieke risico's bij de afdeling waar de workshop wordt gehouden.

- Het bieden van een hulpmiddel voor de verdere beoordeling van deze risico's.
- Het bieden van een hulpmiddel om de eigenaar van een risico vast te stellen.

In het risicoraamwerk (zie tabel 2) zijn de werkprocessen en daarmee verbonden risico's opgenomen. Het raamwerk vormt de basis voor de discussie in de workshop. Tijdens de workshop wordt gericht gediscussieerd over de belangrijkste risico's uit het raamwerk (zie tabel 3). Het doel van deze discussie is:

- Het in volgorde van belangrijkheid zetten van de risico's uit het raamwerk.
- Het beoordelen van individuele risico's door te kijken naar de omstandigheden waaronder dit optreedt en de waarschijnlijkheid dat het optreedt. Bovendien wordt een lijst gemaakt van mogelijke oorzaken achter het risico en van voorgestelde acties en maatregelen om het risico te beperken. De deelnemers worden regelmatig gevraagd om hun stem uit te brengen over specifieke vragen, zoals die over de waarschijnlijkheid van een bepaald risico en het nadelige effect van dat risico voor het behalen van de doelstelling.

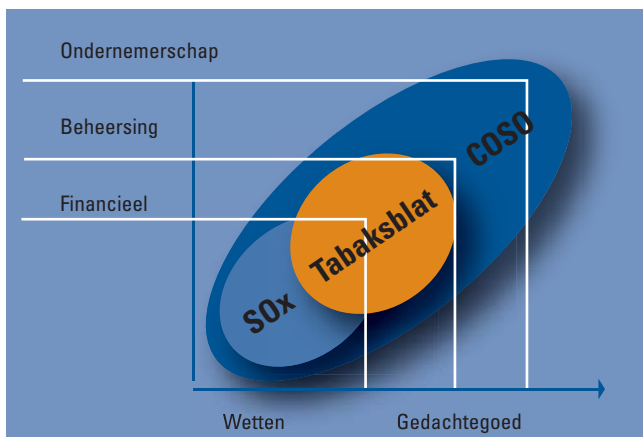
De CSA-sessie wordt afgesloten met een bijeenkomst voor

het managementteam van de afdeling. Het doel van deze sessie is:

- het concreet maken van verbeterplannen;
- het beoordelen van het restrisico;
- het beoordelen of de organisatie in control is.

Opstellen van een in control-verklaring

Als men de in control-verklaring van diverse bedrijven naast elkaar legt dan blijkt er een enorme diversiteit te bestaan. Deze verschillen hebben vooral betrekking op de reikwijdte van de verklaring. Voorafgaand aan de in control-verklaring zal duidelijke



Figuur 1. Verschillende reikwijdten van een in control-verklaring

lijk gedefinieerd moeten worden waarover de verklaring wordt afgelegd en wat onder control wordt verstaan.

Een eenduidige definitie van control zoals in COSO ERM (Committee of Sponsoring Organizations Enterprise Risk Management) kan daarbij ondersteuning bieden. Binnen de organisatie moet een systeem worden ontwikkeld waarlangs de verklaring wordt onderbouwd. Veelal zal de verklaring bottom-up worden onderbouwd. Dit houdt in dat in eerste instantie op het uitvoerende procesniveau wordt bekeken of alle risico's afdoende worden beheerst. Als input hiervoor kan gebruikgemaakt worden van audits, managementrapportages en CSA-workshops. Het geheel moet inzicht bieden in de mate waarin risico's worden

beheerst en dient als basis voor het opstellen van de overall in control-verklaring. Indien binnen de organisatie duidelijk is gedefinieerd wat de reikwijdte van de verklaring is, biedt dit een belangrijk uitgangspunt voor de wijze waarop de workshops worden gestructureerd en welke norm wordt gehanteerd bij de beoordeling van risico's. Verklaringen die alleen betrekking hebben op SOx zijn sterk gericht op het voldoen aan voorschriften en doen alleen een uitspraak over de beheersing van het proces om te komen tot een financiële rapportage. Indien de verklaring betrekking heeft op het voldoen aan de Code Tabaksblat heeft het veel meer betrekking op de interne beheersing. De verklaring kan ook nog breder opgesteld wor-

Ir. Tj. Moed RO CIA CCSA is opdracht- en accountmanager bij Audit Rabobank Groep.



den en betrekking hebben op het goede ondernemerschap waarin veel meer aspecten een rol spelen. De normen zijn dan vaak minder hard te maken. Onderbouwing van de verklaring zal in deze laatste twee situaties in toenemende mate kunnen worden ondersteund met CSA's. In *figuur 1* zijn de verschillende reikwijdten van de verklaringen schematisch weergegeven. □

Conclusie

Ondernemingen zullen steeds meer transparant moeten worden over de wijze waarop met risico's wordt omgegaan. Niet alleen de financiële cijfers zijn belangrijk, maar een meer integrale beheersing zal moeten worden nagestreefd. Het aantoonbaar beheersen staat daarbij centraal. De organisatie zal dus als onderdeel van het jaarverslag een verklaring opnemen over de mate waarin zij de risico's ten aanzien van de belangrijkste doelstellingen beheerst. Hierbij kan gebruikgemaakt worden van de doelstellingen zoals die worden genoemd in het COSO ERM framework. De verklaring kan deels onderbouwd worden door gebruik te maken van het instrument CSA. Op deze wijze helpt het instrument CSA de organisatie dus in control te zijn.

Uitslag test

Tussen 0 en 12 punten

Er is sprake van een zeer traditionele en behoudende cultuur. CSA moet voorzichtig en beperkt worden gebruikt. Er zal veel aandacht moeten worden besteed aan training van het management, specialisten en interne auditors. Technieken waarbij de anonimiteit van de deelnemers is gewaarborgd hebben in deze situatie meer kans van slagen. Vragenlijsten hebben dan ook de voorkeur.

Tussen 13 en 20 punten

In deze situatie is de cultuur zodanig dat medewerkers zich redelijk veilig voelen om hun mening te geven. Trainingen op het gebied van CSA kunnen op aanvraag worden gegeven. Bij de beoordeling zullen de deelnemers ook bewijzen moeten aandragen die betrekking hebben op de verklaring die zij afleggen ten aanzien van de interne beheersing. De controllingfunctie of de auditfunctie hebben een belangrijke rol en kunnen de bewijzen eventueel beoordelen. Een combinatie van vragenlijsten en workshops kan hier een uitkomst bieden. De rol van de auditfunctie is actief waarbij zij als promotor zal optreden. De workshops kunnen in dit geval het best door de auditfunctie worden gefaciliteerd.

Tussen 21 en 30 punten

De organisatie is vooruitstrevend en staat open voor nieuwe ontwikkelingen. Het geven van meningen wordt gewaardeerd en de verantwoordelijkheid voor interne beheersing is breed verdeeld. CSA kan goed toegepast worden en de trainingen kunnen zich specifiek richten op risicobeheersing en -management. De interne auditfunctie kan faciliteren en eventueel een reviewfunctie vervullen ten aanzien van de uitkomsten van de CSA's. Workshops zijn het meest geschikt in deze organisaties waarbij de auditfunctie als facilitator kan optreden, hoewel de organisatie waarschijnlijk ook zelf in staat is mensen te leveren die deze rol kunnen vervullen.

BWise

**The Process of
Success**

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

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



Integrated auditing

Samenwerking vanuit de businessdoelen

In het Ahold-kantoor met uitzicht op het Amsterdamse IJ verzamelden zich op 5 juli jl. vertegenwoordigers (zie *kader*) uit de financiële dienstverlening, het bedrijfsleven en de overheid voor een uitwisseling van visies op het begrip 'integrated auditing'. In een informeel rondetafelgesprek bleken twee basisuitgangspunten essentieel: integrated auditing vereist denken vanuit de business en denken als internal auditor, los van de eigen vakdisciplines.

Organisatie: E. Boon en P. Hartog
Tekst: B. van Breevoort en N. Arif

Het initiatief voor het rondetafelgesprek kwam van de IIA-Commissie Professional Practices (CPP) die als doel heeft de vakontwikkeling te bevorderen en kennis uit te wisselen over actuele thema's. Integrated auditing is een veelbesproken thema. Wat nog ontbreekt is een duidelijk standpunt over de concrete invulling van het begrip integrated auditing. Ook is er nog weinig bekend of het in de praktijk al zijn vruchten afwerpt.

Verkenning van het begrip integrated auditing

Ter voorbereiding op het gesprek werd de deelnemers gevraagd een enquête in te vullen. De resultaten uit deze voorbereidende enquête laten zien dat er bij de deelnemers aan het rondetafelgesprek een grote belangstelling bestaat voor integrated auditing, maar dat de invulling zeer divers is en nog lang niet is afgerond. De deelnemers zijn het erover eens dat de Internal Audit Dienst (IAD) integrated auditing dient te initiëren en realiseren. Bij de afbakening van het begrip integrated auditing ont-

staat echter een discussie over de vraag wat integratie precies betekent en of alle assurancefuncties van een organisatie eronder mogen vallen. De algemene mening is dat volledige integratie van alle assurancefuncties niet kan. In de discussie komt het model van vier 'lines of defense' naar voren, elk met een eigen verantwoordelijkheid in de 'governance' van de organisatie:

1. lijnmanagement;
2. compliance, risk management;
3. internal audit;
4. external audits (financial, ISO, SAS 70, et cetera).

Echte integratie (integrated auditing) betreft de verschillende type audits binnen de internal auditfuncties. De internal auditfunctie heeft als taak de effectiviteit van de andere assurancefuncties te toetsen. Hiertoe dient afstemming en samenwerking plaats te vinden om te zorgen dat resultaten op elkaar aansluiten en redundantie wordt voorkomen.

Definitie van integrated auditing

Volgens de deelnemers gaat integrated auditing over het integreren van verschillende auditdoelstellingen van alle in een bedrijf of organisatie aanwezige internal auditdisciplines, waarbij de business (het primaire proces) als uitgangspunt wordt genomen. Samengevat zou de aanpak voor integrated auditing moeten zijn: 1) businessdoelen vaststellen (op basis van risk management, bijvoorbeeld met COSO-ERM), 2) auditdoelstellingen vaststellen

Gesprekspartners

- Petra de Bie, Telegraaf Media Groep.
- Filip den Eerzamen, Vopak.
- Martijn van Elk, Holland Casino.
- Marcel Hassink, ABN Amro.
- Roy Kamphuis, TNT.
- Lucien Kiers, Achmea.
- Jan Stringer, Schiphol Groep.
- Peter Vlasveld, Ministerie van Financiën.
- Frans Wolf, Fortis.
- Gerard Wolswijk, UWV.
- Erik Boon, Ahold.
- Peter Hartog, ACS.

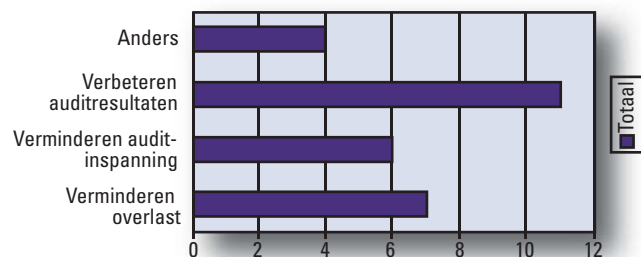
en vervolgens 3) het samenstellen van het auditteam op basis van de daartoe benodigde auditcompetenties.

Voor het auditproces moeten niet alleen medewerkers van de IAD worden benaderd, maar ook andere specialisten uit de organisatie en zelfs externen zijn welkom, zolang de grens van onafhankelijkheid niet wordt overschreden. Overigens speelt de bedrijfsomvang in beginsel geen rol voor de mate waarin men integrated auditing kan toepassen. Een kleiner bedrijf zal gewoon wat eerder competenties waarover het niet beschikt, moeten inhuren.

Bij de overheid blijkt het iets anders te liggen. Daar ligt veel nadruk op het certificeren van de departementale jaarrekening, waardoor andere audits naar de bedrijfsvoering vaak nog in ontwikkeling zijn. Er zijn echter uitzonderingen. Zo werkt de IAD van het ministerie van Financiën (Auditdienst Financiën) al met een pool van auditors van diverse pluimage. Uitgaande van de met de opdrachtgever afgestemde auditvraag wordt er een auditteam samengesteld met de benodigde competenties.

Doel en invulling invoering integrated auditing

Uit de enquête blijkt dat integrated auditing met name wordt gezien als een middel om auditresultaten te verbeteren (zie *figuur 1*). Echter, ook de auditinspanning verminderen en 'de overlast' voor het lijnmanagement beperken, worden veelvuldig



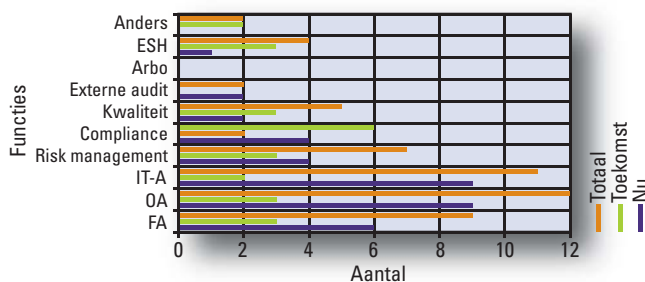
als doel genoemd.

Figuur 1. Doel van integrated auditing

Uit de enquête blijkt dat vrijwel iedereen operational audit integreert met IT-audit. Deze worden daarnaast vaak gecombineerd met financial audit en in iets mindere mate met risk management, compliance en kwaliteit (zie *figuur 2*). Enkele zijn echter, zoals gezegd, beducht voor het ook integreren van allerlei meer uitvoerende assurancefuncties, zoals compliance en risk management. Deze uitvoerende assurancefuncties, die veelal betrokken zijn bij de implementatie, vormen immers een andere 'line of defense' binnen de organisatie en zouden juist auditobject van internal audit moeten zijn.

Reikwijdte integrated auditing

Integrated auditing omvat bij alle deelnemers zowel de auditselectie en -planning als de uitvoering en rapportage. Met andere woorden, integratie heeft betrekking op alle onderdelen van het auditproces. Er wordt een vergelijking gemaakt met de sterkte van de driehoek in de natuur: het is belangrijk dat verschillende auditdisciplines kijken naar hetzelfde object (beheersing/internal



Figuur 2. Doel van integrated auditing

control). Wanneer verschillende auditdisciplines, alle met hun eigen 'bril', kijken naar een bepaalde beheersingsproblematiek, blijft de kijk op de werkelijkheid van de beheersing niet één-dimensionaal en is deze dus scherper. Hiermee is de kans groter dat de auditresultaten beter aansluiten op de weerbarstigste beheersingsproblematiek waar de lijnmanager mee te maken heeft.

De aanwezigen benadrukken dat er geen ideaalvorm voor integrated auditing bestaat, aangezien een veelheid van factoren een rol speelt bij de beslissingen en stappen om te komen tot integrated auditing:

- de doelstelling;
- de rol en taak van de audit (assurance, initiëren van verbeteringen, et cetera);
- de opdrachtgever (audit committee, directie of decentraal management);
- de mate waarin audits zijn gestandaardiseerd;
- de bedrijfstak.

Bij Vopak is de auditaanpak mede vanuit de markt ontwikkeld. Het bedrijf sluit daarmee aan bij de wens van haar opdrachtgevers die audits binnen Vopak willen uitvoeren. Bij de financiële instellingen steunt De Nederlandsche Bank in grote mate op de IAD's van de financiële instellingen en controleert slechts steekproefsgewijs. Vaak wordt ook samen opgetrokken met externe accountants. Het doel is samenwerking om doublures te voorkomen. Hoewel in de dagelijkse praktijk het meestal wel zo wordt genoemd, vallen deze vormen, uitgaande van het hiervoor geschetste model van de 'lines of defense', echter niet onder het 'echte' begrip integrated auditing.

Implementatie: benodigde veranderingen

Voordat het integrated audit-proces start, moet er een visie, missie en een plan worden ontwikkeld. Daarbij is het van belang dat de 'audit universes' van de verschillende auditfuncties op elkaar worden afgestemd en er één 'audit universe' ontstaat. Het primaire doel is om de *auditobjecten* te integreren en niet de verschillende auditdisciplines.

De implementatie van integrated auditing kan grotendeels in de bestaande organisatiestructuur plaatsvinden. De hypothese dat een 'klantgerichte' structuur het meeste recht doet aan het concept van integrated auditing, wordt niet omarmd door de aanwezigen. Bij de helft van de deelnemers bestond behoefte aan het



aanscherpen van de competenties en instrumenten om integrated auditing te realiseren. Ook vergt het een andere, minder vakgerichte manier van managen en een multidisciplinaire aanpak. Er zijn wel enige obstakels te overwinnen voor een goede implementatie van integrated auditing. Zo zijn de verschillende verantwoordelijkheden (per audittype) voor auditplanning niet op elkaar afgestemd. Ook kan starheid in de bestaande organisatie belemmerend werken. Verder zal de IAD gezamenlijke doelstellingen moeten afspreken. Om iedereen op dezelfde golflengte te

Vier implementatieaspecten

Op een viertal aspecten van de implementatie werd nader ingegaan, te weten de aansturing van een audit, de vereiste competenties, de vereiste cultuur en de benodigde tools.

1. Aansturing audit in één hand

De deelnemers zien het in één hand leggen van de verantwoordelijkheid van de uitvoering van een audit, over de disciplines heen, als een belangrijk veranderpunt voor de huidige praktijk van integrated auditing. Daarbij is het afhankelijk van de auditvraag hoeveel en welke disciplines vertegenwoordigd moeten zijn. Daarnaast moeten de integrated audits als 'projecten' worden beschouwd. De verschillende disciplines moeten hun koninkrijkes verlaten en 'communities' vormen, waarbij de participanten respect tonen voor ieders vakgebied.

De verschillende disciplines moeten hun koninkrijkes verlaten en 'communities' vormen, waarbij de participanten respect tonen voor ieders vakgebied

krijgen en te houden, is een volledige uitwisseling van relevante informatie onontbeerlijk. Tenslotte moet de gehanteerde methodiek impliciet integratie afdwingen, onder meer door te redeneren vanuit de businessdoelen.

Soms kan het zinvol zijn om bij de eerste implementatie van integrated auditing het team voor een periode apart te zetten. Hierdoor creëert men ruimte om zich te ontwikkelen, om aan elkaar te wennen en om te bouwen aan onderling vertrouwen.

2. Competenties

Integrated auditing vraagt vanzelfsprekend om de inzet van meer competenties, maar dit verschilt per bedrijfstak. Het is niet de bedoeling dat auditors zich het specialisme van de ander eigen maken, men moet wel de wensen voor een andere discipline kunnen formuleren. Het gaat om de verwerving van een solide basis-kennis van de verschillende disciplines. De auditors van verschillende pluimage moeten tot op zekere hoogte elkaars 'taal' begrijpen. Het gaat dus om 'het over de schutting van je eigen vakgebied' te kunnen en durven kijken. Het IIA kan hierin een rol spelen door bijvoorbeeld speciaal voor niet-IT-auditors cursussen te ontwikkelen over IT-audit, zolang de cursussen maar gericht zijn op het dichten van de kloof tussen de disciplines. Naast cognitieve vaardigheden zijn ook bepaalde gedragsvaardigheden (communicatie, klantgerichtheid, relatiebeheer, sociale vaardigheden) van belang. Sommige deelnemers twijfelen of die gedragsvaardigheden zijn aan te leren: je hebt ze of je hebt ze niet. Zo zal niet iedereen gekwalificeerd zijn om de overgang naar integrated auditing te maken. Het wordt als zeer positief ervaren dat een integrated auditor een veel completer beeld krijgt van de bedrijfsprocessen.

3. Cultuur

Cultuur is eveneens een belangrijke succesfactor voor het welslagen van integrated auditing. Een organisatiewijziging beïnvloedt bestaande zekerheden, dus is het nodig om draagvlak te creëren en om de eventuele weerstand weg te nemen. Communicatie is





hierbij het sleutelwoord: niet alleen naar het hoger management, maar ook naar het operationeel/middenmanagement. De IAD gaat namelijk een ander product leveren en dan is het noodzakelijk om de collega's te overtuigen van het nut.

Daarbij wordt ook gewezen op de mogelijkheid dat een lijnmanager beoordeeld gaat worden op aspecten waar hij zich niet verantwoordelijk voor voelt. Denk bijvoorbeeld aan een IT-systeem dat buiten de invloedssfeer van de audittee ligt, maar wel van invloed is op de beheersingsproblematiek van de audittee. Een goed idee is om in dit kader accountmanagement te introduceren. Dit houdt in dat de integrated auditor regelmatig diverse issues (nieuwe ontwikkelingen, lopende audits, et cetera) bespreekt met de lijnmanager. Hiermee krijg je risicomanagement ook eerder op de agenda van de manager.

4. Tools

De beste methodieken zijn methodieken die de integratie afdwingen en die de integrated auditor helpen om over de hele breedte de risico's en de controls in het proces te doorgronden en te begrijpen. Een 'business risk'-insteek (in plaats van het rede-

neren vanuit de veelal disciplinegebonden 'control-modellen') is daarbij essentieel.

Een handige tool is een elektronisch dossier, vooral als de leden van het auditteam geografisch verspreid zitten. Ook kan het aanhouden van een 'risicoregister' (overzicht van geprioriteerde risico's, bijbehorende controls en monitoring, et cetera) nuttig zijn.

Ter afsluiting van het rondetafelgesprek geven de deelnemers nog enkele vuistregels mee voor auditors die zich gaan storten op integrated auditing:

- communiceer zorgvuldig;
- implementeer integrated auditing stap voor stap;
- stel je als integrated auditor kwetsbaar op en vraag om een objectief oordeel over je functioneren;
- test door middel van pilots;
- doe een integrated audit eerst zelf.



De CPP dankt alle deelnemers voor hun constructieve inbreng. Nadere informatie over de bijeenkomst is te verkrijgen bij de organisatoren van de bijeenkomst.

advertentie

M-cep



M-cep Audit & Advies
Vermeerlaan 25
1213 EB Hilversum
06-52073158
info@m-cep.nl

Tijd voor verandering?

M-cep Audit & Advies is een sterk groeiende onderneming op het gebied van internal auditing en adviseur voor onderwerpen zoals Internal Control Statements, AO/IC, Sox en andere internal control gerelateerde onderwerpen.

M-cep Audit & Advies onderscheidt zich in de markt door een hoge kwaliteit van dienstverlening en een verantwoorde prijsstelling. Wij nodigen u uit om ons te testen.

M-cep nodigt tevens ervaren auditors uit om te praten over een nieuwe en uitdagende stap in hun carrière. M-cep biedt ook ervaren freelancers uitstekende mogelijkheden.

M-cep: Zekerheid in zaken!

Kijk op onze website voor meer informatie www.M-CEP.nl

audit & advies



Auditing in het publieke domein van lagere overheden: de ontwikkelingen

Internal auditing heeft een grote vlucht genomen: bij menig managementteam in het bedrijfsleven en de rijksoverheid is het onderwerp nu vaker dan voorheen als agenda-punt opgenomen. De toenemende invloed van bijvoorbeeld klanten, personeel, burgers en aandeelhouders op de organisatie heeft daar zeker aan bijgedragen.

Ir. A.F. Feith, A. Molenkamp en E. van der Veer

In het verlengde hiervan dient de organisatie zich naar de toezichthouders meer specifiek te verantwoorden. Dat lukt alleen als gegevens over de bedrijfsvoering met behulp van daartoe ingerichte informatiesystemen tijdig en betrouwbaar aan het topmanagement beschikbaar worden gesteld, nadat de stuurvariabelen binnen het planning- en controlsysteem aan de nieuwe eisen van de toezichthouders zijn aangepast.

Dit vraagt van een organisatie de gestelde doelstellingen, beleidsvoornemens, kwaliteitsstandaards, regelgeving en de geformuleerde randvoorwaarden in planning en controlsystemen te integreren. Het management heeft dan een redelijke zekerheid dat het systeem van interne beheersing ook adequaat is ingericht, als zodanig functioneert en de informatie oplevert die nodig is om intern en extern verantwoording te kunnen afleggen. De leiding van een organisatie heeft er daarom baat bij om 'aanvullend' te worden geïnformeerd over de kwaliteit van dat interne beheersingssysteem. En toezichthouders hechten belang aan een onafhankelijke, integere en objectieve interne toetsende functie. Kortom: de internal auditor komt als geroepen.

Lijkt de hier geduide ontwikkeling van de professie zich vooral voor te doen binnen omvangrijke organisaties in het bedrijfsleven en bij de centrale overheid, in toenemende mate wordt het verschijnsel gemeengoed bij het MKB en bij lagere overheden. Hier worden nieuwe oplossingen gecreëerd om binnen de bestaande structuur plaats in te ruimen voor deze in omvang soms beperkte, maar qua toegevoegde waarde zeer essentiële functie.

De lagere overheden

Bij provincies en gemeenten manifesteerden ontwikkelingen op het gebied van governance zich vooral in de doorvoering van het

duale besturingsmodel, in het introduceren van interne toetsing binnen het gemeentelijk apparaat en in het institutionaliseren van rekenkamer(commissie)s.

Binnen gemeenten is het de taak van de gemeenteraad om controle uit te oefenen op het collegebestuur. De controle op de uitvoering van dat collegebestuur werd door de wetgever primair als een taak van het college zelf gezien. Op grond van de Gemeentewet zijn gemeenteraad en college nu beide verplicht een toetsing te institutionaliseren. De onderzoeken zullen informatie moeten opleveren waarmee het toezicht op de goede uitvoering van het gemeentebestuur wordt versterkt, daarmee een bijdrage leverend aan de verbetering van het lokale bestuur.

In de eerste plaats schrijft de Gemeentewet¹ voor dat colleges regelmatig onderzoeken moeten uitvoeren naar de mate van doelmatigheid en doeltreffendheid van de uitvoering van het eigen collegebestuur. De verordening diende 7 maart 2003 te zijn vastgesteld, met de mogelijkheid dit maximaal één jaar uit te stellen. Deze verordening heeft een directe relatie met het beleid en het beheer in het algemeen en een minder expliciete relatie met de begroting en jaarstukken. De kwaliteit van sturen, beheersen, verantwoorden en evalueren van beleid en uitvoering is daarmee nu ook bij lagere overheden formeel in een fase van voortdurende (onderzoeks)aandacht en verbetering terechtgekomen.

In de tweede plaats moeten gemeenten sinds 1 januari 2006 beschikken over een rekenkamer(funcitie). De veelal recent ingestelde rekenkamers en rekenkamercommissies zullen in het kader van toezicht op en toetsing van het door de gemeenten uit te voeren beleid een steeds belangrijkere rol gaan vervullen. Daarbij staan doelmatigheid en doeltreffendheid centraal. Ook de wijze waarop de rechtmatigheid van het gemeentelijk handelen wordt vastgesteld, is object van toetsing.

De gemeente kan een rekenkamer² instellen, dan wel een rekenkamercommissie. De verschillen tussen een rekenkamer en een rekenkamercommissie³ betreffen onder meer de samenstelling en de bevoegdheden, die bij de Gemeentewet zijn geregeld. Zo kunnen leden van een rekenkamer geen raadsleden zijn, leden van een rekenkamercommissie wel.

Buiten de vastomlijnde taakstelling biedt de overheid dus veel ruimte voor eigen invulling van de rekenkamerfunctie en voor een verscheidenheid aan interpretaties. In de praktijk zien we dan ook dat er verschillen optreden op gebieden als:

- de bemensing;
- de financiering;
- de mate van onafhankelijkheid;

vastgestelde uitvoeringsprogrammering met de bijbehorende budgetten. Ook hoort hiertoe het beoordelen van de wijze waarop de ambtelijke diensten en producten leiden tot de gewenste maatschappelijke effecten. De manier waarop de monitoring van de maatschappelijk gerealiseerde beleidseffecten in de maatschappij heeft plaatsgevonden kan daarbij object van reflectie zijn.

De controle van het college op het ambtelijk apparaat richt zich vooral op de inrichting en het beheer van de ambtelijke organisatie alsmede op de wijze waarop de beheersing van de uitvoering vorm krijgt. Het toetsen van de planvorming, van de regelgeving, van de procedures en van de uitvoeringsrichtlijnen staat centraal; beheersingskaders die in opzet en bestaan zouden moeten leiden tot de beoogde externe beleidseffecten.

Synthese of doublure?

Raad, college en de ambtelijke top worden nu geconfronteerd met uitkomsten van de onderzoeken die door de prille rekenkamer worden uitgevoerd en met resultaten van audits waartoe het college opdracht heeft verstrekt. Vanzelfsprekend

roept dat bij raadsleden, griffiers, gemeentesecretarissen en collegeleden als meest betrokkenen, vragen op. Duidelijk is natuurlijk wel dat de rekenkamer zich meer zal bezighouden met vraagstukken met betrekking tot de beleidsontwikkeling en de besturing van de gemeente, dus het functioneren van college en raad, terwijl de collegeonderzoeken zich in beginsel zullen richten op de beheersing van de beleidsrealisatie en de uitvoering binnen het gemeentelijk apparaat.

De verscheidenheid aan opvattingen impliceert dat er keuzevraagstukken liggen bij het nader ontwikkelen en professionaliseren van rekenkamers

- de rapportagevoorschriften;
- de juridische structuur;
- de organisatorische positionering;
- de mate van transparantie van de onderzoeksaanpak.

College- en rekenkameronderzoeken

Voor de meeste gemeenten zijn de hierboven gekarakteriseerde functies nieuw. Het zijn nadrukkelijk aanvullende functies die niet beogen reeds bestaande op toezicht en controle toegesneden instrumenten en het externe accountantsonderzoek te vervangen of over te doen.

De onderlinge verschillen blijken groot. Bij al deze nieuwe functies is sprake van het versterken van het toezicht op de kwaliteit van de beheersing. Door de rekenkamer, als een vorm van extern toezicht, gebeurt dit in meer controlerende zin. Het gaat daarbij primair om oordeelsvorming en een goede verantwoording naar de burgers toe. Daarmee wordt de raad bij haar controlerende taak op het college ondersteund. Bij het collegeonderzoek ligt de nadruk op het verschaffen van aanvullende zekerheid voor het college zelf.

De controle van de raad op het collegebestuur richt zich primair op de vertaling door het college van het door de raad vastgestelde beleid alsmede op het bereiken van de door de raad beoogde externe beleidseffecten, een bestuurlijk proces waarbij raad en college beide zijn betrokken. In termen van beheersingsinstrumenten betekent dit het toetsen van het proces van de totstandbrenging van de geformuleerde uitvoeringsdoelstellingen, van de

Frans Feith EMIA RO (links), Arie Molenkamp RO (rechts) en Erik van der Veer RA RO CIA maken deel uit van het Kenniscentrum Public Auditing (KPA).





Activiteitenplan van een rekenkamer

- Bepalen werkingssfeer van de rekenkamer(commissie)
- Nader vaststellen van de juridische en organisatorische positie
- Opstellen van een reglement van orde⁵
- Vaststellen van de vergaderfrequentie
- Bepalen interne werkwijze
- Overleg voeren met de raad over het budget⁶
- Organiseren van secretariële ondersteuning
- Vaststellen van de wijze van communiceren met de stakeholders
- Bepalen van de mate van openheid en transparantie
- Vaststellen van de openbaarheid van de onderzoeksresultaten
- Ontwerpen van een introductiebrochure
- Bekendmaken/toegankelijk maken van de rekenkamer(commissie) bij de burger
- Vaststellen in welke gremia de rekenkamer(commissie) vertegenwoordigd wil zijn
- Maken van (werk)afspraken met de raad, het college en de leiding van de gemeentelijke organisatie
- Afstemmen van invloedssfeer, taken en werkzaamheden met de gemeentelijke auditfunctie en de extern accountant
- Borgen van afspraken over onafhankelijkheid en geheimhouding
- Conformereren aan gedragscodes van beroepsorganisaties
- Nader inhoud geven aan mogelijk gehanteerde begrippen als: verstrekken van assurance, uitspreken van een oordeel, doen van aanbevelingen, geven van advies, et cetera
- Bepalen van de noodzakelijke competenties
- Opstellen wervingsplan met gewenste aanvullingen op de bemensing
- Ontwikkelen van een trainings-, attitudeontwikkelings- en opleidingsprogramma
- Maken van samenwerkingsafspraken met externe dienstverleners
- (Doen) genereren van onderzoeksobjecten
- Omgaan met verzoeken tot het uitvoeren van specifieke onderzoeken
- Wijze van inspelen op de vraag naar incidentenrapportages
- Toedelen van het (beperkte) financiële budget aan onderzoekswerkzaamheden en ondersteuningsactiviteiten
- Plan opstellen voor het inkopen van onderzoekscapaciteit en het inhuren van stagiaires
- Vorm en frequentie van het verantwoordings- en evaluatieverslag vaststellen
- Bepalen onderzoeksaanpak en -fasering
- Vaststellen van de analysemethodiek
- Vaststellen van de wijze van dossiervorming
- Wel of niet steunen op de kwaliteit van de gemeentelijke organisatie
- Ontwikkelen van procedures voor het publiceren van onderzoeksresultaten
- Vaststellen van de procedures met betrekking tot evaluatie en follow-up.

Bij de hiervoor genoemde verdeling van activiteiten is sprake van aanvullende activiteiten die elkaar wederzijds ondersteunen. Overlap blijft echter bestaan, omdat rekenkamers het taakveld van collegeonderzoeken nooit geheel zullen kunnen laten liggen. Niettemin blijven er vele vragen over, bijvoorbeeld:

- Welke verschillende doelstellingen worden nagestreefd?
- Wat zijn belangrijke overeenkomsten en verschillen tussen deze onderzoeken?
- Welk gevaar van overlap, dan wel witte vlekken, zit hierin?
- Wie is dominant bij de vaststelling van (audit)programma's?

- Hoe verhouden deze onderzoeken zich tot het onderzoek van de externe accountant?
- Aan wie worden de rapporten uitgebracht?
- Heeft het college vooraf inzage in uit te brengen rapporten?
- Kan de rekenkamer steunen op internal audit?

We behandelen hierna kort de contouren van de rekenkamer respectievelijk het collegeonderzoek. We kunnen in dit artikel echter onmogelijk verder ingaan op de hiervoor gesignaleerde vragen. Gegeven het feit dat een collegeonderzoek een grote overeenkomst vertoont met de internal auditfunctie in het bedrijfsleven en bij de centrale overheid zal vooral aandacht worden besteed aan het meer vernieuwende rekenkamerfenomeen.

Het collegeonderzoek

Vergelijkbaarheid met de private sector

We zouden kunnen stellen dat de auditfunctie binnen het gemeentelijk apparaat een grote overeenkomst vertoont met haar equivalent in de private sector. De verwachting is dan ook dat deze auditors zich voor dezelfde uitdagingen en dilemma's geplaatst zien als hun collega's in middelgrote ondernemingen. Zeker waar het gemeenten van beperkte omvang betreft, zal men ook daar als auditor zeer betrokken zijn en initiatieven nemen waar het de structurering van inrichtende en regelgevende activiteiten betreft. Men wordt immers geconfronteerd met organisaties waar het management control framework in zekere mate nog 'onvolkomen' is. Een verschil met de private sector is dat het object van onderzoek ook het volgende betreft:

- het omzettingsproces van beleid naar uitvoering,
- het (proces van het) evalueren van beleid.

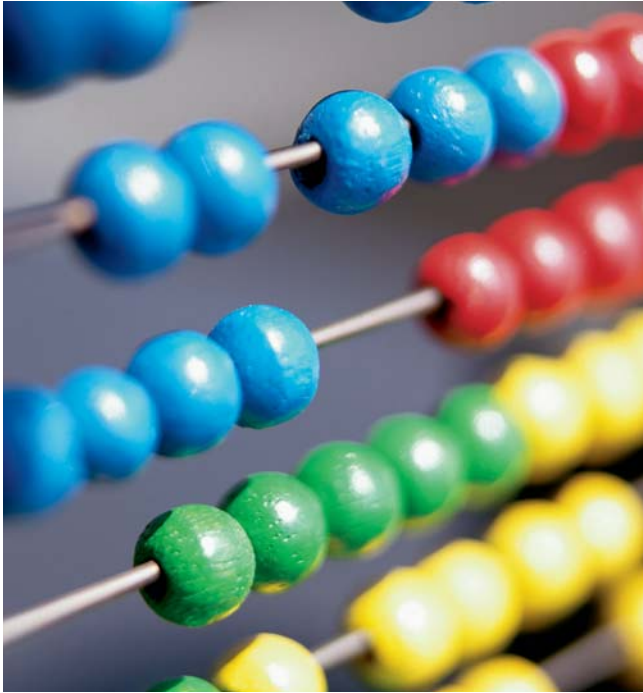
Positionering

Over de organisatorische positionering van de auditfunctie binnen de gemeente lijkt het laatste woord nog niet te zijn gezegd. Zoals gesteld heeft het college de taak om periodiek onderzoek te doen naar de doelmatigheid en de doeltreffendheid van het door hen gevoerde bestuur, wat betekent dat de internal auditmanager rapporteert aan het college van B&W, waarbij de gemeentesecretaris als aanspreekpunt fungeert. Daarbij moet niet worden voorbijgegaan aan het bestaande onderscheid tussen de politieke en de ambtelijke leiding. Dat kan geformaliseerd worden door de auditfunctie functioneel te koppelen aan het managementteam, de algemeen directeur of de gemeentesecretaris.

Rekenkameronderzoeken

Instelling van een rekenkamer

Met de instelling van de gemeentelijke rekenkamer als een aanvulling op de bestaande controlemechanismen, heeft de wetgever bedoeld het vertrouwen tussen burger en lokaal bestuur te vergroten. De werkzaamheden van de rekenkamer zullen aldus moeten uitmonden in het vergroten van transparantie en openheid van het lokaal bestuur, alsmede aan een betere verantwoording over het daarbij gevoerde beleid. Door het in de openbaarheid brengen van de rapportages van de rekenkamer zal enerzijds het



toezicht van de burger op het gemeentebestuur kunnen worden vergroot, terwijl anderzijds wordt bewerkstelligd dat de kwaliteit van functioneren van de raad, het college en het ambtelijk apparaat wordt verbeterd.

De vraag is vervolgens op welke onderzoeksobjecten de rekenkamer zich vooral zal gaan richten. Is dit de manier waarop het college invulling geeft aan haar bestuurlijke taken of kan men zich vooral richten op de feitelijke realisatie van de vastgestelde beleidsdoelstellingen? Ook is denkbaar dat de rekenkamer, gegeven de wens tot zelfreflectie van de raad, onderzoek doet naar het functioneren van de gemeenteraad.

Overigens is de rekenkamer verplicht haar bevindingen vast te leggen en een oordeel uit te spreken, met dien verstande dat gegevens en bevindingen die naar hun aard vertrouwelijk zijn niet in de rapportage mogen worden opgenomen. Binnen deze wettelijke randvoorwaarden kunnen in de praktijk qua rolvervulling bepaalde accenten worden gelegd. Omwille van de herkenbaarheid en de geloofwaardigheid dient men volstrekt duidelijk te zijn over en te handelen naar de keuze die er met betrekking tot de aard van de rol wordt gemaakt.

Een rolinvulling als het verstreken van aanvullende zekerheid verhoudt zich niet met de meer traditionele toezichthouderrol van inspecteur. In het eerste geval ligt de nadruk op het proactief geven van feedback en het leveren van verbeterpunten met betrekking tot inrichtingsvraagstukken. In de tweede situatie is de onderzoeker vooral bezig met het vaststellen of de daadwerkelijke uitvoering of transactieverwerking volgens de afgesproken uitvoeringsvoorschriften plaatsvindt.

Te maken keuzen voor de verdere invulling

Nu veel rekenkamers de eerste schreden aan het zetten zijn, doen men ook implementatiekeuzen op. De belangrijkste keuze of er

sprake is van een rekenkamer of een rekenkamercommissie, is dan al gedaan. Die keuze bepaalt mede de agenda, omdat een rekenkamer bijvoorbeeld qua rapportageregels het een en ander moet regelen, terwijl dat voor een rekenkamercommissie bij verordening al gebeurd kan zijn. De volgende thema's spelen bij de te maken keuzen over het algemeen een rol:

- het specifiek maken van visie en ambities;
- het omgaan met een begrip als onafhankelijkheid;
- de verkrijging van onderzoeksobjecten;
- het ontwikkelen van een actieplan.

Bij het uitvoeren van het eerste onderzoek doen zich vervolgens vragen voor rondom:

- het hanteren van normstellingen;
- het gebruiken van referentiekaders;
- de toepassing van control frameworks als toetsingsmiddel;
- de inrichting van het onderzoeksproces;
- het toepassen van hoor en wederhoor;
- de wijze van rapporteren.

Onafhankelijkheid

Onafhankelijkheid is een noodzakelijk middel om tot een professioneel en objectief verantwoord onderzoeksresultaat te komen. Door de wetgever is in deze onafhankelijke positie onder meer voorzien door het instellen van een benoemingstermijn van zes jaar. Zoals reeds gesteld is er in de meeste gevallen gekozen voor een structuuroplossing waarbij de rekenkamercommissie geheel of voor een groot deel uit raadsleden bestaat. In het laatste geval is ter borging van de onafhankelijkheid een extern voorzitter benoemd.

In veel verordeningen van rekenkamercommissies⁴ is, om reden van onafhankelijkheid, ook de regel opgenomen dat de leden zelf geen onderzoeken uitvoeren. In de praktijk is dit laatste, vanuit budgettaire overwegingen, nauwelijks uitvoerbaar. Dit geldt in mindere mate als de rekenkamer bij onderzoeken door ambtenaren wordt ondersteund, de kosten van die inzet komen dan niet ten laste van het budget van de rekenkamer.

Genereren van onderzoeksobjecten

De rekenkamer stelt het auditjaarplan op. Het ligt voor de hand dat bij het verkrijgen van onderwerpen de raad een belangrijke plaats inneemt. De rekenkamer zal ook onderwerpen die haar op andere wijze bereiken een plek kunnen geven. Gegeven de beschikbaarheid van aangeleverde onderzoeksobjecten zal de rekenkamer een risicoanalyse uitvoeren.

Wel zal de rekenkamer keuzen moeten maken over de aard van de onderzoeken en de breedte van het te hanteren onderzoeksterrein. Belangrijk daarbij is of de rekenkamer op drie niveaus, raad, college en apparaat, wil kijken dan wel dat juist de werkzaamheden van het college als onderzoeksobject centraal staat. Ook dient de rekenkamer vast te stellen of men zich vooral proactief gaat opstellen en men er dus belang bij heeft om al bij de beleidsvoorbereiding en planvorming toetsend te kunnen optreden, of dat men zich liever repressief opstelt.



Rapportage

De rekenkamer deelt aan de raad, het college en – indien van toepassing – aan de betrokken instelling de opmerkingen en bedenkingen mee die zij naar aanleiding van haar bevindingen en oordeel van belang acht. Deze verplichtingen staan los van de uitvoering van het onderzoek zelf, waarin hoor en wederhoor plaatshebben. Tegelijk met haar opmerkingen en bedenkingen aan de raad of het college kan de rekenkamer voorstellen doen. Deze zijn niet noodzakelijkerwijs ook deel van de rapportage. Daarin staan immers de bevindingen en het oordeel centraal. De rekenkamer zendt een afschrift van haar rapporten aan de raad en het college en – indien van toepassing – een afschrift van het rapport aan de betrokken instelling(en). De rapporten van de rekenkamer zijn openbaar. Aandacht voor publieksvoorlichting alsmede voor signalen van burgers zijn belangrijk voor een rekenkamer. Bij verordening kunnen voor de rekenkamercommissie afwijkende rapportagerregels zijn opgesteld.

Activiteitenplan

Planvorming en het opstellen van een eerste activiteitenplan ter verdere ontwikkeling en inbedding van de rekenkamer is nodig om deze tot een succes te kunnen maken. Het opstellen van een dergelijk plan heeft ook de functie van communicatiemiddel; het maakt duidelijk welke (nog niet uitgesproken) verwachtingen er mogelijk leven onder de leden van de rekenkamer over de aard van de werkzaamheden en de taak en bevoegdheden van de rekenkamer. Ook het noemen van voorbeelden van onderzoeken en het vaststellen van de methode waarop onderzoeksonderwerpen worden verkregen maken duidelijk welke beelden er bij de leden leven. Juist bij het discussiëren over de inhoud van het activiteitenplan komen de dilemma's over de te maken keuzen naar voren (zie *kader*). □

Conclusie

Langzamerhand tekent zich het beeld af hoe de rekenkamers en de rekenkamercommissies in Nederland functioneren. Uit geraadpleegde documenten zoals introductiebrochures, gepubliceerde onderzoeksrapporten en evaluatie- en verantwoordingsverslagen kan worden afgeleid dat er sprake is van een diversiteit aan opvattingen over de wijze waarop de rekenkamers dienen te functioneren.

Voorbeelden daarvan zijn de relatie tussen de rekenkamer en de raad, de mate van openheid die men tijdens een onderzoek betracht, de invulling van het begrip onafhankelijkheid, de rol die de onderzoeker vervult en de noodzakelijke competenties waarover de leden moeten beschikken.

De verscheidenheid aan opvattingen impliceert dat er keuzevraagstukken liggen bij het nader ontwikkelen en professionaliseren van rekenkamers. Het maken van die keuzen manifesteert zich vooral bij het opstellen van activiteiten- en jaarplannen. Hopelijk draagt dit artikel bij aan het meer expliciet benoemen en hanteren van de keuzemogelijkheden die zich daarbij voordoen.

Noten

1. Art. 213a.
2. Art. 81a, lid 1 GW.
3. In het vervolg van dit artikel zal steeds gesproken worden over de 'rekenkamer', ook als daar de rekenkamercommissie mee wordt bedoeld.
4. In dit geval doelen we expliciet op een rekenkamercommissie; voor een rekenkamer geldt dat deze, wettelijk, zijn eigen wijze van werken regelt.
5. Conform artikel 81i van de Gemeentewet dient de rekenkamer zelf een reglement van orde vast te stellen. Dit reglement dient ter kennisname aan de raad te worden gestuurd.
6. In art. 1 81j van de Gemeentewet is bepaald dat de raad met de rekenkamer overlegt over het ter beschikking te stellen budget; 'voor een goede uitoefening van haar werkzaamheden'.

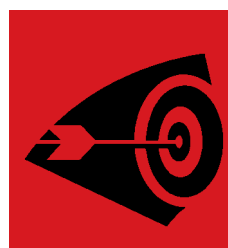
advertentie

advies
opleidingen
interimopdrachten

Management Audit Services

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

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



Jack Davidsz

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

MAS

Laat investeringen in SOx renderen

Voldoen aan sectie 404 van de Sarbanes-Oxley Act (SOx) is een arbeidsintensieve, kostbare en soms frustrerende klus. Zowel Amerikaanse ondernemingen – die de implementatie veelal achter de rug hebben – als niet-Amerikaanse ondernemingen met een Amerikaanse beursnotering ervaren dat aan den lijve. De laatste groep rondt, omdat ze uitstel hebben gekregen van de SEC, momenteel de implementatie af.

Drs. R.J. Bogtstra RA CIA en drs. J.H. Hijmans RA

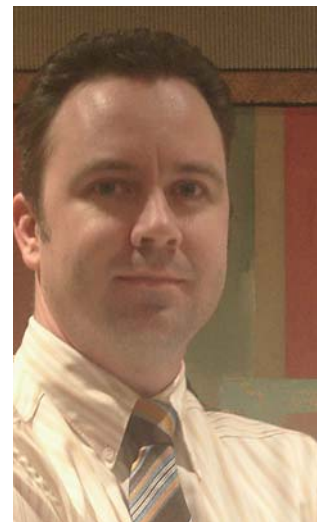
De uitdaging is om SOx nu niet van de managementagenda te laten verdwijnen, maar er juist van te gaan profiteren. De kennis en ervaring van de initiële SOx-inspanningen is namelijk een uitstekende springplank voor het realiseren van een betere business control.

SOx is voor sommige managers synoniem geworden met een kostenverslindende en frustrerende operatie. Dat heeft diverse oorzaken, zoals:

- De SOx-regelgeving ontbeerde concrete richtlijnen. Het gevolg was dat veel inspanning nodig was om de vereisten en reikwijdte van toepassing goed te doorgronden. Ondernemingen moesten het wiel vaak zelf uitvinden, hoewel de SEC gaandeweg met aanvullende toelichting kwam. Daarbij werkten zij nauw samen met externe accountants – die de SOx 404-bewering van het management immers certificeren – en gebruikten ze normen uit de standaarden voor externe accountants van de Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).
- Veel managers hebben de reeds beschikbare, bruikbare procesdocumentatie in hun organisatie overschat. De documentatie bleek vaak niet up-to-date, niet juist, niet volledig of simpelweg onder de maat. Het gevolg was dat het documenteren van de controls meer inspanning vergde dan gedacht.
- Ook de vereiste kennis en (audit)ervaring werd nogal eens onderschat. Het denken in termen van financiële rapportagerisico's, het identificeren van controls en het documenteren en testen ervan vereist specifieke competenties en ervaring die vaak beperkt of niet in de lijn aanwezig was. Tijdens de implementatie is dan ook een onevenredig groot beroep gedaan op financieel personeel, de internal auditafdeling en externe professionals.



Robert Bogtstra (boven) en John Hijmans (rechts) waren op het moment van schrijven van dit artikel beiden werkzaam bij Business Advisory Services van KPMG waar zij zich als senior managers bezighouden met SOx-testing, Controls Transformation, en Co-sourcing voor internal auditopdrachten in de groep van Jan Driessen en Jan Laan. Op het moment van verschijnen van dit nummer is Robert Bogtstra overgestapt naar Jefferson & Wells.





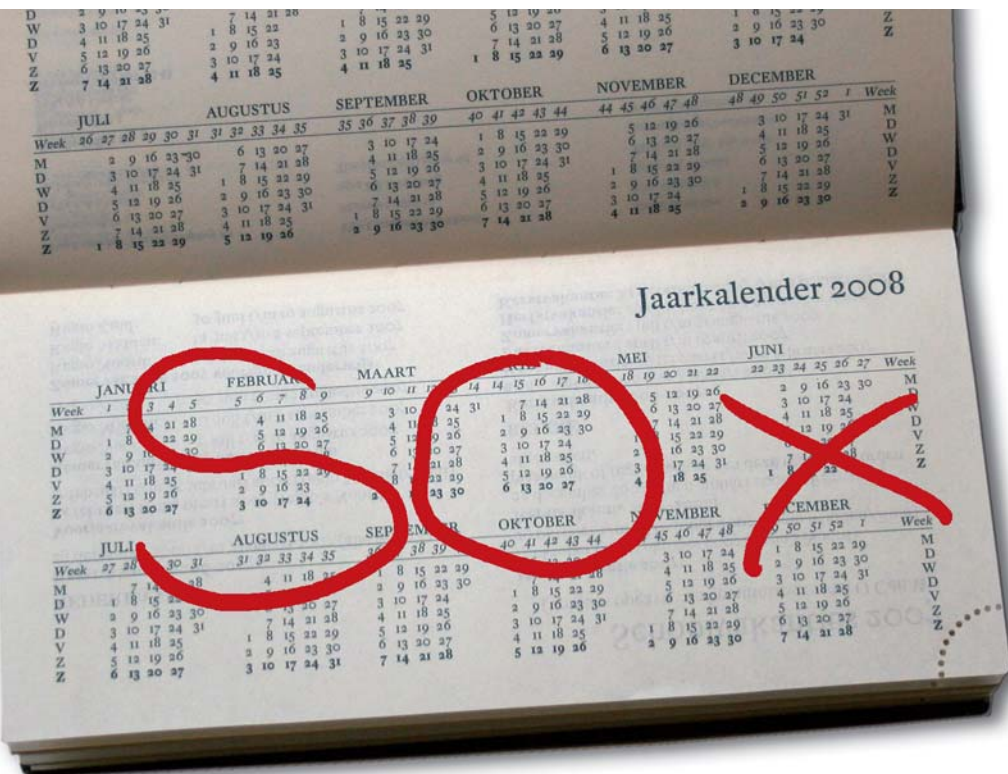
Veel bedrijven hebben gekozen voor een projectmatige, flexibele aanpak om deze factoren het hoofd te kunnen bieden. Nu de implementatie achter de rug is, dringt bij het management het besef door dat zo'n projectmatige aanpak vanuit het oogpunt van kosten, efficiency en risico's voor de komende jaren niet te handhaven is. Zij wil SOx borgen in de bedrijfsprocessen en er het liefst ook de vruchten van plukken.

Van SOx naar business control

Die vruchten plukken is niet eenvoudig. Een SOx-implementatie leidt niet vanzelf tot efficiëntere en effectievere business controls, beter risicomanagement en een reductie van de kosten van

- het updaten van de controls portfolio;
- het testen van de controls;
- het rapporteren van de resultaten.

Vervolgens moet het complianceproces worden belegd in de organisatie. De uitdaging daarbij is mensen bewust te maken van het nut en de noodzaak van controls. Zij moeten zich verantwoordelijk gaan voelen voor controls en in hun dagelijkse werkzaamheden resultaten van de uitgevoerde controls vastleggen. Zonder adequaat veranderingsmanagement is dit niet mogelijk. Het management zal hier dan ook continu aandacht aan moeten schenken, intensieve training en workshops organiseren en zorgen voor de juiste cultuur en volwassenheid in de organisatie.



Fase 2. Het optimaliseren van het SOx-complianceproces

Fase 2 richt zich op het verbeteren van de efficiëntie en effectiviteit van het complianceproces. Daarbij gaat bijzondere aandacht uit naar de controls portfolio. Door de controls portfolio kritisch te analyseren ontstaan vaak mogelijkheden voor een reductie van de kosten van de controls. Handmatige controls blijken dan te kunnen worden geautomatiseerd of detectieve controls kunnen worden vervangen door preventieve controls. Ook kan het aantal controls veelal worden gereduceerd door slim te combineren.

In dit kader verwijzen wij ook naar het artikel van Demmeri en Swinkels in *Audit Magazine*, nummer 1-2006, waarin is aangegeven hoe door nadrukkelijker te steunen op company level controls een efficiënter SOx-proces kan worden uitgevoerd. De analyses in deze fase monden uit in een concreet actieplan om de

controls, maar vergt een fasegewijze aanpak. En een dergelijke aanpak vereist weer het commitment van het management. Wij onderscheiden drie fasen die leiden naar waardecreatie uit de SOx-implementatie.

Fase 1. Het inbedden van het SOx-complianceproces

SOx hoort thuis in de reguliere bedrijfsprocessen en is geen separate activiteit. Managers moeten dus nadenken over hoe zij het complianceproces transformeren van een projectaanpak naar een procesaanpak. Alleen dan kunnen bedrijven blijven inspelen op de continu veranderende interne en externe (sterk gereguleerde) omgeving. Deze fase begint met het ontwerpen van het gewenste complianceproces, inclusief rollen en verantwoordelijkheden. In dat proces zijn de volgende stappen te onderscheiden:

- identificatie van veranderingen (in organisatie en regelgeving);
- analyse van impact en formuleren van acties;

gewenste controls portfolio te bereiken. Het management doet er verstandig aan dit vroegtijdig af te stemmen met de accountant. Dit voorkomt eventuele discussies en onaangename verrassingen in het jaarlijkse certificeringproces.

Fase 3. Transformatie naar business controls

De voorgaande fasen leveren een adequate inrichting en verankering op van het financiële controlraamwerk, of beter het Internal Control over Financial Reporting raamwerk (ICOFR). Het management heeft SOx daarmee op een kostenefficiënte manier verankerd.

Ambitieuze managers zullen echter meer dan dat willen, en het ICOFR-raamwerk willen transformeren in een business controlraamwerk. Daardoor kunnen zij de beheersing van bedrijfsprocessen verbeteren. Dat begint bij het uitvoeren van een analyse naar bedrijfsrisico's, zowel op strategisch als op procesniveau. Centraal daarbij staan alle 'business risico's' (van strategische tot



operationele risico's), aangezien de financiële risico's immers reeds in kaart zijn gebracht. Op basis van deze risico's worden vervolgens business controls geïdentificeerd en gedocumenteerd die overeenkomstig de methodologie uit fasen 1 en 2, worden ingebed en geoptimaliseerd.

Waarom verbinden wij deze derde business control-fase zo nadrukkelijk met de voorgaande twee SOx-gerelateerde fasen? Omdat het gaat om het benutten van 'het moment'. De implementatie van SOx levert een schat aan kennis, ervaring, tools en draagvlak op in de organisatie. Dat biedt mogelijkheden voor een enorme efficiëncyslag.

kenen zullen zich moeten gaan gedragen als eigenaar van deze verantwoordelijkheden en bevoegdheden.

De CEO en CFO zijn hierbij eindverantwoordelijk. Ook directeuren van organisatieonderdelen, de internal auditfunctie, proceseigenaren en controlspecialisten spelen een belangrijke rol, evenals uiteraard alle werknemers die controls uitvoeren.

Infrastructuur en IT

Een afgewogen mix van handmatige en IT-controls is van belang, zowel voor een volwassen SOx-proces als voor een breed business controls-proces. Ook bij het faciliteren en optimaliseren van

het controls compliance-proces is IT-ondersteuning van belang. Op de markt is diverse ondersteunende software beschikbaar voor het ontwerpen, documenteren en testen van controls.

Processen

Controls moeten een organisatie helpen om

doelstellingen op een effectieve en efficiënte manier te behalen. Deze doelstellingen wijzigen echter voortdurend, evenals risico's en controls. Daarom moeten er processen zijn om tijdig te signaleren dat het nodig is om procesdocumentatie te updaten. Ook rond het signaleren van ineffectieve controls of onafgedekte belangrijke risico's moeten processen worden ingericht. Dat geldt ook voor het oplossen van niet-effectieve controls en voortgangsrapportages.

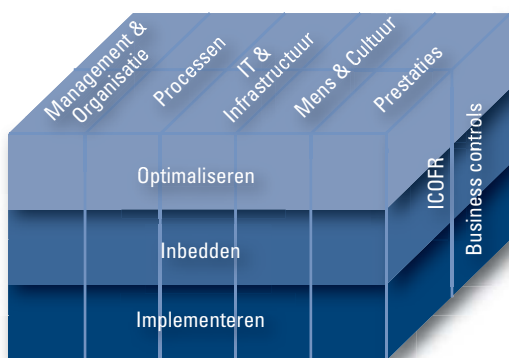
Mens en cultuur

Een optimale business control valt of staat uiteindelijk met mensen. Alleen als alle betrokken medewerkers zich bewust zijn van het belang van een optimale business control, ontstaat daarvoor ruimte. De cultuur van een organisatie draagt voor een groot deel bij aan het controlebewustzijn van mensen. Ook is het van groot belang mensen voortdurend op te leiden en te trainen. □

SOx is voor sommige managers synoniem geworden met een kostenverslindende en frustrerende operatie

Impact op de organisatie

Wie optimale toegevoegde waarde wil halen uit de voorgaande fasen, moet alle aspecten van een organisatie betrekken bij de aanpak. Alleen dan kan een organisatie optimaal beheerst worden en kunnen bedrijfsprestaties, in termen van kostenreductie, verbeteren. Het gaat hierbij om de aspecten 'Management en organisatie', 'Infrastructuur en IT', 'Processen' en 'Mens en cultuur'. We illustreren dat per aspect met een paar voorbeelden. De samenhang tussen de beschreven fasen, de relevante organisatieaspecten alsmede de objecten van verbetering (ICOFR en business controls) zijn weergegeven in *figuur 1*.



Figuur 1. Beyond SOx-kubus

Management en organisatie

Het inbedden van het SOx-complianceproces in de organisatie vergt het helder maken van verantwoordelijkheden en bevoegdheden. Er moet helder over worden gecommuniceerd en betrok-

Conclusie

Het is zonde als energie en het momentum van de SOx-implementatie nu verloren gaan. Bedrijven doen er goed aan alles in het werk te stellen ook daadwerkelijk te gaan profiteren van de intensieve SOx-inspanningen die zij al achter de rug hebben. De opgedane kennis en ervaring moeten worden ingezet voor een optimalisatie van het SOx-proces en voor de transformatie naar een optimale business control. Alleen dan is SOx geen verspilde energie, maar kan het zich juist ontwikkelen tot een waardevolle investering.



assurance²

Getting you there.

FORTIS 

Fortis is een internationale financiële dienstverlener op het gebied van bankieren en verzekeren. Wij bieden onze particuliere, zakelijke en institutionele klanten een breed pakket van producten en diensten via de eigen kanalen, in samenwerking met het verzekeringsintermediair en via andere distributiepartners. Fortis behoort tot de twintig grootste financiële instellingen van Europa.

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

Ben jij de **senior auditor / assistant audit manager** die assurance kan geven aan top management van Fortis?

Je functie

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

Wij bieden

Je vindt bij FAS een plezierige werkomgeving die hoge eisen stelt, maar waarin je kwaliteiten en initiatieven goed tot hun recht komen. Daarnaast bieden wij je een uitdagende omgeving waarin professionaliteit centraal staat. Bij Fortis zijn voldoende mogelijkheden om door te stromen. Dit ondersteunen wij door de vele opleidingen die we bieden. De arbeidsvoorwaarden worden vastgesteld op basis van de Fortis Bank CAO met een aantrekkelijke honorering en een uitstekend pakket aan secundaire en tertiaire arbeidsvoorwaarden.

Je profiel

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

Interesse?

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

Tabaksblad geeft aan dat een internal auditor belangrijk is

Het zevende IA Seminar stond in het teken van de veranderende rol van de internal auditor. Het verslag van dat seminar werd onlangs uitgereikt aan Jean Frijns. Bij die gelegenheid zei Frijns dat hij zijn beeld van de internal auditor na het seminar had moeten bijstellen. "Je hebt iets uit te leggen als onderneming als je geen internal audit hebt."

A. Gras

Internal auditors realiseren zich steeds meer dat ze van belang zijn voor een goed functionerend corporate governance-systeem. Om invloed te hebben op de precieze inhoud van de Code Tabaksblad zullen ze zich meer dan ooit actief moeten profileren. Dat was een van de belangrijkste conclusies van het IA Seminar, dat jaarlijks wordt georganiseerd door Deloitte, de laatste drie jaren in samenwerking met het IIA.

Wim Eysink, partner bij Deloitte: "Wat deze bijeenkomst duidelijk heeft gemaakt is dat we zelf het initiatief kunnen nemen om te bepalen hoe we over belangrijke zaken denken. We kunnen wel degelijk vanuit een eigen visie optreden als sparring partner. Die visie moeten we verder uitwerken en er ook actief aandacht voor vragen."

Ondersteunen commissie Frijns

Heiko van der Wijk van het IIA legde Frijns het volgende voor: "Er moet gediscussieerd worden over de taakhoud van de internal audit-functie. Tot voor kort gebeurde dat helaas alleen in de eigen gelederen, of hooguit met een geïnteresseerde cfo of ceo. Maar de discussie wordt inmiddels breder gevoerd in de bedrijven. Er wordt ook geïnvesteerd in de functie. In dat opzicht zou het deelnemen van het beroep aan de Monitoring Commissie een uiting zijn van het toegenomen belang van internal auditing. Het IIA realiseert zich dat het lastig is om algemene uitspraken te doen over internal auditing, vanwege de verscheidenheid aan bedrijven waar een internal audit-dienst aanwezig is. Het illustreert wel dat een internal audit-functie adaptief hoort te zijn. Internal auditors moeten kunnen inspelen op de behoeften en omstandigheden van een organisatie."

Het rapport geeft, volgens Van der Wijk en Nanning van der Hoop

(directeur IIA), een aantal goede voorzetten over de rol van de internal auditor. "Zo staat er dat de internal auditor een belangrijke rol heeft bij het vormgeven van good governance. Een internal auditor kent immers zowel het bedrijf als de mensen. Bovendien vervult de internal auditor een belangrijke functie in het geheel



V.l.n.r.: Heiko van der Wijk (bestuur IIA), Jean Frijns (Monitoring Commissie) en Wim Eysink (Deloitte).

van de risicobeheersing. Denk bijvoorbeeld aan de vraag of de compliance zodanig is georganiseerd dat die naleving afdwingt. Juist hierbij komt een belangrijke competentie van de internal auditor aan bod: het uitvoeren van operational audits. Hoe breed de taakhoud is hangt in hoge mate af van de kennis, ervaring en competenties die de internal audit-functie in huis heeft. Het IIA is van mening dat een goed beschreven kern van de functie en taakhoud tot algemeen geldende regels of uitspraken voor een internal audit-functie kan leiden. In dat opzicht willen wij de commissie Frijns graag ondersteunen."



Beeldvorming

Frijns over de rol van de internal auditor. “Zelf dacht ik voor het seminar dat de internal auditor een soort afgeleide was van de externe accountant. Dat beeld heb ik moeten bijstellen.” Hij zei dat de internal auditor vooral een taak heeft bij het ondersteunen van het bestuur in het nemen van verantwoordelijkheid. “De monitoring commissie maakt zich zorgen over de manier waarop het in control statement wordt geoperationaliseerd. De naleving van het statement neemt toe, maar dat is in veel gevallen puur in formele zin. Het is niet de bedoeling dat de raad van bestuur zich kan verschuilen achter de externe accountant. Raden van bestuur nemen nog onvoldoende hun eigen verantwoordelijkheid. Het bestuur is verantwoordelijk voor een goede inrichting van het proces, voor de monitoring daarvan en voor de audit, zodat ze zelf weet of de zaken goed in elkaar zitten. Je hebt dus als onderneming iets uit te leggen als je geen internal audit hebt.”

Uitspraken van cfo's over internal audit

Maatje van de RvC

“Ik ben er niet voor dat internal audit een zelfstandige positie krijgt tegenover de auditcommissie. Als er dingen fout gaan moet de internal auditor kunnen zeggen: ‘ik meld mij nu bij de president-commissaris’. Maar als je een reguliere lijn hebt tussen internal audit en de auditcommissie krijg je een soort staat binnen de staat. Daar moet je heel voorzichtig mee zijn, anders weet de internal auditor niet meer wie zijn baas is. Naar mijn mening is je baas degene die je salaris betaalt. De internal auditor moet niet het maatje worden van de raad van commissarissen.”

Balletdancerses

“Ik zie een transformatie van een klassieke operazangeres die massief aanwezig is naar een lenige balletdancerses die in staat zal moeten zijn om een spagaat te maken. De spagaat heeft te maken met het verstrekken van zekerheid aan de toezichthouder en aan de raad van commissarissen. Maar aan de andere kant ben je meer dan ooit het instrument van het management, om ervoor te zorgen dat zaken die we met elkaar afspreken worden nageleefd. Dat noem ik een spagaat. De auditcommissie wil dat er geen operationele targets in de verklaring staan die in tegenspraak zijn met datgene wat als primaire verantwoordelijkheid wordt gezien: het afleggen van verantwoording aan de buitenwereld. Daar heeft de auditcommissie een instrument voor nodig dat zekerheid geeft, namelijk de internal auditor. Ik heb zelf echter meer de behoefte om te kijken of er gebeurt wat we hebben afgesproken. Daar heb ik de internal auditor voor nodig.”

Instrument van het management

“De internal auditor moet fungeren als een verlengstuk van het management en de advisory board. Een internal auditor is per definitie niet echt onafhankelijk. Internal audit is een instrument van het management. Maar als verlengstuk van het management moet ze bij de verschillende business units wel voldoende mandaat krijgen, om daar onafhankelijk te kunnen optreden en ondersteuning van de cfo te hebben.”

Verplicht stellen IAD?

Wim Eysink merkte op dat internal audit een belangrijke functie heeft als vertaler van corporate governance naar internal governance. Hij vroeg zich af of elke zichzelf respecterende beursgenoteerde onderneming niet een internal audit-afdeling moet hebben. Zou een internal audit-dienst niet gewoon verplicht gesteld moeten worden? Frijns heeft daarover zo zijn twijfels: “Een legitieme discussie, maar zonder feitelijk bewijs is het buitengewoon moeilijk voor de commissie om iets tot best practice te verklaren. Is er onderscheid te maken tussen ondernemingen met en zonder IAD, en draagt een goede IAD nu inderdaad bij aan een betere internal governance?” Hij verwees naar de ervaringen met de vennootschapssecretaris, waar de commissie Tabaksblat zich sterk voor maakte. “De secretaris van de vennootschap heeft twee hoofdtaken: het ondersteunen van de raad van commissarissen en ervoor zorgen dat de onderneming zich houdt aan de relevante regelgeving. Het blijkt dat dit een van de bepalingen is die vooral door kleine ondernemingen het vaakst niet wordt toegepast. Als reden geven ze dan op dat het te duur is of niet bij ze past. Dat verbaast me zeer, zeker als je bedenkt dat de vennootschapssecretaris ook andere taken mag uitvoeren. Het gaat erom dat die functie geormerkt is.”

Aandacht code voor internal auditor

Frijns vond dat de Code Tabaksblat, ook zonder de IAD verplicht te stellen, het belang ervan wel erkent: “Tabaksblat geeft aan dat een internal auditor belangrijk is en toegang moet hebben tot de auditcommissie. De verantwoordelijkheid voor good governance ligt bij de onderneming zelf. Die ligt niet bij de externe toezichthouder en niet bij de externe accountant. Vanuit die filosofie die ik volstrekt onderstreep, worden buitengewoon vriendelijke dingen gezegd over de internal auditor.”

Moet diens positie worden versterkt? “Ik heb daar in de commissie over gesproken. De algemene opinie is dat de functie van internal audit eerst duidelijker moet zijn uitgekristalliseerd voor de commissie de aanbeveling doet om in de nieuwe code de rol van de internal audit te verzwaren. Het zou wel passen in onze huidige filosofie om de verantwoordelijkheid van het bestuur te benadrukken.”

Aansprakelijkheid

Frijns wees erop dat een zwaardere positie ook een keerzijde heeft. “Als je de internal audit-functie als een specifieke vennootschappelijke functie neerlegt, dan hoort daar ook aansprakelijkheid bij. Een extern zichtbare functie kan niet zonder *legal accountability*. Dan geldt hetzelfde als voor de vennootschapssecretaris, want dat is wel gedefinieerd als een functie. En die kan dus zo nu en dan tegen de raad van bestuur zeggen: ‘u kunt niet schrijven dat u in control bent, want er zijn veel te veel risico’s die u niet hebt afgedekt’. Dat is de andere kant van de medaille. Verantwoordelijkheid betekent ook verantwoording.” □

Het verslag van het zevende IA Seminar, ‘Anticiperen op de toekomst’, is te verkrijgen bij IIA Nederland (www.iaa.nl) en bij Deloitte. Het bevat de volledige tekst van de speech die Frijns als gastspreker hield, een weergave van de discussies over diverse toekomstscenario's en uitspraken van cfo's uit verschillende disciplines over de rol van internal auditors.

Huisvesting en bezetting bureau

In *Audit Magazine* 2-2006 werd u op de hoogte gebracht van de voorgenomen verhuizing naar Utrecht. Het zal u echter niet zijn ontgaan dat de verhuizing van het IIA-bureau niet heeft plaatsgevonden. Het bestuur heeft inmiddels na rijp beraad besloten de huisvesting van IIA binnen het pand van het NIVRA te continueren, waarbij afspraken zijn gemaakt over en verbetering van de serviceverlening. Voor komend jaar wordt hiervoor een Service Level Agreement met het NIVRA gesloten. De overstap naar eigen administratiesystemen voor de leden, cursussen, financiën en de website vindt wel doorgang. Er wordt naar gestreefd begin 2007 op de nieuwe systemen over te gaan.

Zowel Lilian Aarse als Carolina Elferink verlaten dit najaar, om verschillende redenen, het IIA-bureau. De laatste werkdag van Lilian was 14 november jl. De laatste werkdag van Carolina Elferink is rond half december aanstaande. De wervingsprocedure voor twee nieuwe managementassistenten loopt.

Nieuwe leden VRO

- R.W. Koelemij AA EMIA, Ordina Finance bv, 26 juni 06
- D.H.H. Veldhuyzen, Koninklijke Vopak nv, 26 juni 06
- M. van der Velde EMIA, ABN Amro Bank nv, 26 juni 06
- Drs. R.J. Spruyt, Deloitte Accountants bv, 5 sept. 06
- L. de Wijs EMIA, Kadaster, 5 sept. 06
- Drs. J.C.C.M. Deckers, UWV, 5 sept. 06
- Drs. O.J.B. Schmitz EMIA, UWV, 5 sept. 06
- Drs. E. Ganzevles-Roskam EMIA, Connexion Holding nv, 5 sept. 06
- B. van den Berk EMIA, ISC, 13 sept. 06
- J.M. Plantinga, AKZO NOBEL, 3 sept. 06

Jaarlijkse GAIN-dag

De jaarlijkse GAIN-dag, waar alle deelnemende bedrijven spraken over de resultaten van de enquête van het afgelopen jaar vond in een feestelijke setting bij de Nederlandse Spoorwegen plaats op 5 oktober jl.

Nieuwe individuele leden IIA

- | | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> • Drs. R.S. Adema-Steenwijk AA RA, Audit Service Rotterdam, Gewoon • W.F. Baars, Van Lanschot Bankiers nv, Geassocieerd • Drs. E.R.M. van den Berghe, CWI, Geassocieerd • E.J. Blonk be, Sun Chemical, Geassocieerd • M. Bonninga Msc, Ernst & Young, Geassocieerd • Drs. J.J. Broer-Meloen, NIBC Bank nv, Gewoon • Mw. O.M. van Brouwershaven, De Friesland Zorgverzekeraar, Geassocieerd • Drs. R. van Dijk RE RA, DSB Bank, Gewoon • Drs. N. Eyssen RA CIA, Vodafone Libertel nv, Gewoon • Mw. C. Fokke, ACS, Geassocieerd • J.P. van de Guchte RA, Van Lanschot Bankiers nv, Gewoon • A.R. Icario RA RE, Vodafone Libertel nv, Gewoon | <ul style="list-style-type: none"> • Drs. W.A.J. van Loon RA, Protiviti, Gewoon • F.P. Markesteijn, Ministerie van Economische Zaken/Staatstoezicht op de Mijnen, Geassocieerd • R. Meinders, Richard Meinders Project- en interimmanagement, Geassocieerd • Drs. J.A. Mosselman RA, NIBC Bank nv, Gewoon • W.A.J. Nijdam CIA CISA, Philip Morris Holland bv, Gewoon • D.J. O'Regan BA Msc CIA FCA, Organisation for the Prohibition of Chemical Weapons, Gewoon • M. Pennings bc, Univé Zorg, Geassocieerd • H.J.J. van Rijn, Agis Zorgverzekeringen, Geassocieerd • A. Zidan, PCS Consulting International bv, Gewoon |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|



Rapport 'Anticiperen op de toekomst'

Op 25 oktober jl. werd het eerste exemplaar van het uiterst informatieve rapport 'Anticiperen op de toekomst - de veranderende rol van de internal auditor' naar aanleiding van een seminar afgelopen voorjaar met hoofden internal audit, georganiseerd door Deloitte en IIA, aangeboden aan Jean Frijns, de voorzitter van de Monitoring Commissie Corporate Governance. Het volledige rapport is beschikbaar op de IIA-website.

Internationale Conferentie 2007

De activiteiten rond de organisatie van dit mega-evenement volgend jaar in Amsterdam nemen in alle hevigheid toe. De website www.iaa2007.com is verder opgetuigd met informatie over hotelaccommodaties en het social delegates-programma. Ook het inhoudelijke programma is in grote lijnen klaar. Er blijkt grote belangstelling onder sponsors en exhibitors om zich tijdens de conferentie te profileren. Daarnaast worden er ook afspraken gemaakt met de grote IAD's. Met betrekking tot de marketing werd het afgelopen half jaar een aantal grote buitenlandse conferenties bezocht om de deelnemers daar warm te maken voor een bezoek aan Amsterdam. Al heel wat leden hebben zich aangemeld om als vrijwilliger hun steentje bij te dragen aan de activiteiten tijdens de conferentie, maar er zijn er nog veel meer nodig, dus geef je op!

Nieuwe groepsleden IIA

- KPN
- UWV



5 oktober 2006, IIA Benchmarkdag

Dit jaar was de NS de gastheer, in de persoon van Dick Snel, directeur Corporate Audit van de Nederlandse Spoorwegen. Het NS Trefpunt aan de Laan van Puntenburg 100 in Utrecht bleek een prima locatie. Een grote hal waar van alles te zien is over (uiteraard) treinen en uniformen. Bij elk treinstel stonden poppen in de kleding die in de betreffende perioden gedragen werd door conducteurs en machinisten. In de hal een prachtig auditorium waar ieder een plekje vond en de presentaties kon volgen.

Uitstekende opkomst

De opkomst was uitstekend. Hans van Hoogenhuyze, voorzitter van de commissie GAIN was dan ook zeer tevreden. Bas Hendriks van de afdeling Corporate Audit van de NS ontpopte zich als een uitstekende ceremoniemeester en hield er oog op dat ieder zich aan de hem toegewezen tijd hield. De middag werd door hem op een ontspannen manier aan elkaar gepreparaat. Na een welkomstwoord en inleiding over de NS door Dick Snel, deed Hans van Hoogenhuyze verslag over GAIN algemeen en de bevindingen GAIN over 2005, met name over de verwachtingen en taken van de auditafdeling. Daarna sprak Filip den Eerzamen van Vopak over Dutch Trade, Industry & Services, gevolgd door John Bendermacher van Robeco die de ervaringen van de Special Group Financials presenteerde. Hans van Hoogenhuyzen nam hierna het woord weer over en sprak nogmaals over de GAIN-bevindingen 2005. Ditmaal kwamen aan bod het profiel van medewerkers, aangetroffen best practices en enkele productiviteitsratio's. Na het verhaal van Johan Feijen van de Rabobank over de bevindingen van de GAIN Round Table van 17 november 2005 was het pauze en werden we getrakteerd op koffie met verschillende soorten cakejes. Men vond elkaar in de gezellige koffiehoeke van het Trefpunt. De gelegenheid tot netwerken werd daar ook gelijk benut. Sommigen gebruikten de tijd om de nodige telefoontjes te plegen. De treindelen die in de hal tentoongesteld waren, kwamen daarbij soms prima van pas.

Middagprogramma

Rond half vier opende Frank van der Noll van Biomet het tweede deel van deze middag. Hij presenteerde de bevindingen van de GAIN Round Table van 22 december 2005. Na hem was het de beurt aan Reinout Hoogendoorn van de Nederlandse Waterschapsbank. Reinout bracht iedereen op de hoogte van de bevindingen van de GAIN Round Table van 21 juni 2006. Hans van Hoogenhuyze sprak hierna over het profiel van CAE's en hun communicatie met het auditcomité, afgeleid van de bevindingen GAIN over 2005.

Vervolgens was het woord aan Thijs Smit van SNS Reaal. Nadat hij zijn ervaringen met GAIN had verwoord, gaf hij als voorzitter van het algemeen bestuur van IIA Nederland een update over IIA. Daarbij kwam natuurlijk ook de naderende Internationale Conferentie ter sprake die in juli 2007 in Amsterdam plaatsvindt.

Tegen vijf uur werd de bijeenkomst afgesloten door Hans van Hoogenhuyze. Ook nu werd de gelegenheid tot netwerken door iedereen aangegrepen, dit onder het genot van een drankje en een hapje.

We kunnen mede dank zij de NS, terugblikken op een zeer geslaagde en gezellige bijeenkomst.

Lilian Aarse



UNIVERSITEIT VAN AMSTERDAM

Jubileumviering Executive Master of Internal Auditing

Wie is er nu precies de baas van de internal auditor? Is hij in hoofdzaak een adviseur of een controleur? Zou hij wellicht zelfs strategische veranderingen moeten toetsen? En is de in control-verklaring misleidend?

Deze en andere onderwerpen bleken veel voer voor discussie op te leveren tijdens de viering van het tienjarig jubileum van de opleiding Executive Master of Internal Auditing (EMIA) in het Tropenmuseum op 7 september jl. Een panel van deskundigen – onder meer auditors, bedrijfsleven, toezichthouders – zorgde samen met circa 150 geïnteresseerden in de zaal voor een inspirerende en boeiende middag die werd afgesloten met een buffet en een optreden van Boom Chicago. Zo konden eventuele scherpe randjes van de discussie met een goed glas worden afgerond. Letterlijk of figuurlijk.

Groeiend belang

Eén ding werd duidelijk: dát het belang van internal audit de afgelopen jaren groeide, daar kan vrijwel niemand het mee oneens zijn. De boekhoudschandalen hebben hun uitwerking niet gemist en de aandacht voor interne beheersing is gegroeid. De toegenomen aandacht is dus goed nieuws voor de opleiding die zich jaar in jaar uit mag verheugen in veel belangstelling.

Een deel van de discussiepunten is terug te vinden in het boekje 'Anderen aan het woord, reflecties op internal auditing', waarin onder meer interviews met deskundigen van binnen en buiten het vak zijn opgenomen, variërend van ceo's, cfo's, toezichthouders, beroepsorganisaties, wetenschappers tot aan hoofden van internal audit-afdelingen, wat een aardig inkijkje oplevert:

- Hoewel in de praktijk procesvoering vaak het beoogde object van audit is, zien managers juist het reflecteren op strategie en



UNIVERSITEIT VAN AMSTERDAM

richte procesvoering nauwgezet tegen de daarvoor geldende standards wordt afgemeten, en waarbij het oordeel van de auditor veelal in een rating wordt uitgedrukt.

Diversiteit

Dit is slechts een selectie van de beelden die óns zijn opgevallen. Eén ding is zeker, de diversiteit scherpt de geest en biedt voldoende ruimte om de komende jaren nader onderzoek te doen.

Dat onderzoek zou mogelijk kunnen leiden tot maatwerkoplossingen voor het positioneren en invullen van de auditfunctie. Zodat deze een plek krijgt die het management ervan verwacht, die de toezichthouder geruststelt en die recht doet aan de wens van veel auditors om een professionele en geloofwaardige rol als raadgever te vervullen. Wilt u het boekje bestellen (€10), neem dan contact op met het secretariaat: 020-5254209.

- planvorming als dé opgave voor auditors.
- Een paar geïnterviewden meenden dat audit zich te veel vereenzelvigd met de wensen van toezichthouders. Dat leidt tot een inperking van risico's binnen de bedrijfsvoering, zodanig dat daardoor de noodzakelijke dynamiek in de bedrijfsvoering wordt geschaad. Hoezo *principles* versus *rules*?
 - Velen bepleiten een integraal karakter van internal auditing. Daarmee duidt men op het proactief auditen van strategische onderwerpen, richtinggevend projecten en (IT-)protocollen. Er is zelfs de wens de kwaliteit van het anticiperend vermogen van de leiding continu te auditen.
 - Er is een duidelijk verschil tussen de in Nederland vermaarde interne accountantsdienst met dito groep aan auditspecialisten en de promotie van de op Angelsaksische leest geschoeide kleinschalige auditgroep van bedrijfskundig geschoolde en managerial ervaren onderzoekers. In de laatste situatie komt schrijnend naar voren dat het beroep van internal auditor zeer discutabel beïnvloed kan worden door reglementering van het externe accountantsberoep.
 - Duidelijk is dat de positie van de internal

- audit-functie toe is aan een heroverweging, vooral omdat gremia als de raad van commissarissen, het audit committee, de raad van bestuur en de cfo invloed menen te moeten uitoefenen op bijvoorbeeld het programma aan uit te voeren audits. Dit vraagstuk kan niet los worden gezien van het onafhankelijk en objectief optreden van de auditors.
- De waarschuwend vinger wordt opgestoken voor de overlap tussen risk management en internal auditing. De auditor moet in deze slechts faciliterend en redigerend opereren.
 - De internal audit-functie heeft bij toezichthouders aan belang en respect gewonnen; deze opgaande lijn moet door de beroepsorganisatie worden vastgehouden.

Men dringt aan op het excelleren van de internal auditor in zijn natuurlijke adviesfunctie, waarbij vooral het aandragen van verbeteringsvoorstellen en het bevorderen van en inspelen op het lerend vermogen van de organisatie als ultiem doel wordt gezien. Daarnaast wordt ook wel de meer controlegedreven aanpak gepropageerd, een aanpak waarbij de performance en compliancege-

PIAS doet een PAS vooruit

In *Audit Magazine* 2-2006 heeft de kenniskring PIAS (Professionele Internal Audit Solisten) zich voorgesteld. Omdat gebleken is dat deze naam al werd gebruikt is de naam veranderd in PAS. Sinds de oprichting is er veel water door de Amstel gestroomd. Kennis- en ervaringsuitwisseling hebben frequent plaatsgevonden; een eerste themabijeenkomst is georganiseerd en nieuwe plannen en bijeenkomsten staan op stapel.

De eerste themabijeenkomst met als titel Risicomanagement vond op donderdag 12 oktober jl. plaats. Na een inleiding van de dagvoorzitter Harold Hardeman hielden Petra de Bie en Karoline Muijs-de Graaf boeiende betogen over hun ervaringen met de introductie en opbouw van de auditfunctie in hun respectieve organisaties. In hun inleidingen gingen ze vooral in op de aanpak die ze hebben gehanteerd bij het initiëren en introduceren van risicomanagement; een aanpak die niet

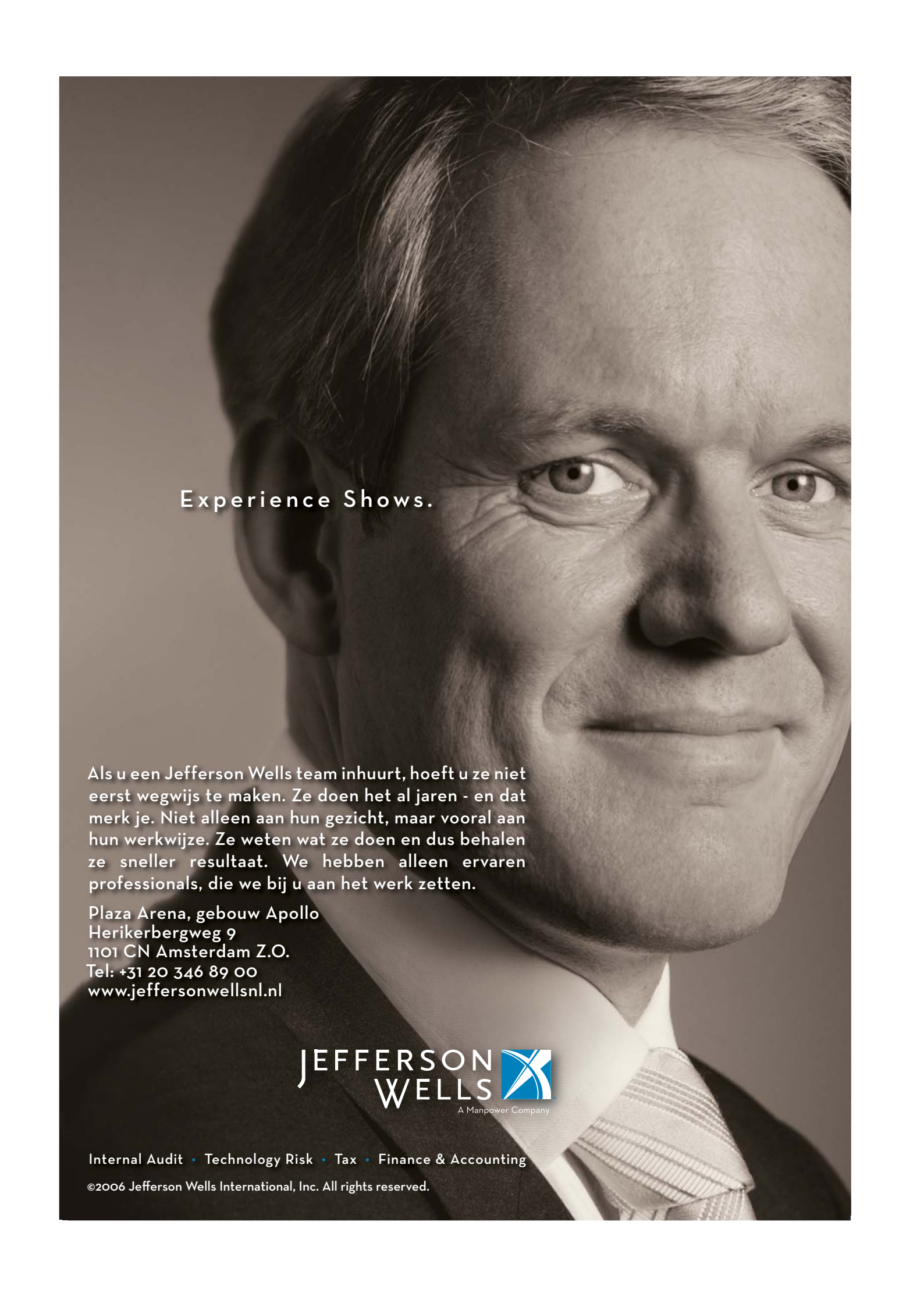
alleen geschikt bleek te zijn voor het verbeteren van de kwaliteit van sturen en beheersen van de organisatie, maar bovenal tot gevolg had dat de auditafdeling 'op de kaart werd gezet'. Tijdens en na de inleidingen werd er druk en vooral constructief gediscussieerd. Bij de afsluiting van de bijeenkomst kon dan ook worden gesproken over een boeiende en leerzame middag. Kortom: een evenement dat voor herhaling vatbaar is.

Behalve de overige kringleden Boudewijn Damsteegt, Wilbert Kooiman en Arie Molenkamp waren aanwezig Scott Chueng (Finansbank); Rocco Emmaneel (Sanoma); Wil Heijzen (Nuon); Ilja Jacobs (Provincie Overijssel); Karin Laker (Epson); Norman Lamb (AFM); Daniëlle Verschuur (HunterDouglas) en John van Wanrooij (Ahold).

Nieuwe bijeenkomst

Op 18 januari 2007 is een nieuwe bijeenkomst gepland. Het thema van deze middag

zal zijn 'Hoe ga je als kleine auditafdeling om met de beperkte capaciteit?' Het accent ligt daarbij op de wijze waarop een kleine of startende auditafdeling met het haar toegemeten beperkte budget toch voldoende capaciteit kan genereren. De bijeenkomst wordt ingeleid met een presentatie van de ervaringen die met dit vraagstuk bij Wessanen zijn opgedaan. Na de presentatie is er ruimschoots de tijd voor discussie. Belangstellenden voor deze tweede themabijeenkomst kunnen zich aanmelden bij Laetitia Schulten van de Universiteit van Amsterdam. (020-525 5327, c.l.schulten@uva.nl). Er is plaats voor maximaal vijftien personen, meld je dus snel aan. De bijeenkomst duurt van 16.00 uur tot 19.00 uur en vindt plaats op de Universiteit van Amsterdam. Na afloop is er een borrel. Te zijner tijd wordt aan iedereen die zich heeft aangemeld een uitnodiging gestuurd met het precieze programma en de routebeschrijving.



Experience Shows.

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

Plaza Arena, gebouw Apollo
Herikerbergweg 9
1101 CN Amsterdam Z.O.
Tel: +31 20 346 89 00
www.jeffersonwellsnl.nl

**JEFFERSON
WELLS** 
A Manpower Company

Internal Audit • Technology Risk • Tax • Finance & Accounting

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



Wat doet de Australische dollar?

Wie onderstaand overzicht doorneemt kan een afgewogen keuze maken over een nieuwe start in een nieuw land. Een ander land, een ander leven, maar wel hetzelfde leuke werk blijven doen? Maak uw keuze. Voor degenen die in Nederland willen blijven is een vergelijking met wat in het buitenland betaald wordt voor vergelijkbare auditors misschien wel een extra reden tot tevredenheid.

Internal Auditor

COUNTRY	Currency	Company Size	0-2 years	3-5 years	6-9 years	10-15 years	> 15 years*
Australia	AUD	S/M	35.000 - 40.000	65.000 - 70.000	85.000 - 90.000	100.000 - 110.000	160.000 - 185.000
		L	35.000 - 40.000	65.000 - 70.000	95.000 - 100.000	125.000 - 140.000	260.000 - 300.000
Belgium	EUR	S/M	30.600 - 44.540	41.760 - 62.640	48.720 - 73.080	62.640 - 83.520	66.120 - 90.480
		L	30.600 - 44.540	41.760 - 62.640	48.720 - 73.080	62.640 - 83.520	66.120 - 90.480
Czech Republic	CZK	S/M	240.000 - 360.000	360.000 - 480.000	360.000 - 540.000	480.000 - 600.000	360.000 - 480.000
		L	240.000 - 360.000	360.000 - 600.000	480.000 - 600.000	540.000 - 720.000	600.000 +
France	EUR	S/M	35.000 - 45.000	45.000 - 50.000	50.000 - 64.000	64.000 - 70.000	720.000 +
		L	35.000 - 45.000	45.000 - 55.000	55.000 - 70.000	70.000 - 85.000	85.000 - 90.000
Germany	EUR	S/M	40.000 - 45.000	45.000 - 50.000	50.000 - 63.000	63.000 - 70.000	70.000 +
		L	43.000 - 47.000	47.000 - 53.000	53.000 - 65.000	65.000 - 73.000	73.000 +
Italy	EUR	S/M	20.000 - 30.000	32.000 - 38.000	36.000 - 42.000	45.000 - 70.000	60.000 - 90.000
		L	25.000 - 35.000	32.000 - 45.000	50.000 - 60.000	60.000 - 90.000	80.000 - 100.000
Ireland	EUR	S/M	40.000 - 55.000	45.000 - 60.000	50.000 - 65.000	55.000 - 70.000	60.000 - 75.000
		L	50.000 - 55.000	55.000 - 60.000	60.000 - 65.000	65.000 - 70.000	70.000 - 75.000
Luxembourg	EUR	S/M	40.000 - 50.000	60.000 - 80.000	70.000 - 90.000	NA	NA
New Zealand	NZD	S/M	37.000 - 42.000	69.000 - 74.000	90.000 - 95.000	106.000 - 117.000	170.000 - 197.000
		L	37.000 - 42.000	69.000 - 74.000	101.000 - 106.000	133.000 - 149.000	276.000 - 319.000
The Netherlands	EUR	S/M	NA	44.000 - 54.000	54.000 - 68.500	NA	NA
		L	NA	45.000 - 55.700	55.700 - 70.000	NA	NA
United Kingdom	GBP	S/M	25.000 - 35.000	30.000 - 45.000	35.000 - 50.000	40.000 +	50.000 +
		L	24.000 - 40.000	30.000 - 45.000	40.000 - 60.000	50.000 +	60.000 +

Internal Auditor			Up to 1 year	1-3 years	Senior	Manager
United States	USD	S	35.500 - 43.250	38.750 - 52.250	49.500 - 62.500	59.750 - 75.000
		M	36.750 - 46.750	43.500 - 54.750	53.000 - 69.250	64.000 - 84.000
		L	39.750 - 46.750	47.750 - 57.000	58.500 - 76.250	73.250 - 96.000

Canadian and U.S. salaries are for 2006 only
* Total number of years working in accounting or finance

(Bron: Robert Half International)

Buluitreiking Internal/Operational Auditing

Studenten die in juni, september en oktober 2006 hun slotexamen hadden afgelegd kwamen op 11 oktober jl. naar de feestelijke buluitreiking in Hotel New York te Rotterdam. De afgestudeerden in juni 2006 zijn vermeld in *Audit Magazine* 3-2006.

De volgende studenten hebben in september en oktober hun slotexamen met succes afgelegd:

Francoise van der Borch	PricewaterhouseCoopers
Arjan Brinkman	KLM
Marja van der Burg	Ministerie van Landbouw, Natuur & Voedselveiligheid
Leon Dirks	Ministerie van VROM
Frans Jansen	Ministerie van Defensie
Remy Jansen	De Nederlandsche Bank
Manfred van Kesteren	Ministerie van Financiën
Fedde Kuperus	Interpay Nederland bv
Sharam Massoumi	PricewaterhouseCoopers
Thierry Meulenbroek	Hoogheemraadschap van Delfland
Jan Douwe Poelstra	Robeco Groep nv
Jet van Poppel	AXA Verzekeringen nv
Charles van der Spek	Ministerie van Justitie
Rene Steunebrink	RDW Dienst Wegverkeer
Anja Verburg	Ministerie van Landbouw, Natuur & Voedselveiligheid
Rob Vossen	Ministerie van Financiën
Frank Wijtenburg	Fortis Bank
Stef van Wunnik	Cap Gemini Ernst & Young
Paul van der Zwan	Rabobank Westland



Naamswijziging postinitiële opleiding EDP-Auditing in IT-Auditing

Omdat de term EDP in het vakgebied steeds minder wordt gebruikt en wordt vervangen door IT, heeft ESAA besloten om de naam van de opleiding EDP-Auditing te wijzigen in IT-auditing.

Kopjaar Internal/Operational Auditing weer succesvol van start

Voor de derde keer is het kopjaar voor afgestudeerden in Accountancy, IT-auditing en Controlling van start gegaan. Na een vijfdaagse precourse zijn 21 studenten in september in het tweede jaar ingestroomd.



Verdergaande samenwerking I/OA en IT-auditing

Na het ontwikkelen van een kopjaar voor beide opleidingen wordt gewerkt aan een verdere integratie van de opleidingen. De planning is dat volgend jaar een nieuw eerste jaar van start gaat, dat bestaat uit een gezamenlijk deel en een specialisatie in de gekozen studierichting. Hiermee wordt het proces verder vormgegeven om te komen tot een (naar keuze) driejarige opleiding tot brede auditor op het gebied van management control.

Symposium: Assurance, challenge and risk

Erasmus School of Accounting & Assurance (ESAA) Symposium 19 januari 2007

Vrijdag 19 januari 2007 vindt op de Erasmus Universiteit het eerste lustrumsymposium plaats over 'Assurance, challenge and risk'. De doelgroep bestaat uit studenten en alumni. Meer informatie is te vinden op www.esaa.nl.

www.auditing.nl binnenkort ook Engelstalig

Auditing.nl is een initiatief van de postinitiële opleiding Internal/Operational Auditing van ESAA en Auditing & Consulting Services (ACS). Auditing.nl is een interactief en dynamisch knowledge center voor en door internal auditors. Binnenkort is er ook een Engelstalige versie. Daarnaast start auditing.nl ook een uitgeverij zonder winstoogmerk die enkele boeken levert alsmede thematische bundels van materiaal van de site.

Aandachtig denken

Wil Derkse • Een levensregel voor beginners • Uitgeverij Lannoo • ISBN 90 209 4184 4

R. J. Klamer

Wat moet de manager van vandaag met de eeuwenoude regel van Benedictus? Een monnik uit lang vervlogen tijden die het een goed idee vond om op te schrijven op welke manier monniken in een klooster beter met elkaar konden samenleven. Want, stel je voor, met een aantal mannen bij elkaar wonen, alles samen doen, van eten en drinken tot godsdienst beoefenen en gewoon werken, dat moet wel fout gaan. En het ging dus ook heel vaak niet zo goed.

Wil Derkse heeft met dit boekje bewezen dat je echt kunt leren van die oude wijsheden. Elke manager, van de fabrieksopzichter in zijn omgeving van repeterende steeds terugkerende werkzaamheden tot de financieel analist die met argusogen de projecties van het nieuwste project moet beoordelen. En van de gewone, alledaagse, seculiere manager die zijn agenda overvol weet en al vele cursussen timemanagement heeft gevolgd en er eigenlijk niets mee opgeschoten is. Laat u niet misleiden door de inhoudsopgave. Die geeft de indruk dat het een somber, ingewikkeld en bijna duister boek is, maar het is een helder boek vol gregoriaanse pracht en mooie oefeningen.

Het boek moet je langzaam lezen. Dat wil zeggen, een stuk lezen, het wegleggen en later nog eens een stuk. Of eens herlezen. Om nieuwe ideeën op te doen. Iedere keer dat ik het opnieuw lees, ervaar ik opnieuw iets van 'dat wil ik ook'. Zo moet ik, dankzij het boek, elke keer dat ik iets niet helemaal afmaak denken aan de passage in het boek over het 'Pater Schretlen Effect'. 'Dat houdt simpelweg in dat ik dagelijks op zijn minst eenmaal oog probeer te hebben voor de kleine kans om zijn voorbeeld te volgen... mijn leeslampje uitdoen als ik de treincoupe verlaat'. (pag. 26). Dat is aandacht hebben voor

het kleine. Volgens Benedictus je aandacht richten op de kansen om God te prijzen of meer seculier: 'to attend en get things right'.

Een paar jaar geleden hoorde ik eens iemand zeggen dat hij veel te doen had, maar dat hij het niet druk had. Het leek mij gebabbel. Dit boek heeft me geleerd dat dit wel kan. Derkse geeft er een aanwijzing voor door te stellen dat men moet beginnen met het oefenen van vier vaardigheden. De kunst van het beginnen, de kunst van het ophouden, de kunst van de juiste houding tussen het beginnen en het ophouden en de kunst van het rekening houden met de 'seizoenen van de dag'. Het voert te ver om alle vier te bespreken, maar een toelichting op de laatste geeft aan waarom het oefenen in die kunsten belangrijk is.

De 'seizoenen van de dag' begint met de ochtend. 'Het is goed en realistisch om al aan het begin van de dag het realistische besef te hebben dat er momenten zullen zijn van slecht luisteren, ontrouw en gebrekkige respons' (pag. 116). Het is een goede gewoonte om halverwege de werkdag even de zaken neer te leggen, de rug te rechten en je opnieuw te richten op wat jij waardevol vindt. Het is immers heel gemakkelijk om te gaan afraffelen. Iedereen kent de afternoondip: het suffen boven het bureau als de dag voorbij zijn hoogtepunt is. Derkse vertaalt Benedictus' advies dan met: onderbreek dan even je werk en probeer op een of andere manier geestelijk even adem te halen. Voor het einde van de dag adviseert hij: het is goed om je werkkleding af te leggen en je te verzoenen met spanningen en falen van jezelf en anderen. Daarna krijgt de dag een andere kleur. De avondstille treedt in.

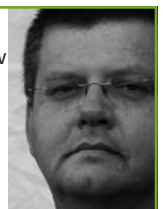
Deze simpele (denk)oefeningen maken het leven zoveel mooier en aandachtiger. Alleen al het lezen en overdenken van deze aanwijzingen (pag. 116-121) geven rust en aandacht. Het is een kwestie van psychische hygiëne om de dag aandachtig en mooi te beginnen en aandachtig en mooi af te sluiten.

Een ander aspect van de benedictijner regel is de aandacht die het heeft voor leiderschap. Leiderschap met als metafoor de 'stethoscoop', luisterend naar wat zich dieper bevindt. Niet alleen oppervlakkig luisteren, maar juist aandacht hebben voor de diepere laag. Juist dit leiden van zielen is nodig. Dat is immers waar leiderschap ten diepste over gaat. Het op een verantwoorde manier mensen (zielen) in beweging te zetten. Opvallend is dan dat de regel vooral gaat over de eigenschappen van de leider. Niet het hoe en waarom van leidinggeven maar vooral: wie is het die leiding geeft?

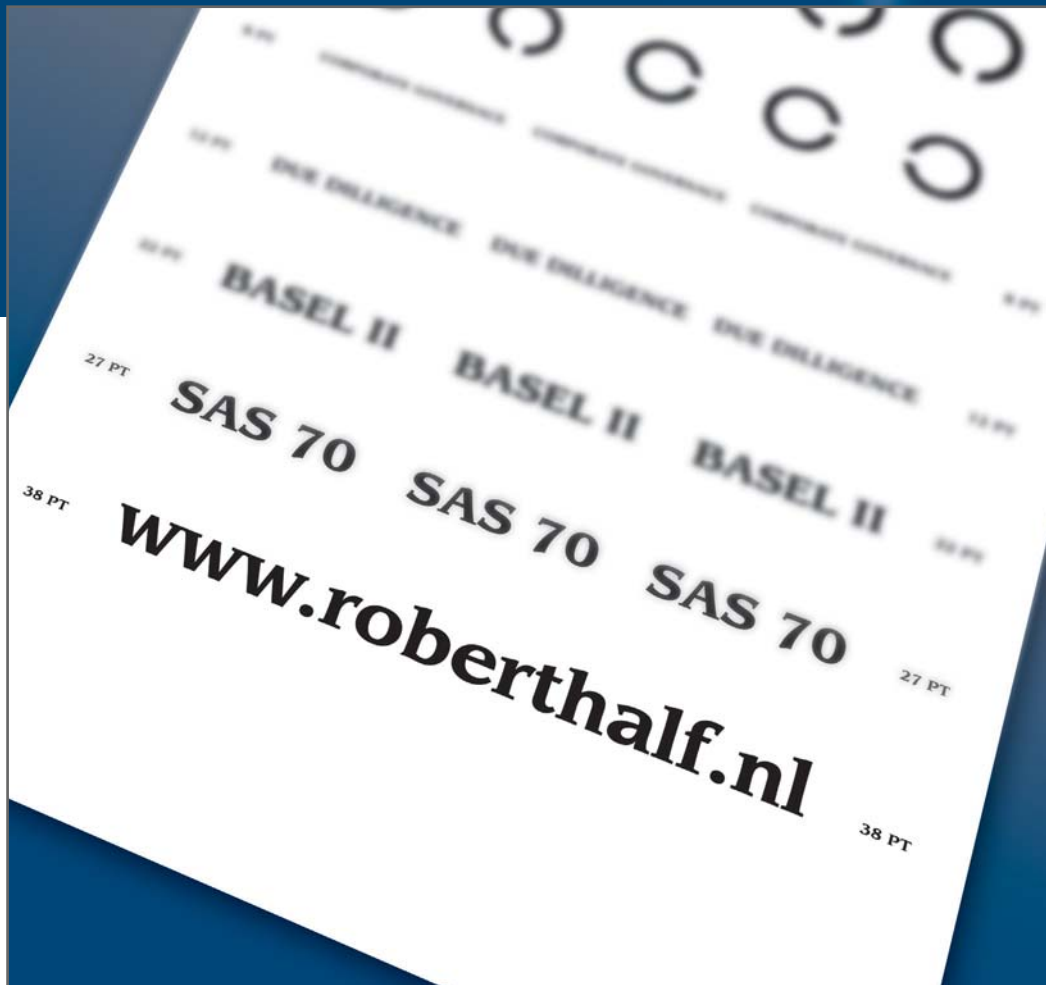
Ik ben getroffen door dit boek. Getroffen door de eenvoud en tegelijkertijd door de wijsheid waarmee het geschreven is. Het is een rustig boek. Een boek om langzaam te lezen, beetje bij beetje. Niet omdat het moeilijk is, maar omdat er veel in staat om over na te denken.

Juist nu de avonden lenger en de meeste projecten zijn gestart en in volle snelheid voortrazen. Juist nu is het verstandig om een beetje rust te nemen en om eens na te denken over wie jij eigenlijk bent. Zomaar een beginneling die nog wil leren.

Renze J. Klamer is management consultant bij Sentele bv (www.sentele.nl)
Kogge 01-04
8242 AH Lelystad
0320-231280
e-mail: klamer@sentele.nl



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



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

 **Robert Half**SM
Management Resources

Interim Financial Professionals

SOx-lite approach

Dr J.R. van Kuijk *

Rond de eeuwwisseling hebben enkele smaakmakende financiële schandalen zich aan ons geopenbaard. Met name in de VS leidde dit tot een heftige reactie van de wetgever. Wetgeving die onder andere gericht is op de verbeteringen van het interne controlesysteem binnen ondernemingen, de controle van externe accountants en de te publiceren informatie door ondernemingen.

Toch is naar mijn mening de pen in het wetboek behoorlijk uitgeschoten toen de Sarbanes-Oxley-wetgeving werd opgesteld. De wetgeving heeft niet alleen geleid tot transparantie, maar vooral ook hoge out-of-pocket-kosten voor beursgenoteerde ondernemingen. En ondanks deze extra investeringen heeft de toegenomen transparantie tot overmaat van ramp niet gezorgd voor waardecreatie. Zo becijferde Zhang in 2005 dat de SOx-wetgeving heeft geleid tot een daling van de totale marktwaarde van onderneming van circa \$ 1.400 miljard. Je zou dit kunnen zien als de feitelijke kostprijs van SOx-wetgeving. Eigenlijk een vreemde zaak aangezien SOx er juist voor moest zorgen dat alles veel beter werd.

Bij dit ongewenste effect is het voor de grootste kapitaalmarkt in de wereld overigens niet gebleven. Van oudsher willen ondernemingen aan de NYSE genoteerd zijn omdat hier het meeste geld opgehaald kan worden bij IPO's en nieuwe aandelenemissies. Toch ziet men in de VS nu ook dat bedrijven steeds meer Londen boven New York verkiezen. Als oorzaak ziet men de stringente SOx-regels die leiden tot hoge administratieve lasten.

Op dit moment gaan er stemmen op in de VS om een gematigd SOx-regime te realiseren voor kleine beursgenoteerde ondernemingen; een SOx-lite approach. Zo kan SOx-compliance op een kosteneffectieve manier worden gerealiseerd en worden de reguliere businessoperaties beperkt belast. Maar hoe vul je nu een SOx-lite-benadering pragmatisch in?

Ondanks het feit dat de Vion Food Group niet wettelijk verplicht is om iets met SOx te doen, heeft deze onderneming gekozen voor een SOx-lite-pro-

ject. Men wilde de transparantie van de interne beheersing verhogen na de overnamen die in korte tijd zijn gepleegd. Na een pilotfase ondersteunt internal audit sinds begin 2006 de eerste zeventig entiteiten van de circa 150 entiteiten met het beschrijven van risico's en het interne controlesysteem.

De beschrijving van de interne beheersing behelst gedetailleerde beschrijvingen door middel van flowcharts en narratives. Daar waar beschrijvingen niet aanwezig zijn, worden deze vervaardigd met ondersteuning van internal audit. Daarnaast wordt een risk & control-matrix opgesteld waarin een beperkt aantal key risks en controls worden geïdentificeerd. In een latere fase zal het management worden gevraagd elk jaar tweemaal te verklaren dat de beschrijvingen up-to-date zijn en dat de internal controls werken zoals bedoeld.

In feite een in control statement op basis van CRSA. Internal audit zal in het kader van de jaarrekeningcontrole in de loop van een jaar de interne beheersing testen en beoordelen. Op deze wijze vindt een check plaats op de werking van het systeem van self assessment. Vertrouw op de managers, laat hen verantwoording afleggen en controleer het.

Is SOx of SOx-lite een waarborg dat er toch geen dingen fout kunnen gaan? Uiteraard niet! Ook de Amerikanen hebben al ingezien dat regelzucht niet leidt tot zekerheid. Toch heeft de wetgeving ervoor gezorgd dat managers zich ervan bewust zijn geworden dat zij verantwoordelijk zijn voor hun daden en de werking van het systeem van interne beheersing. Kortom, CRSA in de basis verankeren helpt het management bij het dragen van hun verantwoordelijkheid. Het doel van SOx in dit kader is naar mijn idee dan ook prima te realiseren met een SOx-lite-benadering. Als je SOx niet echt hoeft te doen, kies dan voor SOx-lite!

* Corporate director internal audit bij de Vion Food Group (vankuijk.bob@hetnet.nl).





“Het leven hangt van toeval aan elkaar”

Sinds 1 april 2006 werkt Maarten Hage bij De Nederlandsche Bank (DNB). Hij is verantwoordelijk voor de corporate governance-, risk management- en internal controls-dossiers binnen de divisie Toezicht Beleid. Over maatschappelijk verantwoord ondernemen, werken bij de DNB en tussentijds rust nemen.

Interview: R. Jansen

Kun je kort aangeven wat jouw rol is bij de DNB?

“DNB is in een aantal divisies onderverdeeld en Toezicht Beleid is daarbij kaderstellend en ondersteunend voor de uitvoerende toezichtdivisies voor banken, verzekeraars en pensioenfondsen. Op dit moment ben ik bijvoorbeeld druk bezig met de inkadering van de principes voor pension fund governance in de nieuwe Pensioenwet die op 1 januari 2007 in moet gaan. Daarnaast ben ik de DNB-vertegenwoordiger in een Europese werkgroep die zich buigt over de vereisten op het gebied van internal controls voor banken. Een heel diverse rol dus, zowel inhoudelijk als qua sectoren omdat ik in mijn werk alle financiële instellingen tegenkom.”

Je bent een 100 procent operational auditor. Hoe ben je in dit vakgebied terechtgekomen?

“Ha, dat vraag ik mijzelf ook wel eens af. Nou eigenlijk hangt het leven van toeval aan elkaar. Tijdens mijn studie economie zag ik mijzelf niet in dit vak werken, maar via een hoogleraar waar ik colleges bij volgde kon ik een onderzoeksstage gaan doen bij Deloitte. Deze organisatie bleek een stuk leuker te zijn dan ik dacht, dus ben ik er blijven werken na mijn afstuderen. Omdat ik op mijn 22ste al klaar was, ben ik verder gaan studeren. Ik heb bij verschillende universiteiten informatie aangevraagd over hun postdoctorale opleidingen en operational auditing sprong

daar meteen uit. Vooral de breedte (ten opzichte van bijvoorbeeld accountancy of controlling) gecombineerd met de inhoud (ten opzichte van bijvoorbeeld de opleiding voor management consultant) van de opleiding sprak mij erg aan. Bovendien klikte het in de collegebanken prima met mijn medestudenten, waardoor ik halverwege de opleiding de overstap naar PwC heb gemaakt.”

Je hoort zelden dat iemand die werkzaam is in deze branche nog tijd vindt om een proefschrift te schrijven. Toch ben jij daar al een tijdje mee bezig en tot op heden ook erg succesvol. Hoe kom je daarbij?

“Dat is een ambitie die er al vroeg in zat. Ik heb ook direct na mijn studie overwogen om te beginnen, maar ik wilde graag eerst wat meer praktijkervaring opdoen. Toen ik eenmaal klaar was met de RO-opleiding heb ik vrijwel direct een voorstel geschreven voor een dissertatie. Dat voorstel heb ik eerst binnen PwC besproken met Leen Paape en Hans Gortemaker, die waren meteen enthousiast. Ik vond het erg leuk om te merken dat een bedrijf als PwC daar ook interesse in heeft en mij de mogelijkheid bood om met mijn onderzoek te beginnen. Ik hoop ook na de afronding van dit traject aan een universiteit verbonden te kunnen blijven, bijvoorbeeld voor één dag in de week. Zo kan ik blijven onderzoeken en schrijven, want ik vind het toch wel heel erg leuk om dat naast mijn ‘gewone’ werk te blijven doen. Dat is ook een reden voor mijn overstap naar DNB, want dat is toch bij uitstek een organisatie waar veel waarde wordt gehecht aan wetenschappelijke activiteiten.”

Kun je ons inwijden in het onderwerp waar jij je met je studie in hebt verdiept?

“Jazeker. Het thema van mijn onderzoek is stakeholder governance en richt zich op de vraag hoe het stakeholderdenken zich verhoudt tot de ontwikkelingen op het gebied van corporate governance. Je ziet de afgelopen jaren veel bedrijven zich nadrukkelijk richten op hun maatschappelijke verantwoordelijk-





heid. Zij realiseren zich in toenemende mate dat zij niet alleen aandeelhouders hebben, maar dat zij ook aan een bredere groep van stakeholders verantwoording moeten afleggen. Tegelijkertijd zie je ook dat ze daar veel moeite mee hebben. Bedrijven vinden het vaak lastig om dat concreet handen en voeten te geven en vooral om het structureel in hun organisatie in te bedden. Vooral die laatste vraag vind ik interessant, omdat er vanuit het corporate governance-perspectief (dat vooral een aandeelhoudersinitiatief is) veel te leren valt. Vandaar de combinatie van die twee invalshoeken tot stakeholder governance.”

Wanneer verwacht je klaar te zijn? (Je kan als redacteur van AM immers niet vroeg genoeg beginnen met het vastleggen van een toezegging voor een artikel!)

“Ik ben al lang genoeg met mijn onderzoek bezig om hier geen al te specifiek antwoord meer op te geven! Zoals het nu loopt verwacht ik volgend jaar klaar te zijn. Maar of ik daar in het januari-nummer van 2007 iets over kan schrijven of pas in het decembernummer, dat laat ik nog maar even in het midden. Je moet

auditors ook niet te veel ammunitie geven om je later op af te rekenen.”

Je hebt begin dit jaar voordat je begon bij DNB even een moment van rust gezocht na een hele drukke periode. Waar ben jij het liefst als je tijd voor jezelf hebt en waarom?

“In de genoemde vakantieperiode tussen PwC en DNB in ben ik naast enkele weken schrijven aan mijn proefschrift ook drie weken met vakantie geweest naar Jamaica. Dat is een absolute aanrader als vakantiebestemming. Je kunt in twee weken heel relaxt zelf rondrijdend het hele eiland zien. En daarna heerlijk met een cocktail in de hand een weekje bijkomen aan het strand! Als je daar toch bent, dan mag je in ieder geval het mausoleum van Bob Marley in zijn geboortehuis niet missen. Een leuke ervaring, omdat je bij de aankomst in het dorpje al enigszins vermoed raakt van alle wietluchten. Ze willen je ook van alles aansmeren totdat je ze vertelt dat je in Amsterdam woont, want in hun ogen is dat helemaal het paradijs. Dat ik een keurig nette, brave auditor ben, heb ik er maar niet bij verteld!” □

Suggesties van Milka Lesparre om bij te blijven



boekalert

Anderen aan het woord

Reflecties op internal auditing

Jan Driessen, Reinier Kamstra en Arie Molenkamp • EMIA van de Universiteit van Amsterdam • € 10



Dit boek is uitgegeven ter gelegenheid van het tienjarig bestaan van de postdoctorale opleiding Operational Audit aan de Universiteit van Amsterdam. Een aantal gezaghebbende en bij het vakgebied zeer betrokken personen geven in nog niet eerder in boekvorm gepubliceerde columns, hun mening over issues die momenteel op het gebied van internal auditing aan de orde zijn. De columns geven de lezer een rijke en brede schakering aan opvattingen en visies. De schrijvers verwachten met dit boek een bijdrage te kunnen leveren aan de verdere ontwikkeling van het vakgebied internal auditing in Nederland.

Risicomanagement bij verzekeraars Risicobeheersing, Economic Capital, Toezicht en Solvency II

René Doff • NIBE SVV • ISBN 978 90 5516 238 3 • € 39,95



Risicomanagement bij verzekeraars is ‘hot’. De crises op de financiële markten hebben hun sporen nagelaten, waardoor vrijwel alle verzekeraars op dit moment hun risicomanagementtraamwerk verfijnen. Economic capital speelt daarbij een grote rol. Ook toezichthouders kijken steeds beter naar de risico's van de verzekeraars.

Solvency II doet daar nog een schepje bovenop. Begrippen als economic capital, interne modellen, RAROC en fair value beheersen de discussies. ‘Risicomanagement bij verzekeraars’ plaatst de ontwikkelingen in een samenhangend kader en geeft een helder inzicht in alle nieuwe instrumenten. De nadruk ligt daarbij op de achterliggende concepten en de toepassing in de organisatie en niet zozeer op de (technische) wiskunde.

Van deze auteur verscheen eerder ‘Economic Capital en Risicobeheer bij Banken’.

Sustainability and Internal Auditing

Hans Nieuwlands • IIA Inc • leden \$ 25 /niet-leden \$ 30



Duurzaam ondernemen zoekt naar een balans tussen economische groei, milieu en de sociale aspecten van het bestaan. Het houdt rekening met en neemt verantwoording voor de langetermijneffecten van het ondernemen voor de maatschappij. De laatste jaren staat duurzaam ondernemen in het middelpunt van de belangstelling bij ondernemingen en andere organisatievormen.

Om internal auditors van de nodige achtergrondinformatie te voorzien, beschrijft het boek allereerst in het kort de achtergrond en de evolutie van het duurzaamheidsdenken gedurende de laatste veertig jaar. Het beschrijft de drie aspecten van duurzaamheid: sociaal, milieu en economisch (ook wel de drie P's: People, Planet, Profit). Het omvat dus wat wel corporate social responsibility wordt genoemd.

De mogelijke rollen van internal audit bij het opzetten en implementeren van een duurzaamheidsmanagementsysteem wordt behandeld. Voor elke fase wordt aangegeven welke rol internal audit kan spelen zonder zijn onafhankelijkheid te verliezen. Daarnaast wordt aangegeven hoe internal audit kan helpen bij het verschaffen van zekerheid omtrent het duurzaamheidsverslag.

In een voorbeeld-auditprogramma is beschreven hoe internal auditors de toereikendheid en effectiviteit van een duurzaamheidsmanagementsysteem kan toetsen. Dit programma kan ook worden gebruikt als een checklist om vast te stellen welke elementen reeds bestaan en wat nog moet worden ontwikkeld om te komen tot een sluitend systeem voor het managen van de duurzaamheidsdoelstellingen van de organisatie.

BouwStenenmodel

R.M.R. Robbers

Het door Jan van Praat gepresenteerde bouwstenenmodel (AM 2-2006, pag. 35) sluit niet optimaal aan op mijn praktijk. Daarom stel ik een aangepast model voor. Modellen worden natuurlijk gebruikt voor een bepaald doel. Zo is het bouwstenenmodel van Jan van Praat bedoeld om op basis van een gekozen mix van kwaliteitsaspecten de bedrijfsvoering in te richten en te beoordelen. Zelf gebruik ik een voorloper van dat model sinds 1997 nadat Van Praat het tijdens de colleges EDP-auditing aan de Erasmus Universiteit heeft gepresenteerd. Maar ik heb dat model wel op onderdelen aangepast. Het verkregen resultaat past beter bij mijn doelstellingen van het bouwstenenmodel. Die doelstelling is het aansluiten bij een zo groot en breed mogelijke verzameling van gesprekspartners opdat gedane uitspraken in interviews in dezelfde modelmatige context naast elkaar gelegd kunnen worden.

Modelmatige verwevenheid

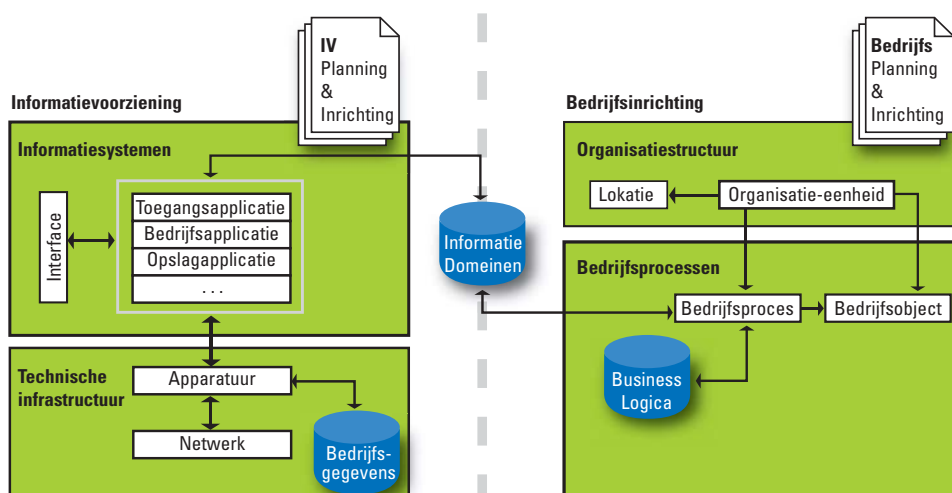
Tijdens het gebruik van het model (of delen ervan) bleek voor mij dat er een tweetal starheden inzat. Zo merkte ik tijdens gesprekken en interviews dat de modelmatige verwevenheid van enerzijds de businessprocessen en anderzijds de informatievoorziening (IV) behoorlijk groot was. Het bleek moeilijk om (met het model in de hand) alleen de business of juist de IV te bespreken. Tijdens interviews met bijvoorbeeld automatiseerders was het lastig de grens naar de bijhorende business aan te geven en omgekeerd, pratend met proceseigenaren of managers eindigde het gesprek regelmatig in een techniekdiscussie over de rol van IT in het proces. Tevens was het zo, dat als er iets in de businessprocessen wijzigde, het volgens dit model direct impact had op

In *Audit Magazine* nummer 2 en 3 van dit jaar presenteerde Jan van Praat een bouwstenenmodel om zijn visie op 'de gevolgen van de geïntegreerde auditbenadering voor de auditfunctie' toe te lichten. R.M.R. Robbers reageert hierop. In aansluiting daarop een respons van Jan van Praat.

de ondersteunende IV (en andersom). Dat is in veel situaties wel de praktijk, maar een meer flexibele binding tussen beide werkt volgens mij complexiteitsreducerend.

Het heeft me wat tijd gekost om goed te snappen waar deze starheid echt in zit. Een poging om op basis van het bouwstenenmodel van Van Praat de bedrijfsprocessen en IV te inventariseren gaf het antwoord: de relatie tussen bedrijfsprocessen wordt in zijn presentatie bepaald door 'welk proces wordt ondersteund door welke toepassing?' en niet door het meer toepasselijke 'welk proces wordt ondersteund door welke binnen IV beschikbare informatie?' Ik vind dan ook dat het gepresenteerde bouwstenenmodel de verkeerde 'waarmee-vraag' hanteert voor de ondersteuning van de bedrijfsprocessen.

De flexibele koppeling tussen informatievoorziening en bedrijfsinrichting heb ik in het model toegevoegd door de introductie van informatiedomeinen tussen de bedrijfsprocessen en de IV. Een informatiedomein is volgens mij een cluster van (deel)processen die onderling een sterke logische samenhang vertonen op basis van de informatieobjecten (gegevens of dataverzamelingen) die in de processen ontstaan dan wel gewijzigd worden. Bij de NS bijvoorbeeld kan een informatiedomein 'reizigersinformatie' gedefinieerd worden waarin het proces 'reisinformatie' zit en alle bijbehorende informatieobjecten zoals de geplande vertrek- en aan-



Figuur 1. Het aangepaste bouwstenenmodel

komsttijden, de actuele vertragingen en de gewijzigde vertreksporen. Als dat informatiedomein goed is gedefinieerd, kan de informatievoorziening voor de reisinformatie en de business zich daar min of meer onafhankelijk op richten. Ik meen met deze aanvulling op het bouwstenenmodel de enorme vrijheden te hebben benadrukt die tussen bedrijfsprocessen en IV mogelijk zijn.

Context en diversiteit

Het tweede knelpunt waar ik wat mee wilde, was het opnemen van de ontbrekende context van de bedrijfsprocessen, zaken als missie, visie en strategie. Het ging me te ver om deze als bouwstenen op te nemen, maar het toevoegen van 'business Logica' en een visualisatie van planning- en inrichtingsdocumenten bleek afdoende om ook bij het hoogste management het model bespreekbaar te maken. Ook liep ik er tegenaan dat een bouwsteen 'toepassing' een té grote generalisatie was van alle mogelijke soorten informatiesystemen. Ik heb een driedeling ingebouwd naar de vier hoofdtaken die ze uitvoeren op bedrijfsgegevens:

toegang, bewerking, opslag en al dat mogelijke andere. En als laatste vond ik het prettig om IV op gelijke 'hoogte' weer te geven met de business om het belang van IV te onderstrepen.

Resultaat

Het resultaat volgt de structuur en vierdeling zoals deze door Van Praat is gepresenteerd, maar past met de aanpassingen wel beter bij mijn doelstellingen en auditpraktijk (zie *figuur 1*).

Reacties op deze versie van het bouwstenenmodel zijn welkom via info@complexiteit.nl. □



R.M.R. Robbers is segment-leider Materiaalverwerving, -beheer en ICT bij corporate audit van de NS.

De samenhang der dingen: wat is de bedoeling?

Jan van Praat

Eigenlijk ben ik aangenaam verrast door de reactie van Ronald Robbers op mijn artikel waarin ik een modelmatig inzicht probeer te geven in de samenhang der dingen. Door zijn reactie krijg ik de gelegenheid een en ander nog eens te verduidelijken. In mijn artikel geef ik aan waar het uiteindelijk om gaat wanneer het management voor de taak staat de doelstellingen van de organisatie te realiseren. Om dit op een beheerste manier te kunnen doen, moet de manager zich bewust zijn van het feit dat een organisatie uit verschillende lagen bestaat die elk hun eigen specifieke kenmerken hebben als het gaat om de beheersing. In het door mij voorgestane bouwstenenmodel is dit schematisch weergegeven.

Een plaats geven

Een manager zal zich dus altijd af moeten vragen: waar kan ik dit 'ding' een plaats geven in het model? Als de manager hierop antwoord heeft dan weet hij wat hem te doen staat. Zo zal hij als het gaat om het 'ding' technische infrastructuur, te rade gaan bij een algemeen aanvaarde norm als ITIL waarin aangegeven wordt wat gedaan moet worden om het 'ding' wat behoort tot de technische infrastructuur te beheren.

In het geval van het 'ding' informatiesysteem, gaat het om inzicht in de application controls. Bij de processen zal de manager zijn toevlucht kunnen nemen tot Starreveld waarin op werkelijk uitstekende wijze wordt aangegeven wanneer er sprake is van een zogenaamd beheerst proces. Ook wordt hierbij aangegeven hoe men kan komen tot een beheerst proces. Ten slotte is er de organisatie. Ook ten aanzien van dit 'ding' heeft Starreveld veel belangrijke aandachtspunten genoemd. Let wel, er is veel meer

geschreven en gediscussieerd over processen en organisaties, doch de uitgangspunten van Starreveld en vele andere auteurs zijn nog steeds geldend.

Scheerapparaat

Gegeven het voorgaande is het dus jammer dat Ronald Robbers (het informatiedomein) géén plaats in het betreffende model heeft gegeven. Toen ik zijn reactie las, moest ik meteen denken aan een recent bezoek aan Londen. Om mijn scheerapparaat te kunnen gebruiken had mijn vrouw ervoor gezorgd dat ik in mijn koffer een wereldstekker aantrof. Met deze wereldstekker (eigenlijk gelijk aan het informatiedomein van Robbers) was het zeer eenvoudig de stekker van mijn scheerapparaat te verbinden met het stopcontact in mijn hotelkamer.

Ik besepte toen dat tegelijkertijd ook een Belgisch scheerapparaat aangesloten zou kunnen worden. Een stekker van een Belgisch scheerapparaat beschikt over een derde pinnetje en ook daarin voorzag mijn wereldstekker. Al met al ontstaat er een aardig complex geheel: een opvallende (hij was oranje van kleur) wereldstekker met aan de ene kant een verbinding naar een Engels stopcontact en aan de andere kant twee verbonden scheerapparaten. En alles werkte. Nu nog eens kijkend naar het model 'Samenhang der dingen': het Engelse stopcontact en de wereldstekker behoren tot de laag technische infrastructuur terwijl de scheerapparaten behoren tot de laag informatiesystemen. Advies aan Ronald: houd het bij de vier in het model genoemde lagen, geef elk te beheersen 'ding' daarin een plaats en zorg dat de interfaces zo eenvoudig mogelijk zijn. □

Zie jij de eenvoud achter complexe opdrachten?

Oprechte interesse in het vak, de klant en de maatschappij: dat is wat KPMG'ers kenmerkt. Deze brede belangstelling is niet alleen doorslaggevend voor de kwaliteit van onze audits, adviezen en fiscale diensten. Maar ook voor de ontwikkeling van onze mensen. Inmiddels hebben we ruim 4000 medewerkers, verspreid over zo'n 20 kantoren.

Internal Audit Services (IAS) is een jong en snelgroeiend onderdeel van KPMG en dienstverlener op het gebied van internal auditing en risk management. Dankzij een uitgebreid netwerk en state-of-the-art methoden en technieken maken we de verwachtingen waar van klanten in binnen- en buitenland. Onze kracht ligt op drie fronten: inhoudelijke advieskwaliteit, markt- en klantfocus en ondernemerschap. De opdrachten zijn complex en worden vaak op directieniveau verkregen. Binnen IAS, gevestigd in kantoor Amstelveen, zijn zo'n dertig professionals werkzaam. Momenteel zijn we op zoek naar nieuwe collega's die met ons mee willen groeien.

Auditors en senior auditors

De functie: Als auditor/senior auditor voer je internal audit-opdrachten uit bij (inter)nationale klanten. Soms met KPMG-collega's, soms in audit teams voor klanten. Tegelijkertijd ben je betrokken bij product- en bij marktontwikkeling voor de IAS-praktijk. In deze functie ontwikkel je vakinhoudelijke kennis met commercieel besef en creëer je je eigen doorgroeimogelijkheden.

De eisen: Je beschikt over een kritische blik, schrikt niet terug voor weerstand en bent analytisch en sociaal sterk. Eigenschappen die je tot de ideale teamspeler maken. Wat betreft het opleidingsniveau denken we aan een academicus – een bedrijfskundige of een econoom – die ervaring heeft met internal auditing. Ten slotte beschik je over ten minste vier jaar werkervaring.

Voor meer informatie over deze functie kun je contact opnemen met Jan Driessen, telefoon (020) 656 76 52. Je kunt ook meteen per e-mail een sollicitatiebrief met c.v. sturen naar driessen.jan@kpmg.nl. Meer informatie over KPMG vind je op internet: www.kpmg.nl.

AUDIT ■ TAX ■ ADVISORY



COSO ERM – balans tussen flexibiliteit en beheersing

In het huidige Sarbanes Oxley- en Tabaksblad-tijdperk dienen organisaties zich steeds meer te houden aan interne richtlijnen en procedures. Het is vaak lastig een evenwicht te vinden tussen beheersing en flexibiliteit aangezien een hoge mate van beheersing ten koste kan gaan van de mate waarin organisaties flexibel kunnen opereren.

R. Spruyt

In dit artikel wordt uiteengezet dat COSO ERM (het internationaal aanvaarde raamwerk voor interne beheersing) voor uiteenlopende situaties anders dient te worden toegepast. Dit gebeurt aan de hand van het concurrerende waardenmodel van Quinn waarbij voor vier verschillende typen organisaties wordt aangegeven hoe zij COSO zullen toepassen en wat hierbij eventueel verbeterd kan worden om toch een voldoende mate van beheersing te realiseren.

Acht COSO-componenten

In het nieuwe COSO raamwerk¹ is interne beheersing opgebouwd uit acht onderling samenhangende componenten. Elke component wordt weer door enkele elementen ingevuld die de basis vormen voor dat COSO-component. COSO ERM bestaat uit de volgende componenten:

1. internal environment;
2. objective setting;
3. event identification;
4. risk assessment;
5. risk response;
6. control activities;
7. information & communication;
8. monitoring.

Deze acht componenten van interne beheersing vormen een geïntegreerd systeem dat dynamisch op verschillende omstandigheden reageert. De elementen kunnen niet los van elkaar worden gezien en opereren in onderlinge samenhang.

In alle bestudeerde literatuur ten aanzien van interne beheersing wordt het COSO-raamwerk ofwel uitgebreid behandeld ofwel

Remco Spruyt is werkzaam bij Deloitte Enterprise Risk Services waar hij zich bezighoudt met internal audits, risk management en Sarbanes Oxley-projecten. Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven.





genoemd als internationale standaard voor interne beheersing. In de volgende paragrafen wordt een relatie gelegd tussen het COSO ERM-raamwerk en het concurrerende waardenmodel van Quinn.

Het concurrerende waardenmodel van Quinn

In zijn *Handboek managementvaardigheden* introduceert Quinn² het concurrerende waardenmodel. In dit model is een groot aantal managementconcepten en -theorieën van de afgelopen honderd jaar samengevat. Hij plaatst de opkomst van managementtheorieën in een evolutionair perspectief en geeft aan hoe het (Angelsaksische) denken in de wijze waarop organisaties bestuurd moeten worden zich de afgelopen jaren heeft ontwikkeld.

Quinn onderscheidt vier verschillende organisatiemodellen met elk een eigen focus en eigenschappen. Ten eerste het 'rationeel doelmodel' waarbij productiviteit en winst de uiteindelijke criteria voor effectiviteit van de organisatie zijn. Deze benadering gaat uit van de overtuiging dat duidelijke leiding resultaten oplevert. Daarom ligt hier de nadruk op processen als het verhelderen van doelen, rationele analyse en handelend optreden.

Het tweede model is het 'intern procesmodel'. Dit model is in hoge mate een aanvulling op het vorige model, maar de nadruk ligt hier meer op de interne organisatie en op processen zoals het omschrijven van verantwoordelijkheden, metingen en het documenteren.

Daarnaast onderscheidt Quinn het 'human relations-model'. In dit model zijn de essentiële waarden inzet, samenhang en moreel. De centrale processen zijn participatie, conflicten oplossen en het bereiken van consensus, waarbij het klimaat in de organisatie wordt gekenmerkt door saamhorigheid en teamgerichtheid.

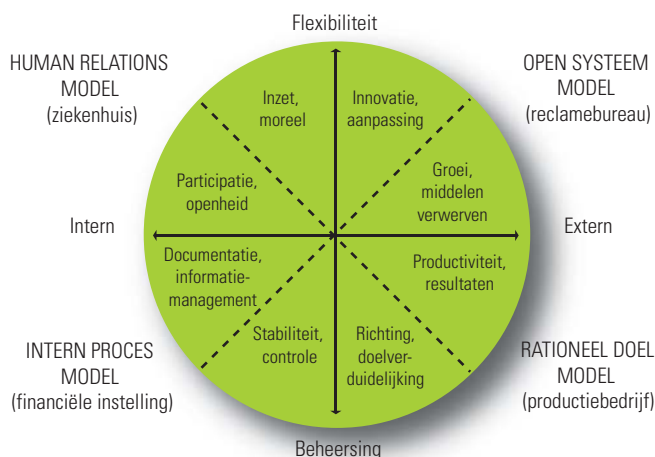
Tenslotte is er het 'open systeemmodel'. Organisaties worden in toenemende mate geconfronteerd met een veranderende en concurrerende omgeving. In dit model zijn aanpassingsvermogen en externe ondersteuning de belangrijkste criteria voor de effectiviteit van organisaties. De essentiële processen zijn politieke aanpassing, creatief oplossen van problemen, innovatie en management van veranderingen.

Quinn geeft aan dat de modellen niet los van elkaar hoeven te worden gezien. Zij kunnen worden gezien als modellen die nauw met elkaar verbonden en verweven zijn en die te zien zijn als elementen van een breder, meer omvattend managementmodel. Quinn noemt dit het kader van de concurrerende waarden.

Verschillende dimensies

In het concurrerende waardenmodel worden de relaties tussen de modellen in twee dimensies weergegeven, namelijk via een verticale as en een horizontale as. De verticale as loopt van flexibiliteit tot beheersing, op de horizontale as ligt de nadruk op enerzijds de interne organisatie en anderzijds de externe organisatie. Zodoende worden vier kwadranten onderscheiden (zie *figuur 1*). Quinn plaatst vervolgens elk van de besproken modellen in een kwadrant. Hierbij legt het human relations-model de nadruk op

de criteria in het kwadrant linksboven: participatie, openheid, inzet en moreel. Het open systeemmodel benadrukt de criteria in het kwadrant rechtsboven: innovatie, aanpassing en groei. Het rationeel doelmodel, rechts onderaan, legt de nadruk op criteria: duidelijkheid van richting en doel, productiviteit en resultaat. Het intern procesmodel ten slotte, bevindt zich in het kwadrant links onderaan en benadrukt: documentatie, informatie management, stabiliteit en controle.



Figuur 1. Het concurrerende waardenmodel van Quinn

Verschillende typen organisaties

Om de herkenbaarheid van het model te vergroten, is voor elk type organisatie een voorbeeldorganisatie gekozen die het desbetreffende type het beste vertegenwoordigt. Deze voorbeeldorganisaties worden hierna kort besproken, waarbij nadruk wordt gelegd op de aanwezigheid van risk management.

Ziekenhuis: in een ziekenhuis zal risk management over het algemeen niet veel toegepast worden. Er is nog geen cultuur waarin men oog heeft voor risk management en risico's en gebeurtenissen zullen reactief benaderd worden. Beheersingsmaatregelen zijn vaak niet goed gedefinieerd en gedocumenteerd en worden niet altijd consequent toegepast. Communicatie vindt ad hoc en op informele basis plaats en er zal geen auditafdeling zijn die de werking van de beheersmaatregelen toetst. Dit type organisatie past het best bij het human relations-model.

Reclamebureau: ook bij een reclamebureau speelt risk management vaak nog een beperkte rol. Een risk management-cultuur is nog niet ontwikkeld. Hier zijn, mede in verband met de flexibiliteit, beheersmaatregelen matig gedocumenteerd en worden ze niet altijd gevolgd. Ook hier zal een auditafdeling nog ontbreken. Het open systeemmodel past het best bij dit type organisatie.

Financiële instelling: in een financiële instelling wordt risk management zeer actief toegepast en is het een managementinstrument om de organisatie te sturen en te beheersen. De hele organisatie heeft een risk management-bewustzijn en beheersmaatregelen zijn gedocumenteerd. Er bestaan vaste richtlijnen en procedures en iedereen handelt daar naar. Er is een auditafdeling aanwezig die regelmatig de werking van het interne beheersing-

raamwerk toetst. Financiële Instellingen passen het best bij het intern procesmodel.

Productiebedrijf: bij een productiebedrijf is risk management nog in ontwikkeling, maar wordt het steeds belangrijker. Het management onderkent het nut en de noodzaak ervan en past het steeds vaker toe in de organisatie. Er wordt volgens vaste procedures en richtlijnen gewerkt teneinde de output te optimaliseren. Er worden heldere doelen gesteld en regelmatig wordt getoetst of de doelen gehaald worden. Dit type organisatie past het best bij het rationeel doelmodel.

Toepassing COSO ERM

Hierna wordt een relatie gelegd tussen het concurrerende waardenmodel van Quinn en het COSO ERM-raamwerk. Hierbij wordt het model van Quinn gebruikt als een soort typologie, waarbij vier verschillende typen organisaties worden onderscheiden. Voor elk type organisatie wordt vervolgens beschreven hoe vorm kan worden gegeven aan de verschillende COSO ERM-elementen. Door verschillende typen organisaties zullen bepaalde COSO-componenten anders worden toegepast. De internal environment, die bepalend is voor de inrichting voor het gehele beheersingraamwerk binnen een organisatie, zal bij een reclamebureau heel anders zijn dan bij een financiële instelling. Het management van een reclamebureau kijkt heel anders naar risico's en risicomanagement dan het management van een financiële instelling. Naast de afwijkende internal environment, zullen ook de control activiteiten anders zijn ingericht. Zaken als functiescheiding en het reviewen en aftekenen van documenten zullen bij een reclamebureau verstarrend werken en ten koste gaan van de creativiteit. Ook informatie en communicatie zullen binnen organisaties met

een focus op flexibiliteit informeler zijn dan bij organisaties die gericht zijn op beheersing. Hetzelfde geldt voor de monitoring-component. Organisaties die gericht zijn op beheersing zullen over het algemeen maatregelen hebben genomen om deze monitoring vorm te kunnen geven. Dit varieert van controlerende maatregelen die in de processen zijn verweven tot het hebben van een interne afdeling die regelmatig audits uitvoert om de effectiviteit en efficiency van de processen en beheersmaatregelen te toetsen. Financiële instellingen hebben bijvoorbeeld over het algemeen vrij grote afdelingen, in tegenstelling tot reclamebureaus of ziekenhuizen.

Er zijn echter ook COSO ERM-componenten die voor alle organisaties min of meer hetzelfde worden ingevuld. Hierbij wordt bedoeld op zaken als objective setting, event identification, risk

Quinn onderscheidt in zijn concurrerende waardenmodel vier verschillende organisatiemodellen met elk hun eigen focus en eigenschappen

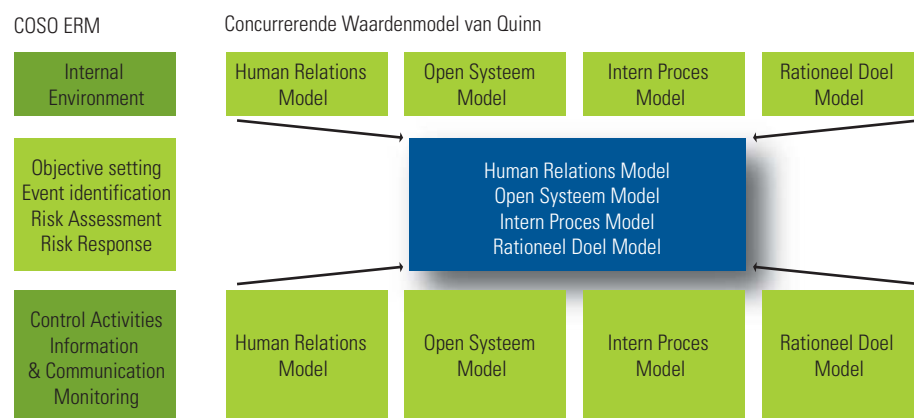
assessment en risk response. Zo zullen (strategische) risico's merendeels worden geprioriteerd en in kaart worden gebracht via workshops. *Figuur 2* verduidelijkt de relatie tussen de COSO ERM-componenten en de manier waarop deze worden ingevuld voor de verschillende typen organisaties in het concurrerende waardenmodel van Quinn.

Vaak is de gedachte dat risk management en interne beheersing niet samengaan met een gewenste mate van flexibiliteit, aangezien men beheersing associeert met starre regels en procedures. Toch kunnen ook organisaties die hier op dit moment nog niet echt mee bezig zijn met als argument dat dit ten koste gaat van

de flexibiliteit, zich hier niet aan onttrekken. Dit komt door ontwikkelingen waarbij men op een andere wijze naar beheersing kijkt dan bij de traditionele wijze van beheersing.

Andere zienswijze op beheersing

De laatste jaren is er toenemende aandacht voor de zogenaamde soft controls. Hierbij valt te denken aan zaken als het creëren van een cultuur waarbij men met risico's bezig is en het beïnvloeden van



Figuur 2. Relatie tussen de COSO ERM-componenten en de manier waarop deze worden ingevuld voor de verschillende typen organisaties in het concurrerende waardenmodel van Quinn



gedrag van medewerkers. Dit is een benadering die veel meer gericht is op beheersmaatregelen die (bijna) niet meetbaar zijn in vergelijking met meer traditionele beheersmaatregelen.

Een voorbeeld hiervan is het gedachtegoed van Simons³ die aangeeft dat er naast de traditionele diagnostic control systems ook andere control systems aanwezig moeten zijn. Hij noemt achtereenvolgens 'boundary systems' die de grenzen van acceptabel gedrag aangeven, 'beliefs systems' die de normen en waarden aangeven en 'interactive control systems' waarbij managers zich persoonlijk bemoeien met de sturing van de organisatie.

Dit is een totaal andere benadering van beheersing, waarbij meer wordt uitgegaan van de persoonlijke betrokkenheid en verantwoordelijkheid van medewerkers. Dit sluit ook aan op de gedachte van Quinn die aantoont dat dit een steeds grotere rol speelt binnen organisaties.

Het toepassen van soft controls is een goede manier om toch de gewenste beheersing conform COSO ERM te bereiken waarbij de gewenste flexibiliteit gehandhaafd blijft

Soft controls en COSO ERM

Het toepassen van soft controls is een goede manier om toch de gewenste beheersing conform COSO ERM te bereiken waarbij de gewenste flexibiliteit gehandhaafd blijft. Binnen het COSO ERM-raamwerk wordt hier ook voldoende ruimte voor gelaten. In het COSO ERM-raamwerk wordt een relatie gelegd tussen objectives, risk responses en control activities en worden als voorbeelden van control activities meer traditionele zaken genoemd als autorisaties, verificaties en functiescheiding (de wat meer 'hardere' beheersmaatregelen).

De Soft Controls zullen moeten worden vormgegeven binnen de component internal environment. Hier worden zaken als ethiek, cultuur en tone at the top vastgelegd, typisch zaken die onder de kop soft controls zijn te plaatsen. Een voorbeeld kan zijn dat het management laat zien bewust met risico's bezig te zijn en via bijeenkomsten deze bewustwording overbrengt op de medewerkers.



Conclusie

Als een relatie wordt gelegd tussen het concurrerende waardenmodel van Quinn en COSO ERM wordt duidelijk dat de verschillende typen organisaties die Quinn onderscheidt bepaalde COSO ERM-elementen anders zullen toepassen. Internal environment en control activities zijn hier voorbeelden van. Er zijn echter ook COSO ERM-elementen die door de verschillende typen organisaties hetzelfde zullen worden toegepast, zoals bijvoorbeeld de objective setting, risk assessment en risk response.

Simons toont aan dat soft controls een goede manier blijkt te zijn om organisaties te beheersen met in achtname van de flexibiliteit. Organisaties die sterk hechten aan flexibiliteit dienen hun beheersmaatregelen dus meer toe te leggen op soft controls en dienen deze binnen hun internal environment te benoemen. Als zij dit doen, kunnen deze organisaties prima aan COSO voldoen zonder dat zij al te veel harde beheersmaatregelen hoeven te implementeren en waarbij de gewenste flexibiliteit behouden blijft. Bij dit soort organisaties zal de focus dus meer liggen bij internal environment, in tegenstelling tot de organisaties die zich richten op beheersing en waar control activities een belangrijke rol spelen.

Hierbij moet echter niet worden vergeten dat er altijd bepaalde minimale harde, meer traditionele beheersmaatregelen nodig zijn om specifieke risico's die de organisatie loopt te beheersen. Dus ook bij organisaties die zich richten op flexibiliteit. Te denken valt hierbij aan financiële risico's binnen de administratieve processen. Het is de kunst een evenwicht te vinden tussen de gewenste mate van flexibiliteit en de nodige mate van beheersing.

Een ander belangrijk punt is dat als er binnen internal environment niet voldoende bewustzijn is om aandacht te schenken aan interne beheersing en risicomanagement, dit een negatieve invloed zal hebben op de overige COSO-componenten en deze waarschijnlijk niet (voldoende) zullen worden ingevuld.

Elke organisatie moet proberen om in een bepaalde mate aan risicomanagement te doen en de risico's die het realiseren van de doelstellingen in de weg kunnen staan, trachten te beheersen. De invulling daarvan kan per organisatie verschillen, het is echter van belang dat een evenwicht wordt gevonden tussen de mate van beheersing en de gewenste mate van flexibiliteit.

Noten

1. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Enterprise Risk Management, Integrated Framework, 2004.
2. Quinn, R.E., *Handboek Managementvaardigheden*, Academic Services, 2004.
3. Simons, R., *Levers of Control*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, 1995.



VION nv

VION N.V. is an internationally operating food group with production plants and sales offices on every continent. With its turnover of € 7.3 billion, VION ranks among the world's largest food companies. The companies of the VION Food Group supply ingredients, fresh meats and convenience products for food, feed and pharmaceutical companies, retail chains and food service. Our core values are Integrity, Entrepreneurship, Social Responsibility and Partnership. Operational Excellence and Innovation are our core competences. Passion for Better Food and Ingredients is what drives us, a passion shared by 15,500 employees.

VION Internal Audit conducts audits all over the world. Besides our corporate head office in Best, the Netherlands, we also have offices in Düsseldorf and Munich. In other parts of the world we work with local partners.

Are you ready for the next step in your career?

To strengthen our Internal Audit department, we are looking for:

(Senior) Internal Auditors

We seek candidates, who have completed or are about to complete, an RA/WP/CPA education combined with at least five years' relevant work experience.

Preferred candidates can also claim to have:

- ✓ a professional, no-nonsense mentality
- ✓ experience in manufacturing companies
- ✓ strong communication and reporting skills
- ✓ a great command of Dutch and English (German is an advantage)

VION offers an excellent remuneration package with very good career opportunities and possibilities for personal development.

Would you like to work in an international environment with some fifteen top professionals? E-mail or call Bob.van.Kuijck, Corporate Director Internal Audit or Bert.Beugelsdijk, Head of Financial Audit, both @vionfood.com or tel. +31(0)499 364662.



Management control-modellen en medewerkers:

een kwestie van vertrouwen?

2006 Is het eerste jaar waarin niet-Amerikaanse bedrijven die aan de NYSE zijn genoteerd, moeten voldoen aan de Sarbanes-Oxley Act. Door middel van het 'op orde brengen' van de interne beheersing moet het geschonden vertrouwen van stakeholders hersteld worden. Dit op orde brengen is veelal gebeurd aan de hand van het COSO-model. Maar welk effect heeft de keuze voor een management control-model op de medewerkers van een organisatie?

B.A.C. de Vries EMIA RO CIA

Boekhoudschandalen hebben het vertrouwen van stakeholders in organisaties fors geschonden. De Sarbanes-Oxley Act is één van de wetten die erop is gericht dit vertrouwen weer te herstellen. De strekking van dergelijke wetten is het aantoonbaar op orde hebben van de interne beheersing. Het management control-model COSO is daarbij omarmd als middel om deze interne beheersing op orde te krijgen om zodoende het externe vertrouwen te (her)winnen.

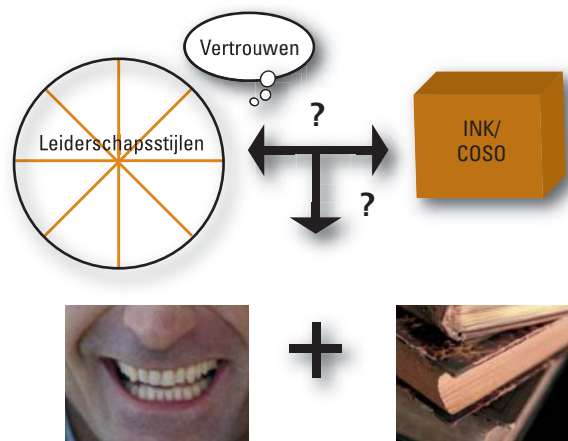
Het is echter de vraag of de keuze voor een bepaald management control-model ook interne effecten heeft op bijvoorbeeld de leiderschapsstijl, het gedrag of de motivatie en het lerend vermogen van medewerkers. Een beschouwing van het begrip 'vertrouwen' leert dat er verschillende soorten vertrouwen zijn te onderscheiden. Dit artikel zet uiteen dat deze verschillende soorten vertrouwen hun weerslag hebben in de verschillende leiderschapsstijlen. Vanuit deze invalshoek op leiderschapsstijlen wordt antwoord gegeven op de vragen:

- Is er een relatie tussen management control-model en leiderschapsstijl?
- Welk effect is er vervolgens te verwachten wat betreft het gedrag en het lerend vermogen van medewerkers?

Deze laatste vraag is ingegeven door het belang van continue performanceverbetering voor de continuïteit van organisaties en de bijdrage die medewerkers door middel van hun gedrag en hun lerend vermogen hieraan kunnen leveren. *Figuur 1* geeft de invalshoek van dit artikel grafisch weer.

In dit artikel wordt het onderzoek naar de interne werking van management control-modellen beperkt tot de modellen COSO –

Integrated Framework (1994) en INK-managementmodel.¹ De keuze voor deze modellen is ingegeven door hun verschil in oorsprong en het onderlinge contrast. Maar allereerst wordt ingegaan op het begrip 'vertrouwen'.



Figuur 1. Invalshoek van het artikel

Wat is vertrouwen?

Vertrouwen is een complex en ongrijpbaar begrip. Voor dit artikel hanteer ik de definitie van Nooteboom (2002, pag. 57): "Echt' vertrouwen, of vertrouwen in sterke zin, is een verwachting dat mensen of dingen ons niet in de steek zullen laten of een gebrek aan aandacht voor die mogelijkheid, zelfs als er gepercipieerde mogelijkheden en prikkels daartoe bestaan'. Naast een veelheid van definities zijn in de literatuur ook vele



facetten van vertrouwen terug te vinden. Het ongrijpbare van vertrouwen komt mede voort uit het facet intuïtie. De mate waarin de verwachting uit bovenstaande definitie gestoeld is op ratio dan wel intuïtie, levert het onderscheid *intuïtief* en *niet-intuïtief* ofwel *rationeel* vertrouwen. Een nadere analyse van deze begrippen (Mosch & Verhoeven, 2003; Nooteboom, 2002) resulteert in een zestal criteria op grond waarvan het onderscheid tussen rationeel en intuïtief vertrouwen gemaakt kan worden. Deze criteria, weergegeven in *tabel 1*, zijn gebruikt om leiderschapsstijlen in te delen.

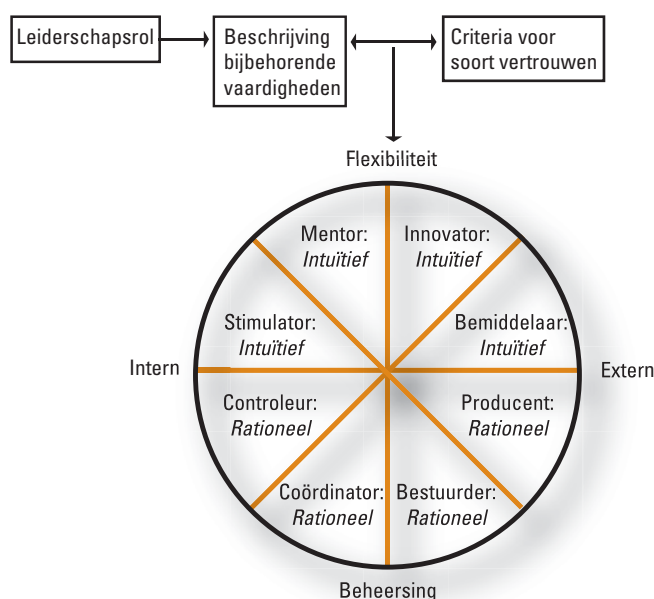
criterium	Rationeel	Intuïtief
Procedures/contracten	Veel	Weinig
Toezicht	Veel	Weinig
Rolmodel	Weinig	Veel
Empathie	Weinig	Veel
Primaire gerichtheid	Taak	Relatie
Prestatiemechanisme	Beloning/straf	Verantwoordelijkheid/ uitdaging

Tabel 1. Criteria voor het onderscheiden van rationeel en intuïtief vertrouwen

Leiderschapsstijlen en vertrouwen

Er zijn veel theorieën over leiderschapsstijlen. Hier is gekozen voor het concurrerende waardenmodel van Quinn (1994, 1996, 2003). Dit model is gebaseerd op een viertal stromingen in managementmodellen, wat het veelzijdig maakt. Bovendien zijn beproefde vragenlijsten beschikbaar wat het model praktisch het best toepasbaar maakt.

Quinn (1994) onderscheidt acht leiderschapsrollen die hij indeelt op grond van vier concurrerende waarden die de assen van het model vormen. Aan elke rol wordt een aantal typerende vaardigheden toegekend. Aan de hand van de criteria van tabel 1 zijn de beschrijvingen van deze vaardigheden beoordeeld. Op die manier



Figuur 2. Werkwijze en conclusies op grond van de analyse van vaardigheden per rol

is bepaald of bij de betreffende leiderschapsrol sprake is van intuïtief dan wel rationeel vertrouwen. *Figuur 2* illustreert deze werkwijze en geeft de conclusies weer.

Uit *figuur 2* is af te lezen dat de as flexibiliteit-beheersing het verschil maakt tussen intuïtief en rationeel vertrouwen. Het intuïtieve vertrouwen is terug te vinden in de 'noordelijke' helft ofwel op de flexibiliteit-as met de rollen: stimulator, mentor, innovator en bemiddelaar. Het rationeel vertrouwen zit in de 'zuidelijke' helft (beheersing-as), in de rollen controleur, coördinator, bestuurder en producent.

Nu de leiderschapsstijlen vanuit het perspectief van vertrouwen zijn ingedeeld, zal een link worden gelegd naar de managementmodellen INK en COSO. Hierbij zal antwoord worden gegeven op de vraag of er, vanuit dit perspectief, verband is tussen leiderschapsstijl en managementmodel.

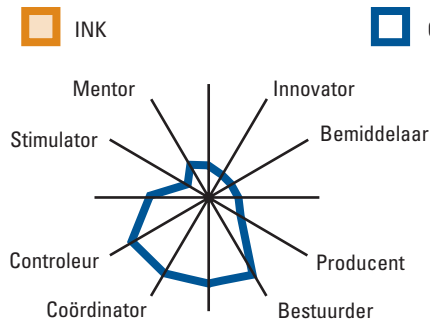
Leiderschapsstijlen in INK en COSO

Om te onderzoeken of dit verband bestaat, zijn de beschrijvingen van de verschillende leiderschapsrollen (Quinn, 1994) als uitgangspunt gebruikt. Uit deze beschrijvingen zijn voor elke leiderschapsrol de typerende kenmerken gedestilleerd (zie *tabel 2*). Op basis van deze kenmerken zijn de toelichtingen en scoreboeken van het COSO-model (1992, 1994) en het INK-model (2004) beoordeeld. De mate waarin een kenmerk van een leiderschapsrol terug te vinden is in de toelichting van de managementmodellen leidt tot een score. De aldus verkregen scores zijn grafisch weergegeven in de *figuur 3* en *figuur 4*.

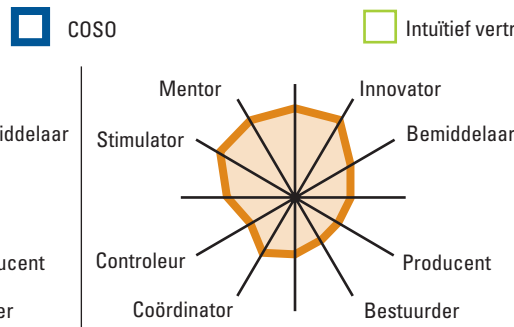
Leiderschapsrol	Criterium
Innovator	- ruimte voor nieuwe concepten en procedures - stimuleren tot het verkennen van nieuwe concepten/procedures
Bemiddelaar	- aandacht geven aan de groeipotentie - rekening houden met het dynamisch karakter van een organisatie
Producent	- gericht op productiviteit (resultaatgericht) - gericht op verbetering van productiviteit
Bestuurder	- gericht op (het vaststellen van) doelstellingen - legt de taak m.b.t. het vaststellen bij het management
Coördinator	- gericht op coördinatie en controle van werkprocessen - betrekken van de omgeving van de organisatie
Controleur	- gericht op het opstellen van regels, procedures en formele methoden - gericht op het kwantificeren en meten
Stimulator	- geeft de medewerker een medebepalende rol - gericht op consensus in besluitvorming
Mentor	- gericht op het (verbeteren van het) werkklimaat - gericht op het betrekken van medewerkers

Tabel 2. Criteria voor het onderscheiden van leiderschapsrollen

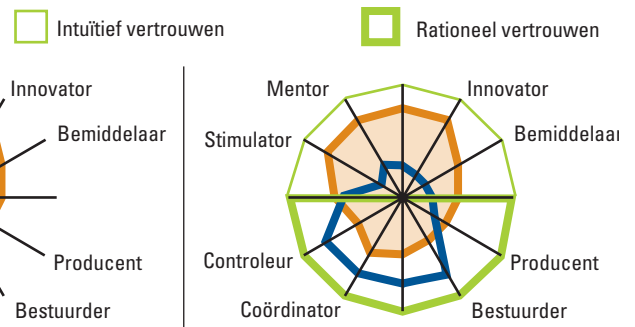
Uit *figuur 3* kan geconcludeerd worden dat het aspect beheersing (de zuid-as van Quinn) en de daarbij behorende leiderschapsrollen goed zijn vertegenwoordigd in COSO. Met name de rollen bestuurder, coördinator en controleur sluiten goed aan bij het



Figuur 3. Leiderschapsrollen in COSO



Figuur 4. Leiderschapsrollen in INK



Figuur 5. Verband tussen leiderschapsstijl en INK/COSO vanuit het perspectief van vertrouwen

managementmodel COSO. Het aspect flexibiliteit (de noord-as van Quinn) en de daarbij behorende leiderschapsrollen blijft wat onderbelicht. Dit sluit aan bij de ontstaansgrond van COSO; het initiatief tot dit model is genomen als reactie op enkele forse boekhoudschandalen. Het sluit tevens aan bij hetgeen Cools (2005) in zijn boek 'Controle is goed, vertrouwen nog beter' beweert (pag.108): 'Het evenwicht tussen control en vertrouwen.....wordt door SOx, Tabaksblat, de accountants en alle overige invloeden van corporate governance aangetast en verschuift in de richting van control'.

Figuur 4 laat zien dat de scoregrafiek van leiderschapsrollen in INK er anders uitziet. Hoewel alle rollen vertegenwoordigd zijn, ligt de nadruk op het aspect flexibiliteit. De rollen stimulator, mentor en innovator sluiten dus goed aan bij dit model. Dit overwicht van de 'noordelijke helft' van het Quinn-kader in INK kan verklaard worden vanuit de gedachte dat INK is gebaseerd op het idee dat kwaliteit niet alleen in producten of diensten zit, maar zeker ook bepaald wordt door de mensen achter het product of de dienst.

In *figuur 5* zijn de conclusies over de leiderschapsrollen in COSO en INK en de indeling van die leiderschapsrollen vanuit het perspectief van vertrouwen in één kader weergegeven. De eerste vraag: is er, vanuit het perspectief van vertrouwen, een relatie tussen management control-model en leiderschapsstijl?, is nu beantwoord. Nu rest nog het antwoord op de tweede vraag: welk effect is er te verwachten wat betreft het gedrag en lerend vermogen van medewerkers?

Vanuit de gedachte dat toepassing van een management control-model leidt tot het toepassen van de in dat model verweven leiderschapsrollen², wordt deze vraag beantwoord door na te gaan wat het effect is van leiderschapsrollen op het gedrag en het lerend vermogen van medewerkers.

Effect van leiderschapsstijlen op gedrag

Gedrag van medewerkers in een organisatie vloeit voort uit motivatie getuige de definitie voor motivatie van George en Jones (2005, pag. 175): 'Work motivation can be defined as the psychological forces within a person that determine the direction of a person's behaviour in an organization, effort level, and persistence in the face of obstacles'.

Geen enkele motivatietheorie heeft echter tot dusver een volledige verklaring kunnen geven voor het gedrag van medewerkers. Factoren als cultuur, sociaal-economische en persoonlijke omstandigheden alsmede de actuele situatie bepalen de perceptie die de medewerker van zichzelf en zijn situatie heeft. Deze perceptie heeft een groot aandeel in de verklaring van het gedrag van medewerkers (Schein, 1988). De leiderschapsstijl van de manager draagt bij aan de perceptie die medewerkers van hun omgeving hebben en heeft daardoor invloed op het vertoonde gedrag van medewerkers.

Op grond van onderzochte literatuur (Bloemers en Hagedoorn, 1998; George en Jones, 2005; Keuning en Eppink, 2004; Robbins, 1993; Schein, 1988; Versnel en Koppenol, 2004; Cools, 2005) en eigen onderzoek kunnen de volgende conclusies over de interactie tussen leiderschapsstijl en gedrag worden getrokken.

1. Een nadruk op de noordelijke leiderschapsrollen (en dus toepassing van intuïtief vertrouwen) stimuleert gedrag dat zich kenmerkt door resultaatgerichtheid, zelfstandigheid en betrokkenheid. Dit wordt veroorzaakt doordat deze rollen de verant-



Brigitte de Vries is senior auditor bij Allianz Nederland Groep nv. Voor reacties of vragen: brigitte.de.vries@planet.nl. Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven en gebaseerd op het referaat: SOx: van noord naar zuid.



woordelijkheid, de autonomie en het commitment van een medewerker aanspreken. Onderzoek van Cools (2005) onder 36.000 medewerkers bevestigt deze conclusie. Cools heeft in zijn onderzoek tevens een positief verband gevonden tussen beslissingsvrijheid en motivatie: 'Beslissingsvrijheid en betrokkenheid samen verklaren 62 procent van de motivatie van medewerkers' (pag.

110). Vervolgens stelt Cools een causaal verband vast tussen grotere motivatie en betere prestaties.

2. De zuidelijke rollen roepen gedrag op dat zich kenmerkt door taakgerichtheid, volgzzaamheid en nauwgezetheid. De oorzaak hiervoor ligt in het sturende karakter van die rollen, de duidelijke lijnen die daardoor worden uitgezet en de mogelijkheden tot zelfcontrole of feedback die dit geeft.

Het verband tussen leiderschapsstijl en management control-model (COSO – zuidelijke rollen; INK – noordelijke rollen) heeft derhalve gevolgen voor het gedrag van medewerkers doordat beide modellen een appel doen op verschillende typen leiderschapsrollen en deze typen leiderschapsrollen weer verschillende typen gedrag oproepen.

Effect van leiderschapsstijlen op lerend vermogen

Wat is het effect van een management control-model op het lerend vermogen van medewerkers? Er zijn verschillende vormen van leren te onderscheiden, in dit artikel is de indeling van Kloot (1997) gebruikt:

- **Adaptief leren:** doen wat de procedure zegt: de kamertemperatuur is 18 graden. Onderliggende aannamen of beleid worden niet ter discussie gesteld.
- **Generatief leren:** kijken of de procedure bijdraagt tot het doel: is 18 graden behaaglijk of is 20 graden beter? Daarnaast kijken of het beleid moet worden aangepast: is de centrale verwarming wel de meest effectieve manier om de temperatuur te regelen?

In de literatuur (Kloot, 1997; Bloemers en Hagedoorn, 1998; Senge, 1990) is men het erover eens dat generatief leren vereist is om als organisatie te overleven. Nu is het de vraag in hoeverre een bepaalde leiderschapsstijl invloed kan uitoefenen op deze vorm van leren. Met andere woorden, roept een bepaalde leiderschapsstijl omstandigheden en/of gedrag op dat adaptief of generatief leren stimuleert?

Het antwoord luidt bevestigend. Voor generatief leren is flexibiliteit, creativiteit en autonomie nodig. Deze eigenschappen worden gestimuleerd door een inspirerende, coachende, stimulerende, faciliterende, delegerende stijl van leidinggeven (De Moor, 1999; Versnel en Koppenol, 2004; Twilt, 1996; Senge, 1990). Alleen al uit de naamgeving van de noordelijke leiderschapsrol-

len van Quinn (innovator, bemiddelaar, stimulator en mentor) maar nog meer uit de daarbij beschreven vaardigheden en het feit dat deze rollen zich op de as van flexibiliteit bevinden, kan geconcludeerd worden dat de noordelijke leiderschapsrollen stimuleren tot generatief leren en daarmee bijdragen aan de mogelijkheden tot performanceverbetering van organisaties.

Vertrouwen is een complex en ongrijpbaar begrip

De zuidelijke rollen van Quinn hebben het regelende, controle-rende en sturende in zich die voor de stabiliteit, procedures en voorschriften zorgen die nodig zijn voor het eveneens noodzakelijke adaptieve leren. Daarmee is overigens niet gezegd dat afdelingen of organisaties waarin de zuidelijke rollen van Quinn de boventoon voeren in het geheel niet generatief leren, wel zal deze vorm van leren moeizamer tot stand komen. □

Conclusie

Dit artikel heeft niet tot doel een keuze voor één van beide management control-modellen te bewerkstelligen. Doelstelling van dit artikel is wel om, vanuit het perspectief van vertrouwen, vast te stellen welk verband er is tussen management control-modellen en leiderschapsstijlen en welk effect er vervolgens te verwachten is op het gedrag en het lerend vermogen van medewerkers.

Het management control-model INK roept op tot leiderschapsrollen als stimulator, mentor, innovator en bemiddelaar. Toepassing van dit model, de bijpassende stijl van leidinggeven en het hieraan ten grondslag liggende intuïtieve vertrouwen, heeft als effect dat medewerkers zich meer resultaatgericht, betrokken, zelfstandig en explorerend gaan gedragen. Dit draagt bij tot het generatief leren van zowel medewerker als organisatie.

Rationeel vertrouwen speelt een rol bij leiderschapsrollen als controleur, coördinator, bestuurder en producent. Het management control-model COSO vertoont een nauwe verwevenheid met deze rollen. Toepassing van dit model en deze rollen leidt tot meer taakgerichtheid, volgzzaamheid, nauwgezetheid en zelfcontrole-rend gedrag bij medewerkers. Dit draagt bij tot het adaptief leren.

Noten

1. INK is een model waarin verschillende aspecten van een organisatie (leiderschap, medewerkers, strategie en beleid, middelen en processen) met elkaar in verband worden gebracht met als doel dat een organisatie niet alleen anticipeert op haar omgeving maar ook aandacht heeft voor de wijze waarop de organisatie is ingericht en wordt aangestuurd (INK, 2004)
2. De validiteit van deze zienswijze is in het referaatonderzoek 'SOx: van noord naar zuid' getoetst.

Operational Risk Management



Fortis Verzekeringen Nederland maakt deel uit van Fortis, een internationale financiële dienstverlener op het gebied van bankieren en verzekeren. Zij bieden hun particuliere, zakelijke en institutionele klanten een breed pakket van producten en diensten via de eigen kanalen, in samenwerking met het verzekeringsintermediair en via andere distributiepartners. Fortis behoort tot de twintig grootste financiële instellingen van Europa. Fortis Verzekeringen Nederland omvat de Nederlandse verzekeraars van Fortis te weten, Ardanta, De Amersfoortse, Europeesche, Falcon Leven en Fortis ASR. Met een gemiddeld marktaandeel van ruim 10% is deze groep de derde verzekeraar van Nederland. Fortis Verzekeringen Nederland is zich ervan bewust dat het voor het realiseren van doelstellingen noodzakelijk is risico's te kennen, te begrijpen en te realiseren. De afdeling Operational Risk Management (ORM) is een nog jonge afdeling die zich richt op de vertaling van het Operationeel Risico beleid naar de Fortis Verzekeringen Nederland organisatie. De afdeling bestaat op dit moment uit drie personen waaronder het Hoofd ORM, een Senior Medewerker ORM en een medewerker ORM. Voor verdere uitbreiding van de afdeling is Fortis Verzekeringen momenteel op zoek naar zowel een Senior Medewerker ORM als een Medewerker ORM. De Senior Medewerker is verantwoordelijk voor het uitdragen van visie en het bewegen van senior management om in het kader van operationeel risico management concrete activiteiten binnen de business lines te ontplooiën. De Medewerker ORM heeft als taak middle management te adviseren met betrekking tot operationeel risico management. Een functie binnen ORM betekent een afwisselende baan met een brede scope aan werkzaamheden binnen de verschillende onderdelen.

Senior Medewerker Operational Risk Management

Utrecht ♦ Adviserend aan senior management bij vooraanstaande verzekeraar

Taken en verantwoordelijkheden:

- ◆ Bevorderen van risico bewustzijn bij het senior management
- ◆ Uitdragen van visie
- ◆ Initieren en begeleiden van risk self assessment workshops
- ◆ Faciliteren bij het opstellen van Kritische Risico Indicatoren
- ◆ Signaleren en meetbaar maken van operationele risico's door eigen onderzoek
- ◆ Adviseren en ondersteunen bij het reduceren van relevante risico's

Profiel van de geschikte kandidaat:

- ◆ Academisch werk- en denkniveau
- ◆ Aanvullende post-doctorale opleiding RA/RC/RO
- ◆ Ruime ervaring met audit en/of risico-analyse- methodes en technieken, bij voorkeur in bank en/of verzekerings-bedrijven
- ◆ Goede communicatieve vaardigheden
- ◆ Overtuigingskracht
- ◆ Initiatiefrijk
- ◆ Veranderingsgericht
- ◆ Senioriteit

Medewerker Operational Risk Management

Utrecht ♦ Professional met doorgroeipotentieel bij vooraanstaande verzekeraar

Taken en verantwoordelijkheden:

- ◆ Bevorderen van risico bewustzijn bij het middle management
- ◆ Initieren en begeleiden van risk self assessment workshops
- ◆ Faciliteren bij het opstellen van Kritische Risico Indicatoren.
- ◆ Signaleren en meetbaar maken van operationele risico's door eigen onderzoek
- ◆ Adviseren en ondersteunen bij het reduceren van relevante risico's

Profiel van de geschikte kandidaat:

- ◆ Hbo of academisch werk- en denkniveau
- ◆ (Studerend voor) aanvullende relevante post hbo-opleiding
- ◆ Ervaring met audit en/ of risico-analyse-methodes en technieken, bij voorkeur in bank en/of verzekerings-bedrijven
- ◆ Goede communicatieve vaardigheden
- ◆ Overtuigingskracht
- ◆ Initiatiefrijk
- ◆ Leervermogen

Wij verzoeken u vriendelijk uw cv via onze website in te sturen. U kunt de vacature vinden op basis van het referentienummer 122906 (Senior Medewerker ORM) en 122908 (Medewerker ORM). Uw sollicitatie wordt behandeld door drs. Sophie van Doorn te Amsterdam.



Topprioriteiten voor internal audit in een veranderende omgeving

Onze wereld is veranderd, het risicoprofiel van bedrijven is veranderd, de verwachting van de belanghebbenden is veranderd. Wat is het effect voor internal auditdiensten?

Tien strategische prioriteiten kunnen het succes bepalen.

C. Messemaeckers van de Graaff

In reactie op nieuwe uitdagingen, veranderingen en verwachtingen vanuit het bedrijfsleven, streven internal auditdiensten ernaar meerwaarde te bieden aan goed ondernemingsbestuur. Internal Audit is uitgegroeid tot een onafhankelijke, objectieve assurance- en adviesactiviteit, ontwikkeld om het functioneren van een bedrijf te verbeteren. Doeltreffende internal auditdiensten ondersteunen bedrijven bij het realiseren van hun doelstellingen. Zij introduceren een systematische aanpak van het evalueren en verbeteren van het bedrijfsbestuur, de risicobeheersing en de controlesystemen. Om mee te kunnen gaan in de dynamiek van het huidige bedrijfsleven is het zaak dat internal audit zich continu ontwikkelt en aanpast.

Op basis van de 'International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing' van het Instituut van Internal Auditors (IIA) en ervaringen met toonaangevende internal auditdiensten, zijn tien strategische prioriteiten te formuleren. Elk bedrijf, publiek of privaat – door de overheid gesponsord of non-profit zou deze prioriteiten onderdeel moeten maken van de internal auditdiensten, of die nu in-house zijn of gedeeltelijk of geheel worden uitbesteed.

1 De lat moet hoger – waarmaken van toenemende verwachtingen

Gereguleerde hervormingen en veranderingen in het bedrijfsleven onderstrepen de groeiende noodzaak voor effectieve bedrijfsvoering, risicobeheersing en control. Internal audit speelt daarin een belangrijke rol. Gevolg is dat internal auditdiensten verbeterd worden en meer zichtbaarheid en verantwoordelijkheid krijgen binnen bedrijven.

Bekendheid en erkenning is iets waar internal auditors lang op gewacht hebben, maar met de toenemende aandacht komt ook de verantwoordelijkheid om de verhoogde verwachtingen waar te

maken. Dit kan worden bewerkstelligd door de lat hoger te leggen en een stap te zetten naar het volgende niveau.

Internal audit kan bedrijven hernieuwde inzichten geven en meerwaarde bieden door het ondersteunen bij het herzien van bedrijfsmethodes, -processen en -procedures. Door het verfijnen van risico-identificatie en beoordelingsvermogens, verbetert internal audit de risicocontroles en worden die op een lijn gebracht met de organisatiebrede prioriteiten. Daarnaast bieden internal auditdiensten assurance en adviserende ondersteuning. Tevens brengt internal audit zijn activiteiten op een lijn met belangrijke bedrijfsrisico's. De reikwijdte van de auditdienst wordt groter en omvat nu ook het bedrijfsbestuur, toezicht op ondernemingsniveau, fraude, nieuwe bedrijfsinitiatieven en een bredere aanpak op het gebied van IT, beveiliging en risicogebieden. Maar het allerbelangrijkste is: internal auditors leren omgaan met veranderingen. Ze monitoren continu het risicoprofiel van hun bedrijven en houden in het auditplan rekening met flexibiliteit.

2 Herzien van charter en rapportagelijnen – bevestig doel en positie

Vandaag de dag hebben directeuren en het hoger management een grotere aansprakelijkheid waar het gaat om bedrijfsbestuur, risicobeheersing en controle. Voor ondersteuning daarbij doen zij een beroep op internal audit. De eisen voor internal audit worden zwaarder en de verwachtingen hoger, en er is een groeiende focus op de assurance kernactiviteiten en primaire value drivers. Het doel, de autoriteit en de verantwoordelijkheid van internal audit, alsmede de aard van assurance en consultingactiviteiten, zouden duidelijk omschreven moeten worden in een door het hoger management gevalideerde, en door de auditcommissie goedgekeurde charter. Gezien de veranderlijke verwachtingen



van belanghebbenden zou internal audit zich moeten verzekeren van herziening van het mandaat. Het is belangrijk dat ze op één lijn blijven met de eisen en verwachtingen van hun belanghebbenden. In het gunstigste geval wordt de internal audit charter zelfs geformaliseerd tot een bedrijfsbeleid dat jaarlijks wordt herzien en goedgekeurd door de auditcommissie. Een juiste weergave van de autoriteit, verantwoordelijkheid en aansprakelijkheid van de internal auditdiensten wordt daarmee gegarandeerd. Bovendien worden de functionele en administratieve rapportagelijnen duidelijk beschreven.

Daar waar de verantwoordelijkheid voor internal audit bij het hoger management en de auditcommissie komt te liggen, moeten rapportagelijnen worden herzien. Om effectief te zijn, moet internal audit zowel onafhankelijk als objectief zijn in de uitoefening van zijn werk. Om bedrijfsonafhankelijkheid te bereiken zou de chieft audit executive moeten rapporteren aan een niveau in de organisatie dat ervoor zorgt dat internal audit aan de eigen verantwoordelijkheden kan voldoen. Internal audit moet onbelemmerd de reikwijdte van zijn werkzaamheden en de communicatie van de resultaten kunnen bepalen.

In het 'International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing Practice Advisory 1110-2, Chief Audit Executive (CAE) Reporting Lines, van het Instituut voor Internal Auditors (IIA) staat het volgende: "Het IIA is er van overtuigd dat om de nodige onafhankelijkheid te bereiken, de CAE functioneel zou moeten rapporteren aan de auditcommissie of haar equivalent. Om administratieve redenen, dit betreft de meeste gevallen, zou de CAE direct moeten rapporteren aan de chieft executive officer van het bedrijf."

Interessant is echter dat in een onderzoek, in 2005 gehouden onder de leden van het IIA die op de lijst van Fortune 1000-bedrijven voorkwamen, slechts driekwart van de ondervraagden aangaf dat de internal auditdiensten in hun bedrijf functioneel rapporteerden aan de auditcommissie.

Door onafhankelijke en objectieve assurance te leveren aan de bestuur, risicobeheersing en controle in het bedrijf, vormt de internal auditdienst de ogen en oren van de auditcommissie en het bedrijfsmanagement. Deze dubbele manier van rapporteren is gevoelig en vereist een nauwgezette balans, aangezien de CAE zowel lid is van het management als de leider van een onafhankelijke groep waarvan rapportages worden verwacht over het rentmeesterschap dat het management heeft over risicobeheersing en control in het bedrijf.

Om de CAE succesvol te laten zijn, dient hij een passende plaats te krijgen in het bedrijfsorganogram en een mandaat dat zijn doel, autoriteit en reikwijdte duidelijk weergeeft.

3 Herschik de internal auditactiviteiten – focus op risico en verwachtingen belanghebbenden

Sarbanes-Oxley en vergelijkbare wetgevingen hebben maatregelen ingevoerd om het vertrouwen van de investeerders en de integriteit van financiële rapportages te herstellen. Deze eisen heb-

ben management, auditcommissies, externe auditors en de interactie tussen deze groepen ingrijpend veranderd. De nieuwe eisen hebben ook effect gehad op de internal auditdiensten. Velen van hen stonden direct op om hun bedrijf te helpen met het naleven van de nieuwe regelgeving.

Ze traiden hun management en auditcommissies in de nieuwe rapportage-eisen aangaande internal control, ze assisteerden hun bedrijven in het vaststellen van de reikwijdte van de nalevingsprojecten en ze gaven advies. Vaak gingen ze verder dan normaal gesproken van een internal auditor wordt verwacht. Ze assisteerden bij, of leidden soms zelfs documentatie- en ontwerpevaluaties en deden zelf veel van de functioneringseffectiviteit-toetsingen en de bemiddeling om ervoor te zorgen dat bedrijven de eerstejaars internal control audits goed zouden doorstaan. Omdat werkzaamheden en middelen werden gestuurd door een directe nalevingseis, werden internal auditors meer en meer weggehaald bij hun gewone werkzaamheden. In veel gevallen werden interne auditactiviteiten in andere, niet-financiële risicogebieden zelfs afgeblazen of opgeschort.

Sommige internal auditafdelingen erkennen dit probleem en hebben een start gemaakt met herprioritering en herschikking van hun activiteiten. Zij focussen zich hernieuwd op de risico's die alle bedrijfsdoelen omvatten, inclusief de dekking van de betrouwbaarheid van financiële rapportages, de efficiëntie en effectiviteit van de uitvoering en naleving van de toepasselijk wet- en regelgeving zoals is beschreven in de COSO Internal Controls – Integrated Framework.

4 Communiceer – verscherp de dialoog met hoger management en het auditcomité

Communicatie is bepalend voor het succes van een internal auditdienst. Om gelijke tred te kunnen houden met het bedrijfsleven is het essentieel dat de CAE geïnformeerd is. Internal audit moet als vertrouwde adviseur een plaats hebben aan tafel, zonder direct te participeren in het managementproces, om onafhankelijkheid en objectiviteit te kunnen bewaren.

Het is zeer belangrijk dat internal audit effectief communiceert met het management en de auditcommissie, om hen te kunnen ondersteunen bij de decharge van hun bestuurs- en rentmeesterschapsverantwoordelijkheden. Relevante informatie dient te worden geïdentificeerd, ondervangen en gecommuniceerd in een vorm en tijdsbestek die geschikt zijn voor de ontvanger.

Betrouwbare communicatie is van groot belang voor de functie van chieft audit executive. Zoals geschreven in de Practice Advisory 2060-2 Relationship with the audit committee van het IIA: 'De algehele effectiviteit van relatie tussen de CAE en de auditcommissie zal voor een groot deel afhankelijk zijn van de communicatie tussen de twee partijen. De huidige auditcommissies verwachten een hoge mate van open en eerlijke communicatie. Als de commissie de CAE moet gaan zien als een vertrouwde adviseur, dan is communicatie essentieel.'

Effectieve communicatie vereist inzet van alle kanten, niet alleen internal audit moet de dialoog met het hoger management en de audit commissie aanmoedigen, de auditcommissie moet continue



communicatie verwelkomen en faciliteren terwijl het ook de chief audit executive directe toegang moet bieden.

5 Acteer als change agent – faciliteer positieve verandering

Er is geen grotere constante dan verandering. Het is dan ook zaak dat internal auditors alert zijn op verandering, de snelheid waarmee grote risico's zich kunnen ontwikkelen en de impact die zij kunnen krijgen als ze niet beheerst worden.

Omdat ze vaak totaal onverwacht zijn, kunnen nieuwe risico's een verwoestende werking hebben binnen een bedrijf.

Waakzaamheid is dan ook essentieel bij het identificeren van nieuwe risico's, het bepalen van de reikwijdte en het verzekeren van het feit dat het bedrijf hieraan toereikend gehoor geeft.

Internal audit kan risico's niet direct beheersen, maar met behulp van een flexibele auditaanpak en de handhaving van een dynamisch auditplan om huidige en eventuele toekomstige risico's aan te pakken, kan internal audit wel degelijk een rol spelen bij risicobeheersing. Doeltreffende internal auditors zijn daar waar de risico's en de actie zijn.

De werkelijke waarde van internal audit wordt niet gemeten aan aanbevelingen achteraf, maar aan het vermogen om tijdig advies te geven en invloed uit te oefenen op positieve veranderingen die kunnen bijdragen aan de waarde van het bedrijf. In het huidige bedrijfsleven is change management een kernvaardigheid, en om aan de top te blijven zouden succesvolle bedrijven die vaardigheid moeten ontwikkelen.

Internal audit moet voorop gaan in de strijd voor positieve veranderingen. Door aanbevelingen te doen over de aansluiting van mensen, processen en technologie en deze aanbevelingen te faciliteren, kunnen verbeterde, houdbare prestaties behaald worden. Internal auditors zouden niet alleen bewakers van het gevestigde beleid en procedures moeten zijn, maar ook voorvechters van positieve verandering en continue verbetering.

6 Stimuleer doeltreffendheid – werk slimmer

Er wordt meer geld uitgegeven aan internal audit naarmate bedrijven zich beter realiseren dat de dienst toegevoegde waarde levert.

Het 'IIA Global Auditing Information Network (GAIN)' publiceert jaarlijks de actuele uitgaven voor internal audit. Volgens eens onderzoek dat GAIN in 2005 hield bijvoorbeeld, spenderen grote bedrijven (inkomsten van 30 miljard dollar of meer) jaarlijks gemiddeld meer dan 15 miljoen dollar aan internal auditactiviteiten en meer dan 12 miljoen aan externe audits. Kleinere bedrijven (inkomsten van een tot vijf miljard dollar) spenderen jaarlijks gemiddeld 1,5 miljoen dollar aan internal audit en 1,3 miljoen dollar aan externe audits.

Deze en andere onderzoeken en gegevens van GAIN leveren relatief betrouwbare informatie over de gemiddelde internal auditkosten, gebaseerd op inkomstenschalen. Per industrie is additionele informatie beschikbaar.

Hoewel de budgetten voor internal audit stijgen, wordt internal

auditors gevraagd om veel meer te doen met veel minder. Om dit te kunnen bolwerken, herzien internal auditors hun methodieken, processen, uitoefening in de praktijk, capaciteiten en technologische ondersteuning. Zo kunnen ze hun prestatievermogen te verhogen en slimmer werken.

Het volgende zal tot meer productiviteit leiden:

- risicogebaseerde auditing zorgt voor samensmelting van het risicoprofiel van de onderneming en het internal audit plan;
- dynamische risico-identificatie en beoordelingsvermogens om een robuuste, veelomvattende en voortdurende risicobeoordeling te ondersteunen;
- standaardisering van methodieken, benadering en herhaalbare activiteiten;
- aanwenden van zelfbeoordelingstechnieken om bereik en effectiviteit verhogen;
- gebruikmaken van technologie, instrumenten en technieken om productiviteit te verhogen;
- kennis delen en ondersteunen middels databases;
- gerichte analyses, prestatie metingen en risico-indicatoren om desk-auditing te faciliteren en vervolgactiviteiten scherp te stellen;
- effectief samenwerken met externe partijen in betekenisvolle uitbestedingsrelaties;
- continue controle en auditing;
- ontwikkelen van gast- en virtuele auditorprogramma's; en
- effectieve personele ontwikkeling en pro-active aanwending van management of personeel.

Om aan de toenemende verwachtingen te kunnen voldoen, is het zaak dat internal auditors streven naar continue verbetering, terwijl ze uitgaven beheersen om een bijdrage te leveren aan de waardeontwikkeling van het bedrijf.

7 Bouw talent – win, ontwikkel en behoud de besten

Temidden van het veranderende klimaat en de toenemende eisen voor prestatie en doeltreffendheid, worden internal auditmanagers uitgedaagd om te voldoen aan de verwachtingen van hun nieuwe mandaat.

Dit tijdperk van gereguleerde hervormingen heeft de tekorten aan middelen en ervaring in accounting, finance en auditing nog eens extra benadrukt. In veel gevallen zijn nalevingsactiviteiten gedelegeerd naar afdelingen die onderbezet zijn als gevolg van kostenreductie. Steeds meer bedrijven realiseren zich dat ze hun rekruteringsactiviteiten moeten verhogen en meer concurrerende compensatie en arbeidsvoorwaarden moeten aanbieden aan zowel internal audit- als accountingpersoneel. Dit komt onder andere door de vanuit hervorming gedreven piek in de zoektocht naar talent, en door de ontstane mogelijkheden voor bedrijfsgroei. Men verwacht niet dat de algemene behoefte aan accounting-, finance- en auditpersoneel aanzienlijk zal verminderen, omdat bedrijven altijd zullen moeten voldoen aan gereguleerde eisen en een gevestigd bestuur. Een complexer bedrijfsleven behoeft ook



meer gespecialiseerde deskundigen, die nieuwe risico's onderzoeken en gebieden van complexe businessauditing aan de orde stellen. Van internal auditmanagers wordt verwacht dat zij middels een veelomvattend vaardigheidsonderzoek tekorten identificeren, en die aanvullen met additioneel talent of flexibele stafingafspraken zoals strategische uitbestedingsrelaties.

Om vaardigheden te verbeteren is het van belang om continue scholing en personeelsontwikkeling te stimuleren. Het krijgen en behouden van een professionele titel wordt voor een internal auditor gezien als best practice.

Doeltreffend leiderschap is van cruciaal belang voor een goed functionerende internal auditdienst, en dat begint bij de top. Daar zet de CAE de toon, vizelt hij de status van de internal auditdienst op en bewaart hij de onafhankelijkheid en objectiviteit die nodig zijn voor het effectief uitvoeren van het mandaat. De CAE moet niet alleen de winkel bewaken en de dienst managen, maar ook de visie en de drive hebben om in een wereld van constante verandering de lat hoger te leggen en de internal auditdienst naar het volgende niveau te tillen.

8 Neem deel aan de professie – omarm de richtlijnen van het IIA

Het naleven van de Code of Ethics en de International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (IIA Richtlijnen) is een fundamentele eis waaraan internal auditors moeten voldoen. Tevens moeten zij actief zijn binnen hun professie en een bijdrage leveren aan de ontwikkeling van de internal auditpraktijk. Internal audit ontwikkelt zich tot een gerespecteerde professie, onafhankelijk en onderscheidend van external audit, en het krijgt steeds vaker de kans om zijn toegevoegde waarde te demonstreren.

9 Versterk kwaliteitsprocessen – focus op continue verbetering

Internal auditors zouden hun eigen lessen ter harte moeten nemen. De richtlijnen van het IIA verwachten continue en periodieke assessments van het hele spectrum van audit- en consultingwerk uitgevoerd door internal audit, inclusief continue interne kwaliteitsassurance-processen, periodieke reviews en elke vijf jaar een externe kwaliteitsassessment door een gekwalificeerde onafhankelijke reviewer.

Assessments van kwaliteitsprogramma's dienen het volgende te evalueren:

- naleving van de IIA-richtlijnen en Code of Ethics;
- adequaatheid van de internal auditactiviteiten-charter, doelen, oogmerken, beleid en procedures;
- bijdrage aan het bedrijfsbestuur, risicobeheersing en controleprocessen;
- naleving van wetten, regelgeving en overheids- of industrie-richtlijnen;
- doeltreffendheid van continue verbeteracties en aannemen van best practices;

- toevoegen van waarden verbetering van het functioneren van het bedrijf.

Veel internal auditafdelingen leven deze eisen al na en doen meer dan louter naleving. Ze vergelijken zichzelf met de leidende praktijken en moedigen continue verbetering binnen de dienst aan. Andere internal auditdiensten realiseren zich dat hun huidige structuur substantieel moet veranderen. In deze gevallen kiezen de internal auditdiensten en hun auditcommissies voor een transformationele aanpak door met externe adviseurs een nieuwe richting te bepalen en te reorganiseren, om uiteindelijk te voldoen aan de huidige realiteit, verwachtingen en behoeften. Kwaliteit is ook van groot belang voor externe auditors. Het hoger management en de auditcommissie zouden daarom terugkoppeling moeten vragen aan de externe auditors aangaande hun visie op het functioneren van de internal auditdienst van het bedrijf.

Door assessments en feedback wordt continue kwaliteitsverbetering binnen het bedrijf gestimuleerd. Daarnaast zou de CAE de resultaten van de externe en interne assessments van de kwaliteitsprogramma's moeten delen met de verschillende belanghebbers, inclusief het hoger management, de auditcommissie en de externe auditors.

10 Meet prestaties – vermeerder waarde

De dagen dat internal audit werd gezien als een vergeten en sla-perige dienst zijn voorbij. In het huidige bedrijfsklimaat heeft internal audit een aandeel in het succes en de prestaties van het bedrijf, en is mede verantwoordelijk voor de resultaten.

Wat wordt gemeten, wordt gedaan. Van toepassing zijnde prestatie maatstaven helpen bij het sturen van resultaten, prestaties, kwaliteit en continue verbetering. Sterke internal auditdiensten hebben processen om hun eigen prestaties te meten. Ze doen dit aan de hand van evenwichtige scorecards waarin kosten, kwaliteit en tijdslijnen gemeten worden.

Om effectief te zijn zouden prestatie metingen direct op een lijn gebracht moeten worden met de waardedrijvers van de belanghebbenden. Deze zullen per bedrijf verschillen, maar zouden metingen kunnen bevatten zoals een audit planvoltooiing, omlooptijd, geaccepteerde aanbevelingen, controledefecten in gebieden die recent zijn gereviewd door internal audit, of klanttevredenheid. □



Carl Messemaeckers van de Graaff is directeur en medeoprichter van Protiviti Nederland.



Ga de uitdaging aan met je eigen potentieel!

Wat vind jij belangrijk in je carrière? Unieke uitdagingen? Leiding geven? De mogelijkheid je te kunnen onderscheiden? De mensen die bij Protiviti aan de slag gaan hebben in ieder geval één ding gemeen: zij kiezen ervoor de uitdaging aan te gaan met hun eigen potentieel. Niet alleen moedigen wij onze professionals aan zich te blijven ontwikkelen en vervolgopleidingen te volgen, wij ondersteunen hen daarbij waar nodig. Als één van de snelst groeiende consultancies ter wereld dagen wij al onze mensen continu uit te excelleren en te bouwen aan klantrelaties. Als professional bij Protiviti word je industrie- en disciplinebreed ingezet. Hierdoor leer je als geen ander wat bedrijven succesvol maakt. Wij zijn namelijk overtuigd dat wij ons potentieel als bedrijf alleen kunnen bereiken, als jij de kans krijgt de uitdaging aan te gaan met *jouw eigen potentieel*.

Ga jij de uitdaging aan?
Kijk op www.protiviti.nl

protiviti[®]
Independent Risk Consulting

Protiviti is niet geregistreerd als een accountantsorganisatie en geeft geen opinies af over financiële verslaglegging en levert geen attestatie diensten.

© 2006 Protiviti is een 'Equal Opportunity Employer',
een bedrijf waarin gelijke kansen voorop worden gesteld.

Business Risk

Technology Risk

Internal Audit



It's all about pushing the right buttons.

right

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

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

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

IT-Auditors

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

Applicatiespecialisten

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

Security-specialisten

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

Data-specialisten

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

Softwarespecialisten

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

Riskconsultants/internal auditors

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

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

Deloitte.

Audit • Tax • Consulting • Financial Advisory.

TreasuringTalent.com